

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**Ευαγγελία Αγοράστη και Άννα Κυπραίου**

**ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ**  
**ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

*Εισηγητής: Μανιός Εμμανουήλ , Καθηγητής*

*Ηράκλειο*

*Μάρτιος 2010*

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Εκπονώντας αυτήν την πτυχιακή εργασία με θέμα "Στοιχεία Πάγιου Ενεργητικού και Ασώματες Ακινήτοποιήσεις" ασχοληθήκαμε με αυτά τα στοιχεία της 1ης Ομάδας του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Κυρίως προσπαθήσαμε να αναλύσουμε τη σημασία και τη συμβολή των στοιχείων αυτών στην εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα η εργασία χωρίζεται σε 3 βασικά μέρη πέρα από τα περιεχόμενα, καθώς επίσης υπάρχει εκτός από τον πρόλογο και ο επίλογος.

Ξεκινώντας στο πρώτο μέρος αναφερόμαστε στα στοιχεία του Πάγιου Ενεργητικού και κυρίως στα περιεχόμενα της 1ης Ομάδας παραθέτοντας και ανάλυση αυτών. Ακολούθως στο δεύτερο μέρος ασχολούμαστε με τις Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και τα Έξοδα Πολυτεούς Απόσβεσης, αναλύουμε τους λογαριασμούς και τα βασικά τους χαρακτηριστικά. Στο τρίτο και τελευταίο μέρος ασχολούμαστε αποκλειστικά με τις Αποσβέσεις και τα γνωρίσματά τους. Αναφερόμαστε επιπλέον εκτενέστερα στις μεθόδους και τους τρόπους απόσβεσης καθώς και τις επιπτώσεις των αποσβέσεων στις επιχειρήσεις.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι μετά το πέρας αυτής της έρευνας έχουμε καταλάβει τα βασικά στοιχεία αυτών των λογαριασμών με τους οποίους ασχοληθήκαμε, ενώ παράλληλα είδαμε γενικότερα πως λειτουργούν όλες οι ομάδες του Ενεργητικού. Όλα τα στοιχεία που έχουμε συλλέξει παρατίθενται στη συνέχεια και για πληρέστερη κατανόηση επισυνάπτονται πίνακες όπου χρειάζεται.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## ΜΕΡΟΣ Ι

### ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : Γενικά για τα πάγια στοιχεία**

- 1.1 Τα ενσώματα πάγια στοιχεία
- 1.2 Τα ασώματα πάγια στοιχεία
- 1.3 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
- 1.4 Τα πάγια στοιχεία των υποκαταστημάτων

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : Εννοιολογική θεμελίωση των λογαριασμών**

- 2.1 Εδαφικές εκτάσεις / λογ. 10
- 2.2 Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα / λογ. 11
- 2.3 Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις / λογ. 12
- 2.4 Μεταφορικά μέσα / λογ. 13
- 2.5 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός / λογ. 14
- 2.6 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων / λογ. 15
- 2.7 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης / λογ. 16
- 2.8 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις / λογ. 18

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ Γενικοί εννοιολογικοί προσδιορισμοί**

- 3.1 Αξία κτήσεως
- 3.2 Επέκταση – βελτίωση – προσθήκη
- 3.3 Συντήρηση και επισκευή
- 3.4 Αποσβέσεις
- 3.5 Μητρώο παγίων

**ΜΕΡΟΣ ΙΙ**  
**ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ**  
**ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : Ασώματες ακινητοποιήσεις**

- 1.1 Λογαριασμοί που αφορούν τις ασώματες ακινητοποιήσεις
- 1.2 Ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών ασώματων ακινητοποιήσεων
  - 1.2.1 Υπεραξία της επιχείρησης (goodwill) / λογ. 16.00
  - 1.2.2 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας / λογ. 16.01
  - 1.2.3 Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων / λογ. 6.02
  - 1.2.4 Λοιπές παραχωρήσεις / λογ.16.03
  - 1.2.5 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων / λογ. 16.04
  - 1.2.6 Λοιπά δικαιώματα / λογ. 16.05

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : Έξοδα πολυετούς απόσβεσης**

- 2.1 Λογαριασμοί που αφορούν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 2.2 Ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως
  - 2.2.1 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης / λογ. 16.10
  - 2.2.2 Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων / λογ. 16.11
  - 2.2.3 Έξοδα λοιπών ερευνών / λογ. 16.12
  - 2.2.4 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων / λογ. 16.13
  - 2.2.5 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως / λογ. 16.14
  - 2.2.6 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων / λογ. 16.15
    - 2.2.6.1 Χρεωστικές και πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων
  - 2.2.7 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών / λογ. 16.16
  - 2.2.8 Έξοδα αναδιοργάνωσης / λογ. 16.17
  - 2.2.9 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου / λογ. 16.18

- 2.2.10 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως / λογ. 16.19
- 2.2.11 Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχειρήσεως / λογ. 16.90
- 2.2.12 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως / λογ. 16.99

## **ΜΕΡΟΣ ΙΙΙ**

### **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : Εννοιολογικοί προσδιορισμοί αποσβέσεων παγίων στοιχείων**

- 1.1 Έννοια – ορισμός αποσβέσεων
- 1.2 Ωφέλιμη διάρκεια ζωής
- 1.3 Υπολειμματική αξία

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : Μέθοδοι αποσβέσεων**

- 2.1 Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως
- 2.2 Μέθοδος προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή αποσβέσεως
- 2.3 Μέθοδος του προοδευτικού ελαττωμένου συντελεστή αποσβέσεων
- 2.4 Μέθοδος του ενιαίου συντελεστή αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας
- 2.5 Μέθοδος αποσβέσεως ανάλογα με τις ώρες εργασίας
- 2.6 Μέθοδος παραγωγής
- 2.7 Αμερικάνικη μέθοδος ή μέθοδος των αναλογιών
- 2.8 Μέθοδος της μειούμενης αποσβέσεως
- 2.9 Μέθοδος της τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως
- 2.10 Μέθοδος αποσβέσεως κατ'εκτίμηση
- 2.11 Μέθοδος αποσβέσεως ανάλογα με τα κέρδη

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ : Εκλογή μεθόδου αποσβέσεων**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : Επιπτώσεις επιλογής μεθόδου και συντελεστή απόσβεσης**

- 4.1 Ρευστότητα
- 4.2 Φορολογικές
- 4.3 Κερδοφορία

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ : Τρόποι αποσβέσεως**

- 5.1 Άμεσος τρόπος αποσβέσεως
- 5.2 Έμμεσος τρόπος αποσβέσεως

**ΜΕΡΟΣ Ι**

**ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : Γενικά για τα πάγια στοιχεία**

Τι περιλαμβάνει η ομάδα 1 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η πρώτη ομάδα του ενεργητικού περιλαμβάνει όλες τις ακινητοποιήσεις της επιχείρησης. Στην ομάδα δηλαδή περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια στην οικονομική μονάδα, με την ίδια περίπου μορφή. Επίσης, περιλαμβάνονται τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Στην επιχείρηση λειτουργούν οι παρακάτω ενότητες παγίων στοιχείων:

### **1.1 Τα ενσώματα πάγια στοιχεία**

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία πρέπει να είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

### **1.2 Τα ασώματα πάγια στοιχεία**

Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για μεγάλο συνήθως χρονικό διάστημα, μεγαλύτερο του έτους. Τα οικονομικά αυτά αγαθά μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα και να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.



### **1.3 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις**

Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες , οποιασδήποτε νομικής μορφής – Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. – οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ'αυτές και αποκτώνται 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.

### **1.4 Τα πάγια στοιχεία των υποκαταστημάτων**

Είναι ο λογαριασμός 19 για τον οποίο ισχύουν όλοι οι παραπάνω προσδιορισμοί.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : Εννοιολογική θεμελίωση των λογαριασμών**

### **2.1 Εδαφικές εκτάσεις / λογ. 10**

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, ορυχεία, λατομεία και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση. Όσες από τις εδαφικές εκτάσεις, παράγουν οποιαδήποτε προϊόντα της πρωτογενούς παραγωγής, από τότε που θα αρχίσει αυτή η παραγωγή, υπόκεινται σε απόσβεση.

### **2.2 Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα / λογ. 11**

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

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβης της ουσίας τους ή του κτιρίου.

### **2.3 Μηχανήματα- τεχνικές εγκαταστάσεις / λογ. 12**

Μηχανήματα είναι οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκατεστημένες ή ακίνητες, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, και να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο της δραστηριότητας της.

#### **2.4 Μεταφορικά μέσα / λογ. 13**

Σαν μεταφορικά μέσα υπάγονται όλα τα οχήματα ξηράς, θάλασσας και αέρα τα οποία ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, όπως και εκείνα που έχει εκμισθώσει από τρίτους για τις μεταφορές του προσωπικού της και των υλικών αγαθών της.

#### **2.5 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός / λογ. 14**

Σαν έπιπλα προσδιορίζονται από το σχέδιο, τα κινητά αντικείμενα εκείνα που είναι εγκατεστημένα αλλά είναι δυνατόν να αποχωρίσουν εύκολα και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται κατά κανόνα από το προσωπικό της επιχείρησης στην οποία ανήκουν. Τον λοιπό εξοπλισμό αποτελούν τα σκεύη, οι μηχανές γραφείου, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές κτλ.

#### **2.6 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων / λογ. 15**

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.

#### **2.7 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης / λογ. 16**

Ασώματες ακίνητοποιήσεις καλούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα και τα οποία εκμεταλλεύεται η επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα, μεγαλύτερο του έτους.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης καλούνται εκείνα, τα οποία καταβάλλονται συνήθως κατά την ίδρυση και την οργάνωση της επιχείρησης αλλά και μετέπειτα, όπως είναι τα συμβολαιογραφικά για τη σύσταση και τη δημοσίευση του καταστατικού μιας εταιρίας κλπ.

## **2.8 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις / λογ. 18**

Σαν συμμετοχές ορίζονται οι συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής και αντικειμένου και διακρίνει αυτές τις συμμετοχές σε «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και σε «μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις». Για την πρώτη περίπτωση αυτών των συμμετοχών αρκεί να υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επί πλέον το ποσοστό συμμετοχής να υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρίας.

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι «οι απαιτήσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως» (από τη σύνταξη του ισολογισμού).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ : Γενικοί εννοιολογικοί προσδιορισμοί**

### **3.1 Αξία κτήσεως**

Η αξία κτήσεως είναι διαφορετική για τις δύο βασικές κατηγορίες παγίων, δηλαδή τα ακίνητα και τα μηχανήματα. Όσο αφορά τα ακίνητα και συγκεκριμένα την περίπτωση αγοράς ακινήτου (εδαφικής έκτασης ή κτιρίου) , η αξία κτήσεως περιλαμβάνει μόνο την αξία του ακινήτου ενώ δεν περιλαμβάνει τα έξοδα (φόροι, συμβολαιογραφικά κτλ.) που απαιτούνται για να αποκτήσει η επιχείρηση «πλήρες ιδιοκτησίας δικαίωμα». Στην περίπτωση ιδιοκατασκευής κτιρίου δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα μελετών, πολεοδομικής άδειας κτλ. Τα έξοδα αυτά, μολονότι συστατικά της αξίας του παγίου παρακολουθούνται χωριστά στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Όσο αφορά τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις ως αξία κτήσεως λαμβάνεται και καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς η αξία αγοράς ή το κόστος ιδιοκατασκευής, προσυζημένα με τα έξοδα εγκατάστασης, συναρμολόγησης κτλ. μέχρι που να μούνε σε κατάσταση λειτουργίας.

### **3.2 Επέκταση-βελτίωση-προσθήκη**

Είναι κάθε επέμβαση που γίνεται πάνω σ' ένα ενσώματο πάγιο και έχει σαν αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, σαν συνέπεια από την βελτίωση των συνθηκών της λειτουργίας του, που συνεπάγεται τη μείωση του κόστους αυτής της λειτουργίας.

### **3.3 Συντήρηση και επισκευή**

Είναι κάθε επέμβαση που γίνεται πάνω σ' ένα ενσώματο πάγιο και έχει σαν αποτέλεσμα τη διατήρηση (η συντήρηση) ή την αποκατάσταση (η επισκευή) της λειτουργίας του παγίου και της παραγωγικής του ικανότητας στα κανονικά επίπεδα.

Οι δαπάνες που γίνονται για τις επεκτάσεις, βελτιώσεις και προσθήκες, προσαυξάνουν τις αξίες των παγίων πάνω σ' αυτά που γίνονται, ενώ οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή τους αποτελούν έξοδα που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6.

### **3.4 Αποσβέσεις**

Το κάθε πάγιο στοιχείο έχει την αξία του αλλά και μια παραγωγική ζωή ορισμένης διάρκειας σε χρόνια, που μετά από αυτά είναι παραγωγικά άχρηστο και πουλιέται σε μια ελάχιστη αξία σαν υπόλειμμα (υπολειμματική αξία). Μέσα στα χρόνια της παραγωγικής ζωής του, η αξία του μειωμένη κατά την αξία από την πώληση του στο τέλος της παραγωγικής ζωής του, μοιράζεται σαν παραγωγική δαπάνη σε κάθε χρήση. Αυτή η δαπάνη είναι η απόσβεση.

### **3.5 Μητρώο παγίων**

Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τηρείται υποχρεωτικά μια καρτέλα που περιλαμβάνει την αξία της απόκτησης του και τις μετέπειτα προσαυξήσεις αυτής της αξίας, καθώς και τις αποσβέσεις (σαν αντίθετο λογαριασμό), που γίνονται σε κάθε χρήση γι' αυτό το πάγιο στοιχείο. Το μητρώο αυτό, μπορεί να το αξιοποιήσει η κάθε επιχείρηση αν το θεωρήσει κανονικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή, το μητρώο ισχύει ως αναλυτική απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

**ΜΕΡΟΣ ΙΙ**

**ΑΣΩΜΑΤΕΣ**

**ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

**ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ**

# ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : Ασώματες ακινητοποιήσεις

Η έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Ο σκοπός της απόκτησης των ασώματων ακινητοποιήσεων είναι η παραγωγική τους χρήση για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

- I. Δικαιώματα (πχ διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία),
- II. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις (πχ η φήμη και η πελατεία, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, η εξειδίκευση στην παραγωγή αγαθών).

Η έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τον ν. 2190/1920

Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία αποκτώνται από την εμπειρία, με σκοπό την παραγωγική τους χρήση για χρονικό διάστημα, οπωσδήποτε, μεγαλύτερο του ενός έτους. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά τα οποία



καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά τα οποία δαπανούνται από την εταιρία για την δημιουργία των αγαθών αυτών.

#### Η έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις

Στο εξωτερικό διδάσκεται ότι οι ασώματες ακινητοποιήσεις (intangible fixed assets) είναι τα στοιχεία τα οποία δεν έχουν φυσική υπόσταση και δεν αποτελούν κυκλοφορούντα στοιχεία. Επιπρόσθετα, η αξία τους συνίστανται σε παραχωρήσεις δικαιωμάτων στην επιχείρηση, τα οποία αποφέρουν σε αυτή λειτουργικά, δημιουργικά ή χρηματοοικονομικά πλεονεκτήματα εισοδήματος. Σ' αυτήν την κατηγορία δεν υπάγονται ορισμένα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού, όπως απαιτήσεις ή προπληρωθείσες δαπάνες, μολονότι στερούνται φυσικής υποστάσεως.

#### Η έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι αναγνωρίσιμα, μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς φυσική υπόσταση, τα οποία κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή στην προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών, για την εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.

## **1.1 Λογαριασμοί που αφορούν τις ασώματες ακινητοποιήσεις**

16. Ασώματες ακινητοποιήσεις

16.00 Υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill)

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

16.01.01 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licenses)

16.01.02 Σήματα

16.01.03 Μέθοδοι (Know How)

16.01.04 Πρότυπα

16.01.05 Σχέδια

16.01.06

.....

16.01.99

16.02 Δικαιώματα (πχ παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

16.02.000 Δικαιώματα απογραφής

16.02.018 Δικαιώματα με 18%

16.02.020 Δικαιώματα απαλλασσόμενα και εξαιρούμενα του Φ.Π.Α.

(Ίδια ανάλυση γίνεται και για τους παρακάτω λογαριασμούς 16.11 – 16.98, εκτός των συναλλαγματικών διαφορών που η ανάλυση γίνεται υποχρεωτικά κατά δάνειο ή πίστωση)

16.03 Λοιπές παραχωρήσεις

16.04 Δικαιώματα χρήσης ενσώματων

16.05 Λοιπά δικαιώματα

.....

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.99.02 Αποσβεσμένα δικαιώματα (πχ παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

16.99.03 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις

16.99.04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων

16.99.05 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα

## **1.2 Ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών ασώματων ακινητοποιήσεων**

Τα κύρια χαρακτηριστικά των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

- Δεν έχουν φυσική υπόσταση
- Εξασφαλίζουν στον κάτοχό τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα
- Παρέχουν μελλοντικά οφέλη στην επιχείρηση
- Έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή

Κοινό χαρακτηριστικό των ασώματων πάγιων στοιχείων είναι ότι εγγράφονται στα βιβλία με την αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε με την απόκτησή τους. Τα στοιχεία αυτά, πρέπει να έχουν παραχωρηθεί στην επιχείρηση έναντι ενός συνολικού ανταλλάγματος και όχι έναντι ανταλλάγματος κατατμημένου κατά μονάδα χρόνου (μήνας, έτος κ.λπ., διότι το κατατμημένο αυτό αντάλλαγμα αποτελεί έξοδο της χρήσεως που ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή στα γενικά έξοδα.

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση κατά έτος για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής ή αλλοδαπών σημάτων και τα οποία υπολογίζονται με βάση τον όγκο παραγωγής και τον κύκλο εργασιών δεν αποτελούν στοιχεία του άυλου ενεργητικού αλλά βιομηχανικά έξοδα ή έξοδα πωλήσεως αντίστοιχα, όχι όμως κτήσεως άυλου στοιχείου που εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού.

Για να χαρακτηριστεί το καταβαλλόμενο στους τρίτους αντάλλαγμα ως άυλο πάγιο στοιχείο, θα πρέπει να καταβάλλεται εφάπαξ και το στοιχείο αυτό να αποφέρει στην επιχείρηση οφέλη σε περισσότερες από μία χρήσεις.

Η βασική διαφορά των άυλων περιουσιακών στοιχείων από τα κονδύλια των «εξόδων εγκαταστάσεως», δηλαδή των κονδυλίων του πλασματικού πάγιου ενεργητικού, συνίσταται στο ότι τα άυλα στοιχεία αποτελούν οικονομικά αγαθά που έχουν χρηματική αξία και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενα συναλλαγής, ενώ το πλασματικό ενεργητικό περιλαμβάνει ειδική φύσεως δαπάνες που δεν αντιπροσωπεύουν υλικό ή άυλο οικονομικό αγαθό, το οποίο να είναι δυνατό να αποτελέσει αντικείμενο συναλλαγής.

Τέλος, το Ε.Γ.Λ.Σ και ο ν. 2190/1920 επιβάλλουν λανθασμένα την εμφάνιση στον ισολογισμό στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων και των «εξόδων ερευνών και αναπτύξεως». Τα έξοδα αυτά αποτελούν δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως και έπρεπε να καταχωρούνται στην κατηγορία των «εξόδων εγκαταστάσεως», εκτός εάν τα έξοδα αυτά, αποδεδειγμένα, υποκρύπτουν άυλα πάγια στοιχεία, δηλαδή κατά το λεκτικό του Ε.Γ.Λ.Σ αν πρόκειται να αποδώσουν έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως (αποδόσεως).

#### Τα κύρια χαρακτηριστικά των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π

- Αναγνωρισιμότητα του άυλου στοιχείου, δηλαδή η δυνατότητα της επιχείρησης για εκμίσθωση, πώληση, ανταλλαγή ή διανομή των αναμενόμενων από αυτό μελλοντικών ωφελειών.
- Έλεγχος του άυλου στοιχείου, δηλαδή η επιχείρηση να έχει δυνατότητα να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από στοιχείο και να μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη.
- Προσπόρευση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, δηλαδή να μπορεί να έχει τα έσοδα από την πώληση των προϊόντων ή υπηρεσιών, την εξοικονόμηση κόστους ή να έχει άλλα οφέλη που θα προέρχονται από τη χρήση του άυλου στοιχείου.

### **1.2.1 Υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill) / λογ. 16.00**

#### Η έννοια του Goodwill κατά το Ε.Γ.Λ.Σ

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 πίστεως στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερής της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσης όπου είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού μηχανισμού.

#### Η έννοια του Goodwill κατά τον ν. 2190/1920

Η υπεραξία της επιχειρήσεως είναι η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης της οικονομικής μονάδος και είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Επισημαίνεται ότι στον παρόντα λογαριασμό καταχωρείται μόνο το goodwill που προκύπτει κατά την εξαγορά ή τη συγχώνευση ολόκληρης της εταιρίας, η οποία μετά τη συγχώνευση παύει να υφίσταται ως ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο. Αντίθετα, σε περίπτωση αγοράς μετοχών ανώνυμης εταιρίας, η εκδότρια των μετοχών εταιρία

εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί ως ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο και το τυχόν αποκτώμενο με την αγορά goodwill συμπεριλαμβάνεται στο κόστος κτήσεως των μετοχών και καταχωρείται στο λογαριασμό 18.00 ή 18.01, κατά περίπτωση.

### Φορολογία εισοδήματος

Κατά τη νομολογία (Σ.τ.Ε. 625/1985), ο όρος «εκχώρησης ολόκληρης της επιχείρησης» υποδηλώνει τη μεταβίβαση πλέγματος δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και ότι στον όρο αυτόν περιλαμβάνεται και η μεταβίβαση ενός κλάδου της επιχειρήσεως.

### Η έννοια του Goodwill κατά το Δ.Λ.Π

Τα άυλα στοιχεία που υπάρχουν στην επιχείρηση χωρίζονται στις εξής δύο κατηγορίες :

1. Σε άυλα εγγραφόμενα στοιχεία, διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ως περιουσιακά στοιχεία αυτής και τα οποία πρέπει να έχουν τα εξής χαρακτηριστικά :

- Αναγνωρισιμότητα
- Να ελέγχονται από την επιχείρηση και να προσδοκάται ότι το στοιχείο. θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τέτοια στοιχεία είναι παραδείγματος χάριν, οι άδειες ευρεσιτεχνίας, τα συγγραφικά δικαιώματα, οι άδειες αλιείας, οι κινηματογραφικές ταινίες και το ηλεκτρονικό λογισμικό.

2. Σε άυλα στοιχεία που δεν συγκεντρώνουν τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά και συνεπώς μη εγγραφόμενα διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία είναι παραδείγματος χάριν τα πελατολόγια, οι σχέσεις της επιχείρησης ή προμηθευτές και η εμπειρία του προσωπικού. Οι δαπάνες απόκτησης αυτών των στοιχείων καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Στην περίπτωση, όμως, που τα στοιχεία της κατηγορίας αυτής αποκτώνται με ενοποίηση επιχειρήσεων (εξαγορά, συγχώνευση), η συνολική αξία των στοιχείων αυτών (που προκύπτει ως θετική διαφορά μεταξύ συνολικής αξίας των μετοχών

που εκδίδει η απορροφώσα ή νέα εταιρία ή το συνολικό τίμημα εξαγοράς που καταβάλλει η εξαγοράζουσα εταιρία έναντι της συνολικής αξία της καθαρής περιουσία που οι εταιρίες αυτές αποκτούν από τη συγχώνευση) καταχωρείται ως «υπεραξία – goodwill» κατά τον χρόνο συγχώνευσης των επιχειρήσεων.

### Λογιστική του goodwill

Λογιστική του goodwill κατά το Ε.ΓΛΣ

Στο λογαριασμό 16.00 «η υπεραξία της επιχειρήσεως» παρακολουθείται η υπεραξία η οποία δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση όλης της επιχείρησης και η οποία είναι ίση με την διαφορά του ολικού τμήματος αγοράς με την πραγματική αξία των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Κατά την συγχώνευση η πραγματική αξία ορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 2190/1920.

Goodwill μπορεί να προκύψει μόνο επί εξαγοράς εταιρείας από άλλη εταιρεία. Αυτό συμβαίνει επειδή όταν γίνεται συγχώνευση με απορρόφηση ή με σύσταση νέας εταιρείας, η συνολική ονομαστική αξία των μετοχών που εκδίδονται είναι μικρότερη της συνολικής αξίας της αποκτώμενης από αυτή περιουσίας των εξαφανιζόμενων εταιρειών. Άλλωστε στην αντίθετη περίπτωση θα είχαμε έκδοση μετοχών υπό το άρτιο, το οποίο απαγορεύεται. Η εξαγορά γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του 2190/1920 και υπάγεται στις φορολογικές διατάξεις του ν.δ.1297/1972 ή ν.δ.2166/1993

### Λογιστική του goodwill κατά το Κ.Β.Σ

Σε περίπτωση μεταβίβασης της επιχείρησης στο σύνολο της ή κλάδο επιχείρησης στο σύνολο του εκδίδεται Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής, στο οποίο αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και η υπεραξία. Η

υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου δεν είναι υποχρεωτική σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε σε Ε.Ε.

#### Λογιστική του goodwill και ΦΠΑ

Η μεταβίβαση αγαθών της επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, δεν αποτελεί παράδοση, άρα δεν υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 4 του ν.2859/2000.

Οι κατηγορίες οι οποίες δεν θεωρούνται παραδόσεις περιλαμβάνουν τις συγχωνεύσεις και τις απορροφήσεις των επιχειρήσεων. Τέλος στην καθαρή αξία της μεταβίβασης υπολογίζεται χαρτόσημο 2,4%, εκτός αν οι συγχωνεύσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις περί κινήτρων του ν.δ. 1297/72 ή ν. 2166/93

#### Λογιστική του goodwill σύμφωνα με το Δ.Λ.Π

Η αποτίμηση της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων μετά την αρχική καταχώρηση τους γίνεται με δύο τρόπους:

1. Με τη βασική μέθοδο όπου η αποτίμηση γίνεται στο κόστος κτήσης το οποίο μειώνεται με τις σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης.
2. Η αποτίμηση γίνεται στην πραγματική αξία η οποία μειώνεται με τις σωρευμένες αποσβέσεις και την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.

#### Απόσβεση του goodwill σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και το ν.2190/1920

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφ' άπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε πάνω από μία χρήσεις οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

#### Απόσβεση του goodwill και φορολογία εισοδήματος

Φορολογία εισοδήματος επιβάλλεται στις εξής περιπτώσεις:



1. Όταν το goodwill προέρχεται από εξαγορά με βάση τον ν.δ. 1927/1972.
2. Όταν το goodwill προέρχεται από εξαγορά με βάση τον ν.2166/1993.
3. Η υπεραξία της επιχείρησης από την σκοπιά του μετόχου της εξαφανιζόμενης εταιρείας.
4. Απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς με την χρησιμοποίηση αποθεματικού

#### Μέθοδοι υπολογισμού του goodwill

1. Μέθοδος της κεφαλαιοποίησης των κερδών
2. Μέθοδος της κεφαλαιοποίησης των επιπλέον κερδών (της υπερπροσόδου)
3. Μέθοδος του γινομένου της υπερπροσόδου επί τα έτη της προβλεπόμενης διάρκειάς της
4. Η μέθοδος της παρούσας αξία

#### **1.2.2 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας / λογ. 16.01**

#### Η έννοια των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατοχή και η αξιοποίηση των οποίων προσφέρει στην επιχείρηση πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα διάρκειάς της. Παραδείγματος χάριν, η προστασία του σχετικού δικαιώματος, η γνώση του τρόπου παραγωγής προϊόντων ή μεθόδων κατεργασία υλικών.

Το Ε.ΓΛΣ απαριθμεί ενδεικτικά τα εξής άυλα πάγια στοιχεία :

1. Διπλώματα ευρεσιτεχνίας
2. Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως
3. Σήματα

4. Μέθοδοι Know - How
5. Πρότυπα
6. Σχέδια

#### Η έννοια των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις

Στη σύγχρονη οικονομική ζωή των επιχειρήσεων, τα διάφορα δικαιώματα χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως ορισμένων άυλων στοιχείων ή δικαιωμάτων που εκχωρούνται στην επιχείρηση από άλλες επιχειρήσεις, ιδιώτες ή από το Κράτος (Franchising), παρουσιάζουν μεγάλη σπουδαιότητα. Με τη σύμβαση εκχώρησης τέτοιων δικαιωμάτων, ο εκχωρητής εκχωρεί στον εκδοχέα το δικαίωμα χρήσεως του σήματος ή της επωνυμίας, ή των ευρεσιτεχνιών, ή των τεχνικών μεθόδων (Know – How) κ.λπ. , για μια ορισμένη χρονική διάρκεια.

Η λογιστική θεωρία δεν έχει επεξεργαστεί ακόμη μια γενική οδηγία λογιστικής αντιμετώπισης ούτε των εσόδων που αποκτάει ο εκχωρητής τέτοιων δικαιωμάτων ούτε του χρόνου αποσβέσεως του κόστους κτήσεως των δικαιωμάτων που καταβάλλει ο εκδοχέας αυτών.

Επιπρόσθετα, γίνεται δεκτό ότι τα έσοδα από την εκχώρηση των δικαιωμάτων δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται ως έσοδα μόνο μιας λογιστικής περιόδου και ούτε το κόστος κτήσεώς τους ως έξοδο μόνο μιας λογιστικής περιόδου. Γενικότερα, όμως, δεν υπάρχει ένα αποδεκτό μέτρο κατανομής εσόδων και κόστους στις αλληλοδιάδοχες χρήσεις.

Τέλος, στις περιπτώσεις που για την εκχώρηση του δικαιώματος συνομολογούνται περιοδικές καταβολές. Παραδείγματος χάριν, σε κάθε λογιστική περίοδο καταβάλλεται στον εκχωρητή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων, οι καταβολές αυτές θεωρούνται «έξοδο της τρέχουσας λογιστικής περιόδου», της περιόδου, δηλαδή, στην οποία οι καταβολές πραγματοποιούνται ή λογίζονται και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής.

#### Περιεχόμενα του λογαριασμού 16.01

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα άυλα πάγια στοιχεία τα οποία χαρακτηρίζονται ως βιομηχανική ιδιοκτησία. Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.01 και τους αναλυτικούς του στο κόστος των άυλων στοιχείων.

Ανάλογα με τον τρόπο κτήσεως των άυλων στοιχείων, το κόστος μπορεί να είναι :

- είτε η αξία αγοράς τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων, κ.λπ.) όταν αγοράζονται από τρίτους,
- είτε η αξία εκτιμήσεως αυτών από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν. 2190/1920, όταν αποκτώνται λόγω συγχωνεύσεως με άλλη εταιρία ή καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας,
- είτε το κόστος παραγωγής τους από την ίδια την εταιρία (κόστος ιδιοπαραγωγής).

Το κόστος κτήσεως καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό και τους αναλυτικούς του μόνο εάν προσδοκάται ότι τα αποκτώμενα άυλα στοιχεία θα αποφέρουν έσοδα στην επιχείρηση. Αντιθέτως, απαγορεύεται η καταχώρηση ,στους λογαριασμούς, του κόστους κτήσεως άυλων στοιχείων τα οποία βάσιμα προσδοκάται ότι δεν αποφέρουν έσοδα στην επιχείρηση.

## ΦΠΑ

Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή του ΦΠΑ, θεωρούνται και τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων διακιωμάτων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

### **1.2.3 Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων / λογ. 16.02 – Λοιπές παραχωρήσεις / λογ. 16.03**

Περιεχόμενα του λογαριασμού 16.02 - Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

Ο λογαριασμός 16.02 περιλαμβάνει τα εξής :

1. Το κόστος κτήσεως δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων και μεταλλείων, δηλαδή το κόστος κτήσεως του εμπράγματος δικαιώματος της μεταλλειοκτησίας και των δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως λατομείων. Πρωτίστως, στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται τα καταβαλλόμενα από την επιχείρηση ποσά, στους κυρίους των περιουσιακών αυτών στοιχείων για να παραχωρήσουν σ' αυτήν το δικαίωμα εκμεταλλεύσεώς τους, καθώς και τα ειδικά έξοδα που προκύπτουν (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων, κ.λπ.).
2. Τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να της παραχωρήσει η αρμόδια Αρχή δικαίωμα εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε έδαφος

ιδιοκτησίας της, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση εναπόκειται στην επιχείρηση.

Η εκμετάλλευση των δημοτικών, κοινοτικών και ιδιωτικών λατομείων καθώς και των λατομείων των ν.π.δ.δ επιτρέπεται μόνο κατόπιν αδείας εκμεταλλεύσεως, η οποία χορηγείται από τον Νομάρχη. Για τα δημόσια λατομεία η σύμβαση μισθώσεως επέχει θέση αδείας εκμετάλλευσης.

Η διάρκεια αδείας εκμεταλλεύσεως των δημοτικών, κοινοτικών και ιδιωτικών λατομείων ορίζεται σε 20 έτη και μπορεί να παραταθεί σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 1428/1984.

Η απόσβεση της αξίας κτήσεως αυτών των δικαιωμάτων και των εξόδων, πραγματοποιείται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας των δικαιωμάτων αυτών και σε περιπτώσεις που ο νόμος παρέχει περιορισμένη χρονική διάρκεια προστασίας, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 43 § 3 του ω. 2190/1920.

#### Φορολογία εισοδήματος

Σύμφωνα με το ν. 2065/1992, η ωφέλεια που προκύπτει από την εκχώρηση δικαιώματος μεταλλειοκτησίας, δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, αφού προέρχεται από υπερτίμηση κεφαλαίου. Όμως, μετά τον προαναφερόμενο νόμο, η ωφέλεια αυτή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, αφού με το άρθρο 10 § 2 του ν. 2065/1992 τροποποιήθηκε η διάταξη του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/55 (νυν άρθρο 28 § 3 του ν. 2238/94), η οποία καθιέρωνε την εξαίρεση από φόρο εισοδήματος της ωφέλειας αυτής.

Η παραίτηση από εμπράγματο δικαίωμα λατομίας δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, γιατί η παραίτηση αυτή δεν θεωρείται εκχώρηση δικαιώματος από την οποία προκύπτει κέρδος ή όφελος.

#### Περιεχόμενο του λογαριασμού 16.03 - Λοιπές παραχωρήσεις

Πολλά επαγγέλματα είναι κλειστά και για τη μόνιμη άσκησή τους, απαιτείται άδεια των διοικητικών αρχών, που χορηγείται εφόσον συντρέχουν ορισμένες

προϋποθέσεις όπως η παραχώρηση άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου δημόσιας χρήσεως.

Το ποσό που καταβάλλει η επιχείρηση στον τρίτο ή στη διοικητική αρχή για την απόκτηση του σχετικού δικαιώματος καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό. Το κόστος για την απόσβεση των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας πρέπει να αποσβένεται μέσα στο χρόνο της διάρκειας προστασίας του δικαιώματος και η δαπάνη της αποσβέσεως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

#### **1.2.4 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων / λογ.**

#### **16.04**

##### Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθείται η αξία της χρήσεως πάγιων στοιχείων, η οποία, ως εισφορά σε είδος, εισφέρεται για ορισμένο χρόνο σε ανώνυμη εταιρία για τη σύσταση αυτής ή την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Η χρηματική αξία της χρήσεως των πάγιων στοιχείων εκτιμάται κατά τη νόμιμη διαδικασία, δηλαδή από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 § 6 του ν.2190/1920, το «μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης». Η χρήση ενσώματων πάγιων στοιχείων μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα και συνεπώς μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς για τη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας. Η παραχωρούμενη στην ανώνυμη εταιρία χρήση των ενσώματων παγίων αποτελεί εισφορά σε είδος και πρέπει να εξακριβώνεται από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920.

Ο παρών λογαριασμός χρεώνεται με την αξία που η χρήση των ενσώματων πάγιων στοιχείων εκτιμήθηκε από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920 με πίστωση, βασικά, αρμόδιου υπολογισμού του 40 «κεφάλαιο» και ενδεχομένως και του λογαριασμού 41.00 «καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο».

Η απόσβεση της αξίας των δικαιωμάτων που παρακολουθούνται στον προκείμενο λογαριασμό γίνεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στο χρόνο της συμβατικής χρησιμοποιήσεως των ενσώματων πάγιων στοιχείων (άρθρο 43 § 4δ του ν.2190/1920). Η δαπάνη των αποσβέσεων καταχωρείται στο λογαριασμό 66.05.04 «αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» με πίστωση του λογαριασμού 16.99.04 «αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων».

Για την εισφέρουσα χρήση των ενσώματων πάγιων στοιχείων, η επιχείρηση λαμβάνει ως αντίτιμο μετοχές εκδόσεως της εταιρίας που αποκτά τη χρήση των στοιχείων αυτών. Κόστος κτήσεως των μετοχών αυτών θεωρείται η αξία της εισφερόμενης χρήσεως των ενσώματων παγίων, που εκτιμάται από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων. Με την αξία αυτή χρεώνεται αρμόδιος υπολογισμός των λογαριασμών 18.00 «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» 18.01 «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» ή 34 «χρεόγραφα», με πίστωση αρμόδιου υπολογισμού του μεταβατικού λογαριασμού 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων», εφόσον από φορολογικής απόψεως, η αξία αυτή θεωρείται ως «εισόδημα εξ οικοδομών». Από τον τελευταίο αυτό μεταβατικό λογαριασμό θα μεταφέρεται το ποσό των ενοικίων που αναλογεί στη χρήση, σε αρμόδιο λογαριασμό εσόδων από ενοίκια. Παράλληλα, ο κύριος των εισφερόμενων κατά τη χρήση ενσώματων πάγιων στοιχείων πρέπει να διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων αυτών με βάση τους ισχύοντες συντελεστές.

### Φορολογία εισοδήματος

Η εισφορά χρήσεως ακινήτων σε ανώνυμη εταιρία για ορισμένο χρονικό διάστημα, έναντι της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει από την εταιρία μετοχές εκδόσεως, ισόποσες προς τη μισθωτική αξία του ακινήτου, η οποία αποτελεί «εισόδημα εξ οικοδομών», ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή όχι κερδών από την ανώνυμη εταιρία και τη διανομή των μερισμάτων. Αυτό το εισόδημα για

την υπαγωγή στη φορολογία, θα κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη για τα οποία εισφέρεται η χρήση του ακινήτου.

Η παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τρίτο προς εταιρία, χωρίς αντάλλαγμα, καθώς και οι δαπάνες για ανακαίνιση και διαρρύθμιση των ακινήτων αυτών που πραγματοποιούνται από την εταιρία, δεν θεωρούνται εισόδημα για τον παραχωρούντα της χρήσεως των ακινήτων, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 20 § 1 του ν.2238/94.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Όταν γίνεται εισφορά αγαθών ως συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, διότι δεν πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης και τιμολόγιο αγοράς αγαθών. Νόμιμο δικαιολογητικό αποτελεί το καταστατικό της εταιρίας, στο οποίο αναγράφονται τα εισφερόμενα αγαθά και η Έκθεση της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/192

### **1.2.5 Λοιπά δικαιώματα / λογ. 16.05**

Σ ' αυτόν τον λογαριασμό, γίνεται παρακολούθηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν εντάσσονται στις κατηγορίες των λογαριασμών 16.00 – 16.04. Τέτοια λοιπά δικαιώματα είναι τα μισθωτικά δικαιώματα και η πνευματική ιδιοκτησία.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : Έξοδα πολυετούς απόσβεσης**

Η έννοια των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ και ν. 2190/1920

Κατά το Ε.ΓΛΣ, έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται :

1. Για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης
2. Για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως
3. Για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για ένα χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους. Για αυτόν τον λόγο αποσβένονται τμηματικά.

Τον ίδιο ορισμό ακολουθεί και η διάταξη του άρθρου 42ε §1 του ν. 2190/1920.

Στην περίπτωση την οποία η επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση για έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, τα ποσά που λαμβάνει καταχωρούνται στην πίστωση κατάλληλων υπολογισμών του 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων».

Η έννοια των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές

Συχνά, πολλές επιχειρήσεις πραγματοποιούν δαπάνες ειδικές φύσεως, οι οποίες συμβάλλουν στην πραγματοποίηση εσόδων όχι μόνο στη χρήση που πραγματοποιούνται οι δαπάνες, αλλά και σε άλλες χρήσεις. Σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων (mat cling principle), οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να αποτελούν έξοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται αλλά πρέπει να κατανέμονται και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές. Γίνεται, λοιπόν, δεκτό από την επιστήμη ότι αυτές οι δαπάνες είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιούνται, δηλαδή να εγγράφονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στου ενεργητικό του ισολογισμού και να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση.

Τα έξοδα που καταχωρούνται στην κατηγορία «εξόδων εγκαταστάσεως» διαφέρουν από τα έξοδα που καταχωρούνται στους μεταβατικούς λογαριασμούς ως «έξοδα επόμενων χρήσεων» στο ότι τα τελευταία έξοδα αφορούν συνήθως δαπάνες οι οποίες βαρύνουν τα έξοδα μιας σχετικά βραχείας διάρκειας χρονικής περιόδου και συνήθως αποτελούν επαναλαμβανόμενες δαπάνες (πχ ενοίκια και ασφάλιστρα), ενώ οι δαπάνες που καταχωρούνται στην κατηγορία των εξόδων εγκαταστάσεως αφορούν δαπάνες που πραγματοποιούνται λιγότερο συχνά συγκριτικά με τα έξοδα επόμενων χρήσεων και είναι συνήθως δαπάνες μη επαναλαμβανόμενες και αναφέρονται σε μεγαλύτερη χρονική περίοδο.

## **2.1 Λογαριασμοί που αφορούν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης**

- 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης
- 16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων
- 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών
- 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων
- 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως
- 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
- 16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
- 16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως
- 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- .....
- 16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων
- 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

## **2.2 Ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως**

### **2.2.1 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως / λογ.**

#### **16.10**

Έννοια των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, στον λογαριασμό 16.10 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 και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στο ίδιο λογαριασμό, παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας μιας οικονομικής μονάδας.

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για ο οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στον προκείμενο λογαριασμό αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

Συνεπώς, στον προκείμενο λογαριασμό καταχωρούνται :

- Τα έξοδα ιδρύσεως ή συστάσεως της εταιρίας.
- Τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιεί η επιχείρηση μέχρι την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως.
- Επέκταση της δραστηριότητας της επιχειρήσεως συνιστά οπωσδήποτε η ίδρυση υποκαταστήματος και συνεπώς όλα τα πραγματοποιούμενα για το σκοπό αυτών έξοδα καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό (έξοδα έρευνας αγοράς, οργάνωσης και γενικά όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη λειτουργίας του υποκαταστήματος).

Με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥΛ. 296/2428/1998 αποσαφηνίζεται ότι : «τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της ιδρύσεως και οργανώσεως της επιχειρήσεως, μέχρι δηλαδή την έναρξη της παραγωγικοσυναλλακτικής δραστηριότητάς της, διότι είναι έξοδα ειδικής φύσεως, τα οποία δαπανώνται για τη δημιουργία της επιχειρήσεως και την απόκτηση και κατάλληλη οργάνωση των διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεώς της, εξυπηρετούν τις ανάγκες της παραγωγικοσυναλλακτικής δραστηριότητας πολλών χρήσεων και για το λόγο αυτό παρέχεται η ευχέρεια να μην επιβαρύνουν μόνο την πρώτη χρήση, αλλά να κατανεμηθούν ισομερώς σε περισσότερες χρήσεις με ανώτατο όριο τις πέντε. Στην κατηγορία των εξόδων αυτών περιλαμβάνονται τα έξοδα κατάρτισεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των επιχειρήσεων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας παραβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου, τα έξοδα εκτύπωσεως των μετοχών και τα λοιπά έξοδα παρόμοιας φύσεως καθώς και τα λειτουργικά έξοδα (αποδοχές λογιστικοδιοικητικού προσωπικού, ενοίκια, υπηρεσίες ΟΤΕ και ΔΕΗ, κ.λπ.). Τέλος, σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥΛ. 116/1841/1992, τα έξοδα διαμορφώσεως χώρων μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου, καταχωρούνται σε κατάλληλοι υπολογισμό του παρόντος λογαριασμού 16.10. Αντίθετα, οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων επί ακινήτων τρίτων καταχωρούνται στον κατά περίπτωση αρμόδιο λογαριασμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων (11.07 – 11.10).

#### Έννοια των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις

Μόλις συλληφθεί η ιδέα της συστάσεως μιας επιχείρησης, έως την ημέρα έναρξεως της λειτουργίας της πραγματοποιούνται ορισμένες δαπάνες ειδικής φύσεως, όπως έξοδα συντάξεως μελετών και σχεδίων, δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά έξοδα, έξοδα συντάξεως και εκτύπωσεως του καταστατικού, εκδόσεως τίτλων και μετοχών, δημοσιεύσεων και διαφημίσεων, φόρων και χαρτοσήμων κ.λπ.

Μετά από την ίδρυση και την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης. Είναι δυνατό να πραγματοποιεί η επιχείρηση διάφορα έξοδα για την οργάνωσή της, καθώς και για την επέκταση της δραστηριότητάς της. Τα έξοδα αυτά ονομάζονται «έξοδα

πρώτης εγκαταστάσεως ή έξοδα οργανώσεως και επεκτάσεως της επιχείρησης».

Παραδείγματος χάριν, έξοδα για τη μηχανογράφηση, την ίδρυση υποκαταστημάτων, την επέκταση των εργασιών της κ.λπ.

Τόσο τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί η επιχείρηση, κατά το στάδιο της ιδρύσεώς της για την απόκτηση νομικής προσωπικότητας, οργάνωσης και προβολής, όσο και έξοδα που δημιουργούνται μετά την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως για την επέκταση της δραστηριότητάς της, αποδίδουν στην επιχείρηση ένα βέβαιο όφελος, το οποίο διατηρείται όλη τη διάρκεια ζωής της επιχείρησης. Οι δαπάνες αυτές αποτελούν το τίμημα που καταβάλλει μια επιχείρηση για την απόκτηση του οφέλους της ιδρύσεως, της προβολής και της οργάνωσης. Για τον λόγο αυτό, οι δαπάνες αυτές πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό ως ιδιόρρυθμο περιουσιακό στοιχείο και να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση.

Τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως διακρίνονται από τα έξοδα διοικήσεως στο ότι τα πρώτα είναι έξοδα μη επαναλαμβανόμενα, δηλαδή έξοδα που δημιουργούνται συνήθως εφάπαξ και δεν ξαναεμφανίζονται, ενώ τα έξοδα διοικήσεως επαναλαμβάνονται κάθε χρόνο και βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Οι δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως έχουν μεγάλη αξία μόνο όταν πραγματοποιούνται μέσα στο πλαίσιο της λειτουργούσας επιχείρησης. Η αξία τους διατηρείται εφόσον και αν η επιχείρηση υπάρχει. Δηλαδή, έχουν υποκειμενική και όχι ανταλλακτική αξία χρήσεως και χάνεται όταν η επιχείρηση διακόψει η λειτουργία της.

#### ν.2190/1920

Τα πρόσωπα που έχουν ενεργήσει στο όνομα της επιχείρησης είναι υπεύθυνοι για τις πράξεις αυτές, απεριόριστα και εις ολόκληρο. Όμως, για τις πράξεις που έγιναν στο όνομα της εταιρίας κατά το ιδρυτικό στάδιο, εάν μέσα σε τρεις μήνες από την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας ανέλαβε τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές τις πράξεις (άρθρο 7β), η αποκλειστική ευθύνη ανήκει στην ίδια την εταιρία.

Έννοια των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), «τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και λοιπές συναλλαγές αναγκαίες για την σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη της λειτουργίας της επιχείρησης, καταχωρούνται σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από προϊστάμενο της ΔΥΟ της κατοικίας ή της έδρας του, με μνεία της υπό σύστασης της επιχείρησης. Εάν ο ιδρυτής είναι πρόσωπο που έχει έδρα, κατοικία ή διαμονή ή εγκατάσταση σε άλλη χώρα, τα βιβλία θεωρούνται στο όνομα του νόμιμου εκπροσώπου του στην Ελλάδα. Οι εγγραφές, οι οποίες καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία, μεταφέρονται στα οριστικά βιβλία, αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργία της επιχείρησης.

#### Έννοια των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται οι δαπάνες σε δραστηριότητες εκκινήσεως (κόστος εκκινήσεως), εκτός αν οι δαπάνες αυτές επιβαρύνουν το κόστος ενός πάγιου στοιχείου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, όπως :

- Οι δαπάνες ιδρύσεως (πχ νομικής και γραμματειακής φύσεως που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οντότητας).
- Οι δαπάνες για να ανοίξει ένα υποκατάστημα ή νέα επιχείρηση (δαπάνες πριν το άνοιγμα).
- Οι δαπάνες για την έναρξη νέων εκμεταλλεύσεων (πχ νέων κλάδων, τμημάτων).
- Οι δαπάνες για την προώθηση νέων προϊόντων ή διαδικασιών.

16.10.000 Έξοδα ίδρυσης απαλλασσόμενα και εξαιρούμενα του Φ.Π.Α.

## **2.2.2 Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων / λογ.**

### **16.11**

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται μόνο τα έξοδα που πραγματοποιούνται για διάφορες έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείων ή μεταλλείων. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία των εξορυκτικών επιχειρήσεων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».

Τα έξοδα αυτά, συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και ακολουθείται η λογιστική αντιμετώπιση που περιγράφεται στο λογαριασμό 16.12, εφόσον έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της ομάδας 6 ή εάν πρόκειται περί κόστους υλικών που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς «αγορών» της ομάδας 2 και στην αποθήκη. Επίσης, είναι δυνατό έξοδα και υλικά που πραγματοποιήθηκαν ή αγοράστηκαν και διατέθηκαν αποκλειστικά για τις προαναφερόμενες έρευνες, να καταχωρηθούν απευθείας στη χρέωση του λογαριασμού 16.11.



### **2.2.3 Έξοδα λοιπών ερευνών / λογ. 16.12**

Στο λογαριασμό 16.12 παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της επιχειρήσεως εκτός από τους κλάδους των ορυχείων, των μεταλλείων και των λατομείων.

Το κόστος των ερευνών συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται στο λογαριασμό της αναλυτικής λογιστικής 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», ο οποίος τηρείται μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες, οι οποίες ασχολούνται αποκλειστικά και συστηματικά σε επιστημονικές - τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο :

- Είτε με την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγόμενων, η παραγωγή και πώληση των οποίων προσδοκάται ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση.
- Είτε με την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζόμενων μεθόδων, με την εφαρμογή των οποίων προσδοκάται ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί αξιολογικά η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

## **2.2.4 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων / λογ. 16.13**

Σ' αυτόν τον λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση:

(α) για την αύξηση του κεφαλαίου της και

(β) για την έκδοση από αυτήν ομολογιακού δανείου.

Τέτοια λ.χ. είναι τα έξοδα εκτύπωσης μετοχών ή ομολογιών, δημοσιεύσεων και ανακοινώσεων, αμοιβές συμβολαιογράφων, δικηγόρων και ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου.

Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Τον ίδιο τρόπο αποσβέσεως επιβάλλει και ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 3 περ. α) και ο φορολογικός ν.2238/1994 (άρθρο 31 § 1 περ. ιβ.)

16.13.000 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου απαλλασσόμενα και εξαιρούμενα του Φ.Π.Α.

### **2.2.5 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως / λογ. 16.14**

Σ' αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων. Παραδείγματος χάριν, ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, αντίθετα από τα όσα ορίζουν οι διεθνείς λογιστικές αρχές, δεν προσανξάνουν το κόστος κτήσεώς τους, αλλά εσφαλμένα, αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Τον τρόπο αποσβέσεως επιβάλλουν, επίσης, ο ν. 2190/1920 (άρθρο 43 § 3 περ. α) και ο φορολογικός ν.2238/1994 (άρθρο 31 § 1 περ. ιβ).

## **2.2.6 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων / λογ. 16.15**

Περιεχόμενο του λογαριασμού 16.15

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Στον προκείμενο λογαριασμό εμφανίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων σε ξένο νόμισμα που συνήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση (αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση) πάγιων στοιχείων και οι οποίες προκύπτουν:

(α) κατά την πληρωμή – εξόφληση δόσεων ή ολόκληρου του δανείου ή της πιστώσεως (πραγματοποιημένες συναλλακτικές διαφορές) και

(β) κατά την αποτίμηση σε ευρώ, κατά το τέλος της χρήσεως, των υπολοίπων των δανείων αυτών (μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές).

Ο λογαριασμός αναπτύσσεται σε υπολογισμούς κατά πίστωση ή δάνειο στους οποίους καταχωρούνται οι προαναφερόμενες συναλλαγματικές διαφορές.

Σύμφωνα με ν.2190/1920 και Κ.Β.Σ

Ο ν.2190/1920 και ο Κ.Β.Σ. ως προς τις ρυθμίσεις των συναλλαγματικών διαφορών ευθυγραμμίζονται πλήρως προς το Ε.ΓΛΣ. Έτσι σχετικά με το περιεχόμενο του σχολιαζόμενου λογαριασμού ορίζουν ότι:

1. ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 3γ): «Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών

στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων».

2. Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 7α): «Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης»

#### **2.2.6.1 Χρεωστικές και πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων στοιχείων**

##### **Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές**

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές κάθε δανείου ή πιστώσεως παρακολουθούνται σε υπολογισμούς του λογαριασμού 16.15. Στο τέλος της χρήσεως συμψηφίζεται το χρεωστικό υπόλοιπο κάθε υπολογισμού του 16.15 με το τυχόν υπάρχον πιστωτικό υπόλοιπο του αντίστοιχου υπολογισμού του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων». Το χρεωστικό υπόλοιπο, το οποίο απομένει ύστερα από τον συμψηφισμό, αποσβένεται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική και συμβατική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής :

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογισμό του 16.15 στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογισμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από την λήξη της χρήσεως μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκου της παραγράφου αυτής, χρονική περίοδος μικρότερη από ένα έτος 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 υπολογισμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται η κατασκευή έργου.
- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογισμών του 16.15 καθώς και τα τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογισμών του 44.15, που αντιστοιχούν σε ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

### **Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές**

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε κάθε χρήση κατά την εξόφληση δόσεων ή και ολόκληρης της πιστώσεως ή του δανείου (πραγματοποιηθείσες), καθώς και αυτών που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τέλους χρήσεως της πιστώσεως ή του δανείου (μη πραγματοποιηθείσες). :

- Φέρονται σε μείωση των τυχόν χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών των ίδιων πιστώσεων ή δανείων.
- Στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, φέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογισμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων». Από τον υπολογισμό αυτόν :
  1. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της χρήσεως στην οποία προέκυψαν οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, μεταφέρεται στην πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις δόσεις των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στη χρήση αυτή.
  2. Στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως από εκείνη που προέκυψαν οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, μεταφέρονται στον αντίστοιχο υπολογισμό της ίδιας πιστώσεως ή δανείου του λογαριασμού 16.15 ποσό ίσο με τις τυχόν χρεωστικές

συναλλαγματικές διαφορές της ίδιας πιστώσεως ή δανείου ή ολόκληρο το ποσό των πιστωτικών συναλλαγματικών εφόσον υπολείπονται των αντίστοιχων χρεωστικών.

3. Στο τέλος κάθε μεταγενέστερης (από την επόμενη) χρήσεως και μετά τον συμψηφισμό των τυχόν χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που θα προκύψουν στη χρήση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως αυτής, στο λογαριασμό 81.01.04, το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό της πιστώσεως ή ου δανείου που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη επιχείρηση.

### **2.2.7 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών / λογ. 16.16**

Οι ομολογίες είναι δυνατόν να εκδοθούν υπέρ το άρτιο και υπό το άρτιο. Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι διαφορές από την διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους αξία, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία.

Ο ν.2190/1920 (άρθρο 43§ 3β) εναρμονιζόμενος με το Ε.ΓΛΣ, ορίζει ότι:

«Ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρία εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρία οφείλει να τις εξοφλήσει. Οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από τη ονομαστική τους, καθώς και διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία, καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης (διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών) της κατηγορίας (λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως). Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου».

### **2.2.8 Έξοδα αναδιοργάνωσης / λογ. 16.17**

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Στο λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από σημαντικές επεκτάσεις του παραγωγικού δυναμικού της επιχειρήσεως ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Αναδιοργάνωση είναι η επανάληψη της οργανώσεως επί νέων βάσεων και αποβλέπει στην εξυγίανση της επιχειρήσεως με τη λήψη των αναγκαίων μέτρων που θα την καταστήσουν βιώσιμη και αποδοτική.



Στον υπολογαριασμό 16.17.00, σύμφωνα με την γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 142/1948/1993, καταχωρείται και η αξία αγοράς λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ.

#### Σύμφωνα με το Εμπορικό δίκαιο

Το λογισμικό προστατεύεται με τις διατάξεις για την προστασία της πνευματικής ιδιοκτησίας, με ορισμένες αποκλίσεις που εισάγονται με τις ειδικές διατάξεις του ν. 2121/1993 και προσιδιάζουν στην ιδιαίτερη φύση του λογισμικού σε σχέση με τα άλλα προϊόντα της διανοίας. Το πρόγραμμα προστατεύεται εφόσον είναι προσωπικό πνευματικό δημιούργημα του δημιουργού του. Δεν προστατεύεται ο αλγόριθμος.

Η προστασία συνίσταται στην απαγόρευση αναπαραγωγής, μετάφρασης, προσαρμογής, διασκευής ή οποιασδήποτε μετατροπής ή εμπορίας του προγράμματος χωρίς την άδεια του δημιουργού. Προβλέπονται όμως μερικές εξαιρέσεις, συναφείς με την χρήση προγραμμάτων από επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις που προϋποθέτουν περισσότερους χρήστες. Σε περίπτωση παράβασης των υποχρεώσεων αυτών ο δημιουργός έχει ποινική και αστική προστασία, αλλά και το δικαίωμα άμεσης παρέμβασης με ασφαλιστικά μέτρα.

#### Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Οι πωλήσεις προγραμμάτων Η/Υ που έχουν παραχθεί εκ των προτέρων σε δισκέτες, κασέτες κ.λπ. και παραδίδονται στον πελάτη ως έχουν θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών, είτε πωλούνται από εμπορικές επιχειρήσεις, είτε από τον κατασκευαστή τους και συνεπώς εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης.

Αντίθετα, οι πωλήσεις προγραμμάτων Η/Υ τα οποία παράγονται ή ολοκληρώνονται κατόπιν παραγγελίας, θεωρούνται ως παροχή υπηρεσίας παραχώρησης δικαιώματος εκμεταλλεύσεως πνευματικής ιδιοκτησίας και εκδίδεται.

#### Σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές

Στον λογαριασμό αυτόν, καταχωρείται και το καταλούμενο κόστος αναδιατάξεως πάγιων στοιχείων. Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που μηχανήματα μετακινούνται και επανατοποθετούνται σε άλλες θέσεις του εργοστασίου με σκοπό να αυξηθεί η παραγωγικότητά τους ή να περιοριστεί το κόστος λειτουργίας τους. Η πραγματοποιούμενη σχετική δαπάνη πρέπει να κεφαλαιοποιείται υπό τις παρακάτω προϋποθέσεις :

A. Η δαπάνη να είναι σημαντική

B. Η ωφέλεια που θα προκύψει από τις αναδιατάξεις των μηχανημάτων να εκτείνεται πέραν της τρέχουσας λογιστικής περιόδου. Η σχετική δαπάνη, δηλαδή, πρέπει να εγγράφεται σε λογαριασμό εξόδου πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένεται βαθμιαία μέσα στις μελλοντικές χρήσεις που θα ωφεληθούν από την αναδιάταξη των παραγωγικών μέσων.

#### Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία», οι δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή συνόλου μιας επιχειρήσεως πρέπει να καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται και όχι να αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

16.17.00 Λογισμικά προγράμματα Η/Υ (Γνωμ. 142/1948/1993)

## **2.2.9 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου / λογ. 16.18**

### Περιεχόμενο του λογαριασμού σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ

Το Ε.ΓΛΣ θεωρεί ότι οι τόκοι των ξένων κεφαλαίων είναι έξοδα της επιχείρησης και επιβάλλει την καταχώρησή τους στο λογαριασμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα», ο οποίος τελικά εμφανίζεται στην κατάσταση του λογαριασμού με τον τίτλο «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα».

Κατ' εξαίρεση της αρχής αυτής, οι τόκοι της «κατασκευαστικής περιόδου» των δανείων ή των πιστώσεων, τα οποία διατέθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν καταχωρούνται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 65, αλλά εγγράφονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου», ο οποίος με ομώνυμο τίτλο εμφανίζεται στον ισολογισμό στην κατηγορία των εξόδων εγκαταστάσεως.

Για την εγγραφή τόκων δανειακών κεφαλαίων στον λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ :

1. Οι τόκοι να αφορούν δάνειο που συνάφθηκε ειδικά για την κατασκευή πάγιου στοιχείου ή να προέρχονται από πιστώσεις των προμηθευτών τέτοιων στοιχείων (πχ μηχανημάτων που εγκαθίστανται στο υπό κατασκευή εργοστάσιο).
2. Οι τόκοι να αφορούν μόνο την «κατασκευαστική περίοδο», δηλαδή μόνο την περίοδο από την έναρξη κατασκευής του πάγιου στοιχείου μέχρις ότου το στοιχείο να είναι έτοιμο (στην κατάλληλη θέση και κατάσταση) να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

### Σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές

Η πληρέστερη λογιστική αντιμετώπιση του προβλήματος της κοστολόγησης των τόκων δόθηκε από τον FASB, με το statement 31 «Capitalization of Interest Cost» (Οκτώβριος 1979). Η αντιμετώπιση των τόκων «κατασκευαστικής περιόδου» ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι λανθασμένη. Οι τόκοι αυτοί θα έπρεπε να

ενσωματώνονται στο κόστος των κατασκευαζόμενων πάγιων στοιχείων, δηλαδή να αποτελούν συστατικό στοιχείο του κόστους αυτού, όπως τα υλικά,, ημερομίσθια κ.λπ. και να αποσβένονται με το ποσοστό αποσβέσεως του κόστους του πάγιου στοιχείου.

Η ρύθμιση που έχει καθιερωθεί από το Ε.ΓΛΣ και υιοθετήθηκε αργότερα από τον ν. 2190/1920 και τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος είναι αντίθετη ακόμη και προς τις διατάξεις του άρθρου 35 § 4 της 4<sup>ης</sup> οδηγίας της ΕΟΚ, που ορίζουν ότι «οι τόκοι δανεισθέντων κεφαλαίων για την κατασκευή πάγιων στοιχείων ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής εφόσον αφορούν τη συγκεκριμένη κατασκευαστική περίοδο.

Τέλος, παρατηρείται ότι ο χαρακτηρισμός των τόκων «κατασκευαστικής περιόδου» ως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως είναι δυνατό να δημιουργήσει πρόβλημα στην διανομή των κερδών ης ανώνυμης εταιρίας, στην περίπτωση που τα κέρδη της χρήσεως, αυξημένα με τα διανεμήσιμα αποθεματικά και τα κέρδη εις νέον υπολείπονται του αναπόσβεστου υπολοίπου των εξόδων εγκαταστάσεως (άρθρο 43 § 3 περ. δ του 2190/1920).

#### Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Το κόστος δανεισμού αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» το οποίο περιληπτικά ορίζει τα εξής :

1. Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για τη λήψη δανείων.
2. Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι εκείνο που χρειάζεται μια χρονική περίοδο προετοιμασίας για την απόκτηση κατά προορισμό χρήση του (αποθέματα, ενσώματα πάγια, επενδύσεις σε ακίνητα).
3. Κατά τη βασική μέθοδο : το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποιήσεως των δανείων.
4. Κατά την εναλλακτική μέθοδο :το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται ως τμήμα ου κόστους των

στοιχείων αυτών, ακόμη και αν η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

5. Όποια από τις παραπάνω μεθόδους επιλεγεί, η μέθοδος αυτή πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις δανειακές δαπάνες που αφορούν μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.
6. Το κόστος δανεισμού, που κατά την εναλλακτική μέθοδο βαρύνει το κόστος των περιουσιακών στοιχείων, είναι εκείνο το κόστος που η επιχείρηση θα είχε αποφύγει αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.
7. Όταν ληφθεί ειδικό δάνειο για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων, το κόστος δανεισμού που βαρύνει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσεως, μειωμένη με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση των δανείων.
8. Όταν τα επενδύσιμα στο περιουσιακό στοιχείο κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό, το κοστολογούμενο δανειακό κόστος προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης, που εξευρίσκεται με βάση το μέσο σταθμικό όρο του κόστους δανεισμού.
9. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε λαμβανόμενο κίνητρο ή επιχορήγηση για το περιουσιακό στοιχείο, προκειμένου να εξευρεθεί το κόστος της επένδυσης επί της οποίας υπολογίζονται οι κεφαλαιοποιούμενοι τόκοι.
10. Η επιβάρυνση του κόστους του περιουσιακού στοιχείου με κόστος δανεισμού αρχίζει όταν :
  - A. Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο.
  - B. Πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού.
  - Γ. Βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες κατασκευής ή παραγωγής του περιουσιακού στοιχείου.
11. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται στη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων κατά τις οποίες η κατασκευή του στοιχείου διακόπτεται και παύει όταν το στοιχείο καταστεί έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.
12. Επί τμηματικής κατασκευής ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου και ένα τμήμα ολοκληρώνεται ενώ συνεχίζεται η κατασκευή των άλλων τμημάτων, η επιβάρυνση του τμήματος αυτού με κόστος δανεισμού παύει όταν το

ολοκληρωμένο τμήμα καταστεί έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

#### **2.2.10 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως / λογ. 16.19**

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που εξυπηρετούν την επιχείρηση για περισσότερες χρήσεις και συνεπώς είναι δυνατό να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση και τα οποία δεν εντάσσονται σε μια από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 – 16.18.

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 265/1996, δύναται να καταχωρηθούν και το «ποσό που καθορίστηκε με δικαστική απόφαση να καταβληθεί, από την αιτούσα τράπεζα, σε μισθωτή ακινήτου της ως αποζημίωση για την έξωσή του, προκειμένου το ακίνητο να ιδιοχρησιμοποιηθεί από την ίδια και να αποσβεστεί, είτε εφάπαξ κατά το έτος εκδόσεως της δικαστικής απόφασης, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία».

#### **2.2.11 Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως (Γνωμ. 260/2258/1995) / λογ. 16.90**

Η τήρηση του παρόντος λογαριασμού υποδεικνύεται με την γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 260/11.1.1996. Τα έξοδα αυτά χαρακτηρίζονται ως έξοδα εγκαταστάσεως και αποσβένονται σύμφωνα με το γενικό κανόνα είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 «άλλα περιουσιακά στοιχεία» οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου της επιχειρήσεως βαρύνουν τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

**2.2.12 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως / λογ. 16.99**

Υπολογισμοί του 16	Λογαριασμοί ισολογισμού (ενεργητικού)
16.00 Υπεραξία της επιχειρήσεως	Με ομώνυμο τίτλο
16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	«Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»
16.02 Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	«Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»
16.03 Λοιπές παραχωρήσεις	«Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»
16.04 Δικαιώματα χρήσεων ενσώματων πάγιων στοιχείων	«Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις»
16.05 Λοιπά δικαιώματα	«Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις»
16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης	Με ομώνυμο τίτλο «Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως»
16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	Με ομώνυμο τίτλο «Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως»
16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών	Με ομώνυμο τίτλο «Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως»
16.15 Συναλλαγματικές διαφορές κ.λπ.	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κινήσεις πάγιων στοιχείων με ομώνυμο τίτλο
16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κινήσεις πάγιων στοιχείων με ομώνυμο τίτλο
16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιών και δανείων	«Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως»
16.14 Έξοδα κίνησης	«Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως»

ακινήτοποιήσεων	
16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξόφλησης ομολογιών	«Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως»
16.17 Έξοδα αναδιοργάνωσης	«Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως»
16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης	«Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως»
16.90 Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης	Με ομώνυμο τίτλο
16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινήτοποιήσεων	Με ομώνυμο τίτλο

16.99.10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

16.99.11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

16.99.12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών

16.99.13 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως

ομολογιακών δανείων

16.99.14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινήτοποιήσεων

16.99.15 .....

16.99.16 Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

16.99.17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργάνωσης

16.99.18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

16.99.19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

16.99.20 .....

16.99.90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχείρησης

16.99.99.....



**ΜΕΡΟΣ ΙΙΙ**  
**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : Εννοιολογικοί προσδιορισμοί αποσβέσεων πάγιων στοιχείων**

### **1.1 Έννοια – ορισμός αποσβέσεων**

Γενικά <<απόσβεση>> σημαίνει εξαφάνιση, εξάλειψη, γι' αυτό και ο ίδιος όρος χρησιμοποιείται και όταν πρόκειται για εξόφληση χρέους, εξάλειψη μιας απαίτησης ή και δικαιώματος.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο όρος απόσβεση εκφράζει ένα παρόμοιο γεγονός, δηλαδή τη σταδιακή εξαφάνιση ή εξάλειψη της χρησιμότητάς του που έχει ένα πάγιο στοιχείο, άρα και την εξαφάνιση της αξίας του.

Αλλά αν παρακολουθήσουμε την εξέλιξη των οικονομικών γεγονότων, που αφορούν τα πάγια στοιχεία, για να θεμελιώσουμε όλο το θέμα.

Κάθε επιχείρηση διαμορφώνεται οικονομικά και εκφράζεται λογιστικά, με την δέσμευση ποσότητας αγοραστικής δύναμης σε στοιχεία, που συνθέτουν τα μέσα δράσης της.

Αυτήν την δέσμευση ονομάζουμε <<επένδυση της αγοραστικής δύναμης>> σε μέσα παραγωγής μακροχρόνιας (πάγια) ή βραχυχρόνιας (κυκλοφοριακά) διάρκειας.

Άρα για τα μακροχρόνιας διάρκειας μέσα παραγωγής, που συνθέτουν το πάγιο ενεργητικό, έχουμε ουσιαστικά μια προκαταβολή αγοραστικής δύναμης, με την οποία θα μπορέσει η επιχείρηση να πραγματοποιήσει έσοδα κατά τη διάρκεια ζωής των συγκεκριμένων μέσων παραγωγής. Πρόκειται συνεπώς για ένα <<προκαταβληθέν κόστος>> με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων.

Αυτή ακριβώς η δυνατότητα εσόδων, που προκύπτει από τα πάγια στοιχεία, εκφράζει τη χρησιμότητα όλων σχεδόν των στοιχείων που εξαντλείται με το πέρασμα του χρόνου, γιατί εξαντλείται και η δυνατότητά τους να παράγουν έργο.

Η επιχείρηση πρέπει όμως να εξασφαλίζει τη συνέχειά της ( άρα τη δυνατότητα της να αποκτά έσοδα) και όχι απαραίτητα να εξασφαλίζει την επανάκτηση του στοιχείου, του οποίου η χρησιμότητα εξαντλείται ή εξαντλήθηκε. Αυτό το τονίζουμε από την αρχή, γιατί η δυνατότητα εσόδων για το μέλλον δεν θεμελιώνεται στο συγκεκριμένο στοιχείο, αλλά στην επένδυση σε κάποιο στοιχείο, το οποίο η επιχείρηση κρίνει (κατά περίπτωση) σκόπιμο και συμφέρον να αποκτήσει.

Άρα θα μπορεί να αποτελεί μέρος ενός γενικότερου στόχου, ότι πρέπει η επιχείρηση να επανακτήσει την αγοραστική δύναμη, που είχε δεσμεύσει σε αυτό, να εισπράξει συνεπώς από την αγορά το κόστος που είχε προκαταβάλει. Αυτή η διαδικασία γίνεται σταδιακά με το χαρακτηριστικό της ικανότητας που εξαφανίζεται σαν εισπρακτέου εξόδου.

Αυτό ακριβώς το έξοδο ονομάζουμε απόσβεση, οπότε το περιεχόμενο του όρου διευρύνεται και περιέχει δύο στοιχεία:

α) Το φαινόμενο της απώλειας της ικανότητας παραγωγής ενός παγίου στοιχείου κάτω από οικονομικές ή και τεχνικές συνθήκες και

β) Την ποσοτική έκφραση αυτής της απώλειας, δηλαδή το έξοδο που υφίσταται ένα σκοπό κατά τη χρονική διάρκεια που χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο. Στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα θα πρέπει να δούμε το φαινόμενο αυτό στη διπλή του έκφραση.

Με βάση αυτή την προσέγγιση παρατηρούμε τα εξής:

A) Η απώλεια της ικανότητας ενός πάγιου στοιχείου, θα πρέπει, να συνιστά και μείωση της αξίας του στοιχείου. Άρα η απόσβεση θα πρέπει να αποδοθεί σαν πίστωση του λογαριασμού του στοιχείου ή να δημιουργηθεί ένας λογαριασμός αντίθετος του λογαριασμού του στοιχείου, που θα αποδίδει τη σχετική πίστωσή του.

B) Αντίστοιχα, έχουμε και τη μερική ισόποση μετατροπή του κόστους του ίδιου παγίου στοιχείου σε έξοδα. Άρα θα έχουμε μεταφορά μιας αξίας του ενεργητικού από μια θέση σε άλλη και συγκεκριμένα από το λογαριασμό κόστους του στοιχείου σ' ένα λογαριασμό εξόδου, που συντελεί στη διαμόρφωση του αποτελέσματος.

## **1.2 Χρόνος ωφέλιμης ζωής**

Ωφέλιμος χρόνος ζωής είναι η χρονική διάρκεια, που μπορεί ένα στοιχείο, σύμφωνα με τις προδιαγραφές του, να χρησιμοποιείται αποτελεσματικά από την επιχείρηση. Είναι όμως δυνατόν ο χρόνος αυτός να μην ανταποκρίνεται στις συνθήκες, το σκοπό και τις προοπτικές που αντιμετωπίζει η επιχείρηση η οποία το χρησιμοποιεί.

Πραγματικά οι κλιματολογικές συνθήκες, ο τρόπος εκμεταλλεύσεως, ο βαθμός και η συστηματικότητα της συντηρήσεως, οι συνθήκες αγοράς είναι μερικές από τις αιτίες που μπορούν να μεταβάλλουν τον ωφέλιμο χρόνο ζωής.

Κατά συνέπεια, θα δεχτούμε, ότι ο ωφέλιμος χρόνος ζωής προσδιορίζεται τόσο από τις προδιαγραφές ενός στοιχείου, όσο και από τις επικρατούσες συνθήκες, αλλά και από την πολιτική της επιχείρησης πάνω στο θέμα.

## **1.3 Υπολειμματική αξία**

Υπολειμματική αξία, είναι η αξία του πάγιου στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η αξία αυτή μπορεί να είναι μηδέν ή και μεγαλύτερη του μηδενός. Εξαρτάται από τη συντήρηση του παγίου στοιχείου και τη χρησιμότητά του που θα έχει στο τέλος της περιόδου. Είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί για πολλούς σκοπούς ή απλώς σαν πρώτη ύλη για ένα καινούριο έργο. Για να βρούμε την αξία που πρέπει να αποσβεστεί ένα πάγιο στοιχείο, αφαιρούμε από την τιμή κτήσεως την υπολειμματική αξία. Για να βρούμε τη λογιστική αξία του παγίου στοιχείου

αφαιρούμε από την τιμή κτήσεως την αποσβεσθείσα αξία, που είναι το σύνολο των μέχρι τώρα υπολογιζόμενων αποσβέσεων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : Μέθοδοι αποσβέσεων**

### **2.1 Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως**

Στη μέθοδο αυτή, σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου ο συντελεστής αποσβέσεως παραμένει σταθερός. Η μέθοδος αυτή είναι απλή και εύκολη στην εφαρμογή της. Η ελληνική νομοθεσία επιβάλλει την εφαρμογή της, προβλέποντας ανώτερα σταθερά όρια αποσβέσεων των παγίων στοιχείων των επιχειρήσεων.

Διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

- Όταν η υπολειμματική αξία είναι ίση με το μηδέν για να βρούμε την ετήσια απόσβεση διαιρούμε την αξία του στοιχείου με τον αριθμό των ετών του ωφέλιμου χρόνου ζωής αυτού, δηλ.  $A=K/N$ , όπου :  
 $A$ = ετήσια απόσβεση σταθερή για όλα τα χρόνια  
 $K$ = αξία του πάγιου στοιχείου  
 $N$ = διάρκεια ζωής
- Όταν η υπολειμματική αξία είναι διάφορη του μηδενός για να βρούμε την ετήσια απόσβεση αφαιρούμε την αξία του στοιχείου με την υπολειμματική αξία και αυτό που βρίσκω το διαιρώ με τον αριθμό των ετών του ωφέλιμου χρόνου ζωής αυτού, δηλ.  $A=(K-Y)/N$

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση των μηχανημάτων μιας επιχείρησης όταν : η ωφέλιμη ζωή τους είναι 12,5 χρόνια, η αξία τους 1.400.000€ και η υπολειμματική αξία τους 150.000€

$$A=(K-Y)/N$$

$$A=(1.400.000-150.000)/12,5$$

$$A=100.000\text{€}$$

## **2.2 Μέθοδος του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή αποσβέσεως**

Στη μέθοδο αυτή η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται με βάση την τιμή κτήσης με προοδευτικά αυξανόμενο συντελεστή αποσβέσεως π.χ. 10% για τον πρώτο χρόνο, 11% για τον δεύτερο χρόνο, 12% για τον τρίτο χρόνο κλπ.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Αν είχαμε ένα πάγιο στοιχείο με 500.000€ οι ετήσιες αποσβέσεις θα ήταν:

$$1\text{ος χρόνος: } 500.000 * 10\% = 50.000\text{€}$$

$$2\text{ος χρόνος: } 500.000 * 11\% = 55.000\text{€}$$

$$3\text{ος χρόνος: } 500.000 * 12\% = 60.000\text{€ κλπ.}$$

## **2.3 Μέθοδος του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή αποσβέσεων**

Στη μέθοδο αυτή η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται με βάση την τιμή απαιτήσεως με προοδευτικά ελαττούμενο συντελεστή αποσβέσεως π.χ. 10% τον πρώτο χρόνο, 9% τον δεύτερο χρόνο, 8% τον τρίτο χρόνο κλπ.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Αν είχαμε ένα πάγιο στοιχείο με 500.000€ οι ετήσιες αποσβέσεις είναι:

$$1\text{ος χρόνος: } 500.000 * 10\% = 50.000\text{€}$$

$$2\text{ος χρόνος: } 500.000 * 9\% = 45.000\text{€}$$

$$3\text{ος χρόνος: } 500.000 * 8\% = 40.000\text{€ κλπ}$$

## 2.4 Μέθοδος του ενιαίου συντελεστή αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας

Η απόσβεση υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή επί της αναπόσβεστης αξίας που είναι η αρχική αξία απαιτήσεως του πάγιου στοιχείου, αφού αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που έγιναν.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Ένα πάγιο στοιχείο έχει αξία 1.000.000€ και σταθερό συντελεστή αποσβέσεως 10%, έτσι θα έχουμε:

1ος χρόνος:  $1.000.000 * 10\% = 100.000\text{€}$

2ος χρόνος:  $900.000 * 10\% = 90.000\text{€}$

3ος χρόνος:  $810.000 * 10\% = 81.000\text{€ κλπ}$

## 2.5 Μέθοδος αποσβέσεως ανάλογα με τις ώρες εργασίας

Στη μέθοδο αυτή βρίσκουμε πρώτα την απόσβεση ανά ώρα εργασίας, αν γνωρίζουμε το σύνολο των ωρών της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Η ανά ώρα εργασίας απόσβεση του παγίου στοιχείου βρίσκεται αν διαιρέσουμε τη διαφορά μεταξύ της αρχικής και της υπολειμματικής αξίας του ωφέλιμου αυτού χρόνου.

$A = (K - Y) / \omega$  απόσβεση ανά ώρα εργασίας

Για να βρούμε την ετήσια απόσβεση πολλαπλασιάζουμε την απόσβεση ανά ώρα εργασίας με τις ώρες που εργάστηκε το πάγιο στοιχείο το χρόνο αυτό.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

$K =$  αρχική αξία  $= 1.000.000\text{€}$

$Y =$  υπολειμματική αξία  $= 100.000\text{€}$

$\omega =$  συνολικές ώρες  $= 9.000$

$A = (K - Y) / \omega = (1.000.000 - 100.000) / 9.000 = 900.000 / 9.000$

$A = 100^E$  απόσβεση ανά ώρα εργασίας θα έχουμε:

Αν τον 1ο χρόνο εργάστηκε 2.000 ώρες θα έχουμε ετήσια απόσβεση  $2000 * 100 = 200000^E$

## **2.6 Μέθοδος παραγωγής**

Η ετήσια απόσβεση αν διαιρέσουμε τη διαιρέσουσα διαφορά μεταξύ αρχικής και υπολειμματικής αξίας του πάγιου στοιχείου με τις μονάδες προϊόντος που μπορούν να παραχθούν συνολικά και σε όλη την ωφέλιμη ζωή του πάγιου στοιχείου, δηλαδή:

$A = \text{αρχική αξία} - \text{υπολειμματική αξία} / \text{συνολικές μονάδες προϊόντος}$ , απόσβεση για κάθε προϊόν.

Η ετήσια απόσβεση βρίσκεται αν πολλαπλασιάσουμε την απόσβεση για κάθε προϊόν με τις μονάδες που παράχθηκαν το χρόνο αυτό.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Αρχική αξία = 1.000.000

Υπολειμματική αξία = 0

Συνολικές μονάδες προϊόντος = 50.000

Άρα  $A = 100.000 / 50.000 = 20^E$  για κάθε προϊόν

Αν στο τέλος του πρώτου χρόνου έχουν παραχθεί 15.000 μονάδες προϊόντος η ετήσια απόσβεση θα είναι:

$$15.000 * 40 = 60.000 \text{€}$$

## **2.7 Αμερικάνικη μέθοδος ή μέθοδος των αναλογιών**

Σε αυτή τη μέθοδο η αρχική αξία του πάγιου στοιχείου μοιράζεται σε μέρη ανάλογα με το σύνολο του αριθμού των ετών που πρέπει να γίνει η απόσβεση, και του αριθμού που αντιπροσωπεύει το έτος που γίνεται η απόσβεση.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Ένα μηχάνημα αξίας 1.000.000 να το αποσβέσουμε σε 5 χρόνια.

Προσθέτουμε τα χρόνια:  $1+2+3+4+5=15$

Απόσβεση 1ου χρόνου:  $1.000.000 * 1/15 = 66.667$

Απόσβεση 2ου χρόνου:  $1.000.000 * 2/15 = 133.334$

Απόσβεση 3ου χρόνου:  $1.000.000 * 3/15 = 200.000$

Απόσβεση 4ου χρόνου:  $1.000.000 * 4/15 = 266.667$

Απόσβεση 5ου χρόνου:  $1.000.000 * 5/15 = 333.334$



## **2.8 Μέθοδος της μειούμενης αποσβέσεως**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή στα πρώτα χρόνια ζωής του πάγιου στοιχείου υπολογίζεται μεγαλύτερη απόσβεση, γιατί με την πάροδο των ετών τα έξοδα συντήρησης αυξάνονται. Στη μέθοδο αυτή το ποσοστό της απόσβεσης εφαρμόζεται στην αναπόσβεστη αξία και όχι στην αρχική αξία του πάγιου στοιχείου.

Το ποσοστό δίνεται από τη σχέση:  $a=I-(Y/K)$  όπου:

A= ποσοστό

Y= υπολειμματική αξία

K= αρχική αξία

N= έτη ζωής

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Αν  $Y=9.375$

$K=600.000$

$N=6$

Τότε:  $a = I$

Επομένως:

1ος χρόνος:  $600.000 * 50\% = 300.000$  Άρα αναπόσβεστη αξία 300.000.

2ος χρόνος:  $300.000 * 50\% = 150.000$  Άρα αναπόσβεστη αξία 150.000.

3ος χρόνος:  $150.000 * 50\% = 75.000$  Άρα αναπόσβεστη αξία 75.000.

4ος χρόνος:  $75.000 * 50\% = 37.500$  Άρα αναπόσβεστη αξία 37.500.

5ος χρόνος:  $37.500 * 50\% = 18.750$  Άρα αναπόσβεστη αξία 18.750.

6ος χρόνος:  $18.750 * 50\% = 9.375$

## **2.9 Μέθοδος της τοκογρεωλυτικής αποσβέσεως**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η αρχική αξία του πάγιου στοιχείου φέρει τόκο με ένα συγκεκριμένο επιτόκιο, για χρόνο ίσο με την υπολογιζόμενη ζωή του πάγιου. Η ετήσια απόσβεση του στοιχείου λαμβάνεται από τον πίνακα αποσβέσεως του δανείου και από τη στήλη χρεωλύσιο.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Αγοράσαμε μηχανήματα αξίας 100.000€ και θέλουμε να τα αποσβέσουμε σε 4 χρόνια με ετήσιο επιτόκιο 5%.

Ο πίνακας αποσβέσεως θα είναι:

ΤΟΚ/ΣΙΟ	ΤΟΚΟΣ	ΧΡΕΩΛΥΣΙΟ	ΑΡΧ.ΑΞΙΑ	ΑΝΑΠ.ΑΞΙΑ
28201	50000	32201	100000	100000-
28201	3840	24361	100000	23201=76799
28201	2625	25639	100000	76799-4361=52438
				52438-5640=26798
28201	1507	26799	100000	

Το τοκοχρεολύσιο είναι:

$$A = K(1 + P/n) = 100000(0.5 * P/0.05/4) = 5000 = 23201 = 28201$$

Δηλαδή η απόσβεση είναι:

1ος χρόνος: 23201

2ος χρόνος: 24361

3ος χρόνος: 25639

4ος χρόνος: 26799

100000

## **2.10 Μέθοδος αποσβέσεως κατ' εκτίμηση**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων καθορίζεται από τη διαφορά μεταξύ της αναπόσβεστης αξίας και της αξίας της χρησιμότητας την οποία έχει το στοιχείο το χρόνο της απόσβεσης. Κρίνεται κυρίως από τη λειτουργική του αντοχή ή και από τις ενδείξεις που προέκυψαν από την απαξίωσή του.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Έστω: αρχική αξία παγίου= 1.050.000€

υπολειμματική αξία= 50.000€

αποσβέσεις προηγούμενου χρόνου= 300.000€

Αν η εκτίμηση της χρησιμότητας των στοιχείων προσδιορίζεται σε 550.000€ η απόσβεση ισούται με 150.000€, γιατί αν από την αναπόσβεστη αξία 700.000€ αφαιρεθεί η από εκτίμηση αξία 550.000€ προκύπτει διαφορά 150.000€.

### **2.11 Μέθοδος αποσβέσεως ανάλογα με τα κέρδη**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τα κέρδη. Δεν είναι όμως απόλυτα σωστή μέθοδος γιατί το πάγιο στοιχείο μπορεί να εργάστηκε εντατικά αλλά χωρίς κέρδη, οπότε δεν μπορούμε να υπολογίσουμε τη φθορά του παγίου. Βέβαια οι φθορά και οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν στη λογιστική χρήση που θα υπάρχουν κέρδη. Αν όμως υπάρχουν μερικά χρόνια χωρίς κέρδη, τότε υπάρχει πρόβλημα για το που θα υπολογιστεί η φθορά.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ : Εκλογή μεθόδου αποσβέσεων**

#### **Κατάλληλοι μέθοδοι αποσβέσεων σύμφωνα με το είδος των παγίων**

Το να διαλέξει μια επιχείρηση την κατάλληλη μέθοδο αποσβέσεως που θα χρησιμοποιηθεί είναι αρκετά δύσκολη υπόθεση και εξαρτάται από το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης και από το είδος των πάγιων στοιχείων.

- Στην περίπτωση που τα πάγια στοιχεία δεν απαιτούν έξοδα επισκευών η καταλληλότερη μέθοδος είναι η σταθερή μέθοδος.
- Για μηχανολογικούς εξοπλισμούς με μεγάλη υπολειμματική αξία και συνεχώς αυξανόμενα έξοδα επισκευών, συντηρήσεως και φθορών είναι προτιμότερη η φθίνουσα μέθοδος του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή αποσβέσεως.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : Επιπτώσεις επιλογής μεθόδου και συντελεστή απόσβεσης**

### **4.1 Ρευστότητα**

Η απόσβεση εμφανίζει την ελάττωση της αξίας του πάγιου στοιχείου και συγχρόνως καθορίζει τα αντίστοιχα έξοδα που απαιτούνται για τον επανασηματισμό περιουσιακών στοιχείων ίσης αξίας.

Τα έξοδα των αποσβέσεων δεν απαιτούν την πληρωμή μετρητών άμεσα , επηρεάζουν όμως σημαντικά την κίνηση των μετρητών μέσω της φορολογικής υποχρέωσης.

### **4.2 Φορολογικές**

Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα αν τα αποσβεστέα στοιχεία ανήκουν στην ιδιοκτησία της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται και για τους σκοπούς της επιχείρησης άρα έχουν φθορά.

Αν πραγματοποιεί απόσβεση μεγαλύτερη από το ανώτατο ποσό που ορίζουν οι συντελεστές αποσβέσεως τότε το επιπλέον ποσό αποσβέσεως φορολογείται εκτός αν προβλέπεται από ειδικούς αναπτυξιακούς νόμους.

### **4.3 Κερδοφορία**

Η επιλογή του τρόπου απόσβεσης επηρεάζει άμεσα την κερδοφορία της επιχείρησης και ειδικά στις επιχειρήσεις εντάσεως κεφαλαίου όπου απαιτούνται μεγάλες επενδύσεις σε πάγια στοιχεία.

Η εκ τούτο επηρεάζει τις αποφάσεις της διοίκησης στην εικόνα που θέλει να δείξει η επιχείρηση μέσω των οικονομικών καταστάσεων στο χρηματιστήριο και στην διανομή των μερισμάτων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ : Τρόποι αποσβέσεως**

Η λογιστική διατύπωση και εμφάνιση των αποσβέσεων μπορεί να γίνει με δύο τρόπους, τον άμεσο και τον έμμεσο.

### **5.1 Άμεσος τρόπος αποσβέσεως**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, χρεώνουμε το λογαριασμό <<Απόσβεση>> πάγιου στοιχείου και πιστώνουμε τον ίδιο το λογαριασμό του παγίου.

ΧΡ. Απόσβεση παγίου στοιχείου

ΠΙΣΤ. Πάγιο στοιχείο

Ετήσια άμεση απόσβεση \*% επί του παγίου

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Η απόσβεση για τα μηχανήματα την 31/12/08 είχε υπολογιστεί σε 50.000€

ΧΡ. 62.02.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων 50.000

ΠΙΣΤ. 12.00.000 Μηχανήματα 50.000

Ετήσια απόσβεση μηχανημάτων

### **5.2 Έμμεσος τρόπος αποσβέσεως**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή δημιουργούμε έναν αντίθετο λογαριασμό τον <<Αποσβεσθέντα Πάγια>> τον οποίο πιστώνουμε με τις αποσβέσεις του παγίου. Έτσι ο λογαριασμός του παγίου παραμένει χρεωμένος με την αξία του. Ο αντίθετος αυτός λογαριασμός μεταφέρεται στον κύριο, όταν το πάγιο πωληθεί ή για οποιοδήποτε λόγο θέλουμε να φανεί η αξία του.

ΧΡ. Απόσβεση πάγιου στοιχείου

ΠΙΣΤ. Αποσβεσθέντα πάγια

Έμμεση απόσβεση \*%

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

ΧΡ. 66.03.000 Απόσβεση αυτοκινήτων 20.000

ΠΙΣΤ. 13.00.000 Αποσβεσθέντα αυτοκίνητα 20.000

Απόσβεση αυτοκινήτων

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Συνοψίζοντας, μετά το πέρας αυτής της εργασίας συνειδητοποιήσαμε τη σημασία των Στοιχείων Πάγιου Ενεργητικού, των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων καθώς και των Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και κατά συνέπεια τη συμβολή τους στην καλή λειτουργία τους. Αναφερθήκαμε δε εκτενώς σε όλους τους λογαριασμούς και τα χαρακτηριστικά τους.

Σε αυτό το σημείο θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας, Κο Μανιό, που με την αμέριστη συμπαράσταση και βοήθεια του, καταφέραμε να ολοκληρώσουμε την έρευνα και τη συγγραφή της εργασίας μας. Επίσης, χάρη σε αυτόν μας δόθηκε η ευκαιρία να μελετήσουμε ένα τόσο σημαντικό θέμα όπως αυτό και να αποδείξουμε τον αναπόσπαστο ρόλο των στοιχείων αυτών στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων κάθε επιχείρησης.

Τέλος, θα θέλαμε εκ των προτέρων να ζητήσουμε την κατανόησή και την ευμενή αντιμετώπισή σας απέναντι στην εργασία μας προσβλέποντας σε μια θετική αξιολόγησή της.

Αγοράστη Ευαγγελία  
Κυπραίου Άννα



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- 1. Αρχές χρηματοοικονομικής λογιστικής , Καραγιώργος Θεοφάνης , Εκδόσεις Γερμανός**
- 2. Χρηματοοικονομική λογιστική , Καραγιώργος Θεοφάνης , Εκδόσεις Γερμανός**
- 3. Λογιστική εταιριών , Καραγιώργος Θεοφάνης , Εκδόσεις Γερμανός**
- 4. Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο , Σακέλλης Εμμανουήλ , Εκδόσεις Μίνως**
- 5. Κώδικας βιβλίων και στοιχείων , Πομόνης Νικόλαος , Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.**

