

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ  
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

**ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:**

**ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑΝΝΑ, ΑΜ 10365**

**ΚΑΡΠΑΘΑΚΗ ΔΕΣΠΟΙΝΑ, ΑΜ 10366**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:**

**ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2015**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

---

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με την αποτίμηση των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Μέσα από μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας, άρθρων, διαδικτυακών πηγών και πάντα σε συνδυασμό με τις γνώσεις που αποκτήσαμε κατά την διάρκεια των σπουδών μας θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε και να αναλύσουμε το θέμα αυτό όσο πιο σφαιρικά γίνεται.

Για την πληρέστερη περιγραφή και ανάλυση του θέματος αυτού θα καταγράψουμε το πώς οι ασώματες ακινητοποιήσεις επηρεάζουν την λειτουργία ενός οργανισμού και πώς λογιστικά αντιμετωπίζονται μέσα σε αυτόν από τρεις σκοπιές:

- Με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που προσφάτως νομοθετήθηκαν και ξεκίνησαν να εφαρμόζονται στην χώρα μας.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις λογιστικά ανήκουν στο πάγιο ενεργητικό ενός οργανισμού. Το πάγιο ενεργητικό διακρίνεται σε ενσώματο πάγιο ενεργητικό και σε ασώματο πάγιο.

Το ασώματο πάγιο είναι οι ασώματες ακινητοποιήσεις.

Για να δώσουμε μια ερμηνεία στις ασώματες ακινητοποιήσεις θα μπορούσαμε απλά να πούμε πως είναι οι ευρεσιτεχνίες, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας κλπ. Στην πραγματικότητα πρόκειται για άυλο πάγιο ενεργητικό.

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως ασώματα (άυλα) οικονομικά αγαθά τα οποία αποκτά το Ν.Π.Δ.Δ. για να τα χρησιμοποιεί παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την αποτίμηση των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Το ξεκίνημα της εργασίας αυτής γίνεται με μία εισαγωγή όπου με λιτά στοιχεία περιγράφεται το συγκεκριμένο θέμα.

Στο πρώτο κεφάλαιο παραθέτουμε κάποια γενικά στοιχεία για τις ασώματες ακινητοποιήσεις.

Στο κεφάλαιο που έπειτα ακολουθεί περιγράφουμε τον λογαριασμό 16 του ΕΓΛΣ. Δίνουμε την έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων, τα στοιχεία που τις χαρακτηρίζουν αλλά επίσης και το πως αυτές αποσβένονται.

Στο τρίτο κεφάλαιο βλέπουμε πως οι ασώματες ακινητοποιήσεις υιοθετούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και πως αντιμετωπίζονται από αυτά, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζουμε τις ασώματες ακινητοποιήσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, στο κεφάλαιο τέταρτο υπάρχουν τέσσερις εφαρμογές λογιστικής απεικόνισης αντιμετώπισης των ασώματων ακινητοποιήσεων από τους οικονομικούς οργανισμούς.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

---

---

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή του θέματος της εργασίας αυτής, κο Ζαχούρη Πάρι για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συγγραφής της εργασίας αυτής.

Επίσης, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράσταση που μας παρείχαν κατά την διάρκεια των σπουδών μας.

## Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16 «ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ» .....	8
2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	8
2.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ ΤΙΣ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΑΨΛΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ).....	9
2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 16.....	11
2.4 ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ .....	13
2.5 ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 16 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	16
2.6 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ 2.6.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	20
2.6.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ».....	22
2.6.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 66.05 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ .....	23
2.6.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ .....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.Λ.Π. 38 - ΑΨΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ .....	27
3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 38 .....	27
3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	27
3.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ.....	29
3.4 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΩΣ ΑΨΛΟ.....	31
3.5 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΑΨΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	32
3.6 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	32
3.7 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 38 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΟΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	34
4.1 ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	34
4.2 ΤΑ ΑΨΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π. ....	35
4.3 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ (ΚΑΤΑΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΟΡΟΣ).....	36
4.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π. ..	39
4.5 Η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	40

4.6 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	41
4.7 ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 1 ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.....	42
ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΨΛΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ (ΠΑΓΙΑ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ.....	42
4.8 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.....	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ .....	46
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	52
.....	52
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ.....	53

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με τις ασώματες ακινητοποιήσεις ή αλλιώς τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που η κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί στις καθημερινές της δραστηριότητες.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις ανήκουν στην ομάδα 1 Πάγιο Ενεργητικό του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και συγκεκριμένα κωδικοποιούνται με τον αριθμό 16.

Στην πορεία λοιπόν θα δώσουμε λίγα στοιχεία, περιληπτικά, σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ομάδα 1.

Στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

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

β. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

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

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

Το κεντρικό λοιπόν θέμα της παρούσης εργασίας είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως πάγια, όταν πρόκειται να προσφέρουν ωφέλεια στην επιχείρηση, όχι μόνο για την διαχειριστική περίοδο που αποκτώνται αλλά και μεταγενέστερα. Αν και άυλα προσμετρούν πραγματικά οφέλη ή πλεονεκτήματα, μπορούν να αποτιμηθούν καθώς και να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

Η παρ. 3 του άρθρου 42ε ν.2190/1920 ορίζει:

Ν.2190/1920, άρθρο 42ε § 3:

«3. Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτώνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασωμάτων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών.»



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

---

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα άυλα οικονομικά στοιχεία που μια επιχείρηση έχει στην κατοχή της και χρησιμοποιεί κατά την διάρκεια των δραστηριοτήτων της. Κατατάσσονται στην κατηγορία των πάγιων στοιχείων, αλλά δεν είναι ενσώματα όπως τα οικόπεδα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, κτίρια και κατηγοριοποιούνται διαφορετικά<sup>1</sup>.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις έχουν και τα εξής χαρακτηριστικά:

- Μπορούν να αποτιμηθούν. Μπορούμε δηλαδή, να εκτιμήσουμε την αξία τους σε χρηματικές μονάδες και έτσι να τα εμφανίσουμε στον ισολογισμό.
- Μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής από την οικονομική μονάδα που τα διαχειρίζεται.
- Αυτά αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους. Αποκτούνται, δηλαδή, για μακροχρόνια χρήση.

Τα άυλα αυτά πάγια στοιχεία θα μπορούσαμε να τα διακρίνουμε, κατηγοριοποιήσουμε ως εξής:

- Δικαιώματα. Αυτά μπορεί να είναι διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία, συγγραφικά δικαιώματα, καλλιτεχνικά δικαιώματα κλπ.
- Η φήμη και η πελατεία είναι ένα από τα συνηθέστερα άυλα πάγια στοιχεία που συναντάμε στο ενεργητικό μιας επιχείρησης. Πρόκειται δηλαδή για πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις. Μέσα στην κατηγορία αυτήν συναντάμε και την καλή οργάνωση μιας οικονομικής μονάδας ή επίσης την ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών που επίσης μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά.

---

<sup>1</sup> [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr) > Online Τράπεζα

- Για να καταχωρήσουμε τα άυλα αυτά στοιχεία χρησιμοποιούμε πάντα την αξία κτήσης τους.
- Η υπεραξία μιας επιχείρησης ή αλλιώς το goodwill, είναι ένα σύνηθες επίσης άυλο στοιχείο. Αυτήν την συναντάμε κυρίως κατά την εξαγορά, συγχώνευση ή μετατροπή μιας επιχείρησης. Η αξία της εξευρίσκεται αν υπολογίσουμε την διαφορά μεταξύ του τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Όπως και τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία αποσβένεται. Μπορεί να αποσβεστεί ισόποσα μέσα σε 5 ετη.
- Εάν το άυλο πάγιο έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, αποσβένεται μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων πάγιων στοιχείων ισχύουν τα εξής:

- Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται:
  - Εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, ή
  - Τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία
- Η δαπάνη αγοράς νέου σήματος αποσβένεται ισόποσα σε δέκα χρήσεις, με έναρξη αυτής από το μήνα στον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος.
- Τα υπόλοιπα αποσβένονται με βάση τη χρονική περίοδο κατά την οποία υπολογίζεται ότι αυτά θα χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις.

Στη συνέχεια, και σε επόμενα κεφάλαια, θα παρουσιαστούν αναλυτικά όλα τα στοιχεία σχετικά με τις αποσβέσεις των άυλων πάγιων στοιχείων.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις παρακολουθούνται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στον λογαριασμό 16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Επίσης, τις ασώματες ακινητοποιήσεις τις συναντάμε και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Συγκεκριμένα, στο Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα στοιχεία ενεργητικού», το οποίο προδιαγράφει την λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Με το νόμο 4308/24.11.2014 νομοθετήθηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά, έρχονται να επιφέρουν αρκετές αλλαγές και να διαφοροποιηθούν από τις αρχές που τηρούνταν μέσω του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου. Με την εφαρμογή λοιπόν των Ε.Λ.Π. εισάγεται διαφορετικός χειρισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων συγκριτικά με το Ε.Γ.Λ.Σ<sup>2</sup>.

Στα κεφάλαια λοιπόν που ακολουθούν θα γνωρίσουμε όλα τα απαραίτητα στοιχεία σχετικά με τις ασώματες ακινητοποιήσεις και θα δούμε τον λογιστικό χειρισμό τους μέσα από τρεις σκοπιές:

- Το Ε.Γ.Λ.Σ.
- Τα Δ.Λ.Π.
- Τα Ε.Λ.Π.

---

<sup>2</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16 «ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ»

---

### 2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Στο προηγούμενο κεφάλαιο αναφερθήκαμε γενικά στις ασώματες ακινητοποιήσεις. Όπως προαναφέραμε οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα άυλα πάγια στοιχεία που κατέχει μια επιχείρηση.

Άυλα πάγια στοιχεία είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

Μπορούν να διακριθούν σε δύο βασικές κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής<sup>3</sup>:

1<sup>ov</sup>: δικαιώματα που έχει μια επιχείρηση να χρησιμοποιήσει, όπως για παράδειγμα σήματα βιομηχανικά, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κλπ.

2<sup>ov</sup>: καταστάσεις οι οποίες είναι πραγματικές, δηλαδή να είναι ιδιότητες αλλά και σχέσεις. Όπως, για παράδειγμα είναι η πελατεία, η καλή φήμη που έχει μια επιχείρηση στην αγορά, η πίστη από και προς το αγοραστικό κοινό, η καλή οργάνωση της επιχείρησης που μετέπειτα εξελίσσεται σε καλή φήμη, η ειδίκευση στην παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών.

Η υπεραξία, επίσης, κατηγοριοποιείται εδώ και είναι γνωστή ως «goodwill». Με την υπεραξία στην ουσία αποδίδεται μεγαλύτερη αξία από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., 2000, «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ

<sup>4</sup> ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., 2000, «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ

## 2.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ ΤΙΣ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

### (ΑΨΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

Τα κύρια στοιχεία που θα πρέπει να έχει ένα περιουσιακό στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο είναι η αναγνωρισιμότητα, ο έλεγχος, η ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών.

Η αναγνωρισιμότητα χαρακτηρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν η οντότητα μπορεί να το διαχωρίσει και να το εξατομικεύσει ώστε να μην συγχέεται με την υπεραξία που αποκτάται σε μια εξαγορά επιχείρησης.

Η αναγνωρισιμότητα των ασώματων ακινητοποιήσεων επιτυγχάνεται όταν διαχωρίζεται, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πουληθεί, μεταβιβαστεί, εκμισθωθεί ή ανταλλαχθεί, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

Τα στοιχεία των ασώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κατηγορίες<sup>5</sup>:

- Το ανθρώπινο κεφάλαιο
- Την εσωτερική δομή
- Την εξωτερική δομή

Η σημαντικότερη κατηγορία του άυλου ενεργητικού είναι το ανθρώπινο κεφάλαιο.

Δηλαδή, όλοι όσοι εργάζονται σε μία επιχείρηση και συμβάλλουν στην παραγωγή των προϊόντων της ή στην παροχή των υπηρεσιών της. Η σπουδαιότητα του κεφαλαίου αυτού είναι πολύ μεγάλη και αυξάνεται συνεχώς, γιατί όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα των σύγχρονων επιχειρήσεων και ο χρόνος που απαιτείται για να αποκτήσει ένας καινούριος εργαζόμενος τις απαιτούμενες γνώσεις και δεξιότητες, τόσο πιο σίγουρο είναι ότι η γνώση θα παίζει καίριο ρόλο στην οικονομία.

---

<sup>5</sup> [www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16161](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16161)

Τα εμπορικά σήματα είναι ένα ακόμη παράδειγμα στοιχείου των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Αυτά αναγνωρίζονται ως μία οποιαδήποτε φράση, σύμβολο ή σχέδιο που καθίσταται αναγνωριστικό για ένα προϊόν ή μια ομάδα προϊόντων σε σχέση με άλλα. Τα εμπορικά είναι άλλο ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα στοιχείου των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Αυτά λογίζονται σαν μια οποιαδήποτε φράση, σύμβολο ή σχέδιο που είναι αναγνωριστικό και διαχωριστικό για ένα προϊόν ή μια ομάδα προϊόντων σε σχέση με άλλα. Τα εμπορικά σήματα δεν αποτελούν μόνο ένα όνομα ή σύμβολο. Τα εμπορικά σήματα δημιουργούν μια μοναδική εικόνα για το κάθε προϊόν ή και υπηρεσία του οποίου η ποιότητα αξιολογείται από τους πελάτες.

Η καινοτομία είναι ένα ακόμη στοιχείο των ασώματων ακινητοποιήσεων, που μπορεί να επιτευχθεί μέσω των επενδύσεων σε έρευνα και ανάπτυξη που τελικά δημιουργούν αξία για την επιχείρηση.

Χάρη σε αυτήν εξασφαλίζεται η μακροχρόνια επιβίωση της επιχείρησης, καθώς τα καινοτόμα προϊόντα και οι βελτιωμένες διαδικασίες ευθύνονται για την επιτυχία των επιχειρήσεων στην έντονα ανταγωνιστική ελληνική αγορά.

Η υπεραξία αποτελεί ένα ακόμη παράδειγμα του άυλου ενεργητικού. Η υπεραξία μιας επιχείρησης στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη κυρίως λόγω της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της καλής οργάνωσης, της ιδιαίτερης εξειδίκευσης στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής ανάπτυξης του κλάδου στον οποίο ανήκει κλπ.

Για να αναγνωριστεί ένα στοιχείο πως ανήκει στις ασώματες ακινητοποιήσεις και να καταγραφεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να ισχύουν τα εξής:

- Να είναι αναγνωρίσιμο στοιχείο
- Να υπάρχει έλεγχος των πόρων
- Να υπάρχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

## 2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 16

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρακολουθούνται στον λογαριασμό 16 Ασώματες Ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης<sup>6</sup>.

Ο πρωτοβάθμιος αυτός λογαριασμός αναλύεται σε συγκεκριμένους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς τους οποίους θα γνωρίσουμε στην συνέχεια.

Πρώτος δευτεροβάθμιος λογαριασμός είναι ο λογαριασμός 16.00.

Αυτός ο δευτεροβάθμιος έχει την ονομασία «Υπεραξία επιχείρησης (goodwill).

Στο λογαριασμό 16.00 «υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» η επιχείρηση παρακολουθεί την υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά, συγχώνευση ή μετατροπή της οικονομικής μονάδας. Η υπεραξία αυτή είναι ίση με την διαφορά του τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους στοιχείων της περιουσίας της επιχείρησης.

Η υπεραξία της επιχείρησης στηρίζεται στην ικανότητά της να αυξάνει τα κέρδη της λόγω του καλού ονόματος που έχει στην αγορά, δηλαδή στην καλή φήμη και πελατεία, της καλής πίστης που έχει από το αγοραστικό κοινό, της καλής οργάνωσης, της ειδίκευσης στην παραγωγή κάποιων αγαθών κλπ.

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

Στο λογαριασμό 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτά πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως

---

<sup>6</sup> ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Μ.,2000, «ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ

στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών<sup>7</sup>.

Για την καταχώριση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία ότι τα δικαιώματα για τα οποία γίνονται έξοδα θα αποδώσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς του 16, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκάται οποιοδήποτε αποτέλεσμα από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών.

Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, αποσβένεται μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Στους λογαριασμούς 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και 16.03 «λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών<sup>8</sup>.

Στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

Στο λογαριασμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που

---

<sup>7</sup> ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Μ., 2000, «ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ

<sup>8</sup> ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., 2000, «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ



απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές».

#### **2.4 ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά<sup>9</sup>.

Στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα κατάρτισεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

---

<sup>9</sup> ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., 2000, «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

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

Στο λογαριασμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

Στο λογαριασμό 16.13 «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

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

Στο λογαριασμό 16.16 «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Στο λογαριασμό 16.17 «έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγεθος της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της

δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

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.

Στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του .

Στο λογαριασμό 16.98 «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό.

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

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

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.

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

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

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση<sup>10</sup>.

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

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

## **2.5 ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 16 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

### **16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

#### **16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)**

#### **16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας**

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

---

<sup>10</sup> [www.logistikoskosmos.com](http://www.logistikoskosmos.com)

01 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licences)

02 Σήματα

03 Μέθοδοι (Know How)

04 Πρότυπα

05 Σχέδια

16.01.06

.....

16.01.99

**16.02 Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων -  
μεταλλείων - λατομείων**

16.03 Λοιπές παραχωρήσεις

**16.04 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων**

16.05 Λοιπά δικαιώματα

.....

**16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως**

**16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων**

**16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών**

**16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων**

**16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων**

**16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις  
πάγιων στοιχείων**

Υποχρεωτική ανάπτυξη κατά πίστωση ή δάνειο

**16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών**

**16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως**

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

**16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου**

**16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**

.....

**16.90 Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως**

(Γνωμ. 260/2258/1995)

.....

**16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων**

**16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

02 Αποσβεσμένα δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων

03 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις

04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων

05 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα

....

10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων -  
λατομείων

12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών

13 Αποσβεσμένα έξοδα αύξησης κεφαλαίου και εκδόσεως  
ομολογιακών δανείων

14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

15 .....

16 Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως

18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

20 .....

....

90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκατεστάσεως της επιχειρήσεως  
(Γνωμ.260/2258/1995)

.....

16.99.99<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## 2.6 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

### 2.6.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως<sup>12</sup>.

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

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

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν

---

<sup>12</sup> [www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log1.htm](http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log1.htm)



η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιολογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

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

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου.

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

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

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

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

#### **2.6.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»**

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, δηλαδή οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία.

Οι λογαριασμοί των αποσβέσεων, τους βλέπουμε να χρεώνονται ως ομάδα 6 και πιστώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 1 (τα οικόπεδα δεν αποσβένονται)<sup>13</sup>.

Η λέξη απόσβεση γενικά σημαίνει, σβήσιμο, εξάλειψη, εξόφληση, μείωση της αξίας λόγω φθοράς. Το θέμα που προκύπτει είναι ποιο είναι το ποσό που πρέπει να αποσβεσθεί. Αυτό που δαπανήθηκε για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου ή το ποσό που θα απαιτηθεί για την αντικατάστασή του; Οι απόψεις δεν συμπίπτουν στο παραπάνω θέμα. Από ορισμένους υποστηρίζεται ότι η απόσβεση πρέπει να υπολογισθεί στην αξία που θα αποκτηθεί ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο.

Η εκδοχή αυτή αντιπαρατάσσεται από το επιχείρημα, ότι δεν είναι γνωστή η τιμή αντικατάστασης τους σήμερα, γιατί η αντικατάσταση θα γίνει μετά από αρκετά χρόνια.

---

<sup>13</sup> ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., 2000, «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ

Πάντως, υπάρχει και η θεωρία που προτείνει ως αξία απόσβεσης το κόστος κατασκευής, κατά το χρόνο αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου. Αυτοί που απορρίπτουν τα παραπάνω, θεωρούν ότι είναι σωστό να ληφθεί σαν βάση υπολογισμού των αποσβέσεων η τιμή κτήσεως τους. Όμως υπάρχει ένα κοινό σημείο.

Όλοι συμφωνούν ότι πρέπει να αφαιρεθεί από την αξία του περιουσιακού στοιχείου η υπολειμματική του αξία. Υπολειμματική αξία, είναι η αξία που θα έχει το περιουσιακό στοιχείο κατά την πώληση του, δηλαδή η τιμή πώλησης του.

Η φθορά που μπορούν να υποστούν τα περιουσιακά στοιχεία οφείλονται όχι μόνο από τη χρήση τους, αλλά και με το πέρασμα του χρόνου, ο οποίος φθείρει το περιουσιακό στοιχείο. Όταν μία επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα μηχάνημα για αρκετά χρόνια, τότε πρέπει να αντικαταστήσει το παλιό μηχάνημα με την αγορά ενός καινούργιου. Το παλιό μηχάνημα δεν είναι πια αποδοτικό και δεν τη βοηθάει όσο πρέπει στη παραγωγή. Υπάρχει και η εξέλιξη της τεχνολογίας, οι νέες εφευρέσεις, τα νέα υλικά τα οποία η κάθε επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί και να αντικαθιστά τα παλιά μηχανήματα με πιο σύγχρονα. Η φθορά τους από την πάροδο του χρόνου και την τεχνολογική τους απαξίωση αλλά και τη συνεχή χρησιμοποίησή τους είναι τα αίτια που δημιουργούν στην επιχείρηση την ανάγκη να το αντικαταστήσει με άλλο.

Ο λογαριασμός των αποσβέσεων είναι αντίθετος λογαριασμός των περιουσιακών στοιχείων. Η εμφάνιση πάγιου περιουσιακού στοιχείου στον ισολογισμό γίνεται στο μέρος του ενεργητικού με την αρχική του αξία και από κάτω γράφεται ο αντίθετος λογαριασμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων αφαιρετικά.

### **2.6.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 66.05 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

Για τον κοστολογικό τους χειρισμό σημειώνουμε τα ακόλουθα:

α) Για τα περισσότερα άυλα στοιχεία και έξοδα του λογαριασμού 16 — οι αποσβέσεις των οποίων καταχωρούνται στον πιο πάνω λογαριασμό 66.05 — παρέχεται από το νόμο η ευχέρεια να αποσβένονται «είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία» (βλ. άρθρο 43 παρ. 3 και 4 κωδ. Ν. 2190(1920). Στις περιπτώσεις που επιλέγεται η εφάπαξ απόσβεσή τους δεν ενδείκνυται να επιβαρύνεται το λειτουργικό κόστος, αλλά πρέπει να καταχωρούνται στο λογ/σμό 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» (και όχι εδώ, στο 66.05).

β) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.01, 66.05.02 και 66.05.03 επιβαρύνουν το λογ/σμό 92. «έξοδα λειτουργίας παραγωγής».

γ) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.00, 66.05.10, 66.05.13 (των εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου) και 66.05.17, επιβαρύνουν το λογ/σμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Διευκρινίζεται ότι στο λογ/σμό 66.05.17 περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ (που καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.17 και αποσβένονται σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 3 του Π.Δ. 88!19.; όπως η παράγραφος αυτή συμπληρώθηκε με το άρθρο 5 παρ. 4 του Ν. 1947/1991, με συντελεστή 25%).

δ) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 86.05.11 και 66.05.12 βαρύνουν το λογ/σμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως».

ε) Οι αποσβέσεις των λογ/σμών 66.05.13 (των εξόδων εκδόσεως ομολογιακών δανείων), 66.05.16 και 66.05.18 βαρύνουν το λογ/σμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».

στ) Η επιβάρυνση των θέσεων κόστους του 92 με τις αποσβέσεις των λογ/σμών 66.05.04, 66.05.05, 66.06.14 και 66.05.19 γίνεται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων (των λογ/σμών 16.04, 16.14 και 16.19).

## ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΕ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 66.05

- 66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως
  - 01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
  - 02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων — μεταλλείων — λατομείων
  - 03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων
  - 04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
  - 05 Αποσβέσεις λοιπών δικαιωμάτων
  - .....
- 66.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκ/σεως
  - 11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων — μεταλλείων — λατομείων
  - 12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών
  - 13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
  - 14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων
  - 15
  - 16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεων και εξοφλήσεως ομολογιών
  - 17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως
  - 18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου
  - 19 Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως
  - .....
- 66.05.99

### **2.6.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

- **Φορολογικές Αποσβέσεις σύμφωνα με το ν. 2238/1994 ΚΦΕ (έως την 31η Δεκεμβρίου 2013)-έκπτωση δαπανών.**

Ειδική αναφορά γίνεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που μέχρι τις πρόσφατες αλλαγές η οικονομική μονάδα είχε το δικαίωμα να τα αποσβέσει είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα εντός μιας πενταετίας . Το δικαίωμα αυτό το έδινε στην επιχείρηση τόσο ο Ν. 2190/1920 με το άρθρο 43 όσο και ο Κώδικας

Φορολογίας Εισοδήματος στο άρθρο 31 παρ. 1 περ. ιβ, η οποία καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 30 του Ν. 4110/2013. Με τον ίδιο νόμο άρθρο 3 παρ. 22 ορίστηκε εκ νέου ο συντελεστής απόσβεσης των άυλων στοιχείων, δικαιωμάτων, εξόδων πολυετούς απόσβεσης σε 10%<sup>15</sup>.

Ομοίως και για τα άυλα πάγια στοιχεία, όπως αναφέρεται παραπάνω, μεταβλήθηκε ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων τους.

- **Φορολογικές Αποσβέσεις σύμφωνα με Ν. 4172/2013 (για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής) - έκπτωση δαπανών.**

Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 4 ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης των άυλων στοιχείων και δικαιωμάτων καθώς και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης ορίζεται στο 10 % ανά φορολογικό έτος.

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Περαιτέρω ορίζεται πως : «Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του [...] για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

<sup>15</sup> [www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16161](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16161)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.Λ.Π. 38 - ΑΪΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

---

### 3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 38

Το Πρότυπο 38 έχει σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Το Πρότυπο ορίζει, η επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται ορισμένα κριτήρια, καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα στοιχεία αυτά<sup>16</sup>.

### 3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Κατ' εξαίρεση δεν εφαρμόζεται για τα :

- ✓ άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μια επιχείρηση για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων», αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος», μισθώσεις Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», από παροχές σε εργαζόμενους Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζόμενους», υπεραξία που προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»).
- ✓ χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 "Χρηματοπιστωτικά μέσα : Γνωστοποίηση και παρουσίαση"

---

<sup>16</sup> ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε., 2002, «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΕΛΛΗ, ΑΘΗΝΑ

- ✓ μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων, και
- ✓ άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Παράλληλα, για να αποφασίσουμε αν ένα περιουσιακό στοιχείο, στο οποίο ενσωματώνονται τόσο άυλα όσο και υλικά στοιχεία, πρέπει να ενταχθεί στις ενσώματες ακινητοποιήσεις (οπότε θα εφαρμοστεί το Δ.Λ.Π. 16) ή να ενταχθεί στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, οπότε θα εφαρμοστεί το σχολιαζόμενο Πρότυπο 38, πρέπει να εκτιμήσουμε πιο από τα δύο στοιχεία είναι το ουσιαστικότερο και να εντάξουμε το στοιχείο ανάλογα. Η ένταξη συνεπώς του στοιχείου σε μια από τις δύο κατηγορίες είναι θέμα κρίσης.

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο, είτε άυλο. Μετά την αρχική καταχώρηση, ένας μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το Δ.Λ.Π. 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Στην περίπτωση που ορισμένες δραστηριότητες ή συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες, που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα που μπορεί να χρειάζεται να αντιμετωπιστούν με ένα διαφορετικό τρόπο, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου 38.



### 3.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Οι επόμενοι όροι που χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο έχουν τις εξής έννοιες<sup>17</sup>:

**Άυλο περιουσιακό στοιχείο** είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

**Περιουσιακό στοιχείο** είναι μια πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, από την οποία θα προκύψουν οικονομικά οφέλη.

**Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία** είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος.

**Έρευνα** είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης ή αντίληψης.

**Ανάπτυξη** είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή της χρήσης.

**Απόσβεση:** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

---

<sup>17</sup> ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., 2008, «ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ ΑΘΗΝΑ

**Αποσβεστέο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι:

-είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,

-είτε ο αριθμός παραγωγής ή ομοίων μονάδων, που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην επιχείρηση.

**Κόστος:** είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που καταβάλλονται ή η πραγματική αξία της άλλης αντιπαροχής που δίδεται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο κτήσης ή παραγωγής του.

**Υπολειμματική αξία:** είναι το καθαρό ποσό το οποίο η επιχείρηση αναμένει να λάβει από ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την έκπτωση των αναμενόμενων δαπανών διάθεσης.

**Πραγματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου:** είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση και τη θέληση τους, κάτω από κανονικές συνθήκες συναλλαγών.

**Ενεργός αγορά** είναι μια αγορά όταν τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή, τους αγοραστές και πωλητές μπορεί να τους βρίσκει κανείς οποτεδήποτε, και οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

**Ζημία απομείωσης** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

**Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού.

### 3.4 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΩΣ ΑΨΛΟ

#### - Αναγνωρισιμότητα

Πρώτη βασική προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι να είναι **αναγνωρίσιμο**. Αναγνωρίσιμο θεωρείται το στοιχείο που η επιχείρηση μπορεί να **εκμισθώσει, πωλήσει, ανταλλάξει**, ή να **διανείμει τα αναμενόμενα από αυτό μελλοντικά οφέλη**, χωρίς όμως τη διάθεση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα με το άυλο στοιχείο για την απόκτηση εσόδων. Η δυνατότητα διαχωρισμού δεν είναι μια αναγκαία προϋπόθεση για αναγνωρισιμότητα, αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με κάποιο άλλο τρόπο<sup>18</sup>.

#### -Έλεγχος του άυλου στοιχείου

Η επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και επίσης να μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα της επιχείρησης να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρεε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα της επιχείρησης που προστατεύονται δικαστικώς. Εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχθεί ο έλεγχος. Όμως, η δικαστική προστασία ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για να κριθεί ότι υφίσταται έλεγχος, αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη της με κάποιο άλλο τρόπο.

---

<sup>18</sup> GRANT THORNTON, 2006, «ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΟΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ», Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Β., ΑΘΗΝΑ

### **3.5 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΑΪΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### Περίοδος απόσβεσης

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, ενώ αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ορθώς εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του.

Κατά μαχητή εκδοχή η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

### **3.6 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.), κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία.

Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας

και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια<sup>19</sup>.

### **3.7 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 38 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**

Το Δ.Λ.Π. 38 καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου.

Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.

Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα Ε.Λ.Π. δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκείται ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης.

Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται όπως ορίζει και το Δ.Λ.Π. 38. Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, γίνεται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 αποτιμώνται είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία τους.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., 2008, «ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ ΑΘΗΝΑ

<sup>20</sup> Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΟΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

---

### **4.1 ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς ρυθμίσεις και Άλλες Διατάξεις» αποτελούν πλέον νόμο του Κράτους - με το νόμο 4308/24.11.2014 που ψηφίστηκε από την Ελληνική Βουλή στις 24 Νοεμβρίου 2014. Ο νόμος αυτός αποτελείται από 44 άρθρα, που συμπληρώνονται με τέσσερα παραρτήματα, με το Παράρτημα Α που αφορά Ορισμούς, το Παράρτημα Β για τα Υποδείγματα Ατομικών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, το Παράρτημα Γ που αφορά το Σχέδιο Λογαριασμών και τέλος, το Παράρτημα Δ που απεικονίζει την Σύνδεση Λογαριασμών και Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων<sup>21</sup>.

Η έναρξη ισχύος αφορά περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έρχονται να επιφέρουν αρκετές αλλαγές και να διαφοροποιηθούν από τις αρχές που τηρούνταν μέσω του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), καλύπτουν θέματα που ρυθμίζει ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) σχετικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων και τους κανόνες τιμολόγησης των συναλλαγών και εισάγουν τους λογιστικούς κανόνες που υποχρεούνται να τηρούν οι οντότητες (επιχειρήσεις) για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται όσον αφορά την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων από την 1.1.2015, ενώ για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, θα εφαρμοστούν για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31.12.2014 (δηλαδή το 2016 για την χρήση του 2015)

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ακολουθούν τις βασικές αρχές και τους λογιστικούς κανόνες των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και εναρμονίζονται με την οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2013/34/ΕΕ).

---

<sup>21</sup> [www.logistis.gr/files/diafora/Sxedio\\_Ellinika\\_Logistika\\_Protupa.pdf](http://www.logistis.gr/files/diafora/Sxedio_Ellinika_Logistika_Protupa.pdf)

#### 4.2 ΤΑ ΑΪΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Με την εφαρμογή του νόμου για τα Ε.Λ.Π., εισάγεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. όταν<sup>22</sup>:

α) υπάρχουν δαπάνες για άυλα στοιχεία από τις οποίες δεν προκύπτουν μελλοντικές εισροές στην οντότητα και επομένως, δεν μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία. Οι δαπάνες αυτές με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης και όχι ως πάγια,

β) ενώ, με την πάροδο του χρόνου λειτουργίας μιας επιχείρησης δημιουργούνται "υπεραξίες", χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί σχετικά έξοδα, που με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν λογιστικοποιούνται παρά μόνο κατά την αγορά ή την συγχώνευση μιας επιχείρησης. Σε αυτήν την περίπτωση με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π..

Παράδειγμα είναι η υπεραξία από την "φήμη και πελατεία" μιας επιχείρησης που στη χώρα μας με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (μητρική) που εξαγόραζε με τίμημα μεγαλύτερο από την καθαρή θέση της.

---

<sup>22</sup>ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., 2015, «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

### **4.3 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ (ΚΑΤΑΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΟΡΟΣ)**

Πρόκειται για μια κατηγορία εξόδων που πραγματοποιούνται για ανάγκες της εταιρείας και τα χρονικά τους όρια ξεπερνούν τη χρήση. Όμως, δεν είναι αρκετό το κριτήριο αυτό για να μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. γιατί στις περισσότερες περιπτώσεις δεν προκύπτουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη<sup>23</sup>.

Πιο αναλυτικά τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι:

#### **Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης**

Αφορούν τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Τα εν λόγω έξοδα με βάση τα Δ.Λ.Π. και επομένως και με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και εφόσον δεν μπορούν να πουληθούν χαρακτηρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία εξέπνευσαν.

#### **Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων και έξοδα λοιπών ερευνών**

Τα έξοδα για έρευνα και ανάπτυξη βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι να εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και αυτό συμβαίνει όταν το αποτέλεσμα της έρευνας είναι θετικό. Πρέπει δηλαδή η οντότητα που δαπανά για έρευνα να πετύχει το σκοπό της και να αποκτηθεί η δυνατότητα πώλησης προϊόντων ή η δυνατότητα να πουληθεί το αποτέλεσμα της έρευνας και ανάπτυξης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά η δαπάνη αποτελεί έξοδο της χρήσης.

---

<sup>23</sup> [www.logistikoskosmos.com](http://www.logistikoskosmos.com)



Σε περίπτωση που οι δαπάνες αφορούν μεταλλεία, ορυχεία ή λατομεία και ο σκοπός τους έχει επιτευχθεί, προσαυξάνουν την αξία του αντίστοιχου ενσώματου παγίου. Όμοια αν πρόκειται για ανάπτυξη άλλων στοιχείων (νέων προϊόντων) αναγνωρίζονται ως δαπάνες ανάπτυξης.

Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων. Αφορούν έξοδα όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Τα εν λόγω έξοδα με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης ή αν πρόκειται για μεγάλα ποσά, μειώνουν το ποσό της αύξησης κεφαλαίου.

### **Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων**

Όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε τοπικό νόμισμα, των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας .

Με την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων οι διαφορές αυτές επειδή πρόκειται για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται ύστερα από την επιμέτρηση στην εύλογη αξίας τους.

Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.

Αφορούν τις διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και τις διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οι διαφορές αυτές καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης.

## **Έξοδα αναδιοργάνωσης**

Τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., έχουμε ως βασικό κριτήριο για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως πάγιο την βέβαιη πιθανότητα ότι θα αποφέρει στην οντότητα μελλοντικά οφέλη.

Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, το λογισμικό που παρακολουθείται στον συγκεκριμένο λογαριασμό, αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο στοιχείο.

## **Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου**

Είναι οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και σύμφωνα με το άρθρο 18, το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

Σε κάθε περίπτωση, η τήρηση του συγκεκριμένου λογαριασμού για την παρακολούθηση των εν λόγω τόκων καταργείται αφού αν η οντότητα το επιλέξει οι τόκοι προσαυξάνουν την αξία κτήσης των κατασκευαζόμενων παγίων.

#### 4.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. (Άρθρο 18 παρ. 3 περ. α).

Όμως, από φορολογικής απόψεως οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 (Φορολογικές αποσβέσεις) του Ν. 4172/2013 . Περαιτέρω η εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων τόσο της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και του προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται μέσω της παρακολούθησης τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων<sup>24</sup>.

Και υπό το προηγούμενο καθεστώς (παρ. 2.2.102 Π.Δ. 1123/1980 και άρθρο 43 παρ. 5δ Κ.Ν. 2190/1920) προβλεπόταν ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή, όμως λόγω των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας για μη δυνατότητα μεταφοράς των φορολογικών αποσβέσεων μεταξύ των χρήσεων και ελλείπει δυνατότητων παρακολούθησης λογιστικής και φορολογικής βάσης, οι αποσβέσεις υπολογίζονταν κατά τις φορολογικές διατάξεις (συντελεστές αποσβέσεων). Οι ούτως χρησιμοποιούμενοι συγκεκριμένοι συντελεστές εθεωρείτο ότι είχαν προσδιορισθεί λαμβάνοντας υπόψη την ωφέλιμη ζωή των κατά κατηγορία και αντικείμενο πάγιων περιουσιακών στοιχείων στα οποία αναφερόταν, παρέχοντας συγχρόνως και το πλεονέκτημα παροχής συγκρίσιμων στοιχείων και πληροφοριών από επιχειρήσεις ομοειδούς αντικειμένου.

Υπό τις νέες διατάξεις, η υπεραξία δεν υπόκειται σε απόσβεση.

---

<sup>24</sup> [www.e-boss.gr/.../ProtianalytikiprosengisistaEllinikaLogistikaProtypa\\_F7...](http://www.e-boss.gr/.../ProtianalytikiprosengisistaEllinikaLogistikaProtypa_F7...)

#### **4.5 Η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.**

##### **(α) Η επιχείρηση ως μισθωτής**

Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην επιχείρηση με **χρηματοδοτική μίσθωση**, άρα η οντότητα αποκτά την ιδιότητα του μισθωτή, αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της, σύμφωνα με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό **είχε αγοραστεί**, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια επιχείρηση, δηλαδή υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως **ληφθέν δάνειο**. Το συμφωνηθέν μίσθωμα, θεωρείται ότι είναι τοκοχρεολύσιο και διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο κατά την πληρωμή, μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως **χρηματοοικονομικό έξοδο**.

##### **(β) Η επιχείρηση ως εκμισθωτής**

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται αρχικώς ως **απαιτήσεις** με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Η απαίτηση αυτή της χρηματοδοτικής μίσθωσης, αντιμετωπίζεται ως **χορηγηθέν δάνειο**, το δε μίσθωμα εκλαμβάνεται ως τοκοχρεολύσιο, διαχωρίζεται δε σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως **χρηματοοικονομικό έσοδο**.

Σημειώνεται ότι η πώληση περιουσιακών στοιχείων (lease back) που στη συνέχεια **αναμισθώνονται** με χρηματοδοτική μίσθωση, αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

#### 4.6 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

##### (α) Η επιχείρηση ως μισθωτής

Λειτουργική μίσθωση είναι η μίσθωση, κατά την οποία ο μισθωτής **δεν έχει δικαιοδοσία** επί του εκμισθωμένου πράγματος (στην προκειμένη περίπτωση: του παγίου στοιχείου), πέραν της λειτουργικής χρήσης του. Συνεπώς, ο μισθωτής του παγίου, βάσει λειτουργικής μίσθωσης, αναγνωρίζει τα μισθώματα **ως εξόδα** στα αποτελέσματά του με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Ενδέχεται πάντως, σύμφωνα με ρητή αναφορά στο νόμο, να ισχύσει μία άλλη συστηματική μέθοδος, η οποία να είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική ως προς την κατανομή του εξόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης. Για παράδειγμα, είναι πιθανό η επιβάρυνση των μισθωμάτων στα αποτελέσματα, να είναι συνάρτηση του αριθμού των μηνών της χρήσης (ή άλλης μορφής χρονικών περιόδων), με τρόπο που η ετήσια κατανομή του εξόδου του μισθώματος να διαφοροποιείται αναλόγως.

##### (β) Η επιχείρηση ως εκμισθωτής

Στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης, ο ιδιοκτήτης και εκμισθωτής του παγίου παρουσιάζει στον ισολογισμό του τα εκμισθωμένα σε τρίτους πάγια περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με τη φύση καθενός από αυτά. Τα μισθώματα αναγνωρίζονται **ως έσοδα** στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Ωστόσο και από την πλευρά του, ο εκμισθωτής μπορεί και αυτός, να εφαρμόσει μια άλλη συστηματική μέθοδο, περισσότερο αντιπροσωπευτική, για την κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων, στη διάρκεια της μίσθωσης.

Αυτό, ασφαλώς συνεπάγεται και την διαφορετική απεικόνιση του εσόδου, ανά λογιστική χρήση.

#### 4.7 ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 1 ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.

#### ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΪΛΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ (ΠΑΓΙΑ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ<sup>25</sup>

##### (1) ΣΤΟΙΧΕΙΑ

##### 10 Γη

10.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης

10.02 Σωρευμένες απομειώσεις γης

##### 11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση

11.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) διαμορφώσεων γης

11.02 Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

11.03 Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης

##### 12 Κτήρια - τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων

12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων

##### 13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

##### 14 Μεταφορικά μέσα

14.01 Μικτή αξία κτήσης μεταφορικών μέσων

---

<sup>25</sup> [www.forin.gr](http://www.forin.gr)

- 14.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 14.03 Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων

## 15 Λοιπός εξοπλισμός

- 15.01 Μικτή αξία κτήσης εξοπλισμού
- 15.02 Σωρευμένες αποσβέσεις εξοπλισμού
- 15.03 Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού

## 16 Επενδύσεις σε ακίνητα

- 16.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα
- 16.02 Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα
- 16.03 Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα

## 17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

- 17.01 Ζώντα ζώα
  - 17.01.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) ζώντων ζώων
  - 17.01.02 Σωρευμένες αποσβέσεις ζώντων ζώων
  - 17.01.03 Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων
- 17.02 Δένδρα και φυτά
  - 17.02.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) δένδρων και φυτών
  - 17.02.02 Σωρευμένες αποσβέσεις δένδρων και φυτών
  - 17.02.03 Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών

## 18 Άυλα

- 18.01 Δαπάνες ανάπτυξης
  - 18.01.01 Μικτή αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης
  - 18.01.02 Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης
  - 18.01.03 Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης
- 18.02 Υπεραξία
  - 18.02.01 Μικτή αξία κτήσης υπεραξίας

- 18.02.02 Σωρευμένες αποσβέσεις υπεραξίας
- 18.02.03 Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας
- 18.03 Λοιπά άυλα
- 18.03.01 Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων
- 18.03.02 Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων
- 18.03.03 Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων

#### **4.8 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ**

##### **ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.**

Η επιχείρηση Α κατέβαλλε έξοδα κτήσεως παγίου στοιχείου 3.000€, τα οποία θα αποσβέσει εντός 5 ετών.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	3.000,00	
16.14 ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		3.000,00
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		

Στο τέλος της χρήσης, δηλαδή στις 31/12 υπολογίζεται η απόσβεση η οποία θα γίνει τμηματικά και ισόποσα σε 5 έτη.

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
31/12		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤ.	600,00	
66.05 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ		
66.04.14 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒ.		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		600,00
16.99 ΑΠΟΣΒ/ΝΕΣ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.99.14 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣ.		



Με βάση όμως τα Ε.Λ.Π. οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
18 ΑΨΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	3.000,00	
18.03 ΛΟΙΠΛΑ ΑΨΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
18.03.01 ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΑΨΛΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
38 ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ		3.000,00
38.01 ΤΑΜΕΙΟ		

Στο τέλος της χρήσης, δηλαδή στις 31/12 υπολογίζεται η απόσβεση η οποία θα γίνει τμηματικά και ισόποσα σε 5 έτη.

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
31/12		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	600,00	
66.08 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΨΛΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
18 ΑΨΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		600,00
18.03 ΛΟΙΠΛΑ ΑΨΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
18.03.02 ΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΨΛΛΩΝ		

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

---

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση των ασώματων ακινητοποιήσεων μέσα από συγκεκριμένα αριθμητικά παραδείγματα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup> :

Στις 01/07/2014 η επιχείρηση Γ προχωρά στην αγορά εδαφικής έκτασης έναντι 20.000€. Κατέβαλλε επίσης για έξοδα μεταβίβασης 2.100€.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/07/2014		
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	20.000,00	
10.00 ΓΗΠΕΔΑ ΟΙΚΟΠΕΔΑ		
10.00.00 ΟΙΚΟΠΕΔΟ		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	2.100,00	
16.14 ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ		
16.14.00 ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		22.100,00
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		
38.00.00 ΜΕΤΡΗΤΑ		

---

Στο τέλος της χρήσης, δηλαδή στις 31/12/2014 υπολογίζεται η απόσβεση η οποία θα γίνει τμηματικά και ισόποσα σε 5 έτη.

**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ****ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ**

---

31/12/14

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤ. 210,00

66.05 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣ.

66.04.14 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒ.

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ 210,00

16.99 ΑΠΟΣΒ/ΝΕΣ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

16.99.14 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣ.

---

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2<sup>ο</sup>:

Η επιχείρηση Δ στις 15/04/2014 αγόρασε άδεια εκμετάλλευσης ορυχείων από την επιχείρηση Ω αντί 2.000.000€. Η αποπληρωμή του ποσού συμφωνήθηκε να γίνει με επιταγή πεντάμηνης λήξεως. Όμως, η επιχείρηση Δ τελικώς επέλεξε να εξοφλήσει όλο το ποσό με μετρητά. Για τον λόγο αυτό και έγινε σχετικά έκπτωση του ποσού από την επιχείρηση Ω τάξεως 10%.

Στη συνέχεια, θα δούμε την λογιστική αντιμετώπιση του πιο πάνω γεγονότος με βάση το Δ.Λ.Π. 38.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16 ΑΣΩΜΑΤ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	1.800.000,00	
16.02 ΔΙΚΑΙΩΜ. ΕΚΜ/ΣΗΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ - ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ		
16.02.00 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛ. ΟΡΥΧΕΙΩΝ		
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		1.800.000,00
50.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		
50.00.00 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ω		

Λόγω του ότι το αρχικό κόστος ήταν 2.000.000€ θα πρέπει να γίνει και η εξής λογιστική αντιμετώπιση της διαφοράς που προέκυψε:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16 ΑΣΩΜΑΤ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ	200.000,00	
16.02 ΔΙΚΑΙΩΜ. ΕΚΜ/ΣΗΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ-ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ		
16.02.00 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ		
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		200.000,00
75.50 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΑΨΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3<sup>ο</sup>:

Στις 31/12/2006 η επιχείρηση Γ έχει στο ισοζύγιο της τα εξής υπόλοιπα λογαριασμών:

16.10.00 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ Α΄ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	200.000,00€
16.99.10 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ	120.000,00€
66.05.00 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ Α΄ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	40.000,00€

Καθώς καλείται η επιχείρηση να εφαρμόσει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. θα δούμε ποιες λογιστικές ενέργειες απαιτούνται.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16 ΑΣΩΜΑΤ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒ.	120.000,00	
16.99.10 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ		
16 ΑΣΩΜΑΤ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.		120.000,00
16.10.00 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ Α΄ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		

Άρα τώρα οι λογαριασμοί θα έχουν ως εξής:

16.10.00 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ Α΄ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	80.000,00€
66.05.00 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ Α΄ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	40.000,00€

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών που έχουν απομείνει μεταφέρονται στα Αποτελέσματα της Χρήσης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/2006		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	120.000,00	
80.50 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝ. ΕΚΜ/ΣΗΣ ΒΑΣΕΙ Δ.Λ.Π.		
16 ΑΣΩΜΑΤ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.		80.000,00
16.10.00 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ Α΄ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤ.		40.000,00
66.05 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ		

Βλέπουμε λοιπόν ότι θα υπάρξει μείωση των κερδών κατά 120.000,00€. Υπολογίζοντας τον αναβαλλόμενο φόρο με φορολογικό συντελεστή 29%, ο φόρος θα είναι μικρότερος κατά 34.800,00€. Το ποσό αυτό θεωρείται ως έσοδο από φόρο.

Άρα, θα πρέπει να γίνει η εξής εγγραφή:

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ Κ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡ. ΑΠΑΙΤΗΣ.	34.800,00	
18.50 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜ. ΦΟΡΟΙ ΑΠΟ ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝΗΤΟΠ.		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		34.800,00
86.70 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4<sup>ο</sup>:

Η επιχείρηση Ω, τη χρήση 2013 επιθυμεί να προωθήσει ένα νέο προϊόν στην αγορά. Το κόστος που πραγματοποιείται από το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης για το νέο προϊόν και χαρακτηρίζεται ως έρευνα είναι 120.000€.

Στην επόμενη χρήση, έτος 2014 έγιναν επιπλέον μελέτες για την ανάπτυξη και προώθηση και τεχνική και εμπορική επαλήθευση του προϊόντος αξίας 80.000€.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38 η λογιστική απεικόνιση των ανωτέρω γεγονότων θα είναι:

##### *ΧΡΗΣΗ 2013*

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	120.000,00	
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		120.000,00

##### *ΧΡΗΣΗ 2014*

<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
ΑΨΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	80.000,00	
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		120.000,00

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την αποτίμηση των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Γράφοντας την κατακλείδα της εργασίας αυτής να αναφέρουμε για μία τελευταία φορά κάποια στοιχεία σχετικά με τις ασώματες ακινητοποιήσεις.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι άυλα πάγια οικονομικά στοιχεία τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν σε χρηματικές μονάδες και να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής από την οικονομική μονάδα που τα έχει στην κατοχή της.

Τα άυλα αυτά στοιχεία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα για να χρησιμοποιηθούν για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Είδαμε ότι αυτά μπορούν να διακριθούν σε διάφορων ειδών δικαιώματα, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία αλλά και σε πραγματικές καταστάσεις όπως πελατεία, φήμη, καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, πίστη κλπ..

Κατά την ελληνική νομοθεσία και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 16, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 18, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. αυτά παρακολουθούνται στο Δ.Λ.Π. 38.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τα άυλα στοιχεία δεν αναπροσαρμόζονται και αποσβένονται ανάλογα του χρόνου της ωφέλιμης ζωής τους. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. τα άυλα και πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες τους και αποσβένονται ανάλογα του χρόνου της ωφέλιμης ζωής τους.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ**

---

### **ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ**

ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., 2000, «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ

ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Μ., 2000, «ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ

ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., 2008, «ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ ΑΘΗΝΑ

ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν., ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ Π., 2001, «ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΛΠ», ΑΘΗΝΑ

ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε., 2002, «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΕΛΛΗ, ΑΘΗΝΑ

ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., 2015, «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., 2015, «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

GRANT THORTON, 2006, «ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ», Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Β., ΑΘΗΝΑ

### **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)

[www.logistikoskosmos.com](http://www.logistikoskosmos.com)

[www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)

[www.forin.gr](http://www.forin.gr)

[www.euro2day.gr](http://www.euro2day.gr)

[www.taxpress.gr](http://www.taxpress.gr)

[www.capital.gr](http://www.capital.gr)