

Γεώργιος Ανασ. Τζίφας  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

# ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

- Ερμηνευτική προσέγγιση σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΠΧΑ
- 102 πρακτικές εφαρμογές μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση με προαιρετική χρήση αναβαλλόμενης φορολογίας



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ







# Λογιστική ενσώματων και άυλων παγίων

- Ερμηνευτική προσέγγιση σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΠΧΑ
- 102 πρακτικές εφαρμογές μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση με προαιρετική χρήση αναβαλλόμενης φορολογίας

## Λογιστική ενσώματων και ύλων παγίων Γεώργιος Ανασ. Τζίφας

ISBN 978-960-622-352-5

Σύμφωνα με το Ν. 2121/93 για την Πνευματική Ιδιοκτησία απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη.

### ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ

Το περιεχόμενο του παρόντος έργου έχει τύχει επιμελούς και αναλυτικής επιστημονικής επεξεργασίας. Ο εκδοτικός οίκος και οι συντάκτες δεν παρέχουν διά του παρόντος νομικές συμβουλές ή παρεμφερείς συμβουλευτικές υπηρεσίες, ουδ'εμία δε ευθύνη φέρουν για τυχόν ζημία τρίτου λόγω ενέργειας ή παράλειψης που βασίστηκε εν όλω ή εν μέρει στο περιεχόμενο του παρόντος έργου.

Art Director:	Θεόδωρος Μαστρογιάννης
Υπεύθυνος Παραγωγής:	Ανδρέας Μενούνος
Φωτοστοιχειοθεσία:	Αγγελική Μαυρογιάννη
Παραγωγή:	NB Production AM061117M23



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Μαυρομυχάλη 23, 106 80 Αθήνα  
Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)  
Αθήνα: Μαυρομυχάλη 2, 106 79 • Τηλ.: 210 3607 521  
Πειραιάς: Φίλωνος 107-109, 185 36 • Τηλ: 210 4184 212  
Πάτρα: Κανάρη 15, 262 22 • Τηλ.: 2610 361 600  
Θεσ/νίκη: Φράγκων 1, 546 26 • Τηλ.: 2310 532 134



member of Europe's 500  
dynamic entrepreneurs



Committed to excellence

Γεώργιος Ανασ. Τζίφας  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

# Λογιστική ενσώματων και άυλων παγίων

- Ερμηνευτική προσέγγιση σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΠΧΑ
- 102 πρακτικές εφαρμογές μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση με προαιρετική χρήση αναβαλλόμενης φορολογίας



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

## Accounting of Tangible and Intangible Assets

Georgios Tzifas, Certified Public Accountant

**Abstract:** This book aims to present all aspects of the accounting events taking place in the tangible and intangible assets according to Greek Accounting Standards (ELP) and International Financial Reporting Standards. Each section includes the legal framework of the Greek Accounting Standards, the IFRS and the Tax-Law (KFE). Through examples, it is intended to give the reader full insight into the initial accounting entry in accordance with tax basis and subsequently with accounting basis, with the use of deferred taxation, as an optional choice in the case of ELP.

ISBN 978-960-622-352-5

### COPYRIGHT

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, without the prior permission of NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A., or as expressly permitted by law or under the terms agreed with the appropriate reprographic rights organisation. Enquiries concerning reproduction which may not be covered by the above should be addressed to NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. at the address below.

### DISCLAIMER

The content of this work is intended for information purposes only and should not be treated as legal advice. The publication is necessarily of a general nature; NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. makes no claim as to the comprehensiveness or accuracy of the information provided; Information is not offered for the purpose of providing individualized legal advice. Professional advice should therefore be sought before any action is undertaken based on this publication. Use of this work does not create an attorney-client or any other relationship between the user and NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. or the legal professionals contributing to this publication.



OIKONOMIKI BIBLIOTHIKI

23, Mavromichali Str., 106 80 Athens Greece  
Tel.: +30 210 3678 800 • Fax: +30 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)



member of Europe's 500  
dynamic entrepreneurs



Committed to excellence





*Αφιερώνεται  
στους αγαπημένους μου γονείς  
Τάσο και Ελένη  
που τους οφείλω τα μέγιστα*



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Είναι γεγονός ότι ο τομέας της Λογιστικής που ασχολείται με την κατηγορία των παγίων περιουσιακών στοιχείων (*ενσώματων και άυλων*) και απεικονίζει ή επεξεργάζεται τις μεταβολές τους, στο πλαίσιο της επίτευξης των επιχειρηματικών στόχων, έχει τα δικά του ιδιαίτερα χαρακτηριστικά. Πολύ περισσότερο δε, όταν εμπλέκεται, εκ των πραγμάτων, και η φορολογική παράμετρος του θέματος, προκειμένου να προκύψει η προσαρμογή της συμπεριφοράς των οντοτήτων προς την ισχύουσα κάθε φορά φορολογική νομοθεσία.

Στο νέο περιβάλλον των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ, Ν 4308/2014, από 1/1/2015), ορίζεται ότι, **τα ενσώματα και άυλα** πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικώς, στο κόστος κτήσης τους και εν συνεχεία απογράφονται στο αποσβέσιμο κόστος. Ακολούθως, στην έννοια των παγίων περιλαμβάνονται: η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο, οι δαπάνες βελτίωσής τους, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης (υπό προϋποθέσεις), οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες επίσης αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, κατά ρητή διατύπωση στον νόμο, όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις και τέλος το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασής τους. Ιδιαίτεροι χειρισμοί απαιτούνται και σε περιπτώσεις ιδιοπαραγόμενων από την οντότητα πάγιων στοιχείων, ενώ ορθή διαχείριση επιβάλλεται να γίνεται όταν έχουμε συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, σε αντιδιαστολή με την λειτουργική μίσθωση ή την αναμίσθωση του παγίου. Εν συνεχεία, η οντότητα πρέπει να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο λογιστικής απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, με στόχο να απεικονίζεται στα βιβλία της η πραγματικότητα, σε σχέση με την φθορά τους. Τέλος, σκόπιμο θεωρείται να ελέγχονται τα στοιχεία αυτά, για την περίπτωση της απομείωσης της αξίας τους, διαχρονικά.

Όλα τα παραπάνω ωστόσο, συνιστούν το λογιστικό μέρος. Η Λογιστική θα πρέπει να καταγράφει και να παρακολουθεί, αυτό που αποκαλείται **ως πραγματική εικόνα** της περιουσιακής κατάστασης της οντότητας, για την συγκεκριμένη κατηγορία των στοιχείων. Παράλληλα, όμως, η διοίκηση της οντότητας πρέπει να παρακολουθεί και **την φορολογική βάση**, ώστε να καταγράφονται τυχόν διαφορές και να εφαρμόζονται πλήρως οι φορολογικές διατάξεις και οι σχετικές διατάξεις για την αναβαλλόμενη φορολογία.

Στο παρόν έργο επιχειρείται και επιτυγχάνεται σε μέγιστο βαθμό, μέσω πλήθους παραδειγμάτων και επεξηγήσεων, η κατανόηση των λογιστικών και φορολογικών χειρισμών για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις διαχείρισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Τα θέματα αναπτύσσονται σε 17 ενότητες με ανάλυση - ερμηνεία του λογιστικού και φορολογικού πλαισίου, με πρακτικές εφαρμογές, αναφορές και παραπομπές στη νομοθεσία.

Το βιβλίο αποτελεί ένα απαραίτητο βοήθημα στα ζητήματα διαχείρισης των παγίων για τον ορκωτό ελεγκτή, τον λογιστή φοροτεχνικό, τον δικηγόρο, τον υπεύθυνο για την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης και τον φοιτητή λογιστικής και χρηματοοικονομικής κατεύθυνσης.

Είμαι βέβαιος ότι προσθέτει θετική διάσταση και γνώση στον χώρο του λογιστικού βιβλίου.

Αθήνα, Νοέμβριος 2017

**Νίκος Σγουρινάκης**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ

Η περίοδος που διανύει η Ελλάδα διακρίνεται από ένα πλαίσιο αλλαγών σε όλα τα επίπεδα. Οι αλλαγές αυτές έχουν επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό και το λογιστικό πλαίσιο το οποίο υφίσταται τη σημαντικότερη αλλαγή του μετά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, το οποίο θεσμοθετήθηκε με το άρθρο 7 του Ν 1882/1990 για τη χρήση 1991 και μετά, καθιστώντας και υποχρεωτική την εφαρμογή του.

Μετά από πολλά χρόνια, με τη ψήφιση του Ν 4308/2014, καθιερώθηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (εφεξής «ΕΛΠ») ως το ισχύον Λογιστικό Πλαίσιο στην Ελλάδα, με υποχρεωτική εφαρμογή από 01.01.2015.

Οι βασικές αρχές της λογιστικής παραμένουν σταθερές, ωστόσο νέες έννοιες εισάγονται, ώστε να εναρμονιστεί η ελληνική νομοθεσία με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

Κάθε επιχείρηση (εφεξής «οντότητα») παρακολουθεί πλέον τις υποχρεώσεις της που αφορούν τη λογιστική, την τήρηση των λογιστικών της βιβλίων και στοιχείων μέσα από έναν νόμο, τον Ν 4308/2014. Λογιστικές διατάξεις που περιείχονταν σε άλλους νόμους (π.χ. ΚΝ 2190/1920) έχουν πλέον καταργηθεί.

Το 2017 είναι η τρίτη διαχειριστική χρήση που λειτουργούν οι οντότητες με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το παρόν βιβλίο στοχεύει να παρουσιάσει τη λογιστική αντιμετώπιση μίας μεγάλης λογιστικής ομάδας, αυτής των Ενσώματων και Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων, που κατά την άποψή μου, εμπεριέχουν ένα σημαντικό μέρος των αλλαγών που έχουν εισαχθεί με τα ΕΛΠ.

Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη τον ως άνω Ν 4308/2014, τη Λογιστική Οδηγία που εξέδωσε η ΕΛΤΕ, τις γνωμοδοτήσεις του ΣΛΟΤ και την ερμηνευτική καθοδήγηση των ΔΠΧΑ, το παρόν εγχειρίδιο στοχεύει να εντοπίσει και να παρουσιάσει όλες τις πτυχές των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα στο κύκλωμα τον παγίων.

Ταυτόχρονα, με την ανάπτυξη συνολικά 102 παραδειγμάτων επιδιώκεται να δοθεί στον αναγνώστη πλήρης εικόνα σχετικά με την αρχική καταχώριση σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τη μεταγενέστερη μετάβαση της φορολογικής βάσης σε λογιστική βάση που τελικά θα οδηγήσει κάθε οντότητα στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μέσω πρωτογενούς καταχώρισης όλων των γεγονότων που αφορούν τόσο τη φορολογική όσο και τη λογιστική βάση.

Ειδικότερα, σε κάθε ενότητα περιλαμβάνεται το νομοθετικό πλαίσιο των ΕΛΠ, των ΔΠΧΑ και του ΚΦΕ και εν συνέχεια μέσα από πρακτικά παραδείγματα και λογιστικές εφαρμογές υποδεικνύεται ο λογιστικός χειρισμός μετάβασης κάθε γεγονότος

από τη φορολογική στη λογιστική βάση, τόσο σύμφωνα με τα ΕΛΠ όσο και με τα ΔΠΧΑ, με παράλληλη εξέταση της επίδρασης της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία προτείνεται ως προαιρετική εφαρμογή στην περίπτωση των ΕΛΠ.

Ευχαριστώ όλη την ομάδα της Νομικής Βιβλιοθήκης για την έμπρακτη και εγκάρδια υποστήριξή της στην έκδοση του πρώτου μου βιβλίου και ιδιαίτερος την εκδότρια κα Λίλα Καρατζά.

Έχω την πεποίθηση ότι η παρούσα έκδοση θα συμβάλει στην προσπάθεια που καταβάλουν οι συνάδελφοι λογιστές και ορκωτοί στην εναρμόνιση των λογιστηρίων τους με το νέο λογιστικό πλαίσιο.

Αθήνα, Νοέμβριος 2017

**Γεώργιος Ανασ. Τζίφας**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	9
ΠΡΟΛΟΓΟΣ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ .....	11
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....	31

## ΕΝΟΤΗΤΑ 1

---

### 1. ΓΕΝΙΚΑ

<b>1.1. Νομοθετικό πλαίσιο</b> .....	35
1.1.1. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .....	36
1.1.2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	36
<b>1.2. Μέγεθος Οντοτήτων</b> .....	37
<b>1.3. Λογιστικό Σύστημα</b> .....	37
<b>1.4. Φορολογική και Λογιστική Βάση</b> .....	38
<b>Παράδειγμα 1: Φορολογική και Λογιστική Βάση</b> .....	39
1.4.1. Προσωρινές Διαφορές Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης (ΠΔΦΛΒ) .....	39
<b>Παράδειγμα 2: Προσωρινή Διαφορά Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης</b> .....	39
1.4.2. Μόνιμες Διαφορές Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης (ΜΔΦΛΒ) .....	40
<b>Παράδειγμα 3: Μόνιμη Διαφορά Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης</b> .....	40
1.4.3. Αναβαλλόμενη φορολογία .....	40
<b>Παράδειγμα 4: Χρησιμότητα του αναβαλλόμενου φόρου</b> .....	41
<b>1.5. Αρχές Σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων</b> .....	42
1.5.1. Διασφάλιση αξιοπιστίας .....	42
1.5.2. Δικλείδες .....	43

1.5.3. Εύλογη παρουσίαση (true and fair view ή fair presentation, in all material respects) .....	43
1.5.4. Ουσιώδεις σφάλματα (παράλειψη) .....	43
1.5.5. Ταξινόμηση στοιχείων του ενεργητικού .....	44
1.5.6. Συμψηφισμοί - Αποκλίσεις .....	44
1.5.7. Αρχή του δεδουλευμένου .....	44
1.5.8. Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας .....	44
1.5.9. Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών .....	45
1.5.10. Συγκρισιμότητα .....	45
1.5.11. Σύνεση στην επιμέτρηση .....	45
1.5.12. Αναγνώριση αρνητικών προσαρμογών .....	45
1.5.13. Αναγνώριση λαθών .....	45
1.5.14. Υπόλοιπα έναρξης .....	46
1.5.15. Οικονομική ουσία των συναλλαγών .....	46
<b>1.6. Μεθοδολογία ανάπτυξης της παρούσας έκδοσης .....</b>	<b>46</b>

## ΕΝΟΤΗΤΑ 2

---

### 2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΕ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΚΑΙ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

<b>Παράδειγμα 5:</b> Λειτουργικός κύκλος και ταξινόμηση περιουσιακού στοιχείου ως μη κυκλοφορούντος .....	48
<b>Παράδειγμα 6:</b> Λειτουργικός κύκλος και ταξινόμηση περιουσιακού στοιχείου ως κυκλοφορούντος .....	49

## ΕΝΟΤΗΤΑ 3

---

### 3. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

<b>3.1. Βασικές έννοιες .....</b>	<b>52</b>
<b>3.2. Διάκριση των ενσώματων σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά .....</b>	<b>52</b>



Παράδειγμα 7: Ταξινόμηση ακινήτων σε επενδυτικά και μη.....	53
<b>3.3. Εντασσόμενοι λογαριασμοί στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία κατά ΕΛΠ και ΔΠΧΑ.....</b>	<b>53</b>

## ΕΝΟΤΗΤΑ 4

---

<b>4. ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	
<b>4.1. Κριτήρια αρχικής αναγνώρισης.....</b>	<b>58</b>
<b>4.2. Προσδιορισμός κόστους κατά την αρχική αγορά.....</b>	<b>58</b>
Παράδειγμα 8: Άμεσα επιρριπτόμενα έξοδα στο κόστος κτήσης.....	59
Παράδειγμα 9: Διαχωρισμός αξίας κτήσης οικοπέδου - κτιρίου και δαπάνες απόκτησης.....	61
Παράδειγμα 10: Αγορά οικοπέδου - Σκοπός χρήσης [ΣΛΟΤ 667 ΕΞ/18.6.2015].....	62
Παράδειγμα 11: Φωτοβολταϊκές μονάδες [ΣΛΟΤ 1210πε ΕΞ/18.5.2015].....	62
Παράδειγμα 12: Λογιστικές εγγραφές οικοπέδου - Αντιπαροχή [ΣΛΟΤ 1471πε ΕΞ/19.1.2015].....	63
Παράδειγμα 13: Λογιστική εγγραφή επιστροφής δωρηθέντος ακινήτου [ΣΛΟΤ 401 ΕΞ/29.02.2016].....	64
Παράδειγμα 14: Λογιστικές εγγραφές έναρξης απογραφής έναρξης αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου [ΣΛΟΤ 264 ΕΞ/29.02.2016].....	65
Παράδειγμα 15: Λογιστική εγγραφή ακύρωσης πώλησης ακινήτου [ΣΛΟΤ 979 ΕΞ/17.05.2016].....	65
Παράδειγμα 16: Κόστος αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης.....	66
Παράδειγμα 17: Αγορά παγίου με πίστωση (σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων).....	70
Παράδειγμα 18: Κόστος μετεγκατάστασης.....	73
<b>4.3. Προσδιορισμός κόστους κατά την αρχική αγορά με ανταλλαγή.....</b>	<b>73</b>
Παράδειγμα 19: Ανταλλαγή παγίου χωρίς ανταλλαγή μετρητών.....	74
Παράδειγμα 20: Ανταλλαγή παγίου με ανταλλαγή μετρητών.....	74

<b>4.4. Προσδιορισμός κόστους κατά την ιδιοπαραγωγή</b> .....	75
<b>Παράδειγμα 21:</b> Ιδιοπαραγωγή κτίσματος.....	76
<b>4.5. Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού</b> .....	78
4.5.1. Εισαγωγή.....	78
4.5.2. Ερμηνευτική καθοδήγηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 23.....	78
4.5.2.1. Λογιστική αναγνώριση του προς κεφαλαιοποίηση κόστους.....	79
<b>Παράδειγμα 22:</b> Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού (γενικός και ειδικός δανεισμός).....	79
<b>Παράδειγμα 23:</b> Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού σε επιχορηγούμενη επένδυση.....	83
4.5.2.2. Κόστος δανεισμού σε ξένο νόμισμα.....	84
4.5.2.3. Έναρξη κεφαλαιοποίησης.....	84
4.5.2.4. Αναστολή κεφαλαιοποίησης.....	84
4.5.2.5. Παύση κεφαλαιοποίησης.....	84
<b>Παράδειγμα 24:</b> Έναρξη - παύση κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού.....	85
4.5.3. Φορολογικός χειρισμός κεφαλαιοποιούμενου κόστους δανεισμού.....	85
<b>Παράδειγμα 25:</b> Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τόκων κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 με τις διατάξεις του Ν 4308/2014 και του Ν 4172/2013 [ΣΛΟΤ Αρ. Πρωτ.: 1155 ΕΞ/27.7.2015].....	86
<b>4.6. Απόκτηση παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση</b> .....	92
4.6.1. Εισαγωγή.....	92
4.6.2. Νομοθετικό πλαίσιο.....	93
4.6.3. Εννοιολογική προσέγγιση.....	93
4.6.4. Κριτήρια ταξινόμησης των μισθώσεων.....	93
4.6.5. Ταξινόμηση των μισθώσεων σε γη και κτίρια.....	95
4.6.6. Κριτήρια ταξινόμησης των μισθώσεων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.....	96
4.6.7. Λογιστική χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή.....	97
4.6.7.1. Αρχική αναγνώριση.....	97
4.6.7.2. Μεταγενέστερη αναγνώριση.....	97
<b>Παράδειγμα 26:</b> Χρηματοδοτική μίσθωση με όρο επιστροφής του μηχανήματος στον εκμισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.....	97
<b>Παράδειγμα 27:</b> Χρηματοδοτική μίσθωση με όρο αναπροσαρμογής του μισθώματος.....	103

<b>Παράδειγμα 28:</b> Χρηματοδοτική μίσθωση με διαφορά λογιστικής - φορολογικής βάσης.....	103
4.6.8. Λογιστική χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του εκμισθωτή.....	107
4.6.8.1. Αρχική αναγνώριση.....	107
4.6.8.2. Μεταγενέστερη αναγνώριση.....	107
4.6.9. Λογιστική λειτουργικής μίσθωσης.....	108
4.6.9.1. Εκμισθωτής.....	108
4.6.9.2. Μισθωτής.....	108
4.6.10. Λογιστική μίσθωσης από κατασκευαστές ή εμπόρους παγίου εξοπλισμού.....	108
4.6.11. Επεκτάσεις μισθώσεων και ανανεώσεις.....	108
<b>Παράδειγμα 29:</b> Μετατροπή μιας αρχικής σύμβασης λειτουργικής μίσθωσης σε χρηματοδοτική και λογιστικός χειρισμός.....	108
4.6.12. Λογιστική πώλησης και επαναμίσθωσης με χρηματοδοτική μίσθωση.....	109
4.6.12.1. Αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	109
4.6.12.2. Αρχική αναγνώριση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17.....	109
4.6.12.3. Μεταγενέστερη αναγνώριση.....	110
<b>Παράδειγμα 30:</b> Πώληση παγίου με επαναμίσθωση και λογιστικός χειρισμός από την πλευρά του μισθωτή με βάση ΕΛΠ-ΔΠΧΑ.....	110
<b>Παράδειγμα 31α:</b> Πώληση παγίου με επαναμίσθωση και λογιστικός χειρισμός από την πλευρά του μισθωτή με βάση ΕΛΠ-ΕΓΛΣ.....	113
<b>Παράδειγμα 31β:</b> Πώληση παγίου με επαναμίσθωση και λογιστικός χειρισμός από την πλευρά του μισθωτή με βάση ΔΠΧΑ-ΕΓΛΣ.....	120
4.6.13. Δήλωση φόρου ακίνητων.....	123
4.6.14. Λογιστική πώλησης και επαναμίσθωσης με χρηματοδοτική μίσθωση σε περίπτωση κατασκευαστή ή εμπόρου.....	123
<b>Παράδειγμα 32:</b> Χρηματοδοτική μίσθωση περίπτωσης εμπόρου.....	124
4.6.15. Μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 από 01.01.2019.....	125
4.6.15.1. Γενικά.....	125
4.6.15.2. Μισθώσεις που εξαιρούνται από την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.....	125
4.6.15.3. Λογιστικός χειρισμός μισθώσεων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 από την πλευρά του μισθωτή.....	126

<b>Παράδειγμα 33:</b> Σύμβαση μίσθωσης ακινήτου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.....	127
4.6.15.4. Λογιστικός χειρισμός μισθώσεων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 από την πλευρά του εκμισθωτή.....	129
4.6.15.5. Πώληση και επαναμίσθωση (sale & lease back) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.....	129
<b>Παράδειγμα 34:</b> Σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης ακινήτου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.....	130
4.6.15.6. ΔΠΧΑ 16 και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	135

## ΕΝΟΤΗΤΑ 5

---

### 5. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

<b>5.1. Εισαγωγή</b> .....	139
<b>5.2. Νομοθετικό πλαίσιο</b> .....	139
<b>5.3. Εννοιολογική προσέγγιση</b> .....	139
<b>5.4. Μέθοδοι αποτίμησης των ιδιοχρησιμοποιούμενων παγίων</b> .....	140
5.4.1. Αποτίμηση στο κόστος.....	140
5.4.2. Επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων παγίων.....	140
5.4.3. Κατηγορία παγίων προς αναπροσαρμογή.....	140
5.4.4. Συχνότητα αναπροσαρμογής και διαδικασία.....	141
<b>Παράδειγμα 35:</b> Συχνότητα αναπροσαρμογής.....	142
5.4.5. Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία.....	142
<b>Παράδειγμα 36:</b> Λογιστικός χειρισμός των σωρευμένων αποσβέσεων κατά την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία.....	143
<b>Παράδειγμα 37:</b> Αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων και διαχωρισμός του αποθεματικού.....	147
<b>Παράδειγμα 38:</b> Λογιστικός χειρισμός μεταγενέστερης αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων.....	151
<b>Παράδειγμα 39:</b> Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων με αλλαγή λογιστικής πολιτικής.....	153

<b>Παράδειγμα 40:</b> Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων με πρώτη εφαρμογή της παρ. 37.3.2 της Λογιστικής Οδηγίας.....	156
<b>Παράδειγμα 41:</b> Εύλογη αξία ακινήτου [ΣΛΟΤ 1853 ΕΞ/30.09.2016] .....	158
5.4.6. Τήρηση λογιστικής και φορολογικής βάσης.....	159
5.4.6.1. Επιλογές παρακολούθησης.....	159
5.4.6.2. Χρόνος Ενημέρωσης - Λογιστική και φορολογική βάση.....	161
5.4.6.3. Τήρηση μητρώου παγίων σε φορολογική και λογιστική βάση.....	162
5.4.6.4. Διανομή μερίσματος σε περίπτωση λογιστικών κερδών.....	162

## ΕΝΟΤΗΤΑ 6

---

### 6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

6.1. Εισαγωγή.....	164
6.2. Εννοιολογικό πλαίσιο.....	164
6.3. Λογιστικός χειρισμός μεταγενέστερων δαπανών.....	165
<b>Παράδειγμα 42:</b> Μεταγενέστερες δαπάνες που πληρούν τα κριτήρια του πάγιου περιουσιακού στοιχείου .....	165
<b>Παράδειγμα 43:</b> Ανακαίνιση ξενοδοχειακής μονάδας.....	165
6.4. Δαπάνες επιθεωρήσεων - αντικατάσταση μερών.....	168
<b>Παράδειγμα 44:</b> Αντικατάσταση με τη μέθοδο της υποκατάστασης.....	168

## ΕΝΟΤΗΤΑ 7

---

### 7. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

7.1. Εισαγωγή.....	173
7.2. Εννοιολογικό λογιστικό πλαίσιο.....	173
7.2.1. Ενσώματα πάγια υποκείμενα (ή μη) σε απόσβεση.....	173

7.2.2. Έναρξη - Διακοπή της απόσβεσης και αποσβεστέο ποσό.....	174
<b>Παράδειγμα 45:</b> Προσδιορισμός αποσβεστέου ποσού με βάση την υπολειμματική αξία .....	175
7.2.3. Προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής.....	175
<b>Παράδειγμα 46:</b> Προσδιορισμός ωφέλιμης ζωής και υπολειμματικής αξίας.....	176
7.2.4. Αλλαγή της ωφέλιμης ζωής.....	177
<b>Παράδειγμα 47:</b> Αλλαγή ωφέλιμης ζωής ενσώματου παγίου.....	177
7.2.5. Διαχωρισμός γηπέδου κτιρίου .....	178
7.2.6. Συστατικά στοιχεία.....	178
<b>Παράδειγμα 48:</b> Απόσβεση τμημάτων ενσώματου παγίου.....	178
7.2.7. Μέθοδοι απόσβεσης.....	179
7.2.7.1. Σταθερή μέθοδος απόσβεσης.....	179
<b>Παράδειγμα 49:</b> Απόσβεση ιδιοπαραγόμενου παγίου με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.....	179
7.2.7.2. Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης.....	181
<b>Παράδειγμα 50:</b> Απόσβεση με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης .....	181
7.2.7.3. Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.....	182
<b>Παράδειγμα 51:</b> Απόσβεση με τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής.....	182
7.2.7.4. Επιλογή μεθόδου απόσβεσης.....	183
7.2.7.5. Αλλαγή μεθόδου απόσβεσης.....	183
<b>Παράδειγμα 52:</b> Αλλαγή μεθόδου απόσβεσης .....	183
<b>7.3. Εννοιολογικό φορολογικό πλαίσιο .....</b>	<b>185</b>
7.3.1. Ενσώματα πάγια υποκείμενα (ή μη) σε φορολογική απόσβεση .....	185
7.3.2. Έναρξη - διακοπή της φορολογικής απόσβεσης και αποσβεστέο ποσό.....	185
7.3.3. Προσδιορισμός της φορολογικής ωφέλιμης ζωής.....	186
7.3.4. Αλλαγή της ωφέλιμης ζωής.....	187
7.3.5. Σταθερή μέθοδος φορολογικής απόσβεσης.....	187
<b>7.4. Διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης επί των αποσβέσεων .....</b>	<b>187</b>
<b>Παράδειγμα 53:</b> Μόνιμες και προσωρινές διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης επί των αποσβέσεων .....	187
<b>Παράδειγμα 54:</b> Λογιστικός χειρισμός αποσβέσεων κατά την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ.....	190

<b>Παράδειγμα 55:</b> Λογιστικός χειρισμός αποσβέσεων (σφάλμα) [ΣΛΟΤ 517 ΕΞ/14.03.2017].....	192
<b>7.5. Ειδικά θέματα φορολογικών αποσβέσεων</b> .....	193
7.5.1. Φορολογικές αποσβέσεις εταιρειών κατασκευής αεροδρομίων και εταιρειών αεροδρομίου.....	193
7.5.2. Αποσβέσεις αδειών Φορτηγών Δημοσίας Χρήσεως.....	193
7.5.3. Δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρείες για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης ταινιών.....	197
7.5.4. Συντελεστής απόσβεσης λεωφορείου δημόσιας χρήσης ενταγμένου στα ΚΤΕΛ.....	199

## ΕΝΟΤΗΤΑ 8

### 8. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥ ΚΑΙ ΑΥΛΟΥ ΠΑΓΙΟΥ

<b>8.1. Εισαγωγή</b> .....	202
<b>8.2. Νομοθετικό πλαίσιο</b> .....	202
<b>8.3. Εννοιολογικό πλαίσιο</b> .....	202
<b>8.4. Έλεγχος απομείωσης</b> .....	203
8.4.1. Έλεγχος απομείωσης όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.....	203
<b>Παράδειγμα 56:</b> Αξιολόγηση εξωτερικής ένδειξης απομείωσης.....	204
8.4.2. Έλεγχος απομείωσης σε ετήσια βάση.....	205
8.4.3. Απομείωση μόνιμου χαρακτήρα.....	205
<b>Παράδειγμα 57:</b> Μόνιμος χαρακτήρας απομείωσης .....	205
<b>8.5. Λογιστικός χειρισμός ζημίας απομείωσης</b> .....	205
8.5.1. Εκτίμηση ανακτήσιμου ποσού.....	206
8.5.1.1. Εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης.....	206
8.5.1.2. Αξία λόγω χρήσης.....	206
<b>Παράδειγμα 58:</b> Προσδιορισμός ανακτήσιμου ποσού ενσώματων παγίων.....	207
<b>Παράδειγμα 59:</b> Απομείωση και αναστροφή παγίου αποτιμώμενου στην εύλογη αξία.....	207

<b>Παράδειγμα 60:</b> Απομείωση και υπολογισμός χρήσης μηχανήματος στο κόστος κτήσης.....	212
<b>Παράδειγμα 61:</b> Απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων [ΣΛΟΤ 151 ΕΞ/20.01.2017].....	213

## ΕΝΟΤΗΤΑ 9

---

### 9. ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ - ΑΠΟΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ

<b>9.1. Εισαγωγή</b> .....	216
<b>9.2. Λογιστικός χειρισμός αποαναγνώρισης ενσώματου παγίου</b> .....	216
<b>Παράδειγμα 62:</b> Πώληση ακινήτου επιμετρούμενου στην εύλογη αξία.....	216
<b>Παράδειγμα 63:</b> Πώληση μηχανήματος με σωρευμένες αποσβέσεις (διαφορά λογιστικής - φορολογικής βάσης).....	218
<b>Παράδειγμα 64:</b> Καταστροφή παγίων [ΣΛΟΤ 556 ΕΞ/06.04.2017] .....	221
<b>Παράδειγμα 65:</b> Δωρεά ακινήτου.....	221

## ΕΝΟΤΗΤΑ 10

---

### 10. ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ ΣΕ ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΤΡΙΤΟΥ

<b>10.1. Εισαγωγή</b> .....	224
<b>10.2. Λογιστικός χειρισμός για τον μισθωτή</b> .....	224
<b>10.3. Φορολογικός χειρισμός για τον μισθωτή</b> .....	224
<b>10.4. Λογιστικός χειρισμός για τον εκμισθωτή - οικοπεδούχο</b> .....	224
<b>10.5. Φορολογικός χειρισμός για τον εκμισθωτή - οικοπεδούχο</b> .....	225
<b>10.6. Πρακτικές εφαρμογές λογιστικής και φορολογικής βάσης</b> .....	225
<b>Παράδειγμα 66:</b> Ανέγερση κτιρίου σε οικόπεδο τρίτου (μη εξάντληση της ωφέλιμης ζωής).....	225



<b>Παράδειγμα 67:</b> Ανέγερση κτιρίου σε οικόπεδο τρίτου (εξάντληση της ωφέλιμης ζωής) χωρίς αντάλλαγμα.....	228
<b>Παράδειγμα 68:</b> Ανέγερση κτιρίου σε οικόπεδο τρίτου (εξάντληση της ωφέλιμης ζωής) με αντάλλαγμα.....	230
<b>10.7. ΦΠΑ εισροών δαπανών κατασκευής.....</b>	<b>232</b>

## ΕΝΟΤΗΤΑ 11

### 11. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

<b>11.1. Εισαγωγή.....</b>	<b>237</b>
<b>11.2. Νομοθετικό πλαίσιο.....</b>	<b>237</b>
<b>11.3. Εννοιολογικό πλαίσιο.....</b>	<b>237</b>
<b>11.4. Ταξινόμηση επενδυτικού ακινήτου.....</b>	<b>237</b>
11.4.1. Μικτά επενδυτικά ακίνητα.....	237
<b>Παράδειγμα 69:</b> Μικτή χρήση ιδιόκτητου ακινήτου.....	238
<b>Παράδειγμα 70:</b> Μικτή χρήση ακινήτου με χρηματοδοτική μίσθωση.....	238
11.4.2. Ακίνητα που μισθώνονται μεταξύ εταιρειών ενός ομίλου.....	238
<b>Παράδειγμα 71:</b> Μίσθωση ακινήτου μητρικής σε θυγατρική εταιρεία.....	238
<b>11.5. Αρχική αναγνώριση.....</b>	<b>239</b>
11.5.1. Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση.....	239
<b>11.6. Μεταγενέστερη επιμέτρηση.....</b>	<b>239</b>
11.6.1. Μέθοδος του κόστους.....	240
11.6.2. Μέθοδος της εύλογης αξίας.....	240
<b>Παράδειγμα 72:</b> Επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου στην εύλογη αξία (Διαφορά Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης).....	241
<b>Παράδειγμα 73:</b> Επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου στην εύλογη αξία κατά την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ της παρ. 37.3.2 Λογιστικής Οδηγίας.....	247
11.6.3. Αλλαγή χρήσης ακινήτων σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία.....	247
11.6.3.1. Μετατροπή ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου σε επενδυτικό.....	247

<b>Παράδειγμα 74:</b> Μεταφορά ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου σε επενδυτικό (κόστος σε εύλογη αξία).....	248
11.6.3.2. Μετατροπή επενδυτικού ακινήτου σε ιδιοχρησιμοποιούμενο .....	250
<b>Παράδειγμα 75:</b> Μεταφορά επενδυτικού ακινήτου στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο.....	251
<b>11.7. Αποαναγνώριση επενδυτικού ακινήτου .....</b>	<b>251</b>

## ΕΝΟΤΗΤΑ 12

---

### 12. ΠΑΓΙΑ ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

<b>12.1. Εισαγωγή.....</b>	<b>254</b>
<b>12.2. Νομοθετικό πλαίσιο.....</b>	<b>254</b>
<b>12.3. Εννοιολογικό πλαίσιο .....</b>	<b>254</b>
<b>Παράδειγμα 76:</b> Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.....	255
<b>Παράδειγμα 77:</b> Μη βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.....	255
<b>12.4. Αρχική αναγνώριση στο κόστος.....</b>	<b>256</b>
<b>Παράδειγμα 78:</b> Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιου βιολογικού στοιχείου (κτηνοτροφική μονάδα).....	256
<b>12.5. Μεταγενέστερη επιμέτρηση στην εύλογη αξία.....</b>	<b>260</b>
<b>Παράδειγμα 79:</b> Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία.....	262
<b>12.6. Επιχορηγήσεις πάγιων βιολογικών στοιχείων .....</b>	<b>263</b>
12.6.1. Κρατικές επιχορηγήσεις άνευ όρων .....	263
12.6.2. Κρατικές επιχορηγήσεις υπό όρους.....	263

## ΕΝΟΤΗΤΑ 13

---

### 13. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΟ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν 1297/1972

**Παράδειγμα 80:** Εισφορά κλάδου σύμφωνα με τις διατάξεις  
του Ν 1297/1972 [ΣΛΟΤ Αρ. Πρωτ.: 82 ΕΞ/18.5.2015]..... 265

## ΕΝΟΤΗΤΑ 14

---

### 14. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

14.1. Γενικά για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία..... 271

14.2. Βασικές έννοιες..... 271

14.3. Εντασσόμενοι λογαριασμοί στα άυλα περιουσιακά στοιχεία  
κατά τα ΕΛΠ και ΔΠΧΑ..... 272

14.4. Νομοθετικό πλαίσιο..... 272

14.5. Κριτήρια αναγνώρισης..... 273

14.5.1. Αναγνωρισιμότητα..... 274

**Παράδειγμα 81:** Αναγνώριση άυλου στοιχείου κατά την εξαγορά επιχείρησης..... 274

14.5.2. Έλεγχος..... 275

**Παράδειγμα 82:** Εκπαίδευση προσωπικού και έλεγχος..... 275

**Παράδειγμα 83:** Πελατειακές σχέσεις και έλεγχος..... 276

14.5.3. Μελλοντικά οικονομικά οφέλη..... 276

14.6. Αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων..... 276

14.6.1. Δαπάνες ανάπτυξης..... 276

14.6.1.1. Στάδιο έρευνας..... 277

14.6.1.2. Στάδιο ανάπτυξης..... 278

**Παράδειγμα 84:** Αναγνώριση δαπανών στο στάδιο της ανάπτυξης  
ως άυλων στοιχείων και προσδιορισμός κόστους..... 279

**Παράδειγμα 85:** Δαπάνες προώθησης νέου προϊόντος..... 280

<b>Παράδειγμα 86:</b> Κεφαλαιοποίηση εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	281
<b>Παράδειγμα 87:</b> Πελατολόγιο επιχείρησης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.....	281
<b>Παράδειγμα 88:</b> Εξωκεφαλαιακές εισφορές ΙΚΕ [ΣΛΟΤ 1790 ΕΞ/19.10.2015 και 2861 ΕΞ/20.01.2016].....	282
<b>14.7. Λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία.....</b>	<b>283</b>
14.7.1. Άυλα περιουσιακά στοιχεία με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο ΕΓΛΣ.....	284
14.7.1.1. Λογιστικός χειρισμός.....	284
14.7.1.2. Φορολογικός χειρισμός.....	284
14.7.1.3. Λογαριασμοί άυλων λογαριασμών ΕΓΛΣ με υπόλοιπο μέχρι 31.12.2014.....	285
<b>Παράδειγμα 89:</b> Λοιπά άυλα με βάση ΕΓΛΣ-ΚΦΕ.....	286
14.7.2. Συμβάσεις παραχώρησης Δημοσίου.....	288
<b>Παράδειγμα 90:</b> Κατασκευή έργου με παραχώρηση από το Ελληνικό Δημόσιο του δικαιώματος εκμετάλλευσης.....	289
14.7.3. Άυλα στοιχεία μέσω αυτόνομης απόκτησης.....	290
<b>Παράδειγμα 91:</b> Κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών [ΣΛΟΤ Αριθμ. Πρωτ.: 9 ΕΞ/20.01.2016].....	290
14.7.4. Άυλα που αποκτώνται μέσω κρατικής επιχορήγησης.....	291
<b>14.8. Υπεραξία.....</b>	<b>292</b>
14.8.1. Άυλα στοιχεία που αποκτώνται μέσω επιχειρηματικής συνένωσης.....	292
<b>Παράδειγμα 92:</b> Αναγνώριση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων κατά την εξαγορά θυγατρικής.....	292
<b>14.9. Αρνητική υπεραξία.....</b>	<b>294</b>
<b>Παράδειγμα 93:</b> Αναγνώριση αρνητικής υπεραξίας κατά την εξαγορά θυγατρικής.....	294
<b>14.10. Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία.....</b>	<b>294</b>
<b>Παράδειγμα 94:</b> Αγορά πελατειακής βάσης - Άυλα περιουσιακά στοιχεία [ΣΛΟΤ 2551 ΕΞ/16.12.2015].....	295
<b>14.11. Επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση.....</b>	<b>295</b>
14.11.1. Μεταγενέστερη επιμέτρηση στην εύλογη αξία μέσω ενεργού αγοράς.....	295

14.11.2. Μεταγενέστερη επιμέτρηση αποσβέσιμο στο κόστος κτήσης.....	295
14.11.3. Ωφέλιμη ζωή.....	296
14.11.4. Άυλα με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή - λογιστική βάση.....	296
14.11.5. Άυλα με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή - φορολογική βάση.....	297
14.11.6. Άυλα με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.....	297
14.11.7. Αλλαγή της ωφέλιμης ζωής.....	297
<b>Παράδειγμα 95:</b> Αλλαγή αρχικής συμφωνίας χρόνου διάρκειας των δικαιωμάτων.....	298
14.11.8. Έλεγχος απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	299
14.11.9. Έλεγχος απομείωσης υπεραξίας.....	299
<b>Παράδειγμα 96:</b> Μονάδα ταμειακών ροών.....	300

## ΕΝΟΤΗΤΑ 15

### 15. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

15.1. Εισαγωγή.....	302
15.2. Νομοθετικό πλαίσιο.....	302
15.3. Εννοιολογικό πλαίσιο.....	302
15.4. Εντασσόμενοι λογαριασμοί στις επιχορηγήσεις κατά τα ΕΛΠ και ΔΠΧΑ.....	303
15.5. Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων σχετιζόμενων με πάγια περιουσιακά στοιχεία.....	303
<b>Παράδειγμα 97:</b> Κρατική επιχορήγηση αποσβεστέου μηχανήματος.....	305
<b>Παράδειγμα 98:</b> Ετεροχρονισμός λήψης κρατικής επιχορήγησης αποσβεστέου μηχανήματος.....	308
<b>Παράδειγμα 99:</b> Κρατική επιχορήγηση μη αποσβεστέου παγίου.....	309
<b>15.6. Επιχορηγήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων του Ν 3299/2004...</b>	<b>309</b>
<b>Παράδειγμα 100:</b> Κρατική επιχορήγηση του Ν 3299/2004.....	<b>312</b>
<b>Παράδειγμα 101:</b> Επιστροφή επιχορήγησης αποσβεστέου παγίου.....	<b>314</b>
<b>Παράδειγμα 102:</b> Επιχορήγηση παγίου ληφθείσα πριν την 01.01.2015.....	<b>314</b>

## ΕΝΟΤΗΤΑ 16

---

### 16. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

<b>16.1. Γνωστοποιήσεις του άρθρου 29 των ΕΛΠ</b> .....	318
16.1.1. Λογιστικές πολιτικές - Πλαίσιο κατάρτισης.....	318
16.1.2. Πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων.....	321
16.1.3. Γνωστοποιήσεις επιμέτρησης.....	322
16.1.4. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις.....	323
16.1.5. Κεφαλαιοποιηθέν χρηματοοικονομικό κόστος.....	323
16.1.6. Περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση.....	323
<b>16.2. Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ</b> .....	323
16.2.1. Γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 16.....	323
16.2.2. Γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 23.....	326
16.2.3. Γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 40.....	326
16.2.4. Γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 41.....	329
16.2.5. Γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 20.....	332

## ΕΝΟΤΗΤΑ 17

---

### 17. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΓΙΩΝ

<b>17.1. Πρωτοβάθμια ανάλυση λογαριασμών ΕΛΠ - ΕΓΛΣ</b> .....	334
<b>17.2. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 10 Γη</b> .....	335
17.2.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	335
17.2.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	335
<b>17.3. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 11 και 12</b>	
<b>Κτίρια - Τεχνικά έργα</b> .....	336
17.3.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	336
17.3.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	337

<b>17.4. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 13</b>	
<b>Μηχανολογικός Εξοπλισμός</b> .....	338
17.4.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	338
17.4.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	339
<b>17.5. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 14 Μεταφορικά μέσα</b> .....	340
17.5.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	340
17.5.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	341
<b>17.6. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 15 Εξοπλισμός</b> .....	341
17.6.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	341
17.6.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	343
<b>17.7. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 16 Επενδύσεις σε ακίνητα</b> .....	343
17.7.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	343
17.7.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	344
<b>17.8. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 17</b>	
<b>Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία</b> .....	344
17.8.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	344
<b>17.9. Δευτεροβάθμια ανάλυση λογαριασμού 18 Άυλα</b> .....	345
17.9.1. Σύγκριση ΕΛΠ - ΕΓΛΣ.....	345
17.9.2. Ενδεικτική προσαρμογή λογαριασμών μετάβασης από φορολογική σε λογιστική βάση.....	346
<b>ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ</b> .....	347





## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

<b>ΑΕ</b>	Ανώνυμη Εταιρεία
<b>ΔΛΠ</b>	Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο/Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
<b>ΔΠΧΑ</b>	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
<b>ΔΣΛΠ/IASB</b>	Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board)
<b>ΕΓΛΣ</b>	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
<b>ΕΕ</b>	Ετερόρρυθμος Εταιρεία
<b>ΕΛΠ</b>	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
<b>ΕΛΤΕ</b>	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
<b>ΕΠΕ</b>	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
<b>ΙΚΕ</b>	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
<b>ΚΦΕ</b>	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
<b>ΛΦΒ</b>	Λογιστική και Φορολογική Βάση
<b>ΜΔΦΛΒ</b>	Μόνιμη Διαφορά Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης
<b>ΟΕ</b>	Ομόρρυθμος Εταιρεία
<b>ΠΔΦΛΒ</b>	Προσωρινή Διαφορά Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης
<b>ΠΟΛ</b>	Πολυγραφημένη Διαταγή της Διοίκησης
<b>ΣΛΟΤ</b>	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων



## Παράδειγμα

Έστω ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που κατά την 31.12.2014 έχει βάσει των προηγούμενων λογιστικών προτύπων, αξία οικοπέδου 100 και αξία κτιρίου 200 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 120, δηλαδή λογιστική αξία 80. Αν η εύλογη αξία του οικοπέδου κατά την 01.01.2015 είναι 105 και του κτιρίου 102 υπάρχει μια θετική διαφορά (κέρδος) 27, η οποία θα αναγνωρισθεί κατευθείαν στα κέρδη εις νέο. Η αξία του κτιρίου που θα αποσβεσθεί τα επόμενα έτη είναι το ποσό των 102.

Τα υποδείγματα Β.1.1 και Β.1.2 διαφοροποιούνται μόνον κατά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Το Β.1.1 εφαρμόζεται όταν τα στοιχεία αυτά επιμετρούνται στο κόστος κτήσης, ενώ το Β.1.2 όταν επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους.

Αναφορικά με τα ακίνητα, όταν επιμετρούνται στο κόστος κτήσης δεν υπάρχει η «διαφορά εύλογης αξίας ενσωμάτων παγίων» στην καθαρή θέση, ενώ όταν επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους υπάρχει η εν λόγω διαφορά. Δεν προκύπτει άλλη διαφοροποίηση στον ισολογισμό. Στην περίπτωση του τεκμαρτού κόστους κτήσης (εύλογη αξία μόνο κατά την 01.01.2015), δεν υπάρχει αποθεματικό εύλογης αξίας, διότι όπως προαναφέρθηκε οι διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέο.

## 5.4.6. Τήρηση λογιστικής και φορολογικής βάσης

### 5.4.6.1. Επιλογές παρακολούθησης

Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία είναι μια βασική λογιστική πολιτική των παγίων<sup>48</sup> που δημιουργεί προσωρινές διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης.

Οι προσωρινές αυτές διαφορές προκαλούνται από την απόκλιση της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας από τους ισχύοντες λογιστικούς κανόνες, καθώς οι φορολογικοί κανόνες έχουν ως βασική αρχή την παρακολούθηση των ενσώματων παγίων στο αποσβέσιμο κόστος.

Έτσι αν μία οντότητα επιλέξει τη δυνητική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία θα υποχρεωθεί στην παρακολούθηση δύο βάσεων, λογιστική και φορολογική. Για την τήρηση των δύο βάσεων παρέχεται σχετική ελευθερία επιλογής στις οντότητες γεγονός που οδηγεί σε τρεις διαφορετικές προσεγγίσεις<sup>49</sup>:

48. Μόνο ακίνητα στην περίπτωση εφαρμογής ΕΛΠ.

49. Απόσπασμα από το εκπαιδευτικό σεμινάριο με θέμα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ» που διεξήχθη στις 17 Φεβρουαρίου 2017-Γ. Τζίφας και είναι διαθέσιμο στην εκπαιδευτική πλατφόρμα [www.nblearning.org](http://www.nblearning.org) για ondemand παρακολούθηση.

- 1η Επιλογή:** Δύο ισοζύγια στο ίδιο ERP  
 ⇒ Υψηλό κόστος  
 ⇒ Εκπαίδευση προσωπικού  
 ⇒ Απαραίτητο όταν οι διαφορές βάσεων είναι πολύπλοκες
- 2η Επιλογή:** ⇒ Ένα φορολογικό ισοζύγιο για την Φορολογική Αρχή (στο ισχύον πρόγραμμα)  
 ⇒ Ένα excel ισοζύγιο μετατροπής φορολογικού ισοζυγίου σε ΕΛΠ για σκοπούς σύνταξης των Οικονομικών καταστάσεων
- 3η Επιλογή:** ⇒ Εγγραφές ΕΛΠ σε 14η περίοδο ή εγγραφές ΕΛΠ σε ειδικό ημερολόγιο

Τα παραδείγματα που προηγήθηκαν και όσα ακολουθούν προκρίνουν, ως οικονομικότερη και πλέον αξιόπιστη λύση, την τρίτη επιλογή μέσα από την οποία προτείνεται αρχικά η πρωτογενής τήρηση της φορολογικής βάσης<sup>50</sup> και εν συνεχεία οι πρόσθετες εγγραφές/διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς σε ειδικό ημερολόγιο διαφορών ΕΛΠ όπου κατά την εκτύπωση του φορολογικού ισοζυγίου να εξαιρείται το συγκεκριμένο είδος εγγραφής.

Ενδεικτικά στο παράδειγμα 36 «Λογιστικός χειρισμός των σωρευμένων αποσβέσεων κατά την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία» το ισοζύγιο φορολογικής και λογιστικής βάσης έχει ως ακολούθως:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Φορολογική Βάση	Λογιστική Βάση	Απεικόνιση στον Ισολογισμό
10.01.00.00 Κόστος κτήσης οικοπέδου Α	100.000	100.000	Ακίνητα
12.01.00.00 Κόστος κτήσης κτιριακών εγκ/σεων επί του οικοπέδου Α	300.000	300.000	Ακίνητα
12.02.00.00 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιριακών εγκ/σεων επί του οικοπέδου Α	-200.000	-200.000	Ακίνητα
10.01.00.99 Διαφορά αναπροσαρμογής οικοπέδου Α	0	100.000	Ακίνητα
12.01.00.99 Διαφορά αναπροσαρμογής κτιριακών εγκ/σεων επί του οικοπέδου Α	0	600.000	Ακίνητα
12.02.00.99 Διαφορά αναπροσαρμογής σωρευμένες αποσβέσεις κτιριακών εγκ/σεων επί του οικοπέδου Α	0	-400.000	Ακίνητα

50. Όπως άλλωστε γινόταν όλα τα έτη μέχρι τώρα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Φορολογική Βάση	Λογιστική Βάση	Απεικόνιση στον Ισολογισμό
40 Κεφάλαιο <sup>51</sup>	-400.000	-400.000	Κεφάλαιο
44.01.01.99 Διαφορές εύλογης αξίας οικοπέδου Α	0	-71.000	Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων
44.01.02.99 Διαφορές εύλογης αξίας κτιρίου Α	0	-136.320	Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων
49.00.00.00 Αποτελέσματα εις νέον <sup>52</sup>	200.000	200.000	Αποτελέσματα εις νέο
49.00.00.99 Αποτελέσματα εις νέο διαφορά λογιστικής φορολογικής βάσης	0	-5.680	Αποτελέσματα εις νέο
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού	0	-87.000	Αναβαλλόμενοι φόροι

Από τους λογαριασμούς του ανωτέρω ισοζυγίου προκύπτουν οι εξής λογαριασμοί ισολογισμού:

Απεικόνιση στον Ισολογισμό	Φορολογική Βάση	Λογιστική Βάση
Ακίνητα	200.000	500.000
Κεφάλαιο	400.000	400.000
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	0	207.320
Αποτελέσματα εις νέο	-200.000	-194.320
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	87.000

#### 5.4.6.2. Χρόνος Ενημέρωσης - Λογιστική και φορολογική βάση

Όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση, εξυπακούεται ότι η καταχώριση λογιστικής και φορολογικής βάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των χρονικών ορίων. Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία.

51. Ως καταβεβλημένο κεφάλαιο θεωρήθηκε ότι αυτό που προέκυψε από το κόστος κτήσης ακινήτων.

52. Το αποτέλεσμα εις νέον θεωρήθηκε ότι προέκυψε από τις σωρευμένες αποσβέσεις.

Αν για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή ΔΠΧΑ, κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρίσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση.

#### 5.4.6.3. Τήρηση μητρώου παγίων σε φορολογική και λογιστική βάση

Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων παγίων δημιουργεί επιπρόσθετη υποχρέωση τήρησης δύο μητρώων παγίων σε λογιστική και φορολογική βάση.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 των ΕΛΠ στο Αρχείο Ενσώματων Παγίων, με τήρηση αναλυτικής μερίδας παρακολουθείται:

1. η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση,
2. κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και
3. απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς,
4. τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

#### 5.4.6.4. Διανομή μερίσματος σε περίπτωση λογιστικών κερδών

Όταν υφίσταται διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι πιθανό να προκύπτουν λογιστικά κέρδη και φορολογικές ζημιές. Εάν η οντότητα αποφασίσει να διανείμει λογιστικά κέρδη προκύπτει το ζήτημα ότι τα εν λόγω λογιστικά κέρδη δεν έχουν φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις. Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 47<sup>53</sup> στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

Εφόσον λοιπόν η εταιρεία καταγράφει λογιστικά κέρδη (τα οποία θέλει να διανείμει) αλλά φορολογικές ζημιές τότε θα φορολογήσει τα κέρδη που θα διανεμηθούν με τον ισχύοντα συντελεστή και επίσης θα παρακρατήσει φόρο με τον ισχύοντα συντελεστή παρακράτησης. Για αυτό το λόγο προβλέφθηκε η ανωτέρω διάταξη για να διασφαλίσει την φορολόγηση στο όνομα του νομικού προσώπου των κερδών που διανέμονται όταν καταγράφεται φορολογική ζημιά.

---

53. Η διάταξη αυτή είναι ανάλογη με την διάταξη που προΐσχυε του άρθρου 99 παρ. 1 περ. α' του Ν 2238/1994.

## ΕΝΟΤΗΤΑ 6

Οι βελτιώσεις που πιθανόν διενεργήσει μία οντότητα προσαυξάνουν την αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Με βάση λοιπόν αυτή την αρχή, στην ενότητα αυτή θα αναλυθούν τα εξής:

---

6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
  - 6.1. Εισαγωγή
  - 6.2. Εννοιολογικό πλαίσιο
  - 6.3. Λογιστικός χειρισμός μεταγενέστερων δαπανών
  - 6.4. Δαπάνες επιθεωρήσεων - αντικατάσταση μερών

Επιπρόσθετα αναλύονται τα εξής παραδείγματα:

---

**Παράδειγμα 42:** Μεταγενέστερες δαπάνες που πληρούν τα κριτήρια του πάγιου περιουσιακού στοιχείου

**Παράδειγμα 43:** Ανακαίνιση ξενοδοχειακής μονάδας

**Παράδειγμα 44:** Αντικατάσταση με τη μέθοδο της υποκατάστασης

## 6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### 6.1. Εισαγωγή

Κάθε οντότητα πραγματοποιεί δαπάνες-προσθήκες για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία μετά την απόκτηση τους. Το ερώτημα του ορθού λογιστικού χειρισμού τους υπακούει τον γενικό κανόνα αναγνώρισης των παγίων, δηλαδή οι μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να επαυξάνουν την λογιστική αξία των παγίων στο βαθμό που:

- αναμένονται πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τις δαπάνες αυτές και
- το κόστος των δαπανών μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Οι ανωτέρω διενεργούμενες δαπάνες επαυξάνουν τη λογιστική αξία των παγίων όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην οντότητα θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του παγίου στοιχείου.

Σε αντίθετη περίπτωση, αν οι μεταγενέστερες δαπάνες δεν αναμένεται να επαυξήσουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του παγίου στοιχείου δεν επαυξάνουν την λογιστική αξία του παγίου στοιχείου αλλά επιβαρύνουν τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

Με βάση τα ανωτέρω οι μεταγενέστερες δαπάνες διαχωρίζονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- (α) Δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων
- (β) Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων
- (γ) Δαπάνες επιθεωρήσεων/αντικατάσταση μερών

### 6.2. Εννοιολογικό πλαίσιο

**Βελτίωση παγίου** (improvement of a fixed asset) είναι μια δαπάνη που πραγματοποιείται με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

**Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου** (repair of fixed assets) είναι μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.

**Συντήρηση παγίου** (maintenance of fixed assets) είναι μια δαπάνη με σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου σύμφωνα με τις αρχικές εκτιμήσεις.



### 6.3. Λογιστικός χειρισμός μεταγενέστερων δαπανών

Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης:

(α) **αναγνωρίζονται ως έξοδο** όταν αφορούν κόστη που πραγματοποιούνται σε καθημερινή βάση με σκοπό να συντηρήσουν και να διατηρήσουν ένα πάγιο σε τρέχουσα κατάσταση (αναλώσιμα, εργατικά κόστη κ.λπ.) και η χρησιμότητα τους εκπνέει στην περίοδο μιας οικονομικής χρήσης

(β) **προσαυξάνουν την αξία του παγίου** στο βαθμό που θα οδηγήσουν σε:

- παράταση της υπολογιζόμενης διάρκειας ζωής του παγίου
- αύξηση της παραγωγικής ικανότητας του
- μείωση του κόστους λειτουργίας του στοιχείου
- βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του στοιχείου

**Παράδειγμα 42:** Μεταγενέστερες δαπάνες που πληρούν τα κριτήρια του παγίου περιουσιακού στοιχείου

Παράγοντες	Παράδειγμα
Παράταση της ωφέλιμης ζωής	Μηχάνημα που σύμφωνα με τις προδιαγραφές του υπολογιζόταν να έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη, μετά τις γενόμενες δαπάνες η διάρκεια ζωής του εκτιμάται σε 7 έτη.
Αύξηση της παραγωγικής ικανότητας	Μηχάνημα παρήγε 1.000 μονάδες προϊόντος ημερησίως, μετά τη μεταβολή παράγει 1.200.
Μείωση του κόστους λειτουργίας του στοιχείου	Ενώ για τη λειτουργία του μηχανήματος ήταν αναγκαία η εργασία δύο τεχνικών, μετά τη μεταβολή απαιτείται η εργασία ενός μόνο τεχνίτη.
Βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του στοιχείου	Ενώ το μηχάνημα μπορούσε να λειτουργήσει μέχρι 12 ώρες το 24ωρο, μετά την μεταβολή μπορεί να λειτουργεί σε 24ωρη βάση.

**Παράδειγμα 43:** Ανακαίνιση ξενοδοχειακής μονάδας<sup>54</sup>

Μία οντότητα λειτουργεί, εποχιακά, ξενοδοχειακή μονάδα στην Κέρκυρα το διάστημα Απρίλιος-Οκτώβριος. Κατά τη χρήση 2015 λειτούργησε την αντίστοιχη πε-

54. Βλ. άρθρο του Γ. Δρούγκα, «Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων-Ανέγερση ακινήτων σε οικόπεδα τρίτων-Πρακτική εφαρμογή σε ξενοδοχειακή μονάδα», στην ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ τ. 5/2016, σελ. 406.

ρίοδο Απριλίου-Οκτωβρίου 2015, ενώ το διάστημα Ιανουαρίου-Μαρτίου 2015 παρέμεινε κλειστή για την διενέργεια εργασιών επισκευών και συντηρήσεων.

Τις εργασίες επισκευής και συντήρησης ανέθεσε σε τεχνική εταιρεία με την οποία συνήψε ιδιωτικό συμφωνητικό, βάσει του οποίου εκτελέστηκαν τα εξής:

#### (α) Ανακαίνιση του εστιατορίου

##### Περιγραφή εργασιών

Με βάση τις συμφωνηθείσες εργασίες μεταξύ της ξενοδοχειακής οντότητας και της τεχνικής εταιρείας συμφωνήθηκε να αποξηλωθούν όλες οι ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις οι οποίες είχαν απαρχαιωθεί και να εγκατασταθούν με νέες σύγχρονες. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός (κουζίνα, ψυγεία κτλ), αντικαταστάθηκε πλήρως. Επιπρόσθετα, εκτελέστηκαν εργασίες και στο χώρο των τραπεζοκαθισμάτων προκειμένου να αντικατασταθεί το δάπεδο της πλατείας.

Συνοπτικά οι εργασίες που διενεργήθηκαν και το σχετικό κόστος αυτού έχουν ως εξής:

Εργασίες αποξήλωσης παλαιών ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων	50.000
Τοποθέτηση και προμήθεια ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων	65.000
Προμήθεια νέου μηχανολογικού εξοπλισμού	100.000
Εργασίες ανακατασκευής του δαπέδου	85.000
	<b>300.000</b>

##### Σκοπός

Η Διοίκηση της οντότητας αποφάσισε τις ανωτέρω εργασίες καθώς οι ήδη υπάρχουσες εγκαταστάσεις είχαν απαξιωθεί και απαιτούσαν διαρκώς πρόσθετα κόστη λειτουργίας και εμφάνιζαν χαμηλή παραγωγικότητα. Παράλληλα, η ριζική ανακαίνιση του χώρου των τραπεζοκαθισμάτων θα προσέδιδε αύξηση των εσόδων του εστιατορίου και θα προσέλκυε νέα πελατειακή βάση.

##### Λογιστικός Χειρισμός

Οι ανωτέρω εργασίες είναι φανερό ότι πληρούν τα κριτήρια ενός περιουσιακού στοιχείου και προσαυξάνουν την αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου συνεπώς θα πρέπει να αναγνωριστούν ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο καθώς **η χρησιμότητα τους εκπνέει** σε περίοδο πέραν της μιας οικονομικής χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της μονάδας θα προσαυξηθούν με τα εξής κόστη:

Τοποθέτηση και προμήθεια ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων	65.000
Προμήθεια νέου μηχανολογικού εξοπλισμού	100.000
Εργασίες ανακατασκευής του δαπέδου	85.000
<b>Συνολική επαύξηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων</b>	<b>250.000</b>

Αντίθετα, τα **αποτελέσματα χρήσης θα επιβαρυνθούν** με στοιχεία που παύουν να ή δεν πληρούν το κριτήριο αναγνώρισης ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Εργασίες αποξήλωσης παλαιών ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων <sup>55</sup>	50.000
Αναπόσβεστη αξία παλαιών ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων	35.000
<b>Συνολική επιβάρυνση της κατάστασης αποτελεσμάτων</b>	<b>85.000</b>

### Φορολογικός Χειρισμός

Οι εν λόγω δαπάνες και αποσβέσεις, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας, κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των άρθρων 22 και 24 του Ν 4172/2013.

Σύμφωνα με τη Λογιστική Οδηγία παρ. 18.1.5, το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων που σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (συναρτάται με το ύψος παραγωγής), η σχετική δαπάνη δεν προσαυξάνει την αξία του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής με αναγνώριση της σχετικής πρόβλεψης (υποχρέωσης) στον ισολογισμό. **Στο παράδειγμα μας, το κόστος των εργασιών αποξήλωσης κατά τη λήξη της περιόδου έχει ως συνάρτηση τη χρήση και τη φθορά των εγκαταστάσεων και συνεπώς βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου.**

### (β) Εργασίες καταλύματος

#### Περιγραφή εργασιών

Με βάση τις συμφωνηθείσες εργασίες μεταξύ της ξενοδοχειακής οντότητας και της τεχνικής εταιρείας συμφωνήθηκε να βαφούν όλοι οι χώροι της ξενοδοχειακής μονάδας καθώς και να επιδιορθωθούν οι φθορές των τοιχωμάτων. Επιπρόσθετα συμφωνήθηκε να γίνει εξονυχιστικός έλεγχος και επιθεώρηση σε όλα τα σημεία της μονάδας ώστε να επιδιορθωθούν βλάβες που έχουν προξενηθεί. Το συνολικό κόστος των εν λόγω εργασιών ανήλθε σε ευρώ 800.000.

#### Σκοπός

Η διοίκηση της οντότητας κατά πάγια τακτική τις περιόδους που παραμένει η μονάδα κλειστή προβαίνει σε επιδιορθώσεις ώστε το σύνολο των εγκαταστάσεων να είναι έτοιμο προς χρήση και παραγωγική λειτουργία με την έναρξη της σεζόν.

55. Σύμφωνα με την Λογιστική Οδηγία παρ. 18.1.5 δεν πληροί τα κριτήρια ως «κόστος αποκατάστασης».

### Λογιστικός Χειρισμός

Οι ανωτέρω εργασίες είναι φανερό ότι διενεργούνται σε **ετήσια βάση** με σκοπό να συντηρήσουν και να διατηρήσουν το ξενοδοχειακό συγκρότημα σε **τρέχουσα κατάσταση** και η **χρησιμότητα τους εκπνέει** στην περίοδο μιας οικονομικής χρήσης, καθώς οι ίδιες εργασίες απαιτούνται να διενεργηθούν εκ νέου κάθε σεζόν. Συνεπώς το κόστος των εργασιών θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης.

### Φορολογικός Χειρισμός

Οι εν λόγω δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ξενοδοχειακής μονάδας κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 22 του Ν 4172/2013. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να επισημανθεί ότι λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων δεν μπορούν να εκπέσουν οι δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε άλλη χρήση εκτός από αυτήν που πραγματοποιούνται. Αν κάποιος επιλέξει να αποσβέσει (μέρος αυτών) κάνοντας χρήση συντελεστή θα απολέσει το δικαίωμα της έκπτωσής τους.

## 6.4. Δαπάνες επιθεωρήσεων - αντικατάσταση μερών

Στα πλαίσια των διενεργούμενων μεταγενέστερων δαπανών, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίας, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση<sup>56</sup> στο χρονικό διάστημα που αφορά.

### Παράδειγμα 44: Αντικατάσταση με τη μέθοδο της υποκατάστασης

Εργοστασιακή μονάδα της οντότητας ΑΕ υποχρεώθηκε την 15-07-2017 σε αλλαγή της οροφής της, λογιστικής αξίας κατά την ίδια ημερομηνία ποσού ευρώ 150.000 (κόστος κτήσης ευρώ 200.000, σωρευμένες αποσβέσεις ευρώ 50.000).

Το κόστος κατασκευής της νέας οροφής ανήλθε σε ευρώ 300.000.

56. Βλ. παράδειγμα 48 (αποσβέσεις).

Κατά την 15-07-2017 θα διενεργηθούν οι κάτωθι λογιστικές εγγραφές:

15.07.2017

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων - τεχνικών έργων.....	50.000
12.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη)	
κτιρίων - τεχνικών έργων .....	300.000
63.01 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων.....	150.000
12.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη)	
κτιρίων - τεχνικών έργων .....	200.000
50.01 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες.....	300.000

**Αντικατάσταση οροφής**

//





ISBN: 978-940-622-352-5



16715