

**Χρημοτοοικονομική Λογιστική**

**Ενότητα 5:** Αποτίμηση Πάγιου Ενεργητικού

Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής

Σχολή Τεχνολογικών Εφαρμογών

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

**Χρηματοδότηση**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στο πλαίσιο του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο «**Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα στο Τ.Ε.Ι. Θεσσαλίας**» έχει χρηματοδοτήσει μόνο την αναδιαμόρφωση του εκπαιδευτικού υλικού.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



**Περιεχόμενα**

[ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 6](#_Toc426477661)

[1. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 6](#_Toc426477662)

[2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 8](#_Toc426477663)

[3. ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ 11](#_Toc426477664)

[4. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 12](#_Toc426477665)

[a. Εννοιολογικοί ορισμοί 12](#_Toc426477666)

[b. Αρχές λογισμού των αποσβέσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων 13](#_Toc426477667)

[5. ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ 14](#_Toc426477668)

[6. ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ 15](#_Toc426477669)

[a. Εκποίηση ακινήτων 15](#_Toc426477670)

[i. Εκποίηση εδαφικών εκτάσεων 15](#_Toc426477671)

[ii) Εκποίηση κτιρίων. 16](#_Toc426477672)

[b. Εκποίηση μηχανημάτων και λοιπών παγίων 25](#_Toc426477673)

[c. Καταστροφή παγίων 35](#_Toc426477674)

[d. Κατεδάφιση κτιρίου 35](#_Toc426477675)

[7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ 36](#_Toc426477676)

[a. Γενικά. 36](#_Toc426477677)

[b. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων 37](#_Toc426477678)

[c. Πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων 37](#_Toc426477679)

[d. Υπεραξία επιχείρησης (Λ.16.00) 38](#_Toc426477680)

[i. Γενικά περί Υπεραξίας επιχείρησης 38](#_Toc426477681)

[ii. Υπεραξία από εξαγορά επιχείρησης 40](#_Toc426477682)

[iii. Υπεραξία από συγχώνευση επιχείρησης 42](#_Toc426477683)

[iv. Απόσβεση υπεραξίας 44](#_Toc426477684)

[e. Διπλώματα ευρεσιτεχνίας (Λ.16.01.00) 47](#_Toc426477685)

[i. Κόστος κτήσης 47](#_Toc426477686)

[ii. Αποσβέσεις 47](#_Toc426477687)

[f. Σήμα (Λ.16.01.02) 48](#_Toc426477688)

[i. Κόστος: 48](#_Toc426477689)

[ii. Απόσβεση 48](#_Toc426477690)

[g. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας 48](#_Toc426477691)

[i. Έννοια 48](#_Toc426477692)

[ii. Περιεχόμενο λογαριασμού 49](#_Toc426477693)

[iii. Αποσβέσεις 49](#_Toc426477694)

[h. Μέθοδοι (Know – How) Λ.16.01.03 49](#_Toc426477695)

[i. Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων Λ.16.02 49](#_Toc426477696)

[i. Κόστος κτήσης 50](#_Toc426477697)

[ii. Αποσβέσεις 50](#_Toc426477698)

[j. Μισθωτικά δικαιώματα Λ.16.05.01 50](#_Toc426477699)

[k. Λογισμικά προγράμματα Λ.16.05.03 51](#_Toc426477700)

[Τέλος Ενότητας 51](#_Toc426477701)

[Σημειώματα 51](#_Toc426477702)

**Σχήματα**

**Δεν βρέθηκαν καταχωρήσεις.**

**Πίνακες**

**Δεν βρέθηκαν καταχωρήσεις.**

# ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

## ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Στα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής υποκατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

**α)** **Ενσώματα πάγια στοιχεία** (**Λ**. 10–15). Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης της

**β) Ασώματες ακινητοποιήσεις** ή άυλα πάγια στοιχεία (**Λ**.**16.00**–**16.09**): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της μιας χρήσης.

**γ) Έξοδα πολυετούς απόσβεσης** (**Λ.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 εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

**δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις** (**Λ.18**): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οιασδήποτε νομικής μορφής, 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 εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

**ΙV.1. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΗΣΕΩΝ**

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης τους ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται κατά τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, βάσει ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του εν λόγω πάγιου στοιχείου.

**Εννοιολογικοί ορισμοί.**

**Τιμή κτήσης**: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, που προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκατάστασης) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Στην τιμή κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν συμπεριλαμβάνονται οι τόκοι αγοράς (οι τελευταίοι αποτελούν χρηματοοικονομικά έξοδα). Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβές μελετητών και δικηγόρων) δεν συμπεριλαμβάνονται επίσης στην αξία κτήσης, αλλά καταχωρούνται στον **Λ**. **16.19** «***Έξοδα πολυετούς απόσβεσης***».

**Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής**: Είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή προσαυξημένα κατά την αναλογία γενικών εξόδων των αγορών και προσαυξημένα, επίσης, κατά το κόστος κατεργασίας.

**Προσθήκη** **κτιρίου**, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου τους, του μεγέθους τους ή της ωφελιμότητάς τους με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών

**Προσθήκη** **μηχανήματος**, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ’ αυτά και αυξάνει το μέγεθός τους και την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ’ αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση που έχει ως αποτέλεσμα:

* Είτε την αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής ή της παραγωγικότητάς του
* Είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας
* Είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του

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

**Επισκευή** ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών του που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο αρχικό επίπεδο.

Οι έννοιες των δαπανών συντήρησης, επισκευής και βελτιώσεων έχουν ως εξής:

**Δαπάνες συντήρησης** θεωρούνται εκείνες που γίνονται για τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων και εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

**Δαπάνες επισκευής**, επίσης, είναι εκείνες που πραγματοποιούνται προκειμένου να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία στην ίδια καλή κατάστασή τους και εκπίπτουν φορολογικά στο έτος πραγματοποίησής τους.

**Δαπάνες βελτίωσης**, είναι εκείνες που αφορούν τη βελτίωση ή επαύξηση του περιουσιακού στοιχείου. Οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν εξ ολοκλήρου στο χρόνο πραγματοποίησής τους, αλλά είναι δεκτικές αποσβέσεων.

**Παράδειγμα**: Ανώνυμη εταιρεία αγόρασε αντί €100.000,00 ένα διαμέρισμα για να το χρησιμοποιήσει ως γραφείο της επιχείρησης. Η αντικειμενική αξία είναι €130.000,00 και για την αγορά η ΑΕ κατέβαλλε για φόρο μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβή δικηγόρου κλπ €2.000,00. Με την εκτίμηση του πολιτικού μηχανικού η ΑΕ διαχώρισε την αξία του γηπέδου €20.000,00, από την αξία του κτιρίου €98.000,00. Η αξία του παραπάνω ακινήτου και τα έξοδα θα καταχωρηθούν στους παρακάτω λογαριασμούς, ως εξής:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λογαριασμός** | **Αξία** | **Αποσβέσεις** |
| 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  | Δεν υπόκειται σε καμία απόσβεση |
| 10.00 | Γήπεδα – οικόπεδα  |  |
| 10.00.00 | Γήπεδο οδός............................. αριθ..... | 2.000,00 |
| 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα |  | Υπόκειται σε απόσβεση με βάση τους νόμιμους συντελεστές |
| 11.00 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων |  |
| 11.00.00 | Κτίριο οδός .............................. αριθμός . ... | 98.000,00 |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης |  | Υπόκειται σε απόσβεση εφάπαξ ή τμηματική μέχρι 5 έτη  |
| 16.14 | Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων |  |
| 16.14.00 | Έξοδα κτήσης διαμερίσματος, οδός ................................... αριθμός .... | 20.000,00 |

## ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η αναπροσαρμογή της αξίας γίνεται μόνο με εφαρμογή νόμου, ο οποίος έχει σκοπό τη διόρθωση (λόγω πληθωρισμού) της αξίας των ήδη υπαρχόντων (εγγεγραμμένων στα βιβλία) παγίων μιας οικονομικής μονάδας. Φανερά με την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων προκύπτει υπεραξία (αφανή αποθεματικά), η οποία πρέπει να τύχει λογιστικής μεταχείρισης. Η προκύπτουσα υπεραξία της αναπροσαρμογής δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος της επιχείρησης, επομένως δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά επαυξάνει τα ίδια κεφάλαια. Όσον αφορά τα ακίνητα, δηλαδή τους Λ.10 «***Εδαφικές εκτάσεις***» **Λ.11** «***Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα***», η αναπροσαρμογή γίνεται με βάση το άρθρο 21 Ν.2065/1992[**IV.[[1]](#footnote-1)**]. Με βάση την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου, η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται και εγγράφεται στα λογιστικά βιβλία μόνο αν η αξία κτήσης είναι χαμηλότερη της αντικειμενικής ισχύουσας, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή με τις ισχύουσες διατάξεις αν βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού (Α.Π.Α.Α).

**Παράδειγμα**

Ανώνυμη εταιρεία την 31η/12/201Χ έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα Α και Β εντός περιοχής Α.Π.Α.Α. Η ανώνυμη εταιρεία προσάρμοσε την αξία αυτών ως εξής:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Περιγραφή ακινήτου | Έτος κτήσης | Αξία κτήσης | Συντελ.αναπρο-σαρμογής | Αναπροσαρ-μοσμένη αξία | Υπεραξία |
| Γήπεδο Α | 201Χ–11  | 150.000 | 1,40 | 210.000 | 60.000 |
| Αντικειμενική αξία31/12/201Χ | 245.000 |
| Κτίριο Α | 201Χ–10  | 833.333 | 1,30 | 1.083.333 | 250.000 |
| Αντικειμενική αξία31/12/201Χ | 1.100.000 |
| Αποσβέσεις μέχρι 31/12/201Χ–1  |  | (125.000) | 1,30 | (162.500) | (37.500) |
| Γήπεδο Β | 201Χ–9  | 266.666 | 1,30 | 346.666 | 80.000 |
| Αντικειμενική αξία 31/12/201Χ | 430.000 |
| Κτίριο Β | 201Χ–8  | 1.100.000 | 1,20 | 1.320.000 | 220.000 |
| Αντικειμενική αξία 31/12/201Χ | 1.400.000 |
| Αποσβέσεις μέχρι 31/12/201Χ–1  |  | (50.000) | 1,20 | (60.000) | (10.000) |
| Συνολική υπεραξία από αναπροσαρμογή Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στον **Λ**.**41.07** «***Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών******στοιχείων***» | 562.500 |

Οι εγγραφές που θα γίνουν την 31/12/201Χ (έτος αναπροσαρμογής) είναι οι παρακάτω:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  |  |
| 10.00 | Γήπεδα – οικόπεδα  |  |  |
| 10.00.00 | Γήπεδο Α (οδός ......................... αριθμός ....) | 60.000 |  |
| 10.00.01 | Γήπεδο Β (οδός .......................... αριθμός ...) | 80.000 |  |
|  | 41 | Αποθεματικά– διαφορές αναπροσαρμογής– επιχορηγήσεις επενδύσεων  |  |  |
|  | 41.07 | Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων |  |  |
|  | 41.07.00 | Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 201Χ (Ν.2065/1992) |  | 140.000 |

*Υπεραξία από αναπροσαρμογή γηπέδων με βάση Ν.2065/1992*

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα |  |  |
| 11.00 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων |  |  |
| 11.00.00 | Κτίριο Α (οδός ......................... αριθμός ....) | 250.000 |  |
| 11.00.01 | Κτίριο Β (οδός .......................... αριθμός ...) | 220.000 |  |
|  | 41 | Αποθεματικά– διαφορές αναπροσαρμογής– επιχορηγήσεις επενδύσεων  |  |  |
|  | 41.07 | Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων |  |  |
|  | 41.07.00 | Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 201Χ (Ν.2065/1992) |  | 470.000 |

*Υπεραξία από αναπροσαρμογή κτιρίων με βάση Ν.2065/1992*

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 41 | Αποθεματικά– διαφορές αναπροσαρμογής– επιχορηγήσεις επενδύσεων  |  |  |
| 41.07 | Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων |  |  |
| 41.07.00 | Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 201Χ (Ν.2065/1992) | 47.500 |  |
|  | 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα |  |  |
|  | 11.99 | Αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων |  |  |
|  | 11.99.00 | Αποσβεσμένα κτίρια |  | 47.500 |

*Υπεραξία από αναπροσαρμογή αποσβέσεων των κτιρίων με βάση Ν.2065/1992*

Μετά τις παραπάνω εγγραφές ο **Λ.41.07.00** «***Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων***» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο **€562.500** το οποίο, στη συνέχεια συμψηφίζει τις υπάρχουσες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής λογιστικές ζημιές και το υπόλοιπο της υπεραξίας θα πρέπει να μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

## ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Όταν υποτιμάται ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενο ή μη σε αποσβέσεις, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, τότε σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο **Λ.86** «***Αποτελέσματα χρήσης***» ή στο προσάρτημα του ισολογισμού. Οι προβλέψεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των ενσώματων στοιχείων, εμφανίζονται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

**Παράδειγμα**: Επιχείρηση το έτος 201Χ–1 αγόρασε ένα Η/Υ αξίας 10.000,00€. Μέχρι σήμερα 31/12/201Χ, ο Η/Υ δεν έχει χρησιμοποιηθεί και για το λόγο αυτό δεν έχουν υπολογιστεί αποσβέσεις. Από την έκθεση του τεχνικού συμβούλου προκύπτει ότι η τρέχουσα αξία την 31η/12/201Χ του Η/Υ είναι 500,00€ επομένως ο Η/Υ θα εμφανιστεί στον ισολογισμό 31/12/201Χ ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία κτήσης | 10.000,00 |
| (–) πρόβλεψη υποτίμησης  | 9.500,00 |
| Αξία αποτίμησης 31/12/201Χ | 500,00 |

Την υποτίμηση της ενσώματης ακινητοποίησης αυτή, η ανώνυμη εταιρεία θα την καταχωρήσει στα βιβλία με την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 83 | Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους |  |  |
| 83.10 | Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων | 9.500,00 |  |
|  | 44 | Προβλέψεις |  |  |
|  | 44.10 | Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων |  | 9.500,00 |

*Πρόβλεψη υποτίμησης της αξίας Η/Υ λόγω απαξίωσης*

Σημειώνεται ότι τα γήπεδα – οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Συνεπώς, οι εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσης τους, επειδή προσδίδουν αξία σε αυτά. Όταν, όμως, για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, για τις ειδικές περιπτώσεις αυτές σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στον **Λ.44.10** «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων***» σε χρέωση του **Λ.83.10** «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων***».

**Παράδειγμα**. Ανώνυμη εταιρεία απόκτησε το έτος 201Χ–9 ένα οικόπεδο έκτασης 10 στρεμμάτων αξίας €100.000,00. Την 10η/3/201Χ η εταιρεία πληροφορήθηκε ότι το οικόπεδο θα απαλλοτριωθεί υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου με τίμημα €6.000,00 το στρέμμα. Το οικόπεδο αυτό θα εμφανιστεί στον ισολογισμό την 31η/12/201Χ ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία κτήσης οικοπέδου | 100.000,00 |
| (–) Πρόβλεψη υποτίμησης  | 40.000,00 |
| Αξία αποτίμησης | 60.000,00 |

και, για το λογιστικό χειρισμό, θα γίνουν εγγραφές ανάλογες του προηγούμενου παραδείγματος.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### Εννοιολογικοί ορισμοί

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

**Παράδειγμα**. Ανώνυμη εταιρεία αγόρασε αντί €60.000,00, ένα μηχάνημα για να παράγει σε τεμάχια το προϊόν Α. Το μηχάνημα θα το χρησιμοποιήσει για τα επόμενα έξι χρόνια. Κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας του μηχανήματος, η εταιρεία προσδιόρισε το κόστος παραγωγής του προϊόντος Α στο ποσό των €50.000,00 ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Ανάλωση πρώτων υλών | 20.000,00 |
| Άμεσα εργατικά | 15.000,00 |
| Γενικά βιομηχανικά έξοδα | 5.000,00 |
| Αποσβέσεις μηχανήματος | 10.000,00 |
| Συνολικό κόστος παραγωγής προϊόντος Α | 50.000,00 |

**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 του ενός έτους.

**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 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 συγχώνευσης). Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν 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 καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

### Αρχές λογισμού των αποσβέσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

**α) Υποχρεωτικότητα των αποσβέσεων**, σημαίνει ότι η διενέργεια τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική (άρθρο 31, παρ.1 Ν.2238/1994)

**β) Καθορισμός ποσοστών ετήσιας απόσβεσης**. Τα ανώτατα και κατώτατα όρια των συντελεστών απόσβεσης καθορίζονται από Π.Δ. (Ν.2238/94)

**γ) Μέθοδοι αποσβέσεων**. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (άρθρο 31, παρ.1 Ν.2238/1994).

**δ) Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία**. Οι αποσβέσεις που έγιναν με οριστικές εγγραφές και έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της (Ν.2238/1994).

**ε) Κυριότητα των παγίων**. Οι αποσβέσεις εκπίπτονται φορολογικά εφόσον το πάγιο στοιχείο ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση (ΣτΕ 837/1990).

**στ) Χρησιμοποίηση του παγίου από τον ιδιοκτήτη**. Για τα νέα μηχανήματα, εγκαταστάσεις και λοιπά πάγια στοιχεία, η απόσβεση αρχίζει από τον μήνα που αυτά τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης (άρθρο 1, παρ. 3 Π.Δ. 100/1998 και 299/2003).

**ζ) Πάγια σε αδράνεια δεν αποσβένονται**. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση (ΣτΕ 1889/1985 και 4517/1986).

**η) Ανάλυση των παγίων και των αποσβέσεων κατά την απογραφή**. Από 1/1//2003 οι επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά βιβλία (Γ κατηγορίας) υποχρεώνονται να τηρούν «*Μητρώο Παγίων*». Διαφορετικά οι αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικά εκπιπτόμενες (ΣτΕ 840/1993).

**θ) Οι τακτικές αποσβέσεις επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος**. Στο κόστος των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις συνυπολογίζονται και η αξία των τακτικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 31 Ν.2238/1994).

**ι) Πρόσθετες αποσβέσεις**. Οι πρόσθετες αποσβέσεις λογίζονται με βάση τη διάταξη του άρθρου 15 του Ν.1892/1990 για τις παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 του Ν.1892/1990 που έχουν πραγματοποιηθεί ή υπαχθεί στο Ν.1892/1990 μέχρι 13–4–1998 (άρθρο 32, παρ.6 Ν.2682/1999).

**ια) Εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό**. Για κάθε πάγιο στοιχείο αναγράφονται στο «*Βιβλίο Απογραφών*» τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής | Προσθήκες ή βελτιώσεις | Συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσης αποσβέσεις | Αναπόσβεστη αξία |
|  |  |  |  |

## ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Στις αυξήσεις των παγίων περιλαμβάνονται:

**α)** Οι αγορές παγίων

**β)** Οι ιδιοκατασκευές παγίων

**γ)** Οι δωρεές παγίων

**δ)** Η αναπροσαρμογή των παγίων

Όλες οι περιπτώσεις αναλύθηκαν προηγούμενα, αλλά θα εστιάσουμε στις περιπτώσεις β και γ.

**Ιδιοκατασκευές παγίων**. Όπως προηγούμενα τονίστηκε, τα ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια στοιχεία αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής. Επομένως η μεταφορά των εμπορευμάτων που αποφάσισε η επιχείρηση να ιδιοχρησιμοποιήσει ως πάγια από τους λογαριασμούς των αποθεμάτων στους λογαριασμούς των παγίων γίνεται με χρέωση των λογαριασμών των παγίων σε πίστωση του **Λ.78.10.08** «***Τεκμαρτά έσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων ως παγίων***». Ο Λ.78.10.08, με την παραπάνω μεταφορά, θα εμφανίζεται με αρνητικό πρόσημο στη χρέωση του **Λ.80** «***Γενική εκμετάλλευση***» με αποτέλεσμα να συμψηφίζεται (αλγεβρικά) το κόστος των ιδοχρησιμοποιηθέντων (ως πάγια) αποθεμάτων με το άνω τεκμαρτό έσοδο. Συνεπώς, ο Λ.78.10.08 «***Τεκμαρτά έσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων ως παγίων***» δεν εμφανίζεται στη δημοσιευόμενη κατάσταση του «***Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης***» (Ε.ΣΥ.Λ. 217/1994 και 251/1995). Η τακτοποίηση των μερίδων αποθήκης, για την περίπτωση αυτή, γίνεται στην αναλυτική λογιστική ως εξής:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 96 | Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα |  |  |
| 96.20 | Κόστος αγοράς πωληθέντων |  |  |
| 96.20.78 | Ιδιοπαραγωγή παγίων  | 47.500 |  |
| 96.20.78.10 | Κόστος αγοράς ιδιοχρησιμοποιηθέντων | 47.500 |  |
|  | 94 | Αποθέματα |  |  |
|  | 94.20 | Εμπορεύματα |  |  |
|  | 94.20.90 | Ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων |  | 47.500 |
|  | 94.20.XX.XX | Αποθήκη – Είδος Α |  | 47.500 |

*Μεταφορά κόστους ιδιοχρησιμοποιούμενων αποθεμάτων ως ΔΑ Νο...*

**Πάγια που αποκτώνται από δωρεάν παραχώρηση**. Για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από δωρεάν παραχώρηση και για τα οποία δεν υπάρχουν στοιχεία της αξίας κτήσεώς στους επιβάλλεται να καθοριστεί η σημερινή τους αξία με εκτίμηση από ειδικές επιτροπές (π.χ. τεχνικό επιμελητήριο) και αν βρίσκονται σε περιοχή εντός Α.Π.Α.Α. τότε ως αξία των ακινήτων λαμβάνεται η προσδιοριζόμενη με το αντικειμενικό σύστημα.

Με την αξία που προσδιορίστηκε θα διενεργηθεί η εγγραφή χρέωσης του Λ.10.00 «***Γήπεδα – οικόπεδα***» ή Λ.11.00 «***Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων***» σε πίστωση του Λ.41.12 «***Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν***» (Ε.ΣΥ.Λ. 292/1997).

## ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

### Εκποίηση ακινήτων

* + 1. Εκποίηση εδαφικών εκτάσεων. Όταν εκποιούνται μη οικοδομημένες εδαφικές εκτάσεις (π.χ. γήπεδο – οικόπεδο) ισχύουν τα παρακάτω (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104)

Στην πίστωση του λογαριασμού της εδαφικής έκτασης καταχωρούνται το τίμημα πώλησης του πωλητήριου συμβολαίου και η τυχούσα σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση της πωλούμενης έκτασης (Λ.44.10 «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων***»). Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται τα τυχόντα έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης.

Στη χρέωση του λογαριασμού της εδαφικής έκτασης μεταφέρονται, επίσης, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσης και των τυχόν εξόδων διαμόρφωσής της. Οι μεταφορές αυτές γίνονται από τους Λ.16.14 «***Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων***» και Λ.11.03 «***Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων***», αντίστοιχα, στους οποίους ήδη έχουν μεταφερθεί, προηγούμενα, οι διενεργούμενες αποσβέσεις από τους Λ.16.99.14 «***Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων***», Λ.11.99.03 «***Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων***».

Όταν εκποιείται εδαφική έκταση που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του Λ.41.10 «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων***» μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις προηγούμενες καταχωρήσεις και μεταφορές, μεταφέρεται στον Λ.81.02.00 «***Ζημιές από εκποίηση ακινήτων***», όταν είναι ζημιά, ή στον Λ.81.03.00 «***Κέρδη από εκποίηση ακινήτων***», όταν είναι κέρδος.

ii) Εκποίηση κτιρίων.Όταν εκποιούνται ακίνητα ισχύουν, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ.2.2.105), εφαρμόζονται τα εξής: Στην πίστωση του λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα της πώλησης, με βάση το πωλητήριο συμβόλαιο, και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα της πώλησης.

Στη χρέωση του λογαριασμού μεταφέρονται, η αξία κτήσης του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής έκτασης και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμόρφωσης του γηπέδου (το οποίο είναι το υπόλοιπο του Λ.11.03 «***Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων***» όπως έχει προκύψει από προηγούμενη μεταφορά από τον Λ.11.90.03 «***Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων***». Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχούσα σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από τον Λ.44.10 «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων***»).

Στην πίστωση του λογαριασμού του κτιρίου μεταφέρονται οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία πώλησής του, ενώ στη χρέωση του λογαριασμού του ακινήτου μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσης του ακινήτου (δηλαδή το υπόλοιπο του Λ.16.14 «***Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων***» όπως προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του Λ.16.99.14 «***Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων***»).

Όταν εκποιείται ή καταστρέφεται ένα εγγεγραμμένο στα βιβλία κτίριο, το οποίο αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του Λ.41.10 «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων***» μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του κτιρίου.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις προηγούμενες καταχωρήσεις και μεταφορές, μεταφέρεται στον Λ.81.02.00 «***Ζημιές από εκποίηση ακινήτων***», όταν είναι ζημιά, ή στον Λ.81.03.00 «***Κέρδη από εκποίηση ακινήτων***», όταν είναι κέρδος.

Οι φορολογικές υποχρεώσεις από τους παραπάνω λογιστικούς χειρισμούς έχουν, συνοπτικά, ως εξής: Το υπερτίμημα (ή κέρδος) από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικείμενου εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται όταν διανέμεται ή όταν λύεται η επιχείρηση.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, όταν εκποιείται ένα κτίριο, ο λογαριασμός του χρεώνεται και πιστώνεται, σύμφωνα με το παρακάτω σχήμα:

|  |  |
| --- | --- |
| **Χρέωση** | **Πίστωση** |
| 10 | Αξία κτήσης γηπέδου | 11.99 | Αποσβέσεις του κτιρίου. |
| 11.03 | Αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμόρφωσης (αν υπάρχουν). | 44.10 | Προβλέψεις υποτίμησης (εφόσονυπάρχουν). |
| 16.14 | Αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσης γηπέδου και κτιρίου. |  | Το τίμημα πώλησης του συμβολαιογραφικού εγγράφου. |
|  | Τα έξοδα πραγματοποίησης της πώλησης. |  |  |

Το εναπομείναν υπόλοιπο αντιπροσωπεύει το αποτέλεσμα και μεταφέρεται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του Λ.81 «***Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα***».

**Άσκηση Π.2.** (Πώληση εδαφικής έκτασης)

Η βιομηχανική επιχείρηση «ΑΛΦΑ» ΑΕ είχε στην κατοχή της ένα αγροτεμάχιο 5 στρεμμάτων που πουλήθηκε την 10η/02/201Χ στον «ΒΗΤΑ». Η αντικειμενική αξία του ακινήτου την ημέρα πώλησης προσδιορίστηκε σε €90.000,00, ενώ η πραγματική αξία πώλησης ήταν €100.000,00. Από το ποσό της πώλησης, η επιχείρηση εισέπραξε σε μετρητά το ποσό των €75.000,00 και για το υπόλοιπο ποσό υπογράφτηκε μια συναλλαγματική ίσης ονομαστικής αξίας αποδοχής του αγοραστή, λήξης 20/11/201Χ.

Για μεσιτικά και λοιπά έξοδα καταβλήθηκαν €3.000,00.

Η εδαφική αυτή έκταση εμφανίζεται στον Λ.10.04.00.00 «***Αγροτεμάχιο περιοχής*** .....» με τιμή κτήσης €60.000,00.

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές των βιβλίων της «ΑΛΦΑ» ΑΕ.

**Λύση**

α) για την πώληση, διενεργείται η παρακάτω εγγραφή:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 30 | Πελάτες |  |  |
| 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
| 30.00.00 | ΒΗΤΑ | 100.000 |  |
|  | 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  |  |
|  | 10.04 | Αγροί |  |  |
|  | 10.04.20 | Πωλήσεις αγροτεμαχίων εξαιρούμενων ΦΠΑ |  |  |
|  | 10.04.20.00 | Πώληση αγροτεμαχίου περιοχής .... |  | 100.000 |

*Πώληση αγροτεμαχίου ως συμβόλαιο*

β) για το εισπραχθέν μέρος του τιμήματος η εγγραφή είναι:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
| 38.03 | Καταθέσεις όψης σε Ευρώ |  |  |
| 30.03.00 | Τράπεζα «Ωμέγα»  | 75.000 |  |
|  | 30 | Πελάτες |  |  |
|  | 30.00 |

|  |
| --- |
| Πελάτες εσωτερικού |

 |  |  |
|  | 30.00.00 | ΒΗΤΑ |  | 75.000 |

*Έναντι λογαριασμού ως συμβόλαιο*

γ) για το υπόλοιπο μέρος του τιμήματος για το οποίο υπογράφηκε συναλλαγματική, η εγγραφή είναι:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 31 | Γραμμάτια εισπρακτέα |  |  |
| 31.00 | Γραμμάτια εισπρακτέα |  |  |
| 31.00.00 | Συναλλαγματική Νο... λήξη 20/11/201Χ | 25.000 |  |
|  | 30 | Πελάτες |  |  |
|  | 30.00 |

|  |
| --- |
| Πελάτες εσωτερικού |

 |  |  |
|  | 30.00.00 | ΒΗΤΑ |  | 25.000 |

*Συναλλαγματική αποδοχής ΒΗΤΑ λήξη 20/11/201Χ*

δ) για τα έξοδα πώλησης, ποσού €3.000,00, έχουμε την εγγραφή:

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  |  |
| 10.04 | Αγροί |  |  |
| 10.04.20 | Πωλήσεις αγροτεμαχίων εξαιρούμενων ΦΠΑ |  |  |
| 10.04.20.01 | Έξοδα πώλησης αγροτεμαχίου περιοχής .... | 3.000,00 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.03 | Καταθέσεις όψης σε Ευρώ |  |  |
|  | 30.03.00 | Τράπεζα «Ωμέγα»  |  | 3.000,00 |

ε) Είσπραξη συναλλαγματικής 20/11/201Χ

5.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
| 38.03 | Καταθέσεις όψης σε Ευρώ |  |  |
| 30.03.00 | Τράπεζα «Ωμέγα»  | 25.000 |  |
|  | 31 | Γραμμάτια εισπρακτέα |  |  |
|  | 31.00 |

|  |
| --- |
| Γραμμάτια εισπρακτέα |

 |  |  |
|  | 31.00.00 | Συναλλαγματική Νο... λήξη 20/11/201Χ |  | 25.000 |

*Έναντι λογαριασμού ως συμβόλαιο*

στ) Τέλος χρήσης 31/12/201Χ

Ο Λ.10.04.20.00 «***Πώληση αγροτεμαχίου περιοχής*** ....» μεταφέρει το υπόλοιπό του στην πίστωση του Λ.10.04.00.00 «***Αγροτεμάχιο περιοχής*** ...», ώστε να εξισωθεί. Το ίδιο συμβαίνει και με τον Λ.10.04.20.01 «***Έξοδα πώλησης αγροτεμαχίου περιοχής*** ...». δηλαδή:

6.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  |  |
| 10.04 | Αγροί |  |  |
| 10.04.20 | Πωλήσεις αγροτεμαχίων εξαιρούμενων ΦΠΑ |  |  |
| 10.04.20.00 | Πώληση αγροτεμαχίου περιοχής .... | 100.000 |  |
|  | 10.04.00 | Αγροτεμάχια εξαιρούμενα ΦΠΑ |  |  |
|  | 10.04.00.00 | Αγροτεμάχιο περιοχής .... |  | 100.000 |

*Μεταφορά α σε β*

7.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  |  |
| 10.04 | Αγροί |  |  |
| 10.04.00 | Αγροτεμάχια εξαιρούμενα ΦΠΑ |  |  |
| 10.04.00.00 | Αγροτεμάχιο περιοχής .... | 3.000 |  |
|  | 10.04.20 | Πωλήσεις αγροτεμαχίων εξαιρούμενων ΦΠΑ |  |  |
|  | 10.04.00.01 | Έξοδα πώλησης αγροτεμάχιου περιοχής .... |  | 3.000 |

*Μεταφορά β σε α*

Το καθολικό του Λ.10.04.00.00 «*Αγροτεμάχιο περιοχής* ...», μετά τις παραπάνω τακτοποιήσεις, έχει ως εξής:

 Λ.10.04.00.00 «*Αγροτεμάχιο περιοχής* ...»

 60.000,00 100.000,00(6)

 (7) 3.000,00

Εμφανίζει δηλαδή πιστωτικό υπόλοιπο €37.000,00, που είναι το κέρδος από την πώλησης της εδαφικής έκτασης. Η επόμενη εγγραφή τακτοποιεί το έκτακτο κέρδος αυτό.

8.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 10 | Εδαφικές εκτάσεις |  |  |
| 10.04 | Αγροί |  |  |
| 10.04.00 | Αγροτεμάχια εξαιρούμενα ΦΠΑ |  |  |
| 10.04.00.00 | Αγροτεμάχιο περιοχής .... | 37.000 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.03 | Έκτακτα κέρδη |  |  |
|  | 81.03.00 | Κέρδη από εκποίηση αγροτεμαχίου |  | 37.000 |

*Καταλογισμός έκτακτου κέρδους*

Στη συνέχεια ο Λ.81.03.00 «*Κέρδη από εκποίηση αγροτεμαχίου*» εξισώνεται μεταφέροντας το υπόλοιπό του στον Λ.86.02.01.00 «*Έκτακτα κέρδη*», ως εξής:

9.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.03 | Έκτακτα κέρδη |  |  |
| 81.03.00 | Κέρδη από εκποίηση αγροτεμαχίου | 37.000 |  |
|  | 86 | Αποτελέσματα χρήσης |  |  |
|  | 86.02 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα  |  |  |
|  | 86.02.01 | Έκτακτα κέρδη  |  |  |
|  | 86.02.01.00 | Κέρδη από εκποίηση αγροτεμαχίου |  | 37.000 |

*Κέρδη εκποίησης ακινήτων*

**Διευκρινίσεις επί του αποκτώμενου κέρδους**. Το ποσό των €37.000,00 είναι το κέρδος που θα αθροιστεί στα υπόλοιπα κέρδη (ή αφαιρεθεί από τις υπόλοιπες ζημιές) της επιχείρησης για τη χρήση 201Χ. Για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους, του προερχόμενου από την πιο πάνω πώληση, δεν μπορεί να ληφθεί ποσό χαμηλότερο της αξίας που προκύπτει από την εκτίμηση, βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού, της Δ.Ο.Υ. Το τελευταίο σημαίνει ότι αν η εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. ήταν π.χ. €110.000,00 το προκύπτον κέρδος θα ήταν €47.000,00. Στην περίπτωσή μας, κατά την οποία η αξία πώλησης είναι χαμηλότερη της εκτίμησης της Δ.Ο.Υ., η αντικειμενική αξία δεν επηρεάζει τα κέρδη της πώλησης.

**Άσκηση Π.3.** (Απόσβεση δαπανών σε ξένο οίκημα)

Η «ΜΑΚΩ» ΟΕ νοικιάζει ένα διαμέρισμα από τον ιδιώτη Ι.Κ. που σκοπεύει να το χρησιμοποιήσει ως γραφείο της. Την ημέρα της εκμίσθωσης, το διαμέρισμα είναι ακόμα υπό κατασκευή και συμφωνούνται τα εξής:

Η «ΜΑΚΩ» ΟΕ θα καταβάλλει όλες τις λοιπές δαπάνες κατασκευής μέχρι την αποπεράτωση, με την προϋπόθεση ότι το εναπομείναν ποσό των δαπανών που θα καταβληθεί από την «ΜΑΚΩ» ΟΕ θα αντικαταστήσει τα ενοίκια πέντε (5) μηνών, και επιπλέον ο χρόνος της μίσθωσης αρχίζει να υφίσταται με την ολοκλήρωση της κατασκευής. Η συμφωνία επικυρώθηκε εγγράφως με ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών, το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας του ιδιοκτήτη.

Με την ολοκλήρωση της κατασκευής την 25η/2/201Χ η «ΜΑΚΩ» κατέβαλλε στον κατασκευαστή εργολάβο Α.Α. τα εξής ποσά:

|  |  |
| --- | --- |
| Ποσό κατασκευής (αμοιβή εργολάβου με ίδια υλικά) | 24.000,00 |
| ΦΠΑ 23% | 5.520,00 |
| (–) Παρακρατούμενος φόρος 3% | 720,00 |
| Υπόλοιπο για καταβολή | 28.800,00 |

Τα παραπάνω στοιχεία δαπανών εμφαίνονται στο Τ.Π.Υ. Νο15 που εξέδωσε ο εργολάβος Α.Α.

Ζητούνται οι εγγραφές που αφορούν τη δαπάνη στα βιβλία της «ΜΑΚΩ» ΟΕ.

**Λύση**

Με το ποσό που καταβλήθηκε στον εργολάβο Α.Α. (Τ.Π.Υ. Νο15) διενεργείται η εγγραφή:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων |  |  |
| 11.07 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων |  |  |
| 11.07.00 | Κτίρια σε ακίνητα τρίτων απογραφής |  |  |
| 11.07.00.23 | Κτίρια σε ακίνητα τρίτων με ΦΠΑ 23% | 24.000 |  |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
| 54.00 | Φόρος προστιθέμενης αξίας |  |  |
| 54.00.11 | Φ.Π.Α. κτιρίων |  |  |
| 54.00.11.23 | Φ.Π.Α. κτιρίων με 23% | 5.520 |  |
|  | 50 | Προμηθευτές |  |  |
|  | 50.00 | Προμηθευτές εσωτερικού |  |  |
|  | 50.00.00 | Εργολάβος Α.Α. |  | 29.520 |

*Κατασκευή διαμερίσματος*

ενώ με τον παρακρατηθέντα φόρο, η εξής:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 50 | Προμηθευτές |  |  |
| 50.00 | Προμηθευτές εσωτερικού |  |  |
| 50.00.00 | Εργολάβος Α.Α | 720 |  |
|  | 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
|  | 54.09 | Λοιποί φόροι – τέλη  |  |  |
|  | 54.09.00 | Λοιποί φόροι – τέλη |  |  |
|  | 54.09.00.12 | Φόρος εργοληπτικών κατασκευών |  | 720 |

*Παρακράτηση φόρου εργολάβου 3%*

Το υπόλοιπο ποσό που αποδίδεται στον εργολάβο Α.Α. ανέρχεται στο ποσό των €28.800,00 και τακτοποιείται με την εξής εγγραφή:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 50 | Προμηθευτές |  |  |
| 50.00 | Προμηθευτές εσωτερικού |  |  |
| 50.00.00 | Εργολάβος Α.Α | 28.800 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.03 | Καταθέσεις όψης σε Ευρώ |  |  |
|  | 38.03.00 | Τράπεζα «ΨΙ» λογαριασμός 123456 |  | 28.800 |

*Εξόφληση κατασκευής*

Το ποσό του παρακρατούμενου φόρου αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. την 15η μέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που έγινε η παρακράτηση. Η εγγραφή έχει ως εξής:

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
| 54.09 | Λοιποί φόροι – τέλη  |  |  |
| 54.09.00 | Λοιποί φόροι – τέλη  |  |  |
| 54.09.00.12 | Φόρος εργοληπτικών κατασκευών 3% | 720 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.03 | Καταθέσεις όψης σε Ευρώ |  |  |
|  | 38.03.00 | Τράπεζα «ΨΙ» λογαριασμός 123456 |  | 720 |

*Απόδοση παρακρατούμενου φόρου εργοληπτικής κατασκευής*

Στο τέλος της χρήσης 31/12/201Χ, καταλογίζονται οι αποσβέσεις. Αντίθετα το ποσό του Φ.Π.Α. €5.520,00 θα συμψηφιστεί (ως εκπιπτόμενο) με το Φ.Π.Α. των λοιπών οικονομικών πράξεων (καθόσον η μίσθωση είναι δεκαετής), μέσα στο μήνα που καταβλήθηκε. Οι αποσβέσεις που αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, όταν κατασκευάζεται ακίνητο σε οικόπεδο τρίτου με το δικαίωμα χρησιμοποίησής του για ορισμένα χρόνια και στη συνέχεια της παράδοσής του στον ιδιοκτήτη (καθόσον του ανήκει), δίδονται από την εγκύκλιο 1141/1990 του Υπ. Οικονομικών. Οι οδηγίες της εγκυκλίου έχουν ως εξής:

«*Η επιχείρηση που κατασκευάζει το κτίριο ή το τεχνικό έργο σε οικόπεδο τρίτου, θα καταχωρήσει το κόστος κατασκευής καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιεί στα ακίνητα αυτά (διαμορφώσεις, βελτιώσεις, επεκτάσεις, κλπ) στους Λ.11.07 «****Κτίρια*** *–* ***εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων****». Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων καθώς και οι δαπάνες βελτίωσης και οι προσθήκες, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης δεν θα μπορεί να είναι μικρότερος από τον συντελεστή απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ομοειδή πάγια στοιχεία*».

Επομένως, αφενός το ποσό της δαπάνης πρέπει να αποσβεστεί σε πέντε έτη καθόσον ο συντελεστής απόσβεσης των ομοειδών ιδιόκτητων παγίων είναι 20%, ενώ, οι συνολικές εκπιπτόμενες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των €4.000,00(=24.000,00 × 20% ×). Η εγγραφή των αποσβέσεων έχει ως εξής:

5.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 66 | Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος |  |  |
| 66.01 | Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων – τεχνικών έργων |  |  |
| 66.01.07 | Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων |  |  |
| 66.01.07.00 | Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων | 4.000 |  |
|  | 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων |  |  |
|  | 11.99 | Αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων  |  |  |
|  | 11.99.07 | Αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων  |  |  |
|  | 11.99.07.00 | Αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων  |  | 4.000 |

*Καταλογισμός αποσβέσεων*

Ενώ η εγγραφή μεταφοράς των αποσβέσεων στο λογαριασμό εκμετάλλευσης θα έχει ως εξής:

6.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
| 80.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  |  |
| 80.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης έτους 201Χ |  |  |
| 80.00.00.01 | Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης | 4.000 |  |
|  | 66 | Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος |  |  |
|  | 66.01 | Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων – τεχνικών έργων |  |  |
|  | 66.01.07 | Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων |  |  |
|  | 66.01.07.00 | Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων |  | 4.000 |

*Μεταφορά αποσβέσεων στη γενική εκμετάλλευση*

Στο τέλος της επόμενης χρήσης 201Χ+1 θα γίνει παρόμοια εγγραφή αποσβέσεων (και μεταφοράς στη γενική εκμετάλλευση), αλλά για ποσό ολόκληρης χρήσης 12/12, ενώ στο τελευταίο έτος καταλογισμού των αποσβέσεων θα χρεωθεί στον Λ. 66.01.07.00 «***Αποσβέσεις κτιρίων*** – ***εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων***» το εναπομείναν ποσό δηλαδή το ποσό των €800,00(=24.000,00×20%×).

Επίσης, στο τέλος της πενταετίας, τα καθολικά των λογαριασμών Λ.11.07.00.23 και Λ. 11.99.07.00, θα έχουν ως εξής:

 11.07.00.23 «***Κτίρια σε ακίνητα τρίτων με ΦΠΑ*** 23%»

 24.000,00

 11.99.07.00 «***Αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων***»

 24.000,00

Οι δύο παραπάνω λογαριασμοί δεν υφίστανται, επομένως αντιλογίζονται για να εξισωθούν. Η εγγραφή έχει ως εξής:

7.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων |  |  |
| 11.99 | Αποσβεσμένα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων  |  |  |
| 11.99.07 | Αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων  |  |  |
| 11.99.07.00 | Αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων  | 24.000 |  |
|  | 11.07 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων |  |  |
|  | 11.07.00 | Κτίρια σε ακίνητα τρίτων απογραφής |  |  |
|  | 11.07.00.23 | Κτίρια σε ακίνητα τρίτων με ΦΠΑ 23% |  | 24.000 |

*Μεταφορά α σε β*

**Άσκηση Π.4**. (Κατασκευή περίφραξης οικοπέδου)

Η «ΖΗΤΑ» ΑΕ άρχισε να κατασκευάζει την περίφραξη του οικοπέδου της. Για το λόγο αυτό, αγόρασε τσιμεντόλιθους καθαρής αξίας €5.000,00 πλέον ΦΠΑ 23%, ενώ τα κάγκελα που θα χρησιμοποιηθούν, καθαρής αξίας €2.500,00, αγοράστηκαν το προηγούμενο έτος και φαίνονται απογραμμένα ως απόθεμα στον Λ.25.06.00.00 «***Αποθέματα απογραφής***». Επίσης, χρησιμοποιεί για την κατασκευή δύο εργάτες που δουλεύουν στην παραγωγή. Η περίφραξη ολοκληρώθηκε μέσα στο ίδιο έτος, ενώ η συνολική αμοιβή των εργατών ανήλθε στο ποσό των €1.950,00.

Να γίνουν οι εγγραφές που αφορούν τις εργασίες περίφραξης.

**Λύση**

Για την αγορά των τσιμεντόλιθων, διενεργείται η παρακάτω εγγραφή:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 25 | Αναλώσιμα υλικά |  |  |
| 25.06 | Οικοδομικά υλικά |  |  |
| 25.06.01 | Αγορές χρήσης  |  |  |
| 25.06.01.23 | Οικοδομικά υλικά με 23% | 5.000 |  |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
| 54.00 | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |  |  |
| 54.00.24 | Φ.Π.Α. αναλώσιμων υλικών |  |  |
| 54.00.24.23 | Φ.Π.Α. αναλώσιμων υλικών με 23% | 1.150 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.03 | Καταθέσεις όψης σε Ευρώ |  |  |
|  | 38.03.00 | Τράπεζα «Ω», λογαριασμός 123 |  | 6.150 |

*Αγορά τσιμεντόλιθων*

Η κοστολόγηση της περίφραξης δίνεται από τον παρακάτω πίνακα:

|  |  |
| --- | --- |
| Απόθεμα σιδήρου | 2.500,00 |
| Τσιμεντόλιθοι  | 5.000,00 |
| Εργατικά  | 1.950,00 |
| Σύνολο κόστους | 9.450,00 |

Και με το κόστος της περίφραξης διενεργείται η εγγραφή:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 11 | Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα |  |  |
| 11.03 | Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων |  |  |
| 11.03.00 | Διαμορφώσεις γηπέδων απογραφής |  |  |
| 11.03.00.00 | Λοιπά τεχνικά έργα απογραφής | 9.450 |  |
|  | 78 | Ιδιοπαραγωγή παγίων – τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις |  |  |
|  | 78.00 | Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων |  |  |
|  | 78.00.11 | Ιδιοπαραγωγή κτιρίων |  |  |
|  | 78.00.11.00 | Ιδιοπαραγωγή κτιρίων απαλλασσόμενων ΦΠΑ |  | 9.450 |

*κόστος κατασκευής περίφραξης*

Στο τέλος της χρήσης, ο Λ.78.00.11.00 «*Ιδιοπαραγωγή κτιρίων απαλλασσόμενων ΦΠΑ*», θα εξισωθεί σε πίστωση του Λ.80.00.00 «*Γενική εκμετ*άλλευση»

## Εκποίηση μηχανημάτων και λοιπών παγίων

Όταν πωλούνται μηχανήματα και γενικά περιουσιακά στοιχεία του Λ.12 «***Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός***», ισχύουν, με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ, τα εξής:

Στην πίστωση του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου της ομάδας 12 καταχωρείται το τίμημα πώλησής του και στη χρέωση καταχωρούνται τα έξοδα της πώλησης.

Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την ημερομηνία πώλησης.

Όταν εκποιείται ή καταστρέφεται ένα εγγεγραμμένο στα βιβλία πάγιο της ομάδας 12, το οποίο αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του Λ.41.10 «***Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων***» μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του κτιρίου.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις προηγούμενες καταχωρήσεις και μεταφορές, μεταφέρεται στον Λ.81.02.00 «***Ζημιές από εκποίηση παγίων***», όταν είναι ζημιά, ή στον Λ.81.03.00 «***Κέρδη από εκποίηση παγίων***», όταν είναι κέρδος.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, όταν εκποιείται ένα πάγιο (εκτός κτιρίου), ο λογαριασμός του χρεώνεται και πιστώνεται, σύμφωνα με το παρακάτω σχήμα:

|  |  |
| --- | --- |
| **Χρέωση** | **Πίστωση** |
|  | Τα έξοδα πραγματοποίησης της πώλησης. | 1Χ.99 | Αποσβέσεις μέχρι την ημέρα πώλησης. |
| 44.10 | Προβλέψεις υποτίμησης (εφόσονυπάρχουν). |
| Το τίμημα πώλησης. |
|  |  |

Το εναπομείναν υπόλοιπο αντιπροσωπεύει το αποτέλεσμα και μεταφέρεται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του Λ.81 «***Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα***».

**Άσκηση Π.5.** (Πώληση αποσβεσμένου μηχανήματος)

Τα καθολικά του μηχανήματος με κωδ. Λ.12.00.00.00 «*Μηχάνημα απογραφής* *Α*» και των αποσβέσεων αυτού Λ.12.99.00.00 «*Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής Α*», της εταιρείας «ΣΙΓΜΑ», την 31/12/201Χ–1 έχουν ως εξής:

 12.00.00.00 «*Μηχάνημα απογραφής Α*»

 10.000,00

 12.99.00.00 «*Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής Α*»

 9.750,00

Την 18/9/201Χ το μηχάνημα Α πουλήθηκε με πίστωση στον Β.Β. αντί του ποσού των €7.500,00. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 15% ετησίως, για τη χρήση 201Χ.

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές της πώλησης του μηχανήματος.

**Λύση**

Η «ΣΙΓΜΑ» εκδίδει ένα ΤΔΑ για την πώληση του μηχανήματος γραμμένο ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Εκδότης:ΣΙΓΜΑ ΑΕΕμπόριοΑθηνάς 21 ΛάρισαΑ.Φ.Μ.:999999999Δ.Ο.Υ. Α’ Λάρισας | Πελάτης:Β.Β.ΈμποροςΑρτάκης 21 Ν. Σμύρνη ΑθήναΑ.Φ.Μ. :000000000Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης |
| Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής: Νο123 | Ημερομηνία:18/9/201ΧΏρα έκδοσης:12:00 |
| α/α | Είδος | ποσότητα | Τιμή μον. | Αξία |
| 1 | Μηχάνημα Α | 1 | 7.500,00 | 7.500,00 |
| Φ.Π.Α. 23% | 1.725,00 |
| Συνολική αξία | 9.225,00 |
| Τρόπος πληρωμής: με πίστωσηΣύνολο ποσοτήτων: ΈναΤόπος αποστολής: Αθηνάς 21 ΛάρισαΤόπος προορισμού: Αρτάκης 21 Ν. Σμύρνη ΑθήναΣυμβολοσειρά σήμανσης:00000000000000000000000000000000 |

Το πρωτότυπο συνοδεύει το εμπόρευμα, ενώ με το αντίγραφο γίνεται η εξής εγγραφή στα βιβλία της «ΣΙΓΜΑ»

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 30 | Πελάτες |  |  |
| 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
| 30.00.00 | Β.Β | 9.225 |  |
|  | 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
|  | 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
|  | 12.00.20 | Πωλήσεις μηχανημάτων |  |  |
|  | 12.00.20.23 | Πωλήσεις μηχανημάτων με 23% |  | 7.500 |
|  | 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
|  | 54.00 | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |  |  |
|  | 54.00.79 | Φ.Π.Α. πωλήσεων μηχανημάτων |  |  |
|  | 54.00.79.23 | Φ.Π.Α. πωλήσεων μηχανημάτων με 23% |  | 1.725 |

*Πώληση μηχανήματος Α ως ΤΔΑ 123*

Στο τέλος της χρήσης 31/12/201Χ μεταφέρουμε το υπόλοιπο του Λ.12.00.20.23 «*Πωλήσεις μηχανημάτων με* 23%» στον λογαριασμό του παγίου Λ.12.00.00.00 με την εξής εγγραφή:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.20 | Πωλήσεις μηχανημάτων |  |  |
| 12.00.20.23 | Πωλήσεις μηχανημάτων με 23% | 7.500 |  |
|  | 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
|  | 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής Α |  | 7.500 |

*Μεταφορά α σε β*

Επειδή το μηχάνημα πουλήθηκε την 18η/9/201Χ θα υπολογιστούν αποσβέσεις μέχρι την ημέρα πώλησης, δηλαδή για το χρονικό διάστημα 1/1/–18/9/201Χ. οι αποσβέσεις αυτές είναι:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αξία μηχανήματος | Συντ. απόσβεσης | Χρον. περίοδος | Απόσβεση |
| 10.000,00 | 15% |  | 1.125,00 |

Επειδή όμως η αναπόσβεστη αξία είναι €250,00, οι αποσβέσεις θα περιοριστούν στο τελευταίο ποσό αυτό. Επομένως, η εγγραφή καταλογισμού των αποσβέσεων έχει:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 66 | Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος |  |  |
| 66.02 | Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού  |  |  |
| 66.02.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων  |  |  |
| 66.02.00.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων | 250 |  |
|  | 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
|  | 12.99 | Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις κλπ |  |  |
|  | 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα  |  |  |
|  | 12.99.00.00 | Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής Α |  | 250 |

*Καταλογισμός αποσβέσεων*

Και στη συνέχεια γίνεται η μεταφορά του υπόλοιπου του λογαριασμού των αποσβεσμένων στο λογαριασμό του μηχανήματος, ως εξής:

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.99 | Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις κλπ |  |  |
| 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα  |  |  |
| 12.99.00.00 | Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής Α | 10.000 |  |
|  | 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
|  | 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής Α |  | 10.000 |

*Μεταφορά α σε β*

Με την τελευταία ο λογαριασμός 12.99.00.00 «*Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής Α*» έχει εξισωθεί, ενώ ο λογαριασμός 12.00.00.00 «*Μηχάνημα απογραφής Α*», παρουσιάζει το εξής καθολικό:

 12.00.00.00 «*Μηχάνημα απογραφής Α*»

 10.000,00 10.000,00

 7.500,00

Το οποίο σημαίνει ότι από την πώληση προέκυψε κέρδος €7.500,00. Καταλογίζουμε το κέρδος αυτό ως έκτακτο, με την εξής εγγραφή:

5.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα  |  |  |
| 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
| 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής Α | 7.500 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.03 | Έκτακτα κέρδη |  |  |
|  | 81.03.02 | Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων |  |  |
|  | 81.03.02.00 | Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος Α |  | 7.500 |

*Καταλογισμός κέρδους από την πώληση*

Στη συνέχεια ο Λ.81.03.02.00 «*Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος Α*» εξισώνεται μεταφέροντας το υπόλοιπό του στον Λ.86.02.01.00 «*Έκτακτα κέρδη*», ως εξής:

6.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.03 | Έκτακτα κέρδη |  |  |
| 81.03.02 | Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων |  |  |
| 81.03.02.00 | Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος Α | 7.500 |  |
|  | 86 | Αποτελέσματα χρήσης |  |  |
|  | 86.02 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα  |  |  |
|  | 86.02.01 | Έκτακτα κέρδη  |  |  |
|  | 86.02.01.00 | Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος Α |  | 7.500 |

*Κέρδη εκποίησης μηχανήματος*

**Άσκηση Π.6.** (Πώληση μηχανήματος με παρακράτηση κυριότητας)

Η «ΑΛΦΑ» ΕΠΕ πούλησε στην «ΒΗΤΑ» ΕΠΕ την 26η/11/201Χ-1 ένα παλιό μηχάνημά της αντί του ποσού των €35.000,00. Το μηχάνημα αυτό φαίνεται καταχωρημένο στο τηρούμενο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της «ΑΛΦΑ» στους εξής λογαριασμούς:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Λογαριασμός | Αναλυτική στήλη | Πρωτοβάθμιοιλογαριασμοί |
| 12 | Μηχανήματα |  | 20.000,00 |
| 12.00.00.00 | Μηχανήματα απογραφής | 50.000,00 |  |
| 12.99.00.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα απογραφής | 30.000,00 |  |

Το ποσοστό αποσβέσεων είναι 15% ετησίως.

Το μηχάνημα πουλήθηκε με τον όρο της «αναβλητικής αίρεσης αποπληρωμής του τιμήματος». Την ημέρα πώλησης καταβλήθηκε από την «ΒΗΤΑ» ΕΠΕ το ποσό των €10.000,00. Το υπόλοιπο τίμημα συμφωνήθηκε να καταβληθεί την 31η/3/201Χ. Η εταιρεία «ΒΗΤΑ» ΕΠΕ όμως αθέτησε τη συμφωνία της και η «ΑΛΦΑ» ΕΠΕ προσέφυγε στα δικαστήρια. Η απόφαση των δικαστηρίων ήταν να επιστραφεί πίσω το μηχάνημα συν το ποσό των €2.500,00, ενώ το υπόλοιπο από €7.500,00 να κρατηθεί από την «ΒΗΤΑ» για κάλυψη φθοράς του μηχανήματος. Πράγματι η «ΒΗΤΑ» επιστρέφει το μηχάνημα την 23η/7/201Χ.

Ζητείται να γίνουν οι λογιστικές απεικονίσεις των παραπάνω γεγονότων.

Λύση

α) για την πώληση του μηχανήματος εκδίδεται το ΤΔΑ 123

|  |  |
| --- | --- |
| Εκδότης:ΑΛΦΑ ΕΠΕΕμπόριοΗπείρου 15 ΛάρισαΑ.Φ.Μ.:999999999Δ.Ο.Υ. Α’ Λάρισας | Πελάτης:ΒΗΤΑ ΕΠΕΕμπόριοΓκλαβάνη 22 ΒόλοςΑ.Φ.Μ. :000000000Δ.Ο.Υ. Α’ Βόλου |
| Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής: Νο123 | Ημερομηνία:26/11/201Χ–1 Ώρα έκδοσης:12:00 |
| α/α | Είδος | ποσότητα | Τιμή μον. | Αξία |
| 1 | Μηχάνημα τύπου R32 | 1 | 35.000 | 35.000 |
| Φ.Π.Α. 23% | 8.050 |
| Συνολική αξία | 43.050 |
| Τρόπος πληρωμής: με πίστωσηΣύνολο ποσοτήτων: ΈναΤόπος αποστολής: Ηπείρου 15 ΛάρισαΤόπος προορισμού: Γκλαβάνη 22 ΒόλοςΣυμβολοσειρά σήμανσης:00000000000000000000000000000000 |

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 30 | Πελάτες |  |  |
| 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
| 30.00.00 | ΒΗΤΑ ΕΠΕ | 43.050 |  |
|  | 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
|  | 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
|  | 12.00.20 | Πωλήσεις μηχανημάτων |  |  |
|  | 12.00.20.23 | Πωλήσεις μηχανημάτων με 23% |  | 35.000 |
|  | 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
|  | 54.00 | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |  |  |
|  | 54.00.79 | Φ.Π.Α. πωλήσεων μηχανημάτων |  |  |
|  | 54.00.79.23 | Φ.Π.Α. πωλήσεων μηχανημάτων με 23% |  | 8.050 |

*Πώληση μηχανήματος Α ως ΤΔΑ 123*

Για την είσπραξη των €10.000,00, έχουμε:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
| 38.03 | Καταθέσεις όψης |  |  |
| 38.03.00 | Τράπεζα «Χ» λογαριασμός 123 | 10.000 |  |
|  | 30 | Πελάτες |  |  |
|  | 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
|  | 30.00.00 | ΒΗΤΑ ΕΠΕ |  | 10.000 |

*Έναντι λογαριασμού*

Στο τέλος της χρήσης 201Χ–1 μεταφέρεται το υπόλοιπο του λογαριασμού πωλήσεων του παγίου στο λογαριασμό απογραφής του, ως εξής:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.20 | Πωλήσεις μηχανημάτων |  |  |
| 12.00.20.23 | Πωλήσεις μηχανημάτων με 23% | 35.000 |  |
|  | 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
|  | 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής R32 |  | 35.000 |

*Μεταφορά α σε β*

και, κατά τα γνωστά, υπολογίζοντας τις αποσβέσεις, ποσού €6.875,00, διενεργείται η (γνωστή) εγγραφή των αποσβέσεων:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 66 | Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος |  |  |
| 66.02 | Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού  |  |  |
| 66.02.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων  |  |  |
| 66.02.00.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων | 6.875 |  |
|  | 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
|  | 12.99 | Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις κλπ |  |  |
|  | 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα  |  |  |
|  | 12.99.00.00 | Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής R32 |  | 6.875 |

*Καταλογισμός αποσβέσεων*

ακολουθεί η εγγραφή μεταφοράς των αποσβεσμένων

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.99 | Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις κλπ |  |  |
| 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα  |  |  |
| 12.99.00.00 | Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής R32 | 36.875 |  |
|  | 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
|  | 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής R32 |  | 36.875 |

*Μεταφορά α σε β*

και οι γνωστές εγγραφές έκτακτου αποτελέσματος από την πώληση του μηχανήματος, έχουν ως εξής:

5.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα  |  |  |
| 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
| 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής R32 | 21.875 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.03 | Έκτακτα κέρδη |  |  |
|  | 81.03.02 | Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων |  |  |
|  | 81.03.02.00 | Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος R32 |  | 21.875 |

*Καταλογισμός κέρδους από την πώληση*

6.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.03 | Έκτακτα κέρδη |  |  |
| 81.03.02 | Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων |  |  |
| 81.03.02.00 | Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος R32 | 21.875 |  |
|  | 86 | Αποτελέσματα χρήσης |  |  |
|  | 86.02 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα  |  |  |
|  | 86.02.01 | Έκτακτα κέρδη  |  |  |
|  | 86.02.01.00 | Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος R32 |  | 21.875 |

*Κέρδη εκποίησης μηχανήματος*

**Χρήση 201Χ**

Με την επιστροφή του μηχανήματος, λόγω ακύρωσης της πώλησης, διενεργείται η εγγραφή:

7.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.20 | Πωλήσεις μηχανημάτων |  |  |
| 12.00.20.23 | Πωλήσεις μηχανημάτων με 23% | 35.000 |  |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
| 54.00 | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |  |  |
| 54.00.79 | Φ.Π.Α. πωλήσεων μηχανημάτων |  |  |
| 54.00.79.23 | Φ.Π.Α. πωλήσεων μηχανημάτων με 23% | 8.050 |  |
|  | 30 | Πελάτες |  |  |
|  | 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
|  | 30.00.00 | ΒΗΤΑ ΕΠΕ |  | 43.050 |

*Επιστροφή πώλησης μηχανήματος*

Για την πληρωμή των €2.500,00, έχουμε:

8.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 30 | Πελάτες |  |  |
| 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
| 30.00.00 | ΒΗΤΑ ΕΠΕ | 2.500 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.03 | Καταθέσεις όψης |  |  |
|  | 38.03.00 | Τράπεζα «Χ» λογαριασμός 123 |  | 2.500 |

*Καταβολή ως απόφαση δικαστηρίου*

**Τέλος χρήσης 201Χ**

Διενεργείται η γνωστή εγγραφή μεταφοράς της (αντίστροφης) πώλησης

9.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
| 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής R32 | 35.000 |  |
|  | 12.00.20 | Πωλήσεις μηχανημάτων |  |  |
|  | 12.00.20.23 | Πωλήσεις μηχανημάτων με 23% |  | 35.000 |

*Μεταφορά α σε β*

Επανέρχεται ο λογαριασμός του αποσβεσμένου παγίου. Το ποσό με το ποίο θα εγγράψουμε στην πίστωση του Λ.12.99.00.00 «***Αποσβεσμένο μηχάνημα*** R32», θα είναι το αρχικό, δηλαδή: €36.875,00 (εγγραφή Νο3). Επίσης θα πρέπει να επανέλθει ο λογαριασμός του παγίου Λ.12.00.00.00 «***Μηχάνημα απογραφής***» στο αρχικό ποσό της χρέωσης, δηλαδή στο ποσό των €50.000,00. Ήδη, όμως, το καθολικό του Λ.12.00.00.00, έχει ως εξής:

 12.00.00.00 «***Μηχάνημα απογραφής***»

 (9) 35.000,00

Επομένως πρέπει να εγγράψουμε στη χρέωση του Λ12.00.00.00 το υπόλοιπο ποσό των €15.000,00 και στην πίστωση του Λ.12.99.00.00 «***Αποσβεσμένο μηχάνημα*** R32» το αρχικό ποσό των €36.875,00. Η διαφορά αυτών €21.875,00 (=36.875,00–15.000,00) αποτελεί προφανή ζημιά για την επιχείρηση «ΑΛΦΑ» ΕΠΕ. Επομένως έχουμε:

10.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις –λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
| 12.00 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.00 | Μηχανήματα απογραφής |  |  |
| 12.00.00.00 | Μηχάνημα απογραφής R32 | 15.000 |  |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.02 | Έκτακτες ζημιές |  |  |
| 81.02.99 | Λοιπές έκτακτες ζημιές |  |  |
| 81.02.99.02 | Ζημιές από αναπόσβεστη αξία μηχανήματος R32 | 21.875 |  |
|  | 12.99 | Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστ. |  |  |
|  | 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα |  |  |
|  | 12.99.00.00 | Αποσβεσμένο μηχάνημα R32 |  | 36.875 |

*Καταλογισμός έκτακτης ζημιάς*

Υπολογίζονται οι αποσβέσεις του μηχανήματος. Αυτές ανέρχονται στο ποσό των €3.125,00 (υπολογίστε αναλυτικά τις αποσβέσεις)

Η εγγραφή των αποσβέσεων είναι η ακόλουθη:

11.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 66 | Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος |  |  |
| 66.02 | Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού  |  |  |
| 66.02.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων  |  |  |
| 66.02.00.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων | 3.125 |  |
|  | 12 | Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός |  |  |
|  | 12.99 | Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις κλπ |  |  |
|  | 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα  |  |  |
|  | 12.99.00.00 | Αποσβεσμένο μηχάνημα απογραφής R32 |  | 3.125 |

*Καταλογισμός αποσβέσεων 201X*

Τέλος, για το υπόλοιπο ποσό των €7.500,00 το οποίο εισέπραξε η «ΑΛΦΑ» ΕΠΕ από τη «ΒΗΤΑ» ΕΠΕ, με βάση τη δικαστική απόφαση για την επιστροφή του μηχανήματος, αποτελεί για την πρώτη έκτακτο κέρδος. Η επόμενη εγγραφή τακτοποιεί το κέρδος αυτό, ως εξής:

12.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 30 | Πελάτες |  |  |
| 30.00 | Πελάτες εσωτερικού |  |  |
| 30.00.00 | ΒΗΤΑ ΕΠΕ | 7.500 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.01 | Έκτακτα και ανόργανα έσοδα |  |  |
|  | 81.01.02 | Καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών |  |  |
|  | 81.01.02.00 | Κατάπτωση εγγύησης μηχανήματος R32 |  | 7.500 |

*Ως δικαστική απόφαση*

Ο αναγνώστης καλείται να διενεργήσει τις εγγραφές της έκτακτης ζημιάς και του έκτακτου κέρδους στον Λ.86 «***Αποτελέσματα χρήσης***»

## Καταστροφή παγίων

Η αναπόσβεστη αξία κατεστραμμένων και καλυπτόμενων με ασφάλιση μηχανημάτων, καθώς και οι δαπάνες αποκατάστασης ζημιών σε καλυπτόμενο από ασφάλιση κτίριο και τις εγκαταστάσεις του, μεταφέρονται σε υπολογαριασμούς του Λ.33.95 «***Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ευρώ***» προκειμένου να γίνει συμψηφισμός με την είσπραξη της ασφαλιστικής αποζημίωσης. Όταν δε αυτή εισπραχθεί τα τυχόντα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα που έχουν εναπομείνει στους υπολογαριασμούς του Λ.33.95 «***Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ευρώ***», μεταφέρονται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου Λ.81 «***Έκτακτα*** ***και ανόργανα αποτελέσματα***», υπό την προϋπόθεση ότι η τακτοποίηση θα ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση που έγιναν οι ζημιές, διαφορετικά μεταφέρονται σε υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου Λ.82 «***Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων***» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ.260/1996).

## Κατεδάφιση κτιρίου

Όταν κατεδαφίζεται εγγεγραμμένο στα βιβλία κτίριο, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του Λ.16.19 «***Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης***».

Τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στον Λ. 11.03 «***Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων***», αλλά αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου τα έξοδα κατεδάφισης προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου κτιρίου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.105, περ.10).

Οι αποσβέσεις που θα πραγματοποιεί επί του κόστους ανέγερσης του νέου κτιρίου, στο οποίο θα περιλαμβάνονται και τα έξοδα κατεδάφισης του κτιρίου, εκπίπτουν φορολογικά εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (πολ. 1105/2000). Όσον αφορά όμως την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων αυτών, ο Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) αναφέρει ότι η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της (άρθρο 31, Ν.2238/1994). Εξ όλων αυτών συνάγεται ότι αν η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου συμπεριληφθεί προς έκπτωση, η επιχείρηση υποχρεώνεται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσει τα αποτελέσματα χρήσης με την προσθήκη της αναπόσβεστης αυτής αξίας, εμφανιζόμενη ως λογιστική διαφορά (πολ.1042/1993).

Αν αποκτηθεί ένα ακίνητο και επί του γηπέδου υφίστανται κτίσματα προς κατεδάφιση λόγω παλαιότητας, τότε θεωρείται ότι το ακίνητο έχει μόνο οικοπεδική αξία (ΣτΕ 887/1976).

Αν κάποιο ακίνητο που ανήκει, με σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, σε τρεις ΕΠΕ και οι ιδιοκτήτες αυτών αποφασίζουν: **α**) την κατεδάφιση του ακινήτου και την ανέγερση νέου στη θέση του **β**) να συσταθεί νέα οριζόντια ιδιοκτησία μεταξύ των συνιδιοκτητών των εταιρειών, τότε ο κάθε ιδιοκτήτης θα καταχωρήσει στα λογιστικά του βιβλία το μερίδιό του εκ του ακινήτου, με βάση το ποσοστό του, όπως αυτό προκύπτει από τη νέα σύσταση της οριζόντιας ιδιοκτησίας (Σ.ΛΟ.Τ. 479/2008).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

## Γενικά.

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά, τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά είναι μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110). Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

**α)** Δικαιώματα, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία, ποσό καταβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τη συναίνεση του πελάτη στη σύναψη σύμβασης αποκλειστικής συνεργασίας από την οποία αναμένονται σημαντικά έσοδα (Σ.ΛΟ.Τ. 765/2005).

**β)** Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της υπεραξίας ή φήμης και πελατείας της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίδουν συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Στους παραπάνω λογαριασμούς, περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την εταιρεία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών (άρθρο 42, Ν.2190/20). Δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης δικαιωμάτων, οι επιστημονικές και τεχνικές συμβουλές που παρέχονται στο Δημόσιο ή σε τρίτους καθώς και οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

## Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου Λ.16 «*Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης*» με την αξία κτήσης 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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110).

Η **περίοδος απόσβεσης** της αξίας κτήσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η ετήσια, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου, ενώ στην περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Όταν ολοκληρώνεται η απόσβεση της αξίας κτήσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς των Λ.16.99 «*Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετών αποσβέσεων*» στους λογαριασμούς του Λ.16 «*Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης*» και εξισώνονται.

Στην περίπτωση της οριστικής παύσης χρησιμοποίησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσης του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη του Λ.81.02.99 «*Λοιπές έκτακτες ζημιές*» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110, περ.9).

## Πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Όταν πωλείται άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ακολουθείται η ίδια διαδικασία με την πώληση περιουσιακών στοιχείων του Λ.12 «***Μηχανήματα*** *–* ***τεχνικές******εγκαταστάσεις*** *–* ***λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός***». Δηλαδή, στην πίστωση του άυλου περιουσιακού στοιχείου καταχωρείται το τίμημα πώλησης και οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την ημερομηνία πώλησής του. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μεταφέρεται στου λογαριασμούς Λ.81.03 «***Έκτακτα κέρδη***», ή Λ.81.02 «***Έκτακτες ζημιές***» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110, περ.10).

**Η ωφέλεια ή το κέρδος από την εκχώρηση δικαιωμάτων**, θεωρείται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς (με συντελεστή 20%), όταν προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση κάθε δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του δικαιώματος. Ενδεικτικά το άρθρο 13 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), αναφέρει τα εξής δικαιώματα: **α)** δικαίωμα μίσθωσης ή υπομίσθωσης, **β)** δικαίωμα προνομίου, **γ)** δικαίωμα ευρεσιτεχνίας, δικαίωμα άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας δημόσιας χρήσης και **δ)** παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα, το οποίο εξομοιώνεται με εκχώρηση.

**Η ωφέλεια ή το κέρδος από εκχώρηση επιχείρησης**, εξομοιώνεται με εμπορική πράξη κατά την οποία εισπράττεται ένα τίμημα πέραν από την καθαρή περιουσία, δηλαδή πέραν από την αξία των μεταβιβαζόμενων των υλικών περιουσιακών στοιχείων. Η διαφορά ανάμεσα στη μεταβιβαζόμενη αξία και την αρχική αξία αποτελεί την υπεραξία της επιχείρησης που μεταβιβάζεται, οφείλεται δε στην καλή πορεία της επιχείρησης και τη φήμη και πελατεία της. Η υπεραξία αυτή αποτελεί ωφέλεια ή κέρδος, έστω και αν δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, υπόκειται σε φορολόγηση με βάση το άρθρο 13 Ν.2238/1994.

## Υπεραξία επιχείρησης (Λ.16.00)

### Γενικά περί Υπεραξίας επιχείρησης

Στον λογαριασμό **Λ.16.00** «***Υπεραξία επιχείρησης***» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που ισούται με τη διαφορά του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση της συγχώνευσης η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται με τη διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη, λόγω κυρίως της καλής της φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της ήδη δημιουργημένης μεγάλης πίστης της στην αγορά, της καλής οργάνωσης, της ιδιαίτερης εξειδίκευσής της, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσης που είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών της, και του κύρους και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110, περ.3). Στις παραπάνω συνιστώσες της υπεραξίας, που αναφέρονται αναλυτικά από το Ε.Γ.Λ.Σ. (ακολουθώντας πιστά τον Ν.2190/20) δεν αναφέρεται η περίπτωση των χαμηλών μισθών που η οικονομική μονάδα χορηγεί στους εργαζόμενους και είναι, κατά τη γνώμη μας, η σημαντικότερη συνιστώσα της δημιουργούμενης υπεραξίας. Ο αντίλογος, προς το Ε.Γ.Λ.Σ., δημιουργείται από τον βασικό στόχο της επιχείρησης που είναι η μεγιστοποίηση των κερδών.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά, και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει τα πέντε (5) έτη.

Σημειώνουμε ότι, η καταβαλλόμενη υπεραξία κατά την αγορά μετοχών (ή μεριδίων) δεν εμφανίζεται στον Λ.16.00 «*Υπεραξία επιχείρησης*», αλλά θεωρείται συμμετοχή και, όπως είναι γνωστό, οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσης τους στους παρακάτω υπολογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

|  |  |
| --- | --- |
| 18.00 | Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις |
| 18.01 | Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις |

**Αξία κτήσης**: είναι το καταβαλλόμενο ποσό είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα, λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών (Ε.Γ.Λ.Σ παρ.2.2.112, περ.2).

**Παράδειγμα.** Η ΑΕ «ΜΙ» καταβάλλει την 31η/12/201Χ το ποσό των €500.000,00, για την αγορά του 95% των μετοχών της ΑΕ «ΘΗΤΑ». Η ΑΕ «ΜΙ» θα καταχωρήσει στον Λ.18.00 «Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις» ολόκληρο το ποσό των €500.000,00, παρόλο που η αξία κτήσης είναι μεγαλύτερη από αντίστοιχη τρέχουσα αξία των μετοχών, δηλαδή την εσωτερική λογιστική αξία της ΑΕ «ΘΗΤΑ» όπως αυτή προκύπτει από τον τελευταίο ισολογισμό της ημερομηνίας αγοράς των παραπάνω μετοχών όπου η καθαρή της θέση ανέρχεται στο ποσό των €316.000,00 και αξία των αγορασμένων μετοχών στο ποσό των €300.000,00 (=316.00095%).

Το επιπλέον ποσό της τρέχουσας αξίας, €200.000,00 που η ΑΕ «ΜΙ» κατέβαλλε συνιστά υπεραξία και προσδιορίστηκε με έκθεση εκτίμησης η οποία συντάχθηκε με βάση τις γνωστές και παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης (π.χ. κεφαλαιοποίηση μέσου όρου κερδών τελευταίας πενταετίας).

Το παραπάνω ποσό της υπεραξίας της ΑΕ «ΘΗΤΑ» €200.000,00 δεν εμφανίζεται στον λογαριασμό υπεραξίας Λ.16.10 «*Υπεραξία επιχείρησης*», αλλά περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσης των μετοχών της ΑΕ «ΘΗΤΑ» και καταχωρείται στον Λ.18.00 «*Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις*».

Επίσης, το ποσό της υπεραξίας, ενώ δεν επιτρέπεται να εμφανίζεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, επιτρέπεται να εμφανίζεται κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 103, παρ.3, περ. α, Κ.Ν.2190/20).

Έστω ότι κατά την ημερομηνία της παραπάνω αγοράς του 95% των μετοχών της ΑΕ «ΘΗΤΑ» από την ΑΕ «ΜΙ» (31/12/201Χ) οι ισολογισμοί των εταιρειών είχαν ως εξής:

**Α.Ε. «ΜΙ»**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| **Ενεργητικό** | **Παθητικό** |
| Συμμετοχές στην ΑΕ ΘΗΤΑ | 500.000 | Κεφάλαια | 1.200.000 |
| Λοιπά | 1.500.000 | Υποχρεώσεις | 800.000 |
| Σύνολο ενεργητικού | 2.000.000 | Σύνολο παθητικού | 2.000.000 |

**Α.Ε. «ΘΗΤΑ»**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| **Ενεργητικό** | **Παθητικό** |
| Λοιπά | 1.016.000 | Κεφάλαια | 316.000 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 700.000 |
| Σύνολο ενεργητικού | 1.016.000 | Σύνολο παθητικού | 1.016.000 |

Αν η επιχείρηση ΑΕ «ΜΙ», συντάξει την 31η/12/201Χ και τον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου επιχειρήσεων «ΜΙ» και «ΘΗΤΑ», τότε κατά την απάλειψη της συμμετοχής της ΑΕ «Μ» στα ίδια κεφάλαια της ΑΕ «ΘΗΤΑ» δημιουργείται χρεωστική διαφορά ενοποίησης, δηλαδή υπεραξίας. Η διαφορά αυτή πρέπει να προσαρμόσει τα περιουσιακά στοιχεία της ΑΕ «ΘΗΤΑ». Όταν όμως, η αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι δυνατόν να γίνει, είτε γιατί οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων δεν διαφέρουν από τις υπάρχουσες, είτε γιατί η προσαρμογή είναι δύσκολο να γίνει, τότε η διαφορά που συνιστά υπεραξία εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως υπεραξία ή διαφορές ενοποίησης, ως εξής: **α)** στον Λ.16 και αποσβένεται είτε εφάπαξ ή είτε τμηματικά όχι πέραν της πενταετίας ή **β)** αφαιρετικά από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού (άρθρο 103, παρ.3, περ. α, Ν.2190/20).

Με βάση τα παραπάνω οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την 31η/12/201Χ του ομίλου επιχειρήσεων «ΜΙ» και «ΘΗΤΑ» θα είναι οι εξής:

**Όμιλος «ΜΙ» και «ΘΗΤΑ»**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| **Ενεργητικό** | **Παθητικό** |
| Υπεραξία (Goodwill)  | 200.000 | Κεφάλαια | 1.200.000 |
| Λοιπά | 2.516.000 | Δικαιώματα μειοψηφίας(316.000×5%) | 16.000 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 1.500.000 |
| Σύνολο ενεργητικού | 2.716.000 | Σύνολο παθητικού | 2.716.000 |

### Υπεραξία από εξαγορά επιχείρησης

**Ορισμός**. Εξαγορά επιχείρησης είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες Α.Ε. (εξαγοραζόμενες) μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους και χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, σε άλλη (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιρειών του αντίτιμου των δικαιωμάτων τους (εξαγορά). Για την πράξη εξαγοράς εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 ως 71 του Κ.Ν. 2190/20. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ως απορροφούμενες εταιρείες εννοούνται οι εταιρείες που εξαφανίζονται (εξαγοραζόμενες) και ως απορροφούσα εταιρεία νοείται η εξαγοράζουσα.

**Εκτίμηση περιουσίας**. Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών, συντάσσεται έκθεση προς τη γενική συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από επιτροπή εμπειρογνωμόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20. Η επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης (άρθρο 71, Κ.Ν.2190/20).

**Μέτοχοι εξαγοραζόμενης**. Στη συγχώνευση με εξαγορά, σύμφωνα με το άρθρο 79 Κ.Ν. 2190/1920, δεν προκύπτει θέμα σχέσης ανταλλαγής μετοχών, δηλαδή οι μέτοχοι της εξαγοραζόμενης εταιρείας δεν γίνονται μέτοχοι της εξαγοράζουσας αφού με την ολοκλήρωση της συγχώνευσης, η μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης, θα γίνει έναντι απόδοσης του αντίτιμου των δικαιωμάτων των μετόχων της. Επιπλέον δεν λαμβάνει χώρα ουσιαστική ακύρωση των μετοχών της εξαγοραζόμενης, καθόσον η ακύρωση των μετοχών της μεταβιβαζόμενης πραγματοποιείται αυτοδίκαια με τη μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης στην εξαγοράζουσα.

**Παράδειγμα δημιουργίας υπεραξίας από εξαγορά.**

Οι ΑΕ «ΑΛΦΑ» και «ΒΗΤΑ» συνέταξαν την 31η/12/201Χ τους παρακάτω ισολογισμούς:

**«ΑΛΦΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Στοιχεία ενεργητικού | 11.000 | Κεφάλαια | 8.000 |
| Ταμείο | 9.000 | Υποχρεώσεις | 12.000 |
| Σύνολο ενεργητικού | 20.000 | Σύνολο παθητικού | 20.000 |

**«ΒΗΤΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Στοιχεία ενεργητικού | 9.000,00 | Κεφάλαια | 3.000,00 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 6.000,00 |
|  |  |  |  |
| Σύνολο ενεργητικού | 9.000,00 | Σύνολο παθητικού | 9.000,00 |

Οι εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920 εκτίμησαν την περιουσία της «ΒΗΤΑ» και προσδιόρισαν την πραγματική της αξία σε €4.000,00, ως εξής:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Λογιστική αξία | Εκτίμηση επιτροπής |
| Στοιχεία ενεργητικού | 9.000,00 | 11.000,00 |
| Υποχρεώσεις | (6.000,00) | (7.000,00) |
| Καθαρή θέση | 3.000,00 | 4.000,00 |

Η «ΑΛΦΑ» εξαγόρασε την καθαρή αξία της «ΒΗΤΑ», μετά την εκτίμηση των €4.000,00, στο ποσό των €9.000,00. Το επιπλέον καταβληθέν ποσό αποτελεί υπεραξία για την εξαγορά των επιμέρους στοιχείων της «ΒΗΤΑ». Επομένως ο ισολογισμός που θα συνταχθεί από την «ΑΛΦΑ», μετά την εξαγορά, θα έχει ως εξής:

**«ΑΛΦΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Στοιχεία ενεργητικού | 22.000 | Κεφάλαια | 8.000 |
| Υπεραξία | 5.000 | Υποχρεώσεις | 19.000 |
| Σύνολο ενεργητικού | 27.000 | Σύνολο παθητικού | 27.000 |

Σημειώνεται ότι η εξαγοραζόμενη «ΒΗΤΑ» δεν συντάσσει ισολογισμό, αλλά οι μέτοχοι λαμβάνουν το ποσό της υπεραξίας €9.000,00 και η εξαγοραζόμενη παύει να υπάρχει.

### Υπεραξία από συγχώνευση επιχείρησης

**Ορισμός συγχώνευσης.** Συγχώνευση με απορρόφηση είναι η πράξη που μια ή περισσότερες ΑΕ (απορροφούμενες) μεταβιβάζουν την υφιστάμενη περιουσία τους σε άλλη ΑΕ (απορροφούσα). Η μεταβίβαση γίνεται έναντι απόδοσης μετοχών στους μετόχους των απορροφούμενων και ενδεχόμενα ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά για συμψηφισμό μετοχών που δικαιούνται. Οι μετοχές εκδίδονται από την απορροφούσα εταιρεία, ενώ το ποσό των μετρητών δεν μπορεί να υπερβεί το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των απορροφούμενων εταιρειών.

**Εκτίμηση περιουσίας**. Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται από επιτροπή εμπειρογνωμόνων του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920.

**Μέτοχοι απορροφούμενων**. Στην έκθεση της επιτροπής εμπειρογνωμόνων υπάρχει η υποχρέωση της αναφοράς του αν η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της απορροφούμενης προς τις μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι εξής πληροφορίες (άρθρο 7 Κ.Ν.2190/20).

**α)** Η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολό της (ενεργητικό και παθητικό) για την καταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρείας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση, και τα πάγια στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 9 παρ. 2 εδάφιο δεύτερο του Κ.Ν.2190/20.

**β)** Η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής των μετοχών.

**γ)** Δήλωση για το αν η μέθοδος ή οι μέθοδοι που ακολουθήθηκαν είναι κατάλληλες για την ή τις συγκεκριμένες περιπτώσεις, τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου, καθώς επίσης και γνώμη για την βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των αξιών αυτών, καθώς και την περιγραφή των τυχόν δυσκολιών που προέκυψαν κατά την εκτίμηση.

**Ακύρωση μετοχών**. Οι μετοχές της απορροφούσας εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με μετοχές της απορροφούμενης εταιρείας που κατέχονται:

α) είτε γιατί από την ίδια την απορροφούσα εταιρεία, είτε από το πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής

β) είτε από την ίδια την απορροφούμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής (άρθρο 75, παρ. 4, Κ.Ν.2190/20).

**Παράδειγμα υπεραξίας**. Την 1/1/201Χ η ΑΕ «ΜΙ» αγόρασε το 80% των μετοχών της ΑΕ «ΘΗΤΑ» αντί €50 εκατ. Τα ίδια κεφάλαια της «ΘΗΤΑ» ΑΕ την 1/1/201Χ είναι €37,5 εκατ. (η πραγματική αξία της «ΘΗΤΑ» ΑΕ μετά την εκτίμηση της περιουσίας της από εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/20 συμπίπτει με τη λογιστική). Επομένως η πραγματική αξία του 80% των ιδίων κεφαλαίων της «ΘΗΤΑ» ΑΕ την 1/1/201Χ είναι €30 εκατ. (=€37,5×80%). Το επιπλέον της πραγματικής αξίας τίμημα €20 εκατ.(= €50 εκατ. – €30 εκατ.) που κατέβαλλε η «ΜΙ» ΑΕ συνιστά υπεραξία, αλλά στα λογιστικά βιβλία της «ΜΙ» ΑΕ δεν εμφανίζεται ιδιαιτέρως στο λογαριασμό Λ.16.00 «*Υπεραξία*», αλλά στον Λ.18.00 «*Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις*» ως κόστος κτήσης των συμμετοχών αξίας €50 εκατ. Την 31η/12/201Χ οι εταιρείες «ΜΙ» ΑΕ και «ΘΗΤΑ» ΑΕ συντάσσουν τους παρακάτω ισολογισμούς:

**«ΜΙ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Συμμετοχές στην ΑΕ «Θ» | 50 | Κεφάλαια | 400 |
| Λοιπά στοιχεία ενεργητικού | 950 | Υποχρεώσεις | 600 |
| Σύνολο ενεργητικού | 1.000 | Σύνολο παθητικού | 1.000 |

**«ΘΗΤΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Λοιπά στοιχεία ενεργητικού | 200,00 | Κεφάλαια | 37,50 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 2,50 |
|  |  | Κέρδη | 160,00 |
| Σύνολο ενεργητικού | 200,00 | Σύνολο παθητικού | 200,00 |

Την 31η/12/201Χ η «ΜΙ» ΑΕ απορρόφησε την «ΘΗΤΑ» ΑΕ (η πραγματική αξία της ΑΕ «ΘΗΤΑ» συμπίπτει με τη λογιστική της) και ακολούθως συνέταξε τον παρακάτω ισολογισμό:

**«ΜΙ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Υπεραξία | 18,00 | Κεφάλαια («ΜΙ» ΑΕ) | 400,00 |
| Λοιπά στοιχεία ενεργητικού | 1.150,00 | Κεφάλαια («ΘΗΤΑ» ΑΕ) | 8,00 |
|  |  | Ίδια κεφάλαια | 408,00 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 760,00 |
| Σύνολο ενεργητικού | 1.168,00 | Σύνολο παθητικού | 1.168,00 |

Η «ΜΙ» ΑΕ μετά την απορρόφηση της «ΘΗΤΑ» ΑΕ πραγματοποίησε αύξηση κεφαλαίου €40,00 εκδίδοντας νέες μετοχές (της «ΜΙ» ΑΕ). Τις νέες μετοχές της «ΜΙ» ΑΕ θα πρέπει να τις λάβουν οι παλαιοί μέτοχοι της «ΘΗΤΑ» ΑΕ, οι οποίοι ταυτόχρονα θα πρέπει να παραδώσουν τις παλιές μετοχές της «ΘΗΤΑ» ΑΕ οι οποίες θα ακυρωθούν. Έτσι, η «ΜΙ» ΑΕ η οποία κατείχε το 80% των μετοχών της «ΘΗΤΑ» ΑΕ, θα αντικαταστήσει τις παλαιές μετοχές της «ΘΗΤΑ» που κατείχε πριν την απορρόφηση με τις νέες μετοχές της «ΜΙ». Για το λόγο αυτό, η «ΜΙ» θα βρεθεί να κατέχει δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές) αξίας κτήσης €50,00 και ονομαστικής αξίας €32,00 (=40,00×80%). Ο Κ.Ν. 2190/1920 (άρθρο 16) απαγορεύει στην Α.Ε. να κατέχει δικές της μετοχές και στην περίπτωση που τις κατέχει πρέπει να ακυρώνονται άμεσα. Επομένως, η «ΜΙ» θα προβεί σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου 40,00×80% = €32,00, ακυρώνοντας με τον τρόπο αυτό της ίσης αξίας μετοχές, τις οποίες αρχικά είχε αποκτήσει με €50,00.

Τέλος, η απορροφώσα «ΜΙ» κατέχει το 80% των μετοχών της απορροφούμενης «ΘΗΤΑ», το οποίο αποτελεί απαγορευτικό γεγονός (με βάση το άρθρο 74 Κ.Ν. 2190/1920), καθόσον δεν επιτρέπεται η ανταλλαγή των μετοχών μεταξύ «ΜΙ» και «ΘΗΤΑ». Από την προηγούμενη, όμως, ακύρωση των μετοχών της «ΜΙ» δημιουργείται μια διαφορά €18,00 (=50,00–32,00) η οποία είναι η υπεραξία που αρχικά η «ΜΙ» είχε καταβάλλει κατά την αγορά του 80% των μετοχών της «ΘΗΤΑ». Η υπεραξία αυτή αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά, όχι πέραν της πενταετίας, ενώ δεν εκπίπτεται φορολογικά.

### Απόσβεση υπεραξίας

Απόσβεση. Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και όχι πέραν της πενταετίας.

**Φορολογική έκπτωση της υπεραξίας**. Με τη διάταξη του άρθρου 29 Ν.3091/2002**[Ι.[[2]](#footnote-2)]** δόθηκε η δυνατότητα στις ΑΕ και ΕΠΕ που απορρόφησαν επιχειρήσεις στο κεφάλαιο των οποίων συμμετείχαν με ποσοστό τουλάχιστον 25% να συμψηφίσουν μέχρι 31/12/2003 την υπεραξία που δημιουργήθηκε κατά τη συγχώνευση, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε δύο χρήσεις με φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά, με τα τελευταία αποθεματικά να φορολογούνται με συντελεστή 17,5%.

**Παράδειγμα**. Η ΑΕ «ΑΛΦΑ» πρόκειται να απορροφήσει την «ΒΗΤΑ» της οποίας κατέχει το 100% των μετοχών της, κατ’ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1–5 Ν.2166/1993. Η απορροφώσα «ΑΛΦΑ» εμφανίζει στα βιβλία της αξία συμμετοχών στην «ΒΗΤΑ» το ποσό των €100.000,00.

Αν το εισφερόμενο μετοχικό κεφάλαιο της «ΒΗΤΑ», όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό μετασχηματισμού της απορροφούμενης ανέρχεται:

α) στο ποσό των €100.000,00

β) στο ποσό των €150.000,00

γ) στο ποσό των €60.000,00

ερωτάται αν στις πιο πάνω περιπτώσεις η απορροφώσα «ΑΛΦΑ» έχει υποχρέωση να προβεί σε αύξηση κεφαλαίου και για ποιο ποσό, κατά τη συγχώνευση με τη «ΒΗΤΑ».

**Λύση**

**α’ περίπτωση**

Εφόσον το εισφερόμενο μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούμενης είναι ισόποσο της αξίας των συμμετοχών της απορροφώσας, κατά τον μετασχηματισμό θα αποσβεστούν οι συμμετοχές και συνεπώς δεν απομένει υπόλοιπο ποσό εισφερόμενου κεφαλαίου για κεφαλαιοποίηση.

**β’ περίπτωση**

Κατά το μετασχηματισμό θα αποσβεστεί η αξία των συμμετοχών των €100.000,00 της απορροφώσας και απομένει υπόλοιπο εισφερόμενου κεφαλαίου €50.000,00. Με το ποσό αυτό η απορροφώσα θα προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου και θα εκδοθούν νέες μετοχές, τις οποίες θα λάβουν οι μέτοχοι της απορροφώσας.

Έστω ότι την 31η/12/201Χ οι «ΑΛΦΑ» και «ΒΗΤΑ» συνέταξαν τους παρακάτω ισολογισμούς:

**«ΑΛΦΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Συμμετοχές στη «ΒΗΤΑ» | 100 | Κεφάλαια | 500 |
| Λοιπά στοιχεία ενεργητικού | 3.900 | Αποθεματικά | 500 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 3.000 |
| Σύνολο ενεργητικού | 4.000 | Σύνολο παθητικού | 4.000 |

**«ΒΗΤΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Στοιχεία ενεργητικού | 1.000 | Κεφάλαια | 150 |
|  |  | Αποθεματικά | 250 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 600 |
| Σύνολο ενεργητικού | 1.000 | Σύνολο παθητικού | 1.000 |

Την 1/1/201Χ+1 η «ΑΛΦΑ» απορρόφησε την «ΒΗΤΑ» με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2166/1993 και στη συνέχεια συνέταξε τον παρακάτω ισολογισμό

**«ΑΛΦΑ» Α.Ε.**

|  |
| --- |
| Ισολογισμός της 31ης/12/201Χ |
| Ενεργητικό | Παθητικό |
| Στοιχεία ενεργητικού | 4.900 | Κεφάλαια | 500 |
|  |  | Αποθεματικά | 750 |
|  |  | Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου | 50 |
|  |  | Υποχρεώσεις | 3.600 |
| Σύνολο ενεργητικού | 4.900 | Σύνολο παθητικού | 4.900 |

**γ’ περίπτωση**

Κατά το μετασχηματισμό θα αποσβεστεί η αξία των συμμετοχών κατά το ποσό του εισφερόμενου κεφαλαίου από την απορροφούμενη εταιρεία, δηλαδή το ποσό των €60.000,00. Το υπόλοιπο ποσό των €40.000,00 θα εμφανιστεί στο λογαριασμό **Λ.81.02.07** «***Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό*** Ν.2166/1993» (Ε.ΣΥ.Λ. 249/1995).

## Διπλώματα ευρεσιτεχνίας (Λ.16.01.00)

### Κόστος κτήσης

Τα συστατικά στοιχεία του κόστους κτήσης του λογαριασμού μπορεί να είναι τα εξής:

**α)** Όταν η εφεύρεση αποκτάται με αγορά, τότε κόστος κτήσης είναι φανερά το κόστος αγοράς, δηλαδή το ποσό που καταβάλλεται σ’ εκείνον που παραχωρεί την εφεύρεση και τα ειδικά έξοδα που πραγματοποιούνται για την παραχώρηση αυτής.

**β)** Όταν η εφεύρεση αποκτάται από την ίδια την επιχείρηση, τότε ως κόστος κτήσης είναι το κόστος της εφεύρεσης όπως αυτό προσδιορίζεται στον λογαριασμό της αναλυτικής λογιστικής Λ.93.98 «*κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων*», το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα για την προστασία και κατοχύρωση της εφεύρεσης.

### Αποσβέσεις

Το κόστος κτήσης των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από το νόμο ζωή τους, εκτός αν η ωφέλιμη ζωή τους είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένεται στην βραχύτερη αυτή περίοδο.

Η ευρεσιτεχνία χορηγείται για είκοσι έτη από την ημερομηνία κατάθεσης της αίτησης στον Οργανισμό Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι.) που είναι και το μέγιστο όριο χρόνου ζωής της. Στην περίπτωση της αγοράς, ο αγοραστής δικαιούται να έχει την αποκλειστικότητα της εκμετάλλευσης για τον υπολειπόμενο χρόνο ζωής της (μέχρι την συμπλήρωση της εικοσαετίας).

## Σήμα (Λ.16.01.02)

### Κόστος:

Κατά ρητή διάταξη του Ν.2239/1994 (άρθρο 22) «το επί του σήματος δικαίωμα είναι μεταβιβαστό εν ζωή ή αιτία θανάτου, ανεξάρτητα από τη μεταβίβαση της επιχειρήσεως» και στην περίπτωση ακόμη που το σήμα αποτελείται από όνομα φυσικών ή νομικών προσώπων. Η μεταβίβαση έχει ισχύ έναντι των τρίτων μόνο μετά την καταχώρηση αυτής στο βιβλίο σημάτων, για την πραγματοποίηση της οποίας απαιτείται η προσκόμιση της σχετικής σύμβασης και του κατά το νόμο αποδεικτικού καταβολής των υπέρ του Δημοσίου τελών.

### Απόσβεση

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται είτε λόγω αγοράς είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την επιχείρηση αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας και πάντως μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Ν.2239/1994 ορίζεται ότι η προστασία του σήματος διαρκεί για μια δεκαετία που αρχίζει από την επόμενη της κατάθεσής του, όπως επίσης και ότι αυτή η περίοδος μπορεί να παρατείνεται για μια δεκαετία, με αίτηση του δικαιούχου και με εμπρόθεσμη υποβολή στο Υπουργείο Εμπορίου.

Με βάση τα προαναφερόμενα και δεδομένου ότι η δαπάνη αγοράς νέου σήματος από την επιχείρηση συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματός της για περισσότερες από μια χρήσεις, γίνεται δεκτό ότι η δαπάνη αυτή αποσβένεται ισόποσα, σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, με έναρξη αυτής από το μήνα μέσα στον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος (Πολ 1047/4.2.2002).

## Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

###  Έννοια

Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατοχή και αξιοποίηση των οποίων προσδίδει στην επιχείρηση πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσης στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί. Περιπτώσεις τέτοιων παραχωρήσεων ή δικαιωμάτων είναι η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας των υλικών.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. απαριθμεί ενδεικτικά τα εξής άυλα πάγια στοιχεία: ευρεσιτεχνίες, άδειες παραγωγής και εκμετάλλευσης, σήματα, μεθόδους (Know–How), πρότυπα και σχέδια.

### Περιεχόμενο λογαριασμού

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα άυλα πάγια στοιχεία που χαρακτηρίζονται ως βιομηχανική ιδιοκτησία. Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό και τους αναλυτικούς του στο κόστος κτήσης των άυλων στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι:

* Αξία αγοράς προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων κλπ), όταν αγοράζονται από τρίτους
* Αξία εκτίμησης από τους εκτιμητές του άρθρου 9 του Ν.2190/1920, όταν αποκτώνται λόγω συγχώνευσης με άλλη εταιρεία ή λόγω εισφοράς τους σε αύξηση ή καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας,
* Το κόστος παραγωγής από την ίδια την εταιρεία (κόστος ιδιοπαραγωγής)

Επισημαίνεται ότι το κόστος κτήσης καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό και τους αναλυτικούς του μόνο αν προσδοκάται ότι τα αποκτώμενα άυλα στοιχεία θα αποφέρουν στην επιχείρηση έσοδα. Αντίθετα, απαγορεύεται η καταχώρησή τους στους λογαριασμούς του κόστους κτήσης των άυλων στοιχείων όταν βάσιμα υπάρχει η πεποίθηση ότι δεν θα αποφέρουν κέρδος.

### Αποσβέσεις

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η αξία κτήσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων που παρακολουθούνται στον Λ.16.01 αποσβένονται τμηματικά με ισόποση ετήσια απόσβεση είτε μέσα στον χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας, είτε μέσα στο χρονικό διάστημα της διάρκειας του όταν υπάρχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας.

## Μέθοδοι (Know – How) Λ.16.01.03

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στον Λ.16.01.03 καταχωρείται το κόστος κτήσης των μεθόδων παραγωγής που αγοράζονται, δηλαδή καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για την απόκτηση των προαναφερόμενων μεθόδων, ή και το κόστος των ιδοπαραγόμενων μεθόδων, εφόσον από αυτές προσδοκάται με βεβαιότητα μακροχρόνια απόδοση. Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων προσδιορίζεται στον Λ.93.98 «*Κόστος ιδιοπαραγωγής*» της Αναλυτικής Λογιστικής.

Το κόστος κτήσης αποσβένεται μέσα στη χρονική περίοδο που εκτιμάται ότι οι μέθοδοι αυτές θα χρησιμοποιούνται επωφελώς για την επιχείρηση.

## Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων Λ.16.02

### Κόστος κτήσης

Το κόστος κτήσης δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ορυχείων και μεταλλείων είναι το κόστος κτήσης του εμπράγματου δικαιώματος της μεταλλειοκτησίας και των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης λατομείων. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσής τους, καθώς και τα ειδικά έξοδα (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων κλπ).

Επίσης, είναι τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να της παραχωρηθεί, από την αρμόδια Αρχή, το δικαίωμα εκμετάλλευσης του ορυχείου ή του μεταλλείου που βρίσκεται σε έδαφος ιδιοκτησίας της, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα.

Επισημαίνεται ότι δεν καταχωρούνται στον λογαριασμό αυτό, το κόστος κτήσης της κυριότητας των σχετικών εδαφικών εκτάσεων, οι φόροι μεταβίβασης αυτών, τα έξοδα των διενεργούμενων ερευνών, κλπ.

Να σημειωθεί επίσης, ότι η εκμετάλλευση των δημοτικών, κοινοτικών και ιδιωτικών λατομείων και των λατομείων Ν.Π.Δ.Δ. επιτρέπεται μόνο κατόπιν αδείας εκμετάλλευσης που χορηγεί ο περιφερειάρχης. Για τα δημόσια λατομεία η σύμβαση μίσθωσης επέχει θέση άδειας εκμετάλλευσης.

### Αποσβέσεις

Η διάρκεια της άδειας εκμετάλλευσης των δημοτικών, κοινοτικών και ιδιωτικών λατομείων ορίζεται σε είκοσι (20) έτη και μπορεί να παραταθεί σύμφωνα με τον Ν.1428/1984.

Η απόσβεση της αξίας κτήσης των δικαιωμάτων αυτών καθώς και των εξόδων γίνεται μέσα στο χρόνο της παραγωγικότητας των δικαιωμάτων, ενώ όταν βάσει νόμου υφίσταται περιορισμένη χρονική διάρκεια προστασίας, οι αποσβέσεις περιορίζονται στο χρόνο αυτό.

## Μισθωτικά δικαιώματα Λ.16.05.01

Το αντάλλαγμα που καταβάλλει η επιχείρηση για την απόκτηση των μισθωτικών δικαιωμάτων καταχωρείται στη χρέωση υπολογαριασμού του Λ.16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα.

Σημειώνεται ότι η αποζημίωση που καταβάλλει η ιδιοκτήτρια επιχείρηση στον μισθωτή για την εγκατάλειψη του μισθίου λόγω έξωσης ή την αποδέσμευσή του κατόπιν συμφωνίας πριν από την λήξη της σύμβασης μίσθωσης δεν καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά σε αρμόδιο υπολογαριασμό του Λ.81.000 «*έκτακτα και ανόργανα έξοδα*». Αν όμως το κτίριο πρόκειται να οικοδομηθεί οι καταβαλλόμενες αποζημιώσεις προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του νέου κτιρίου.

## Λογισμικά προγράμματα Λ.16.05.03

Τα προγράμματα (λογισμικό) καταχωρούνταν, σύμφωνα με γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. (αρ. γνωμ. 142/1948/1993) στον υπολογαριασμό Λ.16.17.00, με αντιμετώπιση ως εξόδων πολυετούς απόσβεσης και συγκεκριμένα ως «έξοδα αναδιοργάνωσης» (Λ.16.17).

Με το πιο πρόσφατο έγγραφο του Σ.ΛΟ.Τ., 310/2005, η προηγούμενη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. έπαψε να ισχύει και ο Λ.16.17 καταργήθηκε, ενώ το λογισμικό θεωρείται πλέον άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, επομένως καταχωρείται σε κατάλληλο υπολογαριασμό του Λ.16.05 «*λοιπά δικαιώματα*».

Η αξία κτήσης λογισμικού αποσβένεται είτε με ανώτερο συντελεστή 30% και κατώτερο 24% ή ενδιάμεσο αυτών, είτε εφάπαξ κατά τη χρήση που τέθηκαν σε λειτουργία.

# Τέλος Ενότητας

Επεξεργασία: Μέγας Χρήστος

 

# Σημειώματα

**Σημείωμα Ιστορικού Εκδόσεων Έργου**

Το παρόν έργο αποτελεί την έκδοση 1.01.

**Σημείωμα Αναφοράς**

Copyright Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Θεσσαλίας, Αναστασίου Θεόδωρος 2015. Αναστασίου Θεόδωρος. «Χρημοτοοικονομική Λογιστική». Έκδοση: 1.0. Λάρισα 01/07/2015. Διαθέσιμο από τη δικτυακή διεύθυνση: <http://cdev.teilar.gr/courses/> .

**Σημείωμα Αδειοδότησης**

Το παρόν υλικό διατίθεται με τους όρους της άδειας χρήσης Creative Commons Αναφορά Δημιουργού - Μη Εμπορική Χρήση - Παρόμοια Διανομή 4.0 [1] ή μεταγενέστερη, Διεθνής Έκδοση. Εξαιρούνται τα αυτοτελή έργα τρίτων π.χ. φωτογραφίες, διαγράμματα κ.λπ., τα οποία εμπεριέχονται σε αυτό και τα οποία αναφέρονται μαζί με τους όρους χρήσης τους στο «Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων».



[1] [http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.el)

Ως **Μη Εμπορική** ορίζεται η χρήση:

που δεν περιλαμβάνει άμεσο ή έμμεσο οικονομικό όφελος από την χρήση του έργου, για το διανομέα του έργου και αδειοδόχο,

που δεν περιλαμβάνει οικονομική συναλλαγή ως προϋπόθεση για τη χρήση ή πρόσβαση στο έργο,

που δεν προσπορίζει στο διανομέα του έργου και αδειοδόχο έμμεσο οικονομικό όφελος (π.χ. διαφημίσεις) από την προβολή του έργου σε διαδικτυακό τόπο.

Ο δικαιούχος μπορεί να παρέχει στον αδειοδόχο ξεχωριστή άδεια να χρησιμοποιεί το έργο για εμπορική χρήση, εφόσον αυτό του ζητηθεί.

**Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων**

Το Έργο αυτό κάνει χρήση των ακόλουθων έργων:

Εικόνες

Εικόνα 1: <αναφορά><άδεια με την οποία διατίθεται> <σύνδεσμος><πηγή><κ.τ.λ>

Πίνακες

Πίνακας 1: <αναφορά><άδεια με την οποία διατίθεται> <σύνδεσμος><πηγή><κ.τ.λ>

**Διατήρηση Σημειωμάτων**

Οποιαδήποτε αναπαραγωγή ή διασκευή του υλικού θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει:

* το Σημείωμα Αναφοράς,
* το Σημείωμα Αδειοδότησης,
* τη Δήλωση Διατήρησης Σημειωμάτων,
* το Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων (εφόσον υπάρχει).

μαζί με τους συνοδευόμενους υπερσυνδέσμους.

1. **[IV.]** Ν.2065/1992, άρθρο 21: 1.Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

2.Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3.Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

4.Οι επιχειρήσεις, που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής. [↑](#footnote-ref-1)
2. **[Ι.]** **Ν.3091/2002, άρθρο 29**: 1. Κατά την απορρόφηση επιχείρησης από ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του N. 2166/1993 (ΦΕΚ 137/Α') και του N. 2515/1997 (ΦΕΚ 154/Α'), που συμμετέχει στο κεφάλαιο της απορροφώμενης με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω, η προκύπτουσα χρεωστική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και του εισφερόμενου κεφαλαίου, καθώς και το υφιστάμενο αναπόσβεστο υπόλοιπο, το οποίο έχει προέλθει από την ίδια αιτία και έχει εμφανιστεί στον ισολογισμό της απορροφώσας που καταρτίστηκε την 31η Δεκεμβρίου 2001 και μετά, μπορεί να συμψηφίζεται με αποθεματικά των απορροφώμενων επιχειρήσεων ή της απορροφώσας επιχείρησης που υφίστανται κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, ή σχηματίζονται από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε δύο έτη. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων του άρθρου 38 του N. 2238/1994 και λοιπά αποθεματικά ειδικού σκοπού, καθώς και για το τακτικό αποθεματικό. Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της διαφοράς αυτής δεν επηρεάζει τη διανομή κερδών.

2. Τα συμψηφιζόμενα αποθεματικά της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον έχουν σχηματισθεί από αφορολόγητα έσοδα ή εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, φορολογούνται αυτοτελώς, στο όνομα της απορροφώσας με συντελεστή δεκαεπτά και πενήντα τοις εκατό (17,50%). Η απορροφώσα εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει δήλωση του άρθρου 107 του N. 2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για χρησιμοποίηση του αποθεματικού προς συμψηφισμό ης διαφοράς. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, μηνών. Από το ποσό του επιβαλλόμενου κατά τα ανωτέρω φόρου, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί και αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, με τα οποία συμψηφίζεται η πιο πάνω ζημία. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων και των μετόχων αυτών.

3. Οι διατάξεις του άρθρου 113του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του N. 2717/1999 (ΦΕΚ 97/Α') και του N. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α') εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για απορροφήσεις, για την πραγματοποίηση των οποίων συντάσσονται ισολογισμοί μετασχηματισμού μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2003. [↑](#footnote-ref-2)