



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

<http://www.teicrete.gr>

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ



Καθηγητής: ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΜΑΝΙΟΣ
Σπουδαστριες: ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ ΑΝΝΑ ΑΜ:6721
ΜΑΛΛΙΑΡΑΚΗ ΕΛΕΝΗ ΑΜ:6753

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΜΑΝΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ ΑΝΝΑ ΑΜ:6721

ΜΑΛΛΙΑΡΑΚΗ ΕΛΕΝΗ ΑΜ:6753

<<Ηράκλειο 2010>>

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος

<u>Κεφάλαιο 1. Εισαγωγικά</u>	2
1.1 Σκοπός της πτυχιακής.....	2
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα.....	2
1.3 Μεθοδολογία.....	2

ΜΕΡΟΣ Ι: ΟΡΙΣΜΟΙ Κ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

<u>Κεφάλαιο 2. Γενικά Περί Πάγιου Ενεργητικού</u>	4
2.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.....	4
2.2 Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	5
2.3 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων.....	6
2.4 Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	8

ΜΕΡΟΣ ΙΙ: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

<u>Κεφάλαιο 3: Εδαφικές Εκτάσεις (Λογ. 10)</u>	11
3.1 Εδαφικές Εκτάσεις	11
3.2 Έξοδα κτήσεως και διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων.....	14
3.3 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων.....	14
3.4 Αποτίμηση Εδαφικών εκτάσεων.....	15
3.5 Πώληση Εδαφικής Έκτασης – Διαδικασία απόσβεσης.....	16
3.6 Φορολογία κερδών από πώληση εδαφικών εκτάσεων.....	18
3.7 Αγορά Εδαφικής Έκτασης.....	18
<u>Κεφάλαιο 4: Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (Λογ. 11)</u>	20
4.1 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα.....	20

4.2	Επέκταση, προσθήκη και βελτίωση κτιρίων και τεχνικών έργων.....	22
4.3	Αγορά κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.....	22
4.4	Πώληση Ακινήτου.....	23
4.5	Κατεδάφιση παγίων κτιρίων	25
4.6	Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων.....	25
4.7	Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακίνητου σε εταιρεία.....	26
4.8	Αποτίμηση των κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων.....	27
4.9	Φορολογία κερδών από πώληση κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.....	27
	<u>Κεφάλαιο 5: Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (λογ.12)</u>	31
5.1	Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.....	31
5.2	Πώληση μηχανήματος	35
5.3	Φορολογία κερδών από πώληση μηχανημάτων	37
5.4	Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης.....	37
5.5	Καταστροφή ή αχρήστευση μηχανήματος.....	38
5.6	Αξία αποτίμηση των μηχανημάτων κατά την απογραφή τέλους χρήσης.....	39
5.7	Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.	39
5.8	Αποσβέσεις μηχανημάτων για τα οποία παρακρατείται η κυριότητα μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος.....	41
5.9	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing).....	42
5.10	Αποσβέσεις μηχανημάτων που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων.....	43
	<u>Κεφάλαιο 6: Μεταφορικά μέσα (λογ.13)</u>	44
6.1	Μεταφορικά μέσα.....	44
6.2	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	44

Κεφάλαιο 7: Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογ. 14)	46
7.1.1 Έπιπλα.....	46
7.1.2 Σκεύη.....	46
7.1.3 Μηχανές γραφείων.....	46
7.1.4 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα.....	46
7.1.5 Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς.....	47
7.1.6 Επιστημονικά όργανα.....	47
7.1.7 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών.....	47
7.1.8 Λοιπός εξοπλισμός.....	47
7.2 Αποτίμηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.....	48
7.3 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.....	49
7.4 Αγορές και πωλήσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.....	51
Κεφάλαιο 8: Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων (λογ. 15)	53
8.1 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων.....	53
8.2 Προκαταβολές που δίδονται σε κατασκευαστές παγίων στοιχείων.....	54
Κεφάλαιο 9: Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογ. 16)	56
9.1 Ασώματες ακίνητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία).....	56
9.2 Υπεραξίας της επιχείρησης.....	57
9.3 Παραχωρήσεις δικαιωμάτων.....	57
9.4 Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.....	58
Κεφάλαιο 10: Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	63
10.1 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.....	63
10.2 Αγορά Συμμετοχών.....	64
10.3 Πωλήσεις Συμμετοχών.....	65

10.4 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων.....	66
<u>Κεφάλαιο 11: Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....</u>	72
11.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.....	72
11.2 Μέθοδοι αποσβέσεων.....	73
11.3 Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.....	75
11.4 Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως.....	77
11.5 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων παγίων στοιχείων.....	78
11.6 Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις.....	80
11.7 Αποσβέσεις που δεν αφαιρούνται	81
11.8 Νέες επιχειρήσεις.....	81
11.9 Παραδείγματα χρήσης Λογαριασμών 66-85.....	82
11.10 θέματα αποσβέσεων για την ομάδα 16	83
<u>12. Επίλογος.....</u>	85
<u>Βιβλιογραφία.....</u>	87
Παραρτήματα	88

Πρόλογος – Εισαγωγή

Στην παρούσα εργασία αναλύουμε το Πάγιο Ενεργητικό αναφέροντας τα βασικά συστατικά του και τα χαρακτηριστικά τους τόσο από λογιστικής όσο και από οικονομικής άποψης.

Στο 1^ο κεφάλαιο αναφέρουμε τον σκοπό και τα ερευνητικά ερωτήματα που η παρούσα εργασία προσπαθεί να απαντήσει. Αναλύουμε την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την εύρεση ικανοποιητικών και τεκμηριωμένων απαντήσεων στα ερευνητικά ερωτήματα.

Η εργασία αποτελείται από δύο κύρια μέρη. Στο πρώτο μέρος αναφέρουμε τις γενικές έννοιες που αφορούν το πάγιο ενεργητικό και την ανάλυση των λογαριασμών του με βάση το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) . Στο δεύτερο μέρος αναφερόμαστε στον υπολογισμό των αποσβέσεων.

Σε κάθε επιμέρους λογαριασμό αναφέρουμε τις ειδικές περιπτώσεις αλλά και των χειρισμό διαφόρων ενεργειών (πχ. πώληση, αποσβέσεις) που αφορούν τα πάγια που εμπίπτουν στον εκάστοτε λογαριασμό.

Με τη βοήθεια της κείμενης νομοθεσίας εντοπίζουμε τις αναγκαίες λογιστικές κινήσεις σε κάθε περίπτωση αναφέροντας τους σχετικούς λογαριασμούς του ΕΓΛΣ.

Καταλήγουμε με τα συμπεράσματα μας σχετικά με το Πάγιο Ενεργητικό, την χρησιμότητα του και την διαχείριση του με βάση το ΕΓΛΣ.

Στα παραρτήματα παραθέτουμε παραδείγματα των κυριότερων εγγραφών που αφορούν το Πάγιο Ενεργητικό καθώς και ένα υπόδειγμα μητρώου παγίων.



Κεφάλαιο 1

1. Εισαγωγικά

1.1 Σκοπός πτυχιακής

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να ερευνησει μέσω της σχετικής έγκυρης βιβλιογραφίας και να συγκεντρώσει τις πληροφορίες και τις λεπτομέρειες που αφορούν το Πάγιο Ενεργητικό. Η επιλογή και καταγραφή των πληροφοριών αυτών θα γίνει με γνώμονα την παροχή πλήρους και κατανοητής ενημέρωσης στους αναγνώστες τόσο σε θεωρητικό όσο και πρακτικό (νομοθετικό) επίπεδο.

1.2 Ερευνητικά ερωτήματα

Τα ερωτήματα στα οποία θα δώσει απαντήσεις η παρούσα εργασία προκύπτουν κυρίως από την ανάγκη αποσαφήνισης και απλούστευσης των πληροφοριών γύρω από το Πάγιο Ενεργητικό.

Τα βασικότερα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία θα απαντηθούν μέσω βιβλιογραφικής ανασκόπησης, είναι:

- Τι είναι το Πάγιο Ενεργητικό και ποιες είναι οι υποκατηγορίες του;
- Τι είναι οι αποσβέσεις και πώς διενεργούνται;
- Πώς χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ για την καταγραφή των στοιχείων του Πάγιου Ενεργητικού;

1.3 Μεθοδολογία

Για να απαντηθούν τα παραπάνω ερευνητικά ερωτήματα επιλέχθηκε ως καταλληλότερη προσέγγιση συλλογής στοιχείων και δεδομένων η δευτερογενής έρευνα μέσω βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Οι λόγοι για την επιλογή της βιβλιογραφικής ανασκόπησης ως εργαλείου συλλογής των στοιχείων είναι πολλοί. Αρχικά, λόγω της πολυπλοκότητας των όρων και κυρίως των νομοθετικών διατάξεων που σχετίζονται με το Πάγιο Ενεργητικό είναι αναγκαία η καταγραφή των γενικά αποδεκτών στοιχείων και πληροφοριών (Καραγιάννης, 2008). Επιπλέον, λόγω του εκτεταμένου εύρους και ανάλυσης των νομοθετικών διατάξεων που αφορούν το Πάγιο Ενεργητικό είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχή έκβαση της παρούσας εργασίας μια ορθή και σύντομη κωδικοποιημένη παρουσίαση των σημαντικότερων στοιχείων. Επίσης, λόγω του πλήθους των διαφορετικών ερμηνειών και ορισμών που αφορούν το Πάγιο Ενεργητικό και ειδικότερα τη λειτουργία των λογαριασμών του ΕΓΛΣ από διάφορους συγγραφείς άλλα και λογιστές στην πράξη, είναι αναγκαία η καταγραφή αυτών όχι μόνο από την υπάρχουσα βιβλιογραφία αλλά από βιβλία που είναι αποδεδειγμένα έγκυρα και παρέχουν ξεκάθαρες πληροφορίες. Έτσι, στην παρούσα εργασία χρησιμοποιήσαμε ευρέως αποδεκτά εγχειρίδια λογιστικού περιεχομένου (Καραγιάννης 2008, Σφακιάνος 1996, κ.α), γνωστούς και έγκυρους διαδικτυακούς τόπους (taxheaven, taxisnet, κ.α) καθώς και άλλες σχετικές πηγές.



ΜΕΡΟΣ Ι: ΟΡΙΣΜΟΙ Κ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κεφάλαιο 2: Γενικά Περί Πάγιου Ενεργητικού

2.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Ως πάγιο ενεργητικό ορίζεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (Σφακιάνος, 1996).

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων (Σφακιάνος, 1996):

α. Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

β. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την

οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

γ. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

δ. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής - Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες -, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

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

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών (Βίγκος, 2007).

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα (Βίγκος, 2007).

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του (Βίγκος, 2007).

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

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη (Βίγκος, 2007).

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών (Βίγκος, 2007)..

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ είδος της ομάδας 6.

2.3 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων

Οι επιχορηγήσεις για την αγορά παγίων στοιχείων παρέχονται από το Κράτος ή τους ΟΤΑ με σκοπό την ανάπτυξη των επενδύσεων χωρίς την δανειακή επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Για τα πάγια εκείνα που έχουν αποκτηθεί με επιχορηγήσεις σχηματίζεται αποθεματικό το οποίο καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού «41.10 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων». Το ποσό της επιχορήγησης που αναλογεί στις αποσβέσεις του παγίου μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού «81.01.05 Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις» (Καραγιάννης, 2008).

Παράδειγμα 1. Λογιστικές Εγγραφές Επιχορηγήσεις Παγίων & Αποσβέσεων:

η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 60.000 ευρώ για το οποίο έλαβε επιχορήγηση από το Υπουργείο Ανάπτυξης με 15.000 ευρώ για την συγκεκριμένη αγορά.

Οι αποσβέσεις λογίζονται με συντελεστή 10% και με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης. Το μηχάνημα χρησιμοποιήθηκε για μια ολόκληρη χρήση.

Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχάνηματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Τεχνικά Έργα 12.00 Μηχάνηματα	60.000€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		60.000€
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	15.000€	
41. Αποθεματικά 41.10 Επιχορηγήσεις Πάγιων Επενδύσεων		15.000€

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων θα γίνει ως εξής:

$60.000 \times 10\% \times 3 = 18.000$, από αυτό το ποσό θα πρέπει να αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που αναλογούν το ποσό που επιχορηγήθηκε, δηλ. $15.000 \times 10\% \times 3 = 4.500$

Οι εγγραφές θα είναι :

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις 66.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	18.000€	
12. Μηχάνηματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα		18.000€
41. Αποθεματικά		

41.10 Επιχορηγήσεις Πάγιων Επενδύσεων	9.000€	
81. Έκτακτα κα Ανόργανα Αποτελέσματα		
81. 01 Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα		
81.01.05 Αναλογούσες στην χρήση Επιχορηγήσεις Παγίων		9.000€



2.4 Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού) (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).

Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κήσεως, η αρχική αξία κήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών (υποθήκες) πάνω σ αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

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

Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων

[ΕΛΟΣ ΠΑΤΟΥ (ΟΜΑΔΑ ΠΑΤΟΥ)]

(Π.Χ.) 02 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΕΚΕΥΗ

Α/Α ΠΑΤΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΣΙΑ ΚΤΗΣΕΙΣ	ΦΠΑ	ΑΠΟΒΕΒΕΙ		ΑΝΑΠΟΒΕΒΗΤΗ ΑΣΙΑ	ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ/ΧΡΕΩΣΗ ΠΑΤΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΕΛΤΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	
		ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ							ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΒΕΒΕΣΕΩΝ				
1	02.0001	XXXXXX	TTAA	38	ΠΑΛΙΟ Α.Ε.	ΕΠΙΘΑΛΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ 2m x 1,20m, ΑΙΟΙΟ ΔΟΤΗΡΗ, ΚΑΤ	1	780,00	148,20	55%	510,51	510,51	417,69	ΓΡΑΦΕΙΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ	XXXXXXXXXX

(Π.Χ.) 03 ΕΡΓΑΣΙΑ 03.001 ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ ΕΡΓΑΣΙΑ

Α/Α ΠΑΤΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΣΙΑ ΚΤΗΣΕΙΣ	ΦΠΑ	ΑΠΟΒΕΒΕΙ		ΑΝΑΠΟΒΕΒΗΤΗ ΑΣΙΑ	ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ/ΧΡΕΩΣΗ ΠΑΤΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΕΛΤΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	
		ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ							ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΒΕΒΕΣΕΩΝ				
1	03.0001.0001	XXXXXX	ΔΑΤ	569870	ΠΕΡΙΚΛΗΣ ΑΡΧΑΙΟΣ Ο.Ε.	FIGSER ΚΟΦΤΗΣ ΜΑΡΜΑΡΟΥ 1200mm x 1.10m	1	320,00	60,80	45%	171,36	171,36	209,44	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΥΠΟΕΡΓΟΥ ΜΕΝΗΣ ΚΟΥΜΑΝΤΑΡΕΣΑΙ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ	XXXXXXXXXX

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ ΑΥΤΟ

(ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ - ΙΔΙΟΤΗΤΑ)

ΜΕΡΟΣ ΙΙ: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Κεφάλαιο 3: Αναλυτική Παρουσίαση των Λογαριασμών του Πάγιου Ενεργητικού

3.1 Εδαφικές Εκτάσεις (Λογ. 10)

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 σε εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σε αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία (Σφακίανος, 1996).

Τα στοιχεία που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» είναι οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της επιχείρησης ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών (Σφακίανος, 1996).

Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα) (Σφακίανος, 1996).

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής (Σφακίανος, 1996):

α. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» ή το 10.10 «γήπεδα - οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία

ή μεταλλεία έπειτα από χορήγηση σχετικής άδεια εκμεταλλεύσεώς τους. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

β. Με καταχώριση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή, αποκτούνται κατά πλήρη κυριότητα.

γ. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12. «μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Η παραπάνω (α-γ) αξία κτήσεως των ορυχείων και μεταλλείων αποσβένεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία. Αν από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται αλλιώς, ως αποσβεστέα αξία θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από την αξία κτήσεως.

Όσα καθορίζονται παραπάνω για τα ορυχεία και μεταλλεία ισχύουν ανάλογα και για τις πετρελαιοπηγές, καθώς και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (π.χ. πηγές φυσικών αερίων ή ιαματικών νερών).

Παράδειγμα 2. Υπολογισμός αποσβέσεων Λατομείων

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ απέκτησε Λατομείο μαρμάρων και κατέβαλε 125.000€. Έχει εκτιμηθεί από τους γεωλόγους ότι από το λατομείο θα εξορυχθούν 20.000 κ.μ. μαρμάρου και ότι η αξία του γηπέδου, που θα μείνει μετά την ολική εξόρυξη του αποθέματος των μαρμάρων, εκτιμάται σε € 5.000.

Έτσι η απόσβεση κατά μονάδα μαρμάρου (κ.μ) θα είναι :

Αρχικό κόστος – Υπολειμματική αξία / εκτιμώμενη παραγωγή σε μονάδες
 $(125.000 - 5.000) / 20.000 = 6€$ ανά κ.μ μαρμάρου.

Εάν η εταιρεία εξόρυξε 5.000 κ.μ μαρμάρου το 2008 τότε οι αποσβέσεις θα είναι $5.000 \times 6 = 30.000 €$ και πρέπει να καταχωρηθούν ως εξής

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
66.00 αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων		
66.00.03 αποσβέσεις λατομείων	30.000€	
10.99 Αποσβεσμένες Εδαφικές εκτάσεις		30.000€
10.99.03 αποσβεσμένα λατομεία		

Στο λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλιοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποίησεως ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Στο λογαριασμό 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων.

Λατομικά προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δε χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χώματα.

Όσα αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση σχετικά με τα ορυχεία και μεταλλεία εφαρμόζονται ανάλογα και για τα λατομεία.

Στους λογαριασμούς 10.04 «αγροί», 10.05 «φυτείες» και 10.06 «δάση» παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης.

Στους λογαριασμούς 10.10 έως και 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

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.

3.2 Έξοδα κτήσεως και διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» (Σφακίανος, 1996).

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» (Σφακίανος, 1996).

3.3 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

Τα γήπεδα-οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό **δεν αποσβένονται**.

Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις

απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10 (www.taxheaven.gr . [10/10/2009])

Στη συνέχεια ο λογ. 83.10 που το ποσό του θεωρείται ζημιά για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για τα μειώσει. Η ζημιά αυτή όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση (άρθρο 31 παρ. 1^η Ν.2238/94). Έτσι, το όποιο ποσό του λογ. 83.10 δεν μειώνει τα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους που θα φορολογηθεί (www.taxheaven.gr . [10/10/2009]).

Τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία υπόκεινται σε απόσβεση, που γίνεται σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Σε περιπτώσεις όπου δεν ορίζεται, μέσω της νομοθεσίας, ο τρόπος απόσβεσης τότε η απόσβεση διενεργείται με βάση τη χρονική διάρκεια χρησιμοποίησής τους και την υπολλειματική αξία (www.taxheaven.gr . [10/10/2009]).

3.4 Αποτίμηση Εδαφικών εκτάσεων

Η αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της οικονομικής χρήσης, γίνεται με βάση την αξία αγοράς ή κτήσης προσαυξημένης με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων μείον τις αποσβέσεις (όταν οι εκτάσεις αυτές υπόκεινται σε αποσβέσεις) (www.mnec.gr, [1/9/2009])

Οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο 'μητρώο παγίων'.

Στο μητρώο παγίων καταχωρούνται οι εδαφικές εκτάσεις, η κάθε μια χωριστά, αναγράφοντας 1) την αξία κτήσης, 2) τις αποσβέσεις και 3) την αναπόσβεστη αξία. Έπειτα οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στο αναλυτικό και γενικό καθολικό και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τέλους χρήσης (www.mnec.gr, [1/9/2009]).

Σε περιπτώσεις όπου μια εδαφική έκταση διαπιστωθεί ότι έχει υποτιμηθεί και δεν έχει την αξία που είχε στα βιβλία τότε κατά την απογραφή τέλους χρήσης καταγράφεται η πραγματική αξία της υποτιμημένης έκτασης. Η διαφορά

(υποτίμηση) θεωρείται πρόβλεψη και χρεώνεται στο λογαριασμό 83.10 'προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων' και πιστώνεται ο λογαριασμός 44.10 (www.mnec.gr, [1/9/2009])

Όπως είδαμε και παραπάνω το ποσό του λογαριασμού 83.10 δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Κατά τις εργασίες τέλους χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 83.10 για με εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.02.10.000 'προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους' για να προσδιοριστούν τα λογιστικά κέρδη (www.mnec.gr, [1/9/2009]).

3.5 Πώληση Εδαφικής Έκτασης

Σε περιπτώσεις όπου γίνεται πώληση μιας εδαφικής έκτασης που είναι πάγιο στοιχείο για την πωλήτρια εταιρεία, πραγματοποιούνται οι παρακάτω εγγραφές (Καραγιάννης, 2008):

A) Πιστώνεται ένας τριτοβάθμιος λογ/σμος της εδαφικής έκτασης με τίτλο πχ 10.00.20.000 'πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες από το ΦΠΑ' με χρέωση του λογ. 38, σε περίπτωση που γίνεται πώληση μετρητοίς, ή του λογαριασμού 30 εάν η πώληση γίνεται με πίστωση. Στο τέλος της χρήση γίνεται χρέωση του λογ. 10.00.20.000 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται.

Σε περίπτωση που είχε σχηματιστεί πρόβλεψη για την υποτίμηση της έκτασης που πωλείται τότε πιστώνεται ο λογαριασμός της έκτασης με το ποσό πρόβλεψης και χρεώνεται ο λογαριασμός 44.10.

B) ένας άλλος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης, υπό πώληση, με τίτλο πχ 10.00.20.000 'έξοδα πώλησης εδαφικής έκτασης χωρίς ΦΠΑ' χρεώνεται με τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης αυτής, με πίστωση του λογαριασμού 38. Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνεται ο λογαριασμός για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται. Σε περιπτώσεις που έχουν δημιουργηθεί έξοδα διαμόρφωσης στους λογαριασμούς 16.14 και 11.03 τότε χρεώνονται οι λογαριασμοί 16.99.14 και 11.99.03 και πιστώνονται οι 16.14 και

11.03. επιπλέον πιστώνονται οι 16.14 και 11.03 με το υπόλοιπο αναπόσβεστο ποσό εξόδων αυτών και εξισώνονται με πίστωση του λογαριασμού της εδαφικής έκτασης που πωλείται.

Γ) κατά το τέλος της οικονομικής χρήσης και μετά τα Α και Β, σε περίπτωση που ο λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται έχει χρεωστικό υπόλοιπο τότε αυτό θεωρείται ζημιά ενώ εάν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό αυτό είναι κέρδος. Εάν υπάρχει ζημιά τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 10 και χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.00 'ζημιές από εκποίηση ακινήτων'. Εάν το υπόλοιπο είναι κέρδος τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.00 ' κέρδη από εκποίηση ακινήτων'. Τα κέρδη που προέρχονται από πώληση ακινήτων φορολογούνται αλλά επίσης και οι ζημιές από την πώληση ακινήτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Παράδειγμα 3. πώληση εδαφικής έκτασης με κέρδος

1) Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ διαθέτει οικόπεδο αξίας 100.000€ το οποίο πουλάει για 120.000€ στο τέλος του 2008.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	120.000€	
10. Εδαφικές Εκτάσεις 10.00 οικόπεδα		100.000€
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 81.03 έκτακτα κέρδη 81.03.00 κέρδη από εκποίηση ακινήτων		20.000€

Παράδειγμα 4. πώληση εδαφικής έκτασης με ζημιά

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ διαθέτει οικόπεδο αξίας 100.000€ το οποίο πουλάει για 80.000€ στο τέλος του 2008.

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	80.000€	
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 81.02 έκτακτες ζημιές 81.02.00 ζημιές από εκποίηση ακινήτων	20.000€	
10. Εδαφικές Εκτάσεις 10.00 οικόπεδα		100.000€

3.6 Φορολογία κερδών από πώληση εδαφικών εκτάσεων

Σε περίπτωση που μια εταιρεία (εκτός από τις οικοδομικές επιχειρήσεις του άρθρου 34.) αποκτήσει με αγορά εδαφική έκταση που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως και έχει μεγάλη αξία και εντός 2 ετών την μεταπωλήσει τότε το όποιο κέρδος από την πώληση θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται όπως τα υπόλοιπα κέρδη της επιχείρησης (άρθρο 28 παρ. 3 Ν2238/94) (Καραγιάννης, 2008).

Το κέρδος μια επιχείρησης που προκύπτει από την δραστηριότητα της αγοραπωλησίας ακινήτων φορολογείται κανονικά. Το κέρδος στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα των ακινήτων που έχουν πωληθεί το κόστος των ακινήτων αυτών, των γενικών εξόδων, των φόρων, των τόκων και των άλλων εξόδων.

3.7 Αγορά Εδαφικής Έκτασης

Με την αγορά μιας εδαφικής έκτασης χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και αντίστοιχοι αναλυτικοί λογαριασμοί. Η αξία της χρέωσης αυτής είναι η αξία κτήσης των εκτάσεων που αγοράστηκαν ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Στη συνέχεια, εάν η αγορά έγινε μετρητοίς, πιστώνεται ο λογαριασμός 38. Χρηματικά Διαθέσιμα ή εάν η αγορά έγινε με πίστωση πιστώνεται ο λογαριασμός 50 Προμηθευτές (Βίγκος, 2007).

Τα έξοδα που σχετίζονται με την αγορά / πώληση εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται στο λογ. 16.14 "Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων". Τα έξοδα αυτά είναι : οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών, οι αμοιβές δικηγόρων και τα λοιπά έξοδα κτήσης εδαφικών εκτάσεων.

Παράδειγμα 5. Αγορά οικοπέδου και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει οικόπεδο προς 40.000 με έξοδα αγοράς 2.100.

	Χρέωση	Πίστωση
10. Εδαφικές εκτάσεις		
10.00 Γήπεδα – οικόπεδα		
10.00.00 οικόπεδο	40.000€	
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων		
16.14.00 έξοδα κτήσης οικοπέδων	2.100€	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		42.100€

Κεφάλαιο 4: Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (λογ. 11)

4.1 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως 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 κτιρίων παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Σε διαφορετική περίπτωση καταχωρούνται στους λογαριασμούς 12.01 ή 14 (Σφακιάνος, 1996).

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Στο λογαριασμό 11.01 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών» παρακολουθούνται όσα από τα έργα αυτά εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας. Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.02 «λοιπά τεχνικά έργα».

Στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» 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 (Σφακιάνος, 1996).

Στους λογαριασμούς 11.07 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων», 11.08 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων»,

11.09 «λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων» παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων (Σφακιάνος, 1996).

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται για αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησεως δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία.

Στους λογαριασμούς 11.14 έως και 11.17 καθώς και 11.21 έως και 11.24 παρακολουθούνται τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα τα οποία δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

Τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από καταχώριση σ αυτούς:

α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

4.2 Επέκταση, προσθήκη και βελτίωση κτιρίων και τεχνικών έργων

Η αξία των κτιρίων και των τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων. Η επέκταση / προσθήκη ενός κτιρίου είναι οποιαδήποτε αύξηση που γίνεται στο μέγεθος, όγκο ή στην ωφελιμότητα του με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών. Βελτίωση κτιρίου είναι η μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του ωφέλιμου χρόνου ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησης του (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).

4.3 Αγορά κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων

Σε περιπτώσεις αγοράς ενός ακινήτου χρεώνεται ο λογαριασμός 11 και συγκεκριμένα ένας αναλυτικός λογαριασμός με τίτλο 'Αγορές ακινήτων εξαιρούμενες από το ΦΠΑ' ή 'Αγορές ακινήτων με 19% ΦΠΑ'. Η χρέωση αυτή γίνεται με την αξία κτήσης του ακινήτου ή με την αξία μετά από τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογαριασμός 38 'χρηματικά διαθέσιμα' ή ο λογαριασμός 50 'προμηθευτές'. (www.taxheaven.gr, [10/10/2009])

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά και τα λοιπά έξοδα για την κτήση των ακινήτων και των τεχνικών εγκαταστάσεων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 'έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων'.

4.4 Πώληση Ακινήτου

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα (Καραγιάννης, 2008):

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πώλησης του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησης.

β. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).

γ. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14).

δ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» ή 81.02.01 «ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.01 «κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι κέρδος.

Παράδειγμα 6. πώληση ακινήτου

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ στις 31/6/2008 πούλησε ακίνητο κόστους κτίσης 80.000€ προς 80.000€. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την 1/1/2008 ήταν 40.000€ οι αποσβέσεις που αναλογούν μέχρι την ημερομηνία πώλησης είναι 5.000€

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων ενσωμ. στο λειτ. κόστος 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων 66.01.00 κτίριο 11.99 Αποσβέσιμα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00 αποσβ. κτίριο	5.000€	5.000€
11.99 Αποσβέσιμα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00 αποσβ. κτίριο 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικών έργων 11.00 κτίριο	45.000€	45.000€
38 Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικών έργων 11.00 κτίριο 81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 81.03 Έκτακτα κέρδη 81.03.00 κέρδη από εκποίηση ακινήτων	80.000€	35.000€ 45.000€

4.5 Κατεδάφιση παγίων κτιρίων

Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» (Βίγκος, 2007).

Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεώς του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

4.6 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων κτιρίων χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την νομοθεσία συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται αποσβέσεις με την χρήση συντελεστών αποσβέσεις μεγαλύτερων από αυτούς που προβλέπει η νομοθεσία. Σε περιπτώσεις που υπολογιστούν αποσβέσεις με την χρήση υψηλότερων συντελεστών τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (www.taxheaven.gr, [10/09/2009]).

Επίσης δεν επιτρέπεται η επιχείρηση να υπολογίζει αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία. Εάν η επιχείρηση υπολογίσει αποσβέσεις λιγότερες από εκείνες που θα έπρεπε να υπολογίσει, τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό των αποσβέσεων αυτών από τα κέρδη επόμενων χρήσεων. Συμπερασματικά, οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται κάθε έτος, με το νόμιμο συντελεστή, που θα εφαρμόσει η επιχείρηση για τα συγκεκριμένα αυτά πάγια στοιχεία για πρώτη φορά, μέχρι οι αποσβέσεις να φτάσουν το ποσό της αρχικής αξίας των παγίων μείον το ποσό 0,01 ευρώ.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη ημέρα χρήση του παγίου και όχι από την ημέρα απόκτησης του. Εάν η χρήση του πάγιου στοιχείου δεν αρχίζει από την αρχή του έτους τότε υπολογίσετε για τους μήνες (δωδέκατα) που χρησιμοποιείται.

Όταν η χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη τότε το ποσό απόσβεσης υπολογίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των μηνών που έγινε η χρήση και παρονομαστή τον αριθμό 12.

Τακτικές υποχρεωτικές αποσβέσεις είναι αυτές που υπολογίζονται με το νόμιμο συντελεστή και είναι κοστολογήσιμες. Οι αποσβέσεις που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία με σκοπό την παροχή αναπτυξιακών κινήτρων ονομάζονται πρόσθετες αποσβέσεις και δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ούτε κοστολογήσιμες (www.taxheaven.gr, [10/09/2009]).

Οι τακτικές αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.03.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρι να φτάσουν την αποσβεστέα αξία, και υπολογίζονται για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για της ανάγκες της.

Σε περιπτώσεις όπου οικοδομές ενοικιάζονται από την επιχείρηση σε τρίτους, η επιχείρηση υπολογίζει τις αποσβέσεις κανονικά όπως θα έκανε εάν χρησιμοποιούσε τις οικοδομές αυτές η ίδια.

Σε περιπτώσεις που αγοράζονται μεταχειρισμένα πάγια στοιχεία τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία αγοράς του εκάστοτε μεταχειρισμένου στοιχείου. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που είχαν γίνει από την προκάτοχο επιχείρηση.

4.7 Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακίνητου σε εταιρεία

Σε περίπτωση που κάποιος εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητας του σε μια Ο.Ε, Ε.Ε ή ΕΠΕ στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρεία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό. Το δικαίωμα αυτό το διατηρεί ο εταίρος που έχει την κυριότητα του εν λόγω ακινήτου (Βίγκος, 2007).

4.8 Αποτίμηση των κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται στην αξία αγοράς ή κτίσης τους προσαυξημένη με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς μείον τις αποσβέσεις.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο 'μητρώο παγίων στοιχείων' και στη συνέχεια καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων (www.mnec.gr, [15/09/2009]).

4.9 Φορολογία κερδών από πώληση κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων

Για τις επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, φορολογούνται κανονικά για το κέρδος που αποκτούν από τις αγοραπωλησίες αυτές. Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο οικοδομικές και τεχνικές δραστηριότητες και φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 34 το Ν. 2238/94. Γι' αυτές τις επιχειρήσεις τα ακίνητα θεωρούνται εμπορεύσιμα αγαθά. Έτσι όταν αγοράζονται ακίνητα χρεώνεται ο λογαριασμός 20 'Εμπορεύματα' και όταν πωλούνται πιστώνεται ο λογαριασμός 70 'Πωλήσεις εμπορευμάτων'. Τα όποια κέρδη από την αγοραπωλησία ακινήτων προσδιορίζονται ως εξής. Από τα ακαθάριστα έσοδα των ακινήτων που πωλήθηκαν αφαιρείται το κόστος των ακινήτων που πουλήθηκαν καθώς και οι σχετικές δαπάνες (www.mnec.gr, [15/09/2009]). .

Για κάποιες οικοδομικές επιχειρήσεις ο υπολογισμός κερδών γίνεται εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 34 Ν. 2238/94. Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που αναγράφονται στα συμβόλαιο πώλησης και τα οποία δεν μπορούν να είναι μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ούτε και μικρότερα από αυτά που προκύπτουν την ειδική δήλωση του ΦΠΑ. Στα βιβλία τους οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα καταχωρούν τις αξίες πώλησης που αναγράφονται στα

συμβολαία αλλά οι αξίες αυτές είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες πιο πάνω αξίες τότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προσαυξάνονται οι αξίες των συμβολαίων αυτών με τις διαφορές μέχρι να φτάσουν στα πιο πάνω επίπεδα. Για αυτές τις επιχειρήσεις, οι τόκοι που προέρχονται από πωλήσεις οικοδομών με πίστωση, θεωρούνται ακαθάριστο έσοδο και προστίθενται στα άλλα ακαθάριστα έσοδα και πάνω στο σύνολο αυτό εφαρμόζεται ο συντελεστής του άρθρου 34 Ν.2238/94. Στις οικοδομικές επιχειρήσεις για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα που προέρχονται από τη σύνταξη των οριστικών συμβολαίων και όχι των προσυμφώνων (www.mnec.gr, [15/09/2009]).

Όταν αγοράζεται κάποιο ακίνητο ως πάγιο στοιχείο για να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση και όχι για πώληση προς επίτευξη κέρδους. Τότε η αξία του ακινήτου καταχωρείται στο λογαριασμό 11. Εάν στη συνέχεια το ακίνητο αυτό πωληθεί και προκύψει κέρδος τότε το κέρδος αυτό φορολογείται.

Παράδειγμα 7. Αγορά και πώληση ακινήτου και υπολογισμός αποσβέσεων

η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει ακίνητο προς 100.000€ στις 1/2/2007 για χρήση ως γραφεία. Στις 31/12/2007 αποδέχεται προσφορά για την πώληση του κτιρίου προς 120.000€. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10% και η μέθοδος υπολογισμού η σταθερή.

Για να υπολογίσουμε τις αποσβέσεις θα έχουμε :

$100.000 \times 10\% = 10.000 / 12 \text{ μήνες} = 833,33 \text{ ανά μήνα}$. Για 11 μήνες θα έχουμε $833,33 \times 11 = 9.166,33$

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα. 11.00.10 Αγορές κτιρίων 38. Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	100.000€	100.000€
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00		9.166,33€
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00	9.166,33€	
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα. 11.00.κτίριο		9.166,33€
38. . Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	120.000€	
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα. 11.00 κτίριο		90.833,67€
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 81.03 Έκτακτα κέρδη 81.03.00 κέρδη από εκποίηση ακινήτων		29.166,33€

Τα κέρδη 29.166,33 θα φορολογηθούν με τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή ανάλογα την νομική μορφή της εταιρείας (πχ ΑΕ, ΟΕ).

Εάν μια επιχείρηση λάβει δάνειο και αγοράσει ακίνητο, τότε οι τόκοι του δανείου αυτού δεν επιτρέπεται να προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου αλλά καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 65 και στο τέλος της χρήσης

μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00. Οι τόκοι αυτοί αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από έσοδα της χρήσης, μέσα στην οποία κατέστησαν δουλευμένοι.

Εξαιρούνται οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου. Οι τόκοι αυτοί αποσβένονται είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που άρχισε η χρήση του ακινήτου που αφορούν είτε σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν να είναι περισσότερα από πέντε (5).

Οι τόκοι των δανείων που αφορούν οικοδομικές επιχειρήσεις των οποίων τα κέρδη τους υπολογίζονται με τεκμαρτό τρόπο δεν θεωρούνται δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.



Κεφάλαιο 5: Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (λογ.12)

5.1 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

Στο λογαριασμό 12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπούν από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 12.01 παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις 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 (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 12.02 παρακολουθούνται τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.

Στο λογαριασμό 12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «μικρά εργαλεία».

Στο λογαριασμό 12.04 παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

Στο λογαριασμό 12.05 παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

Στο λογαριασμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00-12.05.

Στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα. Σχετικά με τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων αυτών ισχύουν όσα αναφέρονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.105 για το λογαριασμό 11.07 (Σφακιάνος, 1996).

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 βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμεταλλεύσεως, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με μία λογιστική μονάδα, είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με την αξία κτήσεώς τους (Σφακιάνος, 1996).

Πριν από τη μεταφορά της αξίας, π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογαριασμούς εκτός εκμεταλλεύσεως, προηγείται η μεταφορά των

αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώριση σ αυτούς: α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος), η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 «μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους (Σφακιάνος, 1996).

Η παραπάνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Παράδειγμα 8. Αγορά μηχανήματος

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει μηχανήμα αξίας 100.000 ευρώ μετρητοίς το οποίο απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.00 Μηχανήματα		
12.00.10 Αγορές μηχανημάτων		
12.00.10.000 Αγορές μηχανημάτων απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ	100.000€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		100.000€

Παράδειγμα 9. Αγορά μηχανήματος με προσθήκη στην αξία κτήσης των ειδικών εξόδων κτήσης.

η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 50.000 ευρώ και έδωσε για φορτοεκφορτωτικά και λοιπές δαπάνες εγκατάστασης μέχρι τη λειτουργία του ύψους 4.500 ευρώ.

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχάνηματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχάνηματα	54.500€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		54.500€

Παράδειγμα 10. Ιδιοκατασκευή Μηχανήματος

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ κατασκεύασε μηχανήματα για τις ανάγκες της και υπολόγισε ότι δαπάνησε : για εργατικά 1.800 €, για υλικά 1.600€ και για διάφορα άλλα έξοδα 1.000€.

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχάνηματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχάνηματα	4.400€	
78. Ιδιοπαραγωγή Παγίων – Τεκμαρτά Έσοσα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων 78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων		4.400€

5.2 Πώληση μηχανήματος

Σε περίπτωση πωλήσεως μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής (Βίγκος, 2007):

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος, καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.

β. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.

γ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 «ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.02 «κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρηστεύσεως ή καταστροφής, π.χ. μηχανημάτων τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες».



Παράδειγμα 11. Πώληση μηχανήματος

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ πώλησε μηχάνημα αντί 40.000 με μετρητά στις 20/6/2008 το οποίο είχε αρχική αξία 50.000 και είχε αποσβεστεί μέχρι τις 31/12/2007 κατά 30.000. Για την πώληση του μηχανήματος πλήρωσε μεσιτικά 2.000. Η ετήσια απόσβεση είναι 15% και η μέθοδος υπολογισμού ή φθίνουσα.

Οι εγγραφές θα είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
1	66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχν. Εγκ. – Λοιπού εξοπλισμού 66.02.00 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.500€	
	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχ. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.500€
2	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχ. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	31.500€	
	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα		31.500€
3	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα	2.000€	
	38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		2.000€

	38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	40.000€	
4	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα 81. Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα 81.03 Έκτακτα Κέρδη 81.03.02 Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων		20.500€ 19.500€

5.3 Φορολογία κερδών από πώληση μηχανημάτων

Τα κέρδη που προέρχονται από πώληση μηχανημάτων αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια προστίθενται στα άλλα κέρδη χρήσης, για να διαμορφώσουν έτσι το τελικό ποσό κερδών που θα φορολογηθεί. Με το ίδιο σκεπτικό, οι ζημιές που προκύπτουν από την πώληση μηχανημάτων αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους, που θα φορολογηθεί (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

5.4 Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης

Τα μηχανήματα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά από την επιχείρηση παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.10 – 12.19. Επίσης στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια που θεωρούνται οριστικά εκτός εκμετάλλευσης ανεξάρτητα εάν έχουν αποσβεστεί ολοκληρωτικά (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

Πριν να μεταφερθούν οι αξίες των μηχανημάτων στους οικείους λογαριασμούς, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων είτε με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν αυτά έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί,

είτε στους οικείους υπολογαριασμούς των αποσβέσεων όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί. Προτείνεται για την καλύτερη πληρορόφηση να παρακολουθείται στους λογαριασμούς 12.10-12.19 η συνολική αρχική αξία των μηχανημάτων που δεν χρησιμοποιήθηκαν παραγωγικά ή έχουν τεθεί οριστικά εκτός λειτουργίας και να πιστώνεται με τις αντίστοιχες συνολικές αποσβέσεις των μηχανημάτων αυτών ο λογαριασμός 12.99 (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

5.5 Καταστροφή ή αχρήστευση μηχανήματος

Όταν ένα μηχάνημα καταστραφεί ή αχρηστευτεί ολοκληρωτικά και δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 'λοιπές έκτακτες ζημιές' και αναγνωρίζονται φορολογικά' (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

Παράδειγμα 12. Καταστροφή Αχρήστευση Μηχανήματος

Μηχάνημα αρχικής αξίας 50.000 το οποίο μέχρι την 31/12/2007 είχε αποσβεστεί κατά 20.000, καταστρέφεται ολοσχερώς από φωτιά στις 30/6/2008. Το μηχάνημα αποσβένονταν με συντελεστή 10% με φθίνουσα μέθοδο.

Οι εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Εν στο Λειτ. Κόστος 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – Τεχν. Εγκ. – Λοιπού Μηχαν Εξοπλισμού 66.02.00 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.500€	
12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχ. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.500€

81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα 81.02 Έκτακτες Ζημιές 81.02.99 Ζημιές από αποσβέσεις μηχανημάτων λόγω καταστροφής	28.500€	
12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα		28.500€

5.6 Αξία αποτίμηση των μηχανημάτων κατά την απογραφή τέλους χρήσης

Η αποτίμηση των μηχανημάτων γίνεται στην τιμή αγοράς (κτήσης) προσαυξημένη με τα έξοδα μεταφοράς και τοποθέτησης καθώς και με τις προσθήκες βελτιώσεις και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον καιρό της απόκτησης του μηχανήματος μέχρι την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή.

Όταν τα μηχανήματα ή τα εργαλεία κατασκευάζονται από την επιχείρηση η αποτίμηση ενεργείται στο κόστος κατασκευής, στο οποίο περιλαμβάνονται τα υλικά κατασκευής, τα εργατικά και ένα μέρος από τα γενικά έξοδα και μειωμένο το κόστος αυτό με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις, μέχρι την ημέρα της απογραφής (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

5.7 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.

Οι αποσβέσεις για τα μηχανήματα κλπ υπολογίζονται με βάση τον νόμο και τους συντελεστές απόσβεσης. Υπάρχουν δυο συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με το Π.Δ 299/03, ο ανώτερος και ο κατώτερος. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]). .

Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις με μικρότερο του νόμιμου συντελεστή τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε, σε επόμενες χρήσεις.

Από την 1/1/1998 επιβάλλεται η απόσβεση είτε με τη φθίνουσα είτε με τη σταθερή μέθοδο για καινούργια μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό που αποκτούν οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μεικτές αυτών επιχειρήσεις.

Σε περίπτωση που ένα μηχάνημα παύσει να λειτουργεί λόγω της αναστολής παραγωγής του σχετικού προϊόντος, τότε για αυτό το διάστημα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις (Στ. Ε. 884/68). Όμως εάν ένα μηχάνημα βρίσκεται σε αδράνεια λόγω βλάβης, επισκευών ή αργίας, τότε οι αποσβέσεις διενεργούνται κανονικά.

Εάν μια επιχείρηση παραχωρήσει μηχανήματα σε τρίτους (πρατήρια) με τους οποίους διαθέτει ειδική σύμβαση, τότε οι αποσβέσεις διενεργούνται κανονικά από την επιχείρηση που τα παραχωρεί.

Όταν συγχωνεύονται επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις γίνονται πάνω στην αξία των παγίων στοιχείων που καθόρισε η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 ή στην αξία που επαληθεύτηκε από τη Δ.Ο.Υ ή από τους ορκωτούς ελεγκτές.

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο 'μητρώο παγίων στοιχείων.

Παράδειγμα 14. Υπολογισμός και εγγραφή αποσβέσεων μηχανημάτων

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ στις 1/1/2007 έχει αγοράσει μηχάνημα αρχικής αξίας 500.000 €, η ωφέλιμη ζωή του υπολογίζεται σε 5 έτη και η υπολειμματική αξία του σε 30.000€. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη μέθοδο της ευθείας γραμμής. Στις 31/12/2008 η εταιρεία θέλει να υπολογίσει και να καταχωρίσει τις αποσβέσεις που αναλογούν.

Σύμφωνα με την μέθοδο της ευθείας γραμμής οι ετήσιες αποσβέσεις θα είναι

$$(500.000 - 30.000) / 5 = 94.000 \text{ €}$$

Οι εγγραφές που θα γίνουν στις 31/12/2008 είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – Τεχνικών εγκαταστάσεων – Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού 66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	94.000€	
12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		94.000€

5.8 Αποσβέσεις μηχανημάτων για τα οποία παρακρατείται η κυριότητα μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος

Σε περιπτώσεις που μια επιχείρηση αγοράσει μηχανήματα με πίστωση και ο προμηθευτής τους διατηρεί την κυριότητα μέχρι την εξόφληση τους, αυτά ανήκουν στην επιχείρηση που τα αγοράζει όμως δεν έχει δικαίωμα να τα μεταπωλήσει μέχρι να προβεί στην πλήρη εξόφληση τους (www.mnec.gr, [12/09/2009]).

Σχετικά με τις αποσβέσεις, η επιχείρηση διενεργεί κανονικά αποσβέσεις από τον μήνα που αρχίζει να τα χρησιμοποιεί.

Εάν όμως η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εξοφλήσει πλήρως τα μηχανήματα τότε οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν ακυρώνονται και το ποσό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης εκείνης, κατά τη διάρκεια της οποίας έγινε η αίρεση της αποπληρωμής και φορολογούνται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη. Το ποσό που κατέβαλε η αγοράστρια επιχείρηση ως αποζημίωση για τη χρήση και φθορά των μηχανημάτων τα οποία επιστράφηκαν, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης, που στα κέρδη της είχαν προστεθεί και οι ακυρούμενες αποσβέσεις. Έτσι, μειώνονται τα κέρδη της χρήσης και το υπόλοιπο από τα κέρδη αυτά θα φορολογηθεί κανονικά ως κέρδος χρήσης (www.mnec.gr, [12/09/2009]).

. 5.9 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing).

Ο Ν.1665/86 αναφέρει ότι ο εκμισθωτής (Α), συνήθως Τράπεζα, και ο μισθωτής (Β), συνήθως επιχείρηση μπορούν να συνάψουν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Με βάση αυτή τη σύμβαση ο εκμισθωτής (Α) παραχωρεί έναντι μισθώματος στο μισθωτή (Β) τη χρήση κινητού ή ακίνητου στοιχείου που προορίζεται για χρήση του μισθωτή για ορισμένο χρόνο (όχι λιγότερο από 3 έτη). Παρέχεται, επιπλέον, το δικαίωμα είτε να αγοράσει τον εξοπλισμό στη λήξη της σύμβασης αυτή ή να τον επαναμισθώσει (άρθρο 1. παρ.2 Ν.1665/86) (www.mnec.gr, [12/09/2009]).

Η εταιρεία εκμισθωτής (Α) που παραχωρεί τη χρήση κινητού στοιχείου σε τρίτο (Β) έναντι μισθώματος και παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα στο μισθωτή (Β) να το αγοράσει, έχει δικαίωμα να υπολογίσει αποσβέσεις, τόσο για τα κινητά όσο και για τα ακίνητα στοιχεία (εκτός από οικόπεδα) σε ίσα μέρη, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις για την αξία που αναλογεί στο οικόπεδο.

Ο μισθωτής (Β) δεν μπορεί να διενεργήσει αποσβέσεις εκτός αν αποκτήσει το κινητό στοιχείο όποτε και τότε ξεκινάει να υπολογίσει αποσβέσεις. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής (Β) εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα του (άρθρο 6 παρ.4 Ν.1665/86), εκτός από μισθώματα που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου τα οποία δεν αναγνωρίζονται και επομένως δεν εκπίπτουν ως δαπάνη.

Τα μηχανήματα που αγοράζονται μέσω χρονομεριστικής μίσθωσης (Leasing) θα πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξης με την ποσότητα τους.

Τα καταβαλλόμενα ενοίκια μίσθωσης (κινητών) πάγιων στοιχείων βάσει το Ν.1665/86 καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04 και σε ιδιαίτερους τριτοβάθμιους του π.χ 62.04.10 'Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν.1652/86...', 62.04.20 'Ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανημάτων', ενώ τα προκαταβαλλόμενα παρόμοια ενοίκια καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 36.00.10 'Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης' κλπ. (Εγκ. 67022/92/Αρ.Γν.106. Υπ. Εθν. Οικ.).

5.10 Αποσβέσεις μηχανημάτων που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων.

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και μετά από συγκεκριμένο προσυμφωνημένο χρονικό διάστημα η κυριότητα τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα, παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

Κεφάλαιο 6: Μεταφορικά μέσα (λογ.13)

6.1 Μεταφορικά μέσα

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς (Σφακιάνος, 1996).

Σχετικά με την αγορά, φορολογία, αποτίμηση και πώληση των μεταφορικών μέσων ισχύουν τα ίδια με τα μηχανήματα.

Παράδειγμα 14. Αγορά μεταφορικού μέσου

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ στις αγοράζει μετρητοίς φορτηγό αυτοκίνητο για να μεταφέρει εμπορεύματα στους πελάτες της. Το φορτηγό έχει αρχικά αξία 45.000€ και έξοδα για ταξινόμηση 2.000€ επίσης έχει έξοδα για την μεταφορά του από το εξωτερικό 1.000€.

Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
13. Μεταφορικά Μέσα		
13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά	48.000€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		48.000€

6.2 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται κατά τον ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Σημειώνεται ότι η μηχανή του αυτοκινήτου αποτελεί δαπάνη βελτίωσης και για το λόγο αυτό προσ αυξάνει την αξία του αυτοκινήτου και αποσβένεται με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και το υπόλοιπο αυτοκίνητο. Τα ελαστικά των αυτοκινήτων θεωρούνται ανταλλακτικά και αποσβένονται εφάπαξ, μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ. 12242/58) (www.taxheaven.gr, [21/10/2009]).

Παράδειγμα 15. Υπολογισμός και εγγραφές αποσβέσεων μεταφορικών μέσων:

Η ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αποσβένει φορτηγό αρχικής αξίας 48.000€ με συντελεστή 15% και την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Η εταιρεία θέλει να υπολογίσει τις αποσβέσεις που αφορούν το 3^ο έτος λειτουργίας του φορτηγού και να κάνει τις απαιτούμενες λογιστικές εγγραφές.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της φθίνουσας απόδοσης οι αποσβέσεις θα είναι ως εξής

	Αρχική αξία	Αποσβέσεις με συντελεστή 15%	Αναπόσβεστη αξία
Έτος 1	48.000	7.200	40.800
Έτος 2	40.800	6.120	34.680
Έτος 3	34.680	5.202	29.478

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος 66.03 Αποσβέσεις Μεταφορικών μέσων 66.03.0 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	5.202€	
13. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς 13.99.02 Αποσβεσμένα φορτηγά		5.202€

Κεφάλαιο 7: Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογ. 14)

Στους οικείους λογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών) (Σφακίανος, 1996).

7.1.1 Έπιπλα

Στον λογαριασμό 14.00 «**έπιπλα**» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν (Σφακίανος, 1996).

7.1.2 Σκεύη

Στον λογαριασμό 14.01 «**σκεύη**» παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας) (Σφακίανος, 1996).

7.1.3 Μηχανές γραφείων

Στον λογαριασμό 14.02 «**μηχανές γραφείων**» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας (Σφακίανος, 1996).

7.1.4 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα

Στον λογαριασμό 14.03 «**ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα**» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές (Σφακίανος, 1996).

7.1.5 Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς

Στον λογαριασμό 14.04 «μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς» παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέινερ ή παλέτες) (Βίγκος, 2007).

7.1.6 Επιστημονικά όργανα

Στον λογαριασμό 14.05 «επιστημονικά όργανα» παρακολουθούνται 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) (Βίγκος, 2007).

7.1.7 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών

Στον λογαριασμό 14.08 «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, fax, τηλεφωνικές συνδέσεις κλπ). Ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 και όχι στον κωδικό 14.08 (www.taxheaven.gr, [25/10/2009]).

7.1.8 Λοιπός εξοπλισμός

Στο λογαριασμό 14.09 «λοιπός εξοπλισμός» καταγράφονται και παρακολουθούνται τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανένα από τους πιο πάνω λογαριασμούς 14.00-14.08. παράδειγμα τέτοιων ειδών είναι πχ. Τα λευκά είδη λινόθκης, οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης, τα μαγνητόφωνα, οι πίνακες ζωγραφικής, κλπ (Σφακίανος, 1996).

Στον λογαριασμό 14.09 παρακολουθούνται επίσης οι φωτεινές επιγραφές, όταν το κόστος τους είναι μεγάλο και έτσι πρέπει να αποσβεστούν σε τμηματική ετήσια απόσβεση. Τα έξοδα συντήρησης και λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 64.02.04. Τα ενοίκια που καταβάλλονται για την εγκατάσταση και λειτουργία των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 62.04.08 (Καραγιάννης, 2008).

Οι επιχειρήσεις ενοικιάσεως DVD όταν τα αγοράζουν τα καταχωρούν στο λογαριασμό 14.09 και υπολογίζουν σε αυτά ετήσιες αποσβέσεις, ενώ τα έσοδα από την ενοικίαση τους τα καταχωρούν στον λογαριασμό 73 'Πωλήσεις υπηρεσιών'.

Στο λογαριασμό 14.09 καταγράφονται και παρακολουθούνται και οι ταινίες κινηματογράφου, οι τηλεοπτικές ταινίες, οι βιντεοκασέτες και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που έχει την ιδιότητα του πάγιου εξοπλισμού και αποσβένεται σε χρόνο μεγαλύτερο από ένα έτος.

Επίσης στον 14.09 καταχωρούνται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κατηγορία «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» και τα οποία δεν εντάσσονται σε κανένα άλλο από τους λογαριασμούς 14.00-14.08.

Εάν κάποιο στοιχείο των λογαριασμών 14.00-14.09 δεν χρησιμοποιείται παραγωγικά, μεταφέρεται στους λογαριασμούς 14.10-14.19 κατά τον ίδιο τρόπο που ισχύει και στα μηχανήματα.

7.2 Αποτίμηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Τα έπιπλα αποτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο που αποτιμώνται και τα μηχανήματα. Τα έπιπλα μπορούν να αποτιμηθούν και να καταχωρηθούν στην απογραφή και στο μητρώο παγίων, συνολικά κατά ομοειδής ομάδες ή κατά συντελεστή απόσβεσης και όχι το καθέν χωριστά όπως γίνεται με τα μηχανήματα (www.mnec.gr, [15/09/2009]).

Για τα ζώα που χρησιμοποιούνται για εκμετάλλευσης σύμφωνα με τον Καραγιάννη (2008) αυτά θα πρέπει να αποτιμώνται στην αξία αγοράς τους μείον τις αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι την ημέρα αποτίμησης. Για τα ζώα

που έχουν γεννηθεί και μεγαλώσει μέσα στην επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμώνται σε τιμή που θα μπορούσαν να αγοραστούν όμοια ζώα από τρίτους αφαιρώντας τις αποσβέσεις που έχουν γίνει από την έναρξη της εκμετάλλευσής τους μέχρι την ημέρα απογραφής.

7.3 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Για τα έπιπλα και το λοιπό εξοπλισμό διενεργούνται αποσβέσεις κάθε χρόνο με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς στα μηχανήματα. Τα νόμιμα ποσοστά αποσβέσεων ονομάζονται τακτικά ποσοστά αποσβέσεων και είναι υποχρεωτικά. Αν δηλαδή μια επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μικρότερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων. Αν σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο του νόμιμου τότε το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δεν χάνει όμως το δικαίωμα να υπολογίσει την διαφορά αυτή σε επόμενες χρήσεις (www.mnec.gr, [15/09/2009]).

Οι Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση ποσοστού 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης σε 34% ή 40%. Το λογισμικό Η/Υ αποσβένεται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως. Η απόσβεση των Η/Υ και του λογισμικού μπορεί να γίνεται εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ 299/03, Ν.2753/99). Τα ποτήρια, πιάτα, πετσέτες, σεντόνια κλπ των ξενοδοχείων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων κ.α αποσβένονται με συντελεστή 30% σε ετήσια βάση (Στ.Ε.291/80). Όταν τέτοια είδη αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20% (Π.Δ 299/03). Σε περιπτώσεις όπου η αξία του καθενός από τα παραπάνω είναι 1.200 ευρώ ή λιγότερο τότε μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ σε μια χρήση (άρθρο 31, παρ.1 Ν.2238/94, Π.Δ 299/03) (www.mnec.gr, [15/09/2009]).

Ο εξοπλισμός γραφείου αποσβένεται με ετήσιο ποσοστό 15% ή 20% (ή με ενδιάμεσο ακέραιο συντελεστή). Αν αυτός ο εξοπλισμός χρησιμοποιείται ως μέσο εκπαίδευσης τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 29% ή 35% (Π.Δ. 299/03). Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις γιατί θεωρούνται ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με την πάροδο του χρόνου. Σε περιπτώσεις ζημιών, καταστροφών κλπ υπάρχει φορολογική αναγνώριση της ζημιάς (Υπ. Οικ. Α 11139/71). Οι φωτεινές επιγραφές και παρόμοια πάγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με χρήση πάγιου συντελεστή (Στ. Ε. 1587/66). Τα καλούπια από οποιαδήποτε ύλη αποσβένονται με συντελεστή 11% κατώτερο ή 15% ανώτερο (άρθρο 4 παρ. 12 Π.Δ 299/03). Τα καλούπια που κατασκευάζονται από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή προϊόντων αποσβένονται εξολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν .



Παράδειγμα 16. Αποσβέσεις Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού.

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ έχει έπιπλα αρχικής αξίας 10.000 με προβλεπόμενη ωφέλιμη ζωή 3 έτη και υπολειμματική αξία 1.000.

Ο υπολογισμός των ετήσιων αποσβέσεων θα είναι:

$$(10.000-1.000) / 3 = 3.000\text{€}$$

Οι λογιστικές εγγραφές για την καταχώρηση των ετήσιων αποσβέσεων θα είναι :

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος 66.04 Αποσβέσεις Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού 66.04.00 Αποσβέσεις Επίπλων	3.000€	
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός 14.99.00 Αποσβεσμένα έπιπλα		3.000€

7.4 Αγορές και πωλήσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.

Όταν αγοράζονται έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός για χρήση ως πάγιος τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 14 κατά τον ίδιο τρόπο που χρεώνεται και ο λογαριασμός 12 στην αγορά μηχανημάτων.

Όταν πωλείται κάποιο έπιπλο που ήταν πάγιο στοιχείο τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 14 κατά τον ίδιο τρόπο που πιστώνεται ο λογαριασμός 12 όταν πωλείται κάποιο μηχάνημα (Βίγκος, 2007).

Σε περιπτώσεις που αγοράζονται και πωλούνται έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός ως εμπορεύσιμα αγαθά, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 20 (όταν αγοράζονται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός) ή χρεώνεται ο λογαριασμός 70 (όταν πωλούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός). Όταν η ίδια η επιχείρηση παράγει έπιπλα με σκοπό την πώληση τους τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 24 για τις Α & Β ύλες και πιστώνεται ο λογαριασμός 71 όταν γίνεται η πώληση.

Παράδειγμα 17. Αγορά Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει έπιπλα αξίας 16.000€ με ΦΠΑ 3.040€. Η αγορά έγινε με μετρητά.

	Χρέωση	Πίστωση
14. Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός 14.00.10.019 Αγορές με επίπλων με 19%	16.000€	
54. Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη 54.00.01.019 ΦΠΑ αγορών παγίων με 19%	3.040€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		19.040€



Κεφάλαιο 8: Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων(λογ. 15)

8.1 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωση τους (Καραγιάννης, 2008).

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9, ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως. Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00. 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 κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15 στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή αυτή, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά, είναι δυνατό να καταχωρείται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την οικονομική μονάδα 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 πρωτίτερα στις αποθήκες με καταχώρισή 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 78.00.

Όταν η κατασκευή των πάγιων στοιχείων γίνεται από τρίτους, στους οποίους, εκτός από τη χορήγηση των υλικών, παρέχεται και συμπάρσταση των υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, 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 κατασκευής πάγιων στοιχείων από την οικονομική μονάδα (Βιγκος, 2007).

8.2 Προκαταβολές που δίδονται σε κατασκευαστές παγίων στοιχείων

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων». Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή, προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16) (Σφακίανος, 1996).

Παράδειγμα 18. Προκαταβολές σε κατασκευαστές παγίων

Στις 25/1/2008 η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ δίνει προκαταβολή 50.000€ στην εταιρεία ΔΙΝΟ ΑΕ για την κατασκευή μηχανήματος. Στις 31/3/2008 η ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ λαμβάνει το σχετικό τιμολόγιο.

	Χρέωση	Πίστωση
15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων 15.09 Προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων	50.000€	
38. Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		50.000€
15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων 15.02 Μηχανήματα – Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση	50.000€	
15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων 15.09 Προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων		50.000€

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούν τις προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων, ως εξής:

α. Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων».

β. Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων».

γ. Στο τέλος κάθε χρήσεως το υπόλοιπο του λογαριασμού 15 «ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών των 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» και 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογ/σμός πάγιων στοιχείων» εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο

Κεφάλαιο 9: Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως(λογ.16)

9.1 Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες (Σφακίανος, 1996):

α. δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

9.2 Υπεραξία της επιχείρησης

Στο λογαριασμό 16.00 παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920 (www.mnec.gr, [15/09/2009]).

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

9.3 Παραχωρήσεις δικαιωμάτων

Στους λογαριασμούς 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και 16.03 «λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών (Καραγιάννης, 2008).

Στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, 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.

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.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται. Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες».

9.4 Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά (Καραγιάννης, 2008).

Στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων 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 (Βίγκος, 2007).

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.

Στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία, π.χ., κτήσεως, των εξόδων αυτών.

Στο λογαριασμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι : η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, των νέων μεθόδων παραγωγής, των προτύπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων, κ.α.

Στο λογαριασμό 16.13 «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» 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.

Στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται 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

ακινήτοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό **16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων»** παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό **16.16 «διαφορές εκδόσεως και εξόφλησεως 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. Αυτές οι διαφορές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του εκάστοτε ομολογιακού δανείου (άρθρο 43 παρ.3β Ν.2190/20). Τα όποια έξοδα έκδοσης του ομολογιακού καταχωρούνται, με χρέωση, στο λογαριασμό 16.13 ενώ οι τόκοι εξυπηρέτησης του δανείου στο λογαριασμό 65.00 και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων στο λογαριασμό 65.09 (Ρεβανόγλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Στο λογαριασμό **16.17 «έξοδα αναδιοργάνωσης»** παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα με πέντε έτη (άρθρο 43 παρ. 3^α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94). Ειδικότερα, στον υπολογαριασμό **16.17.00.000 'Λογισμικά προγράμματα Η/Υ'** καταχωρείται η αξία των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ. Η αξία των προγραμμάτων αυτών αποσβένεται με συντελεστή 30% ή το λιγότερο 24% (ΠΔ 299/03). Υπάρχει η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης κατά την χρήση πρώτης λειτουργίας (ΠΔ.

299/03, άρθρο 12 παρ. β, άρθρο 4 παρ.9 Ν.3522/06) (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).

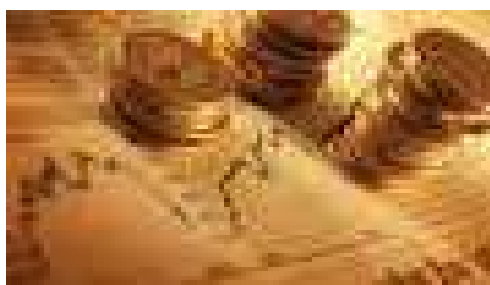
Στο λογαριασμό **16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου»** παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων . Η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα με πέντε έτη (άρθρο 43 παρ. 3^α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94). Τυχόν τόκοι υπερημερίας της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τεταρτοβάθμιο λογαριασμού του 81.00, ενώ οι τόκοι δανείων καθώς και οι τόκοι υπερημερίας μετά την λήξη της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται στον λογαριασμό 65.00 (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).

Στο λογαριασμό **16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»** παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεως, η οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ στο 1^ο έτος είτε εντός πέντε ετών. Στον λογαριασμό αυτό μπορούν να καταχωρηθούν και «οι σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού κατά τα προηγούμενα έτη (άρθρο 42^ε παρ. 14, Ν.2190/20). Τέλος στον λογαριασμό 16.19 καταχωρείται και η αποζημίωση σε μισθωτή κτιρίου λόγω έξωσης για ιδιόχρηση του κτιρίου από τον ιδιοκτήτη (ΕΣΥΛ 2266/γνωμ. 265/12.2.96) (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).

Στο λογαριασμό **16.90 «Έξοδα μεταγκατάστασης της ή εργοστασίου της»** καταγράφονται και παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της, τα οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μές σε περισσότερες από μια χρήσεις που όμως δεν μπορούν να είναι περισσότερες από 5 (άρθρο 43 παρ.3 Ν.2190/20, άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94). Εάν υπάρχουν επιχορηγήσεις αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 (Βίγκος, 2007).

Στο λογαριασμό **16.98 «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων»** παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για την απόκτηση άυλων (ασώματων) πάγιων στοιχείων.

Στο λογαριασμό **16.99 «αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις»** καταγράφονται οι αποσβέσεις που διενεργούνται και ολοκληρώνονται. Γίνεται χρέωση του λογαριασμού 16.99 με το ποσό της απόσβεσης και πιστώνεται ο λογαριασμός 16. Έτσι γίνεται εξίσωση των λογαριασμών αυτών και δεν απομένει το ποσό των 0,01 Ευρώ όπως γίνεται στα ενσώματα πάγια στοιχεία (παρ.2.2.110 υποπαρ. 8 και 24 ΠΔ.1123/80, γνωμ.6/318/9.1.04).



Κεφάλαιο 10: Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

10.1 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για **διαρκή κατοχή** τους και επί πλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το **10%** του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. Ειδικά για τα μερίδια των ΕΠΕ και των εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιρειών, άσχετα με το ποσοστό συμμετοχής, έχει καθιερωθεί να θεωρούνται πάντοτε ως συμμετοχές και όχι ως χρεώγραφα κυρίως λόγω της δυσκολίας που υπάρχει στην διαδικασία μεταβίβασης τους (ΕΓΛΣ 2.2.112. περ.1). Συνολικά οι συμμετοχές καταγράφονται στο λογαριασμό 18. Όταν δεν πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις, οι συμμετοχές αυτές χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34 (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 18 παρακολουθούνται παρα οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιρειών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες.

Ποιο συγκεκριμένα στο λογαριασμό 18.00 παρακολουθούνται οι **συνδεδεμένες επιχειρήσεις** που διακρίνονται σε:

A) Εξαρτημένες Επιχειρήσεις. Αυτές στις οποίες η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη της.

B) Συγγενείς Επιχειρήσεις. Αυτές στις οποίες η επιχείρηση κατέχει τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου τους ή των ψήφων στη γενική συνέλευση.

Γ) Υπό ενιαία διεύθυνση με την επιχείρηση

Στον λογαριασμό 18.01 καταχωρούνται οι συμμετοχές της επιχείρησης **σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.**

10.2 Αγορά Συμμετοχών

Οι συμμετοχές καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.00 ή 18.01 με την αξία κτήσεώς τους. Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται, είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για την αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών της (Καραγιάννης, 2008).

Στην περίπτωση λήψεως τίτλων **χωρίς αντάλλαγμα** χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων». Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, με τον όρο η καταβολή του να γίνει σε δόσεις, οι μετοχές που αποκτούνται με τον τρόπο αυτό καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.00.02, 18.00.03, 18.00.06 και 18.00.07 ή στους λογαριασμούς 18.01.02, 18.01.03, 18.01.06 και 18.01.07, κατά περίπτωση, με τη συνολική τους αξία, με πίστωση του λογαριασμού 53.06 «οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών» με την αξία των οφειλόμενων δόσεων. Μετά την εξόφληση των δόσεων γίνεται η μεταφορά της συνολικής αξίας των μετοχών που εξοφλούνται από τους λογαριασμούς 18.00.02, 18.00.03, 18.00.06 και 18.00.07 ή από τους λογαριασμούς 18.01.02, 18.01.03, 18.01.06 και 18.01.07, κατά περίπτωση, στους λογαριασμούς 18.00.00, 18.00.01 18.00.04 και 18.00.05 ή στους λογαριασμούς 18.01.00, 18.01.01, 18.01.04 και 18.01.05.

Στο λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19 παρακολουθούνται οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, με χρέωση του λογαριασμού 68.01.

Παράδειγμα 19. Αγορά Συμμετοχών

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει 10% των μετοχών της εταιρείας ΒΗΤΑ ΑΕ με σκοπό τη διαρκή κατοχή. Το κόστος για την αγορά είναι 50.000€ και τα έξοδα για την αγορά είναι 1.500€.

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι :

	Χρέωση	Πίστωση
18. Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις		
18.01 Συμμετοχές σε Λοιπές Επιχειρήσεις	50.000€	
64. Διάφορα έξοδα		
64.10 έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων		
64.10.00 προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων	1.500€	
38. Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		51.500€

10.3 Πωλήσεις Συμμετοχών

Σε περίπτωση πωλήσεως συμμετοχών, το τίμημα πωλήσεως καταχωρείται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του 18.00 ή 18.01, στην οποία μεταφέρεται και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη (από το λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19), όταν πρόκειται για συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, το αποτέλεσμα δε που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 64.12.00 ή 64.12.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για ζημία, και στο λογαριασμό 76.04.00 ή 76.04.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για κέρδος (Ρεβανόγλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Παράδειγμα 20. πώληση Συμμετοχών

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ πουλάει τις μετοχές της εταιρεία ΒΗΤΑ ΑΕ προς 60.000€. Το κόστος κτίσης των μετοχών ήταν 50.000€.

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο	60.000€	
76. Έσοδα Κεφαλαίων		
76.04 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		
76.04.00 κέρδη από πώληση συμμετοχών		10.000€
18. Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις		
18.01 Συμμετοχές σε Λοιπές Επιχειρήσεις		50.000€

10.4 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων

Η αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων γίνεται με βάση δυο βασικές διακρίσεις/κατηγορίες:

- 1) Συμμετοχές σε ΑΕ που είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.
- 2) Αποτίμηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις, καθώς και μετοχών ΑΕ που δεν είναι στο χρηματιστήριο.

Για την αποτίμηση συμμετοχών σε ΑΕ εισαγμένες στο Χρηματιστήριο και για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων η αποτίμηση γίνεται στην **χαμηλότερη τιμή** μεταξύ τιμής κτίσης και τρέχουσας τιμής. Σε περίπτωση που αποτιμηθούν στην τρέχουσα τιμή τότε αυτή θεωρείται ως νέα τιμή κτίσης. Οι τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα αποτιμούν τις συμμετοχές τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Η τιμή κτήσης στα χρεόγραφα υπολογίζεται πάντα με εφαρμογή μιας από τις μεθόδους FIFO, LIFO, κλπ. (άρθρο 43, παρ. 7β Ν.2190/20) (www.taxheaven.gr, [10/10/2009]).

Ως τρέχουσα τιμή των συμμετοχών σε ΑΕ προσδιορίζεται :

Α) για τις επιχειρήσεις που είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, ως τρέχουσα τιμή ορίζεται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα.

Β) για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ως τρέχουσα τιμή ορίζεται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσης η διαφορά καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» και πιστώνονται οι σχετικοί αντίθετοι λογαριασμοί προβλέψεων που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99. Γίνεται αναπροσαρμογή, στην επόμενη χρήση, των προβλέψεων που εμφανίζονται στους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσης. Εάν προκύψουν συμπληρωματικές προβλέψεις χρεώνεται ο λογαριασμός 68.01 και πιστώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί, εάν προκύψουν μικρότερες προβλέψεις τότε χρεώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί και πιστώνεται ο λογαριασμός 84.00.

Για την αποτίμηση συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν είναι εισαγμένες ισχύουν τα εξής:

Οι συμμετοχές που αφορούν επιχειρήσεις που δεν ΑΕ ή/και είναι ΑΕ αλλά δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο αποτιμώνται πάντοτε στη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών. Η εσωτερική λογιστική αξία προκύπτει από τους νόμιμους επίσημους ισολογισμούς.

10.5 Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις

Ως μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ορίζονται οι απαιτήσεις εκείνες που η προθεσμία για την εξόφληση τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης. Αντίθετα οι απαιτήσεις που πρέπει να εξοφληθούν εντός της χρήσης ονομάζονται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό (Βίγκος, 2007).

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις παρακολουθούνται στους λογαριασμούς **18.02** έως και **18.16**.

Κατά την κατάρτιση του ισολογισμού:

(1) κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση, η οποία έχει καταστεί βραχυπρόθεσμη, μεταφέρεται στον οικείο λογαριασμό των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων,

(2) τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς **18.02-18.14** στους λογαριασμούς **33.19** και **33.20 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση»** (σε ευρώ και σε Ξ.Ν.) και επαναφέρονται στους πρώτους κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον η επαναφορά είναι επιθυμητή (για την ενότητα της παρακολουθήσεως). Παρέχεται η δυνατότητα να μη διενεργούνται σχετικές λογιστικές εγγραφές (μεταφοράς και επαναφοράς), αλλά μόνο διαχωρισμός για την εμφάνιση των σχετικών κονδυλίων στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις του ισολογισμού.

Κάθε απαίτηση που εμφανίζεται στους λογαριασμούς **18.02-18.14**, μόλις γίνει επισφαλής, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 3 του Σχεδίου Λογαριασμών, με τους οποίους παρακολουθούνται οι επισφαλείς απαιτήσεις (Καραγιάννης, 2008).

Στους λογαριασμούς **18.02** και **18.03** παρακολουθούνται **οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων¹**.

¹ Για την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, συνδεμένες επιχειρήσεις είναι οι ακόλουθες:

Στους λογαριασμούς **18.04** και **18.05** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά των **λοιπών επιχειρήσεων** στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον λόγω του ότι διαθέτει συμμετοχές της φύσεως του λογαριασμού 18.01.

11. Στο λογαριασμό **18.06 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων»** παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της κατηγορίας αυτής που η οικονομική μονάδα έχει κατά των εταίρων της.

Στους λογαριασμούς **18.07 «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ευρώ»** και **18.08 «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.»** είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα που η λήξη τους υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

α. Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Στην περίπτωση που υπάρχει η σχέση αυτή, η θυγατρική επιχείρηση είναι συνδεδεμένη με τη μητρική και η μητρική είναι συνδεδεμένη με τη θυγατρική.

Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική):- έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής), έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης ή έχει αποκτηθεί ύστερα από συμφωνία με άλλο μέτοχο ή εταίρο της θυγατρικής αυτής επιχείρησης, ή- συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοικήσεως της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής), ή- ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστο το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Για τον υπολογισμό της παραπάνω πλειοψηφίας του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου, στο ποσοστό της συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης σε μια άλλη επιχείρηση προσθέτονται και τα ποσοστά του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης αυτής επιχείρησης, που κατέχονται από άλλη ή άλλες θυγατρικές επιχειρήσεις.

β. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις της προηγούμενης περιπτώσεως 10-α και κάθε μία από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των συνδεδεμένων αυτών επιχειρήσεων.

γ. οι θυγατρικές επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων 10-α και 10-β, άσχετα αν μεταξύ τους δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

Τα γραμμάτια εισπρακτέα που η λήξη τους υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού, είναι δυνατό να παρακολουθούνται στους οικείους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 31 «γραμμάτια εισπρακτέα», εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α. Στο τέλος κάθε χρήσεως, το άληκτο υπόλοιπο του λογαριασμού 31 διαχωρίζεται, εξωλογιστικά, σε δύο μέρη - λήξεως μέχρι δώδεκα (12) μήνες και λήξεως πέρα από δώδεκα (12) μήνες.

β. Το μέχρι δώδεκα (12) μήνες άληκτο υπόλοιπο εμφανίζεται στον ισολογισμό στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις με τον τίτλο «γραμμάτια εισπρακτέα».

γ. Το πέρα από δώδεκα (12) μήνες άληκτο υπόλοιπο εμφανίζεται στον ισολογισμό στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις με τον τίτλο «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως».

δ. Οι τραπεζικές χρηματοδοτήσεις που είναι εγγυημένες με γραμμάτια εισπρακτέα και αντιστοιχούν στο πέρα από δώδεκα (12) μήνες άληκτο υπόλοιπο του λογαριασμού 31, διαχωρίζονται κατ αναλογία των δύο μερών - λήξεως μέχρι 12 μήνες και λήξεως πέρα από 12 μήνες - ή κατά άλλο προσφορότερο τρόπο. Το δεύτερο αυτό τμήμα των τραπεζικών χρηματοδοτήσεων στον ισολογισμό εμφανίζεται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις με τον τίτλο «Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων».

Στους λογαριασμούς **18.09 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ευρώ»** και **18.10 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.»** είναι δυνατό να παρακολουθούνται οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων των κατηγοριών αυτών.

Στο λογαριασμό **18.11 «δοσμένες εγγυήσεις»** παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση, όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως (π.χ. εγγυήσεις στη ΔΕΗ, στον ΟΤΕ ή σε εκμισθωτές ακινήτων).

Στο λογαριασμό **18.12 «οφειλόμενο κεφάλαιο»** παρακολουθούνται οι, μετά το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως, καταβλητέες δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί, καθώς και το οφειλόμενο κεφάλαιο που δεν έχει κληθεί να καταβληθεί.

Στους λογαριασμούς **18.13 «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ευρώ»** και **18.14 «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.»** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες των λογαριασμών 18.00 έως και 18.12 και 18.15 έως και 18.16.

Στους λογαριασμούς **18.15 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ευρώ»** και **18.16 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.»** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων, για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές του λογαριασμού 18.00 ή του 18.01.



Κεφάλαιο 11: Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

11.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

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

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες) (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί

κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Παράδειγμα 21 . Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί Αποσβέσεων:

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει μεταφορικό μέσο (Αυτοκίνητο) το οποίο έχει αξία αγοράς 20.000. Επίσης η εταιρεία πληρώνει 1.000 για ταξινόμηση και 2.000 για μόνιμες μετατροπές στο αυτοκίνητο. Το αυτοκίνητο προβλέπεται να χρησιμοποιηθεί από την εταιρεία για 5 έτη.

Στο τέλος της χρήσης του από την εταιρεία αναμένεται να πουληθεί προς 500€.

Αποσβεστέα αξία	Ωφέλιμη διάρκεια ζωής	Υπολειμματική Αξία
23.000€	5	500€

11.2. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Libby & Patricia, 2004) υπάρχουν οι παρακάτω μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων:

- 1) Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως
- 2) Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως
- 3) Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως
- 4) Μέθοδος της λειτουργικής αποσβέσεως

Οι αναγνωρισμένες από το νόμο και ευρύτερα χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων είναι **1) η σταθερή και 2) η φθίνουσα** (Καραγιάννης, 2008).

Παράδειγμα 3. Σύγκριση μεθόδων απόσβεσης:

Η Εταιρεία αγοράζει μηχάνημα αξίας 50.000€ που χρησιμοποιηθεί για 5 έτη.
Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15%.

Παράδειγμα 22.1 Αποσβέσεις με τη σταθερή μέθοδο

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤ ΑΠΟΣΒ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣΣΩΡ. ΑΠΟΣΒ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
1	50.000	15%	7.500	7.500	42.500
2	50.000	15%	7.500	15.000	35.000
3	50.000	15%	7.500	22.500	27.500
4	50.000	15%	7.500	30.000	20.000
5	50.000	15%	7.500	37.500	12.500

Παράδειγμα 22.2 Αποσβέσεις με τη φθίνουσα μέθοδο

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤ ΑΠΟΣΒ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣΣΩΡ. ΑΠΟΣΒ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
1	50.000	15%	7.500	7.500	42.500
2	50.000	15%	6.375	13.875	36.125
3	50.000	15%	5.419	19.294	30.706
4	50.000	15%	4.606	23.900	26.100
5	50.000	15%	3.915	27.815	22.185

Παράδειγμα 22.3 Αποσβέσεις με την αύξουσα απόσβεση

Έστω ότι ο συντελεστής απόσβεσης είναι 6% για το πρώτο έτος και έπειτα αυξάνεται κατά 2%, τότε οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν με την μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως, δηλαδή,

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤ ΑΠΟΣΒ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣΣΩΡ. ΑΠΟΣΒ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
1	50.000	6%	3.000	3.000	47.000
2	50.000	8%	4.000	7.000	43.000
3	50.000	10%	5.000	12.000	38.000
4	50.000	12%	6.000	18.000	32.000
5	50.000	14%	7.000	25.000	25.000

Παράδειγμα 22.4 Αποσβέσεις με τη λειτουργική απόσβεση

Έστω τώρα ότι το μηχάνημα έχει μέγιστο λειτουργικό όριο 50.000 ώρες λειτουργίας. Εάν υπολογίζαμε τις αποσβέσεις με την μέθοδο της λειτουργικής απόσβεσης θα είχαμε:

Αξία κτήσης παγίου / Διαθέσιμες ώρες λειτουργίας = απόσβεση ανα ώρα λειτουργίας

$50.000 / 50.000 = 1€$ ανά ώρα λειτουργίας.

Εάν η δραστηριότητα του μηχανήματος για τα 5 έτη είναι

1^ο έτος 4.000 ώρες

2^ο έτος 3.500 ώρες

3^ο έτος 4.200 ώρες

4^ο έτος 3.500 ώρες

5^ο έτος 3.200 ώρες

Τότε οι αποσβέσεις θα είναι :

Έτη	Αξία κτήσης παγίου	Αποσβέσεις ανα ώρα λειτουργίας	Ώρες λειτουργίας έτους	Αποσβέσεις για το έτος	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	50.000	1€	4.000	4.000	4.000	46.000
2	50.000	1€	3.500	3.500	7.500	42.500
3	50.000	1€	4.200	4.200	11.700	38.300
4	50.000	1€	3.500	3.500	15.200	34.800
5	50.000	1€	3.200	3.200	18.400	31.600

11.3. Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη **σταθερή μέθοδο απόσβεσης** επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μεικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος απόσβεσης που θα επιλεγεί για τα

πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα **εφαρμόζεται παγίως** (Καραγιάννης, 2008).

Με τη σταθερή μέθοδο οι αποσβέσεις υπολογίζονται με την εφαρμογή σταθερού συντελεστή επί της αρχικής αξίας κτήσης ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων στοιχείων, προσαυξημένης με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων.

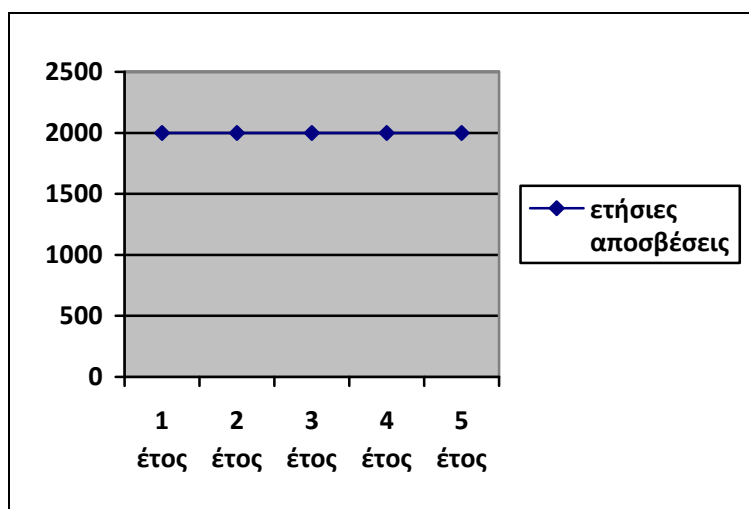
Παράδειγμα 23. Υπολογισμός και γραφική παράσταση αποσβέσεων με τη σταθερή μέθοδο

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ έχει αγοράζει μηχάνημα του οποίου η αρχική αξία είναι 10.000€ και αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για 5 έτη. Ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης είναι 20%

Με τη σταθερή μέθοδο θα έχουμε:

Έτος	Αναπόσβεστη αξία	Συντελεστής αποσβέσεων	Ποσό απόσβεσης
1	10.000	20%	2.000
2	8.000	20%	2.000
3	6.000	20%	2.000
4	4.000	20%	2.000
5	2.000	20%	2.000

Γράφημα 1: Αποσβέσεις με την Σταθερή Μέθοδο



11.4 Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως

Με τη φθίνουσα μέθοδο ο συντελεστής απόσβεσης παραμένει σταθερός σε όλη τη διάρκεια, υπολογίζεται όμως επί της αξίας που απομένει μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων των προηγούμενων χρήσεων.

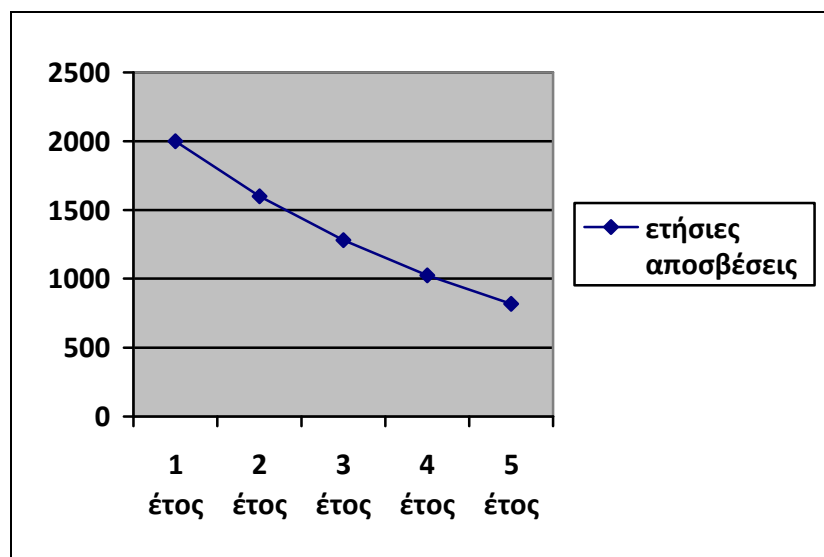
Παράδειγμα 24. Υπολογισμός και γραφική παράσταση αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο

Έτσι, στο πιο πάνω παράδειγμα(4) :

Θα έχουμε

Έτος	Αναπόσβεστη αξία	Συντελεστής αποσβέσεων	Ποσό απόσβεσης
1	8.000	20%	2.000
2	6.400	20%	1.600
3	5.120	20%	1.280
4	4.096	20%	1.024
5	3.277	20%	819

Γράφημα 2: Αποσβέσεις με τη φθίνουσα μέθοδο



Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 του ΠΔ 100/1998**, για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, τα ποσοστά των αποσβέσεων που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή 3. Οι συντελεστές αποσβέσεων που προκύπτουν κατά τον πολλαπλασιασμό αυτόν υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς εφαρμόζεται η πρώτη μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης (Καραγιάννης, 2008).

Σύμφωνα εξάλλου με τις διατάξεις των δύο προτελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ της παρ. 9 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, οι επιχειρήσεις που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης των παγίων τους δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 1892/1990. Το ίδιο ισχύει και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση για την εγκατάσταση μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ (Καραγιάννης, 2008).

11.5 Γενικές αρχές υπολογισμού των αποσβέσεων παγίων στοιχείων

Η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως (www.mnec.gr , [12/10/2009])..

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων (www.mnec.gr , [12/10/2009])..

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους

ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς (www.mnec.gr , [12/10/2009]).

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του (www.mnec.gr , [12/10/2009]).

Παράδειγμα 25. Υπολογισμός αποσβέσεων παγίου όπου οι αποσβέσεις σταματούν πριν τη λήξη της παραγωγικής χρήση του.

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000, το οποίο έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη και υπολειμματική αξία 1000€.

Οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν ως εξής :

	Αρχική αξία	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
Έτος 1	100.000	19800	80.200
Έτος 2	100.000	19800	60.400
Έτος 3	100.000	19800	40.600
Έτος 4	100.000	19800	20.800
Έτος 5	100.000	19800	1.000
Έτος 6	100.000	0	1000
Έτος 7	100.000	0	1000
Έτος 8	100.000	0	1000
Έτος 9	100.000	0	1000
Έτος 10	100.000	0	1000

Οι αποσβέσεις έχουν υπολογιστεί μόνο για το διάστημα οφέλιμης ζωής (5 έτη) και όχι για το σύνολο της πραγματικής διάρκειας χρήσης του πάγιου στοιχείου. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων έγινε ως εξής: (Αρχικά αξία – Υπολειμματική αξία) / έτη ωφέλιμης ζωής

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί (www.mnec.gr , [12/10/2009]).

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων (www.mnec.gr , [12/10/2009]).

11.6 Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99 (Βίγκος, 2007).

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως), όπως ειδικότερα ορίζεται στην παρ. 5.213 του πέμπτου μέρους, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως (Βίγκος, 2007).

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως).

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

11.7 Αποσβέσεις που δεν αφαιρούνται

Με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, προστέθηκε στην περίπτωση στ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ νέο εδάφιο σύμφωνα με το οποίο, ειδικά οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία (Offshore) δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εξωχώρια εταιρεία νοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα, με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση (www.mnec.gr , [12/10/2009]).

11.8 Νέες επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τη διάταξη του έκτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παρ. 1 του άρθρου 31, οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους μπορούν να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων, είτε με συντελεστή μηδέν είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση (www.mnec.gr , [12/10/2009]).

11.9 Παραδείγματα χρήσης Λογαριασμών 66-85

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Οι αποσβέσεις αυτές είναι οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία και στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό εκμετάλλευσης.

Αντίθετα οι πρόσθετες αποσβέσεις, αυτές που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του 85 *‘Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος’*. Στο τέλος της χρήσης οι αποσβέσεις αυτές μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης.

Παράδειγμα 26. Εγγραφές τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων στους λογαριασμούς 66 & 85:

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ έχει υπολογιστεί τακτικές αποσβέσεις μηχανήματος ύψους 10.000€ και πρόσθετες αποσβέσεις 5.000€,

οι εγγραφές που θα γίνουν είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	10.000€	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
12 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		10.000€
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		

	Χρέωση	Πίστωση
85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος		
85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	5.000€	
12 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		5.000€

11.10 Θέματα αποσβέσεων για την ομάδα 16

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής (Καραγιάννης, 2008):

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης

πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του ηλικίου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.

- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

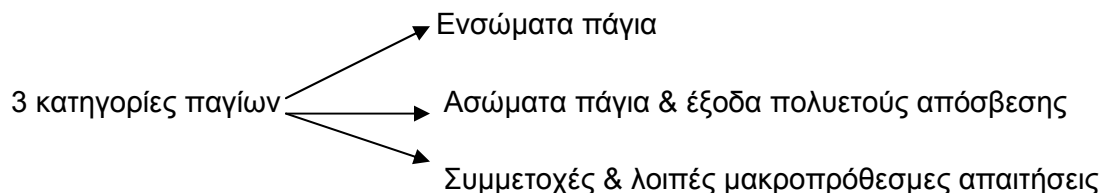
Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού 16.16 αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

Σε περίπτωση ολοκληρώσεως της αποσβέσεως της αξίας κήσεως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται

12. Επίλογος

Στην παρούσα εργασία παρουσιάσαμε το Πάγιο Ενεργητικό και τις βασικές κατηγορίες που το αποτελούν.



Το πάγιο ενεργητικό αποτελείται, κατά περίπτωση, από τα οικονομικά στοιχεία εκείνα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την παραγωγή προϊόντων ή/και υπηρεσιών. Κατά περίπτωση το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει οικονομικά στοιχεία που εμπίπτουν σε όλες ή μόνο σε μια – δύο κατηγορίες από τις που αναφέραμε παραπάνω. Επιπλέον το πάγιο ενεργητικό, ανάλογα το είδος της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, έχει μεγαλύτερη ή μικρότερη σημαντικότητα στη παραγωγική διαδικασία (Poroff, 1989).

Η νομοθεσία, μέσω των αποσβέσεων, δίνει τη δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να εμφανίσουν και να καταγράψουν το κόστος από τη χρήση του πάγιου ενεργητικού στην παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών. Οι αποσβέσεις, εάν διενεργηθούν με τις μεθόδους και τους συντελεστές που ορίζει η σχετική νομοθεσία, είναι ένα μέσο ανάκτησης της αξία των παγίων στοιχείων που ‘χάνεται’ λόγω της φυσικής ή τεχνολογικής απαξίωση τους (Weetman, 1999).

Συνολικά το πάγιο ενεργητικό αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο για τη λειτουργία των περισσότερων επιχειρήσεων. Αν και η τεχνολογική εξέλιξη έχει οδηγήσει στην συρρίκνωση των επενδύσεων σε εκτεταμένο μηχανολογικό εξοπλισμό, η επενδύσεις σε σύγχρονα παραγωγικά μέσα αποτελούν την απαρχή του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για κάθε επιχείρηση. Επιπλέον, η σωστή λογιστική διαχείριση του πάγιου ενεργητικού (πχ αποσβέσεις, αποτίμηση, απαξίωση, κλπ) οδηγεί στην, χωρίς προβλήματα, ανάπτυξη της επιχείρησης. Από την άλλη η αστοχίες στην λογιστική διαχείριση μπορεί να αποβούν

καταστρεπτικές καθώς όχι μόνο οδηγούν σε πρόστιμα από την κείμενη νομοθεσία αλλά και λόγω της συρρίκνωσης της ικανότητας της επιχείρησης να ανταποκριθεί στην έγκαιρη αντικατάσταση του πάγιου ενεργητικού (Καραγιάννης, 2008).

Όπως είδαμε και περιγράψαμε, το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προσφέρει το κατάλληλο πλαίσιο για την διαχείριση του πάγιου ενεργητικού, όμως απαιτείται βαθιά γνώση των υπο-λογαριασμών για την ορθή καταχώρηση και τήρηση του.



Βιβλιογραφία

- Βιγκος Νικ. (2007). Λογιστική. Αθήνα. Μπόνιας.
- Καραγιάννης Δημ. (2008) Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 7^η έκδοση, Θεσσαλονίκη.
- Ρεβανόγλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ιωάνν. (1996). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ, Αθήνα, Interbooks.
- Σφακίανος Γρ. (1996). Γενικές Αρχές Λογιστικής, έκδοση Θ, Αθήνα, Interbooks



Διαδίκτυο

www.taxheaven.gr

<http://www.mnec.gr/el/> (Υπουργείο Οικονομικών)

www.google.gr

Παραρτήματα

Παράδειγμα 1. Λογιστικές Εγγραφές Επιχορηγήσεις Παγίων & Αποσβέσεων:

η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 60.000 ευρώ για το οποίο έλαβε επιχορήγηση από το Υπουργείο Ανάπτυξης με 15.000 ευρώ για την συγκεκριμένη αγορά.

Οι αποσβέσεις λογίζονται με συντελεστή 10% και με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης. Το μηχάνημα χρησιμοποιήθηκε για μια ολόκληρη χρήση.

Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Τεχνικά Έργα 12.00 Μηχανήματα	60.000€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		60.000€
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	15.000€	
41. Αποθεματικά 41.10 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων		15.000€

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων θα γίνει ως εξής:

$60.000 \times 10\% \times 3 = 18.000$, από αυτό το ποσό θα πρέπει να αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που αναλογούν το ποσό που επιχορηγήθηκε, δηλ. $15.000 \times 10\% \times 3 = 4.500$ Οι εγγραφές θα είναι :

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις		
66.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	18.000€	
12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις		
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα		18.000€
41. Αποθεματικά		
41.10 Επιχορηγήσεις Πάγιων Επενδύσεων	9.000€	
81. Έκτακτα κα Ανόργανα Αποτελέσματα		
81. 01 Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα		
81.01.05 Αναλογούσες στην χρήση Επιχορηγήσεις Παγίων		9.000€

Παράδειγμα 2. Υπολογισμός αποσβέσεων Λατομείων

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ απέκτησε Λατομείο μαρμάρων και κατέβαλε 125.000€. Έχει εκτιμηθεί από τους γεωλόγους ότι από το λατομείο θα εξορυχθούν 20.000 κ.μ. μαρμάρου και ότι η αξία του γηπέδου, που θα μείνει μετά την ολική εξόρυξη του αποθέματος των μαρμάρων, εκτιμάται σε € 5.000. Έτσι η απόσβεση κατά μονάδα μαρμάρου (κ.μ) θα είναι :

Αρχικό κόστος – Υπολειμματική αξία / εκτιμώμενη παραγωγή σε μονάδες
 $(125.000 - 5.000) / 20.000 = 6€$ ανά κ.μ μαρμάρου.

Εάν η εταιρεία εξόρυξε 5.000 κ.μ μαρμάρου το 2008 τότε οι αποσβέσεις θα είναι $5.000 \times 6 = 30.000 €$ και πρέπει να καταχωρηθούν ως εξής

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
66.00 αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων		
66.00.03 αποσβέσεις λατομείων	30.000€	
10.99 Αποσβεσμένες Εδαφικές εκτάσεις		30.000€
10.99.03 αποσβεσμένα λατομεία		

Παράδειγμα 3. πώληση εδαφικής έκτασης με κέρδος

1) Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ διαθέτει οικόπεδο αξίας 100.000€ το οποίο πουλάει για 120.000€ στο τέλος του 2008.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο	120.000€	
10. Εδαφικές Εκτάσεις		
10.00 οικόπεδα		100.000€
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.03 έκτακτα κέρδη		
81.03.00 κέρδη από εκποίηση ακινήτων		20.000€

Παράδειγμα 4. πώληση εδαφικής έκτασης με ζημιά

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ διαθέτει οικόπεδο αξίας 100.000€ το οποίο πουλάει για 80.000€ στο τέλος του 2008.

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο	80.000€	
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.02 έκτακτες ζημιές		
81.02.00 ζημιές από εκποίηση ακινήτων	20.000€	
10. Εδαφικές Εκτάσεις		
10.00 οικόπεδα		100.000€

Παράδειγμα 5. Αγορά οικοπέδου και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει οικόπεδο προς 40.000 με έξοδα αγοράς 2.100.

	Χρέωση	Πίστωση
10. Εδαφικές εκτάσεις		
10.00 Γήπεδα – οικόπεδα		
10.00.00 οικόπεδο	40.000€	
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων		
16.14.00 έξοδα κτήσης οικοπέδων	2.100€	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		42.100€

Παράδειγμα 6. πώληση ακινήτου

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ στις 31/6/2008 πούλησε ακίνητο κόστους κτίσης 80.000€ προς 80.000€. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την 1/1/2008 ήταν 40.000€ οι αποσβέσεις που αναλογούν μέχρι την ημερομηνία πώλησης είναι 5.000€

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων ενσωμ. στο λειτ. κόστος 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων 66.01.00 κτίριο 11.99 Αποσβέσιμα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00 αποσβ. κτίριο	5.000€	5.000€
11.99 Αποσβέσιμα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00 αποσβ. κτίριο 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικών έργων 11.00 κτίριο	45.000€	45.000€
38 Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικών έργων 11.00 κτίριο 81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 81.03 Έκτακτα κέρδη 81.03.00 κέρδη από εκποίηση ακινήτων	80.000€	35.000€ 45.000€

Παράδειγμα 7. Αγορά και πώληση ακινήτου και υπολογισμός αποσβέσεων

η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει ακίνητο προς 100.000€ στις 1/2/2007 για χρήση ως γραφεία. Στις 31/12/2007 αποδέχεται προσφορά για την πώληση του κτιρίου προς 120.000€. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10% και η μέθοδος υπολογισμού η σταθερή.

Για να υπολογίσουμε τις αποσβέσεις θα έχουμε :

$100.000 \times 10\% = 10.000 / 12 \text{ μήνες} = 833,33 \text{ ανά μήνα}$. Για 11 μήνες θα έχουμε $833,33 \times 11 = 9.166,33$

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα. 11.00.10 Αγορές κτιρίων 38. Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	100.000€	100.000€
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00		9.166,33€
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα 11.99.00	9.166,33€	
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα. 11.00.κτίριο		9.166,33€
38. . Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	120.000€	
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα. 11.00 κτίριο		90.833,67€
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 81.03 Έκτακτα κέρδη 81.03.00 κέρδη από εκποίηση ακινήτων		29.166,33€

Παράδειγμα 8. Αγορά μηχανήματος

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει μηχάνημα αξίας 100.000 ευρώ μετρητοίς το οποίο απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχάνηματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.00 Μηχάνηματα		
12.00.10 Αγορές μηχανημάτων		
12.00.10.000 Αγορές μηχανημάτων απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ	100.000€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		100.000€

Παράδειγμα 9. Αγορά μηχανήματος με προσθήκη στην αξία κτήσης των ειδικών εξόδων κτήσης.

η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 50.000 ευρώ και έδωσε για φορτοεκφορτωτικά και λοιπές δαπάνες εγκατάστασης μέχρι τη λειτουργία του ύψους 4.500 ευρώ.

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχάνηματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.00 Μηχάνηματα	54.500€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		54.500€

Παράδειγμα 10. Ιδιοκατασκευή Μηχανήματος

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ κατασκεύασε μηχανήματα για τις ανάγκες της και υπολόγισε ότι δαπάνησε : για εργατικά 1.800 €, για υλικά 1.600€ και για διάφορα άλλα έξοδα 1.000€.

	Χρέωση	Πίστωση
12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα	4.400€	
78. Ιδιοπαραγωγή Παγίων – Τεκμαρτά Έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων 78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων		4.400€

Παράδειγμα 11. Πώληση μηχανήματος

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ πώλησε μηχάνημα αντί 40.000 με μετρητά στις 20/6/2008 το οποίο είχε αρχική αξία 50.000 και είχε αποσβεστεί μέχρι τις 31/12/2007 κατά 30.000. Για την πώληση του μηχανήματος πλήρωσε μεσιτικά 2.000. Η ετήσια απόσβεση είναι 15% και η μέθοδος υπολογισμού ή φθίνουσα.

Οι εγγραφές θα είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
1	66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχν. Εγκ. – Λοιπού εξοπλισμού 66.02.00 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.500€	
	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχ. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.500€
2	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχ. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	31.500€	
	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα		31.500€
3	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα	2.000€	
	38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		2.000€
4	38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο	40.000€	
	12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκατ. – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα 81. Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα 81.03 Έκτακτα Κέρδη 81.03.02 Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων		20.500€ 19.500€

Παράδειγμα 12. Καταστροφή Αχρήστευση Μηχανήματος

Μηχάνημα αρχικής αξίας 50.000 το οποίο μέχρι την 31/12/2007 είχε αποσβεστεί κατά 20.000, καταστρέφεται ολοσχερώς από φωτιά στις 30/6/2008. Το μηχάνημα αποσβένονταν με συντελεστή 10% με φθίνουσα μέθοδο.

Οι εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Εν στο Λειτ. Κόστος 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – Τεχν. Εγκ. – Λοιπού Μηχαν Εξοπλισμού 66.02.00 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.500€	
12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχ. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.500€
81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα 81.02 Έκτακτες Ζημιές 81.02.99 Ζημιές από αποσβέσεις μηχανημάτων λόγω καταστροφής	28.500€	
12. Μηχανήματα – Τεχν. Εγκ. – Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα		28.500€

Παράδειγμα 13. Υπολογισμός και εγγραφή αποσβέσεων μηχανημάτων

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ στις 1/1/2007 έχει αγοράσει μηχανήμα αρχικής αξίας 500.000 €, η ωφέλιμη ζωή του υπολογίζεται σε 5 έτη και η υπολειμματική αξία του σε 30.000€. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη μέθοδο της ευθείας γραμμής. Στις 31/12/2008 η εταιρεία θέλει να υπολογίσει και να καταχωρίσει τις αποσβέσεις που αναλογούν.

Σύμφωνα με την μέθοδο της ευθείας γραμμής οι ετήσιες αποσβέσεις θα είναι

$$(500.000 - 30.000) / 5 = 94.000 \text{ €}$$

Οι εγγραφές που θα γίνουν στις 31/12/2008 είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος		
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – Τεχνικών εγκαταστάσεων – Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	94.000€	
12. Μηνήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		94.000€

Παράδειγμα 14. Αγορά μεταφορικού μέσου

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ στις αγοράζει μετρητοίς φορτηγό αυτοκίνητο για να μεταφέρει εμπορεύματα στους πελάτες της. Το φορτηγό έχει αρχικά αξία 45.000€ και έξοδα για ταξινόμηση 2.000€ επίσης έχει έξοδα για την μεταφορά του από το εξωτερικό 1.000€.

Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
13. Μεταφορικά Μέσα		
13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά	48.000€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		48.000€

Παράδειγμα 15. Υπολογισμός και εγγραφές αποσβέσεων μεταφορικών μέσων:

Η ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αποσβένει φορτηγό αρχικής αξίας 48.000€ με συντελεστή 15% και την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Η εταιρεία θέλει να υπολογίσει τις αποσβέσεις που αφορούν το 3^ο έτος λειτουργίας του φορτηγού και να κάνει τις απαιτούμενες λογιστικές εγγραφές.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της φθίνουσας απόδοσης οι αποσβέσεις θα είναι ως εξής

	Αρχική αξία	Αποσβέσεις με συντελεστή 15%	Αναπόσβεστη αξία
Έτος 1	48.000	7.200	40.800
Έτος 2	40.800	6.120	34.680
Έτος 3	34.680	5.202	29.478

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος 66.03 Αποσβέσεις Μεταφορικών μέσων 66.03.0 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	5.202€	
13. Μηνήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς 13.99.02 Αποσβεσμένα φορτηγά		5.202€

Παράδειγμα 16. Αποσβέσεις Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού.

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ έχει έπιπλα αρχικής αξίας 10.000 με προβλεπόμενη ωφέλιμη ζωή 3 έτη και υπολειμματική αξία 1.000.

Ο υπολογισμός των ετήσιων αποσβέσεων θα είναι:

$$(10.000-1.000) / 3 = 3.000€$$

Οι λογιστικές εγγραφές για την καταχώρηση των ετήσιων αποσβέσεων θα είναι :

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος 66.04 Αποσβέσεις Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού 66.04.00 Αποσβέσεις Επίπλων	3.000€	
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός 14.99.00 Αποσβεσμένα έπιπλα		3.000€

Παράδειγμα 17. Αγορά Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει έπιπλα αξίας 16.000€ με ΦΠΑ 3.040€. Η αγορά έγινε με μετρητά.

	Χρέωση	Πίστωση
14. Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός 14.00.10.019 Αγορές με επίπλων με 19%	16.000€	
54. Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη 54.00.01.019 ΦΠΑ αγορών παγίων με 19%	3.040€	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		19.040€

Παράδειγμα 18 Προκαταβολές σε κατασκευαστές παγίων

Στις 25/1/2008 η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ δίνει προκαταβολή 50.000€ στην εταιρεία DINO ΑΕ για την κατασκευή μηχανήματος. Στις 31/3/2008 η ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ λαμβάνει το σχετικό τιμολόγιο.

	Χρέωση	Πίστωση
15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων 15.09 Προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων	50.000€	
38. Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		50.000€
15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων 15.02 Μηχανήματα – Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση	50.000€	
15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων 15.09 Προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων		50.000€

Παράδειγμα 19 Αγορά Συμμετοχών

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει 10% των μετοχών της εταιρείας ΒΗΤΑ ΑΕ με σκοπό τη διαρκή κατοχή. Το κόστος για την αγορά είναι 50.000€ και τα έξοδα για την αγορά είναι 1.500€.

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι :

	Χρέωση	Πίστωση
18. Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις		
18.01 Συμμετοχές σε Λοιπές Επιχειρήσεις	50.000€	
64. Διάφορα έξοδα		
64.10 έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων		
64.10.00 προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων	1.500€	
38. Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		51.500€

Παράδειγμα 20 πώληση Συμμετοχών

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ πουλάει τις μετοχές της εταιρεία ΒΗΤΑ ΑΕ προς 60.000€. Το κόστος κτίσης των μετοχών ήταν 50.000€.

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο	60.000€	
76. Έσοδα Κεφαλαίων		
76.04 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		
76.04.00 κέρδη από πώληση συμμετοχών		10.000€
18. Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις		
18.01 Συμμετοχές σε Λοιπές Επιχειρήσεις		50.000€

Παράδειγμα 21. Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί Αποσβέσεων:

Η Εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγοράζει μεταφορικό μέσο (Αυτοκίνητο) το οποίο έχει αξία αγοράς 20.000. Επίσης η εταιρεία πληρώνει 1.000 για ταξινόμηση και 2.000 για μόνιμες μετατροπές στο αυτοκίνητο. Το αυτοκίνητο προβλέπεται να χρησιμοποιηθεί από την εταιρεία για 5 έτη.

Στο τέλος της χρήσης του από την εταιρεία αναμένεται να πουληθεί προς 500€.

Αποσβεστέα αξία	Ωφέλιμη διάρκεια ζωής	Υπολειμματική Αξία
23.000€	5	500€

Παράδειγμα 22. Σύγκριση μεθόδων απόσβεσης:

Η Εταιρεία αγοράζει μηχάνημα αξίας 50.000€ που χρησιμοποιηθεί για 5 έτη. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15%.

Παράδειγμα 22.1 Αποσβέσεις με τη σταθερή μέθοδο

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤ ΑΠΟΣΒ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣΣΩΡ. ΑΠΟΣΒ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
1	50.000	15%	7.500	7.500	42.500
2	50.000	15%	7.500	15.000	35.000
3	50.000	15%	7.500	22.500	27.500
4	50.000	15%	7.500	30.000	20.000
5	50.000	15%	7.500	37.500	12.500

Παράδειγμα 22.2 Αποσβέσεις με τη φθίνουσα μέθοδο

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤ ΑΠΟΣΒ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣΣΩΡ. ΑΠΟΣΒ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
1	50.000	15%	7.500	7.500	42.500
2	50.000	15%	6.375	13.875	36.125
3	50.000	15%	5.419	19.294	30.706
4	50.000	15%	4.606	23.900	26.100
5	50.000	15%	3.915	27.815	22.185

Παράδειγμα 22.3 Αποσβέσεις με την αύξουσα απόσβεση

Έστω ότι ο συντελεστής απόσβεσης είναι 6% για το πρώτο έτος και έπειτα αυξάνεται κατά 2%, τότε οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν με την μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως, δηλαδή,

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤ ΑΠΟΣΒ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣΣΩΡ. ΑΠΟΣΒ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
1	50.000	6%	3.000	3.000	47.000
2	50.000	8%	4.000	7.000	43.000
3	50.000	10%	5.000	12.000	38.000
4	50.000	12%	6.000	18.000	32.000
5	50.000	14%	7.000	25.000	25.000

Παράδειγμα 22.4 Αποσβέσεις με τη λειτουργική απόσβεση

Έστω τώρα ότι το μηχάνημα έχει μέγιστο λειτουργικό όριο 50.000 ώρες λειτουργίας. Εάν υπολογίζαμε τις αποσβέσεις με την μέθοδο της λειτουργικής απόσβεσης θα είχαμε:

Αξία κτίσης παγίου / Διαθέσιμες ώρες λειτουργίας = απόσβεση ανα ώρα λειτουργίας

$50.000 / 50.000 = 1€$ ανά ώρα λειτουργίας.

Εάν η δραστηριότητα του μηχανήματος για τα 5 έτη είναι

1^ο έτος 4.000 ώρες

2^ο έτος 3.500 ώρες

3^ο έτος 4.200 ώρες

4^ο έτος 3.500 ώρες

5^ο έτος 3.200 ώρες

Τότε οι αποσβέσεις θα είναι :

Έτη	Αξία κτήσης παγίου	Αποσβέσεις ανα ώρα λειτουργίας	Ώρες λειτουργίας έτους	Αποσβέσεις για το έτος	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	50.000	1€	4.000	4.000	4.000	46.000
2	50.000	1€	3.500	3.500	7.500	42.500
3	50.000	1€	4.200	4.200	11.700	38.300
4	50.000	1€	3.500	3.500	15.200	34.800
5	50.000	1€	3.200	3.200	18.400	31.600

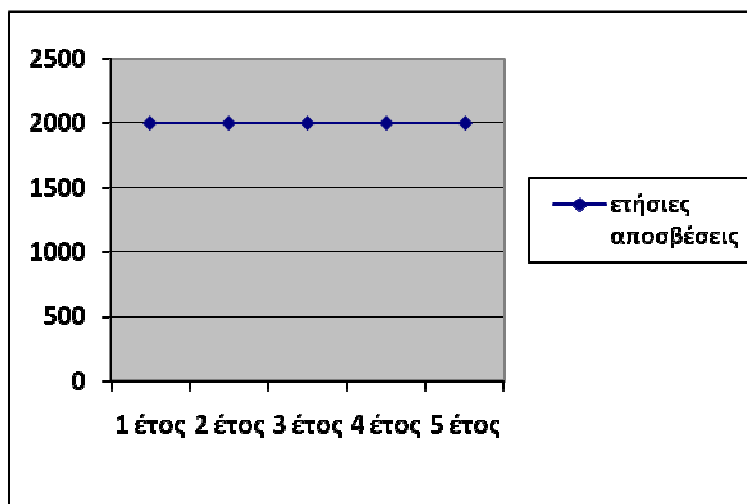
Παράδειγμα 23. Υπολογισμός και γραφική παράσταση αποσβέσεων με τη σταθερή μέθοδο

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ έχει αγοράζει μηχάνημα του οποίου η αρχική αξία είναι 10.000€ και αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για 5 έτη. Ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης είναι 20%

Με τη σταθερή μέθοδο θα έχουμε:

Έτος	Αναπόσβεστη αξία	Συντελεστής αποσβέσεων	Ποσό απόσβεσης
1	10.000	20%	2.000
2	8.000	20%	2.000
3	6.000	20%	2.000
4	4.000	20%	2.000
5	2.000	20%	2.000

Γράφημα 1: Αποσβέσεις με την Σταθερή Μέθοδο



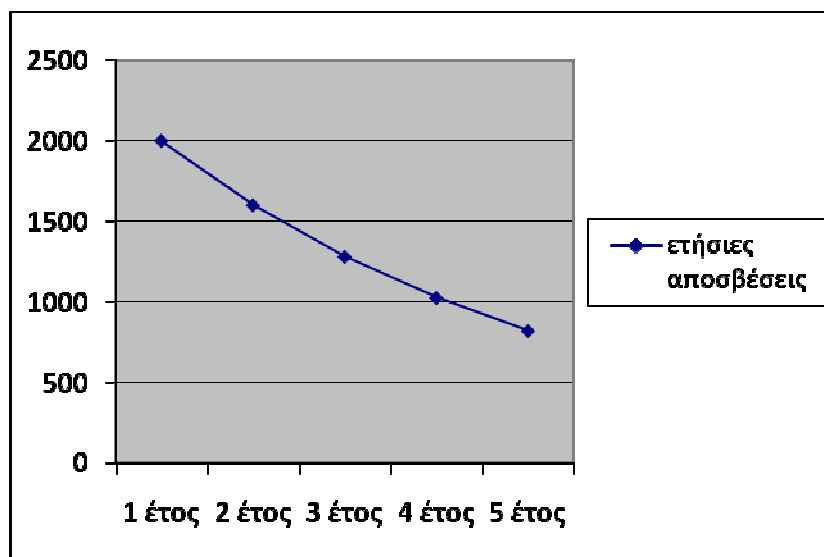
Παράδειγμα 24. Υπολογισμός και γραφική παράσταση αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο

Έτσι, στο πιο πάνω παράδειγμα(4) :

Θα έχουμε

Έτος	Αναπόσβεστη αξία	Συντελεστής αποσβέσεων	Ποσό απόσβεσης
1	8.000	20%	2.000
2	6.400	20%	1.600
3	5.120	20%	1.280
4	4.096	20%	1.024
5	3.277	20%	819

Γράφημα 2: Αποσβέσεις με τη φθίνουσα μέθοδο



Παράδειγμα 25. Υπολογισμός αποσβέσεων παγίου όπου οι αποσβέσεις σταματούν πριν τη λήξη της παραγωγικής χρήση του.

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000, το οποίο έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη και υπολειμματική αξία 1000€.

Οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν ως εξής :

	Αρχική αξία	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
Έτος 1	100.000	19800	80.200
Έτος 2	100.000	19800	60.400
Έτος 3	100.000	19800	40.600
Έτος 4	100.000	19800	20.800
Έτος 5	100.000	19800	1.000
Έτος 6	100.000	0	1000
Έτος 7	100.000	0	1000
Έτος 8	100.000	0	1000
Έτος 9	100.000	0	1000
Έτος 10	100.000	0	1000

Οι αποσβέσεις έχουν υπολογιστεί μόνο για το διάστημα ωφέλιμης ζωής (5 έτη) και όχι για το σύνολο της πραγματικής διάρκειας χρήσης του πάγιου στοιχείου. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων έγινε ως εξής: (Αρχικά αξία – Υπολειμματική αξία) / έτη ωφέλιμης ζωής

Παράδειγμα 26. Εγγραφές τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων στους λογαριασμούς 66 & 85:

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΒΕΕ έχει υπολογιστεί τακτικές αποσβέσεις μηχανήματος ύψους 10.000€ και πρόσθετες αποσβέσεις 5.000€,

οι εγγραφές που θα γίνουν είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	10.000€	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
12 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		10.000€
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		

	Χρέωση	Πίστωση
85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος		
85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	5.000€	
12 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός		
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		5.000€