



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

2010

ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Συντονιστής Καθηγητής : Χατζάκη Μαρία

Συντάκτρια – φοιτήτρια : Μαγκούτα Ελισσάβετ-Μαρία

Αριθμός Μητρώου: 8007

ΕΙΣΑΓΩΓΗ6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ :7

- 1.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ..... 7
- 1.2 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΠΑΓΙΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ 7
- 1.3 ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΕ ΕΝΣΩΜΑΤΑ(ΥΛΙΚΑ) ΚΑΙ ΑΨΛΑ 7
- 1.4 ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΓΑΛΗΣ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥΣ..... 8
- 1.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 1: ΤΑ ΠΑΓΙΑ..... 9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ :.....10

Η ΘΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ10

- 2.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 10
- 2.2 Η ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΓΚΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ, Η ΣΧΕΤΙΚΗ ΑΙΤΗΣΗ ΑΓΟΡΑΣ ΚΑΙ Η ΕΓΚΡΙΣΗ ΤΗΣ..... 10
- 2.3 ΈΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΡΙΣΤΗ ΑΓΟΡΑ ΚΑΙ ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ 11
- 2.4 ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΤΩΜΕΝΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ- ΑΠΟΔΟΧΗ Η ΑΠΟΡΡΙΨΗ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ (ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ) . 12
- 2.5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΜΕ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ)..... 12
- 2.6 Η ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΚΑΛΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ (ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΗ)..... 14
- 2.7 ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ. 14
- 2.8 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 16
- 2.9 Η ΠΩΛΗΣΗ, ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΚΑΙ Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ..... 19
 - 2.9.1 Η πώληση των παγίων..... 19
 - 2.9.2 Η καταστροφή των παγίων 19
 - 2.9.3 Η απαξίωση των παγίων (Παλαιά τεχνολογία – Αδράνεια)..... 20
- 2.10 ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 21
- 2.11 ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 23
- 2.12 ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ ΑΨΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 25
 - 2.12.1 Υπολογισμός της εξάντλησης 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ:28

ΠΛΗΡΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ28

- 3.1 10. ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ..... 28
 - 3.1.1 Αγορά εδαφικής έκτασης..... 29
 - 3.1.2 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων..... 30
 - 3.1.3 Αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων. 31
 - 3.1.4 Πώληση εδαφικής έκτασης όταν αυτή θεωρείται «πάγιο στοιχείο» για την επιχείρηση που προβαίνει στην πώληση 31

3.1.5	Φορολογία κερδών από πώληση εδαφικών εκτάσεων	33
3.1.6	Ο λογιστικός χειρισμός μεταβίβασης συντελεστής δόμησης.....	35
3.2	11. ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	36
3.2.1	Αγορά κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.....	37
3.2.2	Κατεδάφιση κτιρίων που θεωρούνται πάγια	38
3.2.3	Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων.....	39
3.2.4	Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρία.....	41
3.2.5	Κατασκευή κτιρίων ή τεχνικών έργων σε οικόπεδα τρίτων – Υπολογισμός αποσβέσεών τους.....	43
3.2.6	Αποτίμηση των κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων	45
3.2.7	Πώληση κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.....	45
3.2.8	Φορολογία κερδών από πώληση κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.....	48
3.3	12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ	
	ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	50
3.3.1	Αγορά μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπών μηχανολογικών εξοπλισμών.....	51
3.3.2	Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης	52
3.3.3	Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.....	53
3.3.4	Αποσβέσεις μηχανημάτων για τα οποία παρακρατείται η κυριότητα μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος	54
3.3.5	Μηχανήματα που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων.....	55
3.3.6	Καταστροφή ή αχρήστευση μηχανήματος	55
3.3.7	Αξία αποτίμησης των μηχανημάτων κατά την απογραφή τέλους χρήσης..	55
3.3.8	Πώληση μηχανήματος	56
3.3.9	Φορολογία κερδών από πώληση μηχανημάτων.....	57
3.4	13. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	57
3.4.1	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	58
3.5	14. ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.....	58
3.5.1	Αποτίμηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.....	60
3.5.2	Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	61
3.5.3	Αγορές και πωλήσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.....	63
3.6	15. ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ & ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ	
	ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	63
3.6.1	Προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων	65
3.7	16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	65
3.7.1	Υπεραξία της επιχείρησης.....	67
3.7.2	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.....	67
3.7.3	Παραχωρήσεις δικαιωμάτων.....	68
3.7.4	Έξοδα πολυετούς απόσβεσης.....	69
3.7.5	Περιορισμός στη διανομή κερδών	73
3.8	17.....	74
3.9	18. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	74
3.9.1	Αγορά συμμετοχών	78
3.9.2	Πώληση συμμετοχών.....	78
3.9.3	Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	79
3.10	19. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ).....	80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ :82

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ - ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ – ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ82

4.1 Η ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	82
4.2 ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	82
4.2.1 Έννοια – σκοπός.....	82
4.2.2 Αναγκαιότητα του μητρώου για τις αποσβέσεις των παγίων	82
4.2.3 Στοιχεία του Μητρώου Παγίων	83
4.2.4 Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων.....	84
4.3 Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	85
4.3.1 Η έννοια της απόσβεσης	85
4.3.2 Σκοπός των αποσβέσεων.....	86
4.3.3 Βασικές έννοιες – χρήσιμες για τις αποσβέσεις.....	86
4.3.4 Γενικές αρχές αποσβέσεων.....	87
4.3.4 Λογιστικές εγγραφές επί των αποσβέσεων	89
4.3.5 Υπολογισμός της απόσβεσης.....	91
4.3.6 Σταθερή μέθοδος	92
4.3.6 Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης	94
4.3.8 Μέθοδος αύξουσας απόσβεσης (ή επιταχυνόμενη)	96
4.3.9 Μέθοδος απόσβεσης ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος.....	97
4.3.10 Τοκοχρεωλυτική απόσβεση.....	98
4.3.11 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing).....	100
4.4 ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ	100
4.5 Π.Δ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 299 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (ΦΕΚ 255/4.11.2003)	102
4.5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	103
4.5.2 Κατώτεροι και Ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης.....	105

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ:106

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΠΙΔΟΤΗΣΗΣ ΓΙΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....106

5.1 ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ 2007-2013 ΚΑΙ 4 ΚΠΣ.....	107
---	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ:111

ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ111

6.1 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ.....	111
6.1.1 Αγορά εδαφικής έκτασης.....	111
6.1.2 Πώληση εδαφικής έκτασης	112
6.2 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	113
6.2.1 Πώληση κτιρίου από επιχείρηση που το χρησιμοποιούσε ως πάγιο στοιχείο	113
6.3 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	115
6.3.1 Αγορά και πώληση του ίδιου μηχανήματος.....	115

6.4 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	118
6.5 ΈΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.....	118
6.5.1 Αγορά, πώληση και επιστροφή επίπλων.....	118
6.6 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	120
6.6.1 Ιδιοκατασκευή πάγιων στοιχείων	120
6.7 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ...	123
6.7.1 Χειρισμός συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από αγορά πάγιων στοιχείων.....	123
6.8 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	125
6.8.1 Αγορά εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. από Α.Ε.....	125
ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ	127
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	128

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι ο αναγνώστης, να διαμορφώσει μια πλήρη και σφαιρική εικόνα για το τι είναι και τι περιλαμβάνουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης.

Στόχος μου είναι η παρουσίαση και η επεξήγηση αρχικά της διαδικασίας λειτουργίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και στη συνέχεια η αναλυτική θεωρητική προσέγγιση της λογιστικής αντιμετώπισης τους.

Επειδή, μόνο η θεωρητική προσέγγιση δεν επαρκεί για την πλήρη κατανόηση, παρουσιάζονται παραδείγματα και εφαρμογές που πιστεύω, ότι μέσα από αυτά γίνεται πιο εύκολη η κατανόηση του λογιστικού χειρισμού των παγίων.

Στην προσπάθεια μου συλλογής στοιχείων, διαπίστωσα ότι δεν υπάρχουν συγγράμματα αφιερωμένα μόνο για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Έτσι, όλα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που αναφέρονται και φυσικά απαρτίζουν την παρούσα εργασία είναι συλλογή, πολλών έγκυρων συγγραμμάτων και πηγών, πάντα προσαρμοσμένα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Ελπίζω η εργασία αυτή, να αποτελέσει εφαλτήριο νέων και πληρέστερων εργασιών που μοναδικό στόχο θα έχουν την κατάρτιση και άμεση ενημέρωση σε θέματα που απασχολούν και ενδιαφέρουν μεγάλη μερίδα επαγγελματιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ :

1.1 Τι είναι το περιουσιακό στοιχείο

Περιουσιακό στοιχείο, γενικά , θεωρείται οτιδήποτε βρίσκεται στην κατοχή κάποιου και έχει χρηματική αξία. Τα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο που μπορεί εύκολα να αναλωθεί ή να μετατραπεί σε μετρητά μέσα σε μια χρονική περίοδο μικρότερη ή ίση του ενός έτους θεωρείται τρέχον ή βραχυπρόθεσμο(current asset) – θεωρείται, δηλαδή, ότι ανήκει στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Σε αντίθεση με ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής τουλάχιστον ενός έτους που θεωρείται μεγάλης διάρκειας ή μακροπρόθεσμο (long-life asset) – θεωρείται, δηλαδή, ότι ανήκει στο πάγιο ενεργητικό.

1.2 Τι είναι πάγιο περιουσιακό στοιχείο

Πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι εκείνο που αποφέρει οικονομικό όφελος για την επιχείρηση σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει την λογιστική ετήσια περίοδο.

1.3 Διαχωρισμός παγίων σε ενσώματα(υλικά) και άυλα

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε υλικά ή ενσώματα πάγια και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Υλικά ή ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν υλική υπόσταση και αποκτώνται με σκοπό την χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή αγαθών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Αποτελούνται, δηλαδή, από το σύνολο των αγαθών και ακινητοποιήσεων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια¹, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι τα γήπεδα και τα οικόπεδα, τα κτίρια και οι κτιριακές εγκαταστάσεις (αποθήκες, βιομηχανοστάσια, κ.λπ.), καθώς επίσης τα παραγωγικά μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός που μπορεί να κατέχει η επιχείρηση.

1: μακροχρόνια = πάνω από ένα έτος

Άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που στερούνται υλικής υπόστασης και τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την δημιουργία εσόδων, για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει το έτος. Άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι η φήμη και πελατεία, εμπορικά και βιομηχανικά σήματα καθώς και διάφορα άλλα δικαιώματα.

Η ιδιαίτερη φύση της ομάδας αυτής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης υπαγορεύει μια ξεχωριστή αντιμετώπιση της, μέσω λογιστικών χειρισμών, λογισμών και απεικονίσεων που θα αναφερθούν εκτενέστερα στη συνέχεια της εργασίας αυτής.

1.4 Χρήση των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας και ο σκοπός τους

Τα περιουσιακά στοιχεία μεγάλης διάρκειας αποκτώνται με αγορά, χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης, και συνήθως δεν προορίζονται για μεταπώληση. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνεται ο εξοπλισμός, τα εργαλεία, τα έπιπλα, τα μηχανήματα, τα οχήματα, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις και τα γήπεδα. Για να μπορούν όλα τα παραπάνω να θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση, αν και όχι απαραίτητως συνέχεια, και θα πρέπει να έχουν ελάχιστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής ένα έτος.

Σκοπός των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας είναι να βοηθούν στην παραγωγή εσόδων, που είναι άλλωστε και η πρωταρχική δραστηριότητα των περισσότερων επιχειρήσεων. Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όπως, για παράδειγμα, ένα φορτηγό παράδοσης δίνει σε μία επιχείρηση τη δυνατότητα να μεταφέρει αγαθά τα οποία έχει πωλήσει στους διάφορους πελάτες της. Κατά συνέπεια, αυτό το περιουσιακό στοιχείο είναι αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας ολοκλήρωσης της πώλησης. Χωρίς αυτό, η επιχείρηση θα έπρεπε να ενοικιάσει με πρόσθετο κόστος μια υπηρεσία παράδοσης για να ολοκληρώσει την συναλλαγή. Το κόστος αυτό είναι προφανώς μία δαπάνη. Όμως, και η χρήση του φορτηγού παράδοσης είναι μία δαπάνη, αν και όχι τόσο προφανής, η οποία θα πρέπει να αναγνωριστεί κατ'αναλογία με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του οχήματος.

1.5 Λογιστικό Σχέδιο της ομάδας 1: Τα πάγια

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται εκτός από τα αγαθά που προορίζονται να παραμείνουν στην επιχείρηση μακροχρόνια με την ίδια περίπου μορφή όπως ειπώθηκε και παραπάνω, και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει τους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων

16 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ :

Η ΘΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

2.1 Περιγραφή του κυκλώματος των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Συνήθως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποκτώνται στα πλαίσια της υλοποίησης ενός προγράμματος επενδύσεων και του σχετικού προϋπολογισμού που καταστρώνει η επιχείρηση. Η απόκτηση τους, δηλαδή, γίνεται με βάση ένα προϋπολογισμένο κόστος. Επίσης, τα πάγια αποκτώνται είτε με αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση είτε με ιδιοπαραγωγή τους από την ίδια την επιχείρηση είτε με άλλους σπανιότερα εμφανιζόμενους τρόπους όπως με δωρεά, κατάσχεση κ.λπ.

2.2 Η διαπίστωση της ανάγκης για την διενέργεια της αγοράς, η σχετική αίτηση αγοράς και η έγκριση της

Η διαπίστωση της ανάγκης για την αγορά ή κατασκευή πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται κατά κανόνα σε υψηλά διευθυντικά επίπεδα λόγω της μεγάλης σημασίας της σχετικής απόφασης που συνεπάγεται, δέσμευση κεφαλαίων της επιχείρησης μεγάλου ύψους και για μεγάλο διάστημα.

Παρόλο που την ανάγκη αυτή διαπιστώνει για τις μεγάλες επενδύσεις η διοίκηση της επιχείρησης, πρέπει η σχετική αίτηση να υποστηρίζεται από τεκμηριωμένη έκθεση και μια συναφή μελέτη όσον αφορά την αναγκαιότητα της επένδυσης, την συνέπεια της με την εξυπηρέτηση των στρατηγικών στόχων της επιχείρησης, τόσο των βραχυπρόθεσμων όσο και των μακροπρόθεσμων, το ύψος της επένδυσης καθ και τον τρόπο χρηματοδότησης της.

Η έγκριση της αγοράς ή της κατασκευής γίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο, αλλά η αποδοχή του σχετικού προϋπολογισμού επενδύσεων που αφορά τις αποκτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται μόνο μετά την συμβουλευτική υποστήριξη της πρότασης από υψηλόβαθμα στελέχη της λειτουργίας παραγωγής και μετά από

εμπεριστατωμένη μελέτη των συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης και των περιορισμών που οι συνθήκες αυτές επιβάλλουν.

Οι περιορισμοί μπορεί να σχετίζονται με την ύπαρξη διαθέσιμης εξειδικευμένης εργασίας, την ζήτηση των προϊόντων της επιχείρησης κ.λπ.

2.3 Έρευνα για την ποιοτικά και οικονομικά άριστη αγορά και θέση της παραγγελίας

Συνήθως οι σημαντικές επενδύσεις μεγάλου ύψους δεν γίνονται από το υφιστάμενο τμήμα προμηθειών αλλά από μία αρμόδια επιτροπή για τον σκοπό αυτό, στην οποία συμμετέχουν ο Διευθύνων Σύμβουλος και μέλη του ΔΣ, καθώς επίσης και υψηλόβαθμα διευθυντικά στελέχη.

Η παραγγελία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με τα όσα προβλέπει ο εγκεκριμένος κανονισμός προμηθειών για τέτοιου είδους μεγάλες προμήθειες, δηλαδή, κατά κανόνα, με διενέργεια μειοδοτικού διαγωνισμού με υποβολή σφραγισμένων προσφορών ή την λήψη ανοικτών προσφορών ή και με απευθείας ανάθεση, κατά περίπτωση, ανάλογα με το ύψος των επιμέρους κονδυλίων, των συστατικών στοιχείων του κόστους της επένδυσης και της ανάγκης για την κατάλληλη υλοποίηση της .

Μέσω του τμήματος προμηθειών τίθενται μετά από έρευνα αγοράς, παραγγελίες προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών που αφορούν στην αγορά ή κατασκευή της επένδυσης μικρότερης σχετικής αξίας και πάντα σύμφωνα με τον κανονισμό προμηθειών της επιχείρησης.

Ένας από τους βασικότερους ελέγχους που κάνει η επιτροπή επενδύσεων ή το τμήμα προμηθειών κατά περίπτωση είναι αυτός της μη υπέρβασης του κόστους της επένδυσης που αφορά τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της.

Με τους επιλεγέντες προμηθευτές υπογράφονται σχετικές συμβάσεις οι οποίες είναι ελεγμένες από την νομική υπηρεσία της επιχείρησης.

Αντίγραφα των παραγγελιών αγορών και των οικονομικών μερών των συμβάσεων προωθούνται στο λογιστήριο το οποίο αργότερα θα λάβει προς καταχώριση τα σχετικά τιμολόγια και λοιπά αποδεικτικά (δικαιολογητικά) δαπανών της επένδυσης.

2.4 Παραλαβή των αποκτώμενων πάγιων περιουσιακών στοιχείων – επιθεώρηση- αποδοχή ή απόρριψη – εγκατάσταση (αποθήκευση)

Για την παραλαβή των πάγιων στοιχείων ισχύουν αναλογικά σε γενικές γραμμές όσα ισχύουν για την παραλαβή των αποθεμάτων. Στο στάδιο αυτό γίνεται η παραλαβή και ο ποιοτικός έλεγχος των παγίων. Γίνεται ποσοτική καταμέτρηση όταν συντρέχει περίπτωση, π.χ. παραλαβή κτιρίου και συνάσσεται κατά περίπτωση πρωτόκολλο παραλαβής ή εκδίδεται συνήθως για τα κινητά δελτία εισαγωγής. Το πάγιο εγκαθίσταται στο χώρο λειτουργίας του και λαμβάνει ένα κωδικό αριθμό που επικολλάτε συνήθως πάνω σε αυτό (για όσα πάγια αυτό έχει νόημα) όπως π.χ. τα έπιπλα.

2.5 Προσδιορισμός κόστους κτιρίων και εξοπλισμού με παράδειγμα (εφαρμογή)

Το κόστος των κτιρίων και του εξοπλισμού περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα έξοδα για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων και την κατάλληλη προσαρμογή τους, ώστε να μπορεί να τα χρησιμοποιήσει η παραγωγική μονάδα. Το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του συν τους οποιουδήποτε φόρους που το επιβαρύνουν κατά περίπτωση, το κόστος μεταφοράς του στη θέση όπου θα χρησιμοποιηθεί, το κόστος εγκατάστασης και οποιοδήποτε άλλο πιθανό κόστος είναι απαραίτητο για να καταστεί το στοιχείο λειτουργικό για την παραγωγική μονάδα. Ο λόγος για τον οποίο κάθε κόστος από τα παραπάνω περιλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου και δεν καταγράφεται ως ξεχωριστή δαπάνη είναι ότι όλα είναι απολύτως αναγκαία για να είναι η επιχείρηση σε θέση να χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο. Τα οφέλη που απορρέουν από αυτό το κόστος αναγνωρίζονται κατά την διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η αρχή του κόστους² (cost principle), δηλώνει ότι κάθε περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία με το πραγματικό του κόστος.

2: Η αρχή του κόστους ορίζει ότι το κόστος που αποδίδεται στο περιουσιακό στοιχείο δεν περιλαμβάνει μόνο την τιμή αγοράς, αλλά και την επιβάρυνση που χρεώνεται για την μεταφορά και την εγκατάσταση του καθώς και οποιοδήποτε άλλο κόστος σχετίζεται με την ετοιμασία του, ώστε να είναι σε θέση να χρησιμοποιηθεί από τον οργανισμό.

Αυτό το κόστος περιλαμβάνει οποιοδήποτε συγκεκριμένο ή πιθανό κόστος είναι απαραίτητο ώστε να μπορεί η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο. Αυτή η αρχή αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έννοιας του συμψηφισμού του κόστους με τα έσοδα.

Έστω μια επιχείρηση επιθυμεί να αποκτήσει ένα μηχάνημα που έχει τιμή καταλόγου 5.000 €. Ο πωλητής προσφέρει μία έκπτωση της τάξεως του 20%. Υπάρχει μια επιβάρυνση για την παράδοση ύψους 200,00 € και ο φόρος τελωνείου επί της καθαρής τιμής αγοράς ανέρχεται σε 8% (χωρίς Φ.Π.Α.). Επίσης, για να είναι το μηχάνημα λειτουργικό θα πρέπει να κατασκευαστεί μια ειδική τσιμεντένια βάση που κοστίζει 120,00 € το κόστος εγκατάστασης του μηχανήματος ανέρχεται σε 400,00 € . Στη συνέχεια απεικονίζεται ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους του μηχανήματος όπως θα εμφανίζεται στα βιβλία του αγοραστεί αν αποφασίσει η επιχείρηση να αγοράσει αυτό το περιουσιακό στοιχείο:

Τιμή καταλόγου του μηχανήματος	5.000,00
Μείων : έκπτωση αγοράς	<u>- 1.000,00</u>
Καθαρή τιμή αγοράς	4.000,00
Σύν : φόρος (8%)	320,00
Κόστος παράδοσης	200,00
Τσιμεντένια βάση	120,00
Κόστος εγκατάστασης	<u>400,00</u>
Συνολικό κόστος μηχανήματος	5.040,00

Στα βιβλία του αγοραστή , το μηχάνημα θα εμφανίζεται ότι έχει συνολικό κόστος 5.040,00 €. Οποιαδήποτε μεταγενέστερο κόστος, όπως αυτό για επισκευές κ.λπ., θα πρέπει να θεωρείται δαπάνη. Αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα παραμείνει στα βιβλία με την τιμή που θα του αποδοθεί αρχικά, εκτός και αν πωληθεί η υπάρξει μια μεταγενέστερη **κεφαλαιουχική δαπάνη**³(capita expenditure).

3 : Η κεφαλαιουχική δαπάνη είναι μία υλική δαπάνη που συνήθως αυξάνει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου και χρεώνεται σε αυτό.

Για παράδειγμα, η αντικατάσταση της οροφής ενός κτιρίου αποτελεί μια κεφαλαιουχική δαπάνη η οποία αυξάνει το κόστος του κτιρίου στα βιβλία επειδή μπορεί να αυξήσει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του κτιρίου. Η επισκευή της οροφής, όμως, θεωρείται απλή δαπάνη η οποία δεν αυξάνει την αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αυτή η δαπάνη ονομάζεται συνήθως δαπάνη εσόδων εκμετάλλευσης .

2.6 Η διασφάλιση της καλής λειτουργίας των παγίων (συντήρηση και ασφάλιση)

Η επιχείρηση πρέπει να διαθέτει ένα σύστημα παρακολούθησης της συντήρησης και της ασφάλισης των παγίων καθώς επίσης και των συναφών κοστών των δραστηριοτήτων αυτών. Η κατάλληλη συντήρηση και ασφάλιση των παγίων στοιχείων της εταιρείας διασφαλίζει την επιχείρηση ως προς την προστασία των περιουσιακών αυτών στοιχείων της. Η τακτική επίσης συντήρηση προσauξάνει την ωφέλιμη ζωή των παγίων. Σημαντικό στοιχείο επίσης για την λογιστική παρακολούθηση των παγίων είναι ο τρόπος μεταχείρισης των εξόδων επισκευών κατά την λήψη της σχετικής απόφασης κεφαλαιουχικής επένδυσης.

2.7 Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι του κυκλώματος των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι που αφορούν το κύκλωμα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ελλοχεύουν σε μια από τις παρακάτω περιοχές ελέγχου που αποτελούν και τις βασικές κατηγορίες οικονομικών, λογιστικών και διαχειριστικών γεγονότων που σχετίζονται με τα πάγια.

- Κίνδυνοι απόκτησης, αποτίμησης και καταστροφής των παγίων.
- Κίνδυνοι φύλαξης των παγίων.
- Κίνδυνοι κατά την πώληση των παγίων.
- Κίνδυνοι συντήρησης, επισκευής και ασφάλισης των παγίων.
- Κίνδυνοι σχετικοί με την εγκεκριμένη απόσβεση της αξίας των παγίων.

Όπως, ήδη διαπιστώθηκε από την παραπάνω περιγραφή του κυκλώματος των παγίων, οι κίνδυνοι που απορρέουν καθώς και οι συνακόλουθες επιπτώσεις είναι οι εξής :

1. Ο κίνδυνος της απόκτησης ακατάλληλων παγίων

Ο πρωταρχικός κίνδυνος είναι αυτός της επιλογής και αγοράς ή κατασκευής ακατάλληλων παγίων σε συνάρτηση με τους παραγωγικούς στόχους. Είναι εύκολο να καταλάβει κανείς τι θα σήμαινε η επέλευση του ανωτέρω κινδύνου. Τεράστια έξοδα και ζημιά για την επιχείρηση, ανεπιτυχή δέσμευση σημαντικότητας κεφαλαίων, καθυστέρηση έναρξης της παραγωγικής διαδικασίας, ή παραγωγή με συνεχή προβλήματα κ.λπ. Για την αποφυγή του ανωτέρω κινδύνου ο οποίος μπορεί να αποβεί μοιραίος για το μέλλον της επιχείρησης, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει μια σειρά από μέτρα μετά την επιλογή των βασικών προϊόντων που θα παράγει η επιχείρηση και πριν την προέγκριση της συγκεκριμένης επένδυσης.

Τα μέτρα αφορούν κυρίως την εμπλοκή ειδικών στο στάδιο επιλογής της συγκεκριμένης τεχνολογίας (engineering) και στην διενέργεια δοκιμών πριν την απόκτηση του εξοπλισμού. Προβλέπουν δε, την ύπαρξη συγκεκριμένης μελέτης της επένδυσης και εκθέσεις αξιολόγησης από κατάλληλα εξειδικευμένα άτομα (π.χ. μηχανικούς)σε σχέση με το κατά πόσο ο συγκεκριμένος εξοπλισμός που θα επιλεγεί πληρεί τους ποιοτικούς όρους της μελέτης . Επίσης προϋποθέτουν την ύπαρξη εμπειριστατωμένης έκθεσης σκοπιμότητας της επένδυσης μετά από σχετική έρευνα αγοράς από την οποία θα προκύπτει και το αναγκαίο μέγεθος της, ώστε να μην οδηγηθεί η επιχείρηση σε υπό-επένδυση και κυρίως σε υπερεπενδύσεις.

2. Ο κίνδυνος της απόκτησης της επένδυσης στην μη προσφορότερη τιμή.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην προσπάθειά του να αποτρέψει αυτόν τον ενδεχόμενο κίνδυνο έχει θεσπίσει διαδικασίες σχετικές με την διενέργεια μειοδοτικών διαγωνισμών ώστε να επιλεγεί η οικονομικότερη προσφορά για την επιχείρηση. Δηλαδή, δεν πρέπει να παραλείπεται ή να αντιμετωπίζεται γρήγορα και επιπόλαια το στάδιο της έρευνας αγοράς

3. Ο κίνδυνος της εσφαλμένης λογιστικής παρακολούθησης των παγίων

Η πραγμάτωση του κινδύνου αυτού θα τροφοδοτούσε την διοίκηση της επιχείρησης με λανθασμένα κοστολογικά κ.λπ. στοιχεία και θα την παραπλανούσε όσον αφορά την λήψη αποφάσεων. Το σύστημα εσωτερικού

ελέγχου της επιχείρησης για την αποτροπή αυτού του φαινομένου έχει προβλέψει την τήρηση του μητρώου παγίων αλλά και την ενημέρωση της γενικής λογιστικής βάσει συγκεκριμένων οδηγιών όπως π.χ. την χρησιμοποίηση των κατάλληλων κάθε φορά δικαιολογητικών. Επίσης έχει θεσπίσει την ύπαρξη μιας σειράς εσωτερικών ελέγχων συμμόρφωσης, τόσο λογιστικών όσο, και προληπτικών ή κατασταλτικών από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου.

4. Ο κίνδυνος της κλοπής των παγίων

Για την αποφυγή του ανωτέρω κινδύνου το σύστημα εσωτερικού ελέγχου προβλέπει την λεπτομερή λογιστική παρακολούθηση των παγίων (μητρώο παγίων) και την διενέργεια σε τακτά χρονικά διαστήματα πραγματικών απογραφών τα δεδομένα των οποίων διασταυρώνονται και συγκρίνονται με αυτά του μητρώου παγίων. Επίσης, λαμβάνει σειρά άλλων μέτρων, όπως τον διορισμό ατόμων υπεύθυνων για την φύλαξη των παγίων και την φύλαξη του εργοστασίου γενικότερα, την εγκατάσταση συστημάτων συναγερμού και παρακολούθησης του χώρου του εργοστασίου σε κλειστό τηλεοπτικό σύστημα.

5. Ο κίνδυνος της λειτουργικής απαξίωσης των παγίων

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου προβλέπει την διενέργεια σε τακτά χρονικά διαστήματα συντηρήσεων και επισκευών στον πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης. Επίσης ως μέτρο εσωτερικού ελέγχου στον τομέα αυτόν αξιολογεί και την εκπαίδευση του προσωπικού για την καλή μεταχείριση του παραγωγικού εξοπλισμού.

2.8 Πρόγραμμα ελέγχου των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Για τον πληρέστερο και σωστότερο έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να τηρούνται οι ακόλουθες ενέργειες (διαδικασίες) :

- ✓ Αρχικά θα πρέπει να εξακριβωθεί η ύπαρξη συμφωνίας μεταξύ των γενικών λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των αναλυτικών λογαριασμών (μητρώο παγίων).

- ✓ Θα πρέπει να ελεγχτούν οι προσθήκες της χρήσεως (αποκτήσεις νέων παγίων) κατά την διάρκεια της περιόδου ως προς την συμπερίληψή τους στον προϋπολογισμό επενδύσεων εάν η επιχείρηση καταστρώνει τέτοιο προϋπολογισμό, την τήρηση των θεσπισμένων διαδικασιών προμηθείας και την έγκριση τους από τους αρμόδιους της επιχείρησης.
- ✓ Πρέπει επίσης, να ελεγχθούν οι αριθμητικές πράξεις στα τιμολόγια καθώς και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων.
- ✓ Θα πρέπει να ενισχύεται η προσφυγή σε φυσική επαλήθευση των νέων παγίων αλλά και δειγματοληπτικά παλαιότερων, αυτό έχει ως αποτέλεσμα να ελέγχεται η ορθή ενημέρωση για τα νεοαποκτηθέντα πάγια των λογαριασμών της λογιστικής και του μητρώου παγίων, καθώς και των λογαριασμών φόρων (Φ.Π.Α.).
- ✓ Ο έλεγχος των εξαγωγών από την επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων και η ορθή λογιστική αποτύπωση τους στο μητρώο παγίων και στους γενικούς λογαριασμούς, θα πρέπει να γίνεται βάσει:
 - ❖ Των κινήσεων στο μητρώο παγίων.
 - ❖ Των καταχωρίσεων σε λογαριασμούς εσόδων του τιμήματος της πώλησεως.
 - ❖ Των ερωτημάτων στους υπευθύνους των λειτουργιών σχετικά με το που βρίσκονται τα πάγια.
 - ❖ Των εντολών απομακρύνσεως παγίων.
(Για την αποφυγή του ενδεχόμενου απομάκρυνσης παγίων χωρίς την καταχώριση του γεγονότος στα βιβλία της επιχείρησης, θα ήταν καλό να θεσπιστεί για όλη την επιχείρηση η τακτική, να μην απομακρύνεται από την λειτουργία που βρίσκεται κανένα πάγιο χωρίς την ύπαρξη έγκρισης με αριθμημένη εντολή απομάκρυνσης, αντίγραφο της οποίας θα λαμβάνει το λογιστήριο της επιχείρησης).
 - ❖ Των συσχετίσεως με σειρά γεγονότων όπως η αγορά νέων παγίων, η μείωση της δαπάνης για ασφάλιστρα, η διακοπή της παραγωγής προϊόντων κ.λπ.
- ✓ Θα πρέπει να ελεγχθούν οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων και να διαπιστωθούν τυχόν σε αυτές προσθήκες και βελτιώσεις παγίων.
- ✓ Για τα πάγια υπό εκτέλεση θα πρέπει να ελεγχτεί η πρόοδος των εργασιών, η λογιστική αποτύπωση της, στα βιβλία της επιχείρησης και η εφαρμογή των

όρων των συμβάσεων με τους εργολάβους και τους λοιπούς προμηθευτές.

- ✓ Θα πρέπει να γίνεται έλεγχος για την ύπαρξη εγγυήσεων καλής εκτελέσεως των έργων και την ορθή απεικόνιση τους στα βιβλία της επιχείρησης.
- ✓ Για τα έργα που ολοκληρώθηκαν μέσα στην περίοδο ελέγχου, θα πρέπει να γίνει έλεγχος για την τυπική και ουσιαστική παραλαβή τους από τους αρμόδιους για τον σκοπό αυτόν, και σαφώς για την σωστή καταχώρηση τους στους κατάλληλους λογαριασμούς παγίων.
- ✓ Σημαντικό ρόλο παίζει και η σωστή απεικόνιση των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους εργολάβους κατασκευαστές των παγίων και των παρακρατηθέντων από αυτούς φόρων, όπως αντίστοιχα και η εξόφληση τους.
- ✓ Για τα πάγια που ιδιοκατασκευάζονται ο έλεγχος του κόστους κατασκευής τους και οι λογιστικοί χειρισμοί θα πρέπει να γίνονται βάσει της σχετικής εγκεκριμένης εντολής παραγωγής.
- ✓ Πρέπει να εξασφαλίζεται αν είναι επαρκώς ασφαλισμένα, φυλαγμένα και προστατευμένα (π.χ. ύπαρξη φύλακα, συστήματος πυρασφάλειας, αντικλεπτικού συστήματος κ.λπ.).
- ✓ Βάση των εκθέσεων συντήρησης πρέπει να ελέγχεται αν συντηρούνται τακτικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- ✓ Πρέπει ακόμα, να γίνεται έρευνα της κατάστασης στην οποία βρίσκονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως, αν βρίσκονται σε αδράνεια, ποία είναι τα μέτρα συντήρησης και προστασίας τους και ποίες οι σχετικές ενέργειες της διοίκησης αναφορικά με την τύχη τους.
- ✓ Εξίσου, σημαντικό είναι και ο έλεγχος της έγκαιρης και σωστής λογιστικοποίηση των εσόδων από μισθώματα παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Για τα πάγια που υπάγονται σε ευεργετικές διατάξεις αναπτυξιακών νόμων πρέπει να τηρείτε σωστά η σχετική νομοθεσία και η ορθή μεταχείριση τους.
- ✓ Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να υπάρχει στο να μην καταχωρούνται σε λογαριασμούς παγίων λειτουργικές δαπάνες.
- ✓ Τέλος, πρέπει να δίνεται μεγάλη προσοχή στη σωστή διενέργεια των αποσβέσεων των παγίων καθώς και στη λογιστική απεικόνιση τους.

2.9 Η πώληση, καταστροφή και η οικονομική ή λειτουργική απαξίωση των παγίων

2.9.1 Η πώληση των παγίων

Οι πωλήσεις των παγίων πρέπει να τυγχάνουν εγκρίσεως από τα αρμόδια για τον σκοπό αυτό άτομα. Γίνονται στα πλαίσια άσκησης της πολιτικής της επιχείρησης και τα δεδομένα τους καταχωρούνται στην λογιστική και το μητρώο παγίων.

Οι πωλήσεις των παγίων μπορεί να υποκρύπτουν κακό προγραμματισμό και σπατάλη πόρων καθώς και ασυνέπεια τελικών και ενδιάμεσων στόχων της διοίκησης της επιχείρησης. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να διερευνά με προσοχή την βαθύτερη αιτία πώλησης ενός παγίου και όχι μόνο τα δεδομένα του εξωτερικού γεγονότος. Επίσης πρέπει να βεβαιώνεται ότι το πάγιο πουλήθηκε στην πιο συμφέρουσα για την επιχείρηση τιμή. Αυτό συνεπάγεται την διενέργεια πλειοδοτικών διαγωνισμών, την λήψη προσφορών από περισσότερους από έναν ενδιαφερόμενους αγοραστές κ.λπ.

2.9.2 Η καταστροφή των παγίων

Η καταστροφή των παγίων ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε, συνεπάγεται την επίσημη διαπίστωσή της με την σύνταξη ενός πρωτοκόλλου καταστροφής και την εξαγωγή του παγίου που καταστράφηκε, όπως και στην περίπτωση της πωλήσεως, από το μητρώο παγίων. Τα στοιχεία που πρέπει να αξιοποιούνται από το μητρώο είναι η ασφαλισμένη αξία του (καλό είναι να καλύπτει το κόστος αντικατάστασής του) για την είσπραξη της ασφαλιστικής αποζημίωσης και η πιθανή υπολειμματική αξία του σε σχέση και με την αγοραία αξία του εάν υπάρχει για την πώλησή του ως άχρηστο υλικό. Επίσης, η καταστροφή ενός παγίου μπορεί να συνεπάγεται σημαντικά έξοδα απεγκατάστασης και απόρριψης αλλά και έξοδα εκπαίδευσης του προσωπικού στην νέα τεχνολογία που θα αγοραστεί. Όλα τα ανωτέρω, κύρια ή παρεπόμενα γεγονότα, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τον εσωτερικό ελεγκτή ως προς το εάν αντιμετωπίζονται κατάλληλα και αποδοτικά για την επιχείρηση. Όταν το κόστος της απεγκατάστασης είναι μεγάλο, καλό θα είναι όπως προβλέπουν και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα να προσαυξάνει την αξία κτήσεως του παγίου με την διενέργεια σχετικής πρόβλεψης και κράτησης σταδιακά του ποσού από τα κέρδη μέσω της διαδικασίας των αποσβέσεων. Η πρόωρη καταστροφή των παγίων μπορεί να είναι αποτέλεσμα κακής χρήσης και συντήρησής

τους ή και κακής ποιότητας του παγίου. Εάν η καταστροφή οφείλεται σε απρόβλεπτο γεγονός ή ανωτέρα βία, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να προβληματιστεί κατά πόσο υπήρχαν οι απαραίτητες προληπτικές και κατασταλτικές ασφαλιστικές δικλείδες για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (π.χ. ύπαρξη συστήματος πυρασφαλείας, ασφάλιση για σεισμούς). Επίσης, ανεξάρτητα με το εάν πρόκειται για γεγονός ανωτέρας βίας ή που δεν είχε προβλεφθεί ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει την ύπαρξη ενός σχεδίου αποκατάστασης της κανονικής ζωής της επιχείρησης και την ύπαρξη προσωρινών εναλλακτικών οικονομικών λύσεων. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να διερευνώνται τα αίτια για να είναι δυνατή η απόδοση ευθυνών εάν υπάρχουν και η αποφυγή επανάληψης του γεγονότος στο μέλλον.

2.9.3 Η απαξίωση των παγίων (Παλαιά τεχνολογία – Αδράνεια)

Η οικονομική απαξίωση ενός παγίου σημαίνει χαμηλή υπολειμματική αξία και συνήθως αφορά πάγια παλαιάς τεχνολογίας και τεχνοτροπίας.

Η απαξίωση μπορεί να είναι αντικειμενική ή υποκειμενική (να αφορά σε αχρησία του παγίου από την ίδια την επιχείρηση). Η δεύτερη περίπτωση συνιστά μη αποδοτική χρησιμοποίηση του παγίου και δεν συνεπάγεται άμεσα την απαξίωση του ως αγαθού αλλά την στέρηση της δυνατότητάς του να εκπληρώσει την λειτουργική του αποστολή και να φέρει έσοδα ενώ από την άλλη πλευρά συνεπάγεται έξοδα δέσμευσης κεφαλαίων σε αυτό ενδεχόμενα συντήρησης και αποθήκευσης. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την κατάσταση στην οποία βρίσκονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία η οποία εξάλλου όπως προαναφέραμε, αναγράφεται και στο μητρώο παγίων. Από απόψεως ακρίβειας και εγκυρότητας των οικονομικών και λογιστικών πληροφοριών ο ελεγκτής πρέπει να σιγουρευτεί ότι το πάγιο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε χαμηλότερη αξία στην πρώτη περίπτωση της αντικειμενικής απαξίωσης και να προτείνει στην διοίκηση την πώλησή του, είτε άλλη εναλλακτική χρησιμοποίησή του στην δεύτερη περίπτωση της υποκειμενικής απαξίωσης στα πλαίσια του άλλου βασικού του μελήματος, εκείνου δηλαδή, της αποδοτικής λειτουργίας της επιχείρησης και της αποδοτικής χρησιμοποίησης των πόρων και των διευκολύνσεων που αυτή κατέχει.

2.10 Εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορούν να εκποιηθούν ανά πάσα στιγμή. Η εκποίηση τους μπορεί να γίνει λόγω παλαιώσης, πώλησης, ή επιδείνωσης πριν, μετά, ή τη στιγμή της πλήρους απόσβεσης τους. Οι λεπτομέρειες για τις εγγραφές της εκποίησης μπορεί να διαφέρουν, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι απαραίτητο να αφαιρεθεί από τα βιβλία η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων. Πολλά περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί πλήρως και έχουν μηδενική λογιστική αξία χρησιμοποιούνται ακόμη και παραμένουν στα βιβλία μέχρι την εκποίηση τους.

Ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αποσβεστεί πλήρως, δεν έχει υπολειμματική αξία, και δε χρησιμοποιείται πλέον από την επιχείρηση, εκποιείται ως άχρηστο.

Σε αυτή την περίπτωση, πρέπει να γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

2009			
Νοεμ. 24	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός	3.000	
	Εξοπλισμός		3.000
	Διαγραφή εξοπλισμού που εκποιείται ως άχρηστος		

Αν αυτό το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως αλλά έχει ακόμα λογιστική αξία 100 € (η υπολειμματική του αξία) και πωληθεί σύμφωνα με αυτήν, θα πρέπει να γίνει η εξής εγγραφή:

2009			
Νοε. 24	Ταμείο	100	
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός	2.900	
	Εξοπλισμός		3.000

Αν ένα περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πριν αποσβεστεί πλήρως, τότε γίνεται μια εγγραφή προσαρμογής κατά τη στιγμή της πώλησης για να αναγνωριστεί η απόσβεση για την τρέχουσα λογιστική περίοδο μέχρι την ημερομηνία της πώλησης. Μετά την εγγραφή προσαρμογής, γίνεται άλλη μια για την εκποίηση. Στη συνέχεια, παραθέτεται ένα παράδειγμα για την αναγνώριση της απόσβεσης μέχρι την

ημερομηνία της πώλησης καθώς και για την καταγραφή της εκποίησης του περιουσιακού στοιχείου σε μια περίπτωση όπου η καθαρή αξία της πώλησης είναι μικρότερη από την υπολειμματική αξία που εμφανίζεται στα βιβλία:

2009			
Ιουν 25	Αποσβέσεις – Εξοπλισμός	80	
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός		80
Καταγραφή απόσβεσης μέχρι την ημερομηνία της πώλησης			
25	Ταμείο	180	
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός	2.800	
	Ζημία από εκποίηση εξοπλισμού	20	
	Εξοπλισμός		3.000
	Διαγραφή πωληθέντος εξοπλισμού		

Σε περίπτωση, που το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί προς 220 €, θα πρέπει να γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

2009			
Ιουν 25	Ταμείο	220	
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός	2.800	
	Κέρδος από πώληση εξοπλισμού		20
	Εξοπλισμός		3.000
	Διαγραφή πωληθέντος εξοπλισμού		

Κάθε φορά που ένα περιουσιακό στοιχείο πωλείται ή εκποιείται με άλλο τρόπο και εισπράττονται μετρητά τα οποία είναι περισσότερα από την λογιστική του αξία, η διαφορά καταγράφεται ως κέρδος. Αν τα μετρητά που εισπράττονται είναι λιγότερα από τη λογιστική του αξία, η διαφορά καταγράφεται ως ζημιά. Τόσο τα κέρδη όσο και οι ζημίες από την εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν μη λειτουργικά στοιχεία και εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σε μη λειτουργικές ενότητες.

2.11 Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, όταν δεν έχουν πλέον χρησιμότητα για την επιχείρηση, μπορεί να ανταλλαγούν για παρόμοια ή διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία. Ο τρόπος ανταλλαγής των παλαιών στοιχείων εξαρτάται από το αν είναι όμοια ή διαφορετικά από τα νέα που αποκτώνται. Αν το περιουσιακό στοιχείο που δίνεται είναι διαφορετικό από αυτό που αποκτάται, τότε υπάρχει άμεση αναγνώριση κέρδους ή ζημιάς ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Όταν το περιουσιακό στοιχείο που δίνεται είναι το ίδιο ή παρόμοιο με αυτό που αποκτάται, τότε το κέρδος ή η ζημιά αναβάλλεται. Για να προσδιοριστεί αν υπάρχει κέρδος ή ζημιά, η λογιστική αξία του παλαιού περιουσιακού στοιχείου συγκρίνεται με το ποσό που δίνει ο πωλητής γι' αυτό το στοιχείο. Αυτό ονομάζεται ανταλλαγή. Η αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται ονομάζεται τίμημα ανταλλαγής. Το τίμημα μιας ανταλλαγής είναι η αξία του παλαιού περιουσιακού στοιχείου ως προς την τιμή πώλησης του νέου στοιχείου. Ας δούμε λοιπόν στην πράξη τι γίνεται στις πιο συνηθισμένες μορφές ανταλλαγής, για να κατανοηθεί καλύτερα.

Έστω ότι μία παραγωγική μονάδα θέλει να ανταλλάξει διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία με τα εξής δεδομένα:

- Το κόστος του νέου περιουσιακού στοιχείου είναι 3.000 €
- Το τίμημα ανταλλαγής παλαιού 300 €
- Η λογιστική αξία του παλαιού περιουσιακού στοιχείου μετά την προσαρμογή για την αναγνώριση της απόσβεσης μέχρι την ημερομηνία της πώλησης, 200 €
- Το αρχικό κόστος 2.000 €

Αν τώρα, συγκρίνουμε το τίμημα της ανταλλαγής με την λογιστική αξία του παλαιού περιουσιακού στοιχείου, συμπεραίνουμε ότι ο πωλητής πρέπει να δώσει στον αγοραστή ένα ποσό επιπλέον της λογιστικής αξίας του παλαιού περιουσιακού στοιχείου, της τάξης των 100 €. Αυτή η επιπλέον αξία είναι το κέρδος της ανταλλαγής το οποίο αναγνωρίζει ο αγοραστής. Αυτό το κέρδος απεικονίζεται στην ακόλουθη εγγραφή:

2009			
Αυγ. 10	Έπιπλα	3.000	
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός	1.800	
	Ταμείο		2.700
	Εξοπλισμός		2.000
	Κέρδος από ανταλλαγή εξοπλισμού		100
	Καταγραφή ανταλλαγής εξοπλισμού με έπιπλα		

Αν το περιουσιακό στοιχείο Έπιπλα είχε αγοραστεί από την αρχή χωρίς, ανταλλαγή, το κόστος του θα ήταν 3.000 €μετρητά. Το ποσό που καταβλήθηκε σε αυτή την περίπτωση ήταν 2.700 €. Αυτό υπολογίζεται με την αφαίρεση από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου (3.000 €) του τμήματος ανταλλαγής που δίνει ο πωλητής (300€).

Κάθε φορά που ένα περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα άλλο διαφορετικής φύσης, το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την ανταλλαγή πρέπει να αναγνωριστεί, Αν το τίμημα της ανταλλαγής είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται, η διαφορά είναι ζημία και καταγράφεται σε ένα λογαριασμό με τίτλο «Ζημιές από ανταλλαγή πάγιων περιουσιακών στοιχείων».

Κάθε φορά που ένα περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα άλλο παρόμοιο, το κέρδος της ανταλλαγής δεν αναγνωρίζεται. Αυτή η μέθοδος ονομάζεται, μέθοδος φόρου εισοδήματος (income tax method) επιτρέπει την αναβολή της αναγνώρισης του κέρδους και τον επιμερισμό του σε όλη την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται. Αν το στοιχείο που αποκτάται στο παραπάνω παράδειγμα είναι παρόμοιο με αυτό που δίνεται, τότε το κέρδος των 100 €θα μειώσει το κόστος του νέου στοιχείου. Στα βιβλία, το νέο στοιχείο θα καταγραφεί με αξία 2.900 €αντί για 3.000 €όπως έγινε παραπάνω.

Η ακόλουθη εγγραφή του γενικού ημερολογίου αναπαριστά την ανταλλαγή δύο παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων (το κέρδος αναβάλλεται και προκαλεί μείωση της αξίας του νέου εξοπλισμού):

2009		
Αυγ. 10	Εξοπλισμός (νέος)	2.900
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο – Εξοπλισμός	1.800
	Ταμείο	2.700
	Εξοπλισμός (παλαιός)	2.000
	Καταγραφή της ανταλλαγής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων	

Η μέθοδος φόρου εισοδήματος αναβάλλει και την αναγνώριση της ζημιάς σε μια ανταλλαγή. Αυτή η αναβολή προκαλεί την αύξηση του κόστους του νέου στοιχείου που αποκτάται κατά το ποσό της ζημιάς. Αν στην ανταλλαγή του παραδείγματος προκύψει ζημιά 150 €, τότε το νέο περιουσιακό στοιχείο θα εμφανίζεται στα βιβλία με αξία 3.150 € αντί για 3.000 €.

Η ερμηνεία της ζημιάς που απορρέει από μια ανταλλαγή παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τις λογιστικές αρχές που ακολουθούνται. Σύμφωνα πάντως με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές, είναι απαραίτητο να αναγνωρίζονται αμέσως οι σημαντικές ζημιές που προκύπτουν από ανταλλαγές και να μην αναβάλλονται.

2.12 Εξάντληση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Δεν υπόκεινται σε απόσβεση όλα τα περιουσιακά στοιχεία μεγάλης διάρκειας. Το οικόπεδο στο οποίο είναι χτισμένο ένα αποσβεστέο κτίριο δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ο λόγος πρέπει να είναι φανερός: το οικόπεδο δε χάνει την αξία του, παρόλο που το κτίριο τη χάνει.

Άλλα περιουσιακά στοιχεία, λόγω της φύσης τους, μπορεί να μην υπόκεινται σε απόσβεση αλλά μπορεί και αυτά να χάνουν την αξία τους, κάτι που πρέπει να αναγνωρίζεται. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να κατέχει γήπεδα που χρησιμοποιεί για σκοπούς διαφορετικούς από την ανέγερση κτιρίων, όπως για καλλιέργειες ή για την εξόρυξη μεταλλευμάτων. Η επιχείρηση μπορεί να μην κατέχει καν τα γήπεδα, άλλα μπορεί απλώς να εκμισθώνει το δικαίωμα χρήσης τους για μια χρονική περίοδο ορισμένων ετών.

Το κόστος του γηπέδου που κατέχεται ή εκμισθώνεται μπορεί να μετατραπεί σε δαπάνη σύμφωνα με το γεγονός ότι η χρήση που γίνεται σε αυτό μπορεί να μειώνει την αξία του. Για παράδειγμα, μια εταιρεία εξόρυξης πετρελαίου μπορεί να εκτιμήσει ότι υπάρχουν 2.000.000 βαρέλια αργού πετρελαίου στο υπέδαφος του γηπέδου που εκμισθώνει. Αν το μίσθωμα του γηπέδου είναι 6.000 €, τότε για κάθε βαρέλι που εξάγεται από το γήπεδο στο κόστος του πετρελαίου μπορεί να αποδίδεται ένα κόστος 0,003€

Αυτή η μορφή απόσβεσης που εφαρμόζεται στη χρήση γηπέδων ονομάζεται **εξάντληση** (depletion). Η εξάντληση είναι ο κατ' αναλογία επιμερισμός του κόστους ενός γηπέδου (ιδιόκτητου ή εκμισθούμενου) στις μονάδες των φυσικών πόρων που αφαιρούνται από αυτό.

2.12.1 Υπολογισμός της εξάντλησης

Ο υπολογισμός της εξάντλησης μοιάζει με την μέθοδο υπολογισμού της απόσβεσης ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος που περιγράφηκε παραπάνω. Επειδή η εξάντληση είναι στην πράξη η απόδοση κόστους σε οτιδήποτε εξάγεται από τη γη, πρέπει να γνωρίζουμε δύο παράγοντες :

- το κόστος της γης (κόστος κυριότητας ή μισθώματος) και
- το πλήθος των μονάδων που αναμένεται να εξαχθούν από τη γη.

Εφόσον είναι γνωστοί αυτό οι ίδιοι παράγοντες, είναι μετά δυνατό να υπολογιστούν τα έξοδα εξάντλησης για μια συγκεκριμένη λογιστική περίοδο με βάση το ρυθμό εξαγωγής των φυσικών πόρων από τη γη.

Έστω ότι μια εταιρεία μισθώνει το δικαίωμα εξόρυξης άνθρακα από ένα ορυχείο το οποίο εκτιμάται ότι περιέχει 2 εκατομμύρια τόνους άνθρακα. Το κόστος του μισθώματος είναι 3.000 €. Η εξάντληση ανά μονάδα που εξάγεται υπολογίζεται με την διαίρεση του κόστους του μισθώματος δια του πλήθους των μονάδων που αναμένεται να εξαχθούν. Κάθε τόνος άνθρακα που εξορύσσεται θα έχει κατά συνέπεια ένα κόστος 0,0015€. Η εγγραφή προσαρμογής που θα αναγνωρίζει την εξάντληση με βάση την εξόρυξη 250.000 τόνων θα είναι :

2009			
Δεκ. 31	Εξάντληση		375
		Συσσωρευμένη εξάντληση – Άνθρακας	375
		Καταγραφή της εξόρυξης 250.000 τόνων άνθρακα	

Παρατηρήστε ότι η εγγραφή της εξάντλησης μοιάζει πολύ με την εγγραφή της απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή, αντί για ένα λογαριασμό αποσβεσμένου πάγιου στοιχείου χρησιμοποιείται ένας λογαριασμός συσσωρευμένης εξάντλησης. Η λογιστική αξία του μισθώματος ή των ιδιοκτητών γηπέδων είναι το κόστος της επένδυσης (γήπεδα ή μίσθωμα) μείον τη συσσωρευμένη εξάντληση.

Αν τα γήπεδα εκμισθώνονται για συγκεκριμένη χρονική περίοδο και το ποσό των ορυκτών που πρόκειται να εξαχθούν δεν μπορεί να υπολογιστεί, χρησιμοποιείται μια μέθοδος παρόμοια με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Φυσικά, δεν αναγνωρίζεται υπολειμματική αξία αφού στο τέλος της μίσθωσης τα γήπεδα επιστρέφονται στον ιδιοκτήτη τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ:

ΠΛΗΡΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.1 10. Εδαφικές εκτάσεις

Στις εδαφικές εκτάσεις περιλαμβάνονται τα οικόπεδα⁴, γήπεδα⁵, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Διακρίνονται σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους είναι απεριόριστη, όπως είναι π.χ. τα οικόπεδα, τα γήπεδα ή τα αγροτεμάχια και σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους υπόκειται σε απόσβεση, όπως είναι π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Στο λογαριασμό 10.00 : παρακολουθούνται, οι εκτάσεις γης, πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί τα βιομηχανοστάσια, οι αποθήκες, τα γραφεία καθώς, και διάφορα άλλα κτίσματα ή τα οικόπεδα που προορίζονται για τέτοιο ή παρόμοιο σκοπό.

Στους λογαριασμούς 10.01 – 10.03: παρακολουθούνται γήπεδα ή οικόπεδα που χαρακτηρίζονται από την αρμόδια αρχή ως ορυχεία, μεταλλεία ή λατομεία.

Στους λογαριασμούς 10.04 – 10.06: παρακολουθούνται αγροτεμάχια, δάση και φυτείες και γενικότερα εκτάσεις που καλλιεργούνται ή εκμεταλλεύονται με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Στους λογαριασμούς 10.10 – 10.16: παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επιχείρησης, ούτε ενοικιάζονται σε τρίτους.

Επίσης, στον λογαριασμό 10.99: παρακολουθούνται όλες οι αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις της ομάδας αυτής.

4 : Οικόπεδο είναι κάθε γήπεδο που βρίσκεται μέσα σε συγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο ή μέσα στα όρια οικισμού χωρίς συγκεκριμένο σχέδιο (Εγκ. 1103845/πολ. 1284/6.12.01)

5 : Γήπεδο είναι η συνεχόμενη έκταση (χωράφι) που αποτελεί αυτοτελές και ενιαίο ακίνητο και ανήκει σε έναν ή περισσότερους κυρίου εξ' αδιαίρετου (Εγκ. 1103845/πολ. 1284/6.12.01)

3.1.1 Αγορά εδαφικής έκτασης

Όταν αγοράζεται μία εδαφική έκταση, έχουμε την ακόλουθη εγγραφή:

Χρέωση	λογαριασμός 10
Πίστωση	λογαριασμός 38 ή 50

Δηλαδή, χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και οι αντίστοιχοι αναλυτικοί του λογαριασμοί, με την αξία κτήση των εδαφικών εκτάσεων (αξία αγοράς) καθώς και με την αξία εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος, ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης.

Αν η αγορά της εδαφικής έκτασης γίνεται «τοις μετρητοίς» τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 38 που αντιστοιχεί στα χρηματικά διαθέσιμα (π.χ. ταμείο, καταθέσεις όψεως κ.λπ.).

Αν τώρα, η αγορά της εδαφικής έκτασης γίνεται «επί πιστώσει», τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 50 δηλαδή ο προμηθευτής.

Σε μία αγορά εδαφικής έκτασης παρουσιάζονται και κάποια επιπλέον έξοδα, εκτός την πληρωμή του αντιτίμου της έκτασης. Τέτοια έξοδα είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετών, οι αμοιβές δικηγόρων και λοιπά έξοδα κτήσης των εδαφικών εκτάσεων. Όλα αυτά τα έξοδα καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 “Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων”.

Θα πρέπει να αναφέρουμε, ότι τα ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο ή σε τρίτο για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του ορυχείου, μεταλλείου ή λατομείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 16.02 “δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων - λατομείων”, ενώ τα έξοδα που καταβάλλονται, για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείου ή μεταλλείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 16.11 “έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων”.

Οι εδαφικές εκτάσεις που αγοράζονται από τις οικοδομικές επιχειρήσεις για την ανέγερση, σε αυτές οικοδομών προς πώληση καταχωρούνται στο λογαριασμό 24 “Πρώτες και βοηθητικές ύλες κ.λπ.” και με αναλυτικό λογαριασμό “Οικόπεδα και υλικά ανέγερσης οικοδομών προς πώληση” (Υπ. Εθν. Οικ. 78086/Λ.Σ. 1874/Αρ. Γν. 128/93).

3.1.2 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

Τα γήπεδα – οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις που δε φθείρονται από τη χρήση τους ή από την πάροδο του χρόνου, δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, τότε σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη και χρεώνεται με το ποσό αυτό ο λογαριασμός 83.10 “προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων” και πιστώνεται ο λογαριασμός 44.10 “προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων” με το ίδιο ποσό.

Στη συνέχεια, ο λογαριασμός 83.10, που το ποσό του θεωρείται ζημιά για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για να 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). Για το λόγο αυτό, το ποσό του λογαριασμού 83.10 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους, που θα φορολογηθεί (Εγκ.1018050/93, άρθρο 10 παρ. 12.1).

Τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία υπόκεινται σε απόσβεση, που γίνεται σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Αν δεν ορίζεται από τη νομοθεσία ο τρόπος απόσβεσης, τότε η απόσβεση γίνεται με βάση τη χρονική διάρκεια της χρησιμοποίησής τους, λαμβάνοντας φυσικά υπόψη και την υπολειμματική τους αξία. Οι φυτείες θα πρέπει κανονικά να αποσβένονται, γιατί, πιστεύω ότι όταν γίνεται το μάζεμα της συγκομιδής, στην ουσία αποσβένεται ένα κομμάτι της δαπάνης αυτής. Και τα δάση δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Όταν όμως δημιουργούνται δάση με δαπάνες του ιδιοκτήτη, τότε οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε απόσβεση.

Επίσης, τα έξοδα διαμόρφωσης των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων, που προσδίδουν σ' αυτά αξία (π.χ. ισοπεδώσεις, εκβραχισμοί, κ.λπ.) καταχωρούνται στο λογαριασμό 10 και αυξάνουν την αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων χωρίς να υπόκεινται σε απόσβεση και για το λόγο αυτό θα πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 11,03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων». Τέτοια έργα που φθείρονται και υπόκεινται σε απόσβεση είναι π.χ. οι μαντρότοιχοι, η πλακόστρωση, η αποχέτευση, κ.λπ.

3.1.3 Αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων.

Η αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους προσαυξημένη με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις ανάλογες αποσβέσεις (όταν οι εδαφικές εκτάσεις υπόκεινται σε απόσβεση). Δηλαδή οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο που ονομάζεται «μητρώο παγίων», στο επόμενο κεφάλαιο θα γίνει η ανάλυση του . Αρχικά, καταχωρείται η κάθε μια εδαφική έκταση χωριστά με την αξία κτήσης της, τις τυχόν αποσβέσεις (αν υπόκειται σε αποσβέσεις) και με την αναπόσβεστη αξία της. Στη συνέχεια, οι ίδιες αυτές εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στο αναλυτικό και γενικό καθολικό καθώς και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τέλους χρήσης συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών εδαφικών εκτάσεων.

Όταν η επιχείρηση διαπιστώσει αποδεδειγμένα ότι μια εδαφική της έκταση υποτιμήθηκε και δεν έχει πλέον την αξία με την οποία εμφανίζονταν μέχρι τότε στα βιβλία της, τότε στην απογραφή που γίνεται στο τέλος της χρήσης, καταχωρείται η εδαφική αυτή έκταση με την πραγματική αξία που έχει και όχι με την αξία που εμφανίζονταν στα λογιστικά της βιβλία. Η διαφορά αυτή της αξίας που θεωρείται «πρόβλεψη» χρεώνεται στο λογαριασμό 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» και πιστώνεται στο λογαριασμό 44.10.

Από την άλλη, το ποσό του λογαριασμού 83.10 δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 31 παρ.1^η Ν.2238/94). Έτσι, στην συνέχεια ο λογαριασμός 83.10 πιστώνεται για να εξισωθεί, και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο αναλυτικός λογαριασμός 86.02.10.000 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών. Για τον προσδιορισμό όμως των φορολογητέων κερδών προστίθεται η πρόβλεψη αυτή στα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης.

3.1.4 Πώληση εδαφικής έκτασης όταν αυτή θεωρείται «πάγιο στοιχείο» για την επιχείρηση που προβαίνει στην πώληση

Όταν πωλείται μία εδαφική έκταση, που απεικονίζεται στο πάγιο ενεργητικό της επιχείρησης που το πωλεί, τότε γίνονται οι εξής λογιστικές εγγραφές.

▪ Αρχικά,

Χρέωση	λογαριασμός 38 (αν είναι μετρητοίς) ή 30 (αν είναι επί πιστώσει)
Πίστωση	λογαριασμός 10.00.20.000 “πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες από το Φ.Π.Α.” με την αξία πώλησης

Στο τέλος της χρήσης, χρεώνεται ο λογαριασμός 10.00.20.000 για να εξισωθεί με πίστωση του αν η πώληση γίνεται «επί πιστώσει».

Επίσης, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός στον οποίο απεικονίζεται η εδαφική έκταση που πωλείται με το ποσό της πρόβλεψης, που τυχόν είχε σχηματισθεί για υποτίμηση της πωλούμενης έκτασης, με χρέωση του λογ.44.10.

▪

Χρέωση	λογαριασμός “10.00.20.000 έξοδα πώλησης εδαφικής έκτασης χωρίς Φ.Π.Α”(δηλαδή, με τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης αυτής)
Πίστωση	λογαριασμός 38

Στο τέλος της χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 10.00.20.000 για να εξισωθεί, και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο οικείος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται.

Επίσης, αν τυχόν είχαν δημιουργηθεί στους κωδικούς 16.14 “Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων” και 11.03 “Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων” έξοδα διαμόρφωσης της εδαφικής έκτασης που πωλείται, τότε χρεώνονται και εξισώνονται πρώτα οι αντίθετοι λογαριασμοί 16.99.14 και 11.99.03, με πίστωση των λογαριασμών 16.14 και 11.03.

Στη συνέχεια, πιστώνονται οι λογ.16.14 και 11.03 με το υπόλοιπο αναπόσβεστο ποσό των εξόδων αυτών, για να εξισωθούν με χρέωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής έκτασης που πωλείται.

- Στο τέλος της χρήσης, μετά τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές, ο οικείος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται, αν εμφανίζει υπόλοιπο χρεωστικό, το ποσό αυτό θεωρείται ζημία, ενώ αν εμφανίζει υπόλοιπο πιστωτικό, το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος.
- Στη συνέχεια, αν το υπόλοιπο είναι ζημία τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 10, για να εξισωθεί ο οικείος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται και χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.000 “ζημίες από εκποίηση ακινήτων” με

το ίδιο ποσό. Επίσης αν το υπόλοιπο είναι κέρδος, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 10 για να εξισωθεί ο οικείος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.00 “κέρδη από εκποίηση ακινήτων” με το ίδιο ποσό. Τα κέρδη αυτά που προέρχονται από πώληση ακινήτων φορολογούνται, καθώς επίσης και η ζημία από την πώληση ακινήτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 28 παραγ.3 και άρθρο 31 παρ.1^η Ν.2238/94).

3.1.5 Φορολογία κερδών από πώληση εδαφικών εκτάσεων

Όταν η επιχείρηση (οποιαδήποτε επιχείρηση, εκτός μόνο από εκείνες τις οικοδομικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 που φορολογούνται κατ'ειδικό τρόπο), αποκτήσει από επαχθή αιτία (δηλαδή από αγορά κλπ.) εδαφική έκταση που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως και έχει μεγάλη αξία και μέσα σε δύο χρόνια τη μεταπωλήσει, τότε το κέρδος από την πώληση της εδαφικής αυτής έκτασης θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται όπως και τα άλλα κέρδη της επιχείρησης (άρθρο 28 παρ.3Ν. 2238/94).

Το κέρδος από την άσκηση της επιχείρησης αγοροπωλησίας ακινήτων φορολογείται κανονικά. Ως κέρδος, στην περίπτωση αυτή, θεωρείται η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων των ακινήτων που έχουν πουληθεί κατά την διάρκεια της χρήσης και του κόστους των πωληθέντων αυτών ακινήτων, των γενικών εξόδων, φόρων, τόκων και άλλων εξόδων.

Στις περιπτώσεις αυτές τα αγροτεμάχια θεωρούνται εμπορεύσιμα αγαθά για την επιχείρηση και καταχωρούνται στο λογαριασμό 20 του κυκλοφορούντος ενεργητικού (και όχι στο λογαριασμό 10 του πάγιου ενεργητικού).

Η ωφέλεια που πραγματοποιείτε από μία οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, οι οποίες εκτάσεις έχουν κατανεμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

Ως ωφέλεια λοιπόν, θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης της έκτασης και της αναπροσαρμοσμένης (πραγματικής)αξίας που έχουν οι εκτάσεις αυτές πριν από την κατάτμηση ή την ρυμοτόμηση τους.

Ως τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 31 παρ.1 Ν.2238/94).

Η διαφορά αυτή μειώνεται και με τις δαπάνες που βαρύνουν τον πωλητή.

Δηλαδή:

Αξία πώλησης της εδαφικής έκτασης (ή αν είναι μεγαλύτερη η αντικειμενική αξία, μπαίνει αυτή)

Μείον

η αναπροσαρμοσμένη (πραγματική) αγοραία αξία της έκτασης αυτής πριν από την κατάτμηση ή ρυμοτόμηση.

Μείον

τα διάφορα έξοδα που βαρύνουν τον πωλητή

ίσον

Καθαρό κέρδος (ωφέλεια) που θα φορολογηθεί

Όταν τώρα, συντάσσεται οριστικό συμβόλαιο, τότε ολόκληρο το συμφωνημένο τίμημα θεωρείται έσοδο της χρήσης, μέσα στην οποία συντάχθηκε το συμβόλαιο πώλησης, άσχετα αν το τίμημα καταβάλλεται εξ ολοκλήρου ή με δόσεις.

Όταν όμως συντάσσεται προσύμφωνο, τότε το τίμημα που καταβάλλεται με την σύνταξη του προσυμφώνου καθώς και το ποσό που έχει προκαταβληθεί «αρραβώνας», δεν θεωρούνται έσοδα της χρήσης αυτής (και γενικά δεν θεωρούνται εισόδημα για την επιχείρηση) αλλά ακόμα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία συντάσσεται το οριστικό συμβόλαιο.

Αν το οριστικό συμβόλαιο δεν συνταχθεί μέσα σε δυο χρόνια από την ημέρα σύνταξης του προσυμφώνου, τότε, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου αυτού εσόδου, θεωρείται η ημέρα εκείνη κατά την οποία συμπληρώνονται δύο χρόνια από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου (άρθρο 34 παρ.1 Ν.2238/94).

Στις περιπτώσεις που αγοράζεται κάποια εδαφική έκταση για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την μεταπώληση της, τότε η αξία της εδαφικής αυτής έκτασης καταχωρείται στο λογαριασμό 10 και το ακίνητο αυτό θεωρείται πάγιο.

Στη συνέχεια εάν η εδαφική αυτή έκταση πωληθεί για οποιοδήποτε λόγο και προκύψει κέρδος, τότε το κέρδος αυτό φορολογείται, προστιθέμενο στα υπόλοιπα

κέρδη της επιχείρησης. Για τον υπολογισμό της υπεραξίας, δηλαδή του κέρδους από την πώληση του ακινήτου ως τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο από την αξία που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 28 παρ.3 Ν.2238/94).

3.1.6 Ο λογιστικός χειρισμός μεταβίβασης συντελεστής δόμησης.

Όταν η επιχείρηση πουλάει σε τρίτο το Τίτλο δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης από ένα οικόπεδο της που το απεικονίζει στο πάγιο ενεργητικό της (στο λογαριασμό 10.00.00.000 «οικόπεδα απογραφής»), τότε με την αξία πώλησης του Τίτλου δικαιώματος έχουμε:

Χρέωση	λογαριασμός 38 “χρηματικά διαθέσιμα” ή 30 “πελάτες”
Πίστωση	λογαριασμός 10.00.20.002 “πωλήσεις Τίτλων δικαιώματος εξαιρούμενες από το Φ.Π.Α.” με το ίδιο ποσό.

Στην συνέχεια,

Χρέωση	λογαριασμός 10.00.20.002
Πίστωση	λογαριασμός 10.00.00.000 (με την λογιστική αξία που βαρύνει τον συντελεστή δόμησης που μεταβιβάζεται)

Επίσης, με τα τυχόν πραγματοποιούμενα ειδικά έξοδα πώλησης έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 10.00.20.000 “έξοδα πώλησης εδαφικής έκτασης εξαιρούμενα του Φ.Π.Α. ”
Πίστωση	λογαριασμό 38 “χρηματικά διαθέσιμα”

Στο τέλος της χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 10.00.20.000 για να εξισωθεί με χρέωση του οικείου λογαριασμού 10.00.20.002.

Μετά από τις πιο πάνω εγγραφές, αν ο λογαριασμός 10.00.20.002 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, τότε αυτό θεωρείται κέρδος και μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.03.00.000 “κέρδη από εκποίηση ακινήτων”, ενώ αν εμφανίζεται υπόλοιπο

χρεωστικό τότε αυτό θεωρείται ζημία και μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00.002 “ζημιές από εκποίηση ακινήτων”.

Η επιχείρηση που αγοράζει το συντελεστή δόμησης, χρεώνει με το ποσό που καταβάλλει για την αγορά του συντελεστή αυτού το λογαριασμό 10.00.10.000 “αγορές εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες από το Φ.Π.Α.” και στο τέλος του έτους πιστώνεται ο λογαριασμός 10.00.10.000 για να εξισωθεί, ενώ χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 10.00.00.000 “οικόπεδα απογραφής”.

Τέλος, αν σε περίπτωση η ίδια η επιχείρηση μεταφέρει το συντελεστή δόμησης σε άλλο δικό της οικόπεδο τότε η λογιστική αξία του μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης προσαυξάνει την αξία κτήσης του οικοπέδου στο οποίο μεταφέρεται (Υπ.Εθν.Οικ.40037/840/γνωμ.247/95).

3.2 11. Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

Κτίρια είναι οικοδομικές καταστάσεις που προορίζονται για κατοικίες για βιομηχανοστάσια, αποθήκες κ.λπ.

Οι εγκαταστάσεις κτιρίων περιλαμβάνουν ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετευτικές και άλλες πρόσθετες εγκαταστάσεις που είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Με τον όρο τεχνικά έργα εννοούμε κατασκευές που τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον όπως είναι: Δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια, στάδια κ.λπ.

Στους λογαριασμούς 11.01 -11.02 παρακολουθούνται όλα τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν τις μεταφορές της επιχείρησης και όχι μόνο αυτής.

Βιομηχανοστάσια είναι τα κτίρια, οι μόνιμες μηχανικές εγκαταστάσεις, τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα και τα συνεχόμενα με αυτά οικόπεδα και αποθήκες που χρησιμοποιούνται ειδικά για τη λειτουργία της βιομηχανίας (ή βιοτεχνίας).

Επίσης, στο λογαριασμό 11.03 “υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων” παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμόρφωσης γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων που φθείρονται (όπως τα έξοδα κατεδάφισης).

Στους λογαριασμούς 11.07-11.10 καταχωρείται το κόστος ανέγερσης κτιρίων, οι βελτιώσεις, τα έξοδα διαμόρφωσης των εδαφικών εκτάσεων κ.λπ. που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η επιχείρηση έχει δικαίωμα να τα χρησιμοποιεί για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα έργα αυτά περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου, χωρίς αντάλλαγμα.

Τέλος, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της, ούτε και ενοικιάζονται σε τρίτους, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.14-11.17.

3.2.1 Αγορά κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων

Όταν αγοράζεται ένα ακίνητο (κτίριο κλπ.) χρεώνεται ο λογαριασμός 11 και ένας αντίστοιχος αναλυτικός λογαριασμός με τίτλο “Αγορές ακινήτων εξαιρούμενες από το Φ.Π.Α.” ή “Αγορές ακινήτων με 21% Φ.Π.Α.” κλπ. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία κτήσης του (δηλαδή με την αξία αγοράς ή με την αξία εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης και πιστώνεται ο λογαριασμός 38 “Χρηματικά Διαθέσιμα”, αν η αγορά του κτιρίου γίνεται “τοις μετρητοίς” ή ο λογαριασμός 50 “Προμηθευτές” ή ακόμα αν η αγορά γίνεται “επί πιστώσει” ο λογαριασμός 53 “Πιστωτές”.

Αν το κτίριο ή η εγκατάσταση κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση, τότε με τα ποσά που διατίθενται για την κατασκευή του κτιρίου αυτού χρεώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός κατ’είδος εξόδων ή ο λογαριασμός των α’ & β’ υλών με πίστωση του λογαριασμού 38.00 “Ταμείο” ή του λογαριασμού 50 “Προμηθευτές” κ.λπ.. Επίσης, το αργότερο μέχρι τέλους του έτους, έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 15.01 “Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση” με το συνολικό κόστος της ιδιοκατασκευής αυτής
Πίστωση	λογαριασμός 78.00 “Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων”

Στο τέλος της χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 11. Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στην ίδια χρήση που άρχισε να κατασκευάζεται, μπορεί να χρεωθεί απ’ ευθείας ο λογ.11 με πίστωση του λογαριασμού 78.00.

Επιπλέον, οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά και τα λοιπά έξοδα κτήσης των κτιρίων και τεχνικών εγκαταστάσεων καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 “έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων”.

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα όμως, προσ αυξάνονται και με την αξία των επεκτάσεων, προσθηκών⁶ και βελτιώσεων⁷, που γίνονται κάθε φορά.

Από την άλλη, οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την αγοραπωλησία ακινήτων, όταν αγοράζουν ακίνητα με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την μεταπώλησή τους, χρεώνουν το λογαριασμό 20 του κυκλοφορούντος ενεργητικού και όχι το λογαριασμό 11 του πάγιου ενεργητικού. Επίσης, οι επιχειρήσεις που κατασκευάζουν ακίνητα, όταν αγοράζουν οικόπεδα και υλικά που απαιτούνται για την ανέγερση ακινήτων πάνω στα οικόπεδα αυτά, τότε τις αγορές αυτές των οικοπέδων και υλικών τις καταχωρούν στη χρέωση του λογαριασμού 24.

Αξίζει να πούμε ότι, όταν αποκτάται ένα ακίνητο με δωρεάν παραχώρηση, τότε, με την αντικειμενική αξία που έχει το ακίνητο κατά την ημέρα που πραγματοποιείτε η δωρεά, χρεώνεται ο λογαριασμός 10.00 και 11.00 και πιστώνεται ο λογαριασμός 41.12 “Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν”.

3.2.2 Κατεδάφιση κτιρίων που θεωρούνται πάγια

Σε περίπτωση κατεδάφισης κτιρίου, που δεν έχει αποσβεσθεί ολοκληρωτικά και θεωρείται πάγιο για την επιχείρηση που το κατεδαφίζει, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 “λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης”. Το ποσό αυτό της αναπόσβεστης αξίας που απεικονίζεται στο λογαριασμό 16.19, αποσβένεται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής του, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία και μειώνει αντίστοιχα τα πραγματικά κέρδη της επιχείρησης. Σε καμιά όμως περίπτωση δεν μειώνονται τα κέρδη που θα φορολογηθούν και αυτό γιατί η αναπόσβεστη αξία των κτιριακών

6 : Προσθήκη ή επέκταση ενός κτιρίου είναι οποιαδήποτε αύξηση που γίνεται στον όγκο, στο μέγεθος ή στην ωφελιμότητα του, με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών.

7: Βελτίωση κτιρίου είναι η μεταβολή που γίνεται σε 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 χρησιμοποίησής του. Η βελτίωση προσ αυξάνει την αξία κτήσης και αποσβένεται, ενώ η συντήρηση και η επισκευή θεωρούνται έξοδα χρήσης(ομάδα 6).

εγκαταστάσεων δεν μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη με τη μορφή αποσβέσεων (άρθρο 31 παρ. 1^η Ν.2238/94).

3.2.3. Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

Οι αποσβέσεις αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης, όπως έχουμε διατυπώσει πολλές φορές προγενέστερα.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων κτιρίων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης. Για το λόγο αυτό, οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη σχετική νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Αν υπολογισθούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο από εκείνον που ορίζει η νομοθεσία, τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η επιχείρηση όμως μπορεί να υπολογίζει τις ετήσιες αποσβέσεις της κανονικά στα επόμενα έτη, χωρίς να λάβει υπόψη της το γεγονός ότι σε κάποια προηγούμενη χρήση είχε υπολογίσει αποσβέσεις περισσότερες από εκείνες που έπρεπε να υπολογίσει. Δηλαδή το αναπόσβεστο τμήμα του περιουσιακού στοιχείου, το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά, μπορεί να αποσβεστεί μέχρι μηδενισμού της αξίας του (μείον 0,01 ευρώ) κατά τις επόμενες χρήσεις.

Επίσης, δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται οι αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία (Π.Δ.299/03). Αν η επιχείρηση υπολογίσει αποσβέσεις λιγότερες από εκείνες που θα έπρεπε να υπολογισθούν, τότε για την διαφορά αυτή των αποσβέσεων που δεν υπολογίστηκαν μέσα στη χρήση που έπρεπε να υπολογιστούν, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό των αποσβέσεων αυτών από κέρδη επόμενων χρήσεων (άρθρο 31 παρ.1στΝ.2238/97). Δηλαδή οι αποσβέσεις θα πρέπει να διενεργούνται κάθε χρόνο, με το νόμιμο συντελεστή, που θα εφαρμόσει η επιχείρηση για τα συγκεκριμένα αυτά πάγια στοιχεία για πρώτη φορά, μέχρι να φτάσουν αυτές συνολικά στο ποσό κατά 0,01 ευρώ λιγότερο από την αρχική αξία.

Η διενέργεια της απόσβεσης για κάθε κτίριο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του κτιρίου (μείων 0,01 ευρώ).

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από το μήνα που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται και όχι από την ημέρα που αγοράζεται. Αν η χρησιμοποίηση του δεν αρχίζει από την αρχή του έτους τότε το ποσοστό της απόσβεσης περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες που χρησιμοποιείται το στοιχείο αυτό, οριζόμενο σε τόσα δωδέκατα του συντελεστή όσοι είναι και οι μήνες, από το μήνα που τέθηκε σε λειτουργία μέχρι το τέλος χρήσης. Επίσης, όταν η χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 12 μήνες (όπως υπερδωδεκάμηνη πρώτη χρήση από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης), τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης του κτιρίου θα αυξηθεί, ανάλογα, πολλαπλασιαζόμενο με ένα κλάσμα που θα έχει ως αριθμητή τον αριθμό των μηνών που διάρκεσε η διαχειριστική χρήση και ως παρονομαστή τον αριθμό δώδεκα . Επίσης, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με τον νόμιμο συντελεστή ονομάζονται τακτικές αποσβέσεις και είναι υποχρεωτικές, όπως προαναφέρθηκε, καθώς ακόμα και κοστολογήσιμες, ενώ οι αποσβέσεις που προβλέπονται από την φορολογική νομοθεσία με την μορφή αναπτυξιακών κινήτρων ονομάζονται πρόσθετες αποσβέσεις και δεν είναι υποχρεωτικές αλλά όμως ούτε και κοστολογήσιμες.

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“Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος” και τελικά μεταφέρονται στο παρόμοιο λογαριασμό 86.03.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρις ότου φτάσουν συνολικά την αποσβεστέα αξία, άσχετα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές.

Ακόμα, οι αποσβέσεις υπολογίζονται μόνο για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της και όχι για τα περιουσιακά στοιχεία που είναι ξένης κυριότητας και τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση με καταβολή ή χωρίς, ενοικίου. Με το ίδιο σκεπτικό, για τις οικοδομές που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και εκμισθώνονται σε τρίτους έναντι καταβολής ενοικίου, υπολογίζονται από την επιχείρηση η νόμιμες αποσβέσεις, όπως κανονικά θα υπολογίζονταν ,αν οι οικοδομές αυτές χρησιμοποιούνταν από την ίδια την επιχείρηση που τις εκμισθώνει σε τρίτους.

Επιπροσθέτως, όταν αγοράζονται μεταχειρισμένα πάγια στοιχεία όπως κτίρια, μηχανήματα και άλλα, τότε οι αποσβέσεις αρχίζουν να υπολογίζονται πάνω στην αξία

αγοράς του μεταχειρισμένου αυτού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που είχαν γίνει από τον προκάτοχό του πάγιου αυτού στοιχείου.

Η απόσβεση εφαρμόζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι στην αξία των γηπέδων σύμφωνα με(Υπ.Οικ.Εγκ.1076433/25.6.98).

Για το λόγο αυτό, σε κάθε οικοδομή, θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας του γηπέδου και της αξίας του κτίσματος με βάση σχετικής έκθεσης μηχανικού και εάν είναι δύσκολος ο διαχωρισμός αυτός, έχει επικρατήσει στην πράξη, το 25% της συνολικής αξίας να αποτελεί την αξία του γηπέδου και το υπόλοιπο 75% να αποτελεί την αξία του κτίσματος. Το καλύτερο είναι να προκύπτουν τα παραπάνω ποσοστά με στοιχεία από τις σχετικές επιμετρήσεις και υπολογισμούς.

3.2.4 Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρία

Όταν ένας εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητάς του, σε μια Ο.Ε., Ε.Ε., ή Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρεία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό, γιατί θεωρείται ότι ιδιοχρησιμοποιείται από τον ίδιο τον εταίρο. Το δικαίωμα, όμως, της απόσβεσης του ακινήτου αυτού το διατηρεί ο εταίρος που εισφέρει τη χρήση του και που έχει την κυριότητα του. Η εταιρία., τη χρήση ακινήτου κυριότητας εταίρου, την εμφανίζει στα βιβλία της με λογαριασμούς τάξης. Π.χ. με την αντικειμενική αξία του ακινήτου αυτού στα βιβλία της εταιρίας χρεώνεται ο λογαριασμός 04.00.00.000 “Χρήση ακινήτου ιδιοκτησίας εταίρου.....” και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 08.00.00.000 “Χρήση ακινήτου ιδιοκτησίας εταίρου.....”.

Σε περίπτωση όμως που εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία κατά χρήση σε εταιρία, που τα κέρδη της υπολογίζονται τεκμαρτά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/94, δεν επιτρέπεται στους εταίρους να υπολογίζουν αποσβέσεις για τα στοιχεία αυτά και να τις εκπίπτουν από το εισόδημά τους. Αυτό γίνεται, γιατί οι αποσβέσεις έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους.

Επίσης, ένας μέτοχος μπορεί να εισφέρει στην Α.Ε. τη χρήση ακινήτων του και να λάβει από την εταιρία μετοχές ίσης αξίας με την μισθωτική αξία του ακινήτου. Η μισθωτική αυτή αξία αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα οικοδομών που δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3,6% διότι στην πραγματικότητα δεν θεωρείται εισόδημα από

μίσθωση οικοδομών αλλά εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου του, άσχετα αν πραγματοποιήθηκαν κέρδη ή ζημιές από την Α.Ε. ή αν έγινε διανομή μερίσματος στους μετόχους. Το δηλούμενο από το μέτοχο κατ'έτος ποσό θα πρέπει να είναι ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία εισφέρεται η χρήση του (άρθρο 43 παρ.4 περ.δ'Ν.2190/20).

Αν ο μέτοχος τώρα, που εισφέρει το ακίνητο στην Α.Ε. είναι επιχείρηση, τότε η επιχείρηση αυτή που είναι μέτοχος θα καταχωρήσει την αξία των μετοχών που έλαβε στην χρέωση του λογ.18 "Συμμετοχές." ή του λογ.34 "Χρεόγραφα" (ανάλογα) με πίστωση του λογαριασμού 56.00 "Έσοδα επόμενων χρήσεων". Στο τέλος της κάθε χρήσης θα χρεώνεται ο λογαριασμός 56.00 με πίστωση του λογ.75.05.20

"Εισοδήματα από χρήση οικοδομών" με το ποσό των εσόδων που αναλογεί στην αντίστοιχη χρήση. Εκτός από αυτό, στο τέλος κάθε χρήσης, η επιχείρηση αυτή θα υπολογίζει και αποσβέσεις σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές.

Η εταιρία, κατά τα έτη που διαρκεί η εισφορά της χρήσης του ακινήτου, έχει το δικαίωμα να εκπίπτει από τα έσοδα της ένα ποσό απόσβεσης, που αντιστοιχεί στην εισφορά χρήσης του ακινήτου. Το ποσό αυτό αναγνωρίζεται φορολογικά (Εγκ.Ν.3166/76).

Από λογιστικής πλευράς γίνονται στην Α.Ε. οι εξής εγγραφές:

Με το ποσό της μισθωτικής αξίας γίνεται πρώτα η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή,

Χρέωση	λογαριασμός 33.03 "Μέτοχοι ή εταίροι λογ. κάλυψης κεφαλαίου"
Πίστωση	λογαριασμός 40.00 "Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών"

Μετά

Χρέωση	λογαριασμός 33.04 "Οφειλόμενο κεφάλαιο"
Πίστωση	λογαριασμός 33.03 "Μέτοχοι ή εταίροι λογ. κάλυψης κεφαλαίου"

Στη συνέχεια,

Χρέωση	λογαριασμός 16.04 "Δικαιώματα χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων"
Πίστωση	λογαριασμός 33.04 "Οφειλόμενο κεφάλαιο"

Στο τέλος κάθε χρόνου θα γίνεται απόσβεση κατά ποσό ίσο με εκείνο που δηλώνει ο μέτοχος ως εισόδημα από οικοδομές, δηλαδή με το ποσό της μισθωτικής αξίας που αναλογεί στο κάθε έτος. Με το ποσό αυτό της απόσβεσης, θα έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 66.05.04.000 “Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων”
Πίστωση	λογαριασμός 16.99.04.000 “Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων”

Σύμφωνα με :

(άρθρο 43 παρ.4Ν. 2190/20 Στ. Ε.4007/84, Εγκ. Ν. 3166/76).

3.2.5 Κατασκευή κτιρίων ή τεχνικών έργων σε οικόπεδα τρίτων – Υπολογισμός αποσβέσεών τους

Όταν μια επιχείρηση κατασκευάζει ένα ακίνητο σε οικόπεδο τρίτου, με δικαίωμα να το χρησιμοποιήσει ορισμένα χρόνια και μετά να το παραδώσει στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου, διότι θεωρείται ότι ανήκει στον κύριο του εδάφους (Εγκ.Υπ.Οικ.πολ.1141/90, πολ.1246/94), τότε εφαρμόζονται τα εξής :

- i. Η επιχείρηση που κατασκευάζει το κτίριο ή το τεχνικό έργο σε οικόπεδο τρίτων, θα καταχωρήσει το κόστος κατασκευής καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιεί στο ακίνητα αυτά κυριότητας τρίτων (π.χ. διαμορφώσεις, βελτιώσεις κ.λπ.) στους λογαριασμούς :
11.07 “κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων σε γήπεδα τρίτων ”,
11.08 “τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων ” και
11.09 “λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων ”, ανάλογα.

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων, καθώς και οι δαπάνες βελτίωσης και οι προσθήκες που πραγματοποιούνται για αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία (Π.Δ. 1123/80 περ.2.2.105, άρθρο 31 παρ. 1z Ν.2238/97, Εγκ.Υπ.Οικ. 1030026/πολ.1108/00).

- ii. Για την επιχείρηση που είναι ιδιοκτήτης του οικοπέδου – γηπέδου, το πιο πάνω κόστος κατασκευής του κτιρίου ή του τεχνικού έργου θεωρείται εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών. Για το λόγο αυτό, η ιδιοκτήτρια του οικοπέδου επιχείρηση χρεώνει σε ιδιαίτερο λογαριασμό (π.χ. στο λογ.11.25.00.000 “κτίριο που αναγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή”) την αξία που έχει το κτίριο κατά το χρόνο ανέγερσης του με πίστωση. π.χ. του λογαριασμού 45.98.00.000 “αντάλλαγμα στον.....για τη μεταβίβαση της κυριότητας του κτιρίου” για το τυχόν αντάλλαγμα που έχει οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας του κτιρίου, και με πίστωση π.χ. του λογαριασμού 56.00.75.100 “Εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών επόμενων χρήσεων” με το υπόλοιπο ποσό που θεωρείται εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών.

Στο τέλος κάθε χρήσης θα έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 56.00.75.100 “Εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών επόμενων χρήσεων”
Πίστωση	λογαριασμός 75.05.00.100 “Εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών”

με το ετήσιο ποσό που αναλογεί στην κάθε χρήση. Το ετήσιο αυτό εισόδημα υπολογίζεται με διαίρεση του συνολικού αρχικού ποσού του λογ.56.00.75.100 με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους (άρθρο 21 παρ.1β Ν.2238/94, Στ. Ε. 2282-5/93).

Φυσικά, στο τέλος κάθε χρήσης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος αφαιρείται ποσοστό 3% πάνω στο ακαθάριστο ετήσιο εισόδημα από εκμίσθωση των ακινήτων αυτών. Θα υπολογίζονται κάθε χρόνο και αποσβέσεις, αλλά φορολογικά όμως δεν θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση, διότι για τα ίδια αυτά πάγια στοιχεία υπολογίζονται φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις από την πιο πάνω επιχείρηση που το χρησιμοποιεί.

Μετά τη λήξη της σύμβασης, και σε περίπτωση που ο μισθωτής παραδίδει στον εκμισθωτή μαζί με το οικόπεδο και διάφορα κτίρια που έχει ανεγείρει πάνω σ' αυτό όπως, (κτίσματα, τεχνικά έργα κλπ) χωρίς αντάλλαγμα, τότε ο εκμισθωτής (ο ιδιοκτήτης δηλαδή του οικοπέδου) για τα κτίρια αυτά θα πρέπει :

Χρέωση	λογαριασμός 11 “Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα” με την πραγματική αξία τους, όπως αυτή προκύπτει από αξιόπιστη εκτίμηση
Πίστωση	λογαριασμός 41.96 “Αποθεματικό από αξία κτιρίων-τεχνικών έργων κλπ που αποκτούνται χωρίς αντάλλαγμα από τον εκμισθωτή του ακινήτου στο οποίο ανεγέρθηκαν από τον εκμισθωτή”

3.2.6 Αποτίμηση των κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους προσαυξημένη και με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμούς αυτούς και μειωμένη με τις ανάλογες αποσβέσεις.

Επίσης, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο “μητρώο παγίων στοιχείων” που θα εξηγηθεί και αναλυθεί σε άλλο κεφάλαιο, και στη συνέχεια, τα ίδια αυτά στοιχεία καταχωρούνται το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων- εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

3.2.7 Πώληση κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων

Όταν πωλείται ένα κτίριο ή τεχνικό έργο, που θεωρείται πάγιο για την επιχείρησης που το πωλεί, τότε γίνονται οι εξής λογιστικές εγγραφές:

- i. Με την αξία πώλησης του κτιρίου, που εμφανίζεται στο πωλητήριο συμβόλαιο πιστώνεται ένας τεταρτοβάθμιος λογαριασμός του κτιρίου (λογ.11) με τίτλο π.χ. 11.00.30.021. “Πωλήσεις κτιρίων με 21% ”κλπ. με χρέωση του λογ.38, αν η πώληση γίνεται με μετρητά ή του λογ.30 (ή του λογ.33) αν η πώληση γίνεται με πίστωση κλπ.

Στο τέλος της χρήσης, χρεώνεται ο λογ.11.00.30.019 με το ποσό που είναι πιστωμένος για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο οικείος λογαριασμός του κτιρίου (π.χ. 11.00.00.000) κλπ.

Επίσης, στο τέλος της χρήσης, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του κτιρίου που πωλείται και χρεώνεται ο αντίστοιχος τριτοβάθμιος λογ. του 11.99 με το συνολικό ποσό των αποσβέσεων, που διενεργήθηκαν μέχρι την πώλησή του. Σε περίπτωση που το κτίριο δεν είχε αποσβεστεί πλήρως και η πώληση του έγινε κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε γίνεται πρώτα ο υπολογισμός των αποσβέσεων από 1.1 μέχρι την ημέρα της πώλησής του και με το ποσό αυτό χρεώνεται ο λογαριασμός 66 και πιστώνεται ο λογαριασμός 11.99 ενώ στη συνέχεια χρεώνεται ο λογαριασμός 11.99 με το σύνολο των αποσβέσεων, που έχουν γίνει κατά τη διάρκεια όλων των ετών, που χρησιμοποιήθηκε το ακίνητο, για να εξισωθεί, και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο τριτοβάθμιος λογ. του 11, που παρακολουθεί το ακίνητο αυτό.

- ii. Ο ίδιος τεταρτοβάθμιος λογ.(π.χ. 11.00.30.019 κλπ) ή άλλοι παρόμοιοι λογαριασμοί του ακινήτου που πωλείται και που χρησιμοποιούνται κατά την πώληση (ανάλογα με τον αν τα έξοδα αυτά υπάγονται ή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.) χρεώνονται με τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησης (π.χ. μεσιτικά και λοιπά έξοδα πώλησης) και πιστώνεται με τα ίδια ποσά ο λογ.38 “Χρηματικά διαθέσιμα ”. Στο τέλος της χρήσης, οι λογαριασμοί αυτοί των εξόδων πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνεται με τα ίδια ποσά ο οικείος λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται (π.χ. ο λογ.11.00.00.000 κλπ).
- iii. Όταν τώρα, πωλείται (από οικοδομική επιχείρηση) ημιτελές κτίριο(ή διαμέρισμα ή όροφος κλπ.), με βάση προσυμφώνου ή οριστικού συμβολαίου, χρεώνεται με το συνολικό αντίτιμο της πώλησης :

Χρέωση	λογαριασμός 30 “Πελάτες”
Πίστωση	λογαριασμός 56 “Μεταβατικοί λογ. παθητικού”

Στη συνέχεια, για το ποσό του έργου που γίνεται κάθε χρόνο και προσδιορίζεται με προσωρινή επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης :

Χρέωση	λογαριασμός 56 “ Μεταβατικοί λογ. παθητικού ”
Πίστωση	λογαριασμός 71 “πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών”

Επίσης χρεώνεται ο λογ. του ακινήτου που πωλείται και πιστώνεται ο λογ. 16.14 με το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσης του ακινήτου αυτού, δηλαδή :

Χρέωση	λογαριασμός 16.99.14	“Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις”
Πίστωση	λογαριασμός 16.14...	“Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων...” με το σύνολο των αποσβέσεων, που έχουν γίνει πάνω στα έξοδα κτήσης

Χρέωση	λογαριασμός	του ακινήτου, που πωλείται
Πίστωση	λογαριασμός 16.14...	“Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων...” με το υπόλοιπο του

- iv. Μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, παρατηρούνται τα εξής;
 Αν ο οικείος λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται παρουσιάζει υπόλοιπο χρεωστικό, τότε το υπόλοιπο αυτό θεωρείται ζημία. Στη συνέχεια, έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 81.02.00.000	“Ζημιές από εκποίηση ακινήτων ”
Πίστωση	λογαριασμός	του ακινήτου, που πωλείται

Η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά και κατά συνέπεια εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος (άρθρο 31 πα. 1^η Ν.2238/94).

Αν ο λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται παρουσιάζει υπόλοιπο πιστωτικό, τότε το υπόλοιπο αυτό θεωρείται κέρδος. Στη συνέχεια,

Χρέωση	λογαριασμός	του ακινήτου, που πωλείται
Πίστωση	λογαριασμός 81.03.00.00	“κέρδη από εκποίηση ακινήτων” ή ο λογ. 81.03.01.000 “Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων ”

Τα κέρδη αυτά φορολογούνται κανονικά αθροιζόμενα στα υπόλοιπα κέρδη της επιχείρησης της ίδιας χρήσης (άρθρο 28 παρ.3 Ν.2238/94).

3.2.8 Φορολογία κερδών από πώληση κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

Οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τους την αγοροπωλησία ακινήτων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, φορολογούνται κανονικά για το κέρδος που αποκτούν από την αγοροπωλησία ακινήτων, εκτός φυσικά από εκείνες τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις, που τα κέρδη τους προσδιορίζονται και φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2238/94. Για τις επιχειρήσεις αυτές τα ακίνητα θεωρούνται εμπορεύσιμα αγαθά και για το λόγο αυτό, όταν αγοράζονται ακίνητα, έχουμε :

Χρέωση	20	“εμπορεύματα”
Πίστωση	70	“πωλήσεις εμπορευμάτων ”

Τα κέρδη από την αγοροπωλησία ακινήτων προσδιορίζονται ως εξής,:

ακαθάριστα έσοδα ακινήτων που πωλήθηκαν

μείον

κόστος των ακινήτων που πουλήθηκαν

μείον

οι σχετικές δαπάνες(τόκοι, φόροι, γενικά έξοδα κ.λπ.)

Για ορισμένες όμως οικοδομικές επιχειρήσεις, τα κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τον ίδιο νόμο. Για τις επιχειρήσεις αυτές που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που αναγράφονται στα συμβόλαια πώλησης και τα οποία φυσικά δεν μπορούν να είναι μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από την φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 41Ν.1249/82). Ούτε και μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από την ειδική δήλωση του Φ.Π.Α.(άρθρο 19 παρ. 2Ν.2859/00). Δηλαδή, στα βιβλία τους, οι οικοδομικές αυτές επιχειρήσεις θα καταχωρούν τις αξίες πώλησης που αναγράφονται στα συμβόλαια, (πραγματικές αξίες), αλλά αν όμως οι αξίες αυτές είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες πιο πάνω αξίες, τότε, για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προσαυξάνονται οι αξίες των συμβολαίων αυτών με τις διαφορές μέχρι να φτάσουν στα πιο πάνω επίπεδα (άρθρο 28 παρ. 3Ν.2238/94).

Για τις πιο πάνω 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 προβλεπόμενος συντελεστής του άρθρου 34 Ν.2238/94 για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων κερδών.

Στις οικοδομικές επιχειρήσεις, ακόμα, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη μόνο τα έσοδα που προέρχονται από την σύνταξη των οριστικών συμβολαίων και όχι των προσυμφώνων.

Δηλαδή, για τις οικοδομικές επιχειρήσεις τα έσοδα από πωλήσεις θεωρείται ότι αποκτούνται μέσα στην χρήση, που συντάχθηκε το οριστικό συμβόλαιο.

Σε περίπτωση, τώρα, που αγοράζεται κάποιο ακίνητο ως πάγιο στοιχείο για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την μεταπώληση του, τότε η αξία του ακινήτου αυτού καταχωρείται στο λογαριασμό 11 του πάγιου ενεργητικού.

Στη συνέχεια αν το ακίνητο αυτό πωληθεί για οποιαδήποτε λόγο και προκύψει κέρδος, τότε το κέρδος αυτό φορολογείται (άρθρο 28 παρ.Ν.2238/94).

Επίσης, όταν η επιχείρηση παίρνει δάνειο και αγοράζει ένα ακίνητο, τότε, οι τόκοι του δανείου αυτού δεν επιτρέπεται να προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου αλλά καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 65 “Τόκοι και συναφή έξοδα” και στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 “Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης”. Οι τόκοι αυτοί αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από τα έσοδα της χρήσης, μέσα στην οποία κατέστησαν δεδουλευμένοι (άρθρο 31 παρ.1δ Ν.2238/94).

Εξαίρεση υπάρχει μόνο για τους τόκους της κατασκευαστικής περιόδου. Οι τόκοι αυτοί της κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται, κατά την επιθυμία της επιχείρησης, είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης είτε σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν όμως να υπερβούν τα 5 έτη.

Οι τόκοι όμως των δανείων που έχουν συνάψει οι οικοδομικές εκείνες επιχειρήσεις, που τα κέρδη τους προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο, με σκοπό να ανεγείρουν οικοδομές, δεν θεωρούνται δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 34 Ν.2238/94, Στ Ε.1961/86).

3.3 12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός Εξοπλισμός

Τα μηχανήματα μιας επιχείρησης, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, που χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες, που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητας της, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.00

Στο λογαριασμό 12.01 παρακολουθούνται, οι τεχνικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης, δηλαδή οι τεχνικές κατασκευές και γενικά οι τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και την σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της. Ακόμα, εδώ παρακολουθούνται οι εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές κ.λπ. που δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους να είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων, διαφορετικά θα πρέπει να παρακολουθούνται στον λογαριασμό 11 όπως αναλύθηκε και εξηγήθηκε στο ακριβώς προηγούμενο κεφάλαιο.

Τα φορτηγά μικρομηχανήματα “χειρός” που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.02.

Στο λογαριασμό 12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή, τα μηχανολογικά και τα άλλα αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Όταν όμως, τα μικροεργαλεία πρόκειται να αποσβεσθούν εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν, τότε παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 μικρά “εργαλεία”.

Στο λογαριασμό 12.04 παρακολουθούνται όλα τα καλούπια και οι ιδιοκατασκευές της επιχείρησης, δηλαδή, οι μηχανολογικές και άλλης φύσης κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ’αυτά μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων

αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επανα – χρησιμοποιηθούν π.χ. τα καλούπια.

Επίσης, τα διάφορα μηχανολογικά όργανα όπως, μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων κ.λπ. παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.05, ενώ στον λογαριασμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός που δεν ανήκει σε καμιά από τις πιο πάνω κατηγορίες των λογαριασμών 12.00 – 12.05.

3.3.1 Αγορά μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπών μηχανολογικών εξοπλισμών

Όταν αγοράζεται ένα μηχάνημα ή μια εγκατάσταση, η εγγραφή που γίνεται είναι :

Χρέωση	λογαριασμός 12 ή π.χ. 12.00.10.021 “Αγορές μηχανημάτων με 21%” ή 12.00.10.000 “Αγορές μηχανημάτων απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.” με την αξία κτήσης του ή με την αξία που προκύπτει από νόμιμη προσαρμογή της αξίας κτήσης.
Πίστωση	λογαριασμός 38 “χρηματικά διαθέσιμα” ή 30 “πελάτες” ή 50 “προμηθευτές”

Τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις χρεώνονται με την αξία του τιμολογίου αγοράς, ενώ οι τόκοι που καταβάλλονται από τον αγοραστή στους προμηθευτές ή σε τράπεζες, για δάνεια που του χορηγήθηκαν για την αγορά των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων αυτών δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 12, αλλά στο λογαριασμό 65 “Τόκοι και συναφή έξοδα” ή στο λογαριασμό 16.18 αν πρόκειται για “τόκους κατασκευαστικής περιόδου”.

Επίσης, ο λογαριασμός 12 ή και οι άλλοι τεταρτοβάθμιοι που αναφέρονται παραπάνω χρεώνονται και με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Τέτοια είναι τα έξοδα μεταφοράς, εγκατάστασης καθώς και συναρμολόγησης που πραγματοποιούνται μέχρι να τεθεί το συγκεκριμένο μηχάνημα ή η εγκατάσταση αντίστοιχα, σε λειτουργία. Δηλαδή, τέτοια έξοδα είναι τα ασφάλιστρα μεταφοράς, οι δασμοί εισαγωγής, τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής κ.λπ.. Στο τέλος της χρήσης, οι τεταρτοβάθμιοι

αυτοί λογαριασμοί πιστώνονται για εξισωθούν και χρεώνεται σαφώς με το ίδιο ποσό ο οικείος λογαριασμός του μηχανήματος π.χ. 12.00.00.000 “Μηχανήματα απογραφής”.

Αν τα μηχανήματα ή η εγκατάσταση κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση τότε με τα ποσά που διατίθενται για την κατασκευή του μηχανήματος αυτού χρεώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός δαπάνης της ομάδας 6 και πιστώνεται ο λογαριασμός 38. Στη συνέχεια έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 15.02 “Μηχανήματα– Τεχνικές Εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση” με το συνολικό κόστος της ιδιοκατασκευής αυτής
Πίστωση	λογαριασμός 78.00.12 “ Μηχανημάτων –Τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού ”

με το σύνολο των εξόδων, που πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή του συγκεκριμένου μηχανήματος και μέχρι την εγκατάσταση και συναρμολόγηση του. Επιπροσθέτως, τα έξοδα επέκτασης ή προσθήκης⁸ και βελτίωσης⁹ προσαυξάνουν την αξία των αντίστοιχων μηχανημάτων.

3.3.2 Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης

Στους λογαριασμούς 12.10 – 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις, που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Ενώ, αυτά που χρησιμοποιούνται παραγωγικά παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.00 – 12.09, άσχετα αν έχουν αποσβεστεί ολοσχερώς και παραμένουν με αναπόσβεστη αξία 0,01 ευρώ.

Επιπλέον στους λογαριασμούς 12.10 – 12.19 παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια που θεωρούνται οριστικά εκτός εκμετάλλευση, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί , όποτε παρακολουθούνται με 0,01 ευρώ, είτε όχι και παρακολουθούνται με την αξία κτήσης τους,

8 : Επέκταση ή προσθήκη ενός μηχανήματος είναι, η κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτό και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική του δυναμικότητα.

9 : Βελτίωση ενός μηχανήματος είναι, η κάθε μεταβολή που γίνεται σε 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 την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Πάντα πριν από την μεταφορά της αξίας π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογαριασμούς εκτός εκμετάλλευσης, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12 όταν αυτά έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείου λογαριασμούς των αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμετάλλευσης του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

Καλό είναι, για λόγους κυρίως πληροφοριακούς, να παρακολουθείται στους λογαριασμούς 12.10 – 12.19 η συνολική αρχική αξία των μηχανημάτων που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά ή έχουν τεθεί οριστικά εκτός εκμετάλλευσης (είτε αυτά έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί είτε όχι) και να πιστώνεται με τις αντίστοιχες συνολικές αποσβέσεις των μηχανημάτων αυτών, που έχουν γίνει μέχρι τότε ο λογαριασμός 12.99.

3.3.3 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων κ.λπ. υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Μέχρι αυτή τη στιγμή, ισχύουν δύο συντελεστές αποσβέσεων ο κατώτερος και ο ανώτερος, σύμφωνα με το Π.Δ.299/03 που θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο σχετικό με τις αποσβέσεις.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με βάση το μήνα που το μηχάνημα αρχίζει να λειτουργεί.

Αν η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστεί μικρότερο από εκείνο που ορίζει ο νόμος, τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολογίστηκαν στη χρήση αυτή, κατά την διάρκεια των επόμενων χρήσεων.

Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνολογικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1.1.98 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεων (π.χ. βιομηχανική, εμπορική και εννοείτε μόνο για τα μηχανήματα του βιομηχανικού κλάδου), οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Αν σε περίπτωση αργότερα, παύση να λειτουργεί το μηχάνημα γιατί μπορεί να σταμάτησε η παραγωγή του αντίστοιχου προϊόντος, τότε για το χρονικό αυτό

διάστημα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Σε αντίθεση βέβαια, για το χρονικό διάστημα που το μηχάνημα δε λειτουργεί, λόγω επισκευής ή αργίας, υπολογίζονται κανονικά αποσβέσεις. Επίσης, για τα πάγια στοιχεία που παραχωρεί η επιχείρηση για να τα χρησιμοποιήσουν τρίτοι (π.χ. πρατήρια) και με τα οποία συνδέεται με ειδική συμβατική σχέση, οι αποσβέσεις γίνονται κανονικά από την επιχείρηση που τα παραχωρεί.

Τώρα, σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία των παγίων στοιχείων που η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 ή πάνω στην αξία που επαληθεύθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ή από τους ορκωτούς ελεγκτές (άρθρα 1 – 5 Ν.2166/93).

Γενικά, τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο “μητρώο παγίων στοιχείων”.

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

Πολλές φορές συμβαίνει να αγοράσει η επιχείρηση μηχανήματα με πίστωση και πάνω σε αυτά ο πωλητής να διατηρεί την κυριότητα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος. Στην περίπτωση αυτή τα μηχανήματα ανήκουν μεν στην επιχείρηση που τα αγοράζει αλλά η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να τα μεταπωλήσει, προτού εξοφλήσει το τίμημα της αγοράς του.

Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση που αγοράζει τα μηχανήματα με τον όρο της αποπληρωμής του τιμήματος, υπολογίζει κανονικά αποσβέσεις πάνω στα μηχανήματα αυτά από το μήνα που αρχίζει να τα χρησιμοποιεί (Υπ. Οικ. Α. 7187/63, Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03).

Σε περίπτωση όμως, που η επιχείρηση δεν μπορεί να εξοφλήσει τα μηχανήματα, τότε οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν ακυρώνονται και το ποσό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης εκείνης, κατά την διάρκεια της οποίας πληρούνται, η αίρεση της αποπληρωμής του τιμήματος και φορολογούνται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη. Σε αυτή την περίπτωση φυσικά, το ποσό που κατέβαλε η αγοράστρια επιχείρηση ως αποζημίωση για τη χρήση και την φθορά των μηχανημάτων τα οποία επιστράφηκαν, το μεταφέρει κανονικά στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης, που στα

κέρδη της έχουν προστεθεί και οι αποσβέσεις που ακυρώθηκαν. Έτσι, με τον τρόπο αυτό μειώνονται τα κέρδη της χρήσης αυτής και το υπόλοιπο θα φορολογηθεί κανονικά ως κέρδος χρήσης (Υπ. Οικ. Α 7187/63).

3.3.5 Μηχανήματα που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά από παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητα τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα, παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09.

3.3.6 Καταστροφή ή αχρήστευση μηχανήματος

Σε περίπτωση που 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.

3.3.7 Αξία αποτίμησης 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 και βελτιώσεις και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον καιρό της απόκτησης του μηχανήματος μέχρι την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή. Σε περίπτωση που τα μηχανήματα ή τα εργαλεία κατασκευάζονται από την ίδια 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.

3.3.8 Πώληση μηχανήματος

Όταν πωλείται ένα μηχάνημα γίνονται οι εξής εγγραφές :

Αρχικά,

Χρέωση	λογαριασμός 38 ή 30
Πίστωση	λογαριασμός 12.00.20 “ Πωλήσεις μηχανημάτων ”

Η αξία πώλησης των μηχανημάτων (χωρίς Φ.Π.Α.) συμπεριλαμβάνεται και στην συγκεντρωτική κατάσταση των πελατών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου του επόμενου έτους.

Επίσης, ο ίδιος λογαριασμός της πώλησης του μηχανήματος π.χ. ο 12.00.20.021 “πωλήσεις μηχανημάτων στο 21% ” χρεώνεται με τυχόν έξοδα που πραγματοποιούνται για την πώληση του μηχανήματος και που ανήκουν στον ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α., αλλιώς χρεώνεται π.χ. εδώ ο λογαριασμός 12.00.20.000 “πωλήσεις μηχανημάτων απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.” με πίστωση φυσικά, του λογαριασμού 38.

Η εγγραφή της απόσβεσης γίνεται :

Χρέωση	λογαριασμός 66 “ Αποσβέσεις”
Πίστωση	λογαριασμός 12.99 “ Αποσβεσμένα μηχανήμα ”

Και η εγγραφή αυτή γίνεται όταν υπολογίζονται οι αποσβέσεις, δηλαδή, 1 Ιανουαρίου.

Ακολουθεί η εξής εγγραφή :

Χρέωση	λογαριασμός 12.99 “ Αποσβεσμένα μηχανήμα ”
Πίστωση	λογαριασμός 12.00.00.000 “ Μηχανήματα απογραφής ”

Με το σύνολο των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν από την έναρξη λειτουργίας του μέχρι και το μήνα της πώλησης του.

Στη συνέχεια :

Χρέωση	λογαριασμός 12.00.20.121 “Έξοδα πώλησης μηχανημάτων με 21 %”
Πίστωση	λογαριασμός 38

Με τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται, για την επίτευξη της πώλησης.

Στο τέλος της χρήσης, έχουμε :

Χρέωση	λογαριασμός 12.00.00.000 “ Μηχανήματα απογραφής ”
Πίστωση	λογαριασμός 12.00.20.121 “Έξοδα πώλησης μηχανημάτων με 21 %”

Στο τέλος λοιπόν, της χρήσης, μετά από τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές, ο λογαριασμός 12.00.00.000 του μηχανήματος αν παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, τότε αυτό αποτελεί κέρδος για την επιχείρηση.

Στη συνέχεια, αν το αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, τότε πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός 12.00.00.000 του μηχανήματος για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.02 “Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων”, ενώ αν το αποτέλεσμα είναι κερδοφόρο, τότε χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός 12.00.00.000 του μηχανήματος και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.02 “Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων” με το ίδιο ποσό.

Στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός 81.02.02 εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.02.08.000 “Εκτακτες ζημίες”, ενώ ο λογαριασμός 81.03.02 εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.02.01.000 “Εκτακτα κέρδη”

3.3.9 Φορολογία κερδών από πώληση μηχανημάτων

Τα κέρδη που προκύπτουν από την 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 ζημίες που προκύπτουν από την πώληση μηχανημάτων αναγνωρίζονται και αυτές φορολογικά και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους, που θα φορολογηθεί (άρθρο 28 παρ.3 και 31 παρ.1η Ν.2238/94).

3.4 13. Μεταφορικά μέσα

Στο λογαριασμό 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η επιχείρηση διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της, είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από αυτούς.

Στο λογαριασμό 13.06 καταχωρούνται τα μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τις μεταφορές μέσα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, τα οποία κατά κανόνα είναι χωρίς αριθμό κυκλοφορίας.

Τα μοτοποδήλατα καταχωρούνται στο λογαριασμό 13.09 “Λοιπά μέσα μεταφοράς”.

Όσον αφορά την αγορά, τη φορολογία, την αποτίμηση και την πώληση των μεταφορικών μέσων, ισχύουν ανάλογα όσα έχουν προαναφερθεί και στο λογαριασμό 12 και αφορούν τα μηχανήματα.

3.4.1 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται κατά των ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Αξίζει όμως να σημειωθεί, πως η μηχανή του αυτοκινήτου αποτελεί δαπάνη βελτίωσης και για το λόγω αυτό προσαυξάνει την αξία του αυτοκινήτου και υπόκειται σε ετήσια απόσβεση με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και η υπόλοιπη αξία. Τα λάστιχα όμως του αυτοκινήτου θεωρούνται ανταλλακτικά και αποσβένονται εφάπαξ, μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ.12242/58).

3.5 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Στο λογαριασμό 14.00 “έπιπλα ” παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκατεστημένα αλλά είναι δυνατόν να αποχωριστούν εύκολα και χωρίς βλάβη και τα οποία προορίζονται για την συμπλήρωση των καλλωπισμό των κτιριακών χώρων (γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών) και χρησιμοποιούνται κυρίως από το προσωπικό της επιχείρησης.

Τα διάφορα είδη εστίασης που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων , ξενοδοχείων και άλλων (όπως ψύκτες νερού, ψυγεία , ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας, είδη εστίασης, διάφορα σέρβις κλπ.) παρακολουθούνται στο λογαριασμό 14.01 “Σκεύη”.

Στο λογαριασμό 14.02 “μηχανές γραφείων” παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές κλπ. της επιχείρησης).

Στο λογαριασμό 14.03 “ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα” παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα, που εξυπηρετούν την επιχείρηση όπως οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές

οθόνες, οι διατρητικές μηχανές, τα φωτοτυπικά μηχανήματα, οι τηλεοράσεις, οι ηλεκτρονικοί προβολείς διαφανειών, οι εκτυπωτές κλπ.

Τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από 1 έτος και αποσβένονται τμηματικά. Τέτοια μέσα αποθήκευσης είναι : οι δεξαμενές, τα σιδερένια δοχεία, το σιλό, το container ή παλέτες , οι γυάλινες φιάλες μπύρας καθώς και διάφορα άλλα πλαστικά κιβώτια, όλα αυτά λοιπόν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 14.04 “μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς”.

Στο λογαριασμό 14.05 “επιστημονικά όργανα” παρακολουθούνται τα φορητά μέσα, μετά οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (όπως αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσης, εφελκυσμό ή θραύσης , συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού κλπ).

Στο λογαριασμό 14.06 “ζώα για πάγια εκμετάλλευση” παρακολουθούνται τα ζώα, τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση , ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις, όπως άλογα και βόδια που χρησιμοποιούνται για το όργωμα των αγρών ή τις μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν τα νεογέννητα μοσχάρια ή γάλα κλπ. Για τα νεογέννητα που δεν πωλούνται, αλλά επιλέγονται για πάγια εκμετάλλευση έχουμε:

Χρέωση	λογαριασμός 14.06 “Ζώα για πάγια εκμετάλλευση” με το κόστος παραγωγής τους
Πίστωση	λογαριασμός 78.00 “ Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων”

Τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών όπως, τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, συσκευές fax, τηλεφωνικές γραμμές και συνδέσεις άλλες, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 14.08 “εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών”. Ο τηλεπικοινωνιακός εξοπλισμός που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 και όχι στο λογαριασμό 14.08.

Στο λογαριασμό 14.09 “λοιπός εξοπλισμός” παρακολουθούνται τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανέναν από τους πιο πάνω λογαριασμούς 14.00 - 14.08. τέτοια είναι : τα είδη λινοθήκης ή αλλιώς λευκά είδη, οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης τα μαγνητόφωνα, οι πίνακες ζωγραφικής.

Επίσης, στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι φωτεινές επιγραφές, όταν το κόστος αγοράς ή κατασκευής τους ή τα έξοδα εγκαταστάσεις του είναι σημαντικά και κατά συνέπεια, θα πρέπει να υποβληθούν σε τμηματική ετήσια απόσβεση. Τα ετήσια έξοδα λειτουργίας και συντήρησης των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 64.02.04 και τα ενοίκια, που τυχόν καταβάλλονται για την εγκατάσταση και λειτουργία των φωτεινών επιγραφών, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 62.04.08.

Οι επιχειρήσεις που ενοικιάζουν βιντεοκασέτες ή CD, όταν τις αγοράζουν τις καταχωρούν στο λογαριασμό 14.09 και υπολογίζουν πάνω σε αυτές κάθε χρόνο αποσβέσεις, ενώ από τα έσοδα από την μίσθωση βιντεοκασετών ή CD τα καταχωρούν στην πίστωση του λογαριασμού “πωλήσεις υπηρεσιών”. Επίσης στον ίδιο αυτό λογαριασμό 14.00 παρακολουθούνται και οι ταινίες κινηματογράφου και οι τηλεοπτικές ταινίες και οποιοδήποτε άλλο υλικό που έχει την έννοια του πάγιου εξοπλισμού και αποσβένεται σε χρόνο μεγαλύτερο από ένα έτος.

Τέλος, στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κατηγορία “Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός” και τα οποία όμως δεν εντάσσονται σε κανέναν από τους παραπάνω λογαριασμούς 14.00-14.08.

Όσα από τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών 14.00 – 14.09 δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά, μεταφέρονται στους λογαριασμούς 14.10 – 14.19 κατά τον ίδιο τρόπο που μεταφέρονταν και τα μηχανήματα.

3.5.1 Αποτίμηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Τα έπιπλα αποτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο που αποτιμώνται και τα μηχανήματα. Τα έπιπλα όμως, μπορούν να αποτιμηθούν και να καταχωρηθούν στην απογραφή και στο

μητρώο πάγιων στοιχείων, συνολικά κατά ομοειδείς ομάδες ή καλύτερα κατά συντελεστή απόσβεσης και όχι το καθένα ξεχωριστά όπως γίνεται με τα μηχανήματα. Για τα ζώα, όμως, που χρησιμοποιούνται για εκμετάλλευση, υπάρχει κάποια ιδιαιτερότητα. Τα ζώα αυτά, θα πρέπει να αποτιμώνται στην αξία αγοράς τους μείον τις αποσβέσεις, που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημέρα της αποτίμησης. Τα ζώα όμως, που έχουν γεννηθεί και έχουν μεγαλώσει μέσα στην επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμώνται κατά προσέγγιση, στην τιμή που θα μπορούσαν όμοια ζώα να αγοραστούν από τρίτους μείον τις αποσβέσεις, που έχουν διενεργηθεί από την ημέρα έναρξης της εκμετάλλευσης τους μέχρι την ημέρα της απογραφής.

3.5.2 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός αποσβένονται κάθε χρόνο κανονικά με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς γίνεται και με τα μηχανήματα. Φυσικά, τα νόμιμα αυτά ποσοστά που ονομάζονται ποσοστά τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικά. Αν, δηλαδή, η 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 την διάρκεια των επόμενων χρήσεων, γίνεται και στα μηχανήματα. Αν, όμως, η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος, τότε, το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δε χάνει όμως, το δικαίωμα η επιχείρηση να υπολογίσει και να συμπεριλάβει τη διαφορά αυτή των αποσβέσεων σε επόμενες χρήσης (όχι όμως συσσωρευτικά).

Ιδιορρυθμία υπάρχει στα ζώα, που παραμένουν στην επιχείρηση πάνω από μία χρήση και συμβάλλουν στην αναπαραγωγή ή στην παραγωγή. Η απόσβεση πάνω στην αξία αποτίμησης των ζώων αυτών διενεργείται ανάλογα με την ετήσια φθορά, που υφίσταται το ζώο, δηλαδή, με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, χωρίς φυσικά να εφαρμόζεται ο ανώτερος και ο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης.

Η αξία αγοράς των ηλεκτρονικών υπολογιστών υπόκειται σε ετήσια απόσβεση 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης οι συντελεστές προσαρμόζονται στο 34% ή 40%. Τα προγράμματα των ηλεκτρονικών υπολογιστών αποσβένονται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως (Π.Δ. 299/03). Η απόσβεση όμως, των ηλεκτρονικών υπολογιστών και των προγραμμάτων μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ. 299/03, άρθρο 4 παρ. 9 Ν. 2753/99).

Η αξία από τα ποτήρια, πιάτα, πετσέτες, σεντόνια και άλλα παρόμοια των ξενοδοχείων, εκπαιδευτηρίων, κέντρων διασκέδασης και εστιατορίων υπόκειται σε ετήσια απόσβεση 30% και οι κουρτίνες, τα ανθοδοχεία και οι τσιγαροθήκες με τον ίδιο συντελεστή. Όταν τα είδη αυτά, αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από τις λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20%. Αν τώρα, η αξία του καθένα από τα πάγια αυτά στοιχεία είναι μέχρι 1.200 ευρώ, τότε αυτά μπορούν να αποσβεστούν και εφάπαξ (άρθρο 31 παρ. 1στ Ν. 2238/94, Π.Δ. 299/03).

Τα είδη εξοπλισμού γραφείων, όπως, αριθμομηχανές, φωτοτυπικά μηχανήματα, αποσβένονται με ετήσιο ποσοστό 15% ή 20%. Αν τα είδη αυτά εξοπλισμού, χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, τότε, το ετήσιο ποσοστό είναι 29% ή 35% (Π.Δ. 299/03).

Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση, γιατί θεωρούνται από το νόμο ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με την πάροδο του χρόνου. Αν όμως, υποστούν ζημιά για οποιοδήποτε λόγο, η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά (Υπ. Οικ. Α 11139/71).

Οι φωτεινές επιγραφές και παρόμοια πάγια, αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με πάγιο συντελεστή.

Τέλος, τα καλούπια που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη, έκτος από πλαστική ή θερμοπλαστική, αποσβένονται με συντελεστή 11% κατώτερο ή 15% ανώτερο (άρθρο 4 παρ. 12 Π.Δ. 299/03). Όσα όμως, καλούπια κατασκευάζονται από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη και χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων,

αποσβένονται εξολοκλήρου κατά την χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν (Στ. Ε. 3/90. Εγκ. Πολ. 1103610/πολ. 1122/03).

3.5.3 Αγορές και πωλήσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Όταν μία επιχείρηση αγοράζει έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό που θα χρησιμοποιήσει ως πάγια στοιχεία, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 14 κατά τον ίδιο τρόπο που χρεώθηκε και ο λογαριασμός 12 για τα μηχανήματα που αναφερθήκαμε παραπάνω. Επίσης, όταν πωλείται κάποιο έπιπλο που χρησιμοποιούνταν μέχρι τότε ως πάγιο στοιχείο, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 14 κατά τον ίδιο τρόπο που πιστώνεται και ο λογαριασμός 12 όταν πωλείται ένα μηχανήμα. Σε περίπτωση που αγοράζονται και πωλούνται έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός ως εμπορεύσιμα αγαθά, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 20 ή 70 όταν αγοράζονται ή πωλούνται αντίστοιχα τα έπιπλα. Ενώ όταν παράγονται τα έπιπλα από την ίδια την επιχείρηση με σκοπό στη συνέχεια να τα πωλήσει, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 24 για τις πρώτες και βοηθητικές ύλες και πιστώνεται ο λογαριασμός 71 όταν πωλούνται τα αντίστοιχα παραγόμενα έπιπλα.

3.6 15. Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων

Στο λογαριασμό 15, παρακολουθούνται τα ποσά που διαθέτει η επιχείρηση για την κατασκευή νέων πάγιων στοιχείων της, καθώς και τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά τέτοιων στοιχείων. Την ημέρα που συντάσσεται ο ισολογισμός, ο λογαριασμός 15 με το υπόλοιπο του, απεικονίζει το κόστος των πάγιων στοιχείων που δεν ολοκληρώθηκαν μέχρι την ημέρα εκείνη.

Όταν κατασκευάζεται ένα πάγιο στοιχείο από την ίδια την επιχείρηση, τότε με τα υλικά που αγοράζονται και με τις δαπάνες, που πραγματοποιούνται για την κατασκευή του παγίου αυτού, χρεώνονται κανονικά οι ανάλογοι λογαριασμοί 20-65. Στη συνέχεια, στο τέλος της χρήσης, προσδιορίζεται το κόστος κατασκευής του παγίου στοιχείου με τους λογαριασμούς της ομάδας 9 και ειδικότερα του 93.98 “κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων”, εφόσον η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της

αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Αν όμως, η επιχείρηση δεν εφαρμόζει αυτό το σύστημα, τότε το κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου προσδιορίζεται εξωλογιστικά (χωρίς λογιστικές εγγραφές). Με το κόστος αυτό που πραγματοποιείται μέχρι τέλους του έτους για την κατασκευή του πάγιου στοιχείου χρεώνεται ο λογαριασμός 15 και πιστώνεται ο 78.00.

Το κόστος αυτό, εφόσον δεν ολοκληρώθηκε η ιδιοκατασκευή, παραμένει στο λογαριασμό 15 και κατά την επόμενη χρήση, κατά την οποία προσ αυξάνεται και με το κόστος που πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση και ούτω καθεξής, μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής. Έτσι, το συνολικό κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από το λογαριασμό 15 στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

Αν όμως, η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή του, τότε, με το κόστος κατασκευής του, που προσδιορίζεται στους λογαριασμούς της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά, είναι δυνατό να χρεώνεται απευθείας ο οικείος λογαριασμός του πάγιου στοιχείου (11-14 και 16), με πίστωση του λογαριασμού 78.00.

Σε περίπτωση, όμως, που το πάγιο στοιχείο κατασκευάζεται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την επιχείρηση, τότε, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 15 η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Όταν, τα υλικά αυτά αγοράζονται, καταχωρούνται πρώτα στις καρτέλες αποθήκης (ομάδα 2) και από τις αποθήκες παραδίνονται στους τρίτους, τότε η αξία των υλικών αυτών που παραδίνεται στους τρίτους, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 15 και στην πίστωση του λογαριασμού 78.00.

Δηλαδή, στο κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου, περιλαμβάνονται όλα τα υλικά και τα εργατικά που προσφέρει η επιχείρηση και ένα μέρος από τα γενικά της έξοδα, καθώς και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Στα γενικά έξοδα κατασκευής δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, καθώς και τα γενικά έξοδα διοίκησης και διαχείρισης, εκτός αν ειδικοί λόγοι το επιβάλλουν.

Στους λογαριασμούς : 15.01 – 15.04 παρακολουθούνται το κάθε ένα από τα κατασκευαζόμενα αυτά κτίρια ή μηχανήματα ή μεταφορικά μέσα ή έπιπλα αντίστοιχα.

3.6.1 Προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή σε προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 “προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων”. Με τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή με την ολοκλήρωση της εισαγωγής από το εξωτερικό, πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του λογαριασμού 15 ή των οικείων λογαριασμών (11-14 και 16).

Η επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί τις καταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων και ως εξής :

- Οι προκαταβολές για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό (εκτός Ε.Ε.) είναι δυνατόν να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 32.00 “παραγγελίες πάγιων στοιχείων”.
- Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού (ή της Ε.Ε.), είναι δυνατόν να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 50.08 “προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων”, ή του 50.09 “Προμηθευτές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πάγιων στοιχείων” κ.λπ.
- Στο τέλος, όμως, της κάθε χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 15 και τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 32.00, 50.08 και 50.09 θα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι.

3.7 16. Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Άυλα πάγια στοιχεία είναι εκείνα τα ασώματα αγαθά(δηλαδή χωρίς υλική υπόσταση) που είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε από μόνα τους, είτε μαζί με την επιχείρηση. Γενικά, για να μπορούν αυτά να θεωρούνται περιουσιακά πάγια στοιχεία, πρέπει να βρίσκονται στην κατοχή κάποιου (τα ίδια ή καλύτερα, τα δικαιώματα χρήσης τους) και να έχουν χρηματική αξία. Τα άυλα πάγια στοιχεία

αποκτούνται από την επιχείρηση, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

- Σε δικαιώματα που είναι π.χ. τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμποροβιομηχανικά σήματα , η πνευματική ιδιοκτησία κ.λπ.
- Στις πραγματικές καταστάσεις , ιδιότητες και σχέσεις που είναι : η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της επιχείρησης, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών κ.λπ.. Τα στοιχεία αυτής της κατηγορίας συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την “υπεραξία” η τη “φήμη και πελατεία” της επιχείρησης και της δίνουν συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (copyrights) είναι το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης και ελέγχου ενός λογοτεχνικού ή καλλιτεχνικού έργου, έχουν νόμιμη ισχύ, και αποδίδονται σε ιδιώτες ή σε οργανισμούς. Αυτό το δικαίωμα εκτείνεται για αρκετά χρόνια μετά το θάνατο του δημιουργού του σήματος.

Η δικαιοχρηση (franchise), η άδεια (license), και το δικαίωμα ευρεσιτεχνίας (patent) είναι δικαιώματα που παραχωρούνται από έναν κυβερνητικό οργανισμό και επιτρέπουν τη διεξαγωγή ενός συγκεκριμένου τύπου επιχείρησης σε μια συγκεκριμένη περιοχή. Αυτά τα δικαιώματα αγοράζονται.

Εμπορικό σήμα (trademark), είναι ένα σύμβολο ή σχέδιο το οποίο χρησιμοποιείται για να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας συγκεκριμένης εταιρείας. Συνήθως κατοχυρώνεται από κάποιο κυβερνητικό οργανισμό.

Η φήμη και πελατεία (goodwill) αντανakλά τις διαχειριστικές ικανότητες μιας επιχείρησης και αναπαριστά τα επιπλέον κέρδη μιας επιχείρησης πέρα από τον κανονικό ρυθμό απόδοσης άλλων επιχειρήσεων του ίδιου τομέα. Η φήμη και η πελατεία συνήθως, αναγνωρίζεται από τον αγοραστή μιας επιχείρησης ως το επιπλέον ποσό που πρέπει να καταβάλει πέρα από την αξία των υλικών περιουσιακών στοιχείων που αυτή περιλαμβάνει.

Επίσης, μίσθωση (leasehold) είναι το δικαίωμα ενός μισθωτή να χρησιμοποιεί και να καταλαμβάνει γη καταβάλλοντας ένα μίσθωμα.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στο λογαριασμό 16 με την αξία κτήσης τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την

επιχείρηση απεικονίζονται στο λογαριασμό 16 μόνο με τα έξοδα πραγματοποίησης τους και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο. Δεν περιλαμβάνονται όμως οι δαπάνες ασφάλισης των δικαιωμάτων, οι τεχνικές συμβουλές και οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού, οι οποίες καταχωρούνται ως έξοδα χρήσης. Επίσης, στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται και τα ειδικά έξοδα απόκτησης των άυλων πάγιων στοιχείων, όπως είναι οι δικηγορικές αμοιβές, τα συμβολαιογραφικά έξοδα κ.λπ.. Όταν συμφωνείται να καταβάλλεται στον τρίτο επιπλέον και ένα άλλο ποσό μηνιαίως ή ετησίως, το επιπλέον αυτό ποσό καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 61.98.00 “Χρήσης δικαιωμάτων” και όχι στον 16.

3.7.1 Υπεραξία της επιχείρησης

Στο λογαριασμό 16.00 “Υπεραξία επιχείρησης” παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης. Η υπεραξία είναι ίση με τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς ή συγχώνευσης και της πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων. Η διαφορά αυτή οφείλεται κυρίως στην καλή οργάνωση της επιχείρησης, στα υψηλά κέρδη, στην εκτεταμένη πελατεία, στην καλή προοπτική ανάπτυξης του κλάδου που ανήκει, στην επιστημονική κατάρτιση των στελεχών της κ.λπ..

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα.

Τα πρόσωπα, που εισπράττουν το ποσό της υπεραξίας, οφείλουν να αποδώσουν στη Δ.Ο.Υ. το φόρο της υπεραξίας που είναι 20% πάνω στο ποσό αυτό, πριν από την , με οποιονδήποτε τρόπο, μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου. Δηλαδή, η υπεραξία φορολογείται αυτοτελώς (άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2238/94).

3.7.2 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Στο λογαριασμό 16.01 “δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας” παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αγοράζει η επιχείρηση ή παράγει η ίδια ή που

προέρχονται από συγχώνευση, και με την αξιοποίηση τους αποκτά πλεονέκτημα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσης στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή η μέθοδος κατεργασίας υλικών ή το δικαίωμα ευρεσιτεχνίας ή οι άδειες κινητής τηλεφωνίας 20ετούς διάρκειας κ.λπ..

Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, εκτός αν από το νόμο καθορίζεται συγκεκριμένο χρονικό διάστημα απόσβεσης, όπως για παράδειγμα, για τα σήματα καθορίζεται χρόνος απόσβεσης 10 χρήσεις, κ.λπ..

Αν η πρώτη χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη, τότε θα επιβαρυνθεί αυτή με περισσότερες αποσβέσεις, ανάλογα με τους μήνες της διάρκειας της.

3.7.3 Παραχωρήσεις δικαιωμάτων

Στους λογαριασμούς 16.02 “Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων” και 16.03 “Λοιπές παραχωρήσεις” παρακολουθούνται οι παραχωρήσεις για εκμετάλλευση ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων και άλλων. Αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα σε περισσότερες συνεχόμενες χρήσεις, όχι όμως πάνω από 5 χρήσεις (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104 παρ. 5, άρθρο 43 παρ. 4 α Ν.2190/20).

Στο λογαριασμό 16.04 “δικαιώματα χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων” παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην επιχείρηση ενσώματων πάγιων στοιχείων (π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων κλπ) για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτίμησης. Η αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για την χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου πάγιου (άρθρο 43 παρ.4περ δ' κωδ.Ν.2190/20).

Στο λογαριασμό 16.05 “Λοιπά δικαιώματα” παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04. Σε αυτόν λοιπόν το λογαριασμό παρακολουθούνται, και τα μισθωτικά δικαιώματα(leasehold) δηλαδή το ποσό που καταβάλλεται στο μισθωτή ακινήτου ως αποζημίωση, για την μεταβίβαση στη επιχείρηση των

δικαιωμάτων του, επί ορισμένου ακινήτου, που απορρέουν από σχετική σύμβασης μίσθωσης και τον νόμο που ισχύει κάθε φορά. Η απόσβεση του μισθωτικού δικαιώματος γίνεται σε ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα (Γ.Λ.Σ. 2.2.100 περ.7).

Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της απόσβεσης, χρεώνεται ο λογαριασμός 16.99 “αποβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης” για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 16 με το ίδιο το ποσό, οπότε εξισώνεται και αυτός ο λογαριασμός, χωρίς να μένει υπόλοιπο 0,01 ευρώ.

Σε περίπτωση οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσης του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 “Λοιπές έκτακτες ζημιές”.

Σε περίπτωση πώλησης άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν και όσα ήδη αναφέραμε στην πώληση μηχανήματος δηλαδή στο λογαριασμό 12.

3.7.4 Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Στο λογαριασμό 16.10 “έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης” παρακολουθούνται τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού της εταιρείας, τα έξοδα δημόσιας προβολής και ίδρυσης, τα έξοδα κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, τα έξοδα εκτύπωσης των μετοχών, τα έξοδα εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών (εφόσον δεν ακολουθεί κατασκευή του έργου για το οποίο εκπονήθηκαν), καθώς και τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης. Επίσης, στον ίδιο αυτό λογαριασμό παρακολουθούνται, τα μεταγενέστερα έξοδα (δηλαδή, αυτά μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης), που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης, τα έξοδα ίδρυσης υποκαταστήματος όπως είναι: τα έξοδα ερευνών, ο αέρας που καταβάλλεται στον ενοικιαστή για να ξενοικιάσει το ακίνητο, τα έξοδα εισαγωγής της εταιρείας στο χρηματιστήριο, καθώς και τα έξοδα διαμόρφωσης του χώρου σε μισθωμένο ακίνητο. Όταν τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων είναι προσθήκες και βελτιώσεις σημαντικής

αξίας, τότε καλύτερα είναι να καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.07 (που αναλύθηκε προηγουμένως) και όχι στο λογαριασμό αυτό εδώ 16.10.

Τα έξοδα του λογαριασμού 16.10 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής του, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία.

Σε νέο-δημιουργούμενη επιχείρηση, η απόσβεση αρχίζει μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης, διότι από τότε προκύπτουν έσοδα (άρθρο 7 παρ.3Ν.4171/61, Εγγρ.Υπ.Οικ.1097861, Στ.Ε.1698/85, 3903/85). Τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων σε μισθούμενο ακίνητο αποσβένονται στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, όχι όμως πέρα των 5 ετών. Αν η επιχείρηση δεν λειτούργησε καθόλου αλλά τέθηκε σε εκκαθάριση, τότε δεν αποσβένονται τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, διότι δεν υπάρχει ακαθάριστο εισόδημα.

Όταν, στο διάστημα της κατασκευαστικής περιόδου (νέο-δημιουργούμενης επιχείρησης) προκύπτουν και διάφορα έσοδα συνήθως από τόκους καταθέσεων και από έντοκα γραμμάτια κλπ. που προέρχονται από τις καταθέσεις του μετοχικού κεφαλαίου ή από τα δάνεια των τραπεζών που δεν χρησιμοποιήθηκαν ακόμα, τότε, αν τα έσοδα αυτά είναι λιγότερα από το συνολικό ποσό των εξόδων που απεικονίζονται στο λογαριασμό 16.10, με την διαφορά αυτή, έχουμε:

Χρέωση	λογαριασμός τεταρτοβάθμιος του λογαριασμού 16.10
Πίστωση	λογαριασμός 78.00.16.010 “Ιδιοπαραγωγή εξόδων ίδρυσης & α’ εγκατάστασης απαλ.του Φ.Π.Α.”

Σε περίπτωση όμως που τα έσοδα από τόκους κλπ. είναι περισσότερα από τα έξοδα, τότε στη συγκεκριμένη χρήση δε γίνεται η πιο πάνω λογιστική εγγραφή, αλλά το απομένον υπόλοιπο από τα έσοδα αυτά εμφανίζεται τελικά στο λογαριασμό 42.00 ως “υπόλοιπο κερδών εις νέο” (ΕΣΥΛ 2428/αρ.γνω.296/98).

Στο λογαριασμό 16.11 “έξοδα ερευνών ορυχείων- μεταλλείων - λατομείων” παρακολουθούνται τα έξοδα κτήσης αυτών, ενώ στο λογαριασμό 16.12 “έξοδα λοιπών ερευνών” παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για άλλες έρευνες (εκτός ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων). Τέτοια έξοδα είναι π.χ. η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, των νέων μεθόδων παραγωγής, των πρότυπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων κλπ. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ

κατά το έτος πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία για τα λοιπά έξοδα ερευνών ισχύει η τριετία (άρθρο 43 παρ.4 α και 3 α Ν.2190/20, άρθρο 31 παρ.1ια Ν.2238/94, Εγκ.Υπ.Οικ.1103610/πο.1122/03).

Στο λογαριασμό 16.13 “έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων” παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις νέων μετοχών, για ανακοινώσεις, δημοσιεύσεις, προσκλήσεις, φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, αμοιβές δικηγόρων και συμβολαιογράφων κλπ., όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της επιχείρησης ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται και αυτά, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησης τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Στο λογαριασμό 16.14 “έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων” παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων. Τέτοια έξοδα θεωρούνται κυρίως ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσης τους. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται όπως και τα προηγούμενα, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Στο λογαριασμό 16.15 “συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων ” παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ δανείων και πιστώσεων σε ξένο συνάλλαγμα, κατά την πληρωμή δόσεων των δανείων ή των πιστώσεων αυτών καθώς και κατά την απόκτηση τους, όταν οι πιστώσεις και τα δάνεια αυτά συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 16.16 “διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών ” παρακολουθούνται οι διαφορές από τη 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 (Γ.Λ.Σ.παρ.2.2.110, περ.18).

Αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου (άρθρο 43 παρ.3βΝ.2091/20). Τα έξοδα έκδοσης του ομολογιακού δανείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού

16.13, ενώ οι τόκοι εξυπηρέτησης του δανείου στο λογ.65.00 “τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων” και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων στο λογαριασμό 65.09 “παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκους”.

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 μέγλωμα της επιχείρησης σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Ειδικότερα, στον κωδ.16.17.00.000 “Λογισμικά προγράμματα Η/Υ” καταχωρείται η αξία αγοράς των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ. Η αξία αυτή αποσβένεται με ετήσιο συντελεστή απόσβεσης 30% ή το λιγότερο 24%(Π.Δ. 299/03). Τα προγράμματα όμως αυτά μπορούν να αποσβένονται και εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (ΠΔ. 299/03, άρθρο 12 παρ. β, άρθρο 4 παρ.9 Ν.3522/06).

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 (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ.20). Οι τόκοι αυτοί, που πραγματοποιούνται μέχρι τέλους της χρήσης εκείνης μέσα στη οποία άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν όμως να υπερβούν τα 5 έτη. Οι τόκοι υπερημερίας της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τεταρτοβάθμιο λογαριασμό του 81.00 “έκτακτα και ανόργανα έξοδα”, ενώ οι τόκοι δανείων καθώς και οι τόκοι υπερημερίας από τη λήξη της κατασκευαστικής περιόδου και μετά καταχωρούνται στο λογαριασμό 65.00 (και όχι στο λογαριασμό 16.18).

Στο λογαριασμό 16.19 “λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης” παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 -16.18. Στο λογ.16.19 καταχωρείται και η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδάφισης του, η οποία αποσβένεται είτε εφάπαξ στο πρώτο

έτος, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Η απόσβεση αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (άρθρο 31 παρ.1 η Ν.2238/94). Στο ίδιο λογαριασμό μπορούν να καταχωρούνται και “ συσσωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία” που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού κατά τις προηγούμενες χρήσεις (άρθρο 42 ε παρ.14Ν.2190/20). Επίσης, σε αυτό το λογαριασμό καταχωρείται και η καταβαλλόμενη αποζημίωση σε μισθωτή κτιρίου λόγω έξωσης του για ιδιόχρηση του κτιρίου από τον ιδιοκτήτη.

Στο λογαριασμό 16.90 “έξοδα μετεγκατάστασης επιχειρήσεως” παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή του εργοστασίου της, τα οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε περισσότερες από μια χρήσεις που δεν μπορούν όμως να υπερβαίνουν τις 5 χρήσεις. Οι τυχόν επιχορηγήσεις καταχωρούνται στη πίστωση του λογαριασμού 41.10 “επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων”. Στο λογαριασμό 16.98 “προκαταβολές ασώματων ακινητοποιήσεων” παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για τον ίδιο λόγο.

Στο λογαριασμό 16.99 “αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις...” καταχωρούνται οι αποσβέσεις που διενεργούνται κάθε φορά, αφού ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις, ο λογαριασμός 16.99 χρεώνεται με το συνολικό του ποσό, και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 16 και έτσι εξισώνονται οι λογαριασμοί αυτοί, χωρίς να μένει υπόλοιπο το ποσό των 0,01 ευρώ, το οποίο μένει μόνο για τα ενσώματα πάγια στοιχεία.

3.7.5 Περιορισμός στη διανομή κερδών

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 3δ και 4 α’ Ν.2190/20, μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς αποσβέσεις), δηλαδή των εξόδων που αναγράφονται στους κωδικούς 16.02, 16.03 και 16.10 – 16.19, απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

Ως προαιρετικά αποθεματικά θεωρούνται αυτά που μπορούν να διανεμηθούν με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

3.8 17.....

Ο λογαριασμός 17 είναι κενός. Απαγορεύεται η συμπλήρωση του, εκτός αν το αποφασίσει πρώτα το αρμόδιο όργανο του κράτους.

3.9 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Συμμετοχές είναι οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε., και οι εταιρικές μερίδες των εταιριών άλλης νόμιμης μορφής, που αποκτούνται με σκοπό τη διαρκεί κατοχή τους για την επιρροή τους στις αντίστοιχες εταιρίες και εφόσον το ποσοστό συμμετοχής τους στις εταιρίες αυτές υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρίας. Για τα μερίδια της Ε.Π.Ε. και των εταιρικών μεριδίων των προσωπικών εταιριών, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο, έχει καθιερωθεί να θεωρούνται πάντοτε ως συμμετοχές και ποτέ ως χρεόγραφα και αυτό λόγω της δυσχέρειας που παρουσιάζουν στη μεταβίβαση. Οι συμμετοχές παρακολουθούνται στο λογαριασμό 18.

Αν το ποσοστό συμμετοχής στις πιο πάνω εταιρίες είναι μέχρι 10%, τότε οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια, θεωρούνται χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34 του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Χρεόγραφα θεωρούνται και όλοι οι άλλοι τίτλοι, όπως είναι οι ομολογίες, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα Τραπεζών κ.λπ..

Στο λογαριασμό 18.00 παρακολουθούνται οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις που είναι:

- ❖ Οι “εξαρτημένες” επιχειρήσεις, δηλαδή, εκείνες στις οποίες η επιχείρησης έχει τη δυνατότητα να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη της διοίκησης.

- ❖ Οι “συγγενής” επιχειρήσεις, δηλαδή, εκείνες στις οποίες η επιχείρηση διαθέτει τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των ψήφων τους στη γενική συνέλευση και
- ❖ Εκείνες που έχουν τεθεί κάτω από ενιαία διεύθυνση με την αρχική αυτή επιχείρηση.

Στο λογαριασμό 18.01 καταχωρούνται οι συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι συνδεδεμένες με αυτή.

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, με τον όρο να γίνει η καταβολή του με δόσεις, οι μετοχές που αποκτούνται με τον τρόπο αυτό, καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.00.02 – 18.00.07 ή 18.01.02 – 18.01.07, ανάλογα, με την συνολική τους αξία, με πίστωση του λογαριασμού 53.06 “οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών ” με την αξία των οφειλόμενων δόσεων, και του λογαριασμού 38 με το υπόλοιπο ποσό που καταβάλλεται σε μετρητά.

Μετά τη εξόφληση όλων των δόσεων γίνεται μεταφορά της συνολικής αξίας των μετοχών από τους λογαριασμούς 18.00.02 – 18.00.07 ή 18.01.02 – 18.01.07 στους λογαριασμούς 18.00.00, 18.00.01, 18.00.04 και 18.00.05 ή στους λογαριασμούς 18.01.01, 18.01.04 και 18.01.05 ανάλογα.

Σε περίπτωση πρόβλεψης για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις (εκτός Α.Ε.), γίνεται η εξής εγγραφή :

Χρέωση	λογαριασμός 68.01 “προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων ”
Πίστωση	λογαριασμός 18.00.19 ή 18.01.19

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ονομάζονται οι απαιτήσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης . Απεναντίας, όσες απαιτήσεις λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσης ονομάζονται βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Κατά την σύνταξη του ισολογισμού, οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που γίνονται βραχυπρόθεσμες, μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 18.02 – 18.14 στους λογαριασμούς 33.19 “Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση” και 33.20 “Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε

ξένο νόμισμα” . Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται μόνο στον ισολογισμό, για την εμφάνιση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και δεν είναι υποχρεωτικό να γίνουν λογιστικές εγγραφές.

Κάθε απαίτηση που εμφανίζεται στους λογαριασμούς 18.02 – 18.14, μόλις γίνει επισφαλής, μεταφέρεται στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και παρακολουθείται μαζί με τις άλλες επισφαλείς απαιτήσεις.

Στους λογαριασμούς 18.02 και 18.03 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων ή συγγενών επιχειρήσεων σε ελληνικό ή ξένο νόμισμα, αντίστοιχα.

Στους λογαριασμούς 18.04 και 18.05 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά των λοιπών επιχειρήσεων σε ελληνικό ή ξένο νόμισμα, αντίστοιχα, στις οποίες η εν λόγω επιχείρηση έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον, επειδή διαθέτει συμμετοχές που απεικονίζονται στο λογαριασμό 18.01.

Στο λογαριασμό 18.06 “Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων ” παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, που έχει η επιχείρηση κατά των εταίρων της.

Στους λογαριασμούς 18.07 και 18.08 είναι δυνατό (όχι υποχρεωτικά) να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα, σε ελληνικό ή ξένο νόμισμα, αντίστοιχα, που η λήξη τους υπερβαίνει τους 12 μήνες από το τέλος της χρήσης του ισολογισμού. Τα γραμμάτια αυτά όμως είναι δυνατό να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 31 “γραμμάτια εισπρακτέα”(που η τήρηση του είναι υποχρεωτική), εφόσον στο τέλος της χρήσης, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού :

- A. Διαχωρίζονται τα γραμμάτια αυτά σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα και καταχωρούνται χωριστά στον ισολογισμό και
- B. Τα δάνεια των τραπεζών που είναι με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων, διαχωρίζονται και αυτά κατά αναλογία των δύο μερών σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα.

Στους λογαριασμούς 18.09 και 18.10 είναι δυνατό (όχι υποχρεωτικά) να παρακολουθούνται οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των μακροπρόθεσμων γραμματίων εισπρακτέων, σε ελληνικό ή ξένο νόμισμα. Όταν τα γραμμάτια εισπρακτέα διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα, τότε και οι μη δεδουλευμένοι τόκοι διαχωρίζονται και αυτοί σε μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι κατά αναλογία των δύο μερών.

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 χρήσης (π.χ. εγγυήσεις στη Δ.Ε.Η., στον Ο.Τ.Ε. ή σε εκμισθωτές ακινήτων κ.λπ.).

Στο λογαριασμό 18.12 “οφειλόμενο κεφάλαιο ” παρακολουθούνται οι δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου, που πρόκειται να καταβληθούν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης του ισολογισμού.

Στους λογαριασμούς 18.13 και 18.14 παρακολουθούνται οι λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης, σε ελληνικό ή ξένο νόμισμα, που δεν εντάσσονται σε καμία από τις πιο πάνω κατηγορίες λογαριασμών 18.00 – 18.12 και 18.15 – 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.

Οι ακινητοποιήσεις της επιχείρησης που βρίσκονται στο εξωτερικό, απεικονίζονται στους λογαριασμούς με την αξία κτήσης σε ευρώ, κατά την ημέρα της δημιουργίας τους. Με βάση την αξία αυτή, υπολογίζονται οι ετήσιες αποσβέσεις. Οι μετέπειτα διακυμάνσεις του νέου νομίσματος δεν επηρεάζουν την αξία των ακινήτων που βρίσκονται στο εξωτερικό, παρά μόνο όταν πωληθούν τα ακίνητα αυτά, οπότε η διαφορά που προκύπτει στην περίπτωση αυτή μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02 ή στο 81.03, ανάλογα.

Η τρέχουσα τιμή σε ευρώ των τίτλων που είναι σε ξένο νόμισμα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό της τρέχουσας αξίας τους σε ξένο νόμισμα με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή αγοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η τρέχουσα αξία σε ξένο νόμισμα των τίτλων εξωτερικού προσδιορίζεται με βάση τη μέση χρηματιστηριακή τιμή των τίτλων αυτών κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

3.9.1 Αγορά συμμετοχών

Όταν αγοράζονται συμμετοχές, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 18 με την αξία κτήσης τους, δηλαδή, με το ποσό που καταβάλλεται για την απόκτηση τους. Επίσης, σε περίπτωση λήψης τίτλων συμμετοχής χωρίς αντάλλαγμα (π.χ. λόγω αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής ή συγγενούς εταιρίας), τότε οι μετοχές που λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα από τις θυγατρικές ή συγγενής αυτές εταιρίες κ.λπ. καταχωρούνται με την ονομαστική τους αξία στη χρέωση του λογαριασμού 18.00 ή 18.01 ή του 34 με πίστωση του λογαριασμού 41.06 “Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων”. Όταν όμως λαμβάνονται “μετοχές χωρίς αντάλλαγμα ” που προέρχονται από “κεφαλαιοποίηση διαφοράς έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο”, τότε για τις μετοχές αυτές δεν γίνεται καμία λογιστική εγγραφή. Τα ειδικά έξοδα αγοράς των τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00.

3.9.2 Πώληση συμμετοχών

- Με την αξία πώλησης των συμμετοχών

Χρέωση	λογαριασμός 38 ή 30
Πίστωση	λογαριασμός 18.00 ή 18.01

- Με το ποσό των τυχόν σχηματισμένων προβλέψεων

Χρέωση	λογαριασμός 18.00.19 ή 18.01.19
Πίστωση	λογαριασμός 18.00 ή 18.01

- Στη συνέχεια, αν οι οικείοι υπολογαριασμοί 18.00 ή 18.01 εμφανίζουν χρεωστικό υπόλοιπο, δηλαδή ζημιά, πιστώνονται με το ποσό αυτό για να εξισωθούν και χρεώνονται με το ίδιο φυσικά ποσό, οι λογαριασμοί 64.12.00“Διαφορές

αποτίμησης συμμετοχών ”ή 64.12.01 “Διαφορές από πώληση χρεογράφων” ανάλογα, ενώ αν οι υπολογαριασμοί 18.00 ή 18.01 εμφανίζουν υπόλοιπο πιστωτικό, δηλαδή κέρδος, χρεώνονται με το ποσό αυτό για να εξισωθούν και πιστώνονται με το ίδιο ποσό οι λογαριασμοί 76.04.00“Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών ” ή 76.04.01 “Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις”, ανάλογα.

Τα έξοδα πώλησης καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 64.10.01“Προμήθειες και λοιπά έξοδα πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων ” .

3.9.3 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

- 1) Αποτίμηση συμμετοχών Α.Ε. που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων

Οι συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων αποτιμούνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Στην περίπτωση αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή, αυτή θεωρείται για τη νέα χρήση σαν τιμή κτήσης. Οι τράπεζες και γενικά τα 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,ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ κ.λπ.

Η τρέχουσα τιμή των συμμετοχών σε Α.Ε., προσδιορίζεται ως εξής:

- ✓ Για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (όπως, μετοχές, ομολογίες, κ.λπ.), είναι, ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
- ✓ Αν πρόκειται για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, είναι, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσης η διαφορά αυτή καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 68.01 “Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων”, με πίστωση των αντίστοιχων αντίθετων

λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 . Σε κάθε επόμενη χρήση, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσης, οπότε, αν προκύπτει συμπληρωματική πρόβλεψη, χρεώνεται και πάλι ο λογαριασμός 68.01 με πίστωση των αντίθετων λογαριασμών 18.00.99 κ.λπ., ενώ αν προκύπτει μικρότερη πρόβλεψη από εκείνη της προηγούμενης χρήσης, χρεώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί 18.00.99 κ.λπ. με πίστωση του λογαριασμού 84.00“ Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων”.

2) Αποτίμηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις, καθώς και μετοχών Α.Ε. που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο

Οι συμμετοχές στις άλλες επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, καθώς και οι μετοχές ανώνυμων μετοχών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο αποτιμούνται πάντοτε στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

3.10 19. Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (λογαριασμός προαιρετικής χρήσης)

Όταν το υποκατάστημα τηρεί δικά του λογιστικά βιβλία από τα οποία προκύπτει κέρδος ή ζημιά στο τέλος της χρήσης, λέμε ότι τηρεί αυτοτελή λογιστική. Όταν, όμως, η συναλλακτική δραστηριότητα του υποκαταστήματος παρακολουθείται λογιστικά στο κεντρικό, τότε λέμε ότι το υποκατάστημα δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια. Στη περίπτωση αυτή το υποκατάστημα τηρεί μόνο ορισμένα βοηθητικά βιβλία αλλά το αποτέλεσμα όμως του υποκαταστήματος στο τέλος της χρήσης προσδιορίζεται από τα βιβλία του κεντρικού.

Όταν λοιπόν το υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική, τότε οι λογαριασμοί του παρακολουθούνται και συν - αναπτύσσονται μαζί με τους λογαριασμούς του κεντρικού, κάτω από τον ίδιο πρωτοβάθμιο λογαριασμό. Επίσης, το Ε.Γ.Α.Σ. παρέχει

τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν στους ομίλους λογαριασμών 19,29,39,49,59,69,79 και 99 καθώς και 09 (υπό ορισμένες προϋποθέσεις) αντί της ανάπτυξης των λογαριασμών αυτών στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 1,2,3,4,5,6,7,9 και 10 (0) αντίστοιχα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ :

Λογιστική Αντιμετώπιση - Μητρώο Παγίων – Αποσβέσεις

4.1 Η καταχώρηση της αγοράς των παγίων στα βιβλία της επιχείρησης

Μετά την παραλαβή του παγίου γίνεται η καταχώριση του τιμολογίου του προμηθευτή στα βιβλία της επιχείρησης με παράλληλη ενημέρωση των λογαριασμών πληρωτέων. Επίσης, ενημερώνεται το υποσύστημα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης το γνωστό μας, “ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ”, που αποτελεί για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ότι αποτελεί για τα αποθέματα το βιβλίο αποθήκης.

4.2 Μητρώο παγίων

4.2.1 Έννοια – σκοπός

Το μητρώο παγίων αποτελεί το βασικό λογιστικό αρχείο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, στο οποίο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αναγράφονται αναλυτικά. Για να αποτελεί ένα καλό ελεγκτικό εργαλείο το μητρώο παγίων τηρείται από διαφορετικά άτομα από εκείνα που σχετίζονται με την λειτουργία και την φυσική φύλαξη των παγίων, ώστε να μπορεί σε τακτά χρονικά διαστήματα να γίνεται αποτελεσματική σύγκριση των παγίων του μητρώου με αυτά που προκύπτουν από τις φυσικές απογραφές των παγίων.

4.2.2 Αναγκαιότητα του μητρώου για τις αποσβέσεις των παγίων

Για την παρακολούθηση των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων είναι απαραίτητη (και υποχρεωτική) η τήρηση σχετικού βιβλίου ή καρτελών, όπου καταχωρίζονται η αξία κτήσης, οι ετήσιες αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία κάθε παγίου ξεχωριστά. Παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης του βιβλίου πάγιων στοιχείων κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κριθεί αναγκαίο, θα είναι δυνατόν να εξατομικευτεί. Ο τρόπος και οι λεπτομέρειες τήρησής του αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας.

4.2.3 Στοιχεία του Μητρώου Παγίων

Το μητρώο παγίων για να επιτελέσει το βασικό του έργο ως πληροφοριακό και ελεγκτικό βιβλίο της επιχείρησης πρέπει να περιέχει για κάθε πάγιο ξεχωριστά τα παρακάτω δεδομένα :

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το πάγιο π.χ. εξειδικευμένη ονοματολογία
- Τις τεχνικές προδιαγραφές του παγίου
- Τον ατομικό κωδικό του παγίου
- Των κωδικό της γενικής λογιστικής του παγίου
- Την υπολογισμένη ωφέλιμη ζωή του παγίου
- Την μέθοδο αποσβέσεως του παγίου
- Το συντελεστή αποσβέσεως του παγίου
- Την συσσωρευμένη απόσβεση του παγίου
- Την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου
- Την αναπροσαρμοσμένη απόσβεση του παγίου
- Το αρχείο συντήρησης του παγίου
- Την υπολειμματική του αξία
- Τον χώρο εγκατάστασης του παγίου
- Την κατάσταση στην οποία βρίσκεται το πάγιο
- Τα στοιχεία του προμηθευτή του παγίου
- Την ημερομηνία αγοράς
- Τον αριθμό τιμολογίου
- Τον κωδικό του προϋπολογισμού του παγίου
- Το κόστος κτήσεως του παγίου
- Την ασφαλισμένη αξία του παγίου
- Το είδος του δικαιώματος της επιχείρησης επί του παγίου (κυριότητα ή μίσθωση)
- Τον κωδικό αποσβέσεων του παγίου
- Την ημερομηνία που άρχισε η λειτουργία του ή τέθηκε σε αδράνεια
- Την φορολογική διάταξη βάσει της οποίας αποκτήθηκε
- Τα στοιχεία και την αιτία τερματισμού της παραγωγικής του ζωής(εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή)

Η επιχείρηση διενεργεί σε τακτά χρονικά διαστήματα και οπωσδήποτε στο τέλος του έτους σύγκριση για επιβεβαίωση της συμφωνίας των δεδομένων του μητρώου των παγίων με τα δεδομένα που εμφανίζουν οι συγκεντρωτικοί περιληπτικοί λογαριασμοί των παγίων στην γενική λογιστική. Στις μεγάλες επιχειρήσεις το μητρώο παγίων ίσως είναι ο μόνος τρόπος για τον έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Με βάση τον ατομικό κωδικό του παγίου και τα άλλα στοιχεία αναγνώρισης, καθώς επίσης και τον χώρο εγκατάστασης του παγίου, αυτό μπορεί να αναζητηθεί ως προς την φυσική του ύπαρξη. Η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ του μητρώου και της γενικής λογιστικής ή του μητρώου και της πραγματικής απογραφής των παγίων σηματοδοτούν υψηλό ελεγκτικό κίνδυνο και πρέπει να διερευνώνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

4.2.4 Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων

Μία απλή και περιεκτική φόρμα ενός μητρώου παγίων που συνήθως χρησιμοποιείτε είναι η εξής :

Περιγραφή παγίου

Ημερομηνία κτήσης
 Ημερομηνία παραγωγικής έναρξης
 Βελτιώσεις
 Προσθήκες

Έτος	Αξία κτήσης	Συντελεστής απόσβεσης	Προσθήκες βελτιώσεις	Συνολική αξία	Αποσβέσεις χρήσης	Σύνολο αποσβέσεων	Αναπόσβεστο υπόλοιπο

4.3 Η απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

4.3.1 Η έννοια της απόσβεσης

Απόσβεση είναι η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός σε βάρος κάθε χρήσης της σταδιακής μείωσης της αξίας κάποιων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως πάγιων), που είναι αποσβέσιμα.

Από λογιστική άποψη η απόσβεση είναι η διαδικασία κατανομής του κόστους απόκτησης(αξία κτήσης) του πάγιου στοιχείου στη χρονική περίοδο της ωφέλιμης ζωής του. Αποτελεί έξοδο για την επιχείρηση, που δε συνεπάγεται εκροή μετρητών αλλά επηρεάζει τη ροή μετρητών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου στοιχείου και υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος και αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου.

Σε απόσβεση υπόκεινται σύμφωνα με τον Ν. 2190/20 όλα τα ενσώματα και ασώματα πάγια στοιχεία καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης.

Αποσβέσιμο είναι το πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη του έτους. Αποσβέσιμα θεωρούνται ακόμη τα έξοδα εγκατάστασης.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με την πάροδο του χρόνου υφίστανται μείωση της αξίας τους. Οι παράγοντες που προκαλούν μείωση της αξίας τους είναι:

- ✚ Τεχνολογική απαξίωση λόγω ξεπερασμένης τεχνολογίας ή λόγω αλλαγής της παραγωγικής κατεύθυνσης σε άλλους τομείς,
- ✚ φυσιολογική λειτουργική φθορά από την παραγωγική χρήση του πάγιου,
- ✚ έκτακτη λειτουργική φθορά λόγω βλάβης, ατυχήματος κτλ. και
- ✚ χρονική φθορά (πάροδος χρόνου).

4.3.2 Σκοπός των αποσβέσεων

Σκοπός των αποσβέσεων είναι η συγκέντρωση κεφαλαίου για την αντικατάσταση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων για τη διατήρηση της παραγωγικής δυναμικότητας, καθώς και η παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης. Ακόμα, σκοπός των αποσβέσεων είναι και ο προσδιορισμός του πραγματικού αποτελέσματος της δραστηριότητας.

Από λογιστική άποψη η διενέργειά των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική σύμφωνα:

- με την αρχή της πραγματικής εικόνας,
- την διατήρηση της περιουσίας,
- την επιβάρυνση της χρήσης με τα πραγματικά έξοδα.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης επιβαρύνουν τελικά το αποτέλεσμα της επιχείρησης. Το ποσό των αποσβέσεων αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσης.

Κατά συνέπεια οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων επηρεάζουν:

- ✓ Τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσης και τη φορολογία κερδών
- ✓ Τη διαμόρφωση της επενδυτικής πολιτικής.

4.3.3 Βασικές έννοιες – χρήσιμες για τις αποσβέσεις

Για την κατανόηση και τον υπολογισμό των αποσβέσεων είναι βασικό να κατανοηθούν κάποιες βασικές έννοιες, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

❖ Κόστος κτήσης

Κόστος κτήσης = καθαρή αγοραία αξία + άμεσες δαπάνες αγορών π.χ μεταφοράς κ.λπ. + δαπάνες βελτίωσης – επιχορηγήσεις παγίων.

❖ Ωφέλιμη διάρκεια ζωής

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

❖ Ποσοστό απόσβεσης

Το ποσοστό απόσβεσης είναι το ποσοστό με το ποίο πολλαπλασιάζουμε την αποσβεστέα αξία και τους μήνες χρήσης για να βρούμε την απόσβεση. Στην ουσία αυτό το ποσοστό δηλώνει τον βαθμό με τον οποίο αποσβένεται ένα πάγιο.

❖ Υπολειμματική αξία

Υπολειμματική αξία είναι η αξία την οποία έχει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της οικονομικής του ζωής ή της χρήσης που εξετάζουμε.

❖ Αποσβεστέα αξία

Η αξία στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται αποσβεστέα αξία

❖ Αναπόσβεστο υπόλοιπο

Αναπόσβεστο υπόλοιπο είναι η αξία στο τέλος της οικονομικής ζωής του παγίου ή της χρήσης που εξετάζουμε, που δεν έχει αποσβεστεί.

❖ Συσσωρευμένες αποσβέσεις

Συσσωρευμένες αποσβέσεις είναι το ποσό το οποίο απεικονίζει το σύνολο των αποσβέσεων του παγίου μέχρι την στιγμή που το εξετάζουμε.

4.3.4 Γενικές αρχές αποσβέσεων

Η αποσβεστέα αξία των παγίων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται μία από τις διάφορες μεθόδους, συνήθως η σταθερή. Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία συντελεστές. Δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από τη νομοθεσία. Ο υπολογισμός αποσβέσεων με μειωμένους συντελεστές επιτρέπεται, με την προϋπόθεση ότι θα χρησιμοποιηθεί ο ίδιος συντελεστής απόσβεσης για όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από το μήνα μέσα στον οποίο τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο και όχι από το μήνα της αγοράς του ή της καταχώρισής του στα βιβλία. Αν η χρησιμοποιήσή του δεν αρχίζει από την αρχή του έτους, τότε η απόσβεση υπολογίζεται μόνο για τους μήνες χρήσης του παγίου. Αν η χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη, τότε υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες της χρήσης.

Για να αναγνωρισθεί η απόσβεση, ότι εκπίπτει από τα έσοδα έξοδο πρέπει:

- το περιουσιακό στοιχείο να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση,
- να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,
- οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί με βάση την ισχύουσα νομοθεσία και το ποσό των αποσβέσεων να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθείται ο έμμεσος τρόπος απόσβεσης των πάγιων στοιχείων και των εξόδων εγκατάστασης, ο οποίος θα εξηγηθεί στην επόμενη υπό ενότητα. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ'αυτή, με χρέωση του λογαριασμού 66 "αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο αντίθετων λογ/μών 10.99,11.99,12.99,13.99,14.99 και 16.99.

Οι αποσβέσεις των πάγιων διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες. Οι πρόσθετες (αυξημένες) αποσβέσεις δεν είναι ουσιαστικά αποσβέσεις, αλλά αποτελούν φορολογικό - αναπτυξιακό κίνητρο. Δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ούτε και κοστολογήσιμες. Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρίζονται στη χρέωση του λογαριασμού 85, "αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και τελικά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης (λογ/μός 86.03).

Χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί κατά τη διενέργεια των αποσβέσεων.

Λογαριασμός πάγιου	Λογ/μός Τακτικών αποσβέσεων	Αντίθετοι λογ/σμοι αποσβεσμένων
11.00.00	66.01.00	11.99.00
11.01.00	66.01.01	11.99.01
11.02.00	66.01.02	11.99.02
11.03.00	66.01.03	11.99.03
11.04.00	66.01.04	11.99.04
κ.ο.κ	κ.ο.κ	κ.ο.κ

4.3.4 Λογιστικές εγγραφές επί των αποσβέσεων

Για παρακολούθηση του υπολογισμού του ποσού των αποσβέσεων υπάρχουν δύο τρόποι:

- A. Ο τρόπος της άμεσου εμφανίσεως της απόσβεσης και
- B. Ο τρόπος της εμμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.

Κατά τον πρώτο τρόπο (άμεσος), χρεώνεται ο λογαριασμός αποσβέσεις και πιστώνεται ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται.

Παράδειγμα:

Χρέωση	λογαριασμός Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000
Πίστωση	λογαριασμός Μηχανήματα	10.000

Κατά το δεύτερο τρόπο (έμμεσος), για παρακολούθηση του ποσού με το οποίο μειώνεται κάθε φορά η αξία του περιουσιακού στοιχείου, λόγω αποσβέσεως, δημιουργούμε λογαριασμό αντίθετο ή αρνητικό αυτού του περιουσιακού στοιχείου τον οποίο και πιστώνουμε σε χρέωση του λογαριασμού Αποσβέσεις. Αυτός ο λογαριασμός παρουσιάζει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζει το ποσό στο οποίο ανέρχεται η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου, ο δε λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζεται πάντοτε με χρεωστικό υπόλοιπο και δείχνει την αρχική αξία αυτού. Από τη σύγκριση αυτών των δύο λογαριασμών προκύπτει η αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει απομείνει.

Παράδειγμα:

Χρέωση	λογαριασμός Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000
Πίστωση	λογαριασμός Αποσβεσμένα Μηχανήματα	10.000

Δεν ξεχνάμε πώς, ο υπολογισμός των αποσβέσεων των διάφορων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο τέλος της χρήσης, όπως έχει ξανά αναφερθεί, κατά τις εγγραφές τακτοποιήσεως και συγκεντρώσεως των αποτελεσμάτων, για να καθορισθεί η καθαρή θέση της επιχείρησης.

Διαγραφή πάγιων στοιχείων έχουμε όταν υπάρχει :

✚ Καταστροφή παγίου ή

✚ Πώληση παγίου

Όταν καταστρέφεται ένα πάγιο το αναπόσβεστο υπόλοιπο την ημέρα της καταστροφής είναι ζημιά για την επιχείρηση και καταχωρείται ως έκτακτο έξοδο.

Εγγραφές καταστροφής:

1.

Χρέωση	Αποσβέσεις παγίων	XXX	
Πίστωση	Αποσβεσθέντα πάγια		XXX

Καταλογισμός αποσβέσεων περιόδου

2.

Χρέωση	Αποσβεσθέντα πάγια	XXX	
Πίστωση	Πάγια		XXX

Μεταφορά αποσβεσθέντων σε λογαριασμό κτήσης

3.

Χρέωση	Ζημίες από καταστροφή παγίων	XXX	
Πίστωση	Πάγια		XXX

Καταλογισμός ζημιών από καταστροφή

Κατά την πώληση ενός παγίου εάν:

- Αντίτιμο της πώλησης > Αναπόσβεστο υπόλοιπο την ημέρα της πώλησης, τότε η μεταξύ τους διαφορά είναι έκτακτο κέρδος για την επιχείρηση.
- Αντίτιμο της πώλησης < Αναπόσβεστο υπόλοιπο την ημέρα της πώλησης, τότε η μεταξύ τους διαφορά είναι έκτακτο έξοδο για την επιχείρηση.

Εγγραφές πώλησης:

1.

Χρέωση	Αποσβέσεις παγίων	XXX	
Πίστωση	Αποσβεσθέντα πάγια		XXX

Καταλογισμός αποσβέσεων περιόδου

2.

Χρέωση	Αποσβεσθέντα πάγια	XXX	
Πίστωση	Πάγια		XXX

Μεταφορά αποσβεσθέντων σε λογαριασμό κτήσης

3.

Χρέωση	Ζημίες(ή κέρδη) από πώληση παγίων	XXX	
Πίστωση	Πάγια		XXX

Καταλογισμός αποτελεσμάτων πώλησης

4.3.5 Υπολογισμός της απόσβεσης

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από το νόμο να κάνουν απόσβεση των περιουσιακών τους στοιχείων με βάση συγκεκριμένες διαδικασίες(για την ακρίβεια, με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης), έτσι ώστε να μη χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι απόσβεσης από χρόνο σε χρόνο. Οι επιχειρήσεις, όμως, μπορούν να χρησιμοποιούν διαφορετικές μεθόδους απόσβεσης σε διάφορες εσωτερικές και ανεπίσημες καταστάσεις τους για να κάνουν εκτιμήσεις της απόδοσης τους.

Η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους. Αν και ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, νόμος 2238/94) και το Π.Δ. 299/2003, περί αποσβέσεων, υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν μια συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης, η διεύθυνση μιας επιχείρησης μπορεί αν θέλει και μόνο για δική της χρήση να χρησιμοποιήσει διάφορες μεθόδους απόσβεσης για να κάνει εσωτερικές εκτιμήσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της απόσβεσης εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν έχει συχνή χρήση αποσβένεται συνήθως με βάση την πραγματική του χρήση και όχι την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Κάποιο άλλο περιουσιακό στοιχείο με συνεχή χρήση μπορεί να είναι καλύτερα να αποσβένεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση ενός τρίτου στοιχείου μπορεί να επιταχυνθεί σε περίπτωση μεγάλων αλλαγών στην αξία του ή και σε άλλους παράγοντες όπως το προβλεπόμενο κόστος επισκευών.

Οι τέσσερις πιο συνηθισμένες μέθοδοι απόσβεσης είναι η μέθοδος σταθερής απόσβεσης, η οποία είναι και η μόνη επίσημη, η μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης, η

μέθοδος αύξουσας απόσβεσης και η μέθοδος ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος. Φυσικά υπάρχουν και άλλες μέθοδοι όμως επειδή δεν είναι τόσο διαδεδομένες και δεν χρησιμοποιούνται τόσο συχνά δεν είναι κρίνεται σκόπιμο να τις αναλύσουμε.

4.3.6 Σταθερή μέθοδος

Η μέθοδος σταθερής απόσβεσης είναι η απλούστερη και η ευρύτερα χρησιμοποιούμενη. Δίνει τη δυνατότητα αναγνώρισης της απόσβεσης σε ετήσια βάση και σε ίσα ποσά κατά την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Αν το στοιχείο που αποσβένεται αναμένεται να χάνει μέρος από την αξία του με ομοιόμορφο τρόπο κάθε έτος, τότε αυτή η μέθοδος είναι η καταλληλότερη.

Το τμήμα του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε απόσβεση ονομάζεται αποσβεστέα αξία, όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενη ενότητα. Η αποσβεστέα αξία υπολογίζεται με την αφαίρεση από το συνολικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου της υπολειμματικής αξίας του. Αυτή η υπολειμματική αξία, που συνήθως είναι μια εκτίμηση, αναπαριστά την αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την πλήρη απόσβεση του, καθώς επίσης και το ελάχιστο ποσό που μπορεί να αποφέρει αυτό το στοιχείο από την στιγμή που δεν θα είναι πλέον χρήσιμο στον κάτοχο του.

Αν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο έχει συνολικό κόστος 3.000 ευρώ και υπολειμματική αξία 200 ευρώ τότε η αποσβεστέα αξία μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:

$$\begin{array}{rcl} \text{Κόστος} & - & \text{Υπολειμματική αξία} & = & \text{Αποσβεστέα αξία} \\ 3.000 \text{ €} & - & 200 \text{ €} & = & 2.800 \text{ €}. \end{array}$$

Η αποσβεστέα αξία διαιρείται στη συνέχεια με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής, που συνήθως εκφράζεται σε έτη, για να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση:

$\frac{\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Ωφέλιμη διάρκεια ζωής (σε έτη)}} = \text{Ετήσια απόσβεση}$
--

Αν το περιουσιακό στοιχείο του παραπάνω παραδείγματος με αποσβεστέα αξία 2.800€ είχε ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 έτη, ή ετήσια απόσβεση του θα υπολογιζόταν ως εξής:

$$\frac{2.800 \text{ €}}{10 \text{ έτη}} = 280 \text{ € (ετήσια απόσβεση)}$$

Η ετήσια απόσβεση μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό. Το πρώτο βήμα είναι να προσδιορίσουμε ένα κλάσμα με αριθμητή τη μονάδα και παρονομαστή το πλήθος των ετών της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του στοιχείου. Συνεπώς, στο παράδειγμά μας, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των 10 ετών μπορεί να εκφραστεί με το κλάσμα 1/10, το οποίο, αν μετατρέψει σε ποσοστό, θα μας δώσει ετήσια απόσβεση 10%.

Με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, πολλαπλασιάζουμε στη συνέχεια το συντελεστή 10% με την αποσβεστέα αξία του στοιχείου και έχουμε την ετήσια απόσβεση:

$$2.800 \text{ €} \times 0,10 = 280 \text{ €}.$$

ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Στο προηγούμενο παράδειγμα, η εγγραφή προσαρμογής για την απόσβεση ολόκληρου του πρώτου έτους του περιουσιακού στοιχείου θα ήταν :

200-		
Δεκ. 31	Απόσβεσεις - Εξοπλισμός	280
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο	
	- Εξοπλισμός	280
	Αναγνώριση απόσβεση πρώτου έτους	

Μετά την καταχώριση αυτής της εγγραφής στους λογαριασμούς του καθολικού, οι λογαριασμοί θα είχαν ως εξής :

	Εξοπλισμός	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο -- Εξοπλισμός
200X		200X
Ιαν. 1	3000	Δεκ.31 280

Μετά την αναγνώριση της απόσβεσης του δεύτερου έτους, ο λογαριασμός Εξοπλισμός θα συνέχιζε να έχει την ίδια μορφή με την παραπάνω, αλλά ο λογαριασμός Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο --Εξοπλισμός θα ήταν :

	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο ----- Εξοπλισμός
200X	
Δεκ.31 (μετά το πρώτο έτος)	280
200Y	
Δεκ.31 (μετά το δεύτερο έτος)	280

Προσέξτε ότι ο λογαριασμός του αποσβεσμένου πάγιου στοιχείου αυξήθηκε από 280€ στο τέλος του πρώτου έτους σε 560€ μετά την αναγνώριση της απόσβεσης του δεύτερου έτους. Ο ισολογισμός μετά το δεύτερο έτος θα εμφάνιζε το περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Εξοπλισμός	3.000
Μείον: Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο	<u>560</u>
	2.440

Το υπόλοιπο που προσδιορίζεται για τον εξοπλισμό, 2440€, αποτελεί τη λογιστική του αξία (book value). Η λογιστική αξία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου όπως εμφανίζεται στα βιβλία μείον το αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο. Για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, η λογιστική αξία στο τέλος του τρίτου έτους θα ήταν 2.160€ (3.000€ - 280€ - 280€ - 280€ = 2.160€)

Αν το περιουσιακό στοιχείο αποσβεστεί πλήρως κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του που είναι 10 έτη, τότε η λογιστική του αξία θα ισούται με τη υπολειμματική του αξία (3.000€ - 2.800€ = 200€). Πενθυμίζουμε ότι η λογιστική αξία αναπαριστά το αρχικό κόστος (3.000€) μείον το αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο (2.800€). Ο λογαριασμός Αποσβέσεις κλείνεται στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου.

4.3.6 Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης

Αυτή η μέθοδος είναι κατάλληλη όταν το περιουσιακό στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση συνεισφέρει στην παραγωγή κερδών σε μεγαλύτερο βαθμό τα πρώτα χρόνια χρήσης του από ότι τη μεταγενέστερη ζωή του. Αυτή η μέθοδος διαφέρει από τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης στο ότι χρησιμοποιεί διπλάσιο ρυθμό απόσβεσης. Δηλαδή, ένα περιουσιακό στοιχείο με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 έτη που αποσβένεται με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης έχει ένα ποσοστό απόσβεσης 10% ετησίως. Με τη μέθοδο φθίνουσας απόδοσης, έχει ποσοστό 20% ετησίως επί του υπολοίπου του ή επί της λογιστικής του αξίας. Όταν χρησιμοποιείται αυτή η μέθοδος, η υπολειμματική αξία δεν παίρνει μέρος στον υπολογισμό. Ο τύπος για τον υπολογισμό της απόσβεσης του πρώτου έτους είναι:

$\text{Κόστος} \times \text{Ποσοστό φθίνουσας απόδοσης} = \text{Απόσβεση πρώτου έτους}$

Για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο αξίας 3.000€ με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 έτη και υπολειμματική αξία 100€, με αυτή τη μέθοδο αποσβένεται ως εξής:

$$3.000\text{€} \times 0,20 = 600\text{€}$$

Παρατηρούμε ότι, η υπολειμματική αξία δεν παίρνει μέρος στον υπολογισμό. Η αναγνώριση της απόσβεσης τα επόμενα έτη βασίζεται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου επί το ποσοστό της φθίνουσας απόδοσης.

Η απόσβεση του παραπάνω περιουσιακού στοιχείου κατά την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος εξοπλισμού: 3.000€

Υπολειμματική αξία: 100€

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής: 10 έτη

Ποσοστό σταθερής απόσβεσης: 10%(1/10)

Ποσοστό φθίνουσας απόδοσης: 20%(2/10)

Έτος	Υπολογισμός (Λογιστική Χ Ποσοστό)	Απόσβεση	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο	Λογιστική αξία
1	3.000 X 20%	600	600	2.400
2	2.400 X 20%	480	1.080	1.920
3	1.920 X 20%	384	1.464	1.536,00
4	1.536 X 20%	307,2	1.771,20	1.228,80
5	1.228,80 X 20%	245,7	2.016,96	983,04
6	983,04 X 20%	196,61	2.213,57	786,43
7	786,43 X 20%	157,29	2.370,86	629,14
8	629,14 X 20%	125,83	2.496,69	503,31
9	503,31 X 20%	100,66	2.597,35	402,65
10	402,65 X 20%	80,53	2.677,88	322,12

Το τελευταίο ποσό στη λογιστική αξία μετά τον υπολογισμό της απόσβεσης του δέκατου έτους είναι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου, με βάση την φθίνουσα μέθοδο υπολογισμού. Αν συγκρίνουμε τις μεθόδους της φθίνουσας απόδοσης με αυτή της σταθερής απόσβεσης, θα δούμε τη διαφορά στο ποσό της απόσβεσης που αναγνωρίζεται κάθε έτος.

Μετά τον υπολογισμό της απόσβεσης ολόκληρου του πρώτου έτους, οι υπολογισμοί για το δεύτερο και τα επόμενα έτη βασίζονται στη λογιστική αξία επί το ποσοστό της φθίνουσας απόδοσης που είναι το ποσοστό της σταθερής απόσβεσης επί δύο.

Αν το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο δεν έχει αποκτηθεί στην αρχή της λογιστικής περιόδου, όπως συμβαίνει συνήθως, το ποσό της απόσβεσης που θα αναγνωριστεί θα είναι για ένα κλάσμα του έτους, το οποίο θα αντιπροσωπεύει τη χρονική διάρκεια χρήσης του στοιχείου. Ας υποθέσουμε ότι το περιουσιακό στοιχείο

αποκτήθηκε 2 Απριλίου του τρέχοντος έτους. Η απόσβεση του πρώτου έτους θα υπολογιστεί με βάση την περίοδο χρήσης του στοιχείου, από τις 2 Απριλίου έως τις 31 Δεκεμβρίου, που είναι εννέα μήνες. Η φθίνουσα απόδοση για τους εννέα μήνες χρήσης του πρώτου έτους θα υπολογιστεί ως εξής:

$$3.000 \text{ €} \times 20\% \times 9/12 = 450 \text{ €}$$

Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά από αυτή την εγγραφή προσαρμογής θα είναι 2.550€. Το ποσό αυτό θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό της απόσβεσης του δεύτερου έτους, ως εξής:

$$2.550 \text{ €} \times 20\% = 510 \text{ €}$$

Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την εγγραφή προσαρμογής του δεύτερου έτους θα είναι 2.040 €. Αυτό το ποσό θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό της απόσβεσης του τρίτου έτους, ως εξής:

$$2.040 \text{ €} \times 20\% = 408 \text{ €}$$

Ανεξάρτητα από τη χρονική στιγμή απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου, το ποσό της απόσβεσης που αναγνωρίζεται για το πρώτο έτος βασίζεται στην περίοδο πραγματικής χρήσης του στοιχείου κατά το έτος αυτό. Η απόσβεση του πρώτου έτους συνήθως δεν υπολογίζεται για χρονικές περιόδους μικρότερες του μισού μήνα. Συνεπώς, ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αποκτηθεί στις 10 Μαΐου θα αποσβεστεί για την περίοδο από τις 15 Μαΐου έως τις 31 Δεκεμβρίου του ημερολογιακού έτους (7,5 Μήνες). Το κλάσμα που θα χρησιμοποιηθεί σε αυτή την περίπτωση θα είναι $15/24 = 5/8$. Μερικές όμως, επιχειρήσεις προτιμούν να αποσβένουν ένα περιουσιακό στοιχείο μόνο κατά ολόκληρους μήνες.

Η φορολογική νομοθεσία σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003, θεωρεί ολόκληρο μήνα για την διενέργεια αποσβέσεων, εντός του οποίου ξεκίνησε ή τερματίστηκε η λειτουργία του παγίου.

4.3.8 Μέθοδος αύξουσας απόσβεσης (ή επιταχυνόμενη)

Η μέθοδος αύξουσας απόσβεσης ή αλλιώς επιταχυνόμενη απόσβεση, είναι η αναγνώριση μεγαλύτερων ποσών απόσβεσης τα πρώτα χρόνια της χρήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου και μικρότερων ποσών τα επόμενα χρόνια.

Για παράδειγμα, ένα αυτοκίνητο το οποίο χρησιμοποιείται από μία επιχείρηση μπορεί να αποσβεστεί με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, αλλά έτσι δεν θα φαίνεται σωστά η χρήση του. Αν η παραγωγικότητα του αυτοκινήτου είναι μεγαλύτερη τα

πρώτα χρόνια της χρήσης του, τότε πρέπει να χρησιμοποιηθεί μια μορφή επιταχυνόμενης απόσβεσης. Για πολλά πάγια περιουσιακά στοιχεία, το κόστος συντήρησης και επισκευής αυξάνεται όσο περισσότερο χρησιμοποιείται το στοιχείο από την επιχείρηση. Ένα αυτοκίνητο μπορεί να μην χρειαστεί καθόλου επισκευές στα 2 ή 3 πρώτα χρόνια της χρήσης του, αλλά θα απαιτεί όλο και μεγαλύτερο κόστος επισκευών καθώς θα περνούν τα χρόνια. Όταν εφαρμόζεται αύξουσα μέθοδος απόσβεσης τα πρώτα χρόνια και χαμηλότερη τα επόμενα, το κόστος συντήρησης και επισκευών που θα προκύψει αργότερα τείνει να συμψηφίσει το αναγνωριζόμενο συνολικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται. Με αυτή τη φιλοσοφία ικανοποιείται και η βασική λογιστική αρχή του συμψηφισμού του κόστους με τα έσοδα.

4.3.9 Μέθοδος απόσβεσης ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος

Η μέθοδος απόσβεσης ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος επιμερίζει το κόστος ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου στις διάφορες λογιστικές περιόδους με βάση την πραγματική απόδοση του στοιχείου. Έτσι, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι απεριόριστη από πλευράς χρόνου, αλλά περιορισμένη από πλευράς μονάδων προϊόντος τις οποίες μπορεί να παραγάγει κατά τη χρήση του. Με τη μέθοδο αυτή, όπως και με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, το τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου το οποίο υπόκειται σε απόσβεση ονομάζεται αποσβεστέα αξία. Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία με την εκτιμώμενη δυνατότητα παραγωγής, μπορεί να προσδιοριστεί η απόσβεση που αναλογεί σε κάθε μονάδα την οποία θα παραγάγει το μηχάνημα.

$$\frac{\text{Αποσβεστέα αξία}}{\text{Παραγωγική δυνατότητα}} = \text{Απόσβεση ανά μονάδα}$$

Αν το πλήθος των παραγόμενων μονάδων κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου πολλαπλασιαστεί με την απόσβεση ανά μονάδα, προκύπτει η εγγραφή προσαρμογής για τα συνολικά έξοδα απόσβεσης.

Για παράδειγμα, ένας μηχάνημα που έχει αποκτηθεί με κόστος 3.100 € και έχει υπολειμματική αξία 100 € πρόκειται να αποσβεστεί με τη μέθοδο απόσβεσης ανά

μονάδα παραγωγής προϊόντος. Η εκτιμώμενη παραγωγική δυνατότητα του μηχανήματος είναι 40.000 ώρες. Η απόσβεση ανά ώρα υπολογίζεται ως εξής:

$$\frac{3.100 \text{ € (κόστος)} - 100 \text{ €(υπολειμματική αξία)}}{40.000 \text{ ώρες (παραγωγική δυνατότητα)}} = 0,075 \text{ €(απόσβεση ανά ώρα)}$$

Αν το μηχάνημα χρησιμοποιηθεί για 1.500 ώρες μέσα σε μια λογιστική περίοδο, το πλήθος των ωρών επί το ρυθμό απόσβεσης των 0,075 €θα δώσει ένα μέσο όρο ετήσιας απόσβεσης της τάξης των 112,50 €.

Όταν η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου διαφέρει σημαντικά από χρόνο σε χρόνο, η μέθοδος απόσβεσης ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος είναι καταλληλότερη από τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Είναι φανερό ότι το κόστος αποδίδεται καλύτερα στα έσοδα για τη συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, ικανοποιώντας έτσι την αρχή του συμψηφισμού του κόστους με τα έσοδα, όπως ικανοποιούσε και η αύξουσα μέθοδος.

4.3.10 Τοκοχρεολυτική απόσβεση

Τα έξοδα των άυλων στοιχείων υπολογίζονται κάπως αυθαίρετα, και όχι με τις προηγούμενες μεθόδους.

Η συστηματική διαγραφή του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο της οικονομικής του ζωής ονομάζεται τοκοχρεολυτική απόσβεση (amortization). Η εγγραφή που την αναγνωρίζει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι μία χρέωση του λογαριασμού Τοκοχρεολυτικές αποσβέσεις και μία άμεση πίστωση του λογαριασμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η χρονική περίοδος κατά την οποία διαγράφεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο εξαρτάται από το στοιχείο αλλά και από τη ισχύουσα νομοθεσία(π.χ. σε 5 χρόνια ή εφάπαξ). Ένα εμπορικό σήμα, παραχωρείται για μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο μετά το θάνατο του δημιουργού του, αλλά ίσως αυτή η περίοδος να μην είναι πρακτική από την άποψη της αναγνώρισης της τοκοχρεολυτικής απόσβεσης. Αν, για παράδειγμα, το συγκεκριμένο έργο που καλύπτεται από το εμπορικό σήμα αναμένεται να έχει μια ωφέλιμη διάρκεια ζωής 25 ετών, αυτή μπορεί να είναι η καταλληλότερη περίοδος για την αναγνώριση της τοκοχρεολυτικής απόσβεσης.

Υπάρχουν και άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που μπορεί να υπόκεινται σε τοκοχρεολυτική απόσβεση, όπως το οργανωτικό κόστος ή το κόστος έρευνας και

ανάπτυξης. Ο προσδιορισμός της ωφέλιμης διάρκειας ζωής αυτών των στοιχείων εξαρτάται συνήθως από την κρίση του λογιστή ή του αρμόδιου. Ένας γενικός κανόνας είναι ότι δε θα πρέπει να γίνεται τοκοχρεολυτική απόσβεση για περίοδο μικρότερη των 5 ετών, εκτός και αν μπορεί να αποδειχτεί ότι τα οφέλη του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου διαρκούν μικρότερο χρονικό διάστημα. Το γεγονός ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο εκτιμάται ότι έχει μια συγκεκριμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής δε σημαίνει ότι αυτή δεν μπορεί να αλλάξει στο μάλλον. Αν ο κάτοχος ενός δικαιώματος δικαιόχρησης που έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 ετών ανακαλύψει ότι τα οφέλη της δικαιόχρησης δεν υπερβαίνουν τα 8 έτη, θα πρέπει να προσαρμόσει κατάλληλα την τοκοχρεολυτική του απόσβεση.

Στην περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρηθεί ότι δεν έχει πλέον αξία, θα πρέπει να διαγραφεί αμέσως ως έκτακτη ζημιά.

Έστω, μία επιχείρηση αγοράζεται για 100.000 €. Το ενεργητικό της επιχείρησης ανέρχεται σε 80.000 € και το υπόλοιπο θεωρείται ότι αποτελεί τη φήμη και πελατεία της. Ο αγοραστής αναμένει ότι η φήμη και πελατεία θα διαρκέσει για 5 έτη. Οι ακόλουθες εγγραφές αναπαριστούν την αγορά και την τοκοχρεολυτική απόσβεση ολόκληρου του πρώτου έτους της φήμης και πελατείας :

200X			
Ιαν. 10	Ενεργητικό	80.000	
	Φήμη και πελατεία	20.000	
	Ταμείο		100.000

Αγορά επιχείρησης

200X			
Δεκ. 31	Τοκοχρεολυτικές αποσβέσεις-Φήμη και πελατεία (20.000 X 20%)	4.000	
	Φήμη και πελατεία		4.000

Διαγραφή ετήσιας φήμης και πελατείας

4.3.11 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing)

Σύμφωνα με το Ν. 1665/86 ο εκμισθωτής (Α) που είναι συνήθως Τράπεζα και ο μισθωτής (Β) που είναι συνήθως επιχείρηση (οποιασδήποτε μορφής) μπορούν να συνάψουν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης με βάση την οποία ο εκμισθωτής (Α) να παραχωρεί έναντι μισθώματος στο μισθωτή (Β) τη χρήση κινητού ή ακινήτου πράγματος που προορίζεται για την επιχείρηση ή το επάγγελμα του, για ορισμένο χρόνο (όχι μικρότερο από 3 έτη), παρέχοντας του συγχρόνως και το δικαίωμα είτε να αγοράσει τον εξοπλισμό στη λήξη της σύμβασης είτε να τον επαναμισθώσει.

Η εταιρία (Α) που παραχωρεί τη χρήση κινητού πράγματος σε τρίτον (Β) έναντι μισθώματος και παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα στο μισθωτή (Β) να το αγοράσει, έχει δικαίωμα να υπολογίζει αποσβέσεις, για κινητά πράγματα αλλά και για ακίνητα, εκτός από τα οικοπέδα, σε ίσα μέρη, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Φυσικά, δεν γίνονται αποσβέσεις κατά την αξία του ακινήτου που αντιστοιχεί στο οικόπεδο.

Ο μισθωτής (Β) δεν προβαίνει σε αποσβέσεις εκτός αν αποκτήσει το κινητό αυτό πράγμα (π.χ. μηχανήμα), οπότε προβαίνει από τον μήνα εκείνο και μετά σε υπολογισμό αποσβέσεων πάνω στην αξία απόκτησης του. Το μίσθωμα όμως (δηλαδή τα ενοίκια) που καταβάλλει ο μισθωτής (Β) εκπίπτουν εξολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα του, εκτός από τα μισθώματα που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου τα οποία δεν αναγνωρίζονται και επομένως δεν εκπίπτουν ως δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη (άρθρο 31 παρ. 1 στ. Ν. 238/94). Επίσης, τα μηχανήματα που αγοράζονται μέσω χρονομεριστικής μίσθωσης (leasing) θα πρέπει να απεικονίζονται και σε λογαριασμούς τάξης με τη ποσότητα τους.

4.4 Κεφαλαιακές βελτιώσεις

Έχει αναφερθεί νωρίτερα, ότι, όταν αποκτάται ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο εγγράφεται με το πραγματικό του κόστος, το οποίο περιλαμβάνει οποιοδήποτε άλλο κόστος είναι αναγκαίο ώστε να γίνει αυτό το στοιχείο λειτουργικό για την επιχείρηση.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής θεωρούνται τρέχοντα έξοδα (έξοδα εκμετάλλευσης) και δεν επηρεάζουν άμεσα τη λογιστική αντιμετώπιση του στοιχείου. Αν όμως το στοιχείο χρησιμοποιείται σε συνεχή βάση, ίσως κάποια στιγμή χρειαστεί να γίνουν σημαντικές επισκευές ή βελτιώσεις σε αυτό ώστε να συνεχίσει να είναι λειτουργικό. Σε αυτή τη περίπτωση, προκύπτει ανάγκη για κεφαλαιακές βελτιώσεις (capital improvement).

Οι κεφαλαιακές βελτιώσεις είναι κόστος που αυξάνει τη χρησιμότητα ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου για περισσότερο χρόνο από μία λογιστική περίοδο. Η γενική επισκευή της μηχανής ενός φορτηγού είναι ένα παράδειγμα κεφαλαιακής βελτίωσης. Παρόλο που το κόστος της δαπάνης είναι σχετικό, το κύριο χαρακτηριστικό για να χαρακτηριστεί κεφαλαιακή βελτίωση ή κεφαλαιακή δαπάνη είναι ότι χωρίς την επισκευή ίσως είναι αδύνατη η χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Επειδή αυτή η εργασία είναι απαραίτητη και παρατείνει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του στοιχείου, η δαπάνη κεφαλαιοποιείται, δηλαδή το κόστος της επισκευής προστίθεται στο αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συμπερασματικά, η κεφαλαιακή βελτίωση ονομάζεται και κεφαλαιακή δαπάνη (capital expenditure).

Παράδειγμα:

Καταγραφή μιας κεφαλαιουχικής δαπάνης

Αρχικό κόστος φορτηγού	6.200
Υπολειμματική αξία	200
Μέθοδος απόσβεσης – σταθερή	
Ωφέλιμη διάρκεια ζωής – 10 έτη	
Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο	4.000
Κεφαλαιουχικές δαπάνες μετά το 7 ^ο έτος	1.000

Εγγραφή των κεφαλαιουχικών δαπανών :

200X		
Ιαν. 10	Φορτηγό	1.000
	Ταμείο	1.000

Καταγραφή κεφαλαιουχικής δαπάνης και αύξησης ωφέλιμης διάρκειας ζωής
κατά 1 έτος

200X		
Δεκ. 31	Αποσβέσεις – Φορτηγό παράδοσης	750
	Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο	750

Αναγνώριση προσαρμοσμένης ετήσιας απόσβεσης (3.000/4 έτη)

Παρατηρούμε, ότι η αναγνωριζόμενη ετήσια απόσβεση έχει αλλάξει. Η αλλαγή αυτή ήταν αποτέλεσμα της κεφαλαιουχικής επένδυσης, η οποία αύξησε το αρχικό κόστος του φορτηγού. Οι ακόλουθοι υπολογισμοί αναγνωρίζουν τη νέα απόσβεση καθώς και την επέκταση της διάρκειας ζωής του φορτηγού:

Αρχικό κόστος φορτηγού	6.200
Υπολειμματική αξία	200
Αποσβεστέα αξία (10 έτη)	6.000
Αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο (μετά από 7 έτη)	4.000
Υπόλοιπη αποσβεστέα αξία (μετά από 7 έτη)	2.000
Κεφαλαιουχική δαπάνη	<u>1.000</u>
Νέα αποσβεστέα αξία (επέκταση διάρκεια ζωής 1 έτος)	3.000
Νέος ρυθμός ετήσιας απόσβεσης (3.000/4έτη ωφέλ. ζωής)	750

Σε αυτό το παράδειγμα, τόσο η ωφέλιμη διάρκεια ζωής, όσο και η απόσβεση που αναγνωρίζονται έχουν αλλάξει. Αν η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του φορτηγού δεν έχει αλλάξει, μόνο η αναγνωριζόμενη δαπάνη απόσβεσης θα έχει αυξηθεί για τα επόμενα 3 έτη κατά 333,33 €ανά έτος.

4.5 Π.Δ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 299 Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης (ΦΕΚ 255/4.11.2003)

Το Προεδρικό Διάταγμα 299 είναι το πιο πρόσφατο που έχει συνταχθεί και αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, και συγκεκριμένα καθορίζει τους κατώτερους και ανώτερους συντελεστές απόσβεσης.

4.5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο άρθρο 1 και 2 αναφέρονται κάποιες γενικές διατάξεις περί αποσβέσεων των παγίων, όπως :

- Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων που ασκούνται από φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31, 41, 49 και 105 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ορίζονται κατά τις διατάξεις του Π.Δ. 299/03.
- Η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και μετά οριζόμενα δια του παρόντος προεδρικού διατάγματος ποσοστά είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.
- Τα ποσοστά αποσβέσεων που ορίζονται με το παρόν Π.Δ. αφορούν ετήσια απόσβεση. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης,
- Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Π.Δ. δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.
- Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένεται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.
(Με την παρ. 6 του άρθρου 9 του 3296 άλλαξε το ποσό και η παράγραφος 1 του Άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας έχει ως εξής :

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία)

- Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που ορίζονται με το παρόν εφαρμόζονται από 1 ης Ιανουαρίου 2003, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά.
- Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, με την επιφύλαξη των αναφερόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Π.Δ.299/03, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.
- Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, γι' αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.
- Οι τακτικές αποσβέσεις, που διενεργούνται με τις μεθόδους που προαναφέρθηκαν, υπολογίζονται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στις διατάξεις του παρόντος Π.Δ. και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο παρόν διάταγμα συντελεστών, επί της σε ευρώ αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, όπως η αξία αυτή εξευρίσκεται σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά σχετικές διατάξεις.

4.5.2 Κατώτεροι και Ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης

Στο Π.Δ.299/03 αναλύονται για όλες τις περιπτώσεις των λογαριασμών της ομάδας 1, δηλαδή των παγίων, οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης, άλλωστε αυτός είναι και ο σκοπός του Π.Δ. αυτού.

Πιστεύω, στην παρούσα εργασία δεν είναι απαραίτητο να αναφερθούν αναλυτικά όλοι αυτοί οι συντελεστές, γιατί σκοπός της είναι η σφαιρική γνώση και πληροφόρηση γύρω από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, και όχι τόσο η εξειδικευμένη προσέγγιση τους.

Περίπου οι συντελεστές κυμαίνονται:

- Για τις κτιριακές εγκαταστάσεις από 3% έως 12%
- Για τα μηχανήματα από 1% έως 20%
- Για τα μεταφορικά μέσα από 3% έως 100%

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ:

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΠΙΔΟΤΗΣΗΣ ΓΙΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Κατά καιρούς, για τις επιχειρήσεις δημιουργούνται προγράμματα επιδότησης για πάγια περιουσιακά στοιχεία και όχι μόνο. Αυτά τα προγράμματα δίνουν κίνητρα στις επιχειρήσεις για επενδύσεις, αφού, χρηματοδοτούν ένα μεγάλο μέρος των επενδύσεων αυτών.

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται δυο τελευταία προγράμματα που αφορούν και χρηματοδότηση παγίων.

Συνήθως, η οργάνωση αυτών των προγραμμάτων διεξάγεται από το ΕΣΠΑ και το ΤΕΜΠΙΜΕ.

Το ΕΣΠΑ σημαίνει «Εθνικό Στρατηγικό Πλαίσιο Αναφοράς», και δεν είναι τίποτα άλλο από την νέα προγραμματική περίοδο 2007-2013. Όλοι θυμόμαστε το Γ΄ ΚΠΣ. Ήταν η προγραμματική περίοδος 2000-2006. Το Γ΄ ΚΠΣ έχει φτάσει στο τέλος του. Ξεκινάει λοιπόν μια νέα προγραμματική περίοδος έως το 2013, η οποία ονομάστηκε ΕΣΠΑ. Και είναι με άλλα λόγια το Δ΄ ΚΠΣ, δηλαδή το Τέταρτο Κοινοτικό Πλαίσιο Στήριξης. Δεν είναι λοιπόν κάποιο συγκεκριμένο πρόγραμμα. Είναι γενικότερα το σύνολο των προγραμμάτων. Είναι σαν μια “ομπρέλα” κάτω από την οποία, μεταξύ άλλων, βρίσκονται και τα προγράμματα για την ίδρυση νέων επιχειρήσεων και τον εκσυγχρονισμό υφιστάμενων.

Το ΕΣΠΑ έχει ως κοινοτική συνδρομή 20,4 δισ. Ευρώ, τα οποία με την εθνική χρηματοδότηση αθροίζονται σε 32 δισ. Ευρώ, μέχρι στιγμής.

Το ΤΕΜΠΙΜΕ είναι το ταμείο Εγγυοδοσίας μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Το ΤΕΜΠΙΜΕ (ΑΕ) από την αρχή της λειτουργίας του έχει εφαρμόσει προγράμματα που στηρίζουν τις δύο βασικότερες κατευθύνσεις δανεισμού των Ελληνικών μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων: τα κεφάλαια κίνησης και τα επενδυτικά δάνεια.

5.1 ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ 2007-2013 ΚΑΙ 4 ΚΠΣ

Πρόγραμμα Επιδότησης ΕΣΠΑ - Εξελίσσομαι 2009-Μεσαίες Επιχειρήσεις'

Στο πρόγραμμα αυτό, ενισχύονται υφιστάμενες μεσαίες μεταποιητικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις παροχής υποστηρικτικών προς την μεταποίηση υπηρεσιών (logistics και ανάπτυξης λογισμικού). Το πρόγραμμα, ενισχύει ολοκληρωμένα επιχειρηματικά σχέδια για υποστήριξη παραγωγικών επενδύσεων που συμβάλλουν στην ενίσχυση της παρουσίας των ελληνικών επιχειρήσεων στην εγχώρια αγορά και στις διεθνείς αγορές, στην τεχνολογική ή οργανωτική καινοτομία, στην τυποποίηση και πιστοποίηση προϊόντων και υπηρεσιών.

Ο Προϋπολογισμός του προγράμματος αυτού, ανέρχεται στα 50.000.000,00€, ενώ ο Αρμόδιος Φορέας είναι η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ Υπουργείου Ανάπτυξης, Δ/ση Βιομηχανικών Επενδύσεων. Επίσης, το πεδίο εφαρμογής του, είναι όλη η Ελλάδα.

Όροι και Προϋποθέσεις του προγράμματος:

Επιλέξιμες προς χρηματοδότηση θεωρούνται επιχειρήσεις για τις οποίες συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Είναι υφιστάμενες επιχειρήσεις, μέσα στα όρια της ελληνικής επικράτειας, που έχουν αρχίσει την παραγωγική δραστηριότητά τους το αργότερο την 1/1/2005.
2. Εμφανίζουν κατά την τελευταία τριετία μέσο όρο των αποτελεσμάτων προ αποσβέσεων, τόκων και φόρων θετικό (κέρδη).
3. Τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (ΚΒΣ) και έχουν νομική μορφή (ατομική επιχείρηση, ομόρρυθμος, ετερόρρυθμος εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμος εταιρεία). Δεν είναι επιλέξιμες οι μη κερδοσκοπικές εταιρείες και κοινωνίες κληρονόμων και επιχειρήσεις στο μετοχικό κεφάλαιο των οποίων ελέγχεται σε ποσοστό 25% ή περισσότερο από Δημόσιους φορείς ή οργανισμούς. Οι ατομικές επιχειρήσεις θα πρέπει να μετατραπούν σε εταιρεία πριν την ολοκλήρωση /παραλαβή του επιχειρηματικού σχεδίου.
4. Είναι μεταποιητικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υποστηρικτικών στη

μεταποίηση υπηρεσιών που έχουν κύρια δραστηριότητα η οποία ταξινομείται σε έναν από τους κλάδους του Πίνακα 1. Η μεταποιητική δραστηριότητα μιας επιχείρησης μπορεί να αποδειχθεί από τα έντυπα φορολογικής δήλωσης της επιχείρησης (π.χ. Ε3) ή από τη νόμιμη άδεια λειτουργίας της επιχείρησης, ή με άλλο αδιαμφισβήτητο τρόπο. Σε περίπτωση που η μεταποιητική επιχείρηση ασκεί διπλή δραστηριότητα π.χ. και εμπόριο, οι ενέργειες που θα προταθούν προς επιχορήγηση θα αναφέρονται στον κλάδο της μεταποίησης.

5. Για τις παραπάνω αναφερόμενες επιλέξιμες επιχειρήσεις θα πρέπει ο μέσος όρος του κύκλου εργασιών της τελευταίας τριετίας που προέρχεται από την μεταποίηση ή τις υποστηρικτικές στην μεταποίηση υπηρεσίες να είναι μεγαλύτερος του 50%.

6. Προκειμένου για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υποστηρικτικών στην μεταποίηση υπηρεσιών (ΣΤΑΚΟΔ'08/ 52.10 & 52.24-Logistics και 58.2- ανάπτυξη λογισμικού) θα πρέπει να είναι μεσαίες επιχειρήσεις σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Παράρτημα Ι του Κανονισμού 800/2008 της Επιτροπής της 6ης Αυγούστου.

7. Δεν είναι προβληματικές (άρθρο 1, παρ. 6, σημείο γ του Καν. 800/2008)

8. Απασχολούν από 50 έως 250 εργαζόμενους. Ο αριθμός απασχολούμενων ατόμων αντιστοιχεί στον αριθμό ετήσιων μονάδων εργασίας (ΕΜΕ).

9. Διαθέτουν τις κατάλληλες υποδομές για την ελαχιστοποίηση των εμποδίων προσβασιμότητας ατόμων με αναπηρία ή με υπεύθυνα δήλωση δεσμεύονται για την εξασφάλιση της πρόσβασης μέσω δημιουργίας υποδομών μέχρι την ολοκλήρωση της επένδυσης.

Η χρηματοδότηση αφορά:

Υλικές και άυλες δαπάνες

Ενώ οι επιλέξιμες δαπάνες είναι οι εξής:

- Κτιριακές εγκαταστάσεις
- Ειδικές Εγκαταστάσεις
- Δαπάνες μηχανημάτων και εξοπλισμού
- Δαπάνες λογισμικού
- Δαπάνες απόκτησης τεχνολογίας (άυλες επενδύσεις πάγιου ενεργητικού)
- Άυλες δαπάνες

Ο κατώτατος επιλέξιμος προς υπαγωγή προϋπολογισμός των επιχειρηματικών σχεδίων ορίζεται στα 150.000,00 €.

Ο ανώτατος επιλέξιμος προς επιχορήγηση προϋπολογισμός κάθε επιχειρηματικού σχεδίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το 85% του μέσου κύκλου εργασιών της τελευταίας τριετίας της επιχείρησης.

Ο ανώτατος επιλέξιμος προς επιχορήγηση προϋπολογισμός κάθε επιχειρηματικού σχεδίου μπορεί να ανέλθει έως 1.200.000,00.

Το ποσοστό Δημόσιας Χρηματοδότησης καθορίζεται από την περιοχή που θα πραγματοποιηθεί το επιχειρηματικό σχέδιο και κυμαίνεται από 30%-50%.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση όπου το επενδυτικό σχέδιο θα εκτελεστεί σε πυρόπληκτη περιοχή το ποσοστό δημόσιας χρηματοδότησης προσαυξάνεται κατά 10%.

Πρόγραμμα Επιδότησης ΕΣΠΑ - Διαπιστευθείτε

Στο πρόγραμμα αυτό, ενισχύονται φορείς και εργαστήρια για δοκιμές για την αρχική διαπίστευσή τους ή επέκταση του πεδίου διαπίστευσής τους. Δηλαδή, απευθύνεται σε εργαστήρια δοκιμών και διακριβώσεων καθώς, και σε φορείς πιστοποίησης προϊόντων, προσώπων και συστημάτων διαχείρισης.

Ο Προϋπολογισμός του προγράμματος αυτού, ανέρχεται στα 24.000.000,00€, ενώ ο Αρμόδιος Φορέας είναι η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ Υπουργείου Ανάπτυξης, Δ/ση Βιομηχανικών Επενδύσεων. Επίσης, το πεδίο εφαρμογής του, είναι όλη η Ελλάδα.

Όροι και Προϋποθέσεις του προγράμματος:

1. Να λειτουργούν με τη μορφή ατομικής επιχείρησης, ή Ο.Ε., ή Ε.Ε, ή αστικής μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ή Ε.Π.Ε, ή Α.Ε. και να τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
2. Να έχουν καταστατική έδρα στην Ελλάδα
3. Να έχουν συμπληρώσει ένα τουλάχιστο κλεισμένο έτος διαχειριστικής χρήσης.
4. Να διαθέτουν άδεια λειτουργίας εν ισχύ (εφόσον απαιτείται) ή βεβαίωση της οικείας Νομαρχίας ότι δεν απαιτείται

5. Η υποψήφια προς ένταξη επιχείρηση να εμφανίζει στο καταστατικό της ή στο έντυπο έναρξης επιτηδεύματος της Εφορίας, δραστηριότητα/ες που να είναι συναφείς με το αντικείμενο του προγράμματος (εργαστήρια δοκιμών και διακριβώσεων, φορείς Ελέγχου, Φορείς Πιστοποίησης Προϊόντων, Φορείς Πιστοποίησης Προσώπων, Φορείς Πιστοποίησης Συστημάτων Διαχείρισης)
6. Ο μέσος όρος κερδοφορίας προ φόρων και αποσβέσεων της τελευταίας 3ετίας να είναι θετικός. (Σε περίπτωση λειτουργίας της επιχείρησης για διάστημα μικρότερο των 3 ετών λαμβάνονται υπόψη μόνο οι διαθέσιμες χρήσεις)

Η χρηματοδότηση αφορά:

Δαπάνες παγίων και άυλες δαπάνες

Ενώ οι επιλέξιμες δαπάνες είναι οι εξής:

1. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΓΙΩΝ

- Εξοπλισμός (έως 70.000,00 €)
- Λογισμικό (έως 15.000,00 €)
- Υποστηρικτική βιβλιογραφία (έως 5.000,00 €)

2. ΑΪΛΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

- Διεξαγωγή διεργαστηριακών συγκριτικών δοκιμών ικανότητας (έως 20.000,00 €)
- Αρχική διακρίβωση προτύπων εργαστηρίου (έως 3.000 € ανά πρότυπο αναφοράς)
- Υπηρεσίες συμβούλου & φορέα διαπίστευσης (έως 20.000,00 €):
Υπηρεσίες συμβούλου, αποκλειστικά για την ανάπτυξη του συστήματος και έως του ποσού των 12.000 ευρώ. Ο Σύμβουλος πρέπει να πληροί τις «προϋποθέσεις επάρκειας συμβούλου»
Δραστηριότητα Εργαστηρίου: 10.000 € -100.000 €
Δραστηριότητα Φορέα: 10.000 € -50.000 €

Το ποσοστό της δημόσιας χρηματοδότησης ανέρχεται στο 50% του συνολικού εγκεκριμένου προϋπολογισμού της πρότασης.

Τα προγράμματα που αναφέρθηκαν είναι ενδεικτικά και σαφώς, υπάρχουν και αλλά πιο εξειδικευμένα ανάλογα με το είδος και των εξοπλισμό των επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ:

ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΛΕΙΓΜΑΤΑ

6.1 Εδαφικές εκτάσεις

6.1.1 Αγορά εδαφικής έκτασης

Η επιχείρηση «ΝΟΤΟΣ» Α.Ε. αγοράζει στις 3/1/2009 20 στρέμματα οικόπεδο από ιδιώτη, για να κτίσει πάνω στο οικόπεδο αυτό ένα εργοστάσιο. Η αξία αγοράς του είναι 500.000€. Από αυτό το ποσό, τα 300.000 € καταβάλλονται αμέσως τοις μετρητής, ενώ τα 200.000€ θα καταβληθούν στις 3/03/2009. Η Δ.Ο.Υ. εκτίμησε την αξία του οικοπέδου αυτού (αντικειμενική αξία) 800.000 €, και η εταιρία καταβάλλει στις 3/1/2009 φόρο μεταβίβασης 85.000 €. Επίσης, την ίδια μέρα η Α.Ε. καταβάλλει συμβολαιογραφικά έξοδα 6.000 € και αμοιβή δικηγόρου 6.000 € - 2.400 € φόρο = 3.600 € .

Λογιστικές εγγραφές :

1.			
03.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
10.00	Εδαφικές εκτάσεις (γήπεδα- οικόπεδα)	500.000	
50.00	Προμηθευτής εσωτερικού		500.000
	<u>Αξία αγοράς εδαφικής έκτασης</u>		

2.			
03.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50.00	Προμηθευτής εσωτερικού	300.000	
38.00	Ταμείο		300.000
	<u>Εξόφληση μέρους της αξίας αγοράς εδαφικής έκτασης</u>		

3.			
03.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16.14	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	85.000	
38.00	Ταμείο		85.000
	<u>Φόρος μεταβίβασης</u>		

4.			
03.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16.14	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	6.000	
38.00	Ταμείο		3.600
54	Υποχρ. από φ-τ		2.400
	<u>Έξοδα δικηγόρου και συμβολαιογράφου</u>		

5.			
03.03.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50.00 Προμηθευτής εσωτερικού		200.000	
38.00 Ταμείο			200.000
	<u>Εξόφληση λογαριασμού προμηθευτή</u>		

- ❖ Ο φόρος μεταβίβασης κυμαίνεται από 9-11%
- ❖ Τα συμβολαιογραφικά έξοδα από 4,5-7,5%
- ❖ Οι υποχρεώσεις από φόρους – τέλη είναι ανάλογα:
 - Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) ετήσιο :
1‰ (Φυσ. πρόσ.) 6‰ (Νομ. πρόσ.)
 - Έκτακτη εισφορά στην ακίνητη περιουσία 2009
(Επιπλέον του ΕΤΑΚ 2009) : 1‰ - 9‰
 - Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ), ετήσιο, επί κτισμάτων και οικοπέδων,
(πρόστιμο 200% σε περίπτωση αδήλωτου ακινήτου) : 0,25-0,35‰
 - Φόρος Ακίνητης Περιουσίας Υπεράκτιων Εταιριών, ετήσιος : 3%
 - Φόρος Αναπροσαρμογής Αξίας ακινήτων επιχειρήσεων(περιοδικός) : για γη
5%, για κτίρια 8%

Αντικειμενική αξία	800.000
- πραγματική αξία	500.000
- διάφορα έξοδα	<u>91.000</u>
Κέρδος που θα φορολογηθεί	209.000

6.1.2 Πώληση εδαφικής έκτασης

Η επιχείρηση «ΝΟΤΟΣ» Α.Ε. έχει υπό την κατοχή της ένα οικόπεδο 10 στρέμματα , που το εμφανίζει στα βιβλία της με ποσό 200.000 €.Στις 05/05/2009 το οικόπεδο αυτό το πουλάει αντί του ποσού 300.000 €με πίστωση. Καταβάλλονται επίσης, μεσιτικά και λοιπά έξοδα 2.000 € (3.500 € – 1.500 €φόρος). Η αντικειμενική αξία την ημέρα της πώλησης είναι 180.000 €.

Λογιστικές εγγραφές :

1.			
05.05.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30.00 Πελάτης εσωτερικού		300.000	
10.00 Εδαφικές εκτάσεις (γήπεδα- οικόπεδα)			300.000
		<u>Αξία πώλησης εδαφικής έκτασης</u>	

2.			
05.05.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
10.00 Εδαφικές εκτάσεις (γήπεδα- οικόπεδα)		3.500	
38.00 Ταμείο			2.000
54 Υποχρ.από φ-τ			1.500
		<u>Μεσιτικά έξοδα</u>	

3.			
05.05.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
10.00 Εδαφικές εκτάσεις (γήπεδα- οικόπεδα)		96.500	
81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων			96.500
		<u>Κέρδη πώλησης εδαφικής έκτασης</u>	

Αξία πώλησης της εδαφικής έκτασης	300.000
- αρχική αξία	200.000
- μεσιτικά έξοδα	<u>3.500</u>
Κέρδος από πώληση της εδαφικής έκτασης	96.500

6.2 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα

6.2.1 Πώληση κτιρίου από επιχείρηση που το χρησιμοποιούσε ως πάγιο στοιχείο

Η επιχείρηση «ΚΕΡΔΟΣ» Α.Ε., έχει στη κατοχή της ένα κτίριο που το χρησιμοποιούσε μέχρι τώρα ως λογιστικό γραφείο. Το κτίριο αυτό απεικονίζεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας στη χρέωση του λογαριασμού “κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων” με το ποσό 200.000 € και στην πίστωση του λογαριασμού “αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων” με το ποσό 190.000 €. Στις 30/09/2009, η εταιρία πουλάει το κτίριο αυτό αντί του ποσού 100.000 €. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 8% (ν.299/03 5%-8%) ετησίως. Πληρώνει ως μεσιτικά έξοδα το ποσό 2.000 € (3.500 € – 1.500 € φόρος).

Λογιστικές εγγραφές :

1.			
30.09.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30.00 Πελάτης εσωτερικού		100.000	
11.00	Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων		100.000
	<u>Αξία πώλησης κτιρίου</u>		

Η αρχική αξία του κτιρίου αυτού ήταν 200.000 € και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις μέχρι 31/12/2008 190.000 €. Δηλαδή, η επιχείρηση, για το διάστημα 01/01/2009 – 30/09/2009, μπορεί να υπολογίσει αποσβέσεις το ανώτερο μέχρι 10.000 € (και όχι 9.999,99 €, διότι λόγω πώλησης, το ένα λεπτό του ευρώ δεν λαμβάνεται υπόψη). Οι αποσβέσεις λοιπόν για το διάστημα αυτό των 9 μηνών είναι:

$$200.000 \times 8\% \times 9/12 = 12.000 \text{ €}$$

Επειδή $12.000 > 10.000$, οι αποσβέσεις περιορίζονται στις 10.000 €.

2.			
30.09.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.01.00	Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων	10.000	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων		10.000
	<u>Αποσβέσεις</u>		

Μετά από τις πιο πάνω εγγραφές, ο λογαριασμός “Αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων” παρουσιάζεται ενημερωμένος ως εξής :

11.99.00
190.000
<u>10.000</u>
200.000

3.			
30.09.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων	200.000	
11.00	Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων		200.000
	<u>Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού</u>		

4.			
30.09.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11.00	Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων	3.500	
38.00	Ταμείο		2.000
54	Υποχρ. από φ-τ		1.500
	<u>Μεσιτικά έξοδα</u>		

Μετά από τις πιο πάνω εγγραφές, ο λογαριασμός “Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων” παρουσιάζεται ενημερωμένος ως εξής :

11.00			
(αξία κτήσης)	200.000		200.000 (αποσβέσεις)
(μεσιτικά)	3.500		100.000 (αξία πώλησης)
	203.500		300.000

Ο παραπάνω λογαριασμός παρουσιάζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 96.500 €. Επειδή το υπόλοιπο είναι πιστωτικό είναι κέρδος (αν ήταν χρεωστικό θα ήταν ζημιά). Η εγγραφή για το κέρδος γίνεται ως εξής :

5.		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30.09.2009		96.500	
11.00	Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων		
81.03.00	Κέρδη από εκποίηση ακινήτων		96.500
	<u>Κέρδη πώλησης κτιρίου</u>		

Αν ήταν ζημιά θα γινόταν η αντίθετη εγγραφή.

6.3 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

6.3.1 Αγορά και πώληση του ίδιου μηχανήματος

Στις 01/04/2005, η εταιρία «ΜΠΑΡΟΥΤΑΣ» Ε.Π.Ε. αγοράζει ένα μηχάνημα παραγωγής πολεμικών ειδών με εκρηκτικές ύλες αξίας 20.000 € +ΦΠΑ 21% = 24.200 €. Την ίδια μέρα, μεταφέρθηκε και εγκαταστάθηκε το μηχάνημα στην επιχείρηση. Καταβλήθηκαν για έξοδα μεταφοράς και τοποθέτησης 2.000 € +ΦΠΑ 21% = 2.420 €. Από την επόμενη μέρα άρχισε το μηχάνημα να λειτουργεί. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 33% (ν.299/03 27%-33%) ετησίως.

Στις 30/11/2009, το μηχάνημα αυτό πωλείται αντί του ποσού 1.800 € +ΦΠΑ 21% = 2.178 €. Καταβλήθηκαν μεταφορικά πώλησης που βαρύνουν την «ΜΠΑΡΟΥΤΑΣ» Ε.Π.Ε. 150 € +ΦΠΑ 21% = 181,50 €.

Αποσβέσεις:

Το χρονικό διάστημα από 01/04/2005 – 31/12/2005 είναι 9 μήνες. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 33% ετησίως. Έτσι, έχουμε :

$$22.000 \times 9/12 \times 33\% = 5.445 \text{ €}$$

Το 2006 θα αποσβεστεί : $22.000 \times 12/12 \times 33\% = 7.260 \text{ €}$ με συσσωρευμένες αποσβέσεις 12.705 €.

Το 2007 θα αποσβεστεί : $22.000 \times 12/12 \times 33\% = 7.260 \text{ €}$ με συσσωρευμένες αποσβέσεις 19.965 €.

Το 2008 η απόσβεση θα πρέπει να είναι 2.034,99 €. Δηλαδή, συνολικά οι αποσβέσεις θα πρέπει να φτάνουν μέχρι το ποσό 21.999,99 € που είναι ένα λεπτό του εύρου μικρότερο από την αρχική αξία.

Λογιστικές εγγραφές :

1.			
01.04.2005		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12.00 Μηχανήματα		20.000	
54 Υποχρ. από φ-τ		4.200	
38.00 Ταμείο			24.200
		<u>Αγορά μηχανήματος</u>	

2.			
01.04.2005		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης		2.000	
54 Υποχρ. από φ-τ		420	
38.00 Ταμείο			2.420
		<u>Μεταφορικά αγοράς</u>	

3.			
01.04.2005		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12.00 Μηχανήματα		2.000	
16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης			2.000
		<u>Μεταφορικά αγοράς</u>	

4.			
31.12.2005		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων		5.445	
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα			5.445
		<u>Αποσβέσεις 2005</u>	

5.			
31.12.2006		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων		7.260	
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα			7.260
		<u>Αποσβέσεις 2006</u>	

6.			
31.12.2007		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων		7.260	
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα			7.260
		<u>Αποσβέσεις 2007</u>	

7.			
31.12.2008		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων	2.034,99	
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα		2.034,99
	<u>Αποσβέσεις 2008</u>		

8.			
30.11.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα	21.999,99	
12.00	Μηχανήματα		21.999,99
	<u>Μεταφορά λογαριασμού</u>		

9.			
30.11.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38.00	Ταμείο	2.178	
12.00	Μηχανήματα		1.800
54	Υποχρ. από φ-τ		378
	<u>Πώληση μηχανήματος</u>		

10.			
30.11.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64.00	Έξοδα μεταφορών	150	
54	Υποχρ. από φ-τ	31,50	
38.00	Ταμείο		181,50
	<u>Έξοδα πώλησης μηχανήματος</u>		

11.			
30.11.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12.00	Μηχανήματα	150	
64.00	Έξοδα μεταφορών		150
	<u>Έξοδα πώλησης μηχανήματος</u>		

12.			
30.11.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12.00	Μηχανήματα	1.649,99	
81.03.02	Κέρδη από πώληση μηχανημάτων		1.649,99
	<u>Κέρδος από πώληση μηχανήματος</u>		

12.99.00

21.999,99	5.445
	7.260
	7.260
	<u>2.034,99</u>
	21.999,99

	12.00
20.000	21.999,99
2.000	1.800
<u>150</u>	
22.150	23.799,99

Επειδή, το υπόλοιπο είναι πιστωτικό θεωρείται κέρδος της πώλησης του μηχανήματος. Αν ήταν χρεωστικό ότι το υπόλοιπο θα ήταν ζημιά για την επιχείρηση.

6.4 Μεταφορικά μέσα

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται με τον ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Οι εγγραφές τους είναι παρόμοιες με αυτές των μηχανημάτων και κατά τη γνώμη μου, δεν είναι απαραίτητο να αναφερθεί ξεχωριστό παράδειγμα.

6.5 Έπιπλα και Λοιπός εξοπλισμός

6.5.1 Αγορά, πώληση και επιστροφή επίπλων

Η βιομηχανική εταιρία «ΚΤΙΡΙΑΚΗ» Α.Ε. αγοράζει στις 25/01/2009 από την εταιρεία κατασκευής επίπλων «ΟΝΕΙΡΟ» Ε.Π.Ε., έπιπλα αξίας 30.000 € +Φ.Π.Α. 21% = 36.300 €, με πίστωση. Στις 25/01/2009 ήρθαν τα έπιπλα στην εταιρία «ΚΤΙΡΙΑΚΗ» Α.Ε., η οποία εταιρία καταβάλλει για την μεταφορά των επίπλων αυτών 1.000 € +Φ.Π.Α. 21% = 1.210 €.

Τα έπιπλα αυτά θεωρήθηκαν από τη διοίκηση της Α.Ε. ως ακατάλληλα, διότι δεν ανταποκρίνονταν στις προδιαγραφές της παραγγελίας και επιστράφηκαν με ημερομηνία 31/01/2009 πίσω στην «ΟΝΕΙΡΟ» Ε.Π.Ε., με τη συμφωνία να της σταλούν άλλα έπιπλα που θα ανταποκρίνονται στις προδιαγραφές της παραγγελίας. Τα έξοδα μεταφοράς που κατέβαλε η Α.Ε. συμφωνήθηκε να θεωρηθούν ως γενικά έξοδα.

Λογιστικές εγγραφές :

- Ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της «ΚΤΙΡΙΑΚΗ» Α.Ε.(που αγοράζει τα έπιπλα)

Με το τιμολόγιο – δελτίο αποστολής που αφορά την αγορά επίπλων καθώς και τα μεταφορικά αγοράς τους γίνονται οι εξής εγγραφές :

1.			
25.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14.00 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός		30.000	
54 Υποχρ. από φ-τ		6.300	
50.00 Προμηθευτής εσωτερικού			36.300
			<u>Αγορά επίπλων</u>

2.			
25.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14.00 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός		1.000	
54 Υποχρ. από φ-τ		210	
38.00 Ταμείο			1.210
			<u>Έξοδα μεταφοράς επίπλων</u>

Στις 31/01/2009, τα έπιπλα επιστράφηκαν πίσω στην εταιρία «ΟΝΕΙΡΟ» Ε.Π.Ε. και τα έξοδα που καταβλήθηκαν για τη μεταφορά, της αγοράς των επίπλων αυτών χαρακτηρίστηκαν ως γενικά έξοδα. Οι εγγραφές γίνονται με βάση το πιστωτικό τιμολόγιο της «ΟΝΕΙΡΟ» Ε.Π.Ε. και με λογιστικό σημείωμα, ως εξής :

3.			
31/01/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50.00 Προμηθευτής εσωτερικού		36.300	
14.00 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός			30.000
54 Υποχρ. από φ-τ			6.300
			<u>Επιστροφή ως Π.Τ. Νο.....</u>

4.			
31/01/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64.00 Γενικά έξοδα μεταφορών		1.000	
14.00 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός			1.000
			<u>Μεταφορικά επίπλων ως Λ.Σ.....</u>

- Ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της «ΟΝΕΙΡΟ» Ε.Π.Ε.(που πουλάει τα έπιπλα)

Με το τιμολόγιο – δελτίο αποστολής που εκδίδει η «ΟΝΕΙΡΟ» Ε.Π.Ε. και το οποίο συνοδεύει τα έπιπλα που πωλούνται μέχρι να φτάσουν στη «ΚΤΙΡΙΑΚΗ» Α.Ε, γίνεται η εξής εγγραφή :

1.			
25/01/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30.00 Πελάτης εσωτερικού		36.300	
70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού			30.000
54 Υποχρ. από φ-τ			6.300
			<u>Ως τιμ. – δελτ. αποστολής Νο.....</u>

2.			
31.01.2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20.00 Εμπορεύματα		30.000	
54 Υποχρ. από φ-τ		6.300	
30.00 Πελάτης εσωτερικού			36.300
		<u>Επιστροφή επίπλων ως Π.Τ. Νο</u>	

6.6 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων

6.6.1 Ιδιοκατασκευή πάγιων στοιχείων

Η «ΦΑΡΟΣ» Ε.Π.Ε. αποφάσισε να κτίσει μία αποθήκη στο προαύλιο του εργοστασίου της. Για το λόγο αυτό πλήρωσε για υλικά στις 10/03/2009 3.000 € + 21% Φ.Π.Α. 630 € = 3.630 € Στις 30/09/2009 πλήρωσε για αμοιβές προσωπικού 1.500 € και 300 € εργοδοτικές εισφορές. Στη συνέχεια, στις 20/02/2010 πλήρωσε για υλικά 300 € + 21% Φ.Π.Α. 63 € = 363 € Στις 28/02/2010 πλήρωσε για αμοιβές προσωπικού 450 € και 150 € εργοδοτικές εισφορές. Η αποθήκη αποπερατώθηκε και άρχισε να λειτουργεί στις 01/04/2010. Το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 12%.

Λογιστικές εγγραφές :

- Λογιστικές εγγραφές χρήσης 2009

1.			
10/03/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
25.05 Αναλώσιμα υλικά		3.000	
54 Υποχρ. από φ-τ		630	
38.00 Ταμείο			3.630
		<u>Υλικά αποθήκης</u>	

2.			
30/09/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60.00 Αμοιβές προσωπικού		1.500	
60.03 Εργοδοτικές εισφορές		300	
38.00 Ταμείο			1.800
		<u>Πληρωμή προσωπικού</u>	

3.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
15.09	Ακιν. υπό εκτέλεση προκαταβολές κτήσης παγίων	4.800	
93.98	Ιδιοπαραγωγές πάγιων στοιχείων		4.800

Αναλώσιμα υλικά	3.000
Αμοιβές προσωπικού	1.500
Εργοδοτικές εισφορές	<u>300</u>
Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση	4.800

4.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
93.98	Ιδιοπαραγωγές πάγιων στοιχείων	4.800	
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		4.800

5.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	4.800	
25.05	Αναλώσιμα υλικά		3.000
60.00	Αμοιβές προσωπικού		1.500
60.03	Εργοδοτικές εισφορές		300

- Λογιστικές εγγραφές χρήσης 2010

1.			
20/02/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
25.05	Αναλώσιμα υλικά	300	
54	Υποχρ. από φ-τ	63	
38.00	Ταμείο		363
	<u>Υλικά αποθήκης</u>		

2.			
28/02/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60.00	Αμοιβές προσωπικού	450	
60.03	Εργοδοτικές εισφορές	150	
38.00	Ταμείο		600
	<u>Πληρωμή προσωπικού</u>		

3.			
31/12/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
15.09	Ακιν. υπό εκτέλεση προκαταβολές κτήσης παγίων	900	
93.98	Ιδιοπαραγωγές πάγιων στοιχείων		900

Αναλώσιμα υλικά	300
Αμοιβές προσωπικού	450
Εργοδοτικές εισφορές	<u>150</u>
Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση	900

4.			
31/12/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	900	
25.05	Αναλώσιμα υλικά		300
60.00	Αμοιβές προσωπικού		450
60.03	Εργοδοτικές εισφορές		150

5.			
31/12/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
93.98	Ιδιοπαραγωγές πάγιων στοιχείων	900	
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		900

6.			
31/12/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11.00	Κτίρια	5.700	
15.09	Ακιν. υπό εκτέλεση προκαταβολές κτήσης παγίων		5.700

Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση 2009	4.800
Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση 2010	<u>900</u>
Σύνολο ακινήτοποιήσεων υπό εκτέλεση	5.700

7.			
31/12/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.01.00	Αποσβέσεις κτιρίων	513	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια		513
	<u>Καταλογισμός αποσβέσεων</u>		

Αποσβέσεις $5.700 \times 12\% \times 9/12 = 513$

8.			
31/12/2010		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	513	
66.01.00	Αποσβέσεις κτιρίων		513

Ακολουθούν τα καθολικά με τα πιο σημαντικά ταφάκια :

Καθολικό χρήσης 2009

25.05	15.09	60.00
3.000 3.000	4.800	1.500 1.500
60.03	93.98	80.00
300 300	4.800 4.800	4.800 4.800

Καθολικό χρήσης 2010

60.03	11.99	15.09
150 150	513	900 5.700
93.98	66.01	25.05
900 900	513 513	300 300
80.00	11.00	60.00
900 900 513	5.700	450 450

6.7 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

6.7.1 Χειρισμός συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από αγορά πάγιων στοιχείων

Η βιομηχανία «ΣΑΝΙΜΠΕΞ» Α.Ε., στις 01/03/2009 εισέπραξε από τράπεζα του εξωτερικού δάνειο 100.000 \$ ΗΠΑ, διάρκειας 5 ετών με ετήσιο επιτόκιο 6%. Το δάνειο αυτό χρησιμοποιήθηκε, στη συνέχεια, για την πληρωμή μέρους από την αξία των αγορασμένων μηχανημάτων, τα οποία άρχισαν να χρησιμοποιούνται στις 01/07/2009. Τα μηχανήματα αυτά εμφανίζουν στις 31/12/2009 υπόλοιπο 150.000 €, και ο λογαριασμός “τραπεζικό δάνειο σε \$” στις 31/12/2009 εμφανίζει υπόλοιπο 130.000 €.

Η επίσημη τρέχουσα τιμή στις 31/12/2009 του κάθε δολαρίου είναι 1,34 €.
 Με βάση αυτά τα δεδομένα, ακολουθούν όλες οι λογιστικές εγγραφές στις 31/12/2009 που αφορούν το “τραπεζικό δάνειο σε \$” και τα “μηχανήματα” συμπεριλαμβανομένης και της εγγραφής για τους τόκους και τις αποσβέσεις. Ο συντελεστής απόσβεσης των μηχανημάτων είναι 10% ετησίως.

Τραπεζικό δάνειο σε \$:	130.000 €
(100.000 \$ X 1,30 €)	
(μείον) Αποτίμηση τραπεζικού δανείου σε \$ με 31/12/2009	
(100.000 \$ X 1,34 €)	-134.000 €
Χρεωστική συναλλαγματική διαφορά	4.000€

Η χρεωστική συναλλαγματική διαφορά διαιρείται με τον αριθμό των ετών, που απομένουν μέχρι τη λήξη του δανείου, και το ποσό που προκύπτει μεταφέρεται στα “αποτελέσματα χρήσης”. Το υπόλοιπο παραμένει στο πάγιο ενεργητικό. Το έτος που λήγει το δάνειο λογίζεται ως ολόκληρο έτος. Στην περίπτωση μας λοιπόν, το ποσό της χρεωστικής συναλλαγματικής διαφοράς που μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, υπολογίζεται στο ποσό 800 € (4.000/5=800).

Λογιστικές εγγραφές :

1.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16.15 Συναλλαγματική διαφορά κτήσης πάγιων σε \$	4.000		
(100.000 X (1,30-1,34))			
45.12 Τραπεζικό δάνειο σε Ξ.Ν.			4.000
<u>Αποτίμηση τραπεζικού δανείου στην τρέχουσα τιμή του \$</u>			

2.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86.00 Αποτελέσματα χρήσης	800		
(100.000 X (1,30-1,34))			
16.15 Συναλλαγματική διαφορά κτήσης πάγιων σε \$.			800
<u>Μεταφορά μέρους συναλλαγματικής διαφοράς στα Αποτελέσματα Χρήσης</u>			

Οι τόκοι του δανείου είναι:

$$100.000\$ \times 6\% \times 10/12 \times 1,34 \text{ €} = 6.700 \text{ €}$$

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων είναι:

$$150.000 \times 10\% \times 6/12 = 7.500 \text{ €}$$

3.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65.00 Τόκοι χρεωστικοί	6.700		
52.00 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από δάνεια.			6.700
<u>Καταλογισμός τόκων περιόδου 01/03/09 – 31/12/09</u>			

4.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων	7.500	
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα		7.500
	<u>Καταλογισμός αποσβέσεων</u>		
5.			
31/12/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	14.200	
65.00	Τόκοι χρεωστικοί		6.700
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων		7.500
	<u>Μεταφορά εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</u>		

6.8 Συμμετοχές και Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

6.8.1 Αγορά εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. από Α.Ε.

Η εταιρία «DHL» Α.Ε., στις 10/08/2009 αγόρασε τα 60 από τα 100 εταιρικά μερίδια της εταιρίας «ACE» Ε.Π.Ε.. Τα μερίδια ήταν του εταίρου Α: Σταμούλης Κωνσταντίνος. Η ονομαστική αξία του κάθε μεριδίου είναι 2.000 € και η Α.Ε. καταβάλλει στον εταίρο Α: Σταμούλης Κωνσταντίνος για την αγορά των μεριδίων αυτών το ποσό των 100.000 €. Επίσης, η Α.Ε. για την αγορά αυτή καταβάλλει έξοδα (φόρος μεταβίβασης μεριδίων) 26.000 €.

Λογιστικές εγγραφές :

- Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της «ACE» Ε.Π.Ε.

Για την πώληση των μεριδίων αυτών από τον εταίρο Α: Σταμούλης Κωνσταντίνος στην εταιρία «DHL» Α.Ε., συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο και αλλάζει το καταστατικό της εταιρίας. Στο ημερολόγιο της «ACE» Ε.Π.Ε. και με βάση το συμβολαιογραφικό έγγραφο γίνεται η παρακάτω εγγραφή με το ποσό της ονομαστικής αξίας των μεριδίων αυτών που είναι : $60 \times 2.000 = 120.000 \text{ €}$.

1.			
10/08/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
40.06.00	Εταιρικό κεφάλαιο / μερίδια εταίρου Α	120.000	
40.06.02	Εταιρικό κεφάλαιο / μερίδια εταίρου «DHL» Α.Ε.		120.000
	<u>Μεταβίβαση μεριδίων</u>		

Για το ποσό των 100.000 €που πλήρωσε η Α.Ε. στον Σταμούλη Κωνσταντίνο ως αντίτιμο αγοράς των μεριδίων του, καθώς και για το φόρο μεταβίβασης και το χαρτόσημο, στα βιβλία της «ACE» Ε.Π.Ε. δεν γίνεται καμία εγγραφή.

- Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της «DHL» Α.Ε..

Η εταιρία «DHL» Α.Ε. κατέβαλε στον Σταμούλη Κωνσταντίνο 100.000 €και αγόρασε με το ποσό αυτό τα μερίδια του στην «ACE» Ε.Π.Ε. τα οποία έχουν ονομαστική αξία 120.000 €.Επίσης, η Α.Ε. κατέβαλε στη Δ.Ο.Υ. φόρο μεταβίβασης μεριδίων 26.000 €.

1.			
10/08/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
18.01 Συμμετοχές σε επιχειρήσεις		100.000	
38.00 Ταμείο			100.000
		<u>Αξία αγοράς μεριδίων</u>	

2.			
10/08/2009		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16.13 Ασώματες ακιν. έξοδα αύξησης κεφαλαίου		26.000	
38.00 Ταμείο			26.000
		<u>Φόρος μεταβίβασης μεριδίων</u>	

Για το ποσό των 120.000 €που είναι η ονομαστική αξία των μεριδίων, στα βιβλία της εταιρίας «DHL» Α.Ε. δεν γίνεται καμία λογιστική εγγραφή.

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

Αρ.= Άρθρο

Παρ.= παράγραφος

Ν.= Νόμος

Εγκ.= Εγκύκλιος

Ν.Υπ.Αρ.= Νόμος Υπ' αριθμόν

Πολ.= πολυγραφιμένη υπουργική εγκύκλιος

Υπ.Εθν.Οικ.= Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας

Στ.= Στίχος

Αρ.Γν.= Αριθμός Γνωστοποίησης

Π.Δ.= Προεδρικό Διάταγμα

Γ.Λ.Σ.= Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΒΙΒΛΙΑ

1. Γενική Λογιστική II , Νικόλαος Σ. Πομόνης , εκδόσεις Αθ.Σταμούλης
2. Γενική Λογιστική , Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος , εκδόσεις ΕΛΛΗΝ
3. Λογιστική, Peter J. Eisen , Barron's , εκδόσεις Κλειδάριθμος
4. Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου, Δημήτριος – Ιωάννης – Αικατερίνη Καραγιάννη , εκδόσεις Καραγιάννης
5. Ασκήσεις – θέματα Λογιστικής – Κοστολόγησης για διαγωνισμούς στο Δημόσιο, Τράπεζες – Οικονομ. Σχολές , Δημήτριος Καραγιάννης , εκδόσεις Καραγιάννης
6. Λογιστική, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά – Γ.Λ.Σ. – Κ.Β.Σ., Δημήτριος Καραγιάννης , εκδόσεις Καραγιάννης

- ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. <http://epixeirisi.gr> Περιοδικό επιχείρηση
2. <http://www.power-tax.gr/>
3. www.forotexnis.com
4. www.ypes.gr
5. www.e-forosimv.gr/details.asp?ID=660&cat=3
6. www.openarchives.gr/view/422218
7. www.taxheaven.gr
8. www.alfavita.gr/ASEP/asep85a22d.php.
9. www.reporter.gr/.../3270-αποσβέσεις-παγίων
10. www.fle.gr/.../pd299_2003.htm
11. www.dsnet.gr/Epikairothta/Nomothesia/pd299_03.htm
12. <http://nefeli.lib.teicrete.gr>
13. <http://eclass.farm.teithe.gr>
14. www.pomida.gr/foroi/30foroi.html
15. www.i-finance.gr
16. www.tempme.gr
17. www.espa.gr
18. www.efeeeth.gr