**ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ – ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Στην κατηγορία των ενσώματων πάγιων στοιχείων κατατάσσονται τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία:

**(α) έχουν υλική υπόσταση**

**(β) κατέχονται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για ενοικίαση σε τρίτους, ή για διοικητικούς σκοπούς** και**,**

**(γ) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία χρήσεις.**

**Επενδυτικά Ακίνητα**

**Κατέχονται για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο παρά για**

* **α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή**
* **β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.**

**Παράδειγμα**

Η κατασκευαστική εταιρεία ΑΒΓ κατασκεύασε δύο αποθήκες. Από τις αποθήκες αυτές, η μία θα χρησιμοποιηθεί από την ΑΒΓ για αποθήκευση του εξοπλισμού της και η άλλη θα πουληθεί. Χαρακτηρίστε τα δύο ακίνητα.

* Κανένα από τα δύο ακίνητα δεν αποτελεί επενδυτικό ακίνητο. Ειδικότερα:
* (α) Η αποθήκη που θα χρησιμοποιηθεί για αποθήκευση του εξοπλισμού της ΑΒΓ είναι ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο. Στις λογιστικές καταστάσεις θα αναγνωριστεί σαν ιδιοχρησιμοποιούμενο πάγιο.
* (β) Η άλλη αποθήκη προορίζεται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της ΑΒΓ. Συνεπώς, ούτε αυτή ικανοποιεί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης σαν επενδυτικά ακίνητα. Η αποθήκη αυτή θα αναγνωριστεί στα αποθέματα της ΑΒΓ.

**Παράδειγμα**

Η τράπεζα ΑΒΓ απόκτησε μέσα από πλειστηριασμό δέκα υπόγειους χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων σε μία πολυκατοικία. Στην περιοχή στην οποία βρίσκονται οι υπόγειοι χώροι στάθμευσης, αναμένεται ότι θα σημειωθούν τα επόμενα χρόνια σημαντικές αυξήσεις των τιμών πώλησης των ακινήτων καθώς και των μισθωμάτων επειδή στην περιοχή αυτή θα κατασκευασθεί ο νέος τερματικό σταθμός του μετρό. Ο τερματικός σταθμός αναμένεται να τεθεί σε λειτουργία σε τρία χρόνια. Χαρακτηρίστε τους χώρους στάθμευσης.

* Οι υπόγειοι χώροι κατέχονται για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς παρά για:
* α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
* β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
* Οι χώροι στάθμευσης ικανοποιούν τα κριτήρια χαρακτηρισμού σαν επενδυτικά ακίνητα και θα αναγνωριστούν σαν τέτοια στις λογιστικές της καταστάσεις της ΑΒΓ.

**Αρχική αναγνώριση και αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων**

Κατά την αρχική αναγνώριση ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αποτιμάται στο κόστος του. Το κόστος ενός ενσώματου παγίου στοιχείου αποτελείται από την τιμή αγοράς του - μειωμένη κατά τις τυχόν υπάρχουσες εκπτώσεις - καθώς και από κάθε δαπάνη που είναι απαραίτητο να γίνει προκειμένου το στοιχείο να είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών αποτελούν: τα κόστη εγκατάστασης μηχανημάτων και εξοπλισμού, τα έξοδα μεταβίβασης ακινήτων, τα μεταφορικά έξοδα κ.α. Αυτές οι δαπάνες καλούνται άμεσα επιρρηπτόμενες δαπάνες.

**Παράδειγμα 1**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αγοράζει οικόπεδο από τον Α με σκοπό την ανέγερση αποθήκης. Το τίμημα συμφωνείτε στα €100.000. Για την πραγματοποίηση της αγοράς η «ΜΤ ΑΕ» πραγματοποίησε τα παρακάτω έξοδα: συμβολαιογραφικά έξοδα €2.000, αμοιβές δικηγόρων €1.500, φόρος μεταβίβασης (επιβαρύνει την «ΜΤ ΑΕ») €1.200, προμήθεια μεσίτη €2.500. Εντός του οικοπέδου υπάρχει κάποιο κτήριο το οποίο πρέπει να κατεδαφιστεί προκειμένου να κατασκευαστεί η αποθήκη. Τα έξοδα κατεδάφισης ανέρχονται σε €3.000, ενώ από την πώληση των οικοδομικών υλικών η «ΜΤ ΑΕ» εισέπραξε €650.

Το κόστος κτήσεως του οικοπέδου διαμορφώνεται ως εξής:

Τιμή αγοράς του οικοπέδου €100.000

Πλέον: Άμεσα επιρρηπτόμενες δαπάνες:

Συμβολαιογραφικά έξοδα €2.000

Αμοιβές δικηγόρων €1.500

Φόρος μεταβίβασης €1.200

Προμήθεια μεσίτη €2.500

Έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτηρίου €3.000

Έσοδα από πώληση οικοδομικών υλικών (€650) €2.350 €9.550

Συνολικό Κόστος Κτήσεως €109.550

**Παράδειγμα 2**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αγοράζει κτήριο με σκοπό την εγκατάσταση των διοικητικών υπηρεσιών της επιχείρησης προς €60.000. Τα έξοδα μεταβίβασης του κτηρίου τα οποία βαρύνουν τον αγοραστή ανήλθαν σε €2.500. Το κτίριο ήταν σε πολύ κακή κατάσταση και απαιτήθηκε η εκτέλεση εκτεταμένων εργασιών επισκευών επί του κτηρίου προκείμενου αυτό να είναι έτοιμο να στεγάσει τις διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας. Η σχετική δαπάνη ανήλθε σε €20.000. Επιπλέον, απαιτήθηκε η εκτέλεση εργασιών διαμόρφωσης των εσωτερικών χώρων του κτιρίου προκειμένου να εγκατασταθούν οι διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας. Το συνολικό κόστος διαμόρφωσης των εσωτερικών χώρων του κτηρίου ήταν €12.000.

Το ποσό με το οποίο θα αποτιμηθεί το κτήριο κατά την αρχική του αναγνώριση προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή αγοράς του κτηρίου €60.000

Πλέον Άμεσα επιρρηπτόμενες δαπάνες:

Έξοδα μεταβίβασης κτηρίου €2.500

Δαπάνες επισκευών €20.000

Δαπάνες διαμόρφωσης εσωτερικών χώρων €12.000 €34.500

Συνολικό Κόστος Κτήσεως €94.500

**Παράδειγμα 3**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αγοράζει καινούργιο μηχάνημα από τον Α. Η τιμολογιακή αξία του μηχανήματος είναι € 15.000. Τα έξοδα μεταφοράς του μηχανήματος είναι €500 ενώ τα έξοδα ρύθμισης και εγκατάστασης του μηχανήματος ανέρχονται σε €120. Σημειώνεται ότι ο Α προσφέρει έκπτωση στην «ΜΤ ΑΕ» ποσού €800 επί της τιμολογιακής αξίας του μηχανήματος.

Το κόστος κτήσεως του μηχανήματος διαμορφώνεται ως εξής:

Τιμή αγοράς του μηχανήματος €15.000

Μείον: Έκπτωση προμηθευτή €800 14.200

Πλέον Άμεσα επιρρηπτόμενες δαπάνες:

Έξοδα μεταφοράς €500

Έξοδα ρύθμισης και εγκατάστασης €120 €620

Συνολικό Κόστος Κτήσεως €14.820

**Τρόποι απόκτησης ενσώματων παγίων**

Οι επιχειρήσεις μπορούν να αποκτήσουν τα ενσώματα πάγια στοιχεία τους με τους παρακάτω τρόπους:

* Αγορά
* Ιδιοκατασκεύη
* Εισφορά
* Δωρεά

*Αγορά*

Όταν η επιχείρηση καταβάλει το τίμημα της αγοράς τοις μετρητοίς, ως τιμή αγοράς θεωρείτε το ποσό το οποίο καταβλήθηκε. Αν το ενσώματο πάγιο στοιχείο αγοράζεται επί πιστώσει, ως τιμή αγοράς του στοιχείου θεωρείται η ισοδύναμη τιμή τοις μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της τιμής τοις μετρητοίς και του συνολικού ποσού των πληρωμών που πρέπει να πραγματοποιήσει η αγοράστρια επιχείρηση δεν προσαυξάνει το κόστος κτήσεως του στοιχείου αλλά θα αναγνωριστεί ως χρηματοοικονομικό έξοδο στη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης.

**Παράδειγμα 4**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αγοράζει ένα μηχάνημα την 1/1/2014. Η τιμή τοις μετρητοίς του μηχανήματος είναι €1.600. Η «ΜΤ ΑΕ» την 1/1/2014 καταβάλει €1.000 τοις μετρητοίς και για το υπόλοιπο αποδέχεται συναλλαγματική λήξεως την 31/12/2014. Το επιτόκιο της σύμβασης είναι 10% ετήσιο.

# 

**Απόσβεση**

Το κόστος των οικονομικών ωφελειών ενός παγίου στοιχείου οι οποίες αναλώθηκαν στη διάρκεια μια λογιστικής περιόδου καλείται **απόσβεση**.

**Η λογιστική απόσβεση είναι η διαδικασία κατανομής, κατά συστηματικό τρόπο, του κόστους ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία αυτό χρησιμοποιείται από την οικονομική μονάδα.** Η απόσβεση εκφράζει την βαθμιαία μετατροπή του κόστους ενός ενσώματου παγίου στοιχείου σε έξοδο.

Τονίζεται ότι η λογιστική απόσβεση δεν είναι διαδικασία αποτίμησης του ενσώματου παγίου στοιχείου. Η εμπορική αξία ενός κτηρίου μπορεί να αυξηθεί λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς. Η λογιστική απόσβεση του κτηρίου θα εξακολουθεί να προσδιορίζεται προκειμένου να συσχετισθεί το κόστος των υπηρεσιών οι οποίες αναλώθηκαν στη διάρκεια της χρήσης με τις ωφέλειες οι οποίες προέκυψαν από τη χρήση του κτηρίου.

**Παράγοντες προσδιορισμού του ύψους των λογιστικών αποσβέσεων.**

Προκειμένου η οικονομική μονάδα να κατανείμει συστηματικά το κόστος ενός ενσώματου παγίου στοιχείου στη διάρκεια της περιόδου που το χρησιμοποιεί, είναι απαραίτητο:

* να προσδιορίσει την αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου την οποία θα κατανείμει, η οποία καλείται **αποσβεστέα αξία** ή **αποσβεστέο κόστος.**
* να εκτιμήσει την περίοδο κατά την οποία η επιχείρηση θα χρησιμοποιεί το ενσώματο πάγιο στοιχείο, η οποία καλείται **ωφέλιμη ζωή.**
* να εκτιμήσει τον ρυθμό εξάντλησης των οικονομικών ωφελειών που είναι ενσωματωμένες στο ενσώματο πάγιο στοιχείο στη διάρκεια της περιόδου που αυτό θα χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

*Αποσβεστέα αξία*

Η αποσβεστεα αξία ενός ενσώματου παγίου στοιχείου προκύπτει αν από το κόστος κτήσεως του αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του. Σχετικά με το κόστος κτήσεως ενός ενσώματου παγίου στοιχείου ισχύουν όσα αναφέρθηκαν σε προηγούμενες παραγράφους του παρόντος κεφαλαίου. **Υπολειμματική αξία ενός ενσώματου παγίους στοιχείου είναι το ποσό στο οποίο εκτιμάται ότι θα διατεθεί το στοιχείο όταν θα πάψει να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση. Τ**ο ποσό της υπολειμματικής αξίας προσδιορίζεται κατά την έναρξη της περιόδου υπολογισμού των αποσβέσεων. Προκειμένου η επιχείρηση να εκτιμήσει αξιόπιστα την υπολειμματική αξία μίας ενσώματης ακινητοποίησης μπορεί να λάβει υπόψη πληροφορίες και στοιχεία από την αγορά καθώς και την εμπειρία της από τη διάθεση παρομοίων ενσώματων παγίων στοιχείων.

**Παράδειγμα 5**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά το 2014 ένα μηχάνημα προς €12.000 και αναμένεται ότι θα το χρησιμοποιήσει για 10 έτη. Το 2014 η μέση τιμή μεταπώλησης μηχανημάτων παρόμοιων με αυτό το οποίο απέκτησε η «ΜΤ ΑΕ», τα οποία βρίσκονται σε κατάσταση παρόμοια με αυτή που εκτιμάται ότι θα είναι το μηχάνημα το οποίο απέκτησε η «ΜΤ ΑΕ» όταν θα πάψει να το χρησιμοποιεί, είναι €1.500.

Η υπολειμματική αξία του μηχανήματος της «ΜΤ ΑΕ» είναι €1.500, ενώ η αποσβεστέα αξία του είναι €10.500 = €12.000- €1.500.

*Ωφέλιμη ζωή*

Η ωφέλιμη ζωή ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου εκφράζει το σύνολο των οικονομικών ωφελειών που εκτιμάται ότι θα αποκομίσει η επιχείρηση η οποία ελέγχει το συγκεκριμένο στοιχείο από τη χρησιμοποίηση του. Η ωφέλιμη ζωή συνήθως εκφράζεται σε έτη. Εναλλακτικά η ωφέλιμη ζωή εκφράζεται σε μονάδες παραγωγής ή έργου του ενσώματου παγίου στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων στοιχείων δεν είναι απεριόριστη, δεδομένου ότι τα οικονομικά οφέλη τα οποία μπορούν να προσφέρουν στην οικονομική μονάδα εξαντλούνται. Απεριόριστη ωφέλιμη ζωή έχουν μόνο τα γήπεδα και τα οικόπεδα τα οποία δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Η ωφέλιμη ζωή ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται όταν η επιχείρηση παύει να το χρησιμοποιεί.

Οι λόγοι για τους οποίους μια επιχείρηση παύει να χρησιμοποιεί ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο μπορούν να ταξινομηθούν σε δυο βασικές κατηγορίες: τη φυσική φθορά

και την απαξίωση του ενσώματου παγίου στοιχείου.

Η απαξίωση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου μπορεί να είναι αποτέλεσμα της επίπτωσης διαφόρων, οικονομικών, τεχνολογικών, νομικών και άλλων παραγόντων.

Οι φυσικοί παράγοντες προσδιορίζουν το ανώτατο όριο της ωφέλιμης ζωής μιας ενσώματης ακινητοποίησης. Οι παράγοντες οι οποίοι οδηγούν στην οικονομική και τεχνολογική απαξίωση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου ενδέχεται να οδηγήσουν σε περιορισμό της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου σε διάστημα βραχύτερο της φυσικής του ζωής.

Σημαντική παράμετρος προσδιορισμού της ωφέλιμης ζωής ενός ενσώματου παγίου στοιχείου είναι η πολιτική της επιχείρησης σχετικά με τη διαχείριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων της.

*Εξαντλούμενες οικονομικές ωφέλειες*

Η λογιστική απόσβεση είναι η διαδικασία της κατανομής της αποσβεστέας αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η κατανομή αυτή πρέπει να γίνει κατά λογικό και συστηματικό τρόπο. Η κατανομή θεωρείται ότι γίνεται κατά λογικό και συστηματικό τρόπο όταν αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που εκτιμάται ότι είναι ενσωματωμένες στο ενσώματο πάγιο στοιχείο.

Προκειμένου να γίνει η κατανομή της αποσβεστέας αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης κατά λογικό και συστηματικό είναι αναγκαίο να γίνουν κάποιες υποθέσεις ή παραδοχές σχετικά με το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που είναι ενσωματωμένες στο εκάστοτε ενσώματο πάγιο στοιχείο.

**Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων**

Οι κύριες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων είναι οι παρακάτω:

* μέθοδος της λειτουργικής εντάσεως
* μέθοδος της σταθερής απόσβεσης
* μέθοδος της επιταχυνόμενης απόσβεσης

Για την παρουσίαση των μεθόδων απόσβεσης θα χρησιμοποιήσουμε τα δεδομένα του παρακάτω παραδείγματος.

**Παράδειγμα 6**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά την 1/1/2010 μηχάνημα. Σχετικά με το μηχάνημα ισχύουν τα εξής:

Κόστος κτήσεως €10.300

Υπολειμματική αξία €300

Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή σε έτη 5 έτη

Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή σε ώρες λειτουργίας 12.000 ώρες

Η επιχείρηση αρχίζει την απόσβεση του μηχανήματος την ημερομηνία απόκτησης του, δηλ. 1/1/2010. Η λογιστική χρήση της «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την 1 Ιανουαρίου κάθε έτους και λήγει την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους.

Σημειώνεται ότι η περίοδος απόσβεσης μιας ενσώματης ακινητοποίησης αρχίζει όταν αυτή είναι έτοιμη για τη χρήση για την οποία προορίζεται.

**Μέθοδος της σταθερής (γραμμικής) απόσβεσης**

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην υπόθεση ότι σε κάθε έτος της ωφέλιμης ζωής μιας ενσώματης ακινητοποίησης αναλώνεται η ίδια ποσότητα οικονομικών ωφελειών. Η ετήσια λογιστική απόσβεση υπολογίζεται βάσει του παρακάτω τύπου:

Κόστος κτήσεως – Υπολειμματική αξία

Ωφέλιμη ζωή σε έτη



Ο συντελεστής απόσβεσης προκύπτει ως εξής:

1/ έτη της ωφέλιμης ζωής

: 1/5 = 0,2 ή 20 %.

.

**Πίνακας αποσβέσεων με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Έτος | Υπολογισμός | Ετήσια απόσβεση | Σωρευτική απόσβεση | Αναπόσβεστη  αξία (λογιστική αξία) |
| 1/1/2010 | - | - | - | €10.300 |
| 31/12/2010 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 2.000 | € 8.300 |
| 31/12/2011 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 4.000 | € 6.300 |
| 31/12/2012 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 6.000 | € 4.300 |
| 31/12/2013 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 8.000 | € 2.300 |
| 31/12/2014 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 10.000 | € 300 (υπολειμματική αξία) |
|  |  | € 10.000 |  |  |

αν υποθέσουμε ότι η «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την απόσβεση του μηχανήματος την 1/4/2010,.

**Πίνακας αποσβέσεων με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης**

**(κλασματική περίοδο)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Έτος | Υπολογισμός | Ετήσια απόσβεση | Σωρευτική απόσβεση | Αναπόσβεστη  αξία (λογιστική αξία) |
| 1/4/2010 | - | - | - | €10.300 |
| 31/12/2010 | (10.000Χ 1/5 Χ 9/12 ) | € 1.500 | € 1.500 | € 8.800 |
| 31/12/2011 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 3.500 | € 6.800 |
| 31/12/2012 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 5.500 | € 4.800 |
| 31/12/2013 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 7.500 | € 2.800 |
| 31/12/2014 | (1/5 Χ 10.000) | € 2.000 | € 9.500 | € 800 |
| 31/3/2015 | (10.000Χ 1/5 Χ 3/12 ) | € 500 | € 10.000 | € 300 (υπολειμματική αξία) |
|  |  | € 10.000 |  |  |

**Αναθεώρηση των εκτιμήσεων σχετικά με την ωφέλιμη ζωή και την υπολειμματική αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης**

**Παράδειγμα 7**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά την 1/1/2010 ένα μηχάνημα προς € 22.000 τοις μετρητοίς. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμήθηκε σε 10 έτη και η υπολειμματική του αξία σε €2.000. Η επιχείρηση αρχίζει την απόσβεση του μηχανήματος την ημερομηνία απόκτησης του, δηλ. 1/1/2010. Η λογιστική χρήση της «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την 1 Ιανουαρίου κάθε έτους και λήγει την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης

η ετήσια απόσβεση είναι:

(€22.000 - €2.000) / 10 έτη = € 2.000

η λογιστική του αξία την 31/12/2012

είναι € 16.000 [€22.000-€6.000(= €2.000 Χ 3)].

η επιχείρηση εκτιμά την 1/1/2013 ότι η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 10 έτη ενώ η υπολειμματική αξία εκτιμάται σε € 800. Ο υπολογισμός της απόσβεσης για το τρέχον και τα υπόλοιπα έτη έχει ως ακολούθως:

Αποσβεστεα αξία την 1/1/2013: (€16.000 - € 800) € 15.200

Ετήσια απόσβεση με την επανεκτίμηση της

ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας (€15.200/10 έτη) € 1.520

**Παράδειγμα 8**

Η βιομηχανική επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αγοράζει βιομηχανική εγκατάσταση προς €1.000.000 τοις μετρητοίς με σκοπό να εγκαταστήσει μέρος της παραγωγικής της δραστηριότητας. Η διοίκηση της «ΜΤ ΑΕ» κρίνει ότι η εγκατάσταση πρέπει να αναλυθεί σε τρία επιμέρους πάγια στοιχεία του ενεργητικού, συγκεκριμένα: οικόπεδο, κτήριο του εργοστασίου και μηχάνημα. Οι τρέχουσες αξίες των τριών στοιχείων ενεργητικού την ημερομηνία της απόκτησης τους ήταν οι ακόλουθες: οικόπεδο €380.000, κτήριο €450.000, μηχάνημα €270.000.

Αρχικά αθροίζονται οι τρέχουσες αξίες των επιμέρους ενσώματων ακινητοποιήσεων:

Οικόπεδο € 380.000

Κτήριο € 450.000

Μηχάνημα € 270.000

Σύνολο € 1.100.000

Η κατανομή του συνολικού τιμήματος του € 1.000.000 γίνεται ως εξής :

**Ενσώματη Κατανεμηθέν**

**Ακινητοποίηση Κατανομή συνολικού τιμήματος κόστος**

Οικόπεδο € 380.000/ € 1.100.000 Χ € 1.000.000 € 345.454

Κτήριο € 450.000/ € 1.100.000 Χ € 1.000.000 € 409.091

Μηχάνημα € 270.000/ € 1.100.000 Χ € 1.000.000 € 245.455

€ 1.100.000 € 1.000.000

Κατά την απόκτηση της βιομηχανικής εγκατάστασης η «ΜΤ ΑΕ» θα διενεργήσει στα βιβλία της την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Οικόπεδα | | 345.454 |  |
| Κτήρια | | 409.091 |  |
| Μηχανήματα | | 245.455 |  |
|  | Ταμείο |  | 1.000.000 |
| *Αγορά εργοστασίου ως συμβόλαιο …..* | |  |  |
|  | |  |  |

**Δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενσώματου παγίου στοιχείου.**

Κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής μιας ενσώματης ακινητοποίησης η επιχείρηση είναι πιθανό να πραγματοποιήσει διάφορες δαπάνες οι οποίες αφορούν την συγκεκριμένη ακινητοποίηση. Πρόκειται για δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων των ενσώματων παγίων στοιχείων καθώς και για δαπάνες που στοχεύουν στη βελτιώση αυτών των στοιχείων.

-Οι δαπάνες των συνήθων επισκευών και συντηρήσεων αναγνωρίζονται ως έξοδα και επιβαρύνουν το αποτέλεσα της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιούνται.

Οι δαπάνες βελτιώσεων προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου επί του οποίου διενεργήθηκαν.

Οι δαπάνες επεκτάσεων και προσθηκών προσαυξάνουν τη λογιστική αξία των υφιστάμενων ενσώματων παγίων στοιχείων ή αναγνωρίζονται ως νέες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

**Παράδειγμα 9**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά την 1/1/2010 μηχάνημα προς € 20.000. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμάται σε 10 έτη ενώ υπολειμματική αξία του κρίνεται αμελητέα. Για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης Το 2013 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες επισκευών ποσού € 300 και δαπάνες συντηρήσεων ποσού € 500. Την 1/1/2014 η «ΜΤ ΑΕ» πραγματοποίησε εκτεταμένη αναβάθμιση του μηχανήματος και αντικατέστησε εξαρτήματα του μηχανήματος. Το ύψος της σχετικής δαπάνης ανήλθε στο ποσό των € 2.000. Συνεπεία αυτής της αναβάθμισης, η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος επιμηκύνθηκε κατά 5 έτη σε σχέση με την αρχικά εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή. Η λογιστική χρήση της «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την 1 Ιανουαρίου κάθε έτους και λήγει την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Όλες οι συναλλαγές τοις «ΜΤ ΑΕ» γίνονται τοις μετρητοίς

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Μηχανήματα | | 20.000 |  |
|  | Ταμείο |  | 20.000 |
| *Αγορά μηχανήματος ως τιμολ.…..* | |  |  |
|  | |  |  |

Την 31/12/20Χ0 θα γίνει η εγγραφή καταλογισμού των αποσβέσεων της χρήσης:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Αποσβέσεις Μηχανήματος (20.000/10) | | 2.000 |  |
|  | Αποσβεσθέν Μηχάνημα |  | 2.000 |
| *Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης* | |  |  |
|  | |  |  |

Η παραπάνω εγγραφή θα επαναληφθεί και στις παρακάτω ημερομηνίες: 31/12/20Χ1, 31/12/12, 31/12/20Χ3.

Για τις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων θα γίνουν στη διάρκεια του 20Χ3 οι παρακάτω εγγραφές:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Έξοδα επισκευών | | 300 |  |
|  | Ταμείο |  | 300 |
| *Έξοδα επισκευών ως αποδ….* | |  |  |
|  | |  |  |
| Έξοδα συντηρήσεων | | 500 |  |
|  | Ταμείο |  | 500 |
| *Έξοδα συντηρήσεων ως αποδ….* | |  |  |
|  | |  |  |

Οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων θα επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης του 20Χ3 και δεν προσαυξάνουν την λογιστική αξία του μηχανήματος. Την 1/120Χ4 ο λογαριασμός του μηχανήματος καθώς και ο αντίθετος του έχουν τα παρακάτω υπόλοιπα:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μηχάνημα | |  | Αποσβεσθεν μηχάνημα | |
| 20.000 |  |  |  | 2.000 |
|  |  |  |  | 2.000 |
|  |  |  |  | 2.000 |
|  |  |  |  | 2.000 |

Συνεπώς η λογιστική αξία του μηχανήματος την 1/1/20Χ4 είναι €12.000 (€20.000- €8.000). Η δαπάνη αναβάθμισης του μηχανήματος και αντικατάστασης εξαρτημάτων του επιμήκυναν των ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος κατά 5 έτη σε σχέση με την αρχικά εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή. Συνεπώς η συγκεκριμένη δαπάνη συνιστά δαπάνη βελτίωσης του μηχανήματος. Η σχετική ημερολογιακή εγγραφή την 1/1/20Χ4 θα έχει ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Μηχανήματα | | 2.000 |  |
|  | Ταμείο |  | 2.000 |
| *Δαπάνες βελτιώσεις μηχανήματος ως τιμολ.…..* | |  |  |
|  | |  |  |

Η λογιστική αξία του μηχανήματος μετά την καταχώρηση της δαπάνης βελτίωσης διαμορφώνεται στο ποσό των €14.000. Η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι πλέον 11 έτη (6 έτη + 5 έτη). Οι ετήσιες αποσβέσεις για τα υπόλοιπα έτη της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος θα είναι: €14.000/11 έτη = € 1.272.

**Παράδειγμα 10**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» κατέχει οικόπεδο κόστους €100.000 το οποίο το χρησιμοποιεί ως χώρο στάθμευσης των οχημάτων της επιχείρησης**.** Η λογιστική χρήση της «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την 1 Ιανουαρίου κάθε έτους και λήγει την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Την 1/1/2015 η «ΜΤ ΑΕ» κατάβαλε €2.000 για την περίφραξη του οικοπέδου και €1.500 για τον φωτισμό του οικοπέδου.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Βελτιώσεις οικοπέδων | | 3.500 |  |
|  | Ταμείο |  | 3.500 |
| *Δαπάνες περίφραξης και φωτισμού οικοπέδου ως τιμολ.…..* | |  |  |
|  | |  |  |

Η επιχείρηση εκτιμά ότι η περίφραξη και ο φωτισμός θα πρέπει να αντικατασταθεί σε 10 έτη. Υποθέτοντας ότι η υπολειμματική αξία των βελτιώσεων οικοπέδων είναι αμελητέα, και ότι η «ΜΤ ΑΕ» εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, την 31/12/20Χ5 θα γίνει η εγγραφή:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Αποσβέσεις βελτιώσεων οικοπέδων (3.500/10 έτη) | | 350 |  |
|  | Αποσβεσμένες βελτιώσεις οικοπέδων |  | 350 |
| *Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης* | |  |  |
|  | |  |  |

**Εφαρμογή**

1. Την 1/1/2001 αγοράζεται οικόπεδο αξίας 10.000 € δια της εκδόσεως επιταγής ενώ καταβάλλονται 1.000 € για έξοδα μεταβίβασης.
2. Την 1/1/2001 αγοράζεται μηχάνημα άξιας 30.000 € δια της αποδοχής συν/κων. Καταβάλλονται 2.500 € για μεταφορικά έξοδα, ενώ καταβάλλονται 2.000 € για την εγκατάσταση και ρύθμιση του μηχανήματος.
3. Την 1/2/2001 αγοράζεται κτίριο άξιας 15.000 € τοις μετρητοίς. Τα έξοδα μεταβίβασης ανέρχονται σε 1000 € και πληρώνονται δια της εκδόσεως επιταγής.
4. Την 1/3/2001 καταβάλλονται 1.500 € για την περίφραξη του οικοπέδου.
5. Την 1/4/2001 διενεργείται τακτική συντήρηση των μηχανημάτων. Το ύψος της δαπάνης ανέρχεται σε 1.600 € και η επιχείρηση διακανονίζει την οφειλή δια της αποδοχής συναλλαγματικών.
6. Την 1/5/2001 τοποθετείται στο κτίριο σύστημα κλιματισμού άξιας 2.000 €, ενώ το κόστος εγκατάστασης είναι 150 €. Η δαπάνη καλύπτεται δια της εκδόσεως επιταγής.
7. Διενεργούνται τακτικές αποσβέσεις επί των αποσβέσιμων στοιχείων
8. Την 30/4/2002 πωλείται τοις μετρητοίς το κτίριο που αναφέρεται στο γεγονός 3 αντί 22.000 €.

**Ζητείται** να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές έγγραφες και να ενημερωθεί το γενικό καθολικό.

1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Οικόπεδα | |  | 10.000 |  |
|  | Καταθέσεις | |  | 10.000 |
| *Αγορά οικοπέδου ως συμβολ. …..* | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Οικόπεδα | |  | 1.000 |  |
|  | Ταμείο | |  | 1.000 |
| *Έξοδα μεταβίβασης οικοπέδου ως αποδ…* | | | | |

2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μηχανήματα | |  | 30.000 |  |
|  | Ταμείο | |  | 30.000 |
| *Αγορά μηχανήματος ως τιμολ. …..* | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μηχανήματα | |  | 2.500 |  |
|  | Ταμείο | |  | 2.500 |
| *Έξοδα μεταφοράς μηχανήματος ως αποδ…* | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μηχανήματα | |  | 2.000 |  |
|  | Ταμείο | |  | 2.000 |
| *Έξοδα εγκατάστασης μηχανήματος ως αποδ…* | | | | |

3

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κτήρια | |  | 15.000 |  |
|  | Ταμείο | |  | 15.000 |
| *Αγορά κτηρίου ως συμβολ. …..* | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κτήρια | |  | 1.000 |  |
|  | Καταθέσεις | |  | 1.000 |
| *Έξοδα μεταβίβασης κτηρίου ως αποδ…* | | | | |

4

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Βελτιώσεις οικοπέδων υποκείμενες σε απόσβεση | | 1.500 |  |
|  | Ταμείο |  | 1.500 |
| *Έξοδα περίφραξης οικοπέδου ως αποδ…* | | | |

5

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Έξοδα συντήρησης μηχ/των | | 1.600 |  |
|  | Ταμείο |  | 1.600 |
| *Έξοδα συντήρησης μηχ/τος ως αποδ…* | | | |

6

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Κλιματιστικό | | 2.000 |  |
|  | Καταθέσεις |  | 2.000 |
| *Αγορά κλιματιστικού ως τιμολ. …..* | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Κλιματιστικό | | 150 |  |
|  | Καταθέσεις |  | 150 |
| *Έξοδα εγκατάστασης κλιματιστικού ως αποδ…* | | | |

1. Διενεργούνται αποσβέσεις:

* Η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της
* σταθερής απόσβεσης,
* ΥΑ= 0,
* Έναρξη απόσβεσης: ημερομηνία απόκτησης
* Λογιστική χρήση 1/1-31/12
* Οικόπεδο θα πουληθεί μετά από 20 έτη

Το μηχάνημα έχει ωφέλιμη ζωή 8 έτη

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αποσβέσεις Μηχανήματος (34.500/8) | | 4.312 |  |
|  | Αποσβεσμένο μηχάνημα |  | 4.312 |
| *Αποσβέσεις χρήσεως* | | | |

Το κτήριο έχει ωφέλιμη ζωή 20 έτη

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αποσβέσεις κτηρίου  (16.000/20Χ 11/12) | | 733 |  |
|  | Αποσβεσμένο κτήριο |  | 733 |
| *Αποσβέσεις χρήσεως* | | | |

Η περίφραξη του οικοπέδου θα αντικατασταθεί σε 6 έτη

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Αποσβέσεις βελτιώσεων οικοπέδων  (1.500/6Χ 10/12) | | 208 |
|  | Αποσβεσμένες βελτιώσεις οικοπέδων |  |
| *Αποσβέσεις χρήσεως* | | | |

Το κλιματιστικό έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αποσβέσεις κλιματιστικού  (2.150/5Χ 8/12) | | 287 |  |
|  | Αποσβεσμένο κλιματιστικό |  | 287 |
| *Αποσβέσεις χρήσεως* | | | |

8

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αποσβέσεις Μηχανήματος (34.500/8 Χ4/12) | | 1.437 |  |
|  | Αποσβεσμένο μηχάνημα |  | 1.437 |
| *Αποσβέσεις περιόδου 1/1-30/4* | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Αποσβεσμένο μηχάνημα | | 5.750 |  |
|  | Μηχάνημα |  | 5.750 |
| *Μεταφορά υπολοίπου* | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ταμείο | | 22.000 |  |
| Ζημία από πώληση μηχ/τος | | 6.751 |  |
|  | Μηχάνημα |  | 28.751 |
| *Πώληση μηχανήματος ως τιμολ.* | | | |

**Απομείωση ενσώματων ακινητοποιήσεων**

* **Ζημία απομείωσης** θα πρέπει να καταχωρείται από την επιχείρηση σε περίπτωση που η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.
* **Λογιστική Αξία** ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό με το οποίο το στοιχείο αυτό αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό, αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις και η σωρευμένη ζημία απομείωσης.
* **Ανακτήσιμο Ποσό** είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας χρήσεως ενός στοιχείου ενεργητικού.
* **Καθαρή τιμή πώλησης** είναι το ποσό που αποκτάται από την πώληση του στοιχείου μεταξύ δύο πρόθυμων και καλά πληροφορημένων μερών, μειωμένο κατά το κόστος διάθεσης
* **Κόστος διάθεσης** είναι το επιπλέον κόστος που συνδέεται άμεσα με τη διάθεση ενός στοιχείου, εξαιρουμένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του εξόδου φόρου εισοδήματος
* **Αξία λόγω χρήσεως** είναι η παρούσα αξία των προσδοκώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συνεχή χρήση του στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Οι ενδείξεις απομειωσης ενός ενσώματου παγίου στοιχείου μπορεί να είναι είτε εσωτερικές είτε εξωτερικές..

**Παράδειγμα 11**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά την 1/1/2010 ένα μηχάνημα προς € 100.000. Το μηχάνημα αποκτήθηκε για την παραγωγή του προϊόντος Α. Το μηχάνημα μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμάται σε 20 έτη ενώ υπολειμματική αξία του κρίνεται αμελητέα. Για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Η λογιστική χρήση της «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την 1 Ιανουαρίου κάθε έτους και λήγει την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους.

Την 1/1/2014 η «ΜΤ ΑΕ» εκτιμά ότι η ζήτηση για το προϊόν Α θα μειωθεί σημαντικά τα επόμενα χρόνια.

Αξία κτήσης €100.000

Σωρευμένες αποσβέσεις

(€100.000/20ετη) Χ 4 έτη (20Χ0-20Χ3) €20.000

Λογιστική αξία 1/1/20Χ4 € 80.000

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Λογιστική  Αξία:  € 80.000 |  | *συγκρίνεται με* |  | Ανακτήσιμο ποσό:  €78.000 |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | *μεγαλύτερο από* |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | Αξία χρήσης:  €78.000 |  | Καθαρή τιμή πώλησης:  €76.000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Ζημία απομείωσης | | 2.000 |  |
|  | Μηχάνημα ή |  | 2.000 |
|  |  |  |  |
|  | Απομειωμένο μηχάνημα |  |  |
| *Αναγνώριση ζημίας απομείωσης* | |  |  |
|  | |  |  |

Οι αποσβέσεις για τη χρήση στην οποία μειώθηκε η αξία του μηχανήματος και για τις επόμενες χρήσεις προσαρμόζονται προκειμένου να κατανεμηθεί η νέα λογιστική άξια του μηχανήματος. Συνεπώς οι λογιστικές αποσβέσεις για την χρήση 20Χ4 και τα επόμενα έτη της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος θα είναι:

€78.000/ 16 έτη = €4.875.

**Αποτίμηση των ενσώματων παγίων στοιχείων μετά την αρχική τους αναγνώριση**

Οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να επιλέξουν να αποτιμήσουν τα ενσώματα πάγια στοιχεία τους είτε σύμφωνα με το **υπόδειγμα του κόστους,** είτε σύμφωνα με **το υπόδειγμα της αναπροσαρμοσμένης ς αξίας.**

**Υπόδειγμα του κόστους**

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους, μετά από την αρχική αναγνώριση, η ενσώματη ακινητοποίηση αποτιμάται στο κόστος της, μειωμένο κατά τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

**Παράδειγμα 12**

Έστω ότι επιχείρηση αγοράζει την 1/1/2003 πάγιο προς 50.000 €. Η υπολειμματική αξία εκτιμάται να είναι μηδενική και η ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια. Η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθεράς απόσβεσης. Την 31/12/2004 μετά την διενέργεια αποσβέσεων εξετάσθηκε το ενδεχόμενο να έχει υποστεί το πάγιο απομείωση. Η καθαρή τιμή πώλησης του παγίου εκτιμάται σε 28.000 ευρώ ενώ η αξία χρήσεως υπολογίζεται σε 32.000 ευρώ. Στις 31/12/2006 η καθαρή τιμή πώλησης του παγίου εκτιμάται σε 35.000 ευρώ ενώ η αξία χρήσεως υπολογίζεται σε 38.000 ευρώ. **Ζητείται** να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές που αντιστοιχούν στα παραπάνω γεγονότα.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Κτήριο | | 50.000 |  |
|  | Ταμείο |  | 50.000 |
| *Αγορά κτηρίου ως τιμολ.…..* | |  |  |
|  | |  |  |

Την 31/12/20Χ0 θα γίνει η εγγραφή καταλογισμού των αποσβέσεων της χρήσης:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Αποσβέσεις κτηρίου (50.000/10) | | 5.000 |  |
|  | Αποσβεσθέν κτήριο |  | 5.000 |
| *Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης* | |  |  |
|  | |  |  |

Η παραπάνω εγγραφή θα επαναληφθεί και την 31/12/20Χ1.

Την 31/12/20Χ1 ο λογαριασμός του κτηρίου καθώς και ο αντίθετος του είχαν τα παρακάτω υπόλοιπα:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κτήριο | |  | Αποσβεσθέν κτήριο | |
| 50.000 |  |  |  | 5.000 |
|  |  |  |  | 5.000 |

31/12/20Χ1 η παρακάτω εγγραφή:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Ζημία απομείωσης | | 8.000 |  |
|  | Κτήριο |  | 8.000 |
| *Αναγνώριση ζημίας απομείωσης* | |  |  |
|  | |  |  |

Μετά την παραπάνω εγγραφή ο λογαριασμός του μηχανήματος καθώς και ο αντίθετος του θα έχουν τα παρακάτω υπόλοιπα:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κτήριο | |  | Αποσβεσθέν κτήριο | |
| 50.000 | 8.000 |  |  | 5.000 |
|  |  |  |  | 5.000 |

Οι αποσβέσεις για τις επόμενες χρήσεις προσαρμόζονται προκειμένου να κατανεμηθεί η νέα λογιστική άξια του μηχανήματος. Συνεπώς οι λογιστικές αποσβέσεις για την χρήση 20Χ2 και για τα επόμενα έτη της ωφέλιμης ζωής του κτηρίου θα είναι: €32.000/ 8 έτη = €4.000. Την 31/12/20Χ3 μετά τη διενέργεια της εγγραφής καταλογισμού των αποσβέσεων, ο λογαριασμός του κτηρίου καθώς και ο αντίθετος του θα έχουν τα παρακάτω υπόλοιπα:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κτήριο | |  | Αποσβεσθέν κτήριο | |
| 50.000 | 8.000 |  |  | 5.000 |
|  |  |  |  | 5.000 |
|  |  |  |  | 4.000 |
|  |  |  |  | 4.000 |

. Τονίζεται ότι η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου η οποία θα προκύψει μετά την αναστροφή της αναγνωρισθείσας σε προηγούμενη χρήση ζημίας απομείωσης, δεν πρέπει να είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία που θα είχε αυτό την στιγμή της αναστροφής εάν δεν είχε καταχωρηθεί σε προηγούμενες χρήσεις ζημία απομείωσης. Εάν το κτήριο δεν είχε υποστεί απομείωση το 20Χ1, οι αποσβέσεις για το διάστημα 20Χ2-20Χ3 θα ήταν €5.000 ετησίως. Συνεπώς η λογιστική (αναπόσβεστη) αξία του κτηρίου την 31/12/20Χ3 θα ήταν €30.000 [€50.000 – (€50.000/10 έτη Χ 4]). Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα η αξία του κτηρίου μετά την αναστροφή της απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των €30.000. Αν η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου διαμορφώνονταν στο ποσό των €38.000 (ανακτήσιμη αξία) αυτό θα σήμαινε ότι το ενσώματο πάγιο στοιχείο δεν αποτιμάται πλέον στο κόστος του. Για την αναγνώριση της αναστροφής της ζημιάς απομείωσης θα γίνει την 31/12/20Χ3 η παρακάτω εγγραφή:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Κτήριο | | 6.000 |  |
|  | Έσοδο από αναστροφή ζημίας απομείωσης |  | 6.000 |
| *Αναγνώριση αναστροφής ζημίας απομείωσης* | |  |  |
|  | |  |  |

Η αναστροφή ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως έσοδο στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται. Την 31/12/20Χ3 και μετά την παραπάνω εγγραφή ο λογαριασμός του μηχανήματος καθώς και ο αντίθετος του έχουν ως εξής:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κτήριο | |  | Αποσβεσθέν κτήριο | |
| 50.000 | 8.000 |  |  | 5.000 |
| 6.000 |  |  |  | 5.000 |
|  |  |  |  | 4.000 |
|  |  |  |  | 4.000 |

Οι αποσβέσεις για τις επόμενες χρήσεις θα υπολογιστούν βάσει της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του μηχανήματος. Συνεπώς οι λογιστικές αποσβέσεις για την χρήση 20Χ4 και τα επόμενα έτη της ωφέλιμης ζωής του κτήριο θα είναι: €30.000/ 6 έτη = €5.000.

**Υπόδειγμα της αναπροσαρμοσμένης αξίας.**

Σύμφωνα με τα υπόδειγμα της αναπροσαρμοσμένης αξίας ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αποτιμάται μετά την αρχική του αναγνώριση, στην αναπροσαρμοσμένη αξία του.

Αναπροσαρμοσμένη αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου θεωρείται η εύλογη αξία του την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μειωμένη κατά τις μεταγενέστερα αναγνωρισμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης. Ως εύλογη αξία ενός ενσώματου παγίου στοιχείου ορίζεται το ποσό το οποίο μπορεί να εισπράξει η επιχείρηση την ημερομηνία της αναπροσαρμογής από την πώληση του στοιχείου.

Μια ενσώματη ακινητοποίηση μπορεί να αποτιμάται στην εύλογη αξία της μόνο όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιορισθεί αξιόπιστα. Για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με την αγοραία αξία της.

Στην πράξη ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης ανατίθεται σε εξειδικευμένους ανεξάρτητους εκτιμητές.

Η αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης πρέπει να διενεργείται όποτε η λογιστική αξία της ακινητοποίησης διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία της.

Συνήθως η σύγκριση μεταξύ λογιστικής και εύλογης αξίας διενεργείται την ημερομηνία του ισολογισμού.

**Αναπροσαρμογή Αξίας**

### Συσσωρευμένες Αποσβέσεις προ Αναπροσαρμογής

1. *είτε αναπροσαρμόζονται αναλογικά (ενδείκνυται σε αναπροσαρμογή με δείκτη)*
2. *είτε συμψηφίζεται με το προ αναπροσαρμογής κόστος και αναπροσαρμόζεται η* καθαρή αξία που απομένει

### Όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου αυξάνει, ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής, η αύξηση καταχωρείται κατ’ ευθείαν στα ΙΚ υπό τον τίτλο του πλεονάσματος αναπροσαρμογής. Στο εισόδημα θα αναγνωρίζεται μόνο στη περίπτωση που αντιστρέφει μια υποτίμηση του ίδιου παγίου που είχε καταχωρηθεί στα έξοδα

* Όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου μειώνεται, ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής, η αύξηση καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως. Επιτρέπεται το ποσό της μείωσης να καταχωρείται απ’ ευθείας στην μείωση ενός προϋπάρχοντος πλεονάσματος αναπροσαρμογής στο βαθμό που το ποσό της μείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται για το ίδιο στοιχείο.
* Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφέρεται στα αδιανέμητα κέρδη όταν πραγματοποιηθεί. Ολικά, πραγματοποίηση επιτυγχάνεται με την απόσυρση ή διάθεση του στοιχείου. Μερική πραγματοποίηση επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση του στοιχείου. Στη τελευταία περίπτωση πραγματοποιείται η διαφορά μεταξύ απόσβεσης αναπροσαρμοσμένης αξίας και απόσβεσης αρχικού κόστους. Η παραπάνω μεταφορά δεν μπορεί να γίνει μέσα από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

**Λογιστική του υποδείγματος της αναπροσαρμογής σε υποκείμενα σε απόσβεση στοιχεία.**

**Παράδειγμα 13**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά την 1/1/2009 ενσώματο πάγιο στοιχείο κόστους κτήσεως € 1.000.000. Για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Το στοιχείο θεωρείται ότι έχει αμελητέα υπολειμματική αξία. Η λογιστική χρήση της «ΜΤ ΑΕ» αρχίζει την 1 Ιανουαρίου κάθε έτους και λήγει την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου έχει εκτιμηθεί σε 10 έτη και οι σωρευμένες αποσβέσεις την 31/12/2010 είναι € 200.000. Συνεπώς η λογιστική αξία του στοιχείου την 31/12/2010 είναι € 800.000 (€1.000.000-€200.000). Την 31/12/2010 η εύλογη αξία του στοιχείου προσδιορίστηκε από ανεξάρτητο εκτιμητή στο ποσό των € 900.000.

**1. Μέθοδος τής αναλογικής προσαρμογής**

Αρχικά προσδιορίζεται ένας συντελεστής αναπροσαρμογής ο οποίος προκύπτει ως εξής:

Εύλογη αξία/λογιστική αξία

€900.000/€800.000= 1,125

Στη συνέχεια ο συντελεστής αναπροσαρμογής εφαρμόζεται τόσο στο κόστος κτήσεως όσο και στις σωρευμένες αποσβέσεις:

€ 1.000.000 Χ 1,125 = € 1.125.000

€ 200.000 Χ 1,125 = € 225.000

1.125.000-1.000.000= 125.000

225.000-200.000=25.000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Πάγιο | | 125.000 |  |
|  | Αποθεματικό αναπροσαρμογής |  | 100.000 |
|  | Αποσβεσμένο πάγιο |  | 25.000 |
| *Αναπροσαρμογή αξίας παγίου* | |  |  |
|  | |  |  |

**2. Μέθοδος του συμψηφισμού των σωρευμένων αποσβέσεων** **με το προ αναπροσαρμογής κόστος**

Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση αρχικά θα γίνει η εγγραφή:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Αποσβεσμένο πάγιο | | 200.000 |  |
|  | Πάγιο |  | 200.000 |
| *Συμψηφισμός σωρευμένων αποσβέσεων* | |  |  |

Μετά τη διενέργεια της παραπάνω εγγραφής οι σχετικοί λογαριασμοί θα έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Πάγιο | |  | Αποσβεσμένο  πάγιο | |
| 1.000.000 | 200.000 |  | 200.000 | 200.000 | |
|  |  |  |  |  |

Για την αύξηση της λογιστικής αξίας του παγίου θα γίνει η παρακάτω εγγραφή :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Πάγιο | | 100.000 |  |
|  | Αποθεματικό αναπροσαρμογής |  | 100.000 |
| *Αναπροσαρμογή αξίας παγίου* | |  |  |
|  | |  |  |

Μετά τη διενέργεια της παραπάνω εγγραφής η λογιστική αξία του παγίου είναι € 900.000 ενώ οι σχετικοί λογαριασμοί θα έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Πάγιο | | | |  | Αποσβεσμένο  πάγιο | | |
| 1.000.000 | | | 200.000 |  | 200.000 | 200.000 | |
| 100.000 | | |  |  |  |  | |
| Αποθεματικό αναπροσαρμογής | | | |  |  | | |
|  | | | 100.000 |  |  |  | |
|  | | | | | |  | |  |
| Αποσβέσεις παγίου (€ 900.000/8 έτη) | | | | | | 112.500 | |  |
|  | Αποσβεσθεν πάγιο | | | | |  | | 112.500 |
| *Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσεως* | | | | | |  | |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Αποθεματικό αναπροσαρμογής(€ 100.000/8 έτη) | | 12.500 |  |
|  | Κέρδη εις νεον |  | 12.500 |
| *Μεταφορά αποθεματικών αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νεον* | |  |  |
|  | |  |  |

**Ασώματες ακινητοποιήσεις**

Στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων κατατάσσονται τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία:

* **δεν έχουν υλική υπόσταση**
* **εκτιμάται ότι θα παρέχουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη για μεγάλο χρονικό διάστημα**
* **εξασφαλίζουν στην επιχείρηση που τα ελέγχει αποκλειστικά δικαιώματα και προνόμια.**

Στην κατηγορία των αυλών περιουσιακών στοιχείων κατατάσσονται συνήθως τα παρακάτω στοιχεία:

* διπλώματα ευρεσιτεχνίας
* εμπορικά και βιομηχανικά σήματα
* δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας
* δικαιώματα δικαιόχρησης (franchise)
* άδεις από διοικητικές αρχές
* δικαιώματα χρήσης λογισμικού ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Κατά την αρχική τους αναγνώριση τα αποκτώμενα ασώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως τους. Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης τα ασώματα πάγια στοιχεία αποτιμώνται είτε σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους, είτε σύμφωνα με το υπόδειγμα της αναπροσαρμοσμένης αξίας, αμφότερα όπως προσδιορίσθηκαν παραπάνω. Σχετικά με τον υπολογισμό των αποσβέσεων των ασώματων παγίων στοιχείων ισχύουν όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Επισημαίνεται ότι όταν ο έλεγχος επί των οικονομικών ωφελειών που προκύπτουν από τη χρήση ενός ασώματου παγίου στοιχείου, επιτυγχάνεται μέσω νομικών δικαιωμάτων, η ωφέλιμη ζωή του ασώματου παγίου στοιχείου δεν μπορεί να υπερβαίνει την περίοδο ισχύος του δικαιώματος.

**Παράδειγμα 14**

Η επιχείρηση «ΜΤ ΑΕ» αποκτά το δικαίωμα αποκλειστικής εκμετάλλευσης του προϊόντος «Α» για μια περίοδο 10 ετών. Στο τέλος του όγδοου έτους από την ημερομηνία απόκτησης τού δικαιώματος η «ΜΤ ΑΕ» προστίθεται να το πουλήσει. Η ωφέλιμη ζωή του δικαιώματος είναι 8 έτη και δεν μπορεί να ξεπεράσει τα 10 έτη. Η ωφέλιμη ζωή του δικαιώματος δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο ισχύος του δικαιώματος, ήτοι 10 έτη, αλλά μπορεί να είναι βραχύτερη ανάλογα με την περίοδο κατά την οποία η επιχείρηση εκτιμά ότι θα χρησιμοποιήσει το στοιχείο (8 έτη).

Είναι πιθανό ένα ασώματο πάγιο στοιχείο να έχει **απροσδιόριστη ή αόριστη** ωφέλιμη ζωή. Ένα ασώματο στοιχείο θεωρείται ότι έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν η οικονομική μονάδα, βασιζόμενη στην ανάλυση όλων των σχετικών δεδομένων, δεν εκτιμά ότι υπάρχει περιορισμός στη περίοδο κατά την οποία θα προσδοκά οικονομικά οφέλη από το στοιχείο. Υποκείμενα σε απόσβεση είναι μόνο τα ασώματα στοιχεία τα οποία έχουν πεπερασμένη και προσδιορίσιμη ωφέλιμη ζωή. Τονίζεται ότι απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή δεν σημαίνει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

## Παράδειγμα 15

Οικονομική μονάδα ελέγχει μια τηλεοπτική άδεια η οποία ανανεώνεται κάθε 8 χρόνια εφόσον η επιχείρηση τηρεί όλους τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς. Η άδεια ανανεώνεται με σχετικά μικρό κόστος και μέχρι στιγμής έχει ανανεωθεί αρκετές φορές. Η οικονομική μονάδα σκοπεύει να ανανεώνει την άδεια διαρκώς και μπορεί να προσκομίσει στοιχεία που αποδεικνύουν την ικανότητα της να το πραγματοποιεί αυτό. Δεν έχει καταγραφεί περίπτωση μη ανανέωση της άδειας εκ μέρους της αρμόδιας αρχής. Επιπλέον δεν προβλέπεται ουσιαστική μεταβολή της τεχνολογίας των ραδιοτηλεοπτικών μέσων στο μέλλον. Ποια είναι ωφέλιμη ζωή του παγίου ;

Στην περίπτωση που η αρμόδια αρχή αλλάξει την μέχρι στιγμής πολιτική της και ανακοινώσει ότι όλες οι ισχύουσες άδειες με τη λήξη τους θα τεθούν σε ανοιχτό διαγωνισμό. Η ισχύουσα άδεια λήγει σε δύο χρόνια. Ποιος θα είναι ο χειρισμός σε αυτή την περίπτωση ;

**Εσωτερικώς δημιουργούμενα ασώματα πάγια στοιχεία**

Μια επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει η ίδια ένα άϋλο οικονομικό πόρο. Η διαδικασία δημιουργίας μιας ασώματης ακινητοποίησης εξελίσσεται σε δύο φάσεις: τη φάση της έρευνας και τη φάση της ανάπτυξης. Ως εκ τούτου, οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για να αναπτυχθούν άϋλοι οικονομικοί πόροι συνήθως καλούνται δαπάνες **Έρευνάς και Ανάπτυξης.** Συνοπτικά, η λογιστική αντιμετώπιση αυτών των δαπανών είναι η ακόλουθη:

* οι δαπάνες έρευνας αναγνωρίζονται ως έξοδα
* οι δαπάνες ανάπτυξης, υπό προϋποθέσεις, αναγνωρίζονται ως στοιχειό ενεργητικού

Έρευνα είναι η προσχεδιασμένη διερεύνηση που λαμβάνει χώρα στοχεύοντας στην απόκτηση νέων επιστημονικών και τεχνικών γνώσεων. Γίνεται παραδεκτό ότι στη φάση της έρευνας δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί ότι οι πραγματοποιούμενες δαπάνες μπορούν να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση. Συνεπώς, όλες οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται στη φάση της έρευνας αναγνωρίζονται ως έξοδα. Παραδείγματα δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται στη φάση της έρευνας αποτελούν :

* δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων
* η εκτίμηση και τελική εφαρμογή πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων
* η έρευνα για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες
* η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός,, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Η φάση της ανάπτυξης περιλαμβάνει της δραστηριότητες εφαρμογής των ευρημάτων της έρευνας ή άλλων γνώσεων βάσει ενός σχεδίου για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων προϊόντων ή υλικών, μεθόδων, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν αρχίσει η εμπορική παραγωγή τους. Παραδείγματα δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται στη φάση της ανάπτυξης αποτελούν:

* ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή πριν την παραγωγή ή πριν την χρησιμοποίηση πρωτότυπων και προτύπων
* ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρέσων που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία
* ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης που δεν είναι σε κλίμακα οικονομικώς δυνατή για εμπορική παραγωγή.
* ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μίας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Γίνεται παραδεκτό ότι όταν η διαδικασία δημιουργίας μιας ασώματης ακινητοποίησης εισέλθει στη φάση της ανάπτυξης η επιχείρηση είναι σε θέση να αποδείξει ότι οι δαπάνες εξέλιξης τους αϋλου πόρου θα δημιουργήσουν μακροχρόνια ωφέλεια για την επιχείρηση. Συνεπώς δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται στη φάση της ανάπτυξης μπορούν να αναγνωρισθούν ως στοιχείο ενεργητικού. Προκείμενου να αναγνωρισθούν οι δαπάνες ανάπτυξης, ως στοιχείο ενεργητικού πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση αν αποδείξει **όλα** τα ακόλουθα :

* την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του ασώματου στοιχείου από την επιχείρηση
* την πρόθεση της επιχείρησης να ολοκληρώσει το άϋλο στοιχείο
* την ικανότητα της να προσδιορίσει αξιόπιστα το κόστος ανάπτυξης της ασώματης ακινητοποίησης
* την εισροή στην επιχείρηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από τη χρήση ή την διάθεση του ασώματου στοιχείου

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου στοιχείου του ενεργητικού εμπεριέχει κάθε κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία του στοιχείου. Για παράδειγμα :

* το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του στοιχείου
* οι αμοιβές προς εργαζομένους που συνδέονται άμεσα με τη δημιουργία του άϋλου στοιχείου
* δαπάνες για τη καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων
* απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του στοιχείου.

Αν δεν είναι εφικτό να διαχωριστεί η φάση της ανάπτυξης από την φάση της έρευνας τότε όλες οι δαπάνες που συνδέονται με την δημιουργία ενός αϋλου οικονομικού πόρου θεωρούνται ότι λαμβάνουν χώρα στη φάση της έρευνας συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα. Τονίζεται ότι δαπάνες έρευνας οι οποίες έχουν αναγνωριστεί ως έξοδο δεν επιτρέπεται σε μεταγενέστερο στάδιο να αναγνωριστούν ως στοιχείο ενεργητικού ακόμα και αν η διαδικασία εξέλιξης του αϋλου πόρου έχει εισέλθει στη φάση της ανάπτυξης.

**Παράδειγμα 16**

Έστω ότι κάποια οικονομική μονάδα αναπτύσσει ένα νέο προϊόν. Σύμφωνα με το τμήμα έρευνας κ΄ ανάπτυξης κατά το έτος 2002 στη φάση της έρευνας δαπανήθηκαν 20.000 ευρώ. Το 2003 βεβαιώθηκε τόσο η τεχνολογική δυνατότητα της μονάδος να κατασκευάσει το προϊόν όσο και η ικανότητα της να το προωθήσει εμπορικά με επιτυχία. Το 2003 οι δαπάνες προσωπικού που αφορούν την ανάπτυξη του προϊόντος ανέρχονται σε 10.000 ευρώ και 5.000 ευρώ για την κατάθεση δικαιώματος αποκλειστικής εκμετάλλευσης του προϊόντος. Την ίδια χρονιά η εταιρεία αναγκάστηκε να καταφύγει στην δικαιοσύνη προκειμένου να προστατεύσει τα αποκλειστικά δικαιώματα εκμετάλλευσης του προϊόντος. Οι δικαστικές δαπάνες ανέρχονται σε 6.000 ευρώ. Ποίος θα είναι ο λογιστικός χειρισμός αυτών των δαπανών;

Σημειώνεται ότι υπό οποιεσδήποτε συνθήκες, εσωτερικώς δημιουργούμενα εμπορικά σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, και πελατολόγια **δεν αναγνωρίζονται**, ως στοιχεία του ενεργητικού. Γίνεται αποδεκτό ότι οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται προκειμένου να δημιουργηθούν οι προαναφερθέντες οικονομικοί πόροι δεν μπορούν να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης.

**Υπεραξία απόκτησης**

Στον λογαριασμό «Υπεραξία απόκτησης» (Goodwill) παρακολουθείται η επιπλέον διαφορά του αντιτίμου που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας επιχείρησης και της συνολικής εύλογης αξίας των αποκτώμενων στοιχείων ενεργητικού μειωμένης κατά την εύλογη αξία των υποχρεώσεων της αποκτώμενης επιχείρησης. Ο λογαριασμός «Υπεραξία απόκτησης» εμφανίζεται στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων.

**Παράδειγμα 17**

Οι καταστάσεις οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων «ΜΤ ΑΕ» και «ΑΒ ΑΕ» την 31/12/2010 είχαν ως ακολούθως:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ΜΤ ΑΕ | ΑΒ ΑΕ |
| **Ενεργητικό** |  |  |
| Πάγιο ενεργητικό | 100.000 | 80.000 |
| Αποθέματα | 50.000 | 75.000 |
| Απαιτήσεις | 60.000 | 45.000 |
| Ταμειακά Διαθέσιμα | 200.000 | 120.000 |
| **Σύνολο** | **410.000** | **320.000** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Καθαρή θέση και Υποχρεώσεις** |  |  |
| Μετοχικό Κεφαλαίο | 80.000 | 60.000 |
| Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις | 120.000 | 150.000 |
| Βραχ/σμες Υποχρεώσεις | 210.000 | 110.000 |
| **Σύνολο** | **410.000** | **320.000** |

Την 1/1/2011 η «ΜΤ ΑΕ» εξαγόρασε το σύνολο των μετοχών της «ΑΒ ΑΕ» καταβάλωντας το ποσό των €100.000. Την ημερομηνία της εξαγοράς όλα τα στοιχεία του ενεργητικού της «ΑΒ ΑΕ» καθώς και οι υποχρεώσεις της ήταν αποτιμημένα στις εύλογες αξίες τους. Εξαίρεση αποτελούσαν τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, η εύλογη αξία των οποίων εκτιμήθηκε στο ποσό των € 90.000. Σημειώνεται ότι η «ΑΒ ΑΕ» είχε δημιουργήσει εσωτερικά ένα εμπορικό σήμα η εύλογη αξία του οποίου εκτιμήθηκε από ανεξάρτητο εκτιμητή στο ποσό των € 12.000.

Αρχικά υπολογίζεται το καθαρό ενεργητικό της «ΑΒ ΑΕ» (αποκτώμενης επιχείρησης) βάσει των εύλογων αξιών των στοιχείων ενεργητικού της και των υποχρεώσεων της:

Ενεργητικό

Πάγιο ενεργητικό €90.000

Αποθέματα €75.000

Απαιτήσεις €45.000

Ταμειακά Διαθέσιμα €120.000

Εμπορικό σήμα €12.000 €342.000

Υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις €150.000

Βραχ/σμες Υποχρεώσεις €110.000 (€260.000)

Καθαρό Ενεργητικό €82.000

Στη συγκεκριμένη περίπτωση το ποσό της υπεραξίας απόκτησης είναι:

Κόστος απόκτησης €100.000

Μείον:

Καθαρό ενεργητικό €82.000

Υπεραξία απόκτησης €18.000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  |
| Πάγιο ενεργητικό | | 90.000 |  |
| Αποθέματα | | 75.000 |  |
| Απαιτήσεις | | 45.000 |  |
| Ταμειακά Διαθέσιμα | | 120.000 |  |
| Εμπορικό σήμα | | 12.000 |  |
| Υπεραξία απόκτησης | | 18.000 |  |
|  | Ταμειακά διαθέσιμα |  | 100.000 |
|  | Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις |  | 150.000 |
|  | Βραχ/σμες Υποχρεώσεις |  | 110.000 |
| *Απόκτηση και απορρόφηση της «ΑΒ ΑΕ»* | |  |  |

Η κατάσταση οικονομικής θέσης της «ΜΤ ΑΕ» μετά την απορρόφηση της «ΑΒ ΑΕ» θα έχει ως ακολούθως:

|  |  |
| --- | --- |
|  | ΜΤ ΑΕ |
| **Ενεργητικό** |  |
| Πάγιο ενεργητικό | 190.000  (100.000+90.000) |
| Αποθέματα | 125.000  (50.000+75.000) |
| Απαιτήσεις | 105.000  (60.000+45.000) |
| Ταμειακά Διαθέσιμα | 220.000  (200.000-100.000+120.000) |
| Εμπορικό σήμα | 12.000 |
| Υπεραξία απόκτησης | 18.000 |
| **Σύνολο** | **670.000** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Καθαρή θέση και Υποχρεώσεις** |  |
| Μετοχικό Κεφαλαίο | 80.000 |
| Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις | 270.000  (120.000+ 150.000) |
| Βραχ/σμες Υποχρεώσεις | 320.000  (210.000+110.000) |
| **Σύνολο** | **670.000** |