



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ» :**  
**ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗ ΠΛΕΥΡΑ.**

της

**ΚΥΡΠΑΣΙΔΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ (42/10)**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική, με κατεύθυνση την Λογιστική

Επιβλέπων: Γκίνογλου Δημήτριος, Αναπληρωτής καθηγητής

και Ταχυνάκης Παναγιώτης, Επίκουρος καθηγητής

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2010

Στην οικογένειά μου

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Στην πατρίδα μας συνηθίζουμε να λέμε πως τα αγαθά αποκτούνται με κόπο. Εγώ θα πρόσθετα πως αποκτούνται και με πολύ υπομονή, επιμονή και αφοσίωση στους στόχους που θέτει ο καθένας από εμάς.

Το ότι έχω καταφέρει να πραγματοποιήσω όλα μου τα όνειρα και να ολοκληρώνω σήμερα τις σπουδές που επιθυμούσα, το χρωστάω πρωτίστως στους αγαπημένους μου γονείς μου, Στέλιο και Λίνα Κυρπασίδη, που πάντα με στήριζαν και πίστευαν σε μένα. Ελπίζω, με την στάση μου και τις επιτυχίες μου να τους έχω κάνει περίφανους και να έχω πλησιάσει έστω και λίγο τις προσδοκίες που έτρεφαν για μένα ως γονείς. Επίσης, στην αδερφή μου Ιωάννα, που επί δύο δεκαετίες είναι δίπλα μου σαν δεύτερος φύλακας άγγελός μου.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου από το Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών, κυρίου Λαζαρίδη Ιωάννη, Παπαδόπουλο Δημήτριο, Γκίνογλου Δημήτριο, Πρωτόγερο Νικόλαο, Ταχυνάκη Παναγιώτη και Νούλα Αθανάσιο. Ο καθένας από αυτούς, με έκανε με τον τρόπο του να αγαπήσω περισσότερο τον κλάδο της χρηματοοικονομικής λογιστικής και να εντριφήσω σε αυτόν. Επιπλέον, με όλα όσα μου δίδαξαν αυτό τον χρόνο που βρίσκομαι κοντά τους, μου πρόσφεραν όλα τα εφόδια που μου είναι απαραίτητα για μία επιτυχημένη επαγγελματική σταδιοδρομία και τους είμαι ευγνώμων για αυτό.

Ιδιαίτερως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου, κύριο Νεγκάκη Χρήστο, ο οποίος με την αγάπη και την αφοσίωσή του στο αντικείμενό της λογιστικής, με ώθησε να ασχοληθώ στην διπλωματική μου εργασία με το συγκεκριμένο θέμα πάνω στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που αποτελούν ένα σύγχρονο και απαραίτητο εργαλείο γνώσεων.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συμφοιτητές μου από το Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών, γιατί με την βοήθεια και τη συντροφιά τους έκαναν τις δυσκολίες των μαθημάτων και των εργασιών να μοιάζουν με πεδιάδα. Τους ευχαριστώ για το αίσθημα του υγιούς ανταγωνισμού και της ομαδικότητας που άφησαν να δημιουργηθεί μεταξύ μας, καθώς και για την πολύτιμη φιλία τους που θα κρατώ για πάντα στην καρδιά μου.

## **ΠΕΡΙΕΓΧΟΜΕΝΑ**

|  |    |
|--|----|
| <b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b>  | 8  |
| <b>1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b>                                  |    |
| 1.1. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.  | 9  |
| 1.2. ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASB)                         | 10 |
| 1.3. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ   | 11 |
| <b>2. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟ Δ.Λ.Π. 16</b>                                   |    |
| 2.1. Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΔΠΛ 16   | 13 |
| 2.2. ΟΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ                                       | 14 |
| 2.3. ΟΡΙΣΜΟΙ   | 16 |
| 2.4. ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 ΚΑΙ Η ΟΜΑΔΑ 1                               | 19 |
| <b>3. Η ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>                           |    |
| 3.1. Η ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ                            | 23 |
| 3.1.1. ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕ ΑΓΟΡΑ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ   | 24 |
| 3.1.2. ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ  | 25 |
| 3.1.3. ΚΟΣΤΟΣ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟΥ ΠΑΓΙΟΥ   | 26 |
| 3.1.4. ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ ΜΕ ΑΓΟΡΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ                          | 27 |
| 3.2. ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΜΕ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ  | 28 |
| <b>4. ΟΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>  |    |
| 4.1. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ  | 31 |
| 4.2. ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | 33 |

|  |    |
|--|----|
| 4.3. ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΡΩΝ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | 34 |
| <b>5. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>  |    |
| 5.1. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ  | 35 |
| 5.1.1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ   | 36 |
| 5.1.2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ   | 37 |
| 5.2. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ   | 38 |
| 5.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ   | 39 |
| <b>6. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>   |    |
| 6.1. ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΛΟΓΩ<br>ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ  | 40 |
| 6.2. ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ  | 40 |
| 6.3. ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΛΟΓΩ<br>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ, ΑΦΟΥ ΕΧΕΙ ΠΟΡΗΓΗΘΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ<br>ΤΟΥ | 41 |
| 6.4. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΛΟΚΛΗΡΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ<br>ΠΟΥ ΑΝΗΚΕΙ ΤΟ ΥΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΟ              | 41 |
| <b>7. ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΥΡΩ ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b>  |    |
| 7.1. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ   | 43 |
| 7.2. ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΠΑΓΙΩΝ   | 43 |
| 7.3. ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ  | 44 |
| 7.4. ΑΔΡΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ   | 44 |
| <b>8. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.</b>   |    |
| 8.1. Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | 47 |

|  |    |
|--|----|
| 8.2. ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ                    | 48 |
| 8.3. ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. | 51 |
| 8.4. Η ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ                                    | 53 |
| 8.5. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ   | 54 |
| 8.5.1. Η ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ   | 55 |
| 8.5.2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΠΟΥ                                      | 56 |
| 8.5.3. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ                                      | 56 |
| 8.5.3.1. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΤΗΡΙΖΟΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΟΝΟ                                   | 58 |
| 8.5.3.2. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΖΩΗΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ                         | 61 |
| 8.5.3.3. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ                                 | 64 |
| 8.5.3.4. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ<br>ΣΕ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ        | 68 |
| 8.6. Η ΑΛΛΑΓΗ ΣΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ   | 70 |
| 8.6.1. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ  | 70 |
| 8.6.2. ΕΠΕΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΩΦΕΛΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ<br>ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ                 | 71 |
| 8.6.3. ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ<br>ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ              | 72 |
| 8.7. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ                            | 72 |
| 8.8. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ «ΜΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ»  | 73 |

|  |    |
|--|----|
| <b>9. Η ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>  |    |
| 9.1. ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | 74 |
| 9.2. ΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | 76 |
| 9.3. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | 78 |
| <b>10. ΤΟ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ</b>  |    |
| 10.1 ΤΟ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ  | 80 |
| 10.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ<br>ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ   | 82 |
| 10.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ<br>ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ   | 83 |
| 10.4 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ   | 84 |
| 10.4.1 ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ<br>ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ  | 85 |
| 10.4.2 ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ  | 87 |
| 10.4.3 ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ  | 88 |
| 10.4.4. ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΠΑΛΕΙΦΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ  | 90 |
| 10.5 ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ<br>ΤΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 16 | 90 |
| <b>11 Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ<br/>ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</b>                        |    |
| 11.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ   | 95 |
| 11.2 Ο Φ.Π.Α. ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ   | 96 |

|   |            |
|---|------------|
| 11.3 Ο Φ.Π.Α. ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ                     | 97         |
| 11.4 Ο Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ                      | 100        |
| 11.5 Ο Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | 101        |
| 11.6 Ο Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ                     | 104        |
| 11.7 Ο Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ               | 105        |
| 11.8 Ο Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ       | 105        |
| 11.9 Η ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.                    | 106        |
| 11.10 ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ, ΑΠΩΛΕΙΑ ΚΑΙ ΚΛΟΠΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ<br>ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ | 107        |
| <b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>   | <b>110</b> |



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία είναι βασισμένη στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, που αναφέρεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που ενδεχομένως να κατέχει μία οικονομική οντότητα.

Στις παρακάτω σελίδες, γίνεται εκτενής αναφορά στους λόγους για τους οποίους οδηγήθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC) να δημιουργήσει τα πρότυπα, καθώς και ο σκοπός και η χρήση του προτύπου 16.

Μπορεί κανείς να ενημερωθεί για την εφαρμογή του προτύπου 16 στην περίπτωση της απόκτησης ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου με ποικίλους τρόπους, την αρχική αλλά και την μεταγενέστερη αποτίμησή του, καθώς και την αντικατάσταση ή την βελτίωσή του.

Επιπλέον, γίνεται εκτενής αναφορά στις διάφορες μεθόδους αποσβέσεων που μπορεί να χρησιμοποιήσει μία επιχείρηση για την απόσβεση είτε του εκάστοτε παγίου είτε μίας ομάδας αυτών.

Επίσης, στην παρακάτω διπλωματική εργασία παρουσιάζονται το Βιβλίο Απογραφών, το Μητρώο και το Φορολογικό Μητρώο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι Οικονομικές Καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνονται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις των επιχειρήσεων. Ενώ, τέλος, αναλύεται και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 1.1. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.<sup>1</sup>

Σε όλες τις χώρες, η νομοθεσία είναι εκείνη που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα συντάσσονται και θα γνωστοποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που βρίσκονται στην δικαιοδοσία της. Παρ' ότι φαινομενικά πολλές από αυτές μοιάζουν να είναι όμοιες, παρουσιάζουν πολύ σημαντικές διαφορές η μία με την άλλη. Οι διαφορές αυτές διαμορφώνονται κυρίως από τις διαφορές των χωρών σε επίπεδο κοινωνικό, νομικό και οικονομικό, οπότε διαφοροποιούνται και οι διατάξεις γύρω από τις επιχειρήσεις.

Προκειμένου να εξαλειφθούν οι διαφορές ανάμεσα στις οικονομικές καταστάσεις, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC), σκοπός της οποίας είναι η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων, κανόνων και μεθόδων λογιστικής, ώστε σε όλες οι χώρες να συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις πάνω σε μία κοινή βάση. Στόχος της προσπάθειας αυτής είναι η επιτυχής σύγκριση της οικονομικής θέσης των οντοτήτων παγκοσμίως, στον σύγχρονο κόσμο της παγκοσμιοποίησης.

Η λύση που έδωσε η IASC ήταν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ξεκίνησαν να εφαρμόζονται από τα μέσα της δεκαετίας του '90. Μάλιστα, από το 1995 και έπειτα, οι νομοθεσίες πολλών κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης άρχισαν να επιβάλλουν την χρήση των Δ.Λ.Π.. Την στροφή προς τα πρότυπα ακολούθησαν το 1998 και οι υπουργοί του G7, καθώς και η Ν.Α. Ασία μετά από μία οικονομική κρίση που υπέστη εκείνη την χρονιά. Λίγο αργότερα, το 2000, τα πρότυπα ενέκρινε και η Επιτροπή της Βασιλείας.

Το μεγαλύτερο προτέρημα των Δ.Λ.Π. είναι η δυνατότητα που δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να συγκεντρώνουν ομοειδείς πληροφορίες, οι οποίες διακατέχονται από διαφάνεια και αξιοπιστία. Με τον τρόπο αυτό, παροτρύνονται και οι

---

<sup>1</sup> Ιατρίδης Γεώργιος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Εφαρμογή, δυσχέρειες και χρησιμότητα, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, [online], διαθέσιμο: [http://62.1.43.74/5Ekdosis/UplPDFs//deltia/4\\_2004/84-95.pdf](http://62.1.43.74/5Ekdosis/UplPDFs//deltia/4_2004/84-95.pdf)

Καπράλης Πάρης (2005), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάγκη εναρμόνισης με το διεθνές επιχειρείν, Entersoft , [online], διαθέσιμο: <http://www.entersoft.gr/files/pdf/news-articles/Infocom%2006-2005.pdf>

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

επενδύσεις στις διάφορες αγορές, από την στιγμή που υπάρχει μία ενιαία αγορά κεφαλαίου.

Από το 2005, τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ε.Ε.. Έως και σήμερα, τα δημοσιευμένα Δ.Λ.Π. είναι 34 σε αριθμό και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο παρακολουθούνται και παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα μίας οικονομικής οντότητας.

## **1.2. ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASB)<sup>2</sup>**

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) συστάθηκε το 2001 με πρωτοβουλία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC), ως μέλος αυτής.

Αρμοδιότητα του IASC αποτελεί η επιλογή των μελών του IASB, των συμβουλίων και των επιτροπών, καθώς και η χρηματοδότηση του οργανισμού. Αρμοδιότητα του IASB είναι η έγκριση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.- IFRS), όπως και των λοιπών αντίστοιχων κειμένων.

Ο σκοπός του Συμβουλίου του IASB καθιστά η σύνταξη ενός συνόλου ευρέως αποδεκτών λογιστικών προτύπων για την διευκόλυνση των επενδυτών ανά τον κόσμο στην λήψη αποφάσεων για τις οικονομικές τους επενδύσεις. Επιπλέον, η παγκόσμια αποδοχή, αλλά και τήρηση των προτύπων λογιστικής που επιβάλλουν.

Το βήματα που ακολουθεί το Συμβούλιο του IASB όσον αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα εξής:

- ❖ Η δημιουργία
- ❖ Η δημοσίευση και
- ❖ Η προώθηση των προτύπων.

---

<sup>2</sup> Σύνολο- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

Μυλωνάς Δημήτριος (2006), Δυνατότητες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις: Η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Βόρεια Ελλάδα, [online], διαθέσιμο: <http://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/372>

Ωστόσο, το Συμβούλιο του IASB, αναγνωρίζοντας τις προσωπικές ανάγκες και απαιτήσεις που ενδέχεται να δημιουργηθούν σε μία οικονομική οντότητα, είναι διαλακτικό σε διαφορετικούς χειρισμούς ως προς την τήρηση των προτύπων σε ορισμένες περιπτώσεις. Επομένως, ο χειρισμός των προτύπων από τους χρήστες του διαχωρίζεται σε δύο περιπτώσεις:

- στον βασικό χειρισμό
- στους επιτρεπόμενους εναλλακτικούς χειρισμούς.

### 1.3. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ<sup>3</sup>

Βάση του νόμου 2992/2002 άρθρο 1, τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003, υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις υπόλοιπες Α.Ε. Οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 ξεκίνησε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αφορούν τις οικονομικές χρήσεις από την 1 Ιουλίου 1999 και έπειτα. Ωστόσο, υπήρχε και η δυνατότητα να εφαρμοστεί το Δ.Λ.Π. 16 και σε προγενέστερες χρήσεις, αρκεί η επιχείρηση:

- 1) Να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό
- 2) Να υιοθετήσει συγχρόνως και τα Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων», Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων», Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες

---

<sup>3</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Ιατρίδης Γεώργιος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Εφαρμογή, δυσχέρειες και χρησιμότητα, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, [online], διαθέσιμο: [http://62.1.43.74/5Ekdosis/UpIPDFs/deltia/4\\_2004/84-95.pdf](http://62.1.43.74/5Ekdosis/UpIPDFs/deltia/4_2004/84-95.pdf)

Καπράλης Πάρης (2005), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάγκη εναρμόνισης με το διεθνές επιχειρείν, Entersoft , [online], διαθέσιμο: <http://www.entersoft.gr/files/pdf/news-articles/Infocom%2006-2005.pdf>

Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις».

Πρωταρχικό βήμα των επενδυτών αποτελεί η εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. (IAS) ή τα γενικά παραδεκτά πρότυπα των Η.Π.Α. (U.S. GAAP). Ωστόσο, μελλοντικό στόχο καθιστά η αντικατάσταση και των δύο από παγκοσμίως κοινά αποδεκτά πρότυπα, τα οποία θα καλύπτουν τις ανάγκες της παγκόσμιας αγοράς.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟ Δ.Λ.Π. 16

### 2.1. Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 16<sup>4</sup>

Ο σκοπός της ύπαρξης του ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό όλων των ενσώματων πάγιων στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό μίας επιχείρησης, όπως για παράδειγμα η ακίνητη περιουσία, τα μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός.

Ο στόχος της χρήσης του Δ.Λ.Π. 16 είναι να μπορέσουν οι χρήστες του να διαχωρίσουν ποια στοιχεία αποτελούν ενσώματες ακινητοποιήσεις και ποια όχι. Το συγκεκριμένο πρότυπο παρέχει όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες στις επιχειρήσεις για να κρίνουν αν ένα υλικό συνιστά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και θα πρέπει να καταχωρηθεί στις οικονομικές τους καταστάσεις για όλες εκείνες τις οικονομικές χρήσεις κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις το εκμεταλλεύονται.

***Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ένα υλικό περιουσιακό στοιχείο είναι Ενσώματο Πάγιο Στοιχείο όταν:***

- α) κατέχεται από μία επιχείρηση για την χρήση του στην παραγωγική διαδικασία, την παροχή αγαθών και υπηρεσιών, την εκμίσθωσή του σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.
- β) αναμένεται να εκμεταλλευτεί από την εν λόγω επιχείρηση για περισσότερες από μία οικονομικές χρήσεις.

Σημαντική λεπτομέρεια για την διαφοροποίηση των προτύπων μεταξύ τους είναι ότι το Δ.Λ.Π. 16, καθώς και το Δ.Λ.Π. 36 που αφορά στις απομειώσεις, λαμβάνουν υπόψη του μόνο όσες ενσώματες ακινητοποιήσεις προορίζονται για ιδιοχρησιμοποίηση από την οντότητα. Αντιθέτως, το Δ.Π.Χ.Π. 5 αφορά όσα πάγια τίθενται προς πώληση, ενώ το Δ.Λ.Π. 40 εξετάζει όλα τα ακίνητα.

---

<sup>4</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Τζανάτος Δημήτρης (2008), Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Καστανιώτη, πρώτη έκδοση.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Ουσιαστικά, το Δ.Λ.Π. 16 καταφέρνει να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, προσδιορίζοντας όλα τα πρωταρχικά θέματα στην λογιστικά των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Τα θέματα αυτά αποτελούν:

- A) η αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων
- B) ο σωστός χρόνος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων
- Γ) ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας
- Δ) οι αποσβέσεις που πραγματοποιούνται σε αυτά
- Ε) οι διάφορες μειώσεις ή ζημίες που ενδέχεται να υποστούν

ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες, καθώς και τις μεταβολές της επένδυσης που έχουν πραγματοποιήσει.

Το συγκεκριμένο πρότυπο υποχρεώνει ένα ενσώματο στοιχείο να πληρεί όλες τις προϋποθέσεις και περιορισμούς, ώστε να καταστεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης και να καταχωρηθεί ως στοιχείο ενεργητικού του Ισολογισμού και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων.

## **2.2. ΟΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ<sup>5</sup>**

Όπως σε κάθε κανόνα, έτσι και στα πρότυπα, υπάρχουν και ορισμένοι περιορισμοί στην χρήση τους. Το Δ.Λ.Π. 16 δεν έχει ισχύ:

1. όταν οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτελούν δάση και παρόμοιους

---

<sup>5</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλος της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

φυσικούς πόρους, που μπορεί να ξαναδημιουργούνται.

2. όταν πρόκειται για ορυκτά ή μεταλλευτικά δικαιώματα, αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, αναζήτηση και άντληση πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων πόρων, που δεν αναγεννιούνται και τέλος, αποθέματα ορυκτών καυσίμων. Όλα τα παραπάνω εξετάζονται από το Δ.Π.Χ.Π. 6.
3. όταν τα πάγια έχουν καταστεί προς πώληση και επομένως εξετάζονται από το Δ.Π.Χ.Π. 5
4. στην περίπτωση που οι ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία σχετίζονται με γεωλογική δραστηριότητα και συγκαταλέγονται στο Δ.Λ.Π. 4
5. όταν τα περιουσιακά στοιχεία προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

Επιπλέον, μέχρι και τον Απρίλιο του 2008, τα επενδυτικά ακίνητα ανά εκτέλεση ή ανακατασκευή, παρακολουθούνταν από το Δ.Λ.Π. 16, μέχρι την ολοκλήρωσή τους. Από τον Μάιο του 2008 και έπειτα, όμως, τα ακίνητα που βρίσκονται υπό κατασκευή και προορίζονται για μελλοντική χρήση ή επένδυση εξετάζονται από το Δ.Λ.Π. 40.

Ακόμη, υπάρχει περίπτωση κάποιοι ιδιαίτεροι χειρισμοί να εξετάζονται από το Δ.Λ.Π. 17 όταν αυτοί αφορούν μισθώσεις παγίων και όχι από το Δ.Λ.Π. 16 ως είθισται.

Ωστόσο το πρότυπο εφαρμόζεται για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη και την διατήρηση των δραστηριοτήτων ή των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στις περιπτώσεις (1) και (2), αρκεί βέβαια να εάν ιδιαιτέρως να πραγματοποιηθεί ο διαχωρισμός τους από τις παραπάνω δραστηριότητες ή περιουσιακά στοιχεία.



## 2.3. ΟΡΙΣΜΟΙ<sup>6</sup>

**Ενσώματες ακινητοποιήσεις:** τα ενσώματα πάγια (υλικά) στοιχεία της επιχείρησης τα οποία κατέχονται από αυτήν για να χρησιμοποιηθούν ως έχουν, στην παραγωγή ή στην παροχή άλλων αγαθών ή υπηρεσιών, στην εκμίσθωση σε άλλους ή για διάφορους διοικητικούς σκοπούς. Προϋπόθεση του χαρακτηρισμού ενός αγαθού ως ενσώματη ακινητοποίηση είναι η χρήση του για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός (1) έτους.

**Αποσβέσιμο Ποσό:** είναι το ποσό που προκύπτει εάν από το κόστος κτήσης του ενσώματου παγίου, ή οποιουδήποτε άλλου ποσού υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, αφαιρέσουμε την υπολειμματική αξία αυτού.

**Αποσβέσεις:** είναι η κατανομή του αποσβεστέου ποσού σε ίσα μερίδια σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Το Δ.Λ.Π. 16, στηριζόμενο στην αρχή της συσχέτισης, προβλέπει ότι το αποσβέσιμο ποσό θα πρέπει να καταναμηθεί με συστηματικό τρόπο. Με άλλα λόγια, η επιλογή της μεθόδου αποσβέσεων θα πρέπει να γίνει με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρεώσεις για απόσβεση να δείχνουν την ροή οικονομικών οφελών που προκύπτουν από την χρήση του στοιχείου.

**Ωφέλιμη ζωή:** μπορεί να είναι:

A) το χρονικό διάστημα το οποίο υπολογίζεται ότι θα χρησιμοποιείται το πάγιο υλικό από την επιχείρηση.

B) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει από το πάγιο η επιχείρηση.

---

<sup>6</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Τζανάτος Δημήτρης (2008), Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Καστανιώτη, πρώτη έκδοση.

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Η ωφέλιμη ζωή μπορεί να είναι μικρότερη από την οικονομική ζωή ενός ενσώματου στοιχείου, μιας και η πρώτη υπολογίζεται βάση της της αναμενόμενης χρήσης του παγίου στην εκάστοτε επιχείρηση. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μία σχετική έννοια, η οποία ποικίλει για ένα στοιχείο, ανάλογα με την κρίση και την εμπειρία την οικονομικής μονάδας που το έχει στην κατοχή της.

Οι παράγοντες που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στο συγκεκριμένο ζήτημα είναι:

- 1) η αναμενόμενη χρήση του παγίου, όσον αφορά την παραγωγική του δυναμικότητα και το παραγόμενο προϊόν του στοιχείου.
- 2) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά που θα υποστεί βάση των διαφόρων λειτουργικών παραγόντων. Παραδείγματος χάρη, η συντήρηση ή η αδράνειά του.
- 3) η τεχνική ή εμπορική του απαξίωση από πιο σύγχρονα και ικανά προϊόντα παραγωγικής διαδικασίας, ή η απαξίωση που μπορεί να υποστεί από την αλλαγή στη μόδα και την ζήτηση της αγοράς.
- 4) οι διάφοροι νομικοί και λοιποί περιορισμοί.

Υπάρχουν πάγια στοιχεία των οποίων η ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται, όπως για παράδειγμα το έδαφος. Αντιθέτως, τα λατομεία και τα ορυχεία αποσβένονται κανονικά διότι μακροπρόθεσμα η εκμετάλλευσή του φτάνει στο τέλος της. Παράλληλα, τα κτήρια αποσβένονται μακροπρόθεσμα, καθώς έρχονται αντιμέτωπα με την φθορά του χρόνου. Ωστόσο μία αλλαγή στην εκτίμηση του εδάφους στο οποίο είναι εγκατεστημένο ένα κτήριο δεν μεταβάλλει ούτε θετικά ούτε αρνητικά το αποσβέσιμο ποσό του κτηρίου.

**Κόστος:** είναι το χρηματικό ποσό ή οποιαδήποτε άλλη ανταλλάξιμη αξία έχει δοθεί από την επιχείρηση ώστε να αποκτηθεί το ενσώματο πάγιο στοιχείο, προσδιορίζοντας την αξία αυτή κατά την στιγμή της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

**Υπολειμματική αξία:** είναι το καθαρό ποσό της αξίας του παγίου που προκύπτει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, αφού πρώτα έχουν αφαιρεθεί όλες οι αποσβέσεις.

Η υπολειμματική αξία, μαζί με την ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν οι προσδοκίες για τις συγκεκριμένες τιμές διαφέρουν κατά πολύ από τις προηγούμενες εκτιμήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί, τότε η μεταβολή που προκύπτει θα λογίζεται ως μεταβολές σε λογιστικές εκτιμήσεις, όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών

Εκτιμήσεων και Λάθη».

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται ακόμη και όταν η δίκαιη αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας, που με άλλα λόγια σημαίνει ότι η υπολειμματική του αξία δεν ξεπερνά την λογιστική. Επίσης, οι συντηρήσεις και οι διορθώσεις που γίνονται στο πάγιο δεν σταματούν την ανάγκη για απόσβεσή του.

Υπάρχει βέβαια η πιθανότητα η υπολειμματική αξία να αυξηθεί περισσότερο από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση δεν υπολογίζουμε αποσβέσεις για το στοιχείο, παρά μόνο αν υπάρχει η περίπτωση μελλοντικά η υπολειμματική αξία να είναι και πάλι μικρότερη από την λογιστική αξία και άρα θα μπορούμε και πάλι να υπολογίσουμε αποσβέσεις.

**Πραγματική αξία:** είναι η ανταλλάξιμη αξία του παγίου, την χρονική στιγμή που είναι να πραγματοποιηθεί συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών που επικρατούν. Με άλλα λόγια, αποτελεί την εύλογη αξία της ενσώματης ακινητοποίησης.

**Λογιστική αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό της επιχείρησης, αφού πρώτα έχουν αφαιρεθεί από το ποσό αυτό όλες οι σωρευμένες αποσβέσεις και σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Με άλλα λόγια αποτελεί την Αναπόσβεστη αξία του παγίου.

**Ειδική αξία:** είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών Ταμειακών Ροών από την χρήση μίας ενσώματης ακινητοποίησης, πλέον η προεξοφλημένη υπολειμματική αξία, μείον τα τυχόν κόστη διάθεσης ή απόρριψής του.

**Ζημία απομείωσης:** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου ξεπερνάει την αξία κτήσης του.

**Ανακτήσιμο ποσό:** είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ α) στην καθαρή αξία πώλησης του ενσώματου παγίου και β) στις προεξοφλημένες ροές χρήσης του, πλέον την υπολειμματική του αξία.

**Σταθερή μέθοδος απόσβεσης:** είναι η ισόποση απόσβεση του παγίου για όλη την διάρκεια της χρήσης του, ανάλογα με την ροή του χρόνου. Η μόνη περίπτωση μεταβολής της σταθερής μεθόδου απόσβεσης είναι η μεταβολή της υπολειμματικής του αξίας.

**Μέθοδος απόσβεσης φθίνοντος υπολοίπου:** είναι η μέθοδος εκείνη, σύμφωνα με την οποία

σταδιακά οι αποσβέσεις του παγίου μειώνονται.

**Μέθοδος απόσβεσης μονάδων παραγωγής:** είναι η μέθοδος αποσβέσεων, κατά την οποία οι αποσβέσεις γίνονται ανάλογα με τις μονάδες παραγωγής της επιχείρησης.

#### **2.4. ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 ΚΑΙ Η ΟΜΑΔΑ 1<sup>7</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 16 χρησιμοποιεί τους λογαριασμούς της 1ης ομάδας του λογιστικού σχεδίου. Αναλυτικότερα, οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι παρακάτω:

##### **10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ**

10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

10.01 Ορυχεία

10.02 Μεταλλεία

10.03 Λατομεία

10.04 Αγροί

10.05 Φυτείες

10.06 Δάση

10.10 Γήπεδα- Οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως

10.11 Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως

10.12 Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως

10.13 Λατομεία εκτός εκμεταλλεύσεως

---

<sup>7</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

10.14 Αγροί εκτός εκμεταλλεύσεως

10.15 Φυτείες εκτός εκμεταλλεύσεως

10.16 Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως

## 11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.00 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων

11.01 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών

11.02 Λοιπά τεχνικά έργα

11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις κτιρίων

11.07 Κτίρια και εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων

11.08 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων

11.09 Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων

11.10 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων σε ακίνητα τρίτων

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα

## 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις

12.02 Φορητά μηχανήματα «χειρός»

12.03 Εργαλεία

12.04 Καλούπια- Ιδιοσυσκευές

12.05 Μηχανολογικά όργανα

12.06 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.07 Μηχανήματα επί ακινήτων τρίτων

- 12.08 Τεχνικές εγκαταστάσεις επί ακινήτων τρίτων
- 12.09 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός επί ακινήτων τρίτων
- 12.10 Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.11 Τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.12 Φορητά μηχανήματα χειρός εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.13 Εργαλεία εκτός εκμεταλλεύσεως;
- 12.14 Καλούπια- Ιδιοσκευές εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.15 Μηχανολογικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.16 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.17 Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.18 Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.19 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα- τεχνικές εγκαταστάσεις- λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

### 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

- 13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα

### 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

- 14.00 Έπιπλα
- 14.01 Σκεύη
- 14.02 Μηχανές γραφείων
- 14.03 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα
- 14.04 Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς

14.05 Επιστημονικά όργανα

14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση

14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών

14.09 Λοιπός εξοπλισμός

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός

## 15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

15.09 Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: Η ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### 3.1. Η ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ<sup>8</sup>

Ένα πάγιο στοιχείο, πριν από την πραγματοποίηση οποιαδήποτε άλλης ενέργειας, θα πρέπει να αποτιμηθεί στο κόστος του. Επειδή όμως η απόκτηση ενός παγίου μπορεί να γίνει με ποικίλους τρόπους, έχουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

#### 3.1.1. ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕ ΑΓΟΡΑ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ<sup>9</sup>

Κάθε ενσώματο πάγιο στοιχείο που πληρεί όλες τις προϋποθέσεις του περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να καταχωρείται στις καταστάσεις της επιχείρησης στο κόστος του.

Το κόστος αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- Την τιμή αγοράς. Στην τιμή αυτή θα πρέπει να έχουν προστεθεί όλοι οι δασμοί εισαγωγής στου στοιχείο στην χώρα εκμεταλλεύσεως, καθώς και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, από τους οποίους θα πρέπει να έχουν αφαιρεθεί οι διάφορες εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις τιμών.

---

<sup>8</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

<sup>9</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)



- Τα κόστη μεταφοράς και παραδόσεως του παγίου στην επιχείρηση.
- Όλα τα κόστη που σχετίζονται άμεσα με την τοποθέτηση του παγίου στην θέση που η διοίκηση έχει ορίσει για την λειτουργία του και την διαμόρφωση του χώρου.
- Την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης αλλά και αποκατάστασης του χώρου που βρισκόταν το πάγιο. Την δέσμευση αυτή είναι υποχρεωμένη να λάβει η επιχείρηση με την απόκτηση του παγίου και την χρήση αυτού.

Υπάρχουν και κάποια επιπλέον κόστη που είναι άμεσα συνδεδεμένα με το κόστος κτήσης του παγίου και βαραίνουν αυτό. Τέτοια κόστη είναι:

- Το κόστος παροχών προς τους εργαζομένους και οι επαγγελματικές αμοιβές.
- Τα κόστη μεταφοράς και παράδοσης του παγίου στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης.
- Το κόστος συναρμολόγησης και τοποθέτησης αυτού στην θέση που έχει ορίσει η διοίκηση.
- Το κόστος δοκιμών της σωστής του λειτουργίας κατά την αρχική εγκατάσταση του παγίου

Από την άλλη πλευρά, συναντάμε και κόστη που δεν βαραίνουν το κόστος του παγίου, παρ' ότι συνδέονται άμεσα με την καλή λειτουργία και την επιβίωση της μονάδας. Ενδεικτικά, τέτοια κόστη είναι τα εξής:

- Το κόστος παρουσίασης και προώθησης ενός νέου προϊόντος.
- Το κόστος δημιουργίας μίας νέας μονάδας της επιχείρησης.
- Τα διοικητικά και λοιπά γενικά έξοδα της επιχείρησης από την στιγμή που μπορούν να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του παγίου ή με την λειτουργία του.

Η αναγνώριση του κόστους το παγίου στοιχείου στην λογιστική του αξία, παύει με την τοποθέτησή του και την χρήση του κατά τον τρόπο που έχει προαποφασιστεί από την διοίκηση. Επομένως, το κόστος χρήσης, καθώς και επανατοποθέτησης του ενσώματου στοιχείου σε νέα θέση δεν συμπεριλαμβάνονται στην λογιστική αξία.

Παράδειγμα: έστω ότι η επιχείρηση «Φ» αγοράζει ένα ακίνητο αξίας 600.000 €. Το οικόπεδο

στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο έχει αξία 200.000 €, ενώ το κτίριο 400.000 €. Επιπλέον, η επιχείρηση δύναται να πληρώσει συμβολαιογραφικά έξοδα ύψους 20.000 €.

Βάση των Δ.Λ.Π., τα συμβολαιογραφικά έξοδα που αντιστοιχούν στο οικόπεδο ανέρχονται στο 25% του συνολικού ποσού και στο κτίριο το υπόλοιπο 75%. Επομένως, το οικόπεδο θα στοιχίσει τελικά στην επιχείρηση 205.000 € και το κτίριο 415.000 €.

Η εγγραφή που θα γίνουν με βάση τα Δ.Λ.Π. είναι η εξής:

---

|  |         |
|--|---------|
| 10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ                           | 205.000 |
| 10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα                         |         |
| 11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ | 415.000 |
| 11.00 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων            |         |
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ                         | 620.000 |
| 38.00 Ταμείο                                   |         |

---

### 3.1.2. ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕ ΑΓΟΡΑ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ<sup>10</sup>

Δεν είναι βέβαιο ότι όλα τα ενσώματα πάγια στοιχεία θα αγοραστούν από την επιχείρηση τοις μετρητοίς. Στην περίπτωση που αγοράζονται επί πιστώσει, η εταιρία είναι υποχρεωμένη να

---

<sup>10</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

καταβάλλει όταν ξεπερνάει τα συνήθη πιστωτικά όρια, να καταβάλλει και τους τόκους επί της τιμής του παγίου, γεγονός που αυξάνει το αρχικό του κόστος, αλλά διευκολύνει την οντότητα στην απόκτησή του. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία το έξοδο των τόκων, βάση του Δ.Λ.Π. 23, εμπεριέχεται στην λογιστική αξία του παγίου του.

### 3.1.3. ΚΟΣΤΟΣ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟΥ ΠΑΓΙΟΥ<sup>11</sup>

Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων στοιχείων υπολογίζεται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο με το αυτό των παγίων που αποκτούνται με αγορά. Αν μία επιχείρηση παράγει όμοια στοιχεία προς πώληση, το κόστος του ιδιοπαραγόμενου προς πώληση είναι συνήθως σταθερό, όπως συμβαίνει και με το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση. Για τον λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, όταν προσδιορίζεται το κόστος του.

Τέλος, στο κόστος συμπεριλαμβάνονται και όλα εκείνα τα επιπλέον κόστη που προσ αυξάνουν την τιμή του ενσώματου παγίου. Τα κόστη αυτά είναι παραδείγματος χάριν:

- Τα άμεσα εργατικά
- Το κόστος αγοράς των πρώτων υλών
- Το κόστος παραγωγής

---

<sup>11</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

### 3.1.4. ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ ΜΕ ΑΓΟΡΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ<sup>12</sup>

Είναι φορές που αντί για ένα υλικό στοιχείο χωριστά, αποκτούμε πολλά αλληλένδετα μεταξύ τους στοιχεία με μία μόνο αγορά. Είναι ωστόσο σημαντικό να γνωρίζουμε το κόστος και τον ρυθμό αποσβέσεων καθενός στοιχείου χωριστά, για να παρακολουθούμε την πορεία του καθενός με αξιοπιστία.

Παράδειγμα: Ένας επιχειρηματίας αγοράζει ένα εργοστάσιο στην τιμή των € 180.000. Η αγορά αυτή αφορούσε το οικόπεδο στο οποίο στεγάζεται το εργοστάσιο, τα μηχανήματα που βρίσκονται σε αυτό και τέλος το ίδιο το κτήριο. Η αξία του καθενός εκ των τριών στοιχείων έχει εκτιμηθεί στις € 48.000, € 90.000 και € 72.000 αντίστοιχα. Επομένως το κόστος αγοράς του καθενός νεοαποκτηθέντος παγίου θα έχει ως εξής:

Οικόπεδο:  $180.000 \cdot 48.000 / 240.000 =$  36.000

Μηχανήματα:  $180.000 \cdot 120.000 / 240.000 =$  90.000

Κτήριο:  $180.000 \cdot 72.000 / 240.000 =$  54.000

-----  
Σύνολο: € 180.000

---

<sup>12</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

### 3.2. ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΜΕ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ<sup>13</sup>

Το Δ.Λ.Π. 16 προβλέπει στην περίπτωση της ανταλλαγής παγίων ότι μπορεί να πραγματοποιηθεί μεταξύ δύο ή περισσότερων στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να είναι όλα μη χρηματικά ή η ανταλλαγή να απαρτίζεται από ένα συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών στοιχείων.

Το κόστος του αποκτηθέντος στοιχείου θα το υπολογίζουμε στην εύλογη αξία του, ακόμα και όταν η οικονομική μονάδα δεν μπορεί να διαγράψει αμέσως το στοιχείο που έχει παραχωρήσει από τις οικονομικές καταστάσεις της.

Οι μόνες περιπτώσεις στις οποίες δεν λαμβάνουμε υπόψη την εύλογη αξία του νέου στοιχείου είναι όταν:

1. Η ανταλλαγή δεν έχει καμία εμπορική ουσία.

Το κατά πόσο η ανταλλαγή έχει ή όχι εμπορική αξία το καθορίζει η ίδια η επιχείρηση, υπολογίζοντας τις ταμειακές ροές που περιμένει να εισπράξει μελλοντικά χάρη σε αυτή την πράξη. Η ανταλλαγή εμφανίζει εμπορική ουσία όταν:

α) οι ταμειακές ροές του αποκτηθέντος στοιχείου διαφέρουν από τις ταμειακές ροές του δοθέντος στοιχείου, συναρτήσει των παραγόντων κίνδυνος, ποσό και χρόνος

β) οι λειτουργίες που συνδέονται με το παλιό, καθώς και με το νέο ενσώματο πάγιο,

---

<sup>13</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

μεταβάλλονται σημαντικά μετά την ανταλλαγή

γ) η διαφορά των δύο προηγούμενων παρατηρήσεων (α) και (β) είναι σημαντική, συγκριτικά με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων παγίων.

2. Δεν μπορούμε να υπολογίσουμε αξιόπιστα την εύλογη αξία ούτε του αποκτηθέντος ούτε του στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Αν ισχύει η δεύτερη εξαίρεση, τότε το αποκτηθέν πάγιο υπολογίζεται στην λογιστική αξία του παγίου που δόθηκε από την επιχείρηση.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν συγκρίσιμες τιμές στην αγορά για τον αξιόπιστο υπολογισμό της εύλογης αξίας του νεοεισερχόμενου παγίου, μπορούμε να την βρούμε εάν:

1. η διακύμανση των τιμών των εύλογων αξιών του εν λόγω στοιχείου δεν είναι σημαντική
2. οι διάφορες διακυμάνσεις, μέσα στο εύρος των εύλογων αξιών, μπορούν να εντοπιστούν εύκολα και να μας οδηγήσουν στην αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας του καινούριου παγίου.

Τέλος, όταν μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία η εύλογη αξία των στοιχείων της μίας τουλάχιστον πλευράς της συναλλαγής, τότε η εύλογη αξία του παγίου που παραχωρήθηκε χρησιμοποιείται για την εκτίμηση της αξίας του άλλου στοιχείου που αποκτήθηκε, ή και το αντίστροφο.

Παράδειγμα: Η επιχείρηση «Παπασταύρου Α.Ε.» απόκτησε νέο φορτηγό από την «Χατζηπαύλου Α.Ε.» και σε αντάλλαγμα της πρόσφερε έναν ανυψωτή. Η «Παπασταύρου Α.Ε.» αγόρασε πριν από 4 χρόνια το μηχάνημα στην τιμή των €40.000 και σήμερα στα βιβλία της εμφανίζεται με τιμή €48.000. Ο ανυψωτής κόστισε στην εταιρία €44.000 και σήμερα έχει τιμή πώλησης €52.000.

Επειδή μπορούμε να υπολογίσουμε αξιόπιστα την εύλογη αξία και των δύο αντισυμβαλλόμενων στοιχείων, η πρώτη επιχείρηση θα λάβει υπόψη της ως κόστος απόκτησης του φορτηγού την εύλογη αξία του μηχανήματος που αντάλλαξε.

Η εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η ακόλουθη:

---

**Μέσα Μεταφοράς**

Φορητό αυτοκίνητο 52.000

**Μηχάνηματα**

Ανυψωτής 48.000

**Κέρδη από ανταλλαγή πάγιων στοιχείων** 4.000

---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΟΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

### 4.1. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>14</sup>

Οι μεταγενέστερες δαπάνες ενός ήδη καταχωρημένου πάγιου στοιχείου πρέπει να προστίθενται στην λογιστική του αξία, όταν είναι πιθανό τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση από την χρήση του να υπερβούν την αρχικά προσδιοριζόμενη απόδοσή του. Κάθε μεταγενέστερη δαπάνη θα πρέπει να επιβαρύνει τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στο ενεργητικό, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία βελτιώνουν την κατάσταση της ενσώματης ακινητοποιήσεως, πέρα από την αρχικά προσδιοριζόμενη απόδοσή της. Τέτοιου είδους βελτιώσεις θα λέγαμε ότι αποτελούν και οι παρακάτω:

- ❖ Η μετατροπή μίας εγκαταστάσεως προκειμένου να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της, καθώς και η δυναμικότητά της.
- ❖ Η αντικατάσταση μερών μηχανής για την επίτευξη βελτίωσης της ποιότητας των παραγόμενων στοιχείων.
- ❖ Η εφαρμογή καινούργιων παραγωγικών διαδικασιών, που να μειώνουν ουσιαστικά το κόστος εκμεταλλεύσεως.

Οι πιο σύνηθες περιπτώσεις μεταγενέστερων δαπανών είναι οι δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες επί των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως και η αντικατάσταση μερών αυτών,

---

<sup>14</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)



που αναλύονται παρακάτω.

Ένα σύνηθες φαινόμενο στην περίπτωση των μεταγενέστερων δαπανών αποτελεί η εφαρμογή της «Δημιουργικής Λογιστικής». Την δημιουργική λογιστική εφαρμόζουμε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προσπαθούμε να παραποιήσουμε λογιστικά στοιχεία, όπως τα κέρδη και οι ζημίες. Επομένως, στις μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να προσπαθήσουμε να διογκώσουμε τα κέρδη της οντότητας ή να «μεταποιήσουμε» είτε τις ζημίες είτε τα κέρδη, ανάλογα με τα αποτελέσματα που θέλουμε να εμφανίσουμε.

Η απόφαση του Σ.Δ.Λ.Π. για την αναγνώριση ή μη των μεταγενέστερων δαπανών, βασίζεται στον γενικό κανονισμό της αναγνώρισης των παγίων ως στοιχεία του Ενεργητικού και αποφασίστηκε τον Δεκέμβριο του 2003. Οι λόγοι που οδήγησαν στην απόφαση αυτή ήταν ότι:

- ❖ η χρήση ενός κανονισμού αναγνώρισης και για αρχικές και για μεταγενέστερες δαπάνες είναι η πιο απλή μέθοδος και μπορεί να εφαρμοστεί με συνέπεια.
- ❖ ο συνδυασμός του γενικού κανονισμού αναγνώρισης και του κανονισμού που ισχύει για τις μεταγενέστερες δαπάνες, οδηγούν στην σύσταση χρηματοοικονομικών καταστάσεων που δείχνουν την πραγματική κατάσταση της οντότητας, δηλαδή και την ροή των υλικών παγίων στοιχείων μέσα στην επιχείρηση αλλά και τα οικονομικά της απόκτησης και της εκποίησής τους.

#### 4.2. ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>15</sup>

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, οι διάφορες βελτιώσεις και προσθήκες που γίνονται από την επιχείρηση στα ήδη καταχωρημένα στις καταστάσεις της ενσώματα πάγια στοιχεία, πραγματοποιούνται για να αυξήσουν μελλοντικά τις ταμειακές ροές που αποκομίζει η επιχείρηση χάρη στο συγκεκριμένο υλικό στοιχείο.

Για τον λόγο αυτό, οι δαπάνες για βελτιώσεις, προσθήκες ή συντήρηση των πάγιων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να διαγράφονται από το τελικό αποτέλεσμα της χρήσης, είτε αυτό είναι κέρδος είτε ζημία, καθώς σκοπό έχουν να επιφέρουν εισοδήματα στην επιχείρηση.

---

<sup>15</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

#### 4.3. ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΡΩΝ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>16</sup>

Σε αντίθεση με τις βελτιώσεις και τις προσθήκες στα πάγια, η αντικατάσταση μερών των ενσώματων στοιχείων προϋποθέτουν την πλήρη αφαίρεση ενός τμήματος του παγίου και ολική αντικατάστασή του με ένα καινούριο. Το νέο αυτό κομμάτι θα πρέπει να είναι του ίδιου τύπου και να έχει τις ίδιες παραγωγικές δυνατότητες με αυτό που αντικαθιστά.

Μία σημαντική λεπτομέρεια στην οποία θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη βάση, είναι ότι το καινούριο κομμάτι του παγίου δεν είναι καλύτερο από αυτό που αντικατέστησε, κατά την χρονική περίοδο που το δεύτερο αποκτήθηκε από την επιχείρηση. Για τον λόγο γίνεται και ο διαχωρισμός μεταξύ των βελτιώσεων- προσθηκών και της αντικατάστασης.

Υπάρχουν μέρη παγίων που απαιτούν την συχνή αντικατάστασή τους με νέα στοιχεία, όπως για παράδειγμα στο μηχανισμό ενός πλοίου ή ενός αεροπλάνου, ακόμα και ενός λεωφορείου. Όπως και να έχει το θέμα, τα επιμέρους τμήματα των διαφόρων παγίων εξετάζονται χωριστά, σύμφωνα με το Πρότυπο, από το πάγιο τους, καθώς το καθένα από αυτά έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή. Αλλά και διαφορετική ωφέλιμη ζωή και από το ίδιο το πάγιο. Ως συνέπεια αυτού, οι διάφορες δαπάνες που αφορούν την αντικατάσταση των λοιπών μερών του υλικού στοιχείου μίας επιχείρησης θα λαμβάνονται λογιστικά υπόψη ως μία νέα αγορά παγίου. Όσον αφορά το παλαιό κομμάτι που αντικαθίσταται, διαγράφεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

---

<sup>16</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### 5.1. Η ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>17</sup>

Το Δ.Λ.Π. 16 ακολουθεί δύο μεθόδους μεταγενέστερης αποτίμησης των παγίων:

- 1) Την Μέθοδο του Κόστους Κτήσης
- 2) Την Μέθοδο της Εύλογης Αξίας

Η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία. Με τον όρο ίδια κατηγορία εννοούμε όλα εκείνα τα ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται σε όμοιας χρήσης και φύσης δραστηριότητες. Το ίδιο ισχύει και για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, τα μέσα μεταφοράς, κτλ.

Το Δ.Λ.Π. 16 αφήνει το δικαίωμα επιλογής της μεθόδου επανεκτίμησης στην κρίση της εκάστοτε οντότητας. Ωστόσο, πολλές επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται αυτό το δικαίωμα για να εφαρμόσουν δημιουργική λογιστική. Επομένως, οι επιχειρήσεις που θέλουν να εμφανίζουν διογκωμένα κέρδη προτιμούν να μην εφαρμόσουν την συγκεκριμένη μέθοδο. Αντιθέτως, οι οντότητες που επιθυμούν να έχουν χαμηλό δείκτη δανειοδότησης προς Ίδια Κεφάλαια και ισχυρή χρηματοοικονομική θέση, επιλέγουν την επανεκτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Απόρροια του παραπάνω διχασμού είναι η ανικανότητα σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων διαφορετικών οντοτήτων.

Τα επιμέρους στοιχεία ενός παγίου θα πρέπει να επανεκτιμώνται όλα μαζί, για να μην εμφανίζουν στις οικονομικές καταστάσεις κόστος και αξία διαφορετικών ημερομηνιών, αλλά

---

<sup>17</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

και να αποφεύγεται η επιλεκτική τους επανεκτίμηση. Υπάρχει η δυνατότητα η επανεκτίμηση μίας κατηγορίας να γίνεται σταδιακά, με την προϋπόθεση όμως η ολοκλήρωσή της να γίνει μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Όσον αφορά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά την ημέρα αναπροσαρμογής του ενσώματου παγίου, το Πρότυπο 16 προβλέπει ότι:

1. αναπροσαρμόζονται ανάλογα με την μεταβολή στην «προ αποσβέσεων» αξία του παγίου. Άρα η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναπροσαρμογή γίνεται ίση με την αναπροσαρμοσμένη του αξία. Εκτενή χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου έχουμε όταν η αναπροσαρμογή γίνεται με συντελεστές.
2. συμψηφίζονται με την «προ αποσβέσεων» αξία του παγίου. Άρα η αναπόσβεστη αξία του ισούται με την εύλογη αξία του. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κυρίως στην αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων.

Το ποσό που συγκεντρώνεται είτε κατά την αναμόρφωση, είτε κατά τον συμψηφισμό των συσσωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας του ενσώματου παγίου στοιχείου.

### **5.1.1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ<sup>18</sup>**

Η αποτίμηση με την συγκεκριμένη μέθοδο υπολογίζεται ως εξής:

---

<sup>18</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλι, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλι, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

*Κόστος Κτήσης*

+ *Δαπάνες Βελτίωσης*

- *Συσσωρευμένες Αποσβέσεις*

- *Συσσωρευμένες Ζημίες Απομείωσης*

### **5.1.2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ<sup>19</sup>**

Η αποτίμηση βάση της μεθόδου της εύλογης αξίας, υπολογίζεται με τον παρακάτω τρόπο:

*Εύλογη Αξία*

- *Μεταγενέστερες Συσσωρευμένες Αποσβέσεις*

- *Μεταγενέστερες Συσσωρευμένες Ζημίες Απομείωσης*

Η εύλογη αξία των εδαφικών εκτάσεων και των κτιρίων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους. Η εύλογη αξία των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων είναι ως επί το πλείστον και πάλι η αγοραία τους αξία, η οποία προσδιορίζεται κατ' εκτίμηση. Όταν δεν έχουμε στοιχεία για να υπολογίσουμε την αγοραία αξία των μηχανημάτων ή των εγκαταστάσεων, τα στοιχεία αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος της αξίας αντικατάστασής τους.

Η συχνότητα επανεκτίμησης ενός παγίου επηρεάζεται από την συχνότητα μεταβολής της

---

<sup>19</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), [online], διαθέσιμο: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_e1.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_e1.htm)

εύλογης αξίας του. Όταν η εύλογη αξία του στοιχείου διαφέρει κατά πολύ από την λογιστική του αξία, αυτό συνεπάγεται επανεκτίμηση της αξίας του στοιχείου. Όταν η μεταβολές αυτές είναι σημαντικές, απαιτείται η επανεξέταση του στοιχείου κάθε έτος. Αντιθέτως, όταν οι αλλαγές αυτές δεν είναι ουσιαστικές, η επανεκτίμηση της αξίας του μπορεί να γίνεται κάθε τρία (3) με πέντε (5) έτη.

## 5.2. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ<sup>20</sup>

Όταν η διαφορά επανεκτίμησης είναι θετική, τότε η αύξηση που παρατηρείται στην αξία του παγίου αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και καταχωρείται στο Αποθεματικό Επανεκτίμησης των Ιδίων Κεφαλαίων. Αν όμως η αύξηση αυτή συνοδεύεται από μία προηγούμενη μείωση της τιμής του παγίου, η οποία έχει χρεωθεί στο αποτέλεσμα της χρήσης, δηλαδή στο Κέρδος/ Ζημία, τότε η αύξηση αυτή θα προστεθεί στο Κέρδος/ Ζημία, μέχρι να καλύψει το ύψος του ποσού της μείωσης. Το υπόλοιπο ποσό της αύξησης θα πιστωθεί στο Αποθεματικό Επανεκτίμησης.

Αντιθέτως, όταν η διαφορά επανεκτίμησης παρουσιάζει αρνητική τιμή, το ποσό της μείωσης αναγνωρίζεται στο Κέρδος / Ζημία που προκύπτει στην χρήση. Εάν τώρα έχει προηγηθεί της μείωσης μία αύξηση της αξίας του παγίου, που έχει πιστωθεί στο Αποθεματικό Επανεκτίμησης, τότε συμβαίνει το ακριβώς αντίθετο. Δηλαδή, η μείωση θα προστεθεί στο Αποθεματικό Επανεκτίμησης μέχρι το ύψος του ποσού της προηγούμενης αύξησης και στην συνέχεια το υπολοιπό ποσό της μείωσης θα χρεωθεί στο Κέρδος/ Ζημία.

---

<sup>20</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

### 5.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ<sup>21</sup>

Το αποθεματικό επανεκτίμησης, που εμφανίζεται αρχικά στα Ίδια Κεφάλαια, αντιπροσωπεύει στην ουσία το αναγνωρισμένο κέρδος που δεν έχει πραγματοποιηθεί. Όταν το κέρδος επανεκτίμησης τελικά πραγματοποιηθεί, τότε το ποσό του αποθεματικού επανεκτίμησης μπορεί να μεταφερθεί στα συσσωρευμένα κέρδη, προαιρετικά. Αυτό μπορεί να συμβεί με δύο τρόπους, είτε με την χρήση του παγίου είτε με την πώληση ή την εκποίηση του.

Με την χρήση του παγίου, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της απόσβεσης που καταλογίζεται στο ιστορικό κόστος και αυτής που προκύπτει με βάση την αξία επανεκτίμησης, μεταφέρεται από το αποθεματικό επανεκτίμησης στα συσσωρευμένα κέρδη ως «Κίνηση στο Αποθεματικό». Με την πώληση ή την εκποίηση του παγίου, το υπόλοιπο του ποσού του αποθεματικού επανεκτίμησης μεταφέρεται στα συσσωρευμένα κέρδη ως «Κίνηση στο Αποθεματικό».

---

<sup>21</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

### **6.1. ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΛΟΓΩ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ<sup>22</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρει ότι: «όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου αυξάνεται λόγω επανεκτίμησης, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού Ιδίων Κεφαλαίων, με τον τίτλο «Αποθεματικό Επανεκτίμησης», εφόσον δεν έχει προηγηθεί μείωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως».

### **6.2. ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ<sup>23</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρει ότι: «όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου μειώνεται, λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Όμως μία μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει άμεσα το σχετικό «αποθεματικό επανεκτίμησης» κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στο «αποθεματικό επανεκτίμησης» του ίδιου περιουσιακού στοιχείου».

---

<sup>22</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

<sup>23</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

### **6.3. ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ, ΑΦΟΥ ΕΧΕΙ ΠΟΡΗΓΗΘΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ<sup>24</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρει ότι: «μία αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου πάγιου στοιχείου, η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα».

### **6.4. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΛΟΚΛΗΡΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΑΝΗΚΕΙ ΤΟ ΥΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΟ<sup>25</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι: «όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, πρέπει να αναπροσαρμόζεται η αξία ολόκληρης της κατηγορίας στην οποία υπάγεται το εν λόγω πάγιο στοιχείο».

Οι κατηγορίες των ενσώματων παγίων ουσιαστικά ομαδοποιούν εκείνα τα πάγια στοιχεία μίας επιχείρησης τα οποία έχουν την ίδια φύση και κοινή χρήση μεταξύ τους. Οι κυριότερες κατηγορίες παγίων είναι οι ακόλουθες:

α) Εδαφικές εκτάσεις

β) Γήπεδα και κτίρια

γ) Μηχανήματα

---

<sup>24</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλι, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλι, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

<sup>25</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλι, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλι, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

δ) Έπιπλα και Σκεύη

ε) Εξοπλισμός γραφείου

στ) Μεταφορικά μέσα/ οχήματα

ζ) Αεροπλάνα

η) Πλοία

Τα επιμέρους στοιχεία των παγίων αναπροσαρμόζονται αυτόματα κατά την αναπροσαρμογή της αξίας του στοιχείου στο οποίο συμπεριλαμβάνονται. Η αναπροσαρμογή αυτή πραγματοποιείται προκειμένου να μην δημιουργούνται προβλήματα στην επιχείρηση, όπως για παράδειγμα η επιλεκτική αναπροσαρμογή, καθώς και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών με διαφορετικές ημερομηνίες μεταξύ τους. Ωστόσο, κάθε μία κατηγορία ενσώματων πάγιων στοιχείων έχει την δυνατότητα να πραγματοποιεί την πλήρη αναπροσαρμογή της σταδιακά και όχι απευθείας. Η μόνη προϋπόθεση είναι η αναπροσαρμογή να ολοκληρωθεί μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και να οι αναπροσαρμογές να συμβαδίζουν με τις εκάστοτε καταστάσεις που επικρατούν στην επιχείρηση.

Η θετική διαφορά που σημειώνεται από την αναπροσαρμογή της αξίας του παγίου αποτελεί κέρδος για την επιχείρηση. Το κέρδος αυτό μπορεί να μην έχει ακόμα πραγματοποιηθεί, αλλά αποτελεί μία αναγνωρισμένη υπεραξία η οποία μπορεί να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Η υπεραξία αυτή πραγματοποιείται όταν το πάγιο πωλείται ή όταν χρησιμοποιείται και αποσβένεται πλήρως.

Στην περίπτωση της πραγματοποιούμενης υπεραξίας, μεταφέρουμε την υπεραξία στην πίστωση του λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων «αποτελέσματα εις νέον» με αυτόματη χρέωση του λογαριασμού «αποθεματικό επανεκτίμησης». Η μεταφορά της υπεραξίας στον λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέον» μπορεί να γίνει εφάπαξ ή σταδιακά μέσα στον χρόνο που πραγματοποιείται η απόσβεση, για όλο το ποσό της αναπροσαρμογής, κατά την πώληση ή την απόσυρση του παγίου.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup>: ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΥΡΩ ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

### **7.1. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ<sup>26</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 16 μας παραπέμπει στο Δ.Λ.Π. 12 Φόροι Εισοδήματος, για όλα τα θέματα που έχουν να κάνουν με τον φόρο εισοδήματος που προκύπτει από τις διαφορές αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας ενός ενσώματου παγίου. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, όταν μία επιχείρηση αποτιμά τα ενσώματά της πάγια στην εύλογη αξία τους, και από την στιγμή που δεν γίνεται καμία ισοδύναμη προσαρμογή της φορολογικής βάσης, προκύπτει μία προσωρινή διαφορά πάνω στην οποία πρέπει να υπολογιστεί αναβαλλόμενος φόρος που βαραίνει απευθείας τα ίδια κεφάλαια.

### **7.2. ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΠΑΓΙΩΝ<sup>27</sup>**

Μία επιχείρηση οδηγείται στην απόσυρση ενός παγίου στοιχείου, όταν δεν αναμένει μελλοντικά οφέλη από την χρήση του ή κατά την διάθεσή του, με συνέπεια την λογιστική διαγραφή του από τις καταστάσεις της.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την απόσυρση ενός στοιχείου λογίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, όταν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου. Το αποτέλεσμα, είτε κέρδος είτε ζημία, θα πρέπει να καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Παράλληλα, τα κέρδη από την απόσυρση ενός παγίου δεν θεωρούνται έσοδα για την επιχείρηση.

---

<sup>26</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

<sup>27</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

### 7.3. ΑΔΡΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ<sup>28</sup>

Πολλές φορές, η διοίκηση αποφασίζει την μη περαιτέρω χρήση ενός παγίου κατά την παραγωγική διαδικασία, για διάφορους λόγους. Παραδείγματος χάρη, την αντικατάστασή του με κάποιο παρεμφερές πιο αποδοτικό ή τεχνολογικά πιο προχωρημένο.

Η αδρανοποίηση όμως ενός στοιχείου, δεν συνδέεται με την διαγραφή αυτού για την επιχείρηση. Γεγονός που συνεπάγεται ότι οι αποσβέσεις ενός μη αποσβεσμένου ενσώματου παγίου διενεργούνται κανονικά, ακόμη και όταν αυτό δεν χρησιμοποιείται ενεργά από την επιχείρηση που το έχει στην κατοχή της.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις γίνονται με την μέθοδο των μονάδων παραγωγής, αυτό συνεπάγεται ότι δεν θα υπάρχουν αποσβέσεις για το αδρανές πάγιο. Ωστόσο, θα πρέπει πάντοτε να γίνεται έλεγχος για την απομείωση της αξίας και των αδρανοποιημένων ενσώματων υλικών, σύμφωνα με το Πρότυπο 36, για την αποφυγή τυχόν μηδενισμού της αξίας τους.

### 7.4. ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ<sup>29</sup>

Όταν μιλάμε για επιχορηγήσεις, αναφερόμαστε σε κάποια χρηματική διευκόλυνση που παρέχει είτε το Κράτος, είτε οι Δήμοι στις επιχειρήσεις για την απόκτηση νέων πάγιων στοιχείων. Η πράξη αυτή δεν κρύβει καμία δέσμευση ή υποχρέωση από την πλευρά της επιχείρησης προς τον φορέα που της παρέχει την επιχορήγηση. Ενώ, από λογιστικής πλευράς, οι επιχορηγήσεις έχουν τον χαρακτήρα του αφορολόγητου αποθεματικού.

Οι επιχορηγήσεις των πάγιων στοιχείων εξετάζονται από τον λογαριασμό **41.10 «Επιχορηγήσεις Πάγιων Στοιχείων»** και τους υπολογαριασμούς του. Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται με την λήψη της επιχορηγήσεως με παράλληλη χρέωση του κατάλληλου

---

<sup>28</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Γ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

<sup>29</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

λογαριασμού ενεργητικού, δηλαδή των Χρηματικών Διαθεσίμων, του Ελληνικού Δημοσίου, κ.τ.λ.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι όλοι οι λογαριασμοί υπ' αριθμόν 41.10 και 41.10.XX δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις στο τέλος των οικονομικών χρήσεων. Επιπλέον, παραμένουν αμετάβλητοι στην καθαρή θέση ως λογαριασμοί αποθεματικού. Από την άλλη πλευρά, τα μηχανήματα που αποκτώνται υποβάλλονται κανονικά στις νόμιμες αποσβέσεις και αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπεστέα από το εισόδημα δαπάνη.

Παράδειγμα:

Έστω ότι η επιχείρηση Z εισήγαγε μηχανολογικό εξοπλισμό αξίας €600.000 και η επιχορήγηση που πήρε από το Κράτος ήταν της τάξεως του 40% επί της συνολικής τιμής αγοράς, βάση του ν.3299/2004.

Οι εγγραφές που θα πραγματοποιήσει η επιχείρηση στα βιβλία της είναι οι εξής:

---

|                                   |                |                |
|-----------------------------------|----------------|----------------|
| <b>12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b>              | <b>600.000</b> |                |
| 12.00 Μηχανήματα                  |                |                |
| 12.00.XX Μηχανολογικός εξοπλισμός | 600.000        |                |
| <b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>     |                | <b>600.000</b> |
| 38.00 Ταμείο                      |                |                |
| 38.00.00 Ταμείο                   |                | 600.000        |

*Αιτιολογία: Αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού τις μετρητοίς*

---

|   |                |                |
|---|----------------|----------------|
| <b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>   | <b>240.000</b> |                |
| 38.00 Ταμείο  |                |                |
| 38.00.00 Ταμείο   | 240.000        |                |
| <b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ/ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ/ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣ<br/>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b> |                | <b>240.000</b> |
| 41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων                                     |                |                |

---

41.10.XX Επιχορήγηση ν.3299/2004

240.000

Αιτιολογία: Επιστροφή μετρητών για την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού λόγω επιχορήγησης Δημοσίου

---

Εκτενέστερα, οι επιχορηγήσεις των πάγιων στοιχείων αναλύονται από το Δ.Λ.Π.20 .

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8<sup>ο</sup>: ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

### **8.1. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>30</sup>**

Βάση της θεμελιώδους αρχής της «συσχέτισης», η απόσβεση συσχετίζει το κόστος κτήσης ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου με τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να προκύψουν από την χρήση αυτού. Η απόσβεση ξεκινάει να λογίζεται από την στιγμή που η ενσώματη ακινητοποίηση είναι έτοιμη για χρήση, με τον τρόπο τον οποίο έχει προαποφασίσει η διοίκηση της οντότητας.

Η απόσβεση μπορεί να διακοπεί νωρίτερα από την προβλεπόμενη ημερομηνία, εάν το πάγιο στοιχείο καταστεί προς πώληση ή εάν σταματήσει να αναγνωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης. Επομένως, ως η τελευταία ημερομηνία αποσβέσεων θεωρείται η ημέρα κατά την οποία δρομολογείται το ανάλογο συμβάν.

Ως απόρροια της παραπάνω περίπτωσης, συμπεραίνουμε ότι οι αποσβέσεις δεν σταματούν να υπολογίζονται όταν το πάγιο είναι αδρανές ή αποσύρεται από την ενεργό δράση, παρα μόνο αν είναι πλήρως αποσβεσμένο. Ωστόσο, βάση των μεθόδων απόσβεσης που στηρίζονται σε μονάδες παραγωγής/χρήσης, η απόσβεση στην περίπτωση που δεν γίνεται χρήση του στοιχείου μπορεί να είναι μηδέν.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., τα αποσβέσιμα στοιχεία μίας επιχείρησης μπορεί να είναι τα ακόλουθα:

---

<sup>30</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)



- Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία, ανεξάρτητα από την μέθοδο με την οποία παρακολουθούνται, δηλαδή του κόστους κτήσης ή της εύλογης αξίας.
- Τα άυλα πάγια στοιχεία, ανεξάρτητα από την μέθοδο με την οποία παρακολουθούνται και αυτά.
- Τα ακίνητα επένδυσης που παρακολουθούνται με την μέθοδο του κόστους κτήσης

Αντίθετα, δεν αποσβένονται όλα εκείνα τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία μίας επιχειρηματικής μονάδας που παρακολουθούνται στην εύλογη αξία τους ή τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία, τα οποία προορίζονται για πώληση.

## 8.2. ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>31</sup>

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, κάθε έτος υφίστανται μία μείωση στην αρχική τους αξία και για τον λόγο αυτό έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Οι παράγοντες που οδηγούν στην μείωση της αξίας αυτών είναι ποικίλοι. Η διάκριση των παραγόντων είναι σε φυσικούς και οικονομικούς.

**1. Φυσικοί παράγοντες:** στην κατηγορία αυτή, οι παράγοντες που επηρεάζουν την αξία των παγίων σχετίζονται ως επί το πλείστον με το χρονικό διάστημα στο οποίο χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση που τα κατέχει, καθώς και από τις λειτουργίες στις οποίες που χρησιμοποιούνται. Για τον λόγο αυτό την φθορά την οποία υφίστανται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις την διακρίνουμε σε *χρονική φθορά* και σε *λειτουργική φθορά*.

α) Η *χρονική φθορά* έχει σαν συνέπειά της καθαρά και μόνο την πάροδο του χρόνου, ενώ

---

<sup>31</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο.

β) Από την άλλη πλευρά, την *λειτουργική φθορά* μπορούμε να την διακρίνουμε σε δύο υποκατηγορίες: την **συνήθη** και την **ασυνήθη** λειτουργική φθορά. Πιο αναλυτικά:

- Η *συνήθης λειτουργική φθορά* επέρχεται στα πάγια καθαρά από την χρήση τους στις διάφορες παραγωγικές διαδικασίες. Το μέγεθος της φθοράς στην συγκεκριμένη περίπτωση μεγαλώνει με την αύξηση της έντασης της λειτουργίας, ενώ μειώνεται με την συντήρηση του παγίου.

Επιπλέον, όσο οξύμωρο και αν ακούγεται, ακόμα και η αχρησία ενός παγίου δεν μπορεί να σταματήσει την διαδικασία της συνήθης φθοράς αυτού και την μείωση της αξίας του. Παραδείγματος χάρη, τα πλοία που δεν χρησιμοποιούνται από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και παραμένουν προσδεμένα στο λιμάνι, αντιμετωπίζουν και αυτά τις φθορές που προκαλούνται από την φύση και τις καιρικές συνθήκες.

- Η *ασυνήθης λειτουργική φθορά* προκαλείται στα πάγια στοιχεία από την κακή λειτουργία και χρήση τους, από λάθη στην συντήρησή τους ή και από διάφορα ατυχήματα που μπορεί να προκληθούν. Οι πλειονότητα αυτών των λειτουργικών φθορών μπορεί να αντιμετωπιστεί και οι ζημιές που προκαλούνται να επιδιορθωθούν, ωστόσο η μείωση της χρησιμότητας των ενσώματων στοιχείων είναι αναπόφευκτη.

**2. Οικονομικοί παράγοντες:** η κατηγορία αυτή των παραγόντων διαδραματίζει εξίσου σημαντικό ρόλο στην μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Οι οικονομικοί παράγοντες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τους **ιδιωτικοοικονομικούς** και τους **κοινωνικοοικονομικούς**.

α) *Ιδιωτικοοικονομικοί* είναι όλοι εκείνοι οι παράγοντες που λαμβάνουν χώρα μέσα στην επιχείρηση και οδηγούν τα πάγια στην μείωση της αξία τους. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι για παράδειγμα η αλλαγή στην καύσιμη ύλη που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Επομένως τα μηχανήματα που λειτουργούσαν με π.χ. κάρβουνο, θα περάσουν σε αχρησία από την επιχείρηση και την θέση τους θα πάρουν άλλα που λειτουργούν με π.χ. πετρέλαιο.

β) *Κοινωνικοοικονομικοί* αποκαλούνται οι παράγοντες εκείνοι οι οποίοι μπορούν να προκαλέσουν την οικονομική απαξίωση των πάγιων στοιχείων, κυρίως των μηχανημάτων.

Η οικονομική απαξίωση ενός στοιχείου μπορεί να είναι αποτέλεσμα διαφόρων επιτευγμάτων της τεχνολογικής προόδου, η οποία αναβαθμίζει τον τρόπο λειτουργίας και την τεχνολογία των στοιχείων, οδηγώντας στην γρηγορότερη του φυσιολογικού απαίτηση για αντικατάστασή

τους από άλλα πιο σύγχρονα. Τα νέα επιτεύγματα της τεχνολογικής προόδου επιτυγχάνουν συνήθως βελτίωση του προϊόντος παραγωγής, μείωση του κόστους ή ελάττωση του χρόνου παραγωγής, κ.ά.

Το μεγαλύτερο πρόβλημα στην συγκεκριμένη περίπτωση το αντιμετωπίζουν κυρίως οι μεγάλες βιομηχανίες, οι οποίες έρχονται αντιμέτωπες με το σύνολο των παραπάνω παραγόντων, σε διαφορετική ένταση, σε διαφορετικό χρόνο και με διαφορετικές επιπτώσεις σε κάθε περίπτωση.

Το Δ.Λ.Π. 16, αναφορικά με τις αποσβέσεις επί των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ορίζει ότι *«απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του»*. Για τον προσδιορισμό του τι ορίζει το Πρότυπο απόσβεση ενός παγίου, καθοριστικό ρόλο έπαιξε η αντίληψη του Committee on Terminology του A.I.C.P.A., τον Αύγουστο του 1953.

Σύμφωνα με το A.I.C.P.A., τα πάγια αποκτώνται σήμερα από τις επιχειρήσεις και χρησιμοποιούνται από αυτές στην παραγωγική διαδικασία για να τους επιφέρουν ένα εισόδημα. Κατά συνέπεια, καθώς οι οικονομικές υπηρεσίες των παγίων αναλώνονται στην παραγωγή για να επιφέρουν εισόδημα, θα πρέπει σύμφωνα με την βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων- εξόδων, ένα μέρος του κόστους των παγίων να αντιπαρατίθεται στο εισόδημα που παράγουν, ούτως ώστε να επιτυγχάνεται η εξίσωση εσόδων- εξόδων.

Πρωταρχικός στόχος μίας επιχείρησης είναι η επίτευξη κέρδους, γεγονός που πραγματοποιείται από την παραγωγή και πώληση αγαθών και την επίτευξη εσόδων ικανών να καλύψουν αλλά και να ξεπεράσουν τα έξοδα. Έτσι οδηγούμαστε στην κάλυψη των εξόδων της μονάδας, αλλά και στην αποπληρωμή του χρηματικού ποσού που δόθηκε για την απόκτηση των ενσώματων παγίων. Συμπερασματικά, **η ουσία της πραγματοποίησης των αποσβέσεων είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δύναμης που επενδύθηκε στις ενσώματες ακινητοποιήσεις.**

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, το A.I.C.P.A. ορίζει ότι: *«η λογιστική των αποσβέσεων είναι ένα σύστημα λογιστικής που αποσκοπεί να επιμερίσει το κόστος ή άλλη βασική αξία των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία (αν υπάρχει), πάνω στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου (που μπορεί να είναι μία ομάδα στοιχείων) κατά ένα συστηματικό και ορθολογικό τρόπο. Είναι μία διαδικασία κατανομής και όχι εκτιμώσεως της αξίας των στοιχείων. Η ετήσια απόσβεση είναι το μέρος της συνολικής αποσβεστέας αξίας, το οποίο, με βάση ένα τέτοιο σύστημα, καταλογίζεται στο έτος. Μολονότι*

*κατά την κατανομή αυτή μπορεί να λαμβάνονται υπόψη γεγονότα που συνέβησαν στη διάρκεια του έτους, η κατανομή δεν αποσκοπεί να είναι μία μέτρηση των επιπτώσεων όλων αυτών των συμβάντων.»*

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι η απόσβεση αποτελεί έξοδο για την επιχείρηση, το οποίο με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστος, είναι το κόστος κτήσης των υπηρεσιών των ενσώματων πάγιων στοιχείων που αναλώθηκαν στην συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία (τρέχουσα αξία, αξία της επιχείρησης, κτλ) του αποσβεστέου στοιχείου και επομένως την αξία των αναλωθέντων υπηρεσιών.

### **8.3. ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.<sup>32</sup>**

1. Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να κατανέμεται πάντοτε συστηματικά καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, με την προϋπόθεση ότι η υπολειμματική αξία αυτού δεν ξεπερνά σε ποσό την λογιστική του αξία.

2. Όταν συμβαίνει το αντίθετο, δεν υπολογίζουμε αποσβέσεις για το πάγιο, για όλο εκείνο το χρονικό διάστημα όπου η υπολειμματική αξία υπερβαίνει ή είναι ίση με την λογιστική αξία. Οι αποσβέσεις ξεκινούν να υπολογίζονται και πάλι από την στιγμή που η υπολειμματική αξία θα είναι μικρότερη της λογιστικής αξίας της ενσώματης ακινητοποιήσεως.

Σε αυτή την περίπτωση η υπολειμματική αξία των στοιχείων πρέπει να υπολογίζεται εκ νέου στο τέλος κάθε οικονομικού έτους.

3. Οι διάφορες επισκευές και συντηρήσεις στις οποίες υπόκειται το περιουσιακό στοιχείο δεν επηρεάζουν με κανένα τρόπο τον ρυθμό των αποσβέσεων.

---

<sup>32</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

4. Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση θα πρέπει να φανερώνει τον ρυθμό ανάλωσης της οικονομικής ωφέλειας του ενσώματου στοιχείου από την επιχειρηματική μονάδα.
5. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων ξεκινάει από την χρονική στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση.
6. Δεν υπολογίζουμε αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ένα πάγιο τίθεται προς πώληση. Αντιθέτως, οι αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά στην περίπτωση κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται σε αδράνεια ή αποσύρεται με σκοπό να εκποιηθεί.
7. Τα σημαντικά τμήματα ενός σύνθετου παγίου, και ιδιαίτερα όταν έχουν υψηλό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό, αποσβένονται χωριστά από το πάγιο στο οποίο ανήκουν.
8. Εάν ορισμένα μέρη ενός παγίου στοιχείου δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σχέση με το συνολικό κόστος, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αποσβένονται χωριστά από το υπόλοιπο πάγιο.
9. Ανάλογα με τον βαθμό στον οποίο ορισμένα μέρη του παγίου στοιχείου αποσβένονται χωριστά, ενδέχεται να αποσβεστούν κατά τον ίδιο τρόπο και τα υπόλοιπα μέρη του, τα οποία δεν είναι σημαντικά από μόνα τους.
10. Αν μία επιχείρηση αποκτήσει ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο ως εκμισθωτής, το οποίο θα υπόκειται σε λειτουργική μίσθωση, ενδέχεται η επιχείρηση να αναγκαστεί να αποσβέσει χωριστά ορισμένα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του στοιχείου. Η περίπτωση αυτή προκύπτει εάν συντρέχουν κάποιο δυσμενείς ή ευνοϊκοί όροι στην μίσθωση σε σύγκριση με την αγορά.
11. Η επιχείρηση κατανέμει το αρχικό ποσό κτήσης στα διάφορα μέρη του παγίου και αποσβένεται χωριστά. Εάν όμως περισσότερα του ενός τέτοια μέρη ενός περιουσιακού στοιχείου αποσβένονται με την ίδια μέθοδο και έχουν την ίδια ωφέλιμη ζωή, μπορούν να ομαδοποιηθούν σε μία κατηγορία και να εξετάζονται ως προς τις αποσβέσεις τους όλα μαζί.
12. Τα γήπεδα/ οικόπεδα και τα κτήρια που βρίσκονται σε αυτά εξετάζονται χωριστά ως προς τις αποσβέσεις τους, παρ' όλο που αποκτούνται μαζί. Ο κανόνας αυτός προκύπτει από το γεγονός ότι τα γήπεδα, εν αντιθέση με τα κτήρια, δεν σχηματίζουν αποσβέσεις καθώς έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Επιπλέον, η οποιαδήποτε θετική ή αρνητική διαφοροποίηση στην αξία του οικοπέδου, δεν επηρεάζει επ' ουδενή την ωφέλιμη ζωή και την πορεία των αποσβέσεων του κτηρίου που βρίσκεται σε αυτό.

13. Η δαπάνη των αποσβέσεων θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της κάθε χρήσης, δηλαδή το κέρδος ή τη ζημία. Ο κανόνας αυτός εξαιρείται όταν η δαπάνη αποσβέσεως του στοιχείου συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης.

14. Η απόσβεση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, καταχωρείται στην λογιστική αξία άλλου στοιχείου ενεργητικού, υλικού ή άυλου, όταν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την εκμετάλλευσή του απορροφούνται στην κατασκευή του άλλου αυτού στοιχείου.

#### **8.4. Η ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ<sup>33</sup>**

Η επιλογή της κατάλληλης κατά περίπτωση μεθόδου αποσβέσεων θα πρέπει να γίνεται με βάση το κατά πόσο η μέθοδος αυτή μας οδηγεί στον προσδιορισμό των ακριβέστερων αποτελεσμάτων της περιόδου ή όχι.

Οι μέθοδοι αποσβέσεων επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως μίας επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι μέθοδοι απόσβεσης που έχουν χρησιμοποιηθεί
- Οι ωφέλιμες ζωές
- Οι συντελεστές αποσβέσεων
- Η λογιστική αξία πριν τις αποσβέσεις
- Η σωρευμένη απόσβεση

---

<sup>33</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

Για τα παραπάνω ποσά θα πρέπει να είναι γνωστές οι τιμές τόσο στην αρχή, όσο και στο τέλος της χρήσης.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 16 επισημαίνει ότι: « η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέμα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οικονομικές μονάδες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

α) η δαπάνη απόσβεσης της λογιστικής περιόδου, είτε αυτή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως στοιχείο του κόστους των άλλων περιουσιακών στοιχείων, και

β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.»

Η μέθοδος αποσβέσεων θα πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης και η μεταβολή λογιστικοποιείται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση, βάση του ΔΛΠ 8. Εάν εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των

μελλοντικών οικονομικών οφελών, η μέθοδος αποσβέσεων θα πρέπει να μεταβάλλεται προκειμένου να δείχνει την μεταβολή αυτή.

## 8.5. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ<sup>34</sup>

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, μία επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει περισσότερες από μία μεθόδους αποσβέσεων για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατέχει. Οι μέθοδοι αυτές είναι οι εξής τρεις:

---

<sup>34</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

### 8.5.1. Η ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ<sup>35</sup>

Με την μέθοδο αυτή, καθ' όλη την διάρκεια της ζωής του παγίου τα αποτελέσματα θα επιβαρύνονται στο τέλος κάθε χρήσης με το ίδιο σταθερό πάντα ποσό.

Παράδειγμα: έστω ότι μία επιχείρηση αγοράζει ένα μηχάνημα αξίας 300.000 €. Το μηχάνημα έχει οφέλιμη ζωή 4 έτη και ετήσιο συντελεστή απόσβεσης 20%. Η ετήσια αποσβεστέα αξία του μηχανήματος υπολογίζεται με τους παρακάτω τρόπους, βάση της σταθερής μεθόδου αποσβέσεων:

1<sup>ος</sup> τρόπος:

$$300.000 / 4 = 75.000 \text{ € ετήσια απόσβεση}$$

2<sup>ος</sup> τρόπος:

$$(100 / 4) * 100 = 25\% \text{ συντελεστής ετήσιας απόσβεσης}$$

$$300.000 * 25\% = 75.000 \text{ € ετήσια απόσβεση}$$

---

<sup>35</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)



### 8.5.2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ<sup>36</sup>

Με την χρήση της εν λόγω μεθόδου, και εφόσον η υπολειμματική αξία του πάγιου στοιχείου δεν μεταβάλλεται, τα αποτελέσματα επιβαρύνονται ετησίως με ένα φθίνον ποσό αποσβέσεως σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενσώματου πάγιου στοιχείου.

### 8.5.3. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ<sup>37</sup>

Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση στην οποία υποβάλλονται τα αποτελέσματα εξαρτάται από την παραγωγή μονάδων προϊόντος στην οποία συμμετέχει το πάγιο στοιχείο της επιχείρησης. Ειδιάλλως, τα αποτελέσματα επιβαρύνονται με βάση την αναμενόμενη χρήση.

Η λογιστική θεωρία καθορίζει πολλές μεθόδους αποσβέσεων, ορισμένες από τις οποίες είναι οι παρακάτω, χωριζόμενες σε κατηγορίες

*1) οι Μέθοδοι στηριζόμενες στον χρόνο:*

1.1) Η μέθοδος του σταθερού ποσού

*2) οι Μέθοδοι της Λειτουργικής Ζωής του παγίου*

---

<sup>36</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

<sup>37</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

2.1) Η μέθοδος των ωρών λειτουργίας

2.2) Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής

3) *οι Μέθοδοι Φθίνουσας Αποσβέσεως*

3.1) Η μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής του παγίου

3.2) Η μέθοδος του σταθερού ποσού επί μειούμενης βάσεως

3.3) Η μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας

3.4) Η μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας

4) *οι Μέθοδοι της Αύξουσας Αποσβέσεως*

4.1) Οι μέθοδοι του σύνθετου τόκου

4.2) Οι μέθοδοι της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων παγίων

5) *τα Ειδικά Συστήματα Αποσβέσεων*

5.1) Η μέθοδος των αποθεμάτων

5.2) Το ομαδικό ή το μικτό σύστημα αποσβέσεων

6) *οι Αποσβέσεις των Στοιχείων σε Εξάντληση*

6.1) Η μέθοδος αποσβέσεως των φυσικών πηγών

Από τις προαναφερόμενες μεθόδους αποσβέσεως, αυτές που ακολουθούνται από τα Δ.Λ.Π. είναι εκείνες που αντιστοιχούν σε όλες τις κατηγορίες εκτός από τις υπ' αριθμόν (4) και (5) κατηγορίες. Για τον λόγο αυτό, δεν θα ακολουθήσει περαιτέρω ανάλυση των δύο αυτών κατηγοριών.

Οι τύποι σύμφωνα με τους οποίους υπολογίζουμε το μέγεθος των αποσβέσεων και στις τρεις μεθόδους είναι σταθεροί και αποτελούνται από τις παρακάτω μεταβλητές:

**C**= Κόστος Κτήσεως

**D**= Απόσβεση

**S**= Υπολειμματική Αξία

$n$ = Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή (π.χ. σε έτη, κτλ)

$r$ = Συντελεστής αποσβέσεως (κατά έτος, ώρες λειτουργίας, κτλ.)

Ωρες λειτουργίας

Μονάδες παραγωγής

Για να μπορέσουμε να προβούμε σε παραδείγματα για την περαιτέρω εξήγηση των ακόλουθων μεθόδων απόσβεσης των ενσώματων πάγιων στοιχείων, θα πάρουμε ενδεικτικά τις παρακάτω τιμές για τις μεταβλητές που θα χρησιμοποιήσουμε. Έστω ότι:

$C = 2.000.000$

$S = 200.000$

$n = 4$

Ωρες Λειτουργίας= 50.000

Μονάδες Παραγωγής= 24.000

### 8.5.3.1. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΤΗΡΙΖΟΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΟΝΟ<sup>38</sup>

#### 1) Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΠΟΣΟΥ (ή ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ή ΤΗΣ ΕΥΘΕΙΑΣ)

Με την συγκεκριμένη μέθοδο αποσβέσεων, διαιρούμε την αποσβεστέα αξία με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του παγίου. Με τον τρόπο αυτό βρίσκουμε το ετήσιο ποσό της αποσβέσεως, το οποίο παραμένει σταθερό για όλα τα έτη ωφέλιμης ζωής του ενσώματου

---

<sup>38</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

παγίου.

Η συγκεκριμένη μέθοδος αποσβέσεως χρησιμοποιείται όταν συντρέχει μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- 1) η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του παγίου είναι σχεδόν σταθερή από έτος σε έτος
- 2) η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του παγίου οφείλεται στο πέρας του χρόνου και όχι στην φθορά από την χρήση του στοιχείου
- 3) η χρήση του παγίου είναι σταθερή κάθε χρόνο
- 4) οι επισκευές και οι συντηρήσεις στις οποίες υπόκειται το πάγιο είναι ετησίως σταθερές

Ακολουθώντας την σταθερή μέθοδο αποσβέσεων, το σταθερό ποσό της απόσβεσης επιβαρύνει τα αποτελέσματα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης για κάθε ένα από τα έτη ωφέλιμης ζωής του παγίου. Το ποσό αυτό ποσοστουάται είτε επί του Κόστους Κτήσεως, είτε επί της Αποσβεστέας Αξίας.

Συμπερασματικά, η απόσβεση με την σταθερή μέθοδο προκύπτει από τον τύπο:

$$D = (C - S) / n$$

Ειδικά, για να βρούμε την ποσοστιαία απόσβεση του παγίου στοιχείου, με τους εξής δύο τρόπους, με την βοήθεια του συντελεστή αποσβέσεως:

$$r = \text{Απόσβεση} / \text{Κόστος Κτήσεως} \quad \text{ή}$$

$$r = \text{Απόσβεση} / \text{Αποσβεστέα Αξία}$$

Τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η χρήση της σταθερής μεθόδου αποσβέσεως είναι τα ακόλουθα:

- Λαμβάνει υπόψη της μόνο τον χρόνο που χρησιμοποιούμε το πάγιο και όχι την ένταση της χρήσης του παγίου.

Ωστόσο, τις περισσότερες φορές ο παράγοντας ένταση της λειτουργίας του παγίου είναι πολύ σημαντικότερος για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, διότι προκαλεί μεγαλύτερη φθορά στο πάγιο απ' ότi ο παράγοντας χρόνος χρήσης. Διότι οδηγεί σε υπεραπόσβεση στα έτη μειωμένης χρήσης του στοιχείου και αντίστοιχα απόσβεση στα έτη αυξημένης χρήσης του.

- Δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι με το πέρασμα του χρόνου το κόστος των εξόδων συντήρησης των ενσώματων στοιχείων αυξάνεται
- Δεν αντιπαραθέτει σωστά τα έσοδα με τα έξοδα που προκύπτουν

Η μέθοδος αυτή είναι ευρύτατα διαδεδομένη κατά βάση λόγω της απλότητάς της και χρησιμοποιείται κατά κανόνα από την φορολογική νομοθεσία της Ελλάδος.

Παράδειγμα: Η **απόσβεση** ισούται με:

$$D = (C - S) / n = (2.000.000 - 200.000) / 4 = 450.000$$

Ο **συντελεστής απόσβεσης του Κόστους Κτήσεως** είναι:

$$450.000 : 2.000.000 = 22,5\%$$

Ο **συντελεστής απόσβεσης της Αποσβεστέας Αξίας** είναι:

$$450.000 : 1.800.000 = 25\%$$

#### Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

| ΕΤΟΣ          | ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ | ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ | ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ                   |
|---------------|-----------------|-------------------|----------------------------|--|
| 0             | -               | -                 | -                          | 2.000.000                              |
| 1             | 450.000         | 450.000           | 450.000                    | 1550.000                               |
| 2             | 450.000         | 450.000           | 900.000                    | 1.100.000                              |
| 3             | 450.000         | 450.000           | 1.350.000                  | 650.000                                |
| 4             | 450.000         | 450.000           | 1.800.000                  | 200.000<br>(Υπολειμματική Αξία Παγίου) |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | 1.800.000       | 1.800.000         | -                          | -                                      |

### 8.5.3.2. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΖΩΗΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ<sup>39</sup>

#### 1) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΩΡΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Για να βρούμε τις αποσβέσεις με την μέθοδο αυτή διαιρούμε την αποσβεστέα αξία με τον συνολικό αριθμό των ωρών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του παγίου. Η απόσβεση προσδιορίζεται ανά ώρα λειτουργίας του πάγιου στοιχείου.

Ο τύπος που χρησιμοποιείται στην μέθοδο των ωρών λειτουργίας είναι:

$$r = (C - S) / \text{Ώρες Λειτουργίας}$$

*Σημείωση: το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι ανά ώρα*

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή του πάγιου στοιχείου μειώνεται συναρτήσει του χρόνου χρόνου λειτουργίας του στοιχείου. Επομένως, αν ένα πάγιο σημειώσει τις διπλάσιες ώρες λειτουργίας σε μία χρήση από ότι στην προηγούμενη, βάση της μεθόδου αυτής θα έχει σημειώσει και τις διπλάσιες αποσβέσεις.

Κρίνεται ότι η εν λόγω μέθοδος είναι ορθή και συστηματική και μας οδηγεί σε λογική αντιπαράθεση εσόδων και εξόδων όταν η χρησιμότητα του στοιχείου μειώνεται συναρτήσει του χρόνου λειτουργίας του.

Η χρήση της μεθόδου προτιμάται, όταν έχουμε μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- 1) η χρησιμοποίηση του στοιχείου έχει σημαντικές διακυμάνσεις από τη μία χρήση στην επόμενη
- 2) η παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου δεν επηρεάζεται από τον χρόνο λειτουργίας του

---

<sup>39</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

3) είναι εύκολο να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του παγίου σε ώρες λειτουργίας με γνώμονα τις τεχνικές του προδιαγραφές

Αντιθέτως, η χρήση της μεθόδου αυτής δεν συνίσταται στην περίπτωση που έχουμε πάγια τα οποία υπόκεινται σε χρονική φθορά και κινδυνεύουν από οικονομική απαξίωση, καθώς και κατηγορίες στοιχείων που είναι δύσκολο ή και πρακτικά αδύνατο να υπολογιστεί η ωφέλιμη ζωή τους, π.χ. οικόπεδα, έπιπλα, κτλ.

Παράδειγμα: έστω ότι οι συνολικές ώρες λειτουργίας του παγίου στην παραγωγική διαδικασία ανέρχονται στις 50.000 και το πάγιο λειτούργησε στην χρήση 10.000 ώρες.

Ο *συντελεστής ωριαίας απόσβεσης* ισούται με:

$$r = (C-S) / \text{Ωρες Λειτουργίας} = (2.000.000 - 200.000) / 50.000 = 36 \text{ ανά ώρα}$$

Η *απόσβεση* της 1<sup>ης</sup> περιόδου είναι ίση με:

$$D = r * \text{ώρες λειτουργίας περιόδου} = 36 * 10.000 = 360.000$$

#### Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

| ΕΤΟΣ | ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ | ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ       | ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ | ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ       |
|------|------------------|-----------------------|-------------------|----------------------------|----------------------------|
| 0    | -                | -                     | -                 | -                          | 2.000.000                  |
| 1    | 10.000           | 10.000*36=<br>360.000 | 360.000           | 360.000                    | 1.640.000                  |
| 2    | 14.000           | 14.000*36=<br>504.000 | 504.000           | 864.000                    | 1.136.000                  |
| 3    | 18.000           | 18.000*36=<br>648.000 | 648.000           | 1.512.000                  | 488.000                    |
| 4    | 8.000            | 8.000*36=<br>288.000  | 288.000           | 1.800.000                  | 200.000<br>(Υπολειμμ.Αξία) |

|               |        |           |           |  |  |
|---------------|--------|-----------|-----------|--|--|
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | 50.000 | 1.800.000 | 1.800.000 |  |  |
|---------------|--------|-----------|-----------|--|--|

## 2) Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η απόσβεση ανά μονάδα προϊόντος με την συγκεκριμένη μέθοδο προκύπτει αν διαιρέσουμε την αποσβεστέα αξία με τον συνολικό αριθμό των μονάδων προϊόντος που προβλέπουμε ότι θα παραχθούν από το εν λόγω πάγιο καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού.

Ο τύπος που αναπαριστά την συγκεκριμένη μέθοδο είναι ο παρακάτω:

$$r = (C - S) / \text{Μονάδες Παραγωγής}$$

*Σημείωση: το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι ανά μονάδα*

Η απόσβεση της περιόδου προκύπτει ως εξής:

$$D = r * (\text{ο αριθμός των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο αυτή})$$

Προτιμάμε την μέθοδο αυτή στις περιπτώσεις όπου η ωφέλιμη ζωή του παγίου σε μονάδες παραγωγής μπορεί να υπολογιστεί εύκολα, η παραγόμενη ποσότητα μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια και τέλος δεν συναντάται κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης του ενσώματου παγίου.

Ανάμεσα στην μέθοδο αυτή και στην μέθοδο των ωρών λειτουργίας, είναι προτιμότερο να επιλέγεται η μέθοδος των μονάδων παραγωγής, καθώς τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται πιο αποτελεσματικά στις περισσότερες περιπτώσεις.

Παράδειγμα: η απόσβεση ανά μονάδα προϊόντος ισούται με:

$$r = (C - S) / \text{Μονάδες Παραγωγής} = (2.000.000 - 200.000) / 24.000 = 75 \text{ ανά μονάδα}$$

Η απόσβεση της 1<sup>ης</sup> περιόδου ισούται με:

$$D = r * \text{αριθμός μονάδων παραγωγής περιόδου} = 75 * 6.000 = 450.000$$



Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

| ΕΤΟΣ          | ΜΟΝΑΔΕ<br>Σ<br>ΠΑΡΑΓΩ<br>-ΓΗΣ | ΕΤΗΣΙΑ<br>ΑΠΟΣΒΕΣΗ    | ΑΠΟΣΒΕ-<br>ΣΘΕΙΣΑ<br>ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ<br>ΑΠΟΣΒΕ-<br>ΣΘΕΙΣΑ<br>ΑΞΙΑ | ΑΝΑΠΟΣΒΕ-<br>ΣΤΟ<br>ΥΠΟΛΟΙΠΟ         |
|---------------|-------------------------------|-----------------------|---------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|
| 0             | -                             | -                     | -                         | -                                     | 2.000.000                            |
| 1             | 6.000                         | 6.000*75=<br>450.000  | 450.000                   | 450.000                               | 1.550.000                            |
| 2             | 8.000                         | 8.000*75=<br>600.000  | 600.000                   | 1.050.000                             | 950.000                              |
| 3             | 10.000                        | 10.000*75=<br>750.000 | 750.000                   | 1.800.000                             | 200.000<br>(Υπολειμμα-<br>τική αξία) |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | 24.000                        | 1.800.000             | 1.800.000                 |                                       |                                      |

**8.5.3.3. ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ<sup>40</sup>**

Στις μεθόδους που ακολουθούν, το κοινό στοιχείο είναι ότι κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, η αποσβεστέα αξία κατανέμεται με τέτοιο τρόπο ώστε οι αποσβέσεις να μειώνονται προοδευτικά.

Οι μέθοδοι φθίνουσας αποσβέσεως βασίζονται στην λογικά ότι η απόδοση των πάγιων στοιχείων είναι καλύτερη στην αρχή της απόκτησης ενός καινούριου παγίου, ενώ μειώνεται

<sup>40</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

σταδιακά όσο περνάει ο καιρός που χρησιμοποιείται. Επομένως, προκύπτει η ισοσκελίση των εσόδων που προκύπτουν από την λειτουργία του παγίου και των εξόδων από τις αποσβέσεις του. Επιπλέον, με την πάροδο του χρόνου αρχίζουν να αυξάνονται τα έξοδα συντηρήσεως, γεγονός που μας οδηγεί και αυτό σε μειούμενες αποσβέσεις, ούτως ώστε να η επιβάρυνση από τις αποσβέσεις να κυμαίνεται στα ίδια πλαίσια με την επιβάρυνση από τα έξοδα συντήρησης.

## 1) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΑΡΙΘΜΩΝ ΤΩΝ ΕΤΩΝ ΖΩΗΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ

Με την παρακάτω μέθοδο, αρχικά προσθέτουμε τους τακτικούς αριθμούς που εκφράζουν κάθε έτος ωφέλιμης ζωής της ενσώματης ακινητοποιήσεως. Για παράδειγμα, να η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου είναι 3 έτη, το αποτέλεσμα της πρόσθεσης θα είναι  $1+2+3=6$ .

Το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να βρεθεί και κάνοντας χρήση του τύπου:

$$S = n * [(n+1) / 2], \text{ όπου } S: \text{Sum (άθροισμα)}$$

Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται όλες από ένα κλάσμα, το οποίο εμφανίζει στον παρανομαστή το παραπάνω άθροισμα των τακτικών αριθμών των ετών ζωής του παγίου και στον αριθμητή το εκάστοτε έτος ωφέλιμης ζωής στο οποίο βρίσκεται το στοιχείο. Επομένως, ο αριθμός των κλασμάτων που προκύπτουν ισούται με τον αριθμό των ετών ζωής της ακινητοποιήσεως.

Τα κλάσματα λαμβάνονται με αριθμητή αντίστροφο από το έτος ζωής στο οποίο βρίσκεται το στοιχείο, δηλαδή από τον μεγαλύτερο αριθμητή βαίνουμε προς τον μικρότερο.

Με άλλα λόγια το κλάσμα για το 1ο έτος ζωής ενός παγίου με τρία χρόνια ωφέλιμη ζωή θα είναι  $3/6$ , για το 2ο έτος θα είναι  $2/6$  και τέλος για το 3ο έτος θα είναι  $1/6$ .

Η εφαρμογή της μεθόδου δικαιολογείται λαμβάνοντας υπόψη ότι αν τα κλάσματα είχαν ληφθεί με την κανονική τους φορά θα προέκυπτε μία αυξανόμενη ετήσια απόσβεση και όχι φθίνουσα που είναι και το ζητούμενο.

Παράδειγμα: έστω ότι τα έτη ζωής του παγίου στοιχείου μας είναι  $n=4$ , άρα το σύνολο των ετών ζωής είναι  $S=1+2+3+4=10$ .

Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

| ΕΤΟΣ          | ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ            | ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙ-ΣΑ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙ-ΣΑ ΑΞΙΑ | ΑΝΑΠΟΣΒΕ-ΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ           |
|---------------|----------------------------|--------------------|-----------------------------|---------------------------------|
| 0             | -                          | -                  | -                           | 2.000.000                       |
| 1             | 4/10*1.800.000=<br>720.000 | 720.000            | 720.000                     | 1.280.000                       |
| 2             | 3/10*1.800.000=<br>540.000 | 540.000            | 1.260.000                   | 740.000                         |
| 3             | 2/10*1.800.000=<br>360.000 | 360.000            | 1.620.000                   | 380.000                         |
| 4             | 1/10*1.800.000=<br>180.000 | 180.000            | 1.800.000                   | 200.000<br>(Υπολειμματική αξία) |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | 1.800.000                  | 1.800.000          |                             |                                 |

**2) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΕΠΙ ΜΕΙΟΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΕΩΣ**

Βάση της μεθόδου του σταθερού ποσοστού επί της μειούμενης βάσεως, οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας του παγίου βάση ενός σταθερού ποσοστού. Το ποσοστό αυτό προκύπτει αν εφαρμόσουμε τον τύπο που ακολουθεί:

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

*Σημείωση: Το αποτέλεσμα της πράξης μπορεί να εκφραστεί ως ποσοστό ή ως δεκαδικός αριθμός μικρότερος της μονάδας.*

Για να εφαρμόσουμε την μέθοδο αυτή, θα πρέπει να ικανοποιείται μία σημαντική παράμετρος. Θα πρέπει να υπολογίζεται σημαντική υπολειμματική αξία για το ενσώματο στοιχείο της επιχείρησης.

### 3) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΙΟΥΜΕΝΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗΣ ΑΞΙΑΣ

Η εν λόγω μέθοδος βασίζεται στην παραδοχή ότι το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται μας παρέχει κάθε έτος υπηρεσίες την ίδια πάντοτε αξία. Ως συνέπεια αυτού, η παρούσα αξία του ενσώματου πάγιου στοιχείου μικραίνει όσο περνάει ο καιρός χρήσης του, με αποτέλεσμα να μικραίνουν και οι αποσβέσεις στο πέρασμα του χρόνου.

### 4) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΑΣΙΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗΣ ΑΞΙΑΣ

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας, πολλαπλασιάζουμε κάθε φορά τις αποσβέσεις με το αναπόσβεστο ποσό που έχει απομείνει στο τέλος κάθε χρήσης και με ποσοστό πολλαπλάσιο του ποσοστού της μεθόδου του σταθερού ποσού.

Η παραπάνω μέθοδος βρίσκει εφαρμογή κυρίως στις Η.Π.Α., καθώς η φορολογική τους νομοθεσία επιβάλλει το ποσό των αποσβέσεων να μην ξεπερνάει σε αριθμό το διπλάσιο ποσό που προκύπτει βάση της μεθόδου του σταθερού ποσού, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπολειμματική αξία του αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου.

Παράδειγμα: με βάση το παράδειγμα της μεθόδου του σταθερού ποσού, το ποσοστό αποσβέσεως θα είναι με την μέθοδο αυτή 45%.

#### Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

| ΕΤΟΣ | ΕΤΗΣΙΟ ΠΟΣΟΣΤΟ | ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ           | ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ | ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ |
|------|----------------|---------------------------|-------------------|----------------------------|----------------------|
| 0    |                | -                         | -                 | -                          | 2.000.000            |
| 1    | 45%            | 1.800.000*45%<br>=810.000 | 810.000           | 810.000                    | 1.190.000            |
| 2    | 45%            | 1.190.000*45%<br>=535.500 | 535.500           | 1.345.500                  | 654.500              |
| 3    | 45%            | 654.500*45%               | 294.525           | 1.640.025                  | 359.975              |

|               |     |                         |           |           |                                    |
|---------------|-----|-------------------------|-----------|-----------|------------------------------------|
|               |     | =294.525                |           |           |                                    |
| 4             | 45% | 359.975*45%<br>=159.975 | 159.975   | 1.800.000 | 200.000<br>(Υπολειμματική<br>αξία) |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |     | 1.800.000               | 1.800.000 |           |                                    |

#### 8.5.3.4. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ<sup>41</sup>

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, τα ορυχεία, τα μεταλλεία, τα λατομεία, κτλ, παρουσιάζουν μία πολύ σημαντική διαφοροποίηση από τις υπόλοιπες εκτάσεις γης. Έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, με αποτέλεσμα το κόστος κτήσης τους να αποσβένεται συστηματικά.

Η απόσβεση του κόστους κτήσεως των πάγιων στοιχείων που υπόκεινται σε εξάντληση υπολογίζεται με την μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Δηλαδή, το κόστος ανά μονάδα προϊόντος, ή με άλλα λόγια ο συντελεστής αποσβέσεως ανά μονάδα προϊόντος, υπολογίζεται από τον τύπο:

#### Αρχικό Κόστος- Υπολειμματική Αξία

Συντελ. αποσβέσεως ανά μον. προϊόντος= -----

#### Εκτιμώμενη παραγωγή σε μον. προϊόντος

Στην συνέχεια πολλαπλασιάζουμε αυτό τον συντελεστή με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που έχουν παραχθεί στην οικονομική χρήση και προκύπτει η απόσβεση για την

<sup>41</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

συγκεκριμένη χρήση.

Κατά τα τακτά χρονικά διαστήματα, ο συντελεστής αποσβέσεως θα πρέπει να εξετάζεται και να επαναπροσδιορίζεται όταν αυτό κρίνεται απαραίτητο. Η απαίτηση αυτή προκύπτει κυρίως όταν με την πάροδο του χρόνου χρήσης των παγίων προς εξάντληση παρατηρείται σημαντική διαφορά στα αποθέματα που αρχικά προβλέφθηκαν. Όταν συμβεί κάτι τέτοιο, υπολογίζουμε νέο συντελεστή αποσβέσεων. Τον νέο συντελεστή βρίσκουμε με διαίρεση του αναπόσβεστου κόστους, αυξημένου με το κόστος των έργων αξιοποιήσεων όταν υπάρχει, προς το εκτιμώμενο απομένον απόθεμα.

#### **Αναπόσβεστο Κόστος (+ Κόστος Έργων Αξιοποιήσεως)**

**Νέος Συντελεστής Αποσβέσεως= -----**

#### **Εκτιμώμενο Απομένον Απόθεμα**

Σημείωση: Η παραπάνω ενέργεια δεν πραγματοποιείται για αποσβέσεις που έχουν ήδη καταλογιστεί.

Εκτός όμως από τις εκτάσεις, με τη συγκεκριμένη μέθοδο εξετάζονται και οι εγκαταστάσεις οι οποίες χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία των προϊόντων εξορύξεως. Στην περίπτωση που οι συγκεκριμένες εγκαταστάσεις έχουν λειτουργική ζωή που μπορεί να καλύψει την επεξεργασία μεγαλύτερων ποσοτήτων από τις εκείνες που εξορίσουμε από το πάγιο, τότε η απόσβεση των εγκαταστάσεων προσδιορίζεται με βάση τις ποσότητες εξορίσεως και όχι με βάση τις ποσότητες που μπορεί να υποστηρίξει η λειτουργική ζωή των εγκαταστάσεων.

Ως εκ τούτου, η ετήσια απόσβεση των εγκαταστάσεων θα υπολογίζεται σύμφωνα με τον τύπο:

#### **Μονάδες που εξορύχθηκαν ανά έτος**

**Αποσβεστέα Αξία \* -----**

#### **Συνολικές εκτιμώμενες μονάδες αποθέματος**

Αν τώρα η λειτουργική ζωή των εγκαταστάσεων είναι μικρότερη από την ποσότητα του προϊόντος που εξορίσεται από τις γεωλογικές εκτάσεις προς εξάντληση, τότε η απόσβεση των εγκαταστάσεων θα γίνεται βάση της ωφέλιμης ζωής τους.

Όσων αφορά τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται τους φυσικούς πόρους, οι οποίες θα πρέπει να σταματήσουν την λειτουργία τους με την εξάντληση των πόρων αυτών, μοιράζουν

μέρισμα που περιλαμβάνει τόσο τα συσσωρευμένα κέρδη όσο και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις.

## **8.6. Η ΑΛΛΑΓΗ ΣΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

### **8.6.1. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ<sup>42</sup>**

Πολλές φορές, κατά την διάρκεια της ζωής και της χρήσης μίας ενσώματης ακινητοποίησης, μπορεί να αποδειχθεί ότι η μέθοδος αποσβέσεώς του που χρησιμοποιεί η επιχείρηση που το έχει στην κατοχή της δεν είναι η αρμόζουσα για το συγκεκριμένο στοιχείο. Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει από την παρατήρηση της πορείας της ωφέλιμης ζωής.

Ενδέχεται ορισμένες φορές η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου να είναι μικρότερη από αυτήν που έχει προβλεφθεί ή το πάγιο να υποστεί διάφορες φθορές. Επίσης, οι ωφέλειες που απορρέουν από την χρήση του να μην είναι οι αναμενόμενες. Ακόμη, ως απόρροια των τεχνολογικών αλλαγών, το πάγιο ενδέχεται να καταστεί τεχνολογικά ξεπερασμένο. Για όλους αυτούς τους λόγους επιβάλλεται μία επανεξέταση και επανατοποθέτηση της ωφέλιμης ζωής του παγίου υλικού στοιχείου. Ενώ παράλληλα και ο συντελεστής απόσβεσης επαναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Σε αντίθεση με τα παραπάνω, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου ενώ αναπροσαρμόζεται η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, δεν είναι αναγκαία η αναπροσαρμογή των συντελεστών απόσβεσης. Μία τέτοια περίπτωση είναι οι επισκευές και οι συντηρήσεις στις οποίες υποβάλλεται το ενσώματο πάγιο στοιχείο. Οι διαδικασίες αυτές έχουν σκοπό να επιμηκύνουν την ωφέλιμη ζωή του ή να αυξήσουν την υπολειμματική του αξία. Παρ' όλα αυτά, μία τέτοια ενέργεια δεν μας αναγκάζει να προβούμε σε επανεξέταση του ρυθμού των αποσβέσεων.

---

<sup>42</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, το Δ.Λ.Π. 16 προβλέπει ότι στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης πρέπει να γίνεται επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής, αλλά και της υπολειμματικής αξία, κάθε πάγιου στοιχείου που βρίσκεται στην κατοχή της επιχείρησης. Εάν τα αποτελέσματα που θα προκύψουν διαφέρουν από τα αναμενόμενα, τότε η δαπάνη απόσβεσης θα αναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσης, όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 8.

### **8.6.2. ΕΠΕΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΩΦΕΛΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ<sup>43</sup>**

Η επιλογή της μεθόδου αποσβέσεων γίνεται ανάλογα με τον ρυθμό των αναμενόμενων ωφελειών που προσδοκά να αποκομίσει η οικονομική μονάδα από την χρήση του ενσώματου παγίου. Η μέθοδος που έχει επιλεγεί εφαρμόζεται ομοιόμορφα από την μία χρήση στην επόμενη, εκτός και αν προκύψει οποιαδήποτε αλλαγή στον ρυθμό των ωφελειών.

Το Δ.Λ.Π. 16 προβλέπει για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις ότι για την αποφυγή τέτοιων ζητημάτων θα πρέπει στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης να επανεξετάζεται η μέθοδος απόσβεσης των παγίων, προκειμένου η μέθοδος αποσβέσεων να παρέχει τις μέγιστες ωφέλειες για την επιχείρηση.

---

<sup>43</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.



### **8.6.3. ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ<sup>44</sup>**

Υπάρχουν φορές που μπορεί να μην συμβαίνει τίποτα από όσο αναφέραμε παραπάνω, ωστόσο να είναι απαραίτητη η αλλαγή της μεθόδου με την οποία αποσβένονται τα πάγια υλικά στοιχεία μίας οικονομικής μονάδας. Η αιτία για την πρωτοβουλία αυτή ενδέχεται να είναι η ανάδειξη ακριβέστερων αποτελεσμάτων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης στην χρήση, με τον τρόπο που ορίζει το Δ.Λ.Π. 8.

### **8.7. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ<sup>45</sup>**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, η δαπάνη των αποσβέσεων επιβαρύνει σε κάθε χρήση τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Όταν, όμως, τα οικονομικά οφέλη ενός παγίου χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων στοιχείων, τότε η δαπάνη αποσβέσεως του πρώτου παγίου αποτελεί μέρος του κόστους των άλλων παγίων που παράγει η επιχείρηση. Επομένως, η δαπάνη αποσβέσεως του χρησιμοποιούμενου παγίου συμπεριλαμβάνεται στην αξία των παγίων που προκύπτουν από την παραγωγικά διαδικασία.

---

<sup>44</sup>Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

<sup>45</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

## 8.8. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ «ΜΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ»<sup>46</sup>

Πολλές επιχειρήσεις, και κυρίως μεγάλες πολυεθνικές, δεν καταχωρούν αποσβέσεις για ορισμένα κτήριά τους, όπως είναι τα καταστήματα, τα γραφεία και τα ξενοδοχεία. Οι εταιρείες αυτές υποστηρίζουν ότι λόγω της εφαρμογής ενός «πολυέξοδου και προγραμματισμένου σχεδίου επιδιορθώσεων και συντήρησης» οι συγκεκριμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις:

α) έχουν πολύ υψηλή υπολειμματική αξία, που πλησιάζει το ύψος του κόστους τους

β) έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή.

Ως αποτέλεσμα των παραπάνω λόγων, το ποσό της απόσβεσης είναι ασήμαντο.

Η περίπτωση αυτή έχει δημιουργήσει πολλά προβλήματα στους ορκωτούς ελεγκτές, καθώς η χρήση αυτή των Δ.Λ.Π. ενάντια στους βασικούς τους κανόνες, οδηγεί τους ελεγκτές στην έκδοση έκθεσης με επιφύλαξη. Για τον λόγο αυτό, το 2003 με την αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 16 καθωρίστηκε από το Σ.Δ.Λ.Π. ότι σε περίπτωση που η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου, η οποία θα αναθεωρείται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης, αυξηθεί και γίνει ίση ή μεγαλύτερη από την λογιστική του αξία, το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν μέχρις ότου η υπολειμματική αξία μελλοντικά μειωθεί σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας.

---

<sup>46</sup>Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9<sup>ο</sup>: Η ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### 9.1. ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>47</sup>

Βάση του άρθρου 27 παρ. 4 και 5 του Κ.Β.Σ., για όλες τις απογραφές πριν την 31.12.2002 ισχύουν τα ακόλουθα:

«4. Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του, και γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία - μητρώα πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση ολοσχερής απόσβεσης πάγιου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στην απογραφή αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

5. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.»

Για όλες τις απογραφές από 1.1.2003 και μέχρι και σήμερα, βάση του άρθρου 6 παρ. 4 του ν.3052/2002 ισχύουν τα εξής:

«4. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες, τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις, και γ) αναπόσβεστη αξία.

---

<sup>47</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης πάγιου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

5. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.»

Εξάλλου, όπως ορίζει και το Υπουργείο Οικονομικών, η καταχώρηση στο μητρώο παγίων των προκατασκευαζόμενων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να πραγματοποιείται με το συνολικό ποσό κόστους κάθε είδους παγίων, ενώ δεν είναι απαραίτητη η ανάλυση του κόστους αυτού.

Με βάση την παραπάνω τροποποίηση, όλοι οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας, μετά την καθολική υποχρέωση της τήρησης αθεώρητου μητρώου παγίων από 1.1.2003, καταχωρούν τα πάγια περιουσιακά στους στοιχεία σε κατηγορίες, κατηγοριοποιώντας τα κυρίως με βάση τα παρακάτω κοινά τους χαρακτηριστικά:

- α) την αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένη με τις δαπάνες επεκτάσεως, προσθηκών ή βελτιώσεων
- β) τις αποσβέσεις τους
- γ) την αναπόσβεστη αξία τους.

Η τροποποίηση αυτή συμπεριλαμβάνει και τις απογραφές που έχουν πραγματοποιηθεί στις 31.12.2002, ασχέτως αν το τηρούμενο μητρώο παγίων ήταν θεωρημένο ή αθεώρητο.

Η ενημέρωση τόσο του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, όσο και του Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων πραγματοποιείται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού.

## 9.2. ΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>48</sup>

Προκειμένου μία επιχείρηση να μπορεί να παρακολουθεί όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κατοχή της και να μπορεί να τα διαχειρίζεται, να ενημερώνεται για την πορεία της αξίας κτήσης τους και τις αποσβέσεις τους, αλλά και για την γενικότερη ύπαρξή τους, είναι υποχρεωμένη να τηρεί το λεγόμενο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων. Στο μητρώο αυτό πραγματοποιείται και η τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων στοιχείων, δηλαδή η ανάλυσή τους σε τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς.

Ο τρόπος τήρησης του μητρώου είναι στην δικαιοδοσία και την κρίση της εκάστοτε επιχειρήσεως. Ωστόσο, είναι ορισμένα στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητο να περιέχονται στον μητρώο. Τα στοιχεία αυτά είναι:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το πάγιο (ονοματολογία, διακριτικά στοιχεία, κ.ά.)
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι, κωδικοί, κτλ)
- Η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις), καθώς και η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως.
- Ο τόπος εγκατάστασης.
- Η ημερομηνία αρχής της χρήσης ή λειτουργίας του, όπως και η ημερομηνία αρχής της αδρανοποίησής του.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις, τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις.
- Τα στοιχεία και η αιτία τερματισμού της παραγωγικής τους ζωής.

---

<sup>48</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

- Τα στοιχεία της Εύλογης Αξίας τους
  - ✓ Αναπροσαρμοσμένη αξία
  - ✓ Απομειωμένη αξία
  - ✓ Υπολειμματική αξία
  - ✓ Ωφέλιμη ζωή
  - ✓ Συντελεστής απόσβεσης
  - ✓ Αποσβέσεις περιόδου (δαπάνη)
  - ✓ Αποσβεσμένη αξία
  - ✓ Αναπόσβεστη αξία
  
- Τα στοιχεία του Αποθεματικού επανεκτίμησης
  - ✓ Διαφορά επανεκτίμησης
  - ✓ Ζημίες απομείωσης (καταχωρημένες στη χρέωση της «Διαφοράς επανεκτίμησης)
  - ✓ Πραγματοποιημένη «Διαφορά επανεκτίμησης» (μεταφερόμενη απευθείας στα «Αποτελέσματα εις νέο»)
  - ✓ Υπόλοιπο «Διαφοράς επανεκτίμησης»

Για την διευκόλυνση της επιχείρησης, δίνεται η δυνατότητα της ομαδοποίησης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων σε ομοειδή πάγια, με την προϋπόθεση ότι όταν κρίνεται απαραίτητο, το κάθε πάγιο θα μπορεί εξατομικεύεται.

Η τήρηση του Μητρώου Παγίων (χειρόγραφα ή μηχανογραφημένα) ξεκίνησε να είναι υποχρεωτική από την 1.1.2003 και έπειτα και τηρείται σε αθεώρητο βιβλίο, σε καρτέλες ή σε μηχανογραφημένες καταστάσεις. Αντιθέτως, μέχρι εκείνη την περίοδο όλα τα μητρώα που τηρούσαν οι επιχειρήσεις όφειλαν να είναι θεωρημένα. Η παραπάνω τροποποίηση συμπεριέλαβε και τα μητρώα που έληγαν στις 31.12.2002, αφού η προθεσμία η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησής του έληγε την 1.1.2003.

Η εξαίρεση στον παραπάνω κανόνα εμφανίζεται στις περιπτώσεις όπου το Μητρώο Παγίων μίας επιχείρησης είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία αυτής. Το Μητρώο Παγίωνστην περίπτωση αυτή εξακολουθεί να τηρείται θεωρημένο και όχι αθεώρητο.

Η καταχώρηση στο Μητρώο Παγίων των διαφόρων στοιχείων που βρίσκονται στην κυριότητα τρίτων δεν καθίσταται απαραίτητη, βάση της εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών Εγγ. 1087193/740/2.12.2004.

Σχετικά με τις καρτέλες, στην μία πλευρά τους παρακολουθείται το κόστος κτήσεως και οι μεταβολές του παγίου και στην άλλη πλευρά οι κατ' είδος αποσβέσεις. Επιπλέον, κατά την πρώτη μηχανογραφιμένη τήρηση επιτρέπεται να καταχωρηθούν συγκεντρωτικά για το κάθε πάγιο η αξία κτήσεις και οι αποσβέσεις σωρευτικά, όπως προκύπτουν από το χειρόγραφο μητρώο παγίων.

### **9.3. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>49</sup>**

Το άρθρο 7 παρ.7 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 Πρ. 1 του ν. 3301/2004, κάνει λόγο για το Φορολογικό Μητρώο των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο επιβάλλει σε όλες εκείνες τις επιχειρήσεις που κάνουν χρήση των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές τους καταστάσεις να το εφαρμόζουν. Το μητρώο αυτό μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

Το Φορολογικό Μητρώο χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των απαραίτητων καταχωρήσεων στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, βάση των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές κατά την αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Οι διαφορές αυτές ενδέχεται να προκύπτουν είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας των παγίων είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων τους αποσβέσεων.

---

<sup>49</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009),Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Η εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών 1017162/Πολ. 1025/16.02.2005 διευκρινίζει ότι:

«Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. το κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των προτύπων αυτών. Όμως προκύπτει υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης Β΄ της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. όπως τέθηκε με την παράγραφο 1 του κοινοποιημένου άρθρου, να τηρεί και ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Το Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων είναι αθεώρητο, όπως και το Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, και ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του κοινοποιημένου άρθρου.

Στο μητρώο αυτό καταχωρούνται μόνο τα πάγια που διαφοροποιούνται λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., είτε ως προς την αρχική τους αξία προ των αποσβέσεων (τιμή κτήσης), είτε ως προς τις αποσβέσεις. Για κάθε πάγιο που διαφοροποιείται καταχωρείται η φορολογική του αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις (συντελεστής και αξία απόσβεσης) και η φορολογική αναπόσβεστη αξία αυτού.

Το νέο αυτό μητρώο μπορεί να μην τηρείται όταν τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα στο (κύριο) Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων που τηρείται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.».



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10<sup>ο</sup>: ΤΟ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

### 10.1. ΤΟ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ<sup>50</sup>

Με το κλείσιμο κάθε οικονομικής χρήσης, η εκάστοτε επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να προβεί σε ορισμένες ελεγκτικές και λογιστικές εργασίες βασιζόμενες στα ενσώματα πάγια στοιχεία της. Αποτελούν μία σειρά υποχρεωτικών ενεργειών, βάση των οποίων γίνεται ο απολογισμός του οικονομικού έτους που προηγήθηκε, αναφορικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις κάθε οικονομικής μονάδος.

Οι ελεγκτικές και λογιστικές αυτές εργασίες τέλους χρήσης είναι οι ακόλουθες:

- Η ενημέρωση του Μητρώου Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων με τις διαφορές μεταβολές που υπέστη ο κατάλογος των πάγιων στοιχείων, όπως αγορές, πωλήσεις, βελτιώσεις, καταστροφές, κ.ά. Το χρονικό περιθώριο διεκπεραίωσης της ε λόγω εργασίας είναι μέχρι την ημερομηνία συντάξεως του Ισολογισμού.
- Η ενημέρωση του Βιβλίου Επενδύσεων του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και έλεγχος για την τήρηση των διαδικασιών και των αρχών που ορίζουν όλοι οι αναπτυξιακοί νόμοι που τα αφορούν.
- Η έρευνα για τυχόν καταχώρηση δαπανών επισκευής και συντήρησης στους λογαριασμούς των ενσώματων παγίων.
- Ο εντοπισμός των παγίων που η επιχείρηση δεν εκμεταλλεύεται πλέον, καθώς και μεταφορά της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων τους από τους λογαριασμούς εντός εκμετάλλευσης σε αυτούς εκτός εκμετάλλευσης.
- Η εκκαθάριση όλων των λογαριασμών που αφορούν πάγια στοιχεία τα οποία πωλήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης. Επίσης, προσδιορισμός του αποτελέσματος που προκύπτει από τις παραπάνω ενέργειες και καταχώρηση αυτού στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 81.
- Εάν πραγματοποιηθεί πώληση ακινήτου σε τιμή μικρότερη της αντικειμενικής

---

<sup>50</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

του αξίας, τότε η χρηματική διαφορά των τιμών θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ως λογιστική διαφορά κατά την σύνταξη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων και πραγματοποίηση των κατάλληλων εγγραφών στη γενική λογιστική. Επιπλέον, καταχώρηση των αποσβέσεων στο Μητρώο Πάγιων Στοιχείων και διαπίστωση ότι στα πλήρως αποσβεσμένα πάγια έχει αφηθεί σε κάθε ένα από αυτά εναπομείνουσα αξία ένα λεπτό του ευρώ (€0,01).
- Η συμφωνία των συνολικών υπολοίπων των λογαριασμών γενικής λογιστικής (αξία κτήσης, αποσβέσεις, αναπόσβεστο ποσό) με τα υπόλοιπα των συνολικών αθροισμάτων για κάθε πάγιο στοιχείο του Μητρώου Πάγιων Στοιχείων.
- Η καταχώρηση στο Βιβλίο Απογραφών των ενσώματων ακινητοποιήσεων μόνο με βάση την αξία τους σε ομοειδείς κατηγορίες που θα είναι αντίστοιχες των λογαριασμών γενικής λογιστικής των παρακάτω συνολικών μεγεθών: α) αξίας κτήσης ή κόστους κατασκευής, προσαυθημένα με τις δαπάνες επεκτάσεως, προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεων, γ) αναπόσβεστης αξίας παγίου.
- Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της επιχειρήσεως.
- Η διαπίστωση του εάν υπήρχε ή όχι η πρόβλεψη υποτίμησης στοιχείου, του οποίου η αξία υποτιμήθηκε και δεν υπάρχει περίπτωση να ανατιμηθεί και πάλι.
- Η καταχώρηση στο Προσάρτημα όλων των στοιχείων που απαιτεί ο ν.2190/1920 για τα πάγια.
- Η εμφάνιση των παγίων στον Ισολογισμό, όπως ορίζει το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Η έρευνα για διαπίστωση της λογιστικής καταχώρησης των εμπράγματων βαρών επί των ακινητοποιήσεων, όπως και η εμφάνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.
- Τέλος, η έρευνα για την ύπαρξη τυχόν οφειλών τέλους ακίνητης περιουσίας.

## 10.2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ<sup>51</sup>

Βάση των όσων ορίζει το Δ.Λ.Π.1, οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για να είναι πλήρεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα παρακάτω:

1. τον Ισολογισμό
2. την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
3. την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που να απεικονίζει ένα από τα δύο:
  - όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων
  - τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, πλην εκείνων που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών οι οποίοι δρουν με την ιδιότητα του μετόχου
4. την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. τις Σημειώσεις με την περίληψη των σημαντικότερων λογιστικών πολιτικών, καθώς και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με τα Δ.Λ.Π., σύμφωνα με το ν.2190/1920 είναι:

1. οι Ανώνυμες εταιρίες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες στο χρηματιστήριο
2. οι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις που ενοποιούνται

Προαιρετικά, σε χρήση των Διεθνών Προτύπων στις οικονομικές τους καταστάσεις μπορούν να προβούν και οι ακόλουθοι τύποι επιχειρήσεων, βάση του ν.2190/1920:

1. Οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές Α.Ε. και Ε.Π.Ε., εφόσον:
  - ✓ η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει εγκριθεί από τη Γ.Σ. των μετόχων ή εταίρων και η απόφαση αυτή πάρθηκε βάση των διατάξεων του ν.2190/1920.

---

<sup>51</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

- ✓ Η εφαρμογή των Προτύπων να πραγματοποιηθεί για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες οικονομικές χρήσεις.
- 2. Η προαιρετική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από την μητρική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα συνεπάγεται υποχρεωτικά την υιοθέτηση των Προτύπων και από τις θυγατρικές και συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις, εντός και εκτός συνόρων, με την προϋπόθεση ότι στην αλλοδαπή χώρα εγκατάστασής τους παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

### 10.3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ<sup>52</sup>

Για τους σκοπούς της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, θα πρέπει να προηγηθεί η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας αυτών. Για τον λόγο αυτό, το άρθρο 139 παρ. 2 του ν.2190/1920 ορίζει πως:

- Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας μίας επιχείρησης θα πραγματοποιείται με βάση τα όσα ορίζουν τα Πρότυπα.
- Για όλες εκείνες τις περιπτώσεις όπου η προκύπτουσα αξία είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής, θα πρέπει η διαφορά αυτή να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές με αδιαμφισβήτητο κύρος. Παράλληλα, οι εκθέσεις των εκτιμητών οφείλουν να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίοι έχουν οριστεί για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 16 η αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων μίας οικονομικής μονάδος γίνεται στην εύλογη αξία τους. Η αξία αυτή πρέπει να εκτιμάται από τους εξειδικευμένους επαγγελματίες εκτιμητές, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα Δ.Λ.Π..

Για την αποφυγή διλημάτων όσων αφορά το ποιός κανόνας ισχύει έναντι των άλλων σε κάθε περίπτωση αποτίμησης, καθιστάται σαφές ότι οι κανόνες αποτίμησης που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π. υπερισχύουν των κανόνων αποτίμησης τόσο του ν.2190/1920 όσο και των λοιπών υφιστάμενων νόμων.

---

<sup>52</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 139 παρ. 1 του ν.2190/1920, όσες επιχειρήσεις συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις βασισμένες στις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.:

- Κατέχουν το δικαίωμα της αποκλίσεως από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. και των αντίστοιχων κλαδικών σχεδίων, από την στιγμή που η διοίκηση της επιχείρησης θα την κρίνει αναγκαία για την απρόσκοπτη εφαρμογή των Προτύπων.
- Είναι υποχρεωμένες να αποκλίνουν, κάθε φορά που οι υφιστάμενοι από τους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων έρχονται αντιμέτωποι με τους κανόνες αποτίμησης που επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π..
- Ενώ εφαρμόζονται οι παραπάνω αποκλίσεις, δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών που επιβάλλει το Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, για πράξεις διαφορετικές από το περιεγχόμενο των λογαριασμών.
- Στην περίπτωση που προκύψουν ειδικές ανάγκες των Δ.Λ.Π., γίνεται χρήση καινούριων λογαριασμών βασισμένων στην κρίση της εκάστοτε επιχείρησης.

#### 10.4. Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ<sup>53</sup>

Ο Ισολογισμός αποτελεί μία κατάσταση στην οποία όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Θέσης μίας επιχείρησης παρουσιάζονται παράλληλα σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Το ενεργητικό συνθέτουν όλα τα στοιχεία εκείνα στην κατοχή μίας επιχείρησης, τα οποία όντας περιουσιακά στοιχεία έχουν μία αξία εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες. Επιπλέον, τα περιουσιακά αυτά στοιχεία χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των διαφόρων αντικειμενικών σκοπών που ενδέχεται να έχει μία οικονομική οντότητα.

Από την άλλη πλευρά, το Παθητικό περιλαμβάνει όλες τις μακροπρόθεσμες και

---

<sup>53</sup> Τσακλάγκανος Α. Άγγελος (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμοι 1 και 2, Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε., τρίτη έκδοση.

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επωξημένη

βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μίας επιχείρησης προς τους τρίτους με τους οποίους συναλλάσσεται. Οι υποχρεώσεις αυτές οφείλουν να εξοφληθούν, με την παράλληλη θυσία κάποιων περιουσιακών στοιχείων ή ειδάλλως με την δημιουργία νέων υποχρεώσεων από πλευράς της επιχείρησης.

Επίσης, η Καθαρή Θέση (ή αλλιώς Κεφάλαιο) είναι στην ουσία το ποσό που εισφέρουν αρχικά οι μέτοχοι ή ιδιοκτήτες και αντιπροσωπεύει το μερίδιο επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης το οποίο κατέχει έκαστος, ανάλογα με το αρχικό ποσό της συνεισφοράς του.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις συγκαταλέγονται στο Ενεργητικό μίας επιχειρήσεως και πιο συγκεκριμένα στην κατηγορία Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού. Στην ομάδα αυτή περιλαμβάνονται όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία είναι μόνιμα περιουσιακά στοιχεία με φυσική ύπαρξη. Χωρίζονται στα αποσβέσιμα και στα μη αποσβέσιμα πάγια στοιχεία, ανάλογα με τις ανάγκες τους.

Στον Ισολογισμό εμφανίζονται ακόμη και ορισμένοι αντίθετοι λογαριασμοί, όπως για παράδειγμα τα αποσβεσθέντα κτήρια. Οι λογαριασμοί αυτοί μειώνουν το υπόλοιπο διαφόρων στοιχείων, είτε του Ενεργητικού είτε του Παθητικού, που εμφανίζει ο Ισολογισμός.

#### **10.4.1. ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ<sup>54</sup>**

Τα πλεονεκτήματα από την χρήση του Ισολογισμού είναι πολλά και μεγίστης σημασίας, καθώς μας παρέχουν πληροφόρηση και διευκολύνουν στην λήψη διαφόρων επιχειρηματικών αποφάσεων. Επιπλέον, ο συνδυασμός των πληροφοριών του Ισολογισμού με τις λοιπές πληροφορίες που μπορούμε να αντλήσουμε από τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις μας δίνει την ευκαιρία να πάρουμε ακόμα καλύτερες αποφάσεις για τις επαγγελματικές μας ενέργειες.

Ένα άλλο πλεονέκτημα των πληροφοριών του Ισολογισμού είναι ότι μας πληροφορούν για την κατάσταση της επιχείρησης σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή που μας ενδιαφέρει, για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις κατά ποσό και κατηγορία και τις ενδεχόμενες

---

<sup>54</sup> Τσακλάγκανος Α. Άγγελος (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμοι 1 και 2, Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε., τρίτη έκδοση.

πηγές κεφαλαίου. Μάλιστα, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία, πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ότι ο Ισολογισμός είναι και η μοναδική οικονομική κατάσταση που μας πληροφορεί γι' αυτά.

Τέλος, με την σύγκριση του Κυκλοφοριακού Ενεργητικού με των Μη Κυκλοφορούντων Στοιχείων Ενεργητικού προκύπτει ο βαθμός παγιοποίησης της περιουσίας μίας επιχείρησης. Όπως επίσης, με την σύγκριση των ενσώματων παγίων με τα Ίδια Κεφάλαια ή και τις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις μπορούμε να λάβουμε μία πολύτιμη πληροφόρηση, διαθέσιμη και πάλι μόνο μέσω του Ισολογισμού.

Από την άλλη πλευρά, ο Ισολογισμός παρουσιάζει και ορισμένα αρνητικά στοιχεία στην χρήση του. Το κυριότερο από αυτά, σχετικά με τα ενσώματα πάγια στοιχεία, είναι το γεγονός ότι λαμβάνει υπόψη του μόνο το ιστορικό τους κόστος, δηλαδή την αξία κτήσης τους, και όχι τις τρέχουσες αξίες τους. Με τον τρόπο αυτό, αφήνει απ' έξω τον καθοριστικό ρόλο που παίζει ο πληθωρισμός στην διαμόρφωση των τιμών των στοιχείων.

Επίσης, πολλά από τα ποσά που εμφανίζονται στον Ισολογισμό είναι κατά προσέγγιση και όχι ακριβή. Παραδείγματος χάρη, οι αποσβέσεις οι οποίες με όποια μέθοδο και αν υπολογίζονται βασίζονται σε απλές εκτιμήσεις.

Τέλος, ένα ακόμη αρνητικό στοιχείο του Ισολογισμού είναι ότι τόσο η ωφέλιμη ζωή όσο και η υπολειμματική αξία των παγίων στοιχείων είναι ποσά που έχουν στηριχθεί σε προσεγγίσεις και είναι δύσκολο να υπολογιστούν επακριβώς. Το γεγονός αυτό, όμως, έχει επίπτωση στην πληροφόρηση που λαμβάνουμε για την κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης, καθώς δεν συνυπολογίζει τυχόν μετατροπές που μπορεί να γίνουν στην εκτίμησή τους στο μεσοδιάστημα από την απόκτηση μέχρι την απομείωσή τους.

#### 10.4.2. ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ<sup>55</sup>

1. Ο Ισολογισμός αποτελεί έναν ενδεικτικό κατάλογο στοιχείων με διαφορετικό είδος και λειτουργία. Δεν είναι υποχρεωτικός, ούτε περιέχει όλες τις κατηγορίες κονδυλίων που θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά.
2. Δίνει την δυνατότητα της προσθήκης λογαριασμών στην περίπτωση που το μέγεθος, το είδος ή η λειτουργία ενός στοιχείου ή μίας ομάδας στοιχείων θα εξυπηρετούσε καλύτερα στην παρουσίαση της οικονομικής θέσεως της επιχείρησης αν εμφανιζόταν ξεχωριστά στον Ισολογισμό.
3. Η προσθήκη λογαριασμών στον Ισολογισμό στηρίζεται στην εκτίμηση
  - ✓ του είδους και της ρευστότητας των στοιχείων του Ενεργητικού
  - ✓ της λειτουργίας των στοιχείων του ενεργητικού μέσα στην επιχείρηση
  - ✓ του ποσού και του χρονοδιαγράμματος των υποχρεώσεων
4. Οι τίτλοι των λογαριασμών, η διάταξή τους και ομαδοποίηση των στοιχείων μπορούν να αλλάξουν ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και των συναλλαγών της, προκειμένου να έχουμε μία καλύτερη παρουσίαση της οικονομικής της θέσης.
5. Όταν τα στοιχεία του Ενεργητικού χωρίζονται σε Κυκλοφορούντα και Μη Κυκλοφορούντα και οι υποχρεώσεις σε Μακροπρόθεσμες και Βραχυπρόθεσμες, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις δεν θα πρέπει να εμφανίζονται ούτε στο Κυκλοφορούν Ενεργητικό ούτε στις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
6. Τέλος, αναφορικά και με το Δ.Λ.Π. 16, η χρήση διαφορετικών βάσεων αποτίμησης για τις διαφορετικές κατηγορίες πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποδεικνύει ότι το είδος και η λειτουργία κάθε κατηγορίας είναι διαφορετική και γι' αυτό θα πρέπει να εμφανίζονται σε διαφορετική γραμμή.

---

<sup>55</sup>Τσακλάγκανος Α. Άγγελος (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμοι 1 και 2, Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε., τρίτη έκδοση.

Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.



Παράδειγμα: Οι διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων παγίων μπορούν να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή στην αναπροσαρμοσμένη τους αξία, όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 16.

#### 10.4.3. ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ<sup>56</sup>

Καταρχάς, ένας σύντομος ορισμός γύρω από την έννοια «στοιχείο ενεργητικού» θα ήταν ότι αφορά έναν πόρο, ο οποίος ελέγχεται από μία οντότητα και η χρήση του έχει σαν σκοπό να οδηγήσει στην εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελιών σε αυτή.

Επομένως, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στο Ενεργητικό όταν:

- 1) είναι πιθανό τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση του να εισρεύσουν στην επιχείρηση
- 2) το κόστος του για την επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Τα πάγια στοιχεία αποτελούν συνήθως το μεγαλύτερο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και αυτό που καθορίζει τελικά σε σημαντικό βαθμό την χρηματοοικονομική της θέση. Επίσης, το εάν μία δαπάνη αντιπροσωπεύει στοιχείο του ενεργητικού ή των εξόδων, επηρεάζει αρκετά τα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως της οντότητας.

Για την διαπίστωση της ύπαρξης του πρώτου από τα δύο προαναφερόμενα κριτήρια, επιχείρηση πρέπει να εκτιμήσει το κατά πόσο είναι βέβαιο ότι θα εκμεταλλευτεί τις

---

<sup>56</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Τσακλάγκανος Α. Άγγελος (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμοι 1 και 2, Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε., τρίτη έκδοση.

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επανυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

μελλοντικές ωφέλειες, με βάση τις ενδείξεις που έχει κατά την αρχική καταχώρηση. Εάν είναι αρκετά σίγουρη, τότε θα μπορεί να προχωρήσει με περισσότερη ασφάλεια και στην υιοθέτηση των πιθανών κινδύνων από αυτή της την ενέργεια. Ειδικά, μπορεί να ακυρώσει την συναλλαγή του παγίου και επομένως να μην το καταχωρήσει στο ενεργητικό της.

Το δεύτερο κριτήριο της καταχώρησης πληρείται άμεσα, καθώς η αγορά του παγίου συνεπάγεται την αποδοχή του κόστους του στοιχείου. Στην περίπτωση των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων, αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους τους μπορεί να πραγματοποιηθεί από συναλλαγές με άτομα εκτός της επιχείρησης, για την απόκτηση των υλικών, της εργασίας και των λοιπών στοιχείων που προσδιορίζουν το κόστος κατά την διάρκεια της κατασκευής ενός στοιχείου.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ενδέχεται να αποκτηθούν για λόγους περιβαλλοντικούς ή για λόγους ασφάλειας. Η απόκτηση αυτή, παρ' όλο που αυξάνει σημαντικά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ήδη υπάρχοντος παγίου περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να είναι απαραίτητα στην οντότητα προκειμένου να λάβει οικονομικά οφέλη και από άλλα πάγια στοιχεία της στο μέλλον.

Στην παραπάνω περίπτωση τα πάγια αυτά συγκεντρώνουν τα απαιτούμενα χαρακτηριστικά για την καταχώρησή τους στο ενεργητικό. Πιο αναλυτικά, προσφέρουν την δυνατότητα για μελλοντικές οικονομικές οφέλειες στην επιχείρηση, περισσότερες από αυτές που θα είχε από τα σχετικά πάγια και μάλιστα χωρίς την απόκτησή τους.

Ωστόσο, η καταχώρηση τέτοιων παγίων στο ενεργητικό πραγματοποιείται μόνο εφόσον η λογιστική τους αξία, μαζί με αυτή των σχετικών παγίων, είναι μικρότερη ή ίση από την συνολική αξία κτήσης των παγίων αυτών, μαζί με τα σχετικά πάγια στοιχεία.

#### **10.4.4. ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΠΑΛΕΙΦΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ<sup>57</sup>**

Ένα πάγιο στοιχείο θα πρέπει να απαλείφεται από το ενεργητικό και κατ' επέκταση από τον Ισολογισμό μίας επιχειρήσεως, όταν αποσύρεται οριστικά από την παραγωγική διαδικασία ή διανέμεται και δεν αναμένονται ξανά οικονομικά οφέλη από αυτό.

Όσων αφορά τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή την διανομή μίας ενσώματης ακινητοποιήσεως, προσδιορίζονται βάση της διαφοράς που προκύπτει ανάμεσα στο εκτιμώμενο καθαρό προϊόν από την απόσυρση ή την διάθεση και στην λογιστική αξία του στοιχείου. Το ποσό του κέρδους ή της ζημίας καταχωρείται στα έξοδα ή στα έσοδα του λογαριασμού των αποτελεσμάτων.

#### **10.5. ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 16<sup>58</sup>**

Προκειμένου να καταφέρουμε να συγκεντρώσουμε τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις για τις

---

<sup>57</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Τσακλάγκανος Α. Άγγελος (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμοι 1 και 2, Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε., τρίτη έκδοση.

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

Global training, ΔΛΠ 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)

<sup>58</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.

Τζανάτος Δημήτρης (2008), Δημιουργία των σημειώσεων (notes) των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους, Καστανιώτη, πρώτη έκδοση.

ενσώματες ακινητοποιήσεις που βρίσκονται στην δικαιοδοσία μίας επιχείρησης, θα πρέπει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 αρχικά να υπάρχει ένα Μητρώο Παγίων. Το Μητρώο αυτό θα πρέπει να είναι ενημερωμένο με κάθε πιθανή τροποποίηση της κατάστασης των πάγιων στοιχείων, ώστε να είναι σε θέση να προσφέρει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των Σημειώσεων των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μίας οικονομικής μονάδος.

Η αλήθεια είναι πως η συγκεκριμένη εργασία είναι από τις δυσκολότερες, καθώς απαιτείται όχι μόνο ένα μεγάλο πλήθος πληροφοριών, αλλά και διαφορετική δομή, διαφορετική επεξεργασία και διαφορετικές καρτέλες κίνησης για κάθε ένα από τα ενσώματα πάγια στοιχεία που συναντώνται στην επιχείρηση.

Όσον αφορά τις πληροφορίες για τα αναπροσαρμοσμένα πάγια στοιχεία, πρέπει να διευκρινιστεί ότι θα πρέπει να γνωστοποιούνται σαν τα πάγια να μην είχαν αναπροσαρμοστεί ποτέ.

Το Δ.Λ.Π. 16, αναφερόμενο στις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να γίνονται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, επισημαίνει τα παρακάτω:

Παρ 73: *«Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:*

*α) τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,*

*β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,*

*γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,*

*δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη συσσωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου και*

*ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:*

*I. προσθήκες*

*II. τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,*

- III. αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,
- IV. αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
- V. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
- VI. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
- VII. αποσβέσεις,
- VIII. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδοπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και
- IX. άλλες μεταβολές.»

Παρ. 74: «Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

- α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,
- γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και
- δ) αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλήφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

Παρ. 75: «Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για

παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

α) η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά την διάρκεια μίας περιόδου και

β) τις μεθόδους απόσβεσης.»

Παρ. 76: «Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

α) τις υπολειμματικές αξίες,

β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

γ) τις ωφέλιμες ζωές και

δ) τις μεθόδους απόσβεσης.»

Παρ. 77: «Αν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

α) η ημερομηνία έναρξης ισχύος της ανπροσαρμογής,

β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής

γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,

δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με την χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,

ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και

στ) τα πλεονάσματα ανπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.»

Παρ. 78: «Σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 (ε) (iv) μέχρι (vi), η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Παρ. 79: «Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) την λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,

β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,

γ) την λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,

δ) την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν είναι σημαντικά διαφορετική από την λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11<sup>ο</sup>: Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

### 11.1. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ<sup>59</sup>

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ξεκίνησε να εφαρμόζεται από την 1/1/1987 με την ψήφιση του ν.1642/1986. Με την εφαρμογή του Φ.Π.Α. καταργήθηκαν ο φόρος του κύκλου εργασιών, το χαρτόσημο τιμολογίων, οι διάφοροι φόροι πολυτελείας, καθώς και η εισφορά του άρθρου 5 του α.ν.843/1948.

Ο Φ.Π.Α. αντιπροσωπεύει έναν γενικό έμμεσο φόρο κατανάλωσης, ο οποίος υπολογίζεται πάνω στην προστιθέμενη αξία τόσο των αγαθών, όσο και των υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής τους διαδικασίας. Επιπλέον, κατά την εισαγωγή αγαθών είναι ο φόρος που επιβάλλεται από τον εισαγωγέα προς τον αγοραστή.

Οι διατάξεις του ν.1642/1986 μαζί με τις αποφάσεις και τους νόμους που ακολούθησαν από την ημερομηνία έκδοσής του έως και τον 9/2000 κωδικοποιήθηκαν όλα μαζί σε ένα ενιαίο κείμενο με τις διατάξεις του ν.2859/2000. Το άρθρο 2 του εν λόγω νόμου επισημαίνει ότι το αντικείμενο του Φ.Π.Α. είναι:

- ❖ Από την πλευρά της επιχείρησης, η παροχή των αγαθών/ υπηρεσιών που παράγει.
- ❖ Η εισαγωγή αγαθών από το υποκείμενο.
- ❖ Η ενδοκοινωνική απόκτηση αγαθών από μία επιχείρηση, νέων μεταφορικών μέσων ή η απόκτηση αγαθών που υπόκεινται σε φόρους αναπροσαρμοσμένους από τους ευρωπαϊκούς ειδικούς φόρους κατανάλωσης από υποκείμενα και μη στο Φ.Π.Α. πρόσωπα.

---

<sup>59</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.



## 11.2. Ο Φ.Π.Α. ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ<sup>60</sup>

Ως αγαθά επένδυσης ορίζονται:

1. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία κυριότητας μίας επιχείρησης, δηλαδή εκείνα τα οποία ανήκουν στην επιχείρηση και αυτή τα εκμεταλλεύεται διαρκώς.
2. Οι διάφορες κατασκευές, όπως κτίρια, οι οποίες κατασκευάζονται μεν από την επιχείρηση, αλλά κυριότητά τους δεν ανήκει σε αυτή. Επομένως, η επιχείρηση καταβάλλει τον φόρο για ακίνητα που δεν της ανήκουν, αλλά κατέχει νόμιμα το δικαίωμα χρήσης τους για τουλάχιστον εννιά (9) χρόνια.

Όσων αφορά τις δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις των αγαθών επένδυσης, υπόκεινται και αυτές σε Φ.Π.Α., εκτός από εκείνες για επισκευές και συντήρηση.

Η έκπτωση φόρου σε αυτή την κατηγορία αγαθών πραγματοποιείται στην περιοδική δήλωση του μήνα κατά τον οποίο αγοράστηκε το αγαθό. Η έκπτωση επί του Φ.Π.Α. υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό, ξεκινώντας από το έτος πραγματοποίησης της απόκτησης του αγαθού επένδυσης.

Σε περίπτωση που τα αγαθά επένδυσης πάντων οριστικά να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σε διάστημα λιγότερο της πενταετίας, τότε θεωρείται πως χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες πράξεις και γίνεται εφάπαξ διακανονισμός μέσα σε εκείνο τον χρόνο.

Από την άλλη πλευρά, αν μέσα στην πενταετία από την απόκτησή τους δεν έχει γίνει έναρξη χρήσης των αγαθών, τότε θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκαν μόνο σε αφορολόγητες ενέργειες και πραγματοποιείται εφάπαξ διακανονισμός μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση της περιόδου.

---

<sup>60</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

### 11.3. Ο Φ.Π.Α. ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ<sup>61</sup>

Στην περίπτωση της αγοράς των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μίας επιχειρήσεως, καθοριστικό ρόλο στην απόδοση ή όχι του φόρου διαδραματίζει το είδος των δραστηριοτήτων τις οποίες εκτελεί η εν λόγω επιχείρηση. Επομένως, ανάλογα με το εάν οι δραστηριότητες της επιχείρησης υπόκεινται στο φόρο ή όχι, συναντάμε τις εξής περιπτώσεις:

1. Όλες οι δραστηριότητες υπόκεινται σε φορολόγηση
  2. Καμία δραστηριότητα δεν υπόκειται σε φορολόγηση
  3. Ορισμένες δραστηριότητες υπόκεινται σε φορολόγηση
- 1. Όλες οι δραστηριότητες υπόκεινται σε φορολόγηση**

Σε αυτή την περίπτωση η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης 100%, γι' αυτό και το συνολικό ποσό του φόρου εκπίπτει ολόκληρο. Επομένως, το ποσό του Φ.Π.Α. καταχωρείται στην χρέωση του ανάλογου υπολογαριασμού του λογαριασμού 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας».

Το δικαίωμα έκπτωσης επί των αγοραζόμενων πάγιων στοιχείων αποφασίζεται κατά τον χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης του εκάστοτε ενσώματου αγαθού. Παράλληλα, το ποσό της έκπτωσης υπόκειται σε πενταετή (5) διακανονισμό διότι θεωρείται πως θα αποτελέσει αγαθό επένδυσης για τα επόμενα πέντε (5) συναπτά έτη. Η πενταετία αυτή ξεκινάει να μετράει από την αρχή της διαχειριστικής χρήσης κατά την οποία ξεκινάει να γίνεται χρήση του παγίου. Για παράδειγμα, αν ξεκινήσουμε να χρησιμοποιούμε το πάγιο στις 31/12, ενώ η οικονομική χρήση είναι από 1/1 έως 31/12, τότε σαν έναρξη της χρησιμοποίησης του στοιχείου θα θεωρηθεί η 1/1 του ίδιου έτους.

Επιπρόσθετα, στην περίπτωση που το αγαθό αγοράστηκε πολύ νωρίτερα από ότι χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση, σημαίνει ότι ο φόρος ήδη εκπέστηκε. Εάν στην πορεία το αγαθό χρησιμοποιηθεί σε δραστηριότητες που υπόκεινται σε φορολόγηση, τότε ορθός

---

<sup>61</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλης, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλης, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

εκπέστηκε ο Φ.Π.Α.. Αν όμως χρησιμοποιηθεί σε μη φορολογητέες δραστηριότητες, τότε θα πρέπει να γίνει διόρθωση. Δηλαδή, το ποσό αυτό του φόρου θα πρέπει να επιστραφεί αυτούσιο και εφάπαξ στο Κράτος.

Παράδειγμα: Έστω η επιχείρηση «Κ» αγοράζει στις 30/11/2006 μηχάνημα αξίας 30.000 € και το Φ.Π.Α. του ανέρχεται στις 6.000€. Ο φόρος θα εκπέσει τον μήνα της αγοράς. Η εγγραφή που θα πρέπει να γίνει είναι η ακόλουθη:

---

|  |        |
|--|--------|
| 12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ | 30.000 |
|--|--------|

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Δ»

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ | 6.000 |
|---------------------------------|-------|

54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

54.00.XX Φόρος αγοράς πάγιων στοιχείων

|                        |        |
|------------------------|--------|
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ | 36.000 |
|------------------------|--------|

38.00 Ταμείο

38.00.XX Ταμείο

*Αιτιολογία: αγορά μηχανήματος για δραστηριότητες υποκείμενες σε Φ.Π.Α.*

---

## **2. Καμία δραστηριότητα δεν υπόκειται σε φορολόγηση**

Στην περίπτωση αυτή, όπως καθιστάται σαφές και από τα προηγούμενα, δεν εκπίπτει ο Φ.Π.Α. επί της αξίας των αγοραζόμενων πάγιων στοιχείων. Άρα, δεν καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, αλλά προσαυξάνει το κόστος κτήσης των ενσώματων ακινοποιήσεων που αποκτήθηκαν.

Παράδειγμα: Έστω η επιχείρηση «Ζ» αγοράζει το ίδιο μηχάνημα με την επιχείρηση «Κ», αλλά θα το χρησιμοποιήσει σε αφορολόγητες δραστηριότητες. Το μηχάνημα αυτό έχει κόστος κτήσης 30.000 € και ο φόρος που του αντιστοιχεί ανέρχεται στις 6.000 €. Θα πραγματοποιηθεί η εγγραφή:

---

|  |        |
|--|--------|
| 12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ | 36.000 |
|--|--------|

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Δ»

|                        |        |
|------------------------|--------|
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ | 36.000 |
|------------------------|--------|

38.00 Ταμείο

38.00.XX Ταμείο

*Αιτιολογία: αγορά μηχανήματος για δραστηριότητες μη υποκείμενες σε Φ.Π.Α.*

---

### **3. Ορισμένες δραστηριότητες υπόκεινται σε φορολόγηση**

Στην προκειμένη περίπτωση συναντάμε την συνένωση των δύο προηγούμενων περιπτώσεων σε μία. Δηλαδή, για τις φορολογητέες δραστηριότητες ο φόρος θα εκπίπτει με καταχώρησή του στην χρέωση του 54.00. Αντίθετα, για τις αφορολόγητες δραστηριότητες το ποσό του φόρου που τους αναλογεί θα βαραίνει το κόστος κτήσης των αγοραζόμενων ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Παράδειγμα: Έστω ότι η επιχείρηση «Β» αγοράζει το ίδιο μηχάνημα αξίας 30.000 € με Φ.Π.Α. 6.000 € για τη χρήση του σε δραστηριότητες που φορολογούνται κατά 60%, ενώ κατά το υπόλοιπο 40% είναι αφορολόγητες. Επομένως, οι 6.000 € που αναλογούν στον φόρο θα εκπίπτουν κατά 60%, ενώ θα επιβαρύνουν το κόστος κτήσης του παγίου κατά 40%. Η εγγραφή που θα γίνει είναι η ακόλουθη:

---

|  |        |
|--|--------|
| 12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ | 32.400 |
|--|--------|

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Δ»

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ | 3.600 |
|---------------------------------|-------|

54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

54.00.XX Φόρος αγοράς πάγιων στοιχείων

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 36.000

38.00 Ταμείο

38.00.XX Ταμείο

*Αιτιολογία: αγορά μηχανήματος για δραστηριότητες υποκείμενες και μη σε Φ.Π.Α.*

---

#### **11.4. Ο Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ<sup>62</sup>**

Πρώτον και κύριον, στην περίπτωση της μεταβίβασης ακινήτων, ως κτίρια ορίζουμε τα κτίματα και τις λοιπές κατασκευές, που είναι μόνιμα συνδεδεμένες με τα κτίσματα ή το έδαφος. Επιπλέον, ως πρώτη εγκατάσταση λαμβάνουμε υπόψη την πρώτη χρησιμοποίηση των κτιρίων μετά την ανέγερσή τους.

Για να αποδόσουμε το Φ.Π.Α. στην μεταβίβαση των ακινήτων, θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Η μεταβίβαση να αφορά ολοκληρωμένα ή ημιτελή κτίρια του οικοπέδου, μαζί με το οποίο μεταβιβάζονται.
2. Η παράδοση να γίνεται από άτομο που να υπόκειται σε Φ.Π.Α., δηλαδή από τον εργολάβο που το κατασκεύασε.
3. Η μεταβίβαση να πραγματοποιείται με ανταλλάξιμη αξία είτε σε χρηματικές μονάδες, είτε σε είδος.

---

<sup>62</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

4. Η παράδοση του κτιρίου να γίνεται πριν από την ημερομηνία της πρώτης εγκατάστασης σε αυτό της επιχειρήσεως.
5. Η άδεια κατασκευής του ακινήτου να έχει εκδοθεί από την 1/1/2006 και έπειτα.

Σχετικά με το ποσοστό του Φ.Π.Α., στην περίπτωση της μεταβίβασης ακινήτων ανέρχεται σε 19%, με εξαίρεση τα νησιά του Αιγαίου όπου το ποσοστό του Φ.Π.Α. είναι μόλις 9%.

Αν τώρα συναντήσουμε την περίπτωση των ιδιοπαραγόμενων κτιρίων από μία επιχείρηση μέσα σε ιδιόκτητο οικόπεδο, ισχύουν οι εξής παράμετροι:

- ❖ Αν το κτίριο προορίζεται να καλύψει ανάγκες φορολογητέων δραστηριοτήτων και μόνο, τότε ο Φ.Π.Α. των αγοραζόμενων υλικών και των εργασιών εκπίπτει 100%. Εάν όμως έχει σκοπό να καλύψει ανάγκες τόσο φορολογητέων όσο και αφορολόγητων δραστηριοτήτων, τότε Φ.Π.Α. των αγοραζόμενων υλικών και των εργασιών εκπίπτει κατά το ποσοστό που η επιχείρηση προβαίνει σε φορολογητέες πράξεις. Αντιθέτως, ο Φ.Π.Α. επί των υλικών και εργασιών που αντιστοιχούν σε αφορολόγητες δραστηριότητες βαραίνει το κόστος του κτιρίου υπό κατασκευή.
- ❖ Αν η επιχείρηση είναι και η πρώτη που θα χρησιμοποιήσει το κτίριο μετά την ολοκλήρωσή του, το ακίνητο θεωρείται αγαθό επένδυσης και ο φόρος ακολουθεί την διαδικασία που αντιστοιχεί στην προκειμένη περίπτωση. *(βλ. προηγούμενη παράγραφο)*
- ❖ Ο δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. κρίνεται τον πρώτο χρόνο χρήσης του ακινήτου.

#### **11.5. Ο Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ<sup>63</sup>**

Στην περίπτωση της πώλησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όσων αφορά το Φ.Π.Α. συναντάμε δύο περιπτώσεις.

---

<sup>63</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

1. Διακανονισμός το ποσού του Φ.Π.Α. που δεν διακανονίστηκε.
2. Μη διακανονισμός του ποσού του Φ.Π.Α. που δεν διακανονίστηκε.

### **1. Διακανονισμός το ποσού του Φ.Π.Α. που δεν διακανονίστηκε**

Διακανονισμό του ποσού του Φ.Π.Α. που δεν διακανονίστηκε έχουμε στην περίπτωση που το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου επί της αξίας πώλησης του ενσώματου παγίου. Για να γίνει κατανοητή η εν λόγω περίπτωση θα χρησιμοποιηθεί το παρακάτω παράδειγμα.

Παράδειγμα: έστω ότι η επιχείρηση «Δ» αγοράζει μηχάνημα «Ο» αξίας €20.000 στις 02/02/2002, το οποίο έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο μηχάνημα είναι 3.800 € και καταβάλλεται εφάπαξ κατά το έτος απόκτησης του παγίου. Η επιχείρηση θα πωλήσει το μηχάνημα στις 20/10/2005 προς 6.000 € με αναλογούν Φ.Π.Α. 1.140 €.

Το ποσό του Φ.Π.Α. ανά έτος ανέρχεται σε:  $3.800 : 5 = 760\text{€}$

Ο φόρος για τα έτη 2002 έως 2004 ανέρχεται σε:  $760 * 3 = 2.280 \text{ €}$

Ο φόρος για τα εναπομείναντα έτη 2005 και 2006 ανέρχεται σε:  $760 * 2 = 1.520$

Επειδή το ποσό των 1.520 €, που είναι ο φόρος που δεν έχει διακανονιστεί, είναι μεγαλύτερο από το ποσό των 1.140 €, δηλαδή τον φόρο από την πώληση του παγίου, θα υπάρξει διακανονισμός του Φ.Π.Α.. Επομένως, με την περιοδική δήλωση του μήνα πώλησης του παγίου θα αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος από την πώληση του παγίου (1.140 €) και με την εκκαθαριστική δήλωση του 2005 θα δοθεί και το ποσό των 380 € ( $1.520 - 1.140$ ) που υπολείπεται.

Τέλος, το μήνα πώλησης του περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να γίνει η εξής εγγραφή, για να έχουμε σωστά αποτελέσματα:

---

12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ  
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 380

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Ο»

---

54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξιάς

54.00.90 Διακανονιστέος φόρος παγίων

---

**2. Μη διακανονισμός του ποσού του Φ.Π.Α. που δεν διακανονίστηκε**

Διακανονισμός του ποσού του Φ.Π.Α. που δεν διακανονίστηκε δεν γίνεται στην περίπτωση όπου το ποσό αυτό είναι μικρότερο από το ποσό του φόρου που προκύπτει από την πώληση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα: έστω ότι η επιχείρηση «Δ» αγοράζει μηχάνημα «Ο» αξίας €20.000 στις 02/02/2002, το οποίο έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο μηχάνημα είναι 3.800 € και καταβάλλεται εφάπαξ κατά το έτος απόκτησης του παγίου. Η επιχείρηση θα πωλήσει το μηχάνημα στις 20/10/2005 προς 16.000 € με αναλογούν Φ.Π.Α. 3.040 €.

Το ποσό του Φ.Π.Α. ανά έτος ανέρχεται σε:  $3.800 : 5 = 760\text{€}$

Ο φόρος για τα έτη 2002 έως 2004 ανέρχεται σε:  $760 * 3 = 2.280\text{ €}$

Ο φόρος για τα εναπομείναντα έτη 2005 και 2006 ανέρχεται σε:  $760 * 2 = 1.520$

Επειδή το ποσό των 1.520 €, που είναι ο φόρος που δεν έχει διακανονιστεί, είναι μικρότερο από το ποσό των 3.040 €, δηλαδή τον φόρο από την πώληση του παγίου, δεν θα υπάρξει διακανονισμός του Φ.Π.Α.. Επομένως, η επιχείρηση απλώς θα καταβάλλει στο Δημόσιο το ποσό των 3.040 €, του φόρου από την πώληση του μηχανήματος.



## 11.6. Ο Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ<sup>64</sup>

Για να μπορέσουμε να αποδώσουμε το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) σε ένα αγαθό, θα πρέπει να έχει προηγηθεί η παράδοση του αγαθού από τον πωλητή του στον αντισυμβαλλόμενο αγοραστή του, πρόσωπα δηλαδή που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. κατά τις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 2 του ν.2859/2000.

Ωστόσο, υπάρχουν και ορισμένες πράξεις κατά τις οποίες δεν γίνεται πραγματική παράδοση αγαθού, όμως ο νόμος εξακολουθεί να τις συγκαταλέγει στις παραδόσεις. Οι πράξεις αυτές έχει καθιερωθεί να ονομάζονται **Πράξεις Αυτοπάδοσης** και τους επιβάλλεται κανονικά και ο Φ.Π.Α.

Όσων αφορά την υποχρέωση προς το Δημόσιο, καθιστάται σαφές ότι σε όλες οι πράξεις αυτοπαραδόσεως αγαθών συνοδεύονται από την υποχρέωση καταβολής φόρου στο κράτος. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε υπόψη μας την τιμή αγοράς του αγαθού ή όταν αυτή δεν είναι γνωστή, λαμβάνουμε ως κριτήριο την τιμή αγοράς παρόμοιων αγαθών. Αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, τότε βασιζόμαστε στο κόστος των αγαθών κατά των χρόνο πραγματοποιήσεως της αυτοπαραδόσεως.

Η επιχείρηση, σε κάθε μία περίπτωση αυτοπαραδόσεως, είναι υποχρεωμένη από τον Κ.Β.Σ. να εκδίδει «ειδικό στοιχείο αυτοπαραδόσεως αγαθών». Σε αυτό, αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στο στοιχείο, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος», αλλά και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία υπάρχει που ο εκδότης την θεωρεί αναγκαία.

Το «ειδικό στοιχείο αυτοπαραδόσεως αγαθών» είναι αθεώρητο, εκδίδεται με την παράδοση του αγαθού και φυλάσσεται στα αρχεία της επιχείρησης για όσο χρόνο προβλέπει ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 21 παρ.2)

Επιπλέον, ο Κ.Β.Σ. δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να εκδώσουν άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ., αντί του στοιχείου αυτοπαραδόσεως, με την προϋπόθεση ότι κατά την έκδοσή του θα φέρει πάνω του την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαραδόσεως».

---

<sup>64</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

### **11.7. Ο Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ<sup>65</sup>**

Αυτοπαράδοση ακινήτου αποτελεί η ιδιόχρηση του ακινήτου, το οποίο να υπάγεται σε Φ.Π.Α., από το ίδιο το υποκείμενο που το κατέχει για μη φορολογητέα δραστηριότητα. Παραδείγματος χάρη ο εργολάβος που κατασκεύασε το ακίνητο και το εκμεταλλεύεται ως χώρο διεξαγωγής σεμιναρίων για την εκπαίδευση του προσωπικού της κατασκευαστικής του εταιρίας. Στην περίπτωση αυτή δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης επί του Φ.Π.Α. για τον εργολάβο.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. στην προκειμένη περίπτωση αυτοπαράδοσης θα πρέπει κατά την χρήση του ακινήτου να υποβάλλει την ειδική δήλωση του Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα με την περιοδική του δήλωση θα πρέπει να καταβάλλει και τον φόρο που αναλογεί στο Κράτος.

Επιπλέον, στην περίπτωση αυτοπαράδοσης ακινήτου συγκαταλέγονται και οι περιπτώσεις όπως ιδιοκατοίκηση ακινήτου, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση, κτλ. ακινήτου.

### **11.8. Ο Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ<sup>66</sup>**

Αυτοπαράδοση αγαθών επένδυσης συνίσταται στην περίπτωση όπου ο ιδιοκτήτης ατομικής επιχείρησης ή μέλος προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε. αναλαμβάνει ορισμένα ενσώματα πάγια στοιχεία ή του διατίθενται δωρεάν, αλλά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή για άλλον κλάδο της. Για τον λόγο αυτό, εκδίδεται δελτίο αυτοπαράδοσης στο οποίο αναγράφεται η αξία που έχει το κάθε πάγιο στοιχείο την παρούσα στιγμή της παράδοσης.

---

<sup>65</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

<sup>66</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

### 11.9. Η ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.<sup>67</sup>

Βάση του άρθρου 34 παρ. 1 περ. δ' του Κώδικα Φ.Π.Α., ο Υπουργός Οικονομικών έχει το δικαίωμα να διατάξει ότι σε ορισμένες βιομηχανίες ή βιοτεχνίες δεν θα πραγματοποιηθεί έκπτωση ή επιστροφή φόρου, αλλά θα δοθεί το δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του Φ.Π.Α. που τους αναλογεί.

Μία τέτοια απόφαση αποτέλεσαι και η Π. 2869/1987, η οποία προέβλεπε μεταξύ άλλων και τα εξής:

- Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό νέου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού από τις βιομηχανίες, τις βιοτεχνίες, τα λατομεία, τα μεταλλεία, τα ξενοδοχεία και τις αγροτικές επιχειρήσεις που είναι ενταγμένες (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα- αγοραστή) με την πρώτη περιοδικά δήλωση που θα υποβάλλει μετά την αγορά ή εισαγωγή.
- Στον έννοια του εξοπλισμού περιλαμβάνονται τα μηχανήματα, τα εξαρτήματα και τα λοιπά όργανα, μαζί και τα ανταλλακτικά τους, με την προϋπόθεση ότι αποκτώνται μαζί με τα μηχανήματα και τα λοιπά όργανα στα οποία αντιστοιχούν. Στον εξοπλισμό μπορούμε επίσης να λάβουμε υπόψη και τα θερμοκήπια όπως και τα μηχανήματα, εξαρτήματα, ξύλινες ή μεταλλικές κατασκευές και λοιπά όργανα τα οποία συνοδεύουν τα θερμοκήπια.
- Η αξία των αποκτηθέντων επενδυτικών αγαθών αυξάνει την αξία των φορολογικών εισροών και εκροών της επιχείρησης την συγκεκριμένη περίοδο της απόκτησής τους. Επομένως, ο Φ.Π.Α. που τους αναλογεί προσαυξάνει αντίστοιχα και τον φόρο εισροών και τον φόρο εκροών της περιόδου της απόκτησης.

Η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθήσει ένας επενδυτής όταν επιθυμεί να αγοράσει ή να εισάγει τα πιο πάνω αγαθά με την μέθοδο της αναστολής της καταβολής του Φ.Π.Α. είναι να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιβολή του Φ.Π.Α.,

---

<sup>67</sup> Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

αίτηση για να ζητήσει την έγκριση προκειμένου να προβεί σε αυτή την πράξη.

Ωστόσο, τίθεται και ο περιορισμός για το μέγεθος της απόκτησης αγαθών με αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α.. Με το άρθρο 48 του ν.2093/1992 προβλέπεται ότι για την πραγματοποίηση της παραπάνω ενέργειας, το μέγεθος του Φ.Π.Α. θα πρέπει υποχρεωτικά να είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 1.000.000 δρχ. (αντίστοιχα 3.000 ευρώ) για κάθε μεμονωμένη συναλλαγή.

#### **11.10. ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ, ΑΠΩΛΕΙΑ ΚΑΙ ΚΛΟΠΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ<sup>68</sup>**

Όταν η επιχείρηση έχει να αντιμετωπίσει την κλοπή, την καταστροφή ή την απώλεια ενός αγαθού επένδυσης, τότε θεωρείται ότι το επενδυτικό αγαθό έχει χρησιμοποιηθεί σε δραστηριότητες υποκείμενες σε φόρο. Επομένως, ο φόρος που αναλογεί στην αγορά του ενσώματου στοιχείου εκπίπτει 100%.

Με άλλα λόγια, αν το ποσό του Φ.Π.Α. κατά την αγορά του στοιχείου εκπέστηκε 100%, δεν επιστρέφεται στο Κράτος. Αν όμως, δεν εκπέστηκε εκείνη την χρονική στιγμή αλλά επιβάρυνε την αξία κτήσης του παγίου, τότε θα πραγματοποιηθεί διακανονισμός του φόρου που δεν εκπέστηκε και θα εκπίψει το ποσό εκείνο το οποίο αναλογεί στα υπολειπόμενα έτη της υποχρεωτικής πενταετίας.

Παράδειγμα: Έστω ότι το μηχάνημα «Δ» κόστος κτήσης 30.000 € με αναλογούν Φ.Π.Α. 6.000 € εκλάπηκε το έτος 2009, δηλαδή κατά το 4<sup>ο</sup> έτος της κατοχής και χρήσης του από την επιχείρηση «Κ». Η επιχείρηση θα προβεί σε διακανονισμό για το 40% του ποσού του φόρου που δεν εκπέστηκε μέχρι τώρα και αναλογεί στα δύο εναπομείναντα έτη του πενταετούς διακανονισμού. Λαμβάνοντας υπόψη και τις αποσβέσεις τις οποίες έχει πραγματοποιήσει μέχρι το έτος 2009 το μηχάνημα, που ανέρχονται στο 60% της συνολικής του αξίας κτήσεως, δηλαδή 18.000 €, οι εγγραφές στις οποίες θα προβεί η επιχείρηση είναι οι παρακάτω:

---

<sup>68</sup> Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη

Σακέλλης Ι. Εμανουήλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ  
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 18.000

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα- τεχνικές εγκαταστάσεις- λοιπός τεχνολογικός εξοπλισμός

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 18.000

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Δ»

*Αιτιολογία: αποσβέσεις μηχανήματος για τις χρήσεις από 2006 έως και 2008.*

---

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ 960

54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

54.00.XX Φόρος αγοράς πάγιων στοιχείων

12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 960

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Δ»

*Αιτιολογία: επιστροφή του ποσού του Φ.Π.Α. που δεν επέστηκε στην επιχείρηση*

---

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ 13.440

81.02 Έκτακτες Ζημίες

81.02.XX Ζημίες από κλοπή πάγιων περιουσιακών στοιχείων

12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 13.440

12.00 Μηχανήματα

12.00.XX Μηχάνημα «Δ»

*Αιτιολογία: Ζημίες λόγω κλοπής πάγιων περιουσιακών στοιχείων*

---

Σημείωση 1: το ποσό των 960 € προκύπτει από την πράξη:  $6000 * 40\% = 2400$

Και έπειτα  $2400 * 2/5 = 960$

Σημείωση 2: το ποσό των 13.440 € προκύπτει από την πράξη:

$$(30.000 + 2.400) - (18.000 + 960) = 13.440$$

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ❖ ΒΙΒΛΙΑ

1. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998), Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις ΔΛΠ 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Accounting Standards Committee.
2. Τζανάτος Δημήτρης (2008), Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Καστανιώτη, πρώτη έκδοση.
3. Τζανάτος Δημήτρης (2008), Δημιουργία των σημειώσεων (notes) των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους, Καστανιώτη, πρώτη έκδοση.
4. Τσακλάγκανος Α. Άγγελος (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμοι 1 και 2, Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε., τρίτη έκδοση.
5. Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Β', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.
6. Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Γ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.
7. Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.
8. Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή. Λογιστικό- φορολογικό δίκαιον & λογιστική, τόμος Ε', Ε.Σακέλλη, Τρίτη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.
9. Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Α', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

10. Σακέλλης Ι. Εμανούηλ (2003), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Δ', Ε.Σακέλλη, Δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη.

#### ❖ ΑΡΘΡΑ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

1. EC staff (2009), International Accounting Standard 16Property, Plant and Equipment, EC Europa, [online], available: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias16\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf)
2. IFRS (2010), Accounting for nono- current assets, Audit Commission, [online], available: [http://www.auditcommission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/Downloads/2010\\_05\\_05IFRSbriefingPPE.pdf](http://www.auditcommission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/Downloads/2010_05_05IFRSbriefingPPE.pdf)
3. Birzeit Consulting Corporate (2003), IAS 16 - Property, Plant and Equipment, Birzeit Consulting Corporate, [online], available: [www.bzconsult.com/.../Copy\\_of\\_IAS\\_16\\_property\\_plant\\_and\\_equipment.pdf](http://www.bzconsult.com/.../Copy_of_IAS_16_property_plant_and_equipment.pdf)
4. Global training, ΔΛΠ 16«Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», Global training, [online], διαθέσιμο: [www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/.../TOMOS%20A/DLP16.pdf)
5. Ιατρίδης Γεώργιος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Εφαρμογή, δυσχέρειες και χρησιμότητα, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, [online], διαθέσιμο: [http://62.1.43.74/5Ekhdosis/UplPDFs//deltia/4\\_2004/84-95.pdf](http://62.1.43.74/5Ekhdosis/UplPDFs//deltia/4_2004/84-95.pdf)
6. Καπράλης Πάρης (2005), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάγκη εναρμόνισης με το διεθνές επιχειρείν, Entersoft, [online], διαθέσιμο: <http://www.entersoft.gr/files/pdf/news-articles/Infocom%2006-2005.pdf>
7. Μυλωνάς Δημήτριος (2006), Δυνατότητες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις: Η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Βόρεια Ελλάδα, [online], διαθέσιμο: <http://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/372>
8. Σύνορα- Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2007), Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ),



[online], διαθέσιμο:

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm)

#### ❖ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

1. International Accounting Standards Board: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
2. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ελλάδος): [www.soel.gr](http://www.soel.gr)
3. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών: [www.mnec.gr](http://www.mnec.gr)
4. Tax Heaven: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
5. EC Europa: [www.eceuropa.eu](http://www.eceuropa.eu)
6. e-Λογιστική: [www.e-logistiki.gr](http://www.e-logistiki.gr)
7. Ο πανδέκτης του λογιστή: [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)
8. E-learning system IRIS: [www.research.altec.gr/iris/html/home.htm](http://www.research.altec.gr/iris/html/home.htm)
9. Power- Tax: [www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)