

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

" ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΟΥΣ "

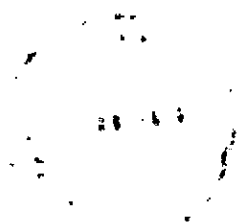
Εισηγητής : Α.Μηλιώνης

ΕΥΑΝΘΙΑ Ν. ΧΡΙΣΤΑΚΟΠΟΥΛΟΥ

Πάτρα, Φεβρουάριος 1995



· ΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	1880
-----------------------	------



Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

1.	ΠΡΟΛΟΓΟΣ	
2.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
2.1	Έννοια απόσβεσης	1
2.2	Λογιστική έννοια της απόσβεσης	1
2.3	Τεχνολογική απόσβεση	2
2.4	Χρηματοοικονομική έννοια της απόσβεσης	2

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

1.	Χρήση των αποσβέσεων	4
2.	Αποσβεστικά περιουσιακά στοιχεία	4
2.1	Διάκριση αποσβεστέων στοιχείων	4
3.	Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων	5
4.	Έκτακτη απόσβεση	7
5.	Η απόσβεση ως στοιχείο του κόστους	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

1.	Τρόπος εμφάνισης των αποσβέσεων στον υπολογισμό	10
2.	Αποσβέσεις που καλύπτουν την αξία κτήσης	10
3.	Απόσβεση με υπέρβαση των νομίμων ορίων	12
4.	Μη χρησιμοποίηση (αδράνει) περιουσιακού στοιχείου	13
5.	Χρησιμοποίηση αποσβεστέου στοιχείου επί χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο από ένα έτος	14
6.	Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία δεν υπερβαίνει τις 200.000 δρχ.	15
7.	Περιουσιακά στοιχεία ξένης κυριότητας	16
8.	Αποσβέσεις μεταχειρισμένων στοιχείων	17
9.	Απόσβεση σε περίπτωση εισφοράς κλησεως ακινήτου σε Α.Ε. έναντι μετοχών της	18
10.	Απόσβεση παγίων για τα οποία η επιχείρηση έχει την	

1.1	Γενικά	42
1.2	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης	42
1.3	Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης	45
2.	Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης	49
3.	Λειτουργική μέθοδος (μέθοδος των ωρών λειτουργίας ή μονάδων παραγωγής)	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

1.	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	58
1.1	Γενικά	58
1.2	Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων	58
1.3	Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων	63
1.3.1	Έννοια και σπουδαιότητα	63
1.3.2	Το μητρώο Π.Π.Σ. και το Ε.Γ.Α.Σ.	66

επικαρπία ή την ψιλή κυριότητα	20
12. Υπολογισμός αποσβέσεων παγίων στοιχείων επί μετα- τροπής εταιρίας περιορισμένης σε ανώνυμη	21
13. Πρόσθετες αποσβέσεις	22
14. Συντελεστές αποσβέσεων	26
15. Ασώματα και άυλα στοιχεία	26
15.1 Εξοδα πρώτης εγκατάστασης	27
15.2 Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας	28
15.3 Πρόνομια ευρεσιτεχνίας	29
16. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων	29
17. Πρόσθετες αποσβέσεις	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

1. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	32
1.1 Απόσβεση ανταλλακτικών και εργαλείων	32
1.2 Απόσβεση υλικών συσκευασίας	32
1.3 Απόσβεση ειδών εξοπλισμού (έπιπλα, σκεύη, κ.λ.π.)	32
1.4 Απόσβεση μεταφορικών μέσων	33
1.5 Απόσβεση βιομηχανοστασιών	33
1.6 Απόσβεση στα κτίρια και εγκαταστάσεις	34
1.7 Απόσβεση σε μηχανήματα και εγκαταστάσεις	35
1.8 Απόσβεση σε εγκαταστάσεις επικινδύνων επιχειρήσεων	38
1.9 Απόσβεση σε εξορυκτικές επιχειρήσεις	39
1.10 Απόσβεση σε εγκαταστάσεις διωρυγών	39
1.11 Απόσβεση σε εργοληπτικές επιχειρήσεις	39
1.12 Απόσβεση γεωργικών μηχανημάτων και εργαλείων	40
1.13 Απόσβεση σε κινηματογραφικές ταινίες	40
1.14 Απόσβεση περιουσιακών στοιχείων ελευθέρων επαγγελματιών	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV

1. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων	42
---------------------------------------	----

1. ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι αποσβέσεις και η φορολογική ελεγκτική τους είναι ένα θέμα πάντα επίκαιρο και απαραίτητο στη λογιστική και οικονομική λειτουργία κάθε επιχείρησης.

Θεωρώ απαραίτητο να ευχαριστήσω τον εισηγητή του θέματος κ.Αρ.Μηλιώνη για τη συνεργασία και τις συστάσεις του που με βοήθησαν να ολοκληρώσω όσο μπορούσα καλύτερα την εργασία δεδομένου των δυσχερειών από την αλλαγή των σχετικών νόμων.

2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

2.1 Έννοια απόσβεσης

Τα περισσότερα από τα πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης υφίστανται βαθμιαία φθορά που επλέγχεται με την χρήση τους ή με την πάροδο του χρόνου. Προκειμένου λοιπόν να εξασφαλισθεί η συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης είναι απαραίτητο να ληφθούν ορισμένα μέτρα για την έγκαιρη αντικατάσταση των φθαρέντων στοιχείων. Δηλαδή πρέπει η επιχείρηση να συγκεντρώσει το κεφάλαιο που είναι αναγκαίο για την αντικατάσταση, υπολογίζοντας κάθε φορά στα έξοδα εκμεταλλεύσεως ποσό που αντιπροσωπεύει, με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση, την βαθμιαία απαξίωση των στοιχείων αυτών.

Η λήψη του παραπάνω προληπτικού μέτρου ονομάζεται απόσβεση. Αυτή η έννοια της απόσβεσης αφορά γενικά την οικονομική της άποψη.

2.2 Λογιστική έννοια της απόσβεσης

Η ετήσια επιβάρυνση των αποσβέσεων αποτελεί έμμεσα βάρος της εκμεταλλεύσεως και πρέπει να εμφανισθεί ευποχρεωτικά με τις κατάλληλες εγγραφές στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων. Είναι δε απαραίτητη και υποχρεωτική σαν ενέργεια γιατί χωρίς αυτή α) θα εμφανιζόταν λάθος εικόνα της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων που θα οφειλόταν σε υπερεκτίμηση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού, β) σε περίπτωση διανομής της διαφοράς μεταξύ λογιστικής και πραγματικής αξίας των παγίων στοιχείων, με μορφή πλασματικών κερδών, θα προέκυπτε και αντίστοιχη μείωση του κεφαλαίου, γ) θα ήταν δύσκολος ο υπολογισμός του ποσοστού αποσβέσεως που επιβαρύνει το κόστος κάθε μονάδας προϊόντος, όσον αφορά τις βιομηχανίες. Λόγω του ότι η απαξίωση των περισσότερων παγίων στοιχείων είναι βαθμιαία, είναι απαραίτητο να απεικονίζεται σε κάθε

χρόνο. Επειδή όμως αποτελεί ένα συνεχές οικονομικό φαινόμενο είναι αδύνατο να εμφανισθεί καθημερινά στα λογιστικά βιβλία. Έτσι οι σχετικές εγγραφές γίνονται στο τέλος κάθε χρήσης και απεικονίζουν την συνολική μείωση της αξίας που επήλθε κατά την διάρκεια του έτους. Οι εγγραφές αυτές εμφανίζουν αφ'ενός την μείωση της αξίας που επήλθε στο ενεργητικό και αφ'ετέρου την αντίστοιχη δαπάνη εκμετάλευσης.

2.3 Τεχνολογική απόσβεση

Στη σύγχρονη εποχή η απόσβεση για οικονομικούς λόγους έχει προσλάβει ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Η ραγδαία τεχνολογική πρόοδο ακρηστεύει το μηχανικό εξοπλισμό της επιχείρησης πριν από την ωφέλιμη διάρκεια της ζωής του. Τα νέα μηχανήματα υπερτερούν σημαντικά των παλαιότερων, τα οποία πρέπει να αντικατασταθούν πριν από την ωφέλιμη ζωή τους. Για το λόγο αυτό η απόσβεση πρέπει να ενεργείται ταχύτερα, ώστε να σχηματισθεί το απαιτούμενο κεφάλαιο για την αντικατάσταση των παγίων στοιχείων που ακρηστεύθηκαν. Έτσι έχουμε την τεχνολογική απόσβεση, που μπορούμε να χαρακτηρίσουμε έκτακτη απόσβεση αφού οικονομικοί μάλλον λόγοι και όχι φυσικοί παράγοντες προσδιορίζουν το χρόνο αποσβέσεως. Γι'αυτό οι συντελεστές αποσβέσεως δεν πρέπει να παραμένουν σταθεροί, αλλά να αναπροσαρμόζονται από καιρό σε καιρό, ανάλογα με την απαξίωση που υφίσταται κάθε πάγιο στοιχείο.

2.4 Χρηματοοικονομικοί έννοια της αποσβέσεως.

Επίσης ο όρος απόσβεση χρησιμοποιείται γενικά προκειμένου να εκφραστεί κάθε διαδικασία ανασυστάσης χρηματικού κεφαλαίου. Έτσι μπορούμε να μιλήσουμε για απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου. Αυτό συμβαίνει όταν βαθμιαία επιστρέφεται το κεφάλαιο στους μετόχους μιας εταιρίας και η επιστροφή ολοκληρώνεται με την λήξη της εταιρίας. Στην ίδια περίπτωση

είναι και οι αποσβέσεις δανείων, όταν πρόκειται για χρεωλυτικά, όπως το ομολογιακά. Έχουμε λοιπόν με τα παραπάνω την χρηματοοικονομική έννοια της απόσβεσης, η οποία αναφέρεται σε στοιχεία του παθητικού. Τα δε ποσά που είναι προς απόσβεση δεν αποτελούν έξοδο της εκμieteύσης, αλλά σχηματίζονται με παρακράτηση από τα κέρδη. Επίσης πρέπει να επισυμάνουμε ότι δεν πρέπει να γίνεται σύγκυση λογιστικής απόσβεσης, με την οικονομική απόσβεση, η οποία σημαίνει τη βαθμιαία εξόφληση του χρέους. Η οικονομική απόσβεση αποτελεί επιστροφή κεφαλαίου ή αποπληρωμή χρέους και συνεπώς δεν είναι δαπάνη εκπεστέα από τα έσοδα και κέρδη της εταιρίας (Υπ.Οικον.Εγκ.129/1955 παρ.55). Μόνο ο τόκος του δανειακού κεφαλαίου εκπίπτει από τα έσοδα της εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

1. ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η δαπάνη που προέρχεται από τις αποσβέσεις δεν προκαλεί ταμιακή εκροή αλλά παρακράτηση αντιστοίχων ποσών μέσα στο κυκλοφορούν κεφάλαιο. Έτσι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω ποσά με διάφορους τρόπους. Η ρευστότης που προκύπτει είναι διαρκές φαινόμενο, αφού τα διάφορα πάγια στοιχεία της επιχείρησης δεν αντικαθίστανται ταυτόχρονα. Έτσι συνεχώς βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης, από τις αποσβέσεις, ένα μεταβλητό σε μέγεθος ποσό. Το ποσό αυτό είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί σε μακροπρόθεσμες πρόσθετες επενδύσεις ή για την κάλυψη βραχυπρόθεσμων αναγκών. Επίσης θα μπορούσε να τοποθετηθεί εντόκως στην Τράπεζα ή σε εύκολα ρευστοποιούμενες αξίες, μέχρις ότου ακινητοποιηθούν και πάλι στην αντικατάσταση κάποιων από τα πάγια στοιχεία.

2. Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία

Σε απόσβεση υπόκεινται τα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται διαρκώς στην παραγωγική διαδικασία και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα χρόνο. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η χρονική περίοδο κατά την οποία το αποσβέσιμο στοιχείο χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής όπως π.χ. τα γήπεδα και οι εδαφικές εκτάσεις, δεν υπόκεινται σε απόσβεση, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. αργιούχα γήπεδα).

2.1 Διάκριση αποσβεστέων στοιχείων

Τα αποσβεστέα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε πλασματικά

και πραγματικά.

Σε πλασματικά στοιχεία κατατάσσονται τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, ιδρύσεως και οργάνωσης, εκδόσεως μετοχών και άλλα. Αυτά δεν αποτελούν στην πραγματικότητα περιουσιακά στοιχεία, αλλά έξοδα. Επειδή όμως θεωρείται ότι αποβαίνουν σε ωφέλεια και των επομένων χρήσεων υφίστανται και αυτά απόσβεση.

Τα πραγματικά στοιχεία διακρίνονται σε ενσώματα και ασώματα. Στα ενσώματα περιλαμβάνονται τα γήπεδα, λατομεία, ορυχεία, κτιριακές εγκαταστάσεις, μηχανήματα, τροχαίο και μεταφορικό υλικό, έπιπλα γραφείου και άλλα.

Σαν ασώματα στοιχεία μπορούμε να αναφέρουμε τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, την εμπορική επωνυμία, την πελατεία, τις άδειες, το δικαίωμα μισθώσεως.

3. Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται σε επικώριο νόμισμα πάνω στην τιμή κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Η τιμή κτήσεως περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του παγίου στοιχείου και ορισμένα έξοδα που έγιναν, όπως δασμοί, έξοδα συναρμολογήσεως και επιδείξεως μηχανημάτων, μεταφορικά έξοδα. Στην αξία κτήσεως προστίθενται και οι τυχόν δαπάνες που έγιναν για την βελτίωση των εγκαταστάσεων και λοιπών αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων, γιατί με τις βελτιώσεις έρχεται να προστεθεί νέα αξία που υπόκειται και αυτή σε απόσβεση. Η νέα αξία προκύπτει από την άρθρωση της αξίας που απομένει για απόσβεση και την δαπάνη βελτιώσεως. Συχνά δημιουργείται σύγκυση ανάμεσα σε δαπάνες, οι οποίες συντελούν στην επαύξηση της αξίας των παγίων στοιχείων (δαπάνες βελτιώσεως) και σε δαπάνες συντήρησης και επισκευής, με τις οποίες σκοπείται η εξασφάλιση της καλής λειτουργίας αυτών και η παράταση του χρόνου της χρησι-

μοποίησής τους. Οι τελευταίες δαπάνες αποτελούν βάρος της χρήσεως μέσα στην οποία έγιναν και εκπίπτουν εξ'ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Θα πρέπει να αναφέρουμε σαν βάση υπολογισμού των αποσβέσεων και την αξία αντικαταστάσεως. Ένα από τα πιο επίμαχα θέματα της ιδιωτικής οικονομίας και λογιστικής είναι το σε ποιά αξία θα πρέπει να υπολογίζεται η απόσβεση. Αν δηλαδή αυτή πρέπει να υπολογίζεται πάνω στην αρχική αξία κτήσης ή στην τιμή αντικατάστασης των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται. Εδώ οι γνώμες διαφέρουν. Όσοι υποστηρίζουν πιο ορθόδοξες αντιλήψεις πιστεύουν ότι η απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται πάνω στην τιμή κτήσης (κόστος) των περιουσιακών στοιχείων, ανεξάρτητα από το αν η τιμή αυτή υπόκειται σε αυξομείωση λόγω των νομισματικών διακυμάνσεων.

Άλλοι, αντίθετα, εκείνοι που ακολουθούν τις νεότερες δοξασίες τάσσονται με την άποψη ότι η απόσβεση για να εκπληρώσει το σκοπό της, πρέπει να υπολογίζεται πάνω στην τιμή αντικαταστάσεως, ιδίως μάλιστα σε περιόδους νομισματικής υποτίμησης, γιατί αλλιώς θα καταλήξει μοιραία σε απώλεια του κεφαλαίου της επιχείρησης.

Τα ζητήματα έχει μόνο θεωρητική σημασία, γιατί τόσο αλλού όσο και στη χώρα μας οι αποσβέσεις, κατά τη φορολογική νομοθεσία τουλάχιστον, υπολογίζονται πάντα πάνω στην αρχική τιμή κτήσης και όχι πάνω στην τιμή αντικατάστασης, ακόμα και κατά τις περιόδους βαθειών νομισματικών διακυμάνσεων. Η από καιρό σε καιρό αναπροσαρμογή των ισολογισμών των επιχειρήσεων μετριάξει κάπως τις συνέπειες από την νομισματική υποτίμηση.

Άλλες βάσεις υπολογισμού της αποσβέσεως είναι :

- α) Το κόστος, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευή
- β) Η πραγματική αποσβεστέα αξία, δηλαδή η αξία κτήσεως μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία. Ο υπολογισμός της αποσβέσεως μ'αυτή τη βάση

είναι σκόπιμη μόνο όταν η υπολειμματική αξία είναι σημαντική. Όταν δηλαδή μετά την λήξη της χρήσεως μπορεί το στοιχείο να πουληθεί σαν υλικό έναντι σημαντικού ποσού.

γ) Η καθαρά λογιστική αξία που προκύπτει από την διαφορά που απομένει κάθε χρόνο μεταξύ αξίας κτήσεως και των ήδη γενομένων αποσβέσεων.

Από φορολογική λοιπόν άποψη βάση υπολογισμού των αποσβέσεων θεωρείται γενικά η αξία κτήσεως. Ανάλογα όμως τις περιπτώσεις μπορούν να ληφθούν σαν βάσεις υπολογισμού και οι αξίες που προαναφέρθηκαν.

4. Έκτακτη απόσβεση

Συμπληρωματικά θα πρέπει να αναφέρουμε και την έκτακτη απόσβεση. Αυτή αποσκοπεί στην συμπλήρωση της ήδη πραγματοποιηθείσας απόσβεσης όταν αυτή αποδεικνύεται ανεπαρκής. Αυτό συμβαίνει για διάφορους λόγους όπως : α) Σε περίπτωση ανεπάρκειας της μέχρι τότε διενεργηθείσας απόσβεσης, λόγω εσφαλμένης αρχικής εκτίμησης της χρήσιμης ζωής του στοιχείου.

β) Σε περίπτωση ολικής ή μερικής καταστροφής του στοιχείου λόγω ατυχήματος.

γ) Λόγω τεχνολογικής πρόοδου, η οποία επιβάλλει την άμεση αντικατάσταση του στοιχείου. Πράγματι, μολονότι η τεχνολογική πρόοδος αναμένεται με βεβαιότητα είναι αδύνατη η πρόβλεψη του χρόνου που θα επέλθει, γι' αυτό αντιμετωπίζεται με την έκτακτη απόσβεση.

δ) Σε περίπτωση κατά την οποία, για οποιοδήποτε λόγο, εκσυγχρονισθεί μέρος των παραγωγικών εγκαταστάσεων σε τέτοιο βαθμό ώστε να προκληθεί δυσαρμονία δυνατοτήτων με τις υπόλοιπες εγκαταστάσεις, οι οποίες τότε πρέπει να αντικατασταθούν με ανάλογες προς το δυναμικό του εκσυγχρονισθέντος μέρους.

Η έκτακτη απόσβεση διενεργείται με παρακράτηση από τα κέρδη ή από τα

αποθεματικά έτσι έωστε να μην επιβαρυνθούν οι επόμενες χρήσεις και να μην αλλοιωθεί απ'αυτή η σύνθεση του κόστους.

Η έκτακτη απόσβεση δεν εντάσσεται σε καμμία συγκεκριμένη μέθοδο. Εφαρμόζεται δε εξαιρετικά όταν οι περιστάσεις το απαιτούν.

5. Η απόσβεση ως στοιχείο του κόστους.

Η απόσβεση αποτελεί παραγωγική δαπάνη για τις επιχειρήσεις και αποτελεί βασικό στοιχείο κόστους των παραγομένων προϊόντων, γι'αυτό και στις άρτια οργανωμένες επιχειρήσεις η απόσβεση ενσωματώνεται προϋπολογιστικώς στο βιομηχανικό τίμημα (κόστος) όπως ακριβώς γίνεται και με τα λοιπά στοιχεία κόστους (πρώτη ύλη, άμεσα εργατικά έξοδα, γενικά βιομηχανικά έξοδα κ.λ.π.).

Το Ελληνικό Λογιστικό σχέδιο ορίζει ότι οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος στο οποίο ενσωματώνονται. Όσες δε αποσβέσεις δεν βαρύνουν το λειτουργικό κόστος μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως. Ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι στα έξοδα παραγωγής των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων πρέπει να περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, οι οποίες, αναμφισβήτητα αποτελούν στοιχείο κόστους των προϊόντων.

Δεν περιλαμβάνονται όμως στο κόστος οι πρόσθετες αποσβέσεις οι προβλεπόμενες από τους αναπτυξιακούς νόμους, που περιέχονται ως οικονομικά κίνητρα και ως εκ τούτου δεν απεικονίζουν πραγματική φθορά των στοιχείων. Οι πρόσθετες αυτές αποσβέσεις μεταφέρονται εξ ολοκλήρου στη κρέωση του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσεως".

Ακόμα όταν ένα μηχάνημα έχει πλήρως αποσβεσθεί, αλλά εξακολουθεί να χρησιμοποιείται, από λογιστική άποψη αποκλείεται η συνέχεια της εγγραφής αποσβέσεως του στον ισολογισμό. Από άποψη κοστολογήσεως όμως είναι χρήσιμο να συνεχισθεί ο υπολογισμός του ποσοστού αποσβέσεως του κό-

στους όπως και προηγούμενα. Μ' αυτό τον τρόπο θα αποφευχθούν προσωρινές αυξομειώσεις του κόστους, γεγονός που θα οδηγούσε σε ασυνεπή εμπορική πολιτική, αφού θα είχαμε αντίστοιχη αυξομείωση στην τιμή πώλησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

1. Τρόπος εμφάνισης των αποσβέσεων στον υπολογισμό

Σύμφωνα με το άρθρο 42Ε παρ.7 του Ν.2190/1920, οι αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά από τη αξία κτήσης, ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται η αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής, οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη απόσβεσεις και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

Δεν είναι σύμφωνη με το νόμο η εμφάνιση των συσσωρευμένων αποσβέσεων αφαιρετικά από το σύνολο της αξίας των παγίων στοιχείων με ένα συνολικό ποσό.

Η εμφάνιση των αποσβέσεων στο παθητικό του ισολογισμού αντιβαίνει στη ρητή διάταξη του νόμου.

Ο ίδιος τρόπος εφαρμόζεται και για τις Ε.Π.Ε.

2. Αποσβέσεις που καλύπτουν την αξία κτήση

Το ισχύον διάταγμα για τις αποσβέσεις (Π.Δ. 88/1973) ορίζει ρητά, ότι οι αποσβέσεις δεν μπορούν να υπερβούν την αξία κτήσης ή την προσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου στοιχείου και συνεπώς παύουν να ενεργούνται μόλις συμπληρωθεί ποσό τους ίσο με την αξία του αποσβεστέου στοιχείου. Από τη στιγμή λοιπόν που η αξία κάποιου περιουσιακού στοιχείου καλύφθηκε με το ποσό των αποσβέσεων που ενεργήθηκαν, η παραπέρα κράτηση παύει πια να έχει την έννοια της απόσβεσης και φυσικά δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Παράδειγμα : Η αξία κάποιου στοιχείου που υπόκειται σε απόσβεση με συντελεστή 8% είναι π.χ. 100.000 δρχ. Υποθέτουμε ότι μέχρι και το οικονομικό έτος 1994 έχουν ενεργηθεί συνολικά αποσβέσεις 96.000 δρχ. Με βάση το συντελεστή 8% ετήσια απόσβεση για το οικονομικό έτος 1995

μπορεί να φτάσει σε δραχμές $(100.000 \times 8\%) = 8.000$

Η αναγνωρισμένη όμως σ'αυτή την περίπτωση απόσβεση θα περιορισθεί στο ποσό στο οποίο ανέρχεται η απόσβεστη αξία του στοιχείου, δηλ. σε δραχμές $(100.000 - 96.000) = 4.000$.

Ένα ακόμα θέμα που πρέπει να επισημάνουμε είναι το εξής. Γίνεται συνήθως αγορά αποσβεστέων στοιχείων κάθε χρόνο χωρίς να τηρείται ιδιαίτερος λογαριασμός για το κάθε στοιχείο κατά τρόπο που να διαπιστώνεται απόλυτα ότι η απόσβεση δεν ξεπέρασε την αξία κτήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Επειδή δε ο υπολογισμός της απόσβεσης γίνεται με ένα κονδύλι για όλα τα αποσβεστέα στοιχεία της ίδιας κατηγορίας (π.χ. 10% πάνω στην αρχική αξία) συμβαίνει πολλές φορές να γίνεται απόσβεση και σε στοιχεία που έχουν ήδη αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου, πράγμα που αντίκειται στο σκοπό της απόσβεσης.

Υποθέτουμε για να φέρουμε ένα παράδειγμα, ότι η αρχική αξία μηχανημάτων ανέρχεται, κατά τάξη του έτους αγοράς τους στα ακόλουθα ποσά :

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ Α'	έτος αγοράς 1990	Αρχική αξία δρχ.	30.000
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ Β'	έτος αγοράς 1991	Αρχική αξία δρχ.	40.000
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ Γ'	έτος αγοράς 1992	Αρχική αξία δρχ.	50.000
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ Δ'	έτος αγοράς 1993	Αρχική αξία δρχ.	60.000
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ Ε'	έτος αγοράς 1994	Αρχική αξία δρχ.	60.000

Έτσι υπολογίζοντας συντελεστή απόσβεσης 33% (υποθέτουμε ότι αυτός είναι ο νόμιμος συντελεστής), πάνω στη συνολική αξία των 240.000 δρχ. $(30.000 + 40.000 + 50.000 + 60.000 + 60.000)$ κατά το έτος 1994 βρίσκουμε ποσό απόσβεσης για το έτος αυτό 80.000 δρχ., ποσό που η επιχείρηση θα έπρεπε να το εκπέσει από τα κέρδη της χρήσης 1994. Αυτό όμως δεν είναι σωστό, γιατί η αρχική αξία των μηχανημάτων Α' και Β', τα

οποία αγοράστηκαν κατά το 1990 και 1991 αντίστοιχα με 30.000 και 40000 δρχ., έχει αποσβεσθεί και συνεπώς, λανθασμένα έγινε απόσβεση και για τα ήδη αποσβεσμένα αυτά στοιχεία. Δηλαδή η αξία του μηχανήματος Α' αποσβέστηκε κατά ένα τρίτο μέσα στο καθένα από τα έτη 1990, 1991 και 1992, η δε αξία του μηχανήματος Β' αποσβέστηκε κατά το ένα τρίτο μέσα στο καθένα από τα έτη 1991, 1992 και 1993.

Άρα κατά το έτος 1994 μένει αναπόσβεστη η αξία των μηχανημάτων Γ', Δ' και Ε', τα οποία αγοράστηκαν κατά τα έτη 1992, 1993 και 1994. Μόνο για αυτά λοιπόν δικαιολογείται απόσβεση η οποία στην προκειμένη περίπτωση, ανέρχεται στο ποσό των 56.000 δρχ. (αξία 50.000 + 60.000 + 60.000 = 170.000 προς 33%) Μόνο αυτό το ποσό αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1994.

3. Απόσβεση με υπέρβαση των νομίμων ορίων

Τα διατάγματα που εκδίδονται για τις αποσβέσεις καθορίζουν μόνο τα ανώτατα όρια των αποσβέσεων που επιτρέπεται να εκπέττονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και τα οποία αυτές δεν μπορούν να τα υπερβούν. Οι αποσβέσεις όμως, τις οποίες ενεργούν οι επιχειρήσεις μέχρι αυτά τα ανώτατα όρια είναι υποχρεωτικές για τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ' και τα διοικητικά δικαστήρια, και δεν υπόκεινται σε αμφισβήτηση. Αν όμως η επιχείρηση νομίζει ότι η απόσβεση που προβλέπεται από το νόμο είναι ανεπερκής και αποφασίσει να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω από τα ανώτατα όρια, ο φορολογικός νόμος δεν την εμποδίζει να το κάνει. Η επιχείρηση όμως δεν δικαιούται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της μόνο το κατά νόμο επιτρεπόμενο ποσό αποσβέσεων. Και ούτε δικαιούται να συμψηφίσει το υπερβάλλον ποσόν των αποσβέσεων κατά τα επόμενα έτη, ενργώντας κατά τη διάρκειά τους μεγαλύτερες αποσβέσεις. Συνεπώς, τα ποσά των αποσβέσεων που υπερβαίνουν τα νόμιμα όρια, επειδή έχουν την έννοια αποθεματικού, θα προστεθούν στα κέρδη της επιχείρησης και θα

φορολογηθούν. Σ'αυτή την περίπτωση η νομολογία όρισε ότι το αναπόσβεστο τμήμα του περιουσιακού στοιχείου, το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν, μπορεί να αποσβεσθεί μέχρι μηδενισμό της αξίας του κατά τις επόμενες χρήσεις.

4. Μη χρησιμοποίηση (αδράνεια) περιουσιακού στοιχείου

Για να γίνει σε κάποιο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει αυτό σύμφωνα με τα όσα έχουν νομολογηθεί, να χρησιμοποιηθεί στην επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο είναι ταγμένο. Δηλαδή, αν πρόκειται για μηχάνημα, να βρίσκεται αυτό σε λειτουργία, αν πρόκειται για ακίνητο, να χρησιμοποιείται ως αποθήκη ή κατάστημα κ.λ.π. Περιουσιακό στοιχείο που δεν χρησιμοποιείται, δεν επιδέχεται απόσβεση, όχι γιατί δεν φθείρεται με την πάροδο του χρόνου, αλλά γιατί ο νόμος ορίζει σαν προϋπόθεση για την αναγνώριση της απόσβεσης τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου στην επιχείρηση. (Συμβ.Επικρ. 884/1968, 1194/1962). Έτσι δεν ενεργείται απόσβεση ούτε σε αυτοκίνητο που βρίσκεται σε ακινησία (κατάθεση πινακίδων κ.λ.π.) (Υπ.Οικ. Α. 1261/1984).

Σε περίπτωση, όμως προσωρινής διακοπής των εργασιών της επιχείρησης για διενέργεια π.χ. επισκευών, η νομολογία δέχεται ότι μπορεί να ενεργηθεί απόσβεση.

Επίσης έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία ότι εφόσον η επιχείρηση βρίσκεται σε λειτουργία καθόλη τη διάρκεια της χρήσεως και τα σχετικά πάγια στοιχεία δεν απομακρύνονται απ'αυτή και δεν αποκόπτονται από την εξυπηρέτηση των σκοπών της, η απόσβεσή τους υπολογίζεται επί ετησίας βάσεως και όταν ακόμη η επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα κατά ορισμένους μόνο μήνες της οικείας χρήσεως.

Αν κάποιο αποσβεστό περιουσιακό στοιχείο δεν χρησιμοποιήθηκε στην επιχείρηση κατά τον προορισμό του και υποτιμήθηκε η αξία του από την πάροδο του χρόνου ή από άλλη αιτία, για την υποτίμηση αυτή μπορεί να

σχηματισθεί πρόβλεψη, η οποία όμως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. (Πριν από την ισχύ του Ν.2065/92, η πρόβλεψη αυτή εξέπιπτε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και αντικαθιστούσε σε όλα την απόσβεση).

5. Χρησιμοποίηση αποσβεστέου στοιχείου επί χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο από ένα έτος.

Τα ανώτατα όρια των αποσβέσεων αφορούν ετήσια απόσβεση. Προκειμένου για νέα μηχανήματα, εγκαταστάσεις και άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, τα ποσοστά των αποσβέσεων περιορίζονται ανάλογα σε όσους μήνες χρησιμοποιούνται αυτά τα στοιχεία. Τα ποσοστά ορίζονται σε τόσα δωδέκατα του οικείου συντελεστή όσοι είναι και οι μήνες, από το μήνα κατά τον οποίο τέθηκαν σε λειτουργία μέχρι το τέλος της χρήσης.

Αντίστροφα όταν η φορολογική περίοδος περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δωδεκάμηνο, πράγμα που συνήθως συμβαίνει κατά την έναρξη λειτουργίας μιας επιχείρησης, τότε τα ετήσια ποσοστά απόσβεσης θα αυξηθούν ανάλογα, πολλαπλασιασμένα με ένα κλάσμα το οποίο θα έχει ως αριθμητή τον αριθμό των μηνών που διήρκεσε η φορολογική περίοδος και ως παρονομαστή του αριθμό 12.

Μήνας έναρξης της λειτουργίας του αποσβεστέου στοιχείου θεωρείται, όχι μόνο ο μήνας αγοράς ή εγγραφής του στα βιβλία, ούτε ακόμα και της εγκατάστασής του, αλλά ο μήνας από τον οποίο άρχισε το περιουσιακό στοιχείο να χρησιμοποιείται για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται. Αυτό συμβαίνει όχι γιατί το μηχάνημα δεν φθείρεται (από το χρόνο) ακόμα και πριν χρησιμοποιηθεί, αλλά γιατί δεν είναι δυνατόν να νοηθεί λειτουργία των αποσβέσεων πριν από τη χρησιμοποίηση του αποσβεστέου προς εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο προορίζεται.

Φυσικά όταν το μηχάνημα άρχισε πια να χρησιμοποιείται, αλλά αργότερα σε κάποια μεταγενέστερη χρήση, συμβεί για ένα οποιοδήποτε λόγο (επισκευή αργία κ.λ.π.) να παραμείνει ακρησιμοποιητο για μερικούς μήνες, τότε σ'αυτή την περίπτωση θα εφαρμοστεί ολόκληρο το ετήσιο ποσοστό της απόσβεσης και όχι μειωμένο.

5. Οι αποσβέσεις είναι άσχετες με άλλες εκπτώσεις ή κρατήσεις από τα κέρδη.

Σε μερικές περιπτώσεις ενεργούνται από την επιχείρηση διάφορες εκπτώσεις ή κρατήσεις από τα κέρδη όπως είναι π.χ. εκείνες που γίνονται υπέρ επαρχιακής βιομηχανίας και άλλες.

Σε περιπτώσεις εκτός από τις εκπτώσεις ή τις κρατήσεις που έγιναν, θα ενεργούνται κανονικά και οι νόμιμες αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) γιατί το δικαίωμά της να διενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις ή κρατήσεις για την ανανέωση μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι ανεξάρτητοι και άσχετο προς το δικαίωμα ενέργειας αποσβέσεων πάνω σ'αυτά. Μ' αυτό συμφωνεί και η Διοίκηση (Υπ.Οικ. Χ. 337/1957) η οποία αναφέρει ότι τυχόν αντίθετη άποψη θα είχε σαν συνέπεια την έμμεση φορολογία του ποσού που διατέθηκε για νέες εγκαταστάσεις, πράγμα που είναι αντίθετο στο σκοπό του νόμου.

6. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία δεν υπερβαίνει τις 200.000 δρχ.

Κατά ρητή διάταξη του νόμου τα πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι 200.000 δρχ., μπορούν να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία, ανάλογα δηλαδή αν πρόκειται για έπιπλα και σκευή ή μηχανήματα.

Τα πάγια αυτά στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης είναι μικρότερη των 200.000 δρχ. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως

σαν γενικό έξοδο διαχείρισης, αλλά υποχρεούται η επιχείρηση για την παρακολούθηση αυτών να τα εγγράψει στον οικείο λογαριασμό των παγίων και να προχωρήσει στην απόσβεσή τους με έμμεσο τρόπο.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ.Οικ.1018050/1993 και 1083320/1992) η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης παρέχεται για τα πάγια στοιχεία, αξίας κτήσης εκάστου μέχρι 200.000 δρχ., που αποκτώνται από 1/1/1992 και μετά, ανεξέρτητα αν αγοράζονται με ένα ή περισσότερα τιμολόγια και αν σε κάθε τιμολόγιο περιλαμβάνονται και άλλα πάγια στοιχεία, όμοια ή διαφορετικής αξίας άνω των 200.000 δρχ.

Με τις οδηγίες η Διοίκηση ορίζει ότι τυχόν πάγια περιουσιακά στοιχεία αξίας κτήσης εκάστου κάτω των 200.000 δρχ., τα οποία είχαν αποκτηθεί μέχρι 31/12/1991, δεν παρέχεται στην επιχείρηση η δυνατότητα να προβεί σε εφάπαξ απόσβεση της αναπόσβεστης αξίας τους, αλλά θα συνεχισθεί η τμηματική απόσβεση αυτών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το Π.Δ. 88/1973.

Σημειώνουμε ότι το προηγούμενο ανώτατο όρια αξίας παγίων στοιχείων, για τα οποία υπήρχε η δυνατότητα της εξ ολοκλήρου αποσβέσεως μέσα στη χρήση που τέθηκαν σε λειτουργία ήταν οι 75.000 δρχ. και προεβλέπετο από τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 1 του Π.Δ. 88/1993 όπως αυτές είχαν τεθεί με το άρθρο 5 του ν.1947/1991.

7. Περιουσιακά στοιχεία ξένης κυριότητας

Συμβαίνει καμιά φορά να χρησιμοποιεί η επιχείρηση στην εκμετάλευση και περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα, είτε με ενοίκιο είτε και δικώς να καταβάλλει ενοίκιο (π.χ. όταν προέρχονται από εισφορά μελών της εταιρείας, από δανεισμό με επιστροφή κ.λ.π.). Σ'αυτήν την περίπτωση το ερώτημα είναι, αν μπορεί η επιχείρηση να ενεργήσει απόσβεση σ'αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

Το άρθρο 35 παρ.1, εδάφιο στ' του νόμου 3323/55 ορίζει ότι από τα ακα-

θάριστα έσοδα εκπίπτουν οι αποσβέσεις φθοράς των συναφών προς την επιχείρηση εγκαταστάσεων κάθε είδους ή μηχανημάτων ή φθαρού υλικού και της οποιασδήποτε γενικά κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης. Από τη διάταξη αυτή, η οποία μιλά για στοιχεία που αποτελούν "περιουσία της επιχείρησης", συμπεραίνεται ότι ενέργεια αποσβέσεων δικαιολογείται μόνο για περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της, όχι όμως και για στοιχεία ξένης κυριότητας.

Το ίδιο υποστηρίζει και η νομολογία (Συμβ.Επικρ.3856/1968,3219/1968, 871-873/1960).

Αυτό άλλωστε συμπεραίνεται και από τον επιδιωκόμενο με την απόσβεση σκοπό, σύμφωνα με όσα παραδέχεται η λογιστική και ιδιωτική οικονομική, η αντικατάσταση του φθαρμένου από τη χρήση και το χρόνο περιουσιακού στοιχείου, με το συνυπολογισμό στο κόστος του παραγόμενου προϊόντος, ενός ποσού ανάλογου με τη φθορά που επέρχεται στο στοιχείο από τη χρήση του, σε τρόπο που να δημιουργηθεί έμμεσα, στον καιρό του, το απαιτούμενο για την αντικατάστασή του κεφάλαιο. Δεν είναι λοιπόν λογικό να επιδιώκεται από την επιχείρηση η αντικατάσταση περιουσιακού στοιχείου, το οποίο δεν ανήκει πράγματι σ'αυτήν.

8. Αποσβέσεις μεταχειρισμένων στοιχείων

Πολλές φορές αγοράζονται περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι καινούργια, αλλά μεταχειρισμένα, ή εισφέρονται στην επιχείρηση από τα μέλη της στοιχεία που είναι μεταχειρισμένα. Το ερώτημα σ'αυτές τις περιπτώσεις είναι αν θα ενεργείται η απόσβεση πάνω στην αρχική αξία κτήσης αυτών των στοιχείων μείον τις αποσβέσεις που έγιναν από την προκάτοχο ή πάνω στην τιμή την οποία αγόρασε η επιχείρηση.

Η πιο λογική άποψη, την οποία υποστηρίζει και η νομολογία, είναι ότι ανεξάρτητα από το αν τα στοιχεία που αγοράσθηκαν είχαν αποσβεστεί ή

όχι από την προκάτοχο επιχείρηση, αυτή που τα αγόρασε τώρα θα πρέπει να ενεργήσει απόσβεση πάνω στην αξία την οποία κατέβαλλε για την αγορά τους. Γιατί η αξία [που καταβλήθηκε η οποία συγκρινόμενη με την αρχική τιμή κτήσης θα είναι μειωμένη λόγω της παλαιότητας αυτών των στοιχείων θα πρέπει να αποσβεσθεί από τη νέα επιχείρηση προς αποκατάσταση του κεφαλαίου που διατέθηκε απ'αυτήν.

Εισφορά χρήσεως ακινήτου σε προσωπική εταιρία ή ΕΠΕ απόσβεση
Όταν εισφέρεται σε προσωπική εταιρία ή ΕΠΕ η χρήση ακινήτου δημιουργείται ζήτημα ποιός δικαιούται να ενεργήσει την απόσβεση του ακινήτου ο εισφέρων ή η εταιρία.

Ανεξάρτητα από τις θεωρητικές απόψεις το Συμβούλιο της Επικρατείας διευκρίνησε το θέμα αυτό (Σ.Τ.Ε. 762/1983) ότι η εταιρία δεν δικαιούται να ενεργήσει την απόσβεση, αφού αυτή δεν έχει την κυριότητα του ακινήτου.

Κύριος του ακινήτου είναι εκείνος που το έχει εισφέρει στην εταιρία και μόνο αυτός δικαιούται να ενεργήσει την απόσβεση. η απόφαση αναφέρεται σε ομόρρυθμη εταιρία αλλά το ίδιο ισχύει και για την ΕΠΕ. Ο εισφέρων θα ενεργήσει την απόσβεση, εκπίπτοντας το ποσό της από το μερίδιο του στα κέρδη της εταιρίας.

Τα παραπάνω είναι σύμφωνα και με την αρ.2381/1966 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία αποφάσισε ότι όταν εισφέρεται η χρήση ακινήτου σε εταιρία, υπόχρεος σε φόρο είναι εκείνος που εισφέρει το ακίνητο, ο οποίος διατηρεί και την κυριότητά του και κατά συνέπεια αυτό και μόνο μπορεί να ενεργήσει την απόσβεση από το εισόδημά του.

9. Απόσβεση σε περίπτωση εισφοράς χρήσεως ακινήτου σε Α.Ε. έναντι μετοχών της.

Ζήτημα προκύπτει αν η χρήση ακινήτου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς για την κάλυψη του κεφαλαίου της ΑΕ τόσο κατά την ίδρυ-

ση όσο και κατά την αύξηση κεφαλαίου. υποστηρίζεται από ερμηνευτές του εμπορικού δικαίου, ότι μπορούν να εποτελέσουν αντικείμενα εισφοράς αγαθά των οποίων η περιουσιακή αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια όπως είναι π.χ. ορισμένα άυλα αγαθά και η χρήση ακινήτου. Συνεπώς και η χρήση ακινήτου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς προς κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ, η τυχόν δε δυσχέρεια προσδιορισμού της αξίας της εισφοράς δεν μπορεί να αποτελέσει αιτία απορρίψεως αυτής ως περιουσιακού στοιχείου.

Ανεξάρτητα από τις θεωρητικές απόψεις, το ζήτημα λύθηκε τελικά από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (απόφαση 2381/1966 ολομέλειας και 3687,3688/1977) και του Υπουργείου Οικονομικών (Υπ.Οικ.Ν3166/1976) Με την νομολογία αυτή έγινε δεκτό ότι νόμιμη και επιτρεπτή είναι η εισφορά της χρήσεως ακινήτου προς κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.

Εναντι της εισφοράς χρήσεως του ακινήτου για ορισμένο χρονικό διάστημα ο εισφέρων τη χρήση λαμβάνει από την εταιρία μετοχές εκδόσεως της, ίσης αξίας με τη μισθωτική αξία του ακινήτου. Η μισθωτική αυτή αξία αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από ακίνητα, άσχετα με την πραγματοποίηση ή μη κερδών από την ΑΕ και την διανομή στους μετόχους μερίσματος. Με την Ν.3166/1976 Εγκύκλιο του υπ.Οικονομικών ορίζεται ότι το εκπιπόμενο κατ'έτος πρέπει να είναι ίσο προς τη πηλίκον της διαίρεσης της αξίας της εισφερομένης χρήσεως του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία εισφέρεται η χρήση τούτου.

Για αποκατάσταση δε της απώλειας (ζημιάς) του κεφαλαίου που θα υποστεί η εταιρία λόγω επιστροφής του ακινήτου στον κύριο αυτού χωρίς καμιά αποζημίωση του Υπ.Οικονομικών (Ν.3166/1976) αποφάνθηκε ότι η εταιρία σε όλα τα έτη που διαρκεί η εισφορά της χρήσεως του ακινήτου, δικαιούται να εκπίπτει από τα έσοδα και κέρδη της ανάλογο ποσό για την απόσβεση

της αξίας που αντιστοιχεί στην εισφορά κτήσεως του ακινήτου.

Η διάταξη αυτή ορίζει ότι εκπίπεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η πραγματοποιηθείσα ζημιά ή φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

10. Απόσβεση παγίων για τα οποία η επιχείρηση έχει την επικαρπία ή την ψιλή κυριότητα.

Τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία η επιχείρηση έχει την ψιλή κυριότητα εγγράφονται στον ισολογισμό με την αξία εισφοράς και πάνω σ' αυτή την αξία υπολογίζεται και η ανάλογη απόσβεση. Την άποψη αυτή υιοθετεί και το Συμβούλιο της Επικρατείας της Γαλλίας (απόφ. Νο4718/1997). Αντίθετα περιουσιακά στοιχεία που η επιχείρηση έχει μόνο την επικαρπία και όχι και την πλήρη ή ψιλή κυριότητα, δεν εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, ακόμα και όταν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Συνεπώς όταν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που η επιχείρηση έχει την επικαρπία τους δεν ενεργείται απόσβεση. Την άποψη αυτή δέχεται και το Συμβούλιο Επικρατείας της Γαλλίας (απόφ. 63472//1965 και 65699/1967).

Και στις περιπτώσεις (ψιλή κυριότητα και επικαρπία) τα έξοδα στα οποία υποβάλλονται ο ψιλός κύριος και ο επικαρπωτής, αποτελούν παραγωγική δαπάνη και νόμιμα εκπίπονται από τα έσοδα και κέρδη τους.

11. Απόσβεση από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία σε ξένο νόμισμα
(Ν. 2687/53)

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία (Σ.Τ.Ε. 3363/1985, Ολομ. 948/1992), ως αξία κτήσεως των παγίων στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση νοείται η πραγματική αξία κτήσεως αυτών, η οποία για όλες τις Ελληνικές επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα συνεπώς και για τις επιχειρή-

σεις που τηρούν βιβλία σε ξένο νόμισμα, αποτελείται από το ποσό δραχμών που καταβλήθηκε για την αγορά των παγίων στοιχείων ή προέκυψε από την υποχρεωτική, κατά τα άρθρα 1 και 6 παρ.2 του υ.δ. 2687/1953, μετατροπή σε δραχμές των υπό μορφή κεφαλαίων εξωτερικού εισαχθέντων στοιχείων, και όχι από το αναγραφόμενο στην απογραφή λογιστικό, σε ξένο νόμισμα, ισότιμο εκ δραχμών αξίας κτήσεως.

12. Υπολογισμός αποσβέσεων παγίων στοιχείων επί μετατροπής εταιρίας περιορισμένης σε ανώνυμη

Από τη νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση μετατροπής ΕΠΕ σε ανώνυμη εταιρία, όταν δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου, αλλά μεταβάλλεται απλώς, ο νομικός τύπος της υφισταμένης εταιρίας σε ανώνυμη, οι αποσβέσεις των εισφερθέντων στην ανώνυμη εταιρία παγίων στοιχείων της ΕΠΕ συνεχίζονται όπως γίνονταν από την τελευταία. Και συνεπώς ως αξία κτήσεως των στοιχείων αυτών, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων από την ανώνυμη εταιρία, πρέπει να λαμβάνεται η αρχική τους αξία κτήσεως, όπως αυτή εμφανιζόταν στα βιβλία της ΕΠΕ.

Υποχρεωτικός ή προαιρετικός χαρακτήρας των αποσβέσεων
Μέχρι την ισχύ του νόμου 2065/1992 οι αποσβέσεις έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και διενεργούνται τακτικά κάθε χρόνο είτε υπάρχουν κέρδη είτε ζημιές. Αν κάποιος έτος δεν γίνουν αποσβέσεις, η συνέπεια είναι η επείρηση να χάσει το δικαίωμα να εκπέσει κατά τα επόμενα έτη το ποσό των αποσβέσεων που αναλογούσε στο συγκεκριμένο έτος. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που γίνονται αποσβέσεις μειωμένες δηλ. κατώτερες από εκείνες που αναγνωρίζονται από το προεδρικό διάταγμα που ισχύει κάθε φορά.

Η παράλειψη διενέργειας αποσβέσεων δεν συνεπάγεται και απόρριψη των βιβλίων. Τα βιβλία είναι ισχυρά (ακριβή και επαρκή) από φορολογική ά-

ποψη, εφόσον ο έλεγχός τους είναι εφικτός ακόμη και στην περίπτωση που δεν έγιναν οι αποσβέσεις.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστηκό Σχέδιο και η εμπορική νομοθεσία συνιστούν την υποχρεωτική ενέργεια αποσβέσεων γιατί αυτή συμβαδίζει με τη σχετική διάταξη του Ν.2190/20 <<περί ανωνύμων εταιριών>>, με την οποία ορίζεται ότι ο ισολογισμός της επιχείρησης πρέπει να εμφανίζει την πραγματική οικονομική κατάσταση.

Με τις διατάξεις όμως του άρθρου 10 περ.11 του ν.2065/1992 ορίστηκε ότι η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 30 Δεκεμβρίου 1992. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις που δεν θα ενεργήσουν, σε κάποια διαχειριστική χρήση, αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα, και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσής τους, διατηρούν το δικαίωμα να ενεργήσουν αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις αλλά όχι σωρευτικά. Δηλαδή με την καθιέρωση της προαιρετικής ενέργειας αποσβέσεων παρέχεται ουσιαστικά η δυνατότητα παράτασης του χρόνου απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Επίσης σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών (1018050/1993, πολ.1042) σε περίπτωση που η επιχείρηση θελήσει να διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένους συντελεστές έναντι των προβλεπόμενων από το Π.Δ. 88/1973, θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης για όλα τα πάγια που περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία παγίων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. επιβατικά αυτοκίνητα, φορτηγά αυτοκίνητα, μηχανήματα, κτίρια κ.λ.π.)

13. Πρόσθετες αποσβέσεις

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, προβλέπονται και διάφορες πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες κατά καιρούς έχουν χορηγηθεί σαν φορολογικά κίνητρα για την

υποβοήθηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας.

Οι πρόσθετες αυτές αποσβέσεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα έσοδα της επιχειρήσεως όπως γίνεται και με τις τακτικές αποσβέσεις. Αντίθετα οι αποσβέσεις αυτές δεν συνυπολογίζονται στο κόστος παραγωγής των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων. Μόνο τακτικές αποσβέσεις εκπληρώνουν σύμφωνα με το νόμο το προορισμό αυτό.

Συνεπώς, το ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων με οποιαδήποτε ονομασία και αν αυτές εμφανίζονται μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως και εξισόγεται με τον λογαριασμό "Ζημιές και Κέρδη".

Οι επιχειρήσεις που μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις για τις πρόσθετες αποσβέσεις είναι :

- 1) Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και χειροτεχνικές όλων των κλάδων.
- 2) Οι γεωργικές, δασικές, κτηνοτροφικές και αλιευτικές επιχειρήσεις προηγμένης τεχνολογίας.
- 3) Οι μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις.
- 4) Τα κέντρα τεχνικής βοήθειας για τη βιομηχανία και βιοτεχνία που ιδρύονται από συνεταιρισμούς, επιμελητήρια, επαγγελματικές οργανώσεις, των οποίων ο σκοπός είναι η παροχή τεχνικών συμβουλών και πληροφόρησης στους επενδυτές.
- 5) Οι επιχειρήσεις αξιοποίησης γεωργικών, βιομηχανικών και αστικών απορριμμάτων και αποβλήτων.
- 6) Οι επιχειρήσεις αγροτικών και αγροτικοβιομηχανικών συνεταιρισμών για επενδύσεις σε μηχανικά μέσα σποράς, καλλιέργειας, συγκομιδής και συσκευασίας αγροτικών προϊόντων.
- 7) Οι επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια για το δικό τους λογαριασμό ή για τρίτους σε μορφή αερίου, θερμού νερού ή ατμού ή που παράγουν μηχανισμούς εξοικονόμησης ενέργειας.

- 8) Οι επιχειρήσεις αποξήρασης αγροτικών προϊόντων, κατάψυξης ή αφυδάτωσης γεωργικών, κτηνοτροφικών και αλιευτικών προϊόντων.
- 9) Οι ανυπηγοεπισκευαστικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις πλωτών δεξαμενών και διαλυτηρίων πλοίων, οι ακτοπλοϊκές επιχειρήσεις ευρείας λαϊκής συμμετοχής για την προμήθεια καινούργιων σκαφών εγχώριας κατασκευής ή μεταχειρισμένων ηλικίας κάτω των 7 ετών ή και για μετασκευή μεταχειρισμένων πλοίων, καθώς και οι αλιευτικές επιχειρήσεις για την προμήθεια καινούργιων σκαφών εγχώριας παραγωγής.
- 10) Οι επιχειρήσεις υγρών καυσίμων και υγραερίων, εφόσον πραγματοποιούν επενδύσεις, για την δημιουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης ή για την προμήθεια εξοπλισμού μεταφοράς ή διακίνησης υγρών καυσίμων και υγραερίων, σε απομακρυσμένες νησιωτικές περιοχές.
- 11) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι ξενώνες, εφόσον πρόκειται για ανέγερση ή επέκταση ή εκσυγχρονισμό ξενοδοχείων μέχρι 300 κλινών συνολικά.
- 12) Τα κατασκηνωτικά κέντρα (CAMPINGS), τα οποία κατασκευάζονται σύμφωνα με τις προδιαγραφές και την έγκριση του ΕΟΤ μόνο για τις μόνιμες εγκαταστάσεις και τη διαμόρφωση του χώρου, καθώς επίσης και τα διαμερίσματα για τουριστική χρήση.
- 13) Οι επιχειρήσεις εκμετάλευσης ιαματικών πηγών και τα κέντρα χειμερινού τουρισμού.
14. Οι οικίες και τα κτίρια που χαρακτηρίζονται διατηρητέα ή παραδοσιακά, εφόσον διακευασθούν σε ξενώνες ή ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή εργαστήρια παραγωγής παραδοσιακών βιοτεχνικών προϊόντων ή χειροτεχνημάτων με έγκριση του Υπουργείου Πολιτισμού και Επιστημών ή του Υπουργείου Χωροταξίας, Οικισμού και Περιβάλλοντος, καθώς και του ΕΟΤ ή ΕΟΜΜΕΧ.
- 15) Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις για τη ναυπήγηση

τουριστικών επαγγελματικών πλοίων σε Ελληνικά ναυπηγεία, με την προϋπόθεση ότι τα τουριστικά επαγγελματικά πλοία ανήκουν σε Έλληνες κατά ποσοστό 100%.

Στις διατάξεις λοιπόν του νόμου (Ν.1262/1982) μπορούν να υπαχθούν όλες οι παραπάνω ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, δηλαδή οι ατομικές επιχειρήσεις, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους. Αντίθετα δεν υπάγονται στις διατάξεις του νόμου αυτού οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί (Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ο.Σ.Ε., κ.λ.π.) με εξαίρεση τις θυγατρικές επιχειρήσεις αυτών και τις εταιρίες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των συνεταιρισμών.

Οι προϋποθέσεις αποσβέσεως ενεργούνται στα αποκτούμενα από 1/6/1982 μέχρι και την 31/12/1992 πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων, που υπάγονται στο άρθρο 2 παρ.1 του Ν.1262/1982, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 του Ν.1360/1983, δηλαδή μηχανήματα και λοιπός μηχανικός εξοπλισμός παραγωγής, κτίρια βιομηχανοστασίων, κτιριακές και βοηθητικές εγκαταστάσεις, αποπερατωμένα βιομηχανικά, βιοτεχνικά και ξενοδοχειακά κτίρια και άλλα συναφή κτίσματα που αγοράζονται και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί με την προϋπόθεση ότι άρχισε η κατασκευή τους μέσα στην τελευταία πενταετία πριν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού. Ακόμα αποθηκευτικοί και ψυκτικοί χώροι, κτίρια εργατικών κατοικιών για τη στέγαση του προσωπικού των επιχειρήσεων, κάθε άλλου είδους καινούργια πάγια περιουσιακά στοιχεία, που αποβλέπουν στην εισαγωγή και ανάπτυξη σύγχρονης τεχνολογίας, μεταφορικά μέσα, κτιριακές ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις, εγκαταστάσεις αξιοποίησης ιαματικών πηγών, έργα τέχνης Ελλήνων καλλιτεχνών.

Αντίθετα στις πρόσθετες αποσβέσεις δεν υπάγονται : α) τα έπιπλα και οι μηχανές γραφείου (γραφομηχανές, λογιστικές μηχανές) και β) τα επιβατικά

αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι και έξι θέσεων.

Συμπερένουμε λοιπόν ότι για να ενεργηθούν οι πρόσθετες αποσβέσεις πρέπει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης να αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις, διαφορετικά αυτές δεν ενεργούνται.

14. Συντελεστές αποσβέσεων

οι συντελεστές αποσβέσεων καθορίζονται κάθε φορά με προεδρικό διάταγμα. Μέχρι σήμερα ισχύει το Π.Δ. 88/1973.

Προηγουμένως ίσχυε το βασ.Δ/γα της 10-1-1959. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.11 του Ν.2065/1992 τα ανώτατα όρια των ποσοστών θα καθοριστούν με νέο προεδρικό διάταγμα. Ένα τέτοιο διάταγμα είχε προωθηθεί προς ψήφιση αλλά αποσύρθηκε. Μέχρι να εκδοθεί νέο διάταγμα οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων θα υπολογίζονται με βάση τους συντελεστές του Π.Δ. 88/1973.

Πριν αναφερθούμε αναλυτικά στους συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων θα αναφέρουμε ορισμένα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρέπει να διευκρινισθούν απο φορολογική άποψη.

15. Ασώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία

Με τον όρο αυτό εννοούμε τα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν υλική υπόσταση, αλλά μπορούν να έχουν μεγάλη περιουσιακή αξία, και αφού περιλαμβάνονται στην έννοια της περιουσίας πρέπει να αποσβεσθούν, εφόσον η επιχείρηση θα υποστεί ζημιά από την ακρήστευσή τους. Αυτό ισχύει μόνο όταν τα εν λόγω στοιχεία αγοράστηκαν απ'την επιχείρηση και όχι αν δημιουργήθηκαν βαθμιαία απ'αυτή. Τα κυριότερα από τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία είναι :

- 1) Εξοδα πρώτης εγκατάστασης
- 2) Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας
- 3) Προνόμια ευρεσιτεχνίας

4) Υπεραξία (ή αέρας) της επιχείρησης

15.1 Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

Σαν έξοδα πρώτης εγκατάστασης θεωρούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο της επιχείρησης μέχρι την έναρξη λειτουργίας της και αφορούν όλη τη ζωή της επιχείρησης. Τέτοιες δαπάνες είναι τα έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, έξοδα μελετών και σχεδίων, διαφημίσεις, φόροι και χαρτόσημα, εκτυπώσεις καταστατικού, τίτλων, εντύπων κ.λπ.

Σύμφωνα με την διάταξη του φορολογικού νόμου η επιχείρηση μπορεί να αποσβέσει τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ολικά εντός της χρήσης κατά την οποία αυτά πραγματοποιήθηκαν ή να καταναίμει αυτά σε περισσότερες της μιας χρήσης, όχι πάνω από δέκα χρήσεις, δεδομένου ότι απ'αυτά επιτρέπεται περισσότερες χρήσεις. Όταν όμως η απόσβεση γίνει σε περισσότερες χρήσεις τότε η κατανομή πρέπει να γίνει ισόποσα για κάθε έτος. Αν για παράδειγμα τα για απόσβεση έξοδα πρώτης εγκατάστασης είναι 400.000 δρχ και η επιχείρηση αποφασίσει να τα αποσβέσει σε δέκα χρήσεις, η απόσβεση για κάθε χρήση θα είναι σταθερή 40.000 δρχ.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση αποφάσισε την απόσβεση σε περισσότερες χρήσεις των εξόδων εγκατάστασης, αλλά διέκοψε τις εργασίες της πριν από την απόσβεσή του, μπορεί να εκπέσει ολόκληρη των αξία που δεν αποσβέστηκε από την τελευταία χρήση.

Από την διοίκηση έχει γίνει δεκτό (Υπ.Εγκ.129/1955) ότι στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης περιλαμβάνεται και η ονομαζόμενη αποζημίωση ή υπεραξία (αέρας) που καταβλήθηκε για την εξαγορά επιχείρησης ή εμπορικής επωνυμίας, η οποία επίσης μπορεί να αποσβεσθεί σε μια ή περισσότερες και μέχρι δέκα χρήσεις.

Σαν παραδείγματα για τον όρο υπεραξία ή αέρα όπως επικράτει περισσότερο μπορούμε να αναφέρουμε την πελατεία, την καλή πορεία, τη φήμη της

επιχείρησης, την άρτια οργάνωση κ.λ.π.

Σύμφωνα με διάταξη του Κ.Φ.Σ. τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης για να αναγνωρισθούν πρέπει να καταχωρηθούν σε προσωρινά βιβλία θεωρημένα πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους. Η θεώρηση γίνεται στο όνομα του ιδρυτή από τον Οικονομικό Εφορο της κατοικίας του και στην πράξη θεώρησης ειδική μνεία της επιχείρησης που πρόκειται να συσταθεί. Η κατηγορία των βιβλίων πρέπει να είναι τέτοια ώστε να υπάρχει η ευχέρεια εμφάνισης σ'αυτά όλων των συναλλαγών που έγιναν. Έτσι οι εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται συγκεντρωτικά, κατά τη σύσταση του νομικού προσώπου ή κατά την έναρξη των εργασιών των εργασιών της επιχείρησης, στα οριστικά βιβλία της και πριν καταχωρηθούν σ'αυτά άλλες συναλλαγές, εκτός από τις εγγραφές έναρξης.

Τα έξοδα εγκατάστασης εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού με τον τίτλο "έξοδα πρώτης εγκατάστασης", ο οποίος παύει να υπάρχει μετά την ολική απόσβεσή τους.

15.2. Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας

Με το όρο πνευματική ιδιοκτησία εννοούμε το αποκλειστικό δικαίωμα κάποιου προσώπου πάνω στα προϊόντα που δημιούργησε με το μυαλό του. Σύμφωνα με το νόμο το δικαίωμα της πνευματικής ιδιοκτησίας διατηρείται από το δικαιούχο εφ'όρου ζωής, μεταβιβάζεται δε στους κληρονόμους του, αλλά η προστασία του διαρκεί μόνο 50 χρόνια από το θάνατο του κληρονομούμενου.

Στην περίπτωση εξαγοράς δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, που αποτελούν στοιχείο του ενεργητικού μιας επιχείρησης, η απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται πάνω στην τιμή κτήσεως και για τόσα έτη όσα διαρκεί η προστασία του δικαιώματος.

15.3 Προνόμια ευρεσιτεχνίας

Προνόμιο ή δίπλωμα ευρεσιτεχνίας είναι ο τίτλος που απονέμεται από τον Υπουργό Εμπορίου σε εκείνον που έκανε μια ανακάλυψη ή εφεύρεση και ο οποίος θέλει να εξασφαλίσει με ορισμένες προϋποθέσεις και για ορισμένο χρόνο το αποκλειστικό δικαίωμα εκμεταλεύσεως της εφευρέσεως.

Για την απόκτηση προνομίου ή διπλώματος ευρεσιτεχνίας, η επιχείρηση κάνει πολλές φορές έξοδα, εκτός από τα ποσά που καταβάλει σε περίπτωση εξαγοράς τους. Η απόσβεση στην προκειμένη περίπτωση υπολογίζεται πάνω στην τιμή που καταβλήθηκε από την επιχείρηση για την εξαγορά προνομίου ή πάνω στο σύνολο των δαπανών οι οποίες έγιναν για μελέτες, έρευνες κ.λ.π. όταν πρόκειται για ανακάλυψη ή δημιουργία του προνομίου, από την ίδια την επιχείρηση.

Τα παραπάνω δικαιώματα προστατεύονται για 15 έτη και μετά η εφεύρεση γίνεται κοινόχρηστη, δηλ. μπορεί ελεύθερα να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε. Επομένως η απόσβεση πρέπει να γίνει μέσα στα 15 έτη εκτός αν υπάρχει στην εξαγορά σύμβαση που προβλέπει την εκμετάλευση σε λιγότερα χρόνια, οπότε και η απόσβεση πρέπει να γίνει μέσα στα προβλεπόμενα από τη σύμβαση έτη εκμετάλευσης.

16. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις της επιχείρησης αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της, γι' αυτό και πρέπει αυτές να απογράφονται στην συντασσόμενη απογραφή τέλους χρήσης,

Οι απαιτήσεις αυτές της επιχείρησης διακρίνονται από άποψη φερεγγυότητας σε δύο κατηγορίες :

- 1) Ασφαλείς απαιτήσεις, για τις οποίες η επιχείρηση είναι βεβαία ότι θα τις εισπράξει οπωσδήποτε.
- 2) Επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες η επιχείρηση δεν είναι βεβαία, αν θα τις εισπράξει, πότε και τι ποσό θα εισπράξει, είτε λόγω του

ότι οι οφειλέτες αυτών βρίσκονται σε πραγματική αδυναμία εξόφλησης των κρεών τους, είτε λόγω του ότι αρνούνται της εξόφλησής τους.

Μετά το διαχωρισμό των απαιτήσεων από της επιχείρηση, σε ασφαλείς και επισφαλείς, οι δεύτερες μεταφέρονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό με τον τίτλο "επισφαλείς απαιτήσεις".

Στην περίπτωση που μια απαίτηση έχει καταστεί επισφαλής και είναι βέβαιο ότι ουδέποτε θα εισπραχθεί, τότε το ποσό αυτής αποτελεί πιθανή ζημιά της επιχείρησης και πρέπει να αποσβεσθεί για να εμφανισθεί στον ισολογισμό η απαίτηση με την πραγματική της αξία, αλλιώς ο ισολογισμός είναι ανακριβής.

Σύμφωνα με την νομολογία ενεργείται έκπτωση των επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον υπάρχουν οι εξής βασικές προϋποθέσεις:

1) Να αποδεικνύεται η ύπαρξη απαίτησης της επιχείρησης με τα απαραίτητα δικαιολογητικά της συναλλαγής που θα στηρίζουν τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και να συνδέεται αυτή με την δραστηριότητά της.

2) Να είναι πράγματι οι για απόσβεση απαιτήσεις επισφαλείς. Για να είναι επισφαλής η απαίτηση πρέπει ο οφειλέτης να είναι αφερεγγυος και να υπάρχει ισχυρή πιθανότητα της μης είπραξής της. Γι' αυτό πρέπει να υπάρχουν βάσιμα στοιχεία, τα οποία οφείλει να προσκομίσει η επιχείρηση από τα οποία να αποδεικνύεται ότι δεν είναι πιθανή η είσπραξη της απαίτησης κατά το όλο ή μέρος αυτής, συνεπεία αφερεγγυότητας του οφειλέτη.

Από τα φοροτεχνικά όργανα πολλές φορές ζητούνται, για το χαρακτηρισμό μιας απαίτησης ως επισφαλούς, η ύπαρξη δικαστικής δίωξης κατά του οφειλέτη, ως και η εκτέλεση της απόφασης που εκδόθηκε.

3) Να έχει γίνει διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων με οριστική εγγραφή

Διενεργείται διαγραφή της μη εισπραξιμής απαίτησης κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου και ιδίως κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, εφ'

όσον αυτή είναι πράγματι επισφαλής, με την μεταφορά του ποσού της ζημιάς που προέκυψε απ' αυτή, απ' ευθείας στο λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσης", η οποία πραγματοποιείται με οριστική εγγραφή. Η διαγραφή αυτή πρέπει να διενεργείται για κάθε οφειλέτη ατομικά και όχι συγκεντρωτικά για όλους τους χρεώστες. Έτσι ο λογαριασμός του χρεώστη που χαρακτηρίστηκε επισφαλής, πιστώνεται με το ποσό της πιθανής ζημιάς.

Όσον αφορά το χρόνο ενέργειας της απόσβεσης απαίτησης, που θεωρήθηκε επισφαλής, ο νόμος δεν ορίζει τίποτα.

Σύμφωνα με τη Διοίκηση (Υπ.Οικ.Κ.16186/1956 και Δ.27748/1962) η σχετική εγγραφή απόσβεσης της απαίτησης πρέπει να γίνεται στη χρήση, κατά την οποία αυτή θεωρήθηκε απισφαλής, ώστε ο ισολογισμός της επιχείρησης να παρουσιάζει την πραγματική οικονομική κατάσταση. Πάντως από τη δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι η διαγραφή της απόσβεσης απαίτησης, που θεωρήθηκε επισφαλής, μπορεί να γίνει και σε μεταγενέστερη χρήση, γιατί δεν αποκλείεται αυτό από καμιά διάταξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

1. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

1.1 Απόσβεση ανταλλακτικών και εργαλείων

Η αξία των ανταλλακτικών και εργαλείων επιτρέπεται να αποσβένεται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν, και αυτό ισχύει τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τα ελεύθερα επαγγέλματα. Δηλαδή, από το νόμο είναι απαραίτητη προϋπόθεση η χρησιμοποίηση αυτών για να αναγνωρισθούν ως έκπτωση των αποσβέσεων. Από το φορολογικό έλεγχο πρέπει να ερευνηθεί η περίπτωση αγοράς από τις επιχειρήσεις μεγάλης ποσότητας απ'αυτά, η οποία υπερκαλύπτει τις ανάγκες της χρήσης οπότε η αναγνωριζόμενη για έκπτωση από τα ακάθαρτα έσοδα απόσβεση θα είναι ανάλογη με τη φθορά που πραγματοποιήθηκε μέσα στη χρήση.

1.2 Απόσβεση υλικών συσκευασίας

Τα υλικά συσκευασίας που αγοράζονται δεν περιλαμβάνονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, γι'αυτό δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση, αλλά εκπίπτουν εξ ολοκλήρου (100%) μέσα στη χρήση, κατά την οποία πρώτα χρησιμοποιήθηκαν. Για παράδειγμα τα υλικά συσκευασίας των γεωργικών προϊόντων, δηλαδή καφάσια, κιβώτια, σάκκοι κ.λ.π.

1.3 Απόσβεση ειδών εξοπλισμού (έπιπλα, σκεύη κλπ)

Όταν πρόκειται για είδη εξοπλισμού ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης το ποσοστό απόσβεσης είναι 30%. Για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις είναι 20%.

Όταν πρόκειται για είδη εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή λογιστικές μηχανές, αριθμομηχανές, φωτοαντιγραφικά και φωτοτυπικά μηχανήματα, γραφομηχανές, μαγνητόφωνα και προβολείς διαφανειών, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου, το ποσοστό απόσβεσης είναι 15%. Όποια από τα παραπάνω περιου-

σιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται σαν μέσα εκπαίδευσης, έχουν ποσοστό απόσβεσης 35%.

1.4 Απόσβεση μεταφορικών μέσων

Το ποσοστό απόσβεσης στα επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσυκλές α) εκπαιδευτηρίων είναι 10%, β) επιχειρήσεων ενοικιάσεως αυτοκινήτων σε 25%, γ) στις υπόλοιπες επιχειρήσεις, εκτός από τις μεταφορικές, σε 12%. Για τα μοτοποδήλατα και ποδήλατα το ποσοστό είναι 15%.

Για φορτηγά αυτοκίνητα είναι 20%.

Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) είναι 15%.

Στα λεωφορεία αυτοκινήτων για μεταφορικές επιχειρήσεις είναι 20%.

Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό είναι 5% και για τα υπόλοιπα μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων είναι 12%.

Όταν πρόκειται για εναέρια μεταφορικά μέσα τα ποσοστά αποσβέσεως ορίζονται ως εξής :

α) Για καινούρια αεροσκάφη σε 20%,

β) Για μεταχειρισμένα αεροσκάφη σε 20% συν 5% για κάθε έτος που πέρασε από το επόμενο της κατασκευής και μέχρι το έτος κτήσεως.

Όσον αφορά τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων, το ποσοστό απόσβεσης είναι 20% για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης όσων είναι με ελληνική σημαία, σε 10% ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και 5% για το έκτο και τα επόμενα χρόνια.

1.5 Απόσβεση βιομηχανοστασίων

Αυτά ανήκουν στα οικοδομήματα που ανεγείρονται για τη λειτουργία βιομηχανίας και στα οποία εγκαθίστανται μόνιμες μηχανικές εγκαταστάσεις όπως και οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων γεωργικών προϊόντων που εξάγονται. Από το φορολογικό νόμο αναγνωρίζεται αυξημένο ανώτατο όριο ετήσιας απόσβεσης στα βιομηχανοστάσια

έναντι των λοιπών οικοδομών, εκτός από τα ξενοδοχεία, σανατόρια και ι-
διωτικές κλινικές, το οποίο δικαιολογείται από την ταχύτερη φθορά στην
οποία υπόκεινται αυτά και ορίζεται σε 5% επί της αξίας των κτισμάτων.
Για την εφαρμογή του αυξημένου ποσοστού απόσβεσης πρέπει απαραίτητα τα
βιομηχανοστάσια να ιδιοχρησιμοποιούνται.

1.6 Απόσβεση στα κτίρια και εγκαταστάσεις.

Τα ποσά αποσβέσεως στην αξία των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικο-
δομημάτων ορίζονται ως εξής :

- 1) για τις οικοδομές ή μέρους απ'αυτές που χρησιμοποιούνται από ξενο-
δοχεία, κλινικές, σανατόρια, εκπαιδευτήρια και καταστήματα εξυπηρέτη-
σης του κοινού είναι 8%.
- 2) για μπαγκαλούς, κάμπινγκ και παρόμοιες εγκαταστάσεις είναι 12% ή 8%
ανάλογα αν η κατασκευή είναι από ξυλεία ή τσιμέντο.
- 3) για οικοδομές ή τμήματά τους που χρησιμοποιούνται από τις υπόλοιπες
επιχειρήσεις είναι 5%
- 4) για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κλπ) είναι 12%.
- 5) για βιομηχανοστάσια και τα παραρτήματά τους όπως και για τις συνε-
χόμενες αποθήκες, για αποθήκευση πρώτων υλών και βιομηχανικών προϊόντων
το ποσοστό είναι 8%.
- 6) για Ξηραντήρια καπνού τύπου Βιρτζίνια είναι 8%.
- 7) για Ξηραντήρια καπνού τύπου Μπάρλεϋ είναι 10%.
- 8) για οικοδομήματα επεξεργασίας και συντηρήσεως καπνών και φύλλα (κα-
πνοθήκες) ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων είναι 8%.

Τα παραπάνω ποσοστά απόσβεσης εφαρμόζονται πάνω στην αξία των κτισμά-
των ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους (συνήθους ή προκατασκευ-
ής).

1.7 Απόσβεση σε μηχανήματα και εγκαταστάσεις.

Μηχανήματα είναι το σύνολο των μηχανών μέσω των οποίων επιτυγχάνεται ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα και έτσι ολοκληρώνεται ο σκοπός για τον οποίο δημιουργήθηκε η βιομηχανική επιχείρηση. Εγκαταστάσεις (μηχανικές) είναι το σύνολο των μηχανημάτων τα οποία είναι προσαρμοσμένα εννιαία με το ακίνητο με τέτοιο τρόπο ώστε όταν αφαιρεθούν να υπάρχει περίπτωση βλάβης του ακινήτου και να μην μπορεί να χρησιμοποιηθεί για άλλη βιομηχανία ή βιοτεχνία.

Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις παραγωγής και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

- 1) Για μηχανήματα με κινητήρια δύναμη μέσω κινητήρων εσωτερικής καύσης σε 12%,
- 2) για θερμοηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής σε 4%,
- 3) για σταθμούς αεροστροβίλων παραγωγής σε 5%,
- 4) για σταθμούς εσωτερικής καύσης (DIESEL) σε 8%,
- 5) για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής σε 2%,
- 6) για γραμμές μεταφοράς σε 3,5%,
- 7) για υποσταθμούς μεταφοράς και γραμμές διανομής χαμηλής τάσεως 4%,
- 8) για γραμμές διανομής μέσης τάξεως σε 3,5% και
- 9) για υποσταθμούς διανομής σε 4%.

Στις τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται ως εξής :

- 1) Για τηλεφωνικές εγκαταστάσεις κέντρων σε 8%,
- 2) για τηλεγραφικές εγκαταστάσεις (telex) κέντρων σε 10%,
- 3) για ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις σε 12,5%,
- 4) για εναέριες γραμμές σε 8%,
- 5) για υπόγεια καλώδια - σωληνώσεις σε 4%,
- 6) για υποβρύχια καλώδια σε 5%,

- 7) για κύριες τηλεφωνικές συνδέσεις, συσκευές και θαλάμους σε 10%,
- 8) για τηλεγραφικές συνδέσεις και συσκευές σε 10%,
- 9) για ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις, συσκευές σε 10%,
- 10) για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις σε 12,5% και
- 11) για καλωδιακά πλοίων σε 5%.

Στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα, το ποσοστό απόσβεσης είναι 20%. Το ποσοστό αυτό ανεβαίνει σε 35% όταν τα εν λόγω πάγια στοιχεία χρησιμοποιούνται σαν μέσα εκπαίδευσης. Επίσης για τα λογισμικά προγράμματα Η/Υ, το ποσοστό είναι 25%.

Όσον αφορά τα ψυκτικά μηχανήματα, δηλαδή ψυγεία διατηρήσεως τροφίμων κλπ, τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης, δηλαδή λέβητες, καυστήρες κλπ, το ποσοστό απόσβεσης είναι 10%.

Στα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από καπνοβιομηχανίες τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

- 1) Σε κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνού σε φύλλα και κομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις και σε χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης είναι 10% και
- 2) Σε σιγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές είναι 12%.

Στα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

- 1) Στις αντλίες και στον εξοπλισμό τους σε 12% και
- 2) Στους αεροσυμπιεστές και γρασσαδόρους σε 15%.

Όταν πρόκειται για ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα στις παρακάτω επιχειρήσεις τα ποσοστά αποσβέσεως διαμορφώνονται ως εξής :

- 1) Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων σε 12%,
- 2) υποδηματοποιίας σε 15%,

- 3) βυρσοδεψίας σε 12%,
- 4) παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από αέρα και μετάξι (φυσικό και τεχνητό) σε 15%,
- 5) παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι σε 12%,
- 6) παραγωγής χημικών προϊόντων σε 12%,
- 7) παραγωγής φαρμακευτικών προϊόντων σε 12%,
- 8) παραγωγής πλαστικών ειδών σε 12%,
- 9) διύλισητριών σε 15%,
- 10) εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδοτικών εργασιών σε 12%,
- 11) παραγωγής τσιμέντου σε 15% και
- 12) παραγωγής σιδήρου και κάλυβα σε 20%.

Στα είδη υγιεινής ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων και κλινικών που θεωρούνται σαν εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων, το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε 20%.

Στα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων - μεταλλικών δεξαμενών κλπ. τα ποσοστά αποσβέσεως είναι :

- 1) Στα δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρέλια κλπ), 30%,
- 2) στις καλύβδινες φιάλες υγραερίου, 15%,
- 3) στα δίκτυα σωληνώσεων με τα σχετικά εξαρτήματα υγρών καυσίμων 10%,
- 4) στις μεταλλικές δεξαμενές εναποθηκείσεως υγρών καυσίμων 5%.

Για τα έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιρρύπανσης, αντιπλημμυρικά έργα, κέντρα επεργασίας λυμάτων, τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

A) Δίκτυο ύδρευσης :

- | | |
|---------------------------|------|
| 1) Φράγματα | 1% |
| 2) Υδραγωγεία | 2,5% |
| 3) Εξωτερικά αντλιοστάσια | 4% |

4) Εσωτερικά αντλιοστάσια	4%
5) Διύλιστήρια	2%
6) Κύριοι τροφοδοτικοί αγωγοί	3%
7) Δευτερεύοντες τροφοδοτικοί αγωγοί	3,5%
8) Δίκτυο διανομής	4%

B) Δίκτυο αποχέτευσης :

1) Έργα βαρείας υποδομής	2%
2) Βασικοί συλλεκτές	2%
3) Η/Μ Εγκαταστάσεις	6,5%
4) Δευτερεύοντες αγωγοί	2,5%
5) Εξωτερικές διακλαδώσεις	4%

Γ) Αντιπλημμυρικά έργα :

1) Διευθετήσεις ρεμμάτων	1%
2) Συλλεκτές ομβρίων	2%
3) Φρεάτια υδροσυλλογής	4%
4) Δίκτυο ομβρίων	2,5%

Δ) Έργα Αντιρρύπανσης - Κέντρα Επεξεργασίας Λυμάτων :

1) Ερευνητικό κέντρο λυμάτων	2%
2) Κέντρα λυμάτων	2%

Για τα υπόλοιπα μηχανήματα και εγκαταστάσεις το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται α) για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, σανατόρια, κλινικές και εκπαιδευτήρια σε 20% και β) στις υπόλοιπες επιχειρήσεις σε 15%.

1.8 Απόσβεση σε εγκαταστάσεις επικινδύνων επιχειρήσεων

1. Το ποσοστό απόσβεσης, όταν πρόκειται για εγκαταστάσεις γενικά επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται σαν επικίνδυνες ορίζεται σε 16% ετησίως.

2. Όταν πρόκειται για εγκαταστάσεις επιχειρήσεων παραγωγής πολεμικών

ειδών με εκρηκτικές ύλες το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε 33% ετησίως.

1.9 Απόσβεση σε Εξορυκτικές επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις λατομείων εξορύξεως μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών, εκτός από τις αποσβέσεις των εγκαταστάσεων τους που ορίσαμε παραπάνω, υποχρεούνται να ενεργήσουν ετήσια απόσβεση και στην αξία των λατομείων ή μεταλλείων κατά 8%.

Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών και πλατειών των παραπάνω επιχειρήσεων το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε 5%.

Επίσης για τις εν λόγω επιχειρήσεις, όταν πρόκειται για σπαστήρες λίθων, θραυστήρες τριβείων, πετρελαιομηχανών και λοιπών μηχανημάτων το ποσοστό απόσβεσης είναι 12%.

1.10 Απόσβεση σε εγκαταστάσεις διωρύγων.

Το ποσοστό ετήσιας απόσβεσης των εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων ορίζεται σε 16%.

Απόσβεση σε λιμενικά έργα και ναυπηγεία.

Όταν πρόκειται για λιμενικά έργα και ναυπηγεία, οι συντελεστές αποσβέσεως ορίζονται ως εξής :

- 1) Σε λιμάνια, αποβάθρες και ορμητήρια 10%,
- 2) σε έργα ελαφρύνσεως πρηνών 16%,
- 3) σε ρυμουλκά, βυθοκόρα, πλωτούς γερανούς, άκατες - πορθμεία, λέμβους, φορηγίδες, πλωτήρες και λοιπά παρόμοια στοιχεία, 12%,
- 4) σε μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα 5%,
- 5) σε πλωτές δεξαμενές 5%,
- 6) σε ναυπηγικές κλίνες 6% και
- 7) σε σχεδίες ναυπηγήσεως πλοίων 33%.

1.11 Απόσβεση σε εργοληπτικές επιχειρήσεις.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δη-

μοσίων και ιδιωτικών, οι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

- 1) Για ξυλεία που χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και λοιπά τεχνικά έργα 30%,
- 2) για μεταλλικά ικριώματα 10% και
- 3) για προωθητήρες γαιών, φορτωτών, ισοπεδωτήρων, αεροσυμπιεστών, εκσκαφείων, ασφαλιστικών μηχανημάτων, γεωτρυπάνων, αναβατορίων, μηχανικών πτύων, αποξεστήρων αυτοκινούμενων, θραυστήρων τριβείων, σιλοκοσκίνων, δονητών, αναμικτήρων σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κλπ σε 10%.

1.12 Απόσβεση γεωργικών μηχανημάτων και εργαλείων.

Όσον αφορά τα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία που χρησιμοποιούνται από τις γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

- 1) Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές, σβάρνες οδοντωτών, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα δισκοσβαρνών, χορτοαναδευτές, χορτοσφρευτές, σπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών, μηχανές αλέσεως τροφών, αυτοδεκτικών χορτοσυλλεκτοδεματικών, πατατοσυλλεκτικών και θεριζοαλωνιστικών μηχανών σε 12%,
- 2) για φορτωτικές μηχανές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος, συλλεκτικές αραβοσίτου, φρεζών, τευτλοεξαγωγέων, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα σε 12%,
- 3) για λιπασματοδιανομείς και ψεκαστήρες σε 14% και
- 4) για τα υπόλοιπα μηχανήματα σε 10%.

1.13 Απόσβεση σε Κινηματογραφικές ταινίες.

Κατά το φορολογικό νόμο αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των κινηματογραφικών επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις των κινηματογραφικών ταινιών.

Οι αποσβέσεις των κινηματογραφικών ταινιών διακρίνονται σε αυτές που

προέρχονται από την απόσβεση του προνομίου εκμετάλλευσης της ταινίας και σ'αυτές που προέρχονται από την απόσβεση της υλικής αξίας της ταινίας. Στην πρώτη περίπτωση η επιχείρηση αγοράζει την ταινία για εκμετάλλευση από άλλη κινηματογραφική επιχείρηση, ενώ στη δεύτερη περίπτωση την παράγει η ίδια.

Τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται σε 80% για το πρώτο, 12% για το δεύτερο και 8% για το τρίτο έτος εκμετάλλευσης των κινηματογραφικών ταινιών.

Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσης της ταινίας κατά το διαχειριστικό έτος, με τον περιορισμό να μην υπερβεί κατά το πρώτο έτος τα πραγματοποιηθέντα από την εκμετάλλευση της ταινίας ακαθάριστα έσοδα. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους, ώστε για τα δύο έτη η συνολική απόσβεση να ανέρχεται στο 92% ($80\% + 12\% = 92\%$) της αξίας της ταινίας.

1.14 Απόσβεση περιουσιακών στοιχείων ελευθερίων επαγγελμάτων.

Όταν πρόκειται για ελευθέρια επαγγέλματα, τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως εξής :

- 1) Για έπιπλα και σκεύη σε 15%,
- 2) για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις σε 20%,
- 3) για όργανα και συσκευές εργαστηρίων χημείου και συναφή μ'αυτά σε 20% και
- 4) για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα σε 100%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

1.1. Γενικά

Μέθοδοι αποσβέσεων είναι οι τρόποι που χρησιμοποιούνται συστηματικά και ορθολογιστικά, για να προσδιορίσουμε το μέρος της αποσβεστέας αξίας που θα καταχωρηθεί σαν απόσβεση κατά την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου σε κάθε λογιστική χρήση.

Οι μέθοδοι υπολογισμού των ετησίων αποσβέσεων είναι πολλοί. Εμείς θα αναλύσουμε τις πιο βασικές μεθόδους αποσβέσεων που είναι οι εξής :

- 1) Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.
- 2) Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.
- 3) Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης και
- 4) Λειτουργική μέθοδος.

1.2 Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης

Σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο ο μόνο παράγοντας που μειώνει την αξία του παγίου στοιχείου είναι ο χρόνος. Κατά τη σταθερή λοιπόν μέθοδο το ποσό της αρχικής αξίας που λαμβάνεται κάθε έτος παραμένει σταθερό μέχρις ότου συμπληρωθεί η αξία του αποσβεστέου στοιχείου. Θεωρείται δε ως ο απλούστερος και πιο χρησιμοποιούμενος τρόπος απόσβεσης. Σύμφωνα μ'αυτόν το ποσό της ετήσιας απόσβεσης βρίσκεται ως εξής :

Διαιρούμε την αξία του στοιχείου που υπόκειται στη φθορά με τον αριθμό των ετών της χρησιμοποίησής του, το δε πηλίκον αυτής της διαίρεσης, αναγόμενο σε ποσοστό εκατοστιαίας αναλογίας, μας δίνει το ποσοστό που, εφαρμοζόμενο στην αξία του στοιχείου, καθορίζει το ποσό της ετήσιας απόσβεσης.

Τον παραπάνω τρόπο ακολουθεί μέχρι την ισχύ του νόμου 2065/92 και ο φορολογικός νόμος, ορίζοντας στα διατάγματα που εκδίδονται κατά καιρούς για τις αποσβέσεις ότι αυτές υπολογίζονται πάνω στην αρχική σε

δραχμές αξία, την οποία είχαν τα στοιχεία που αποσβένονται κατά το χρόνο της κτήσης τους, έτσι όπως έχει αναγραφεί στα βιβλία των επιχειρήσεων.

Ο τύπος της σταθερής απόσβεσης είναι ο εξής :

$$\text{Απόσβεση} = \frac{\text{αξία κτήσεως} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{έτη διάρκειας ωφέλιμης ζωής}}$$

Έτσι αν υποθέσουμε ότι ένα μηχάνημα αγοράστηκε αντί 300.000 δρχ. και ότι η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του υπολογίζεται σε δέκα έτη, η απόσβεση του με τη σταθερή μέθοδο θα έχει ως εξής (μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας, έστω 60.000 δρχ. που θα προκύψει από την πώληση του μηχανήματος ως άχρηστου υλικού-παλησιδερα).

Αξία μηχανήματος	300.000 δρχ.
Μείον υπολειμματική αξία	<u>60.000 δρχ.</u>
Αποσβεστέα αξία	240.000 δρχ.

Δηλαδή η ετήσια απόσβεση θα είναι 24.000 δρχ. για δέκα χρόνια (240.000 : 10% = 24.000). Το ποσό αυτό της ετήσιας απόσβεσης αφαιρείται από τα κέρδη κάθε έτους ή επιβαρύνει το κέρδος των προϊόντων, ανάλογα με τον τρόπο κοστολόγησης.

Η παρακολούθηση των ετησίων και συνολικών αποσβέσεων καθώς και της λογιστικής αξίας (υπολοίπου) ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με τον "Πίνακα Αποσβέσεων" ο οποίος στο παράδειγμα θα έχει ως εξής :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Είδος :	Μηχάνημα "Α"
Αξία κτήσης :	300.000 δρχ.
Υπολειμ.αξία :	60.000 δρχ.
Αποσβεστέα αξία :	240.000 δρχ.
Συντελ.απόσβεσης :	10%
Ετήσια απόσβεση :	24.00 δρχ.

Έτος	Αξία στην αρχή κάθε χρήσης	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	300.000	24.000	24.000	276.000
2	276.000	24.000	48.000	252.000
3	252.000	24.000	72.000	228.000
4	228.000	24.000	96.000	204.000
5	204.000	24.000	120.000	180.000
6	180.000	24.000	144.000	156.000
7	156.000	24.000	168.000	132.000
8	132.000	24.000	192.000	108.000
9	108.000	24.000	216.000	84.000
10	84.000	24.000	240.000	60.000=ΥΑ

Στην περίπτωση που δεν λαμβάνεται υπόψη η υπολειμματική αξία αλλά ως αποσβεστέα αξία θεωρείται η αξία κτήσης (300.000), τότε η ετήσια απόσβεση θα είναι 30.000 ($300.000 \times 10\%$).

Η σταθερή μέθοδος παρουσιάζει τα εξής μειονεκτήματα :

1) Θεωρεί σαν μοναδική αιτία των αποσβέσεων το χρόνο, γι'αυτό έχουμε το ίδιο ποσό επιβάρυνσης για κάθε έτος. Σύμφωνα όμως με τη κρίση και πείρα η μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων οφείλεται

στη χρήση περισσότερο παρά στο χρόνο.

2) Είναι πιθανόν να μην αντιπαραθέτει σωστά τα έσοδα που πραγματοποιούνται από τη χρήση του παγίου περιουσιακού στοιχείου με τα ποσά των αποσβέσεων κατά την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, σε περίπτωση που ο βαθμός χρησιμοποίησής του διαφέρει σημαντικά από χρήση σε χρήση.

3) Δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι το ύψος των δαπανών επισκευών και συντηρήσεων αυξάνει με την πάροδο του χρόνου, σαν εκδήλωση της μείωσης της παραγωγικότητας του στοιχείου. Έτσι δεν κατορθώνει να επιβαρύνει ισόποσα το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή τα έσοδα κάθε έτους της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του στοιχείου με το συνολικό κόστος χρησιμοποίησής του, αφού από χρόνο σε χρόνο τα σταθερά ποσά των ετησίων αποσβέσεων θα συνδιάζονται με όλο και μεγαλύτερα ποσά δαπανών επισκευών και συντηρήσεων.

Η σταθερή ταιριάζει περισσότερο σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που :

1) υπόκεινται κυρίως σε χρονική φθορά ,2) χρησιμοποιούνται περίπου το ίδιο σε κάθε χρήση και 3) οι επισκευές και συντηρήσεις είναι περίπου στο ίδιο ύψος σε κάθε χρήση.Σ'αυτήν την κατηγορία ανήκουν τα Διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι δαπάνες μελετών και ερευνών, τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης κ.λ.π.

1.3 Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης

Σύμφωνα με την αύξουσα μέθοδο ο συντελεστής της απόσβεσης βαίνει από έτος σε έτος αυξανόμενος. Η αύξουσα μέθοδος, παρουσιάζει το μειονέκτημα ότι αγνοεί το γεγονός της αύξησης των εξόδων επισκευών και συντηρήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων με την πάροδο του χρόνου. Έτσι το συνολικό κόστος χρησιμοποίησης του στοιχείου που αποτελείται από τις αποσβέσεις και τα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων, δεν θα κατανέμεται και δεν θα επιβαρύνει, περίπου ισόποσα, το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή τα έσοδα κάθε λογιστικής χρήσης. Πάντως ενδείκνυται στις εξής

περιπτώσεις:

α) Πάγια περιουσιακά στοιχεία, κυρίως δε μηχανήματα, των οποίων η φθορά επιταχύνεται μετά τα πρώτα έτη λειτουργίας τους.

β) Σε επιχειρήσεις, οι οποίες με την πάροδο του χρόνου παρουσιάζουν μεγαλύτερη αποδοτικότητα, όπως π.χ. επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, ώστε στην αρχή, που η αποδοτικότητα είναι χαμηλή, να εφαρμόζονται μικροί συντελεστές. Η συσχέτιση της απόσβεσης με την αποδοτικότητα δικαιολογείται από την άποψη πολιτικής μερισμάτων και όχι από την άποψη της ορθολογικής κοστολόγησης.

Για τον προσδιορισμό των ετήσιων ποσών αποσβέσεων, χρησιμοποιούνται τα παρακάτω συστήματα:

1. Σύστημα του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή

Με αυτό τα ετήσια ποσά αποσβέσεων υπολογίζονται από το γινόμενο:

Αποσβεστέα αξία * Συντελεστής Απόσβεσης,

όπου ο συντελεστής απόσβεσης βαίνει προοδευτικά αυξανόμενος από έτος σε έτος, π.χ. το πρώτο έτος μπορεί να είναι 10%, το δεύτερο 15%, το τρίτο 20% Κ.Ο.Κ. Ο λόγος της προόδου μπορεί να παραμένει σταθερός ή και να μεταβάλλεται, σε περίπτωση που η σειρά αυξανόμενων συντελεστών εξυπηρετεί καλύτερα την επιχείρηση.

Στη συνέχεια αναφέρουμε ένα παράδειγμα σύμφωνα με την αύξουσα μέθοδο. Η "Μεταφορική" Α.Ε. αγόρασε φορτηγό αξίας 8.800.000 δρχ. του οποίου η υπολειμματική απόσβεση υπολογίζεται σε 800.000 δρχ. και επιθυμεί να το αποσβέσει με τη μέθοδο του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή μέσα στα 5 έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του.

Οι υπολογισμοί των ετήσιων αποσβέσεων καθώς και ο σχετικός πίνακας αποσβέσεων θα έχουν ως εξής:

Υπολογισμός των συντελεστών.

Εστω (ρ) ο συντελεστής του 1ου έτους και (a) ο λόγος της προόδου.

Τότε οι 5 ετήσιοι συντελεστές θα είναι οι εξής :

ρ , ($\rho+a$), ($\rho+2a$), ($\rho+3a$) και ($\rho+4a$)

και θα πρέπει το άθροισμα τους να είναι 100% ώστε το πάγιο να αποσβεστεί πλήρως μέσα στα 5 έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής. Κατά συνέπεια έχουμε :

$$\rho + (\rho+a) + (\rho+2a) + (\rho+3a) + (\rho+4a) = 100\% \Rightarrow 5\rho+10a = 100\% \Rightarrow$$

$$\rho+2a = 20 \Rightarrow \rho = 20 - 2a$$

Στη συνέχεια δίνοντας στο λόγο a διαφορετικές τιμές, βρίσκουμε διαφορετικές σειρές προοδευτικά αυξανόμενων συντελεστών, από τις οποίες η επιχείρηση επιλέγοντας εκείνη που κατά την κρίση της αρμόζει καλύτερα για το συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα κατορθώσει να το αποσβέσει πλήρως μέσα στα 5 έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής.

Αν δεχθούμε ότι $a = 4$ τότε $\rho = 20-2a = 20 - 2 \times 4 = 12\%$, και η αύξουσα σειρά των συντελεστών θα είναι :

Έτη	1	2	3	4	5	
Συντελεστές	12%	16%	20%	24%	28%	σύνολο 100%

Τα ετήσια ποσά αποσβέσεων θα υπολογισθούν πολλαπλασιάζοντας διαδοχικά την αποσβεστέα αξία (8.000.000 δρχ.) με τους συντελεστές της πιο πάνω σειράς. Έτσι για το 1ο έτος η απόσβεση θα είναι :

$$8.000.000 \times 12\% = 960.000, \text{ για το 2ο έτος θα είναι : } 8.000.000 \times 16\%$$

$$= 1.280.000 \text{ δρχ. Κ.Ο.Κ. και ο πίνακας αποσβέσεων θα έχει ως εξής :}$$

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Είδος : Φορτηγό
 Αξία κτήσης : 8.800.000 δρχ.
 Υπολειμ. αξία : 800.000 δρχ.
 Αποσβεστέα αξία : 8.000.000 δρχ.
 Μέθοδος : Αύξουσα
 Συντελεστές : 12%, 16%, 20%, 24%, 28%

Ετη	Αξία στην αρχή της χρήσης	Βάση υπολ/σμού	Σ.Α	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Αξία στο τέλος της χρήσης
1	8.800.000	8.000.000	12%	960.000	960.000	7.840.000
2	7.840.000	8.000.000	16%	1.280.000	2.240.000	6.560.000
3	6.560.000	8.000.000	20%	1.600.000	3.840.000	4.960.000
4	4.960.000	8.000.000	24%	1.920.000	5.760.000	3.040.000
5	3.040.000	8.000.000	28%	2.240.000	8.000.000	800.000

2. Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των ετών της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Οι συντελεστές εδώ (κλάσματα) παίρνονται κατά αύξουσα τάξη. Ο προσδιορισμός της σειράς των αυξανομένων συντελεστών γίνεται ως εξής :

α. 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6

β. 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21

γ. $\frac{1}{21}$, $\frac{2}{21}$, $\frac{3}{21}$, $\frac{4}{21}$, $\frac{5}{21}$, $\frac{6}{21}$ (συντελεστές)

και ο πίνακας των αποσβέσεων θα είναι ο εξής :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Είδος	:	Χαρτοκοπτική
Αξία κτήσης	:	2.300.000 δρχ.
Υπολ. αξία	:	200.000 δρχ.
Αποσβεστέα αξία	:	2.100.000 δρχ.
ΩΔΖ	:	6 έτη
Μέθοδος αύξουσα	:	Άθροισμα ετών ΩΔΖ

Ετη	Αξία στην Αρχή της Χρήσης	Βάση Υπολογισμού	Σ.Α	Ετησια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Αξία στο Τέλος της Χρήσης
1	2.300.000	2.100.000	1/21	100.000	100.000	2.200.000
2	2.200.000	2.100.000	2/21	200.000	300.000	2.000.000
3	2.000.000	2.100.000	3/21	300.000	600.000	1.700.000
4	1.700.000	2.100.000	4/21	400.000	1.000.000	1.300.000
5	1.300.000	2.100.000	5/21	500.000	1.500.000	800.000
6	800.000	2.100.000	6/21	600.000	2.100.000	200.000

2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Κατά τη μέθοδο αυτή, τα ετήσια ποσά των αποσβέσεων γίνονται όλο και μικρότερα, από χρόνο σε χρόνο. Αποσβεστέα αξία μπορεί να ληφθεί είτε η αξία κτήσης είτε η αξία αυτή μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία, στις περιπτώσεις που αυτή κατά την κρίση της διοίκησης της επιχείρησης θεωρείται σημαντική.

Η φθίνουσα μέθοδος δεν είναι τόσο απλή στην εφαρμογή της όπως η σταθερή μέθοδος. Όμως βρίσκει πολλούς υποστηρικτές γιατί η μέθοδος αυτή ταιριάζει σε πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία παρουσιάζουν :

1. Μεγάλη αποδοτικότητα στα πρώτα έτη της Ω.Δ.Ζ. τους και συνεχώς μειούμενη στα μετέπειτα έτη, όπως π.χ. συμβαίνει στα ζώα έλξης, στα οπωροφόρα δένδρα, σε διάφορες εγκαταστάσεις, κ.λ.π., με το σκεπτικό ότι τα έσοδα των πρώτων χρήσεων, τα οποία κατά τεκμήριο θα είναι με-

γαλύτερα λόγω της μεγάλης αποδοτικότητας του στοιχείου, θα πρέπει να επιβαρυνθούν με μεγαλύτερες αποσβέσεις από ότι τα έσοδα των τελευταίων χρήσεων τα οποία θα είναι μικρότερα, λόγω της χαμηλής αποδοτικότητας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

2. Σημαντικές φθορές (υλικές ή οικονομικές) κατά τα πρώτα έτη της λειτουργίας τους, οπότε και οι αποσβέσεις των πρώτων ετών πρέπει να είναι μεγαλύτερες.

3. Αυξανόμενα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων από χρόνο σε χρόνο.

Στην περίπτωση αυτή, η φθίνουσα μέθοδος έχει υπέρ της το επιχείρημα ότι το συνολικό κόστος χρησιμοποίησης του στοιχείου, που αποτελείται από τις αποσβέσεις και τα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων, θα κατανέμεται και θα επιβαρύνει, περίπου ισόποσα, το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή τα έσοδα κάθε χρήσης, κατά την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του στοιχείου, αφού από χρόνο σε χρόνο, τα συνεχώς μειούμενα ποσά αποσβέσεων θα συνδυάζονται με συνεχώς αυξανόμενα ποσά εξόδων επισκευών και συντηρήσεων.

Για τον προσδιορισμό των ετήσιων ποσών αποσβέσεων, χρησιμοποιούνται τα κάτωθι συστήματα :

1. Σύστημα του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή απόσβεσης.

Με το σύστημα αυτό τα ετήσια ποσά αποσβέσεων υπολογίζονται από το γινόμενο :

Αποσβεστέα Αξία * Συντελεστής Απόσβεσης,

όπου ο συντελεστής απόσβεσης βαίνει προοδευτικά ελαττούμενος από έτος σε έτος, π.χ. το πρώτο έτος μπορεί να είναι 20%, το δεύτερο έτος 17%, το τρίτο 14% κ.ο.κ. Ο λόγος της πρόοδου μπορεί να παραμένει σταθερός ή και να μεταβάλλεται προκειμένου να προσδιοριστεί μια σειρά φθινόντων συντελεστών που εξυπηρετεί καλύτερα την απόσβεση του πάγιου στοιχείου

και την επιχείρηση.

1. Σύστημα του σταθερού ποσοστού (μη σχετιζόμενου με την Ω.Δ.Ζ.) επί της αναπόσβεστης αξίας.

Στο σύστημα αυτό χρησιμοποιείται σταθερός συντελεστής απόσβεσης, ο οποίος δε σχετίζεται με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής, και εφαρμόζεται πάνω στην εκάστοτε αναπόσβεστη αξία. Η εκάστοτε αναπόσβεστη αξία προκύπτει από τη διαφορά :

AA - σύνολο αποσβέσεων (μέχρι το τέλος κάποιου έτους)

Για παράδειγμα, η αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 3ου έτους θα είναι :

AA - σύνολο αποσβέσεων μέχρι το τέλος του 3ου έτους, η οποία και θα ληφθεί ως βάση για τον υπολογισμό της απόσβεσης του 4ου έτους.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κυρίως σε Π.Π.Σ. με μεγάλη Ω.Δ.Ζ., η οποία συνήθως δεν μπορεί να προβλεφθεί, έχουν δε στο τέλος της Ω.Δ.Ζ. τους σημαντική υπολειμματική αξία, όπως π.χ. τεχνικά έργα μεγάλης διάρκειας, κτίρια κ.λ.π.

Παράδειγμα για την κατανόηση της λειτουργίας της μεθόδου :

Η "ΕΡΜΗΣ" Α.Ε. απέκτησε κτίριο αξίας 9.500.000 δρχ., του οποίου η υπολειμματική αξία υπολογίζεται σε 1.500.000 δρχ. και επιθυμεί να το αποσβέσει με τη φθίνουσα μέθοδο και με σταθερό συντελεστή 10% πάνω στην εκάστοτε αναπόσβεστη αξία.

Οι υπολογισμοί των ετήσιων αποσβέσεων θα έχουν ως εξής :

Υπολογισμός των αποσβέσεων :

Η αποσβεστέα αξία (AA), δηλ. η αξία που θέλουμε να αποσβέσουμε είναι
 $9.500.000 - 1.500.000$ δρχ.

Έτσι, στην αρχή του 1ου έτους έχουμε αναπόσβεστη αξία (αξία για απόσβεση) $8.000.000$, ετήσια απόσβεση $8.000.000 * 10\% = 800.000$ και αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 1ου έτους $8.000.000 - 800.000 = 7.200.000$ δρχ.

Στην αρχή του 2ου έτους έχουμε αναπόσβεστη αξία $7.200.000$, ετήσια από-

σβηση $7.200.000 * 10\% = 720.000$ και αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 2ου έτους $7.200.000 - 720.000 = 6.480.000$ δρχ. κ.ο.κ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Είδος : Κτίριο
Αξία κτήσης : 9.500.000 δρχ.
Υπολειμ. αξία : 1.500.000 δρχ.
Αποσβεστέα αξία : 8.000.000 δρχ.
Μέθοδος : Φθίνουσα
Συντελεστής : 10% (σταθερός)

Ετη	Αξία στην Αρχή της χρήσης	Βάση Υπολ/σμού	Σ.Α.	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Αξία στο Τέλος της Χρήσης
1	9.500.000	8.000.000	10%	800.000	800.000	8.700.000
2	8.700.000	7.200.000	10%	720.000	1.520.000	7.980.000
3	7.980.000	6.480.000	10%	648.000	2.168.000	7.332.000
4	7.332.000	5.832.000	10%	583.200	2.751.200	6.748.800
5	6.748.800	5.248.800	10%	524.880	3.276.080	6.223.920

1. Σύστημα του διπλάσιου ποσοστού επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας.

Στο σύστημα αυτό χρησιμοποιείται σταθερός συντελεστής απόσβεσης, ο οποίος είναι πολλαπλάσιος (συνήθως διπλάσιος) του συντελεστή απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπολειμματική αξία, και εφαρμόζεται πάνω στην εκάστοτε αναπόσβεστη αξία. Πρόκειται για μέθοδο που εφαρμόζεται ιδιαίτερα στις ΗΠΑ επειδή η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης δεν μπορεί να είναι μεγαλύτε-

ρο από το διπλάσιο του ποσού που προκύπτει με βάση τη σταθερή μέθοδο, χωρίς να υπολογίζεται υπολειμματική.

1. Σύστημα του σταθερού ποσοστού (σχετιζόμενου με την Ω.Δ.Ζ.) επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας.

Το σύστημα αυτό είναι μια πιο καθαρή μορφή του προηγούμενου συστήματος. Με το σύστημα αυτό υπολογίζεται ένας συντελεστής που αποσβένει το πάγιο στοιχείο μέχρι την υπολειμματική του αξία, ακριβώς μέσα στο χρόνο της ωφέλιμης διάρκειας ζωής.

- 1.2. Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των ετών της ωφέλιμης διάρκειας ζωής.

Με το σύστημα αυτό τα ετήσια ποσά αποσβέσεων υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας την αποσβεστέα αξία επί μια σειρά φθινόντων συντελεστών, το πλήθος των οποίων είναι ίσο με τον αριθμό των ετών της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του στοιχείου .

Οι φθίνοντες συντελεστές υπολογίζονται ως εξής :

- * προσδιορίζονται τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του στοιχείου και έστω ότι είναι 7
- * γράφονται στη σειρά οι τακτικοί αριθμοί που δείχνουν την τάξη καθενός από τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής, οπότε έχουμε : 1,2,3,4, 5,6,7.
- * βρίσκεται το άθροισμα των πιο πάνω αριθμών , δηλ. $1+2+3+4+5+6+7 = 28$
- * σχηματίζεται σειρά κλασμάτων με παρονομαστή το άθροισμα της πιο πάνω σειράς και αριθμητές τους αριθμούς της σειράς με αντίστροφη τάξη, δηλ. : $7/28, 6/28, 5/28, 4/28, 3/28, 2/28, 1/28$

Τα κλάσματα αυτά είναι οι ζητούμενοι συντελεστές, οι οποίοι, πολλαπλασιαζόμενοι με την ΑΑ, η οποία είναι σταθερή, δίνουν τα ετήσια ποσά των αποσβέσεων.

3. Λειτουργική μέθοδος (μέθοδος των ωρών λειτουργίας ή μονάδων παραγωγής).

Με τη μέθοδο αυτή η αποσβεστέα αξία κατανέμεται και επιβαρύνει τις λογιστικές περιόδους ανάλογα με το βαθμό χρησιμοποίησης του παγίου περιουσιακού στοιχείου, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αν λοιπόν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο π.χ. μηχάνημα χρησιμοποιηθεί στην τρέχουσα χρήση διπλάσιο αριθμό ωρών από την προηγούμενη, η απόσβεση θα είναι διπλάσια.

Έτσι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του στοιχείου δεν εκφράζεται σε έτη όπως στις άλλες μεθόδους οι οποίες σε μεγάλο βαθμό βασίζονται στον παράγοντα χρόνο. Στη λειτουργική μέθοδο, η οποία βασίζεται στο βαθμό χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του στοιχείου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του μπορεί να μετρηθεί είτε σε μονάδες λειτουργίας, όπως π.χ. ώρες λειτουργίας μηχανήματος, είτε σε μονάδες παραγόμενου έργου, όπως π.χ. μονάδες προϊόντος, διανυόμενα χιλιόμετρα, ανυψούμενα βάρη κ.λ.π.

Μετά τον καθορισμό της αρχικής αξίας και της ωφέλιμης διάρκειας ζωής όπως πιο πάνω, ο προσδιορισμός των ετησίων αποσβέσεων του στοιχείου γίνεται ως εξής :

$$a = \frac{A_A}{N} \times v = \frac{A_K}{N} \times v \quad (\text{όταν η } YA \text{ δε λαμβάνεται υπόψη})$$

$$a = \frac{A_A}{N} \times v = \frac{(A_K - YA)}{N} \times v \quad (\text{όταν η } YA \text{ λαμβάνεται υπόψη})$$

όπου a = ετησιο ποσό απόσβεσης

A_A = αποσβεστέα αξία

A_K = αξία κτήσης

YA = υπολειμματική αξία

N = σύνολο μονάδων λειτουργίας ή παραγόμενου έργου

v = μονάδες λειτουργίας ή παραγόμενου έργου κάποιας περιόδου

και το ηλίκο $\rho = \frac{A}{N}$ δείχνει την απόσβεση που αναλογεί στη μία

μονάδα λειτουργίας (π.χ. ώρα) ή παραγόμενου έργου (π.χ. μονάδα προϊόντος) και ονομάζεται συντελεστής επιβάρυνσης. Για τον υπολογισμό, λοιπόν της απόσβεσης κάποιου έτους πολλαπλασιάζεται ο συντελεστής επιβάρυνσης με τις μονάδες λειτουργίας ή του παραγόμενου έργου μέσα στο έτος αυτό.

Παράδειγμα για την κατανόηση της λειτουργίας της μεθόδου :

Η "Θερμοδυναμική" ΑΕ αγόρασε φορτηγό αυτοκίνητο αξίας 9.900.000 δρχ. και υπολογίστηκε ότι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους σε χιλιόμετρα θα είναι 1.500.000. Στα πρώτα έτη της ζωής του διάνυσε 100.000, 140.000, 120.000, 80.000 και 20.000 χιλιόμετρα, , αντίστοιχα, η δε υπολειμματική αξία θα ανέλθει σε 900.000 δρχ.

Οι υπολογισμοί των ετήσιων αποσβέσεων για τα 5 έτη καθώς και ο σχετικός πίνακας αποσβέσεων θα έχουν ως εξής :

$$1. \text{ Συντελ. επιβάρυνσης : } \rho = \frac{A}{N} = \frac{(AK-YA)}{N} = \frac{9.900.000-900.000}{1.500.000} = \frac{9.000.000}{1.500.000} = 6 \text{ δρχ. απόσβεση ανά διανυόμενο χιλιόμετρο.}$$

2. Ετήσιες αποσβέσεις :

$$1\text{ου έτους } 6 \times 100.000 \text{ χιλ.} = 600.000 \text{ δρχ.}$$

$$2\text{ου έτους } 6 \times 140.000 \text{ χιλ.} = 840.000 \text{ δρχ.}$$

$$3\text{ου έτους } 6 \times 120.000 \text{ χιλ.} = 720.000 \text{ δρχ.}$$

$$4\text{ου έτους } 6 \times 80.000 \text{ χιλ.} = 480.000 \text{ δρχ.}$$

$$5\text{ου έτους } 6 \times 20.000 \text{ χιλ.} = 120.000 \text{ δρχ.}$$

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Είδος : Φορτηγό αυτ/το
 Αξία κτήσης : 9.900.000 δρχ.
 Υπολειμ.αξία : 900.000 δρχ.
 Αποσβεστέα αξία : 9.000.000 δρχ.
 Μέθοδος : Λειτουργική
 Συντ.Επιβ. : 6 δρχ. ανά κιλ/τρο

Ετη	Αξία στην Αρχή της Χρήσης	Βάση Υπολ/σμού (κιλ/τρο)	Σ.Ε.	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Αξία στο Τέλος της Χρήσης
1	9.900.000	100.000	6	600.000	600.000	9.300.000
2	9.300.000	140.000	6	840.000	1.440.000	8.460.000
3	8.460.000	120.000	6	720.000	2.160.000	7.740.000
4	7.740.000	80.000	6	480.000	2.640.000	7.260.000
5	7.260.000	20.000	6	120.000	2.760.000	7.140.000

Η λειτουργική μέθοδος που αρφείλει την ονομασία της στο ότι κατανέμει την αποσβεστέα αξία ενός Π.Π.Σ. στις λογιστικές περιόδους ανάλογα με το βαθμό λειτουργίας (χρησιμοποίησης) του, κρίνεται ως πιο δίκαιη και επιστημονική μέθοδος, αφού οι χρήσεις με εντατικότερη λειτουργία του στοιχείου βαρύνονται με μεγαλύτερα ποσά αποσβέσεων.

Η λειτουργική μέθοδος εφαρμόζεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία των οποίων το απόθεμα υπηρεσιών εξαντλείται κυρίως λόγω λειτουργικής φθοράς, όπως π.χ. είναι τα αυτοκίνητα, ελκυστήρες, κινητήρες αεροπλάνων, σκαπτικά μηχανήματα, εμφιαλωτικές μηχανές, κ.λ.π.

Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει το σημαντικό πλεονέκτημα της δικαιότερης κατανομής της αποσβεστέας αξίας στις λογιστικές περιόδους που ωφελούνται από τη χρήση του παγίου περιουσιακού στοιχείου, αλλά και το ση-

μαντικό μειονέκτημα ότι είναι δύσκολη στην εφαρμογή, αφού απαιτεί καταγραφή των ωρών λειτουργίας, των παραχθεισών μονάδων, κ.λ.π. και δεν προσφέρεται στους παντοειδείς ελέγχους. Αυτός είναι ο βασικός λόγος που δεν υιοθετείται από τη νομοθεσία και δεν εφαρμόζεται στην πράξη παρά σε ελάχιστες περιπτώσεις, όπως π.χ. στις περιπτώσεις ορυχείων, λατομείων κ.λ.π. Τέλος να σημειωθεί ότι η μέθοδος αυτή ενδείκνυται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε διάφορα θέματα ανάλυσης του κόστους με σκοπό την τιμολόγηση, τον έλεγχο, καθώς και τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1. Γενικά

Όπως είναι γνωστό μία από τις βασικές προϋποθέσεις για την επίτευξη των σκοπών των αποσβέσεων είναι και η λογιστική απεικόνισή τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή η διενέργεια εγγραφής με την οποία αποτυπώνεται ο διπλός χαρακτήρας τους :

- α) ως έξοδο ή δαπάνη εκμετάλλευσης , και
- β) ως μείωση της αξίας των Π.Π.Σ.

- Το πώς γίνεται η πιο πάνω εγγραφή των αποσβέσεων,
- Πώς συσχετίζεται η απόσβεση με τα έσοδα της λογιστικής περιόδου,
- Τι απογίνονται οι διενεργηθείσες αποσβέσεις σε περίπτωση απόσυρσης των Π.Π.Σ. από την ενεργό δράση π.χ. λόγω πώλησης ή καταστροφής,
- Τι είναι Μητρώο Π.Π.Σ. και πώς παρακολουθούνται με αυτό τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι αποσβέσεις τους,

αποτελούν αντικείμενα αναλυτικής εξέτασης της παραγράφου αυτής.

1.2. Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων

Η απόσβεση ως συνεχές φαινόμενο, θα έπρεπε κανονικά να υπολογίζεται και να απεικονίζεται στα λογιστικά βιβλία, τουλάχιστο καθημερινά. Όμως λόγω αντικειμενικών δυσκολιών, ο υπολογισμός και η απεικόνιση ή καταχώρησή της στα λογιστικά βιβλία, κατά κανόνα, γίνεται στο τέλος κάθε χρήσης. Σε περίπτωση δε λογιστικού προσδιορισμού βραχυπροθέσμων αποτελεσμάτων γίνεται λογισμός των αποσβέσεων σε βραχύτερα διαστήματα, π.χ. κάθε μήνα ή δίμηνο κ.λ.π.

Σήμερα με την καθιέρωση της εφαρμογής του Ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου από την εμπορική (Ν.2190/1920 περί Α.Ε. και 3190/1955 περί Ε.Π.Ε.) και τη φορολογική (Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.) νομοθεσία όλες οι επιχειρήσεις για τη λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων εφαρμόζουν ένα και μοναδικό τρόπο που καθιερώνεται από το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο. Όμως για λόγους διδακτικούς κρίνουμε σκόπιμο να παρουσιάσουμε συνοπτικά όλους τους τρόπους που μέχρι σήμερα έχουν εφαρμοστεί στην πράξη κατά την εξελικτική πορεία της λογιστικής πρακτικής. Οι τρόποι αυτοί κατά σειρά εμφάνισής τους είναι : ο άμεσος , έμμεσος και ο μικτός.

α. Άμεσος τρόπος απόσβεσης

Σύμφωνα μ'αυτόν τον τρόπο με το ποσό της ετήσιας απόσβεσης που υπολογίζεται με μία από τις γνωστές μεθόδους :

* **Χ ρ ε ώ ν ε τ α ι** ο κατάλληλος λογ/σμος αποσβέσεων, π.χ. ο πρωτοβάθμιος λογ/σμός "Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων " και ένας ή περισσότεροι δευτεροβάθμιοί του, όπως π.χ. "Αποσβέσεις Κτιρίων", "Αποσβέσεις Μηχ/των", "Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων", κ.λ.π. που αντιστοιχούν στις κατηγορίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

* **Π ι σ τ ώ ν ο ν τ α ι** απευθείας ένας ή περισσότεροι πρωτοβάθμιοι περιληπτικοί λ/σμοί των παγίων περιουσιακών στοιχείων και οι αντίστοιχοι δευτεροβάθμιοί τους, όπως π.χ. **Κ τ ί ρ ι α** (Κτίριο Α, Κτίριο Β , ...) **Μ η χ α ν ή μ α τ α** , **Μ ε τ α φ ο ρ ι κ ά Μ έ σ α** , ανάλογα με το πλήθος των αποσβεστέων παγίων στοιχείων που περιλαμβάνονται στην εγγραφή των αποσβέσεων.

Η απευθείας πίστωση των λ/σμών των στοιχείων με τα ετήσια ποσά αποσβέσεων, έχει ως αποτέλεσμα οι λ/σμοί αυτοί, σε κάθε νέα χρήση, να εμφανίζονται στα καθολικά (γενικό και αναλυτικά) με τα εκάστοτε υπόλοιπά τους, δηλαδή με την αναπόσβεστη αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Έτσι στη διαδοχή των χρήσεων, όταν τηρούνται ιδιαίτερα καθολικά σε κάθε χρήση, οι λ/σμοί δεν παρέχουν πληροφορίες για τα παρακάτω δύο βασικά στοιχεία :

α) την αξία κτήσης και

β) το σύνολο των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν μέχρι το τέλος κάποιας χρήσης.

Η απόκρυψη πληροφοριών για τα δύο αυτά βασικά στοιχεία αποτελεί το σοβαρό μ ε ι ο ν έ κ τ η μ α του άμεσου τρόπου απόσβεσης, γιατί :

1. Η αξία κτήσης είναι απαραίτητη για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, ενώ η αξία κτήσης και το σύνολο των αποσβέσεων είναι απαραίτητα για την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων, όποτε αυτή επιβάλλεται από το Νόμο. Η εξεύρεση όμως των στοιχείων αυτών προϋποθέτει α ν α δ ρ ο - μ ή στα βιβλία των προηγούμενων χρήσεων, γεγονός που δυσκολεύει τόσο το έργο του λογιστηρίου όσο και του οποιουδήποτε ελεγκτή (εσωτερικού, ορκωτού, φορολογικού) που θέλει να ελέγξει τον ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων.

2. Η διοίκηση της επιχείρησης δεν μπορεί να έχει, άμεσα, μια πλήρη εικόνα των παγίων περιουσιακών στοιχείων (αξία κτήσης-αποσβέσεις-αναπόσβεστη αξία) ούτε να υπολογίζει ορθά την ταχύτητα κυκλοφορίας τους ή το ποσοστό της αξίας τους που αποσβέστηκε, στοιχεία χρήσιμα για την άσκηση των καθηκόντων της.

3. Ο δημοσιευμένος ι σ ο λ ο γ ι σ μ ό ς δεν θα είναι π λ η ρ ο φ ο ρ ι α κ ό ς γιατί θα εμφανίζει πάγια περιουσιακά στοιχεία μόνο με την αναπόσβεστη αξία τους. Έτσι ο μελετητής θα αγνοεί την αρχική αξία τους

και συνεπώς την αξία των επενδύσεων σε ακινητοποιήσεις, καθώς και τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν ώστε να υπολογίζει το ποσοστό της αξίας τους που αποσβέστηκε (που κονδρικά παρέχει μία ένδειξη για την ηλικία τους) δηλαδή πληροφορίες μεγάλης σπουδαιότητας για να κρίνει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Ο άμεσος τρόπος ιστορικά προηγήθηκε και άρχισε να εγκαταλείπεται στην πράξη από τη στιγμή που από τη λογιστική θεωρία και πρακτική επινοήθηκε ο έμμεσος τρόπος απόσβεσης που **θ ε ρ α π ε ύ ε ι** τα μειονεκτήματά του.

β. Έμμεσος τρόπος απόσβεσης

Σύμφωνα με αυτόν τον τρόπο με το ποσό της ετήσιας απόσβεσης, που υπολογίζεται με μία από τις γνωστές μεθόδους :

* **χ ρ ε ώ ν ε τ α ι** πάλι ο κατάλληλος λ/σμός των αποσβέσεων, όπως και κατά τον άμεσο τρόπο, αλλά αντί να πιστωθούν, απευθείας οι λογαριασμοί των Π.Π.Σ. ,

* **π ι σ τ ώ ν ο ν τ α ι** ιδιαίτεροι λ/σμοί όπως "Αποσβεσμένα Κτίρια"
"Αποσβεσμένα Μηχανήματα " κ.λ.π.

Οι ιδιαίτεροι αυτοί λ/σμοί που παρακολουθούν τις ειδικές, αποσβέσεις (ελαττώσεις) των λ/σμών παγίων περιουσιακών στοιχείων, καλούνται **α ρ ν η τ ι κ ο ί** ή **α ν τ ί θ ε τ ο ι** λ/σμοί αυτών.

Με την εφαρμογή του έμμεσου τρόπου αποφεύγονται τα μειονεκτήματα του άμεσου τρόπου γιατί :

- 1) Οι λ/σμοί των παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν πιστώνονται με τις αποσβέσεις, οπότε με το χρεωστικό τους υπόλοιπο θα δείχνουν το κόστος κτήσης τους, και
- 2) Οι αντίθετοι λ/σμοί, με το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπό τους, θα δείχνουν τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν στα αντίστοιχα στοιχεία .

Η αναπόσβεστη (λογιστική) αξία κάθε στοιχείου θα προκύπτει από τη

διαφορά των υπολοίπων ενός ξεύγους λ/σμών π.χ. "Κτίρια" και του "Αποσβεσμένα Κτίρια" από τους οποίους ο πρώτος λέγεται κύριος και ο δεύτερος αντίθετός τους.

Η πράξη πριν από τη καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθούσε τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης λόγω των πλεονεκτημάτων του αλλά και γιατί αυτόν επέβαλε η εμπορική (Ν.2190/20) όσο και η φορολογική νομοθεσία.

Ο δεύτερος τρόπος εμφάνισης πλεονεκτεί έναντι του πρώτου, γιατί παρέχει μία πλήρη εικόνα των παγίων περιουσιακών στοιχείων και ακολουθούνται υποχρεωτικά από τις Α.Ε. σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.5 του άρθρου 42γ του Ν.2190/1920 "Περί ΑΕ" που ίσχυε μέχρι την 31/12/1986. Αλλά ο Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977) με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 41, έμμεσα όριζε τον τρόπο αυτό.

γ. Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης

Σύμφωνα με αυτόν τον τρόπο, που ακολουθείται από τα σύγχρονα λογιστικά σχέδια, η εγγραφή των αποσβέσεων έχει ως εξής :

1. Στη χρέωση, ο χρεούμενος λ/σμός των αποσβέσεων είναι ίδιος όπως και κατά τον άμεσο και έμμεσο τρόπο.
2. Στην πίστωση, οι μεν πρωτοβάθμιοι είναι οι ίδιοι που πιστώνονται κατά τον άμεσο τρόπο, οι δε δευτεροβάθμιοι οι ίδιοι που θα πιστώνονταν με τον έμμεσο τρόπο.

Είναι φανερό ότι κάθε πρωτοβάθμιος λ/σμός αναλύεται σε ισάριθμους κύριους και αντίθετους δευτεροβάθμιους , π.χ. ο λ/σμός "ΚΤΙΡΙΑ" έχει τους δευτεροβάθμιους "Κτίριο Α", "Κτίριο Β"... αλλά και τους αντίθετους "Αποσβ/νο Κτίριο Α" "Αποσβ/νο Κτίριο Β"....

Επίσης είναι δυνατό σε κάθε πρωτοβάθμιο λ/σμό όπως π.χ. στο λ/σμό

"ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ" να λειτουργεί ο (υπο) αντίθετος δευτεροβάθμιος "Αποσβ/να Μηχ/τα" ο οποίος με τη σειρά του, αναλύεται στους τριτοβάθμιους "Αποσβ/νο μηχ/μα Α", " Αποσβ/νο Μηχ/μα Β" κ.λ.π.

Ο μικτός τρόπος απόσβεσης ήταν απόλυτα σύμφωνος με τις διατάξεις του Ν.2190/1920, όπως ίσχυε μέχρι την 31/12/1986 και του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977) αφού η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις κάθε Π.Π.Σ. παρακολουθούνταν με ιδιαίτερους λ/σμούς και ακόμα, γιατί, αυτόματα, οι αποσβέσεις κάθε κατηγορίας παγίων περιουσιακών στοιχείων εμφανιζόντουσαν στο Ενεργητικό αφαιρετικά κάτω από την αξία κτήσης, όπως, δηλαδή, και κατά τον έμμεσο τρόπο που παρουσιάσαμε πιο πάνω.

δ. Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο Ν.2190/1920 όπως ισχύει από 1/1/1987, μετά τις τροποποιήσεις που υπέστη για την εναρμόνισή του προς το κοινοτικό δίκαιο, καθώς και ο Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992) επιβάλλουν την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. (πλήρως ή μερικώς π.χ. τη Γενική Λογιστική) σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά βιβλία της Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Έτσι σήμερα όλες οι επιχειρήσεις με πλήρη λογιστικά βιβλία εφαρμόζουν για τη λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων το μικτό τρόπο που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ., ο οποίος, παραταύτα, σε νομικά κείμενα και στη βιβλιογραφία αναφέρεται ως έμμεσος τρόπος απόσβεσης.

1.3 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

1.3.1 Έννοια και σπουδαιότητα

Πρόκειται για ένα βιβλίο ή σύνολο καρτελών με το οποίο παρακολουθούμε αναλυτικά καθένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, από τη στιγμή που αποκτάται μέχρι και την εξαγωγή του αποτελέσματος σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής του.

Ετσι σε κάθε σελίδα του βιβλίου ή σε κάθε καρτέλα παρακολουθείται αναλυτικά ένα συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο π.χ.

"Εμφιαλωτική μηχανή Α" .Επειδή όμως στα πλαίσια Ε.Γ.Λ.Σ. η μηχανή αυτή, όπως και κάθε άλλο πάγιο, παρακολουθείται από δύο λ/σμούς διαφορετικού επιπέδου π.χ. το λ/σμό 12.00.04 " Εμφιαλωτική Α " για την αξία κτήσης, τις δαπάνες βελτίωσης, κ.λ.π. και το λ/σμό 12.99.00.04 "Αποσβεσμένη εμφιαλωτική μηχανή Α" για τις διενεργημένες αποσβέσεις, γίνεται κατανοητό ότι σε κάθε σελίδα του βιβλίου ή σε κάθε καρτέλα παρακολουθούνται οι δύο αυτοί λ/σμοί κατάλληλα συνδυασμένοι. Συνεπώς το μητρώο αυτό τηρείται μόνο εσωλογιστικά, δηλαδή αποτελεί την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών των οικείων παγίων στοιχείων.

Η επιχείρηση μπορεί να τηρεί ένα βιβλίο - μητρώο για όλα τα πάγια (ακίνητα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, κ.λ.π.) ή πολλά μητρώα, ένα για κάθε κατηγορία ομοειδών στοιχείων π.χ. Κτιρίων, Μηχ.των, κ.λ.π.

Επειδή το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων συμβάλλει σημαντικά στη οργάνωση της λογιστικής των παγίων και διευκολύνει τους παντοειδείς ελέγχους (διαχειριστικούς, φορολογικούς, κ.λ.π.) η εφαρμογή του προβλέπεται τόσο από το Ε.Γ.Λ.Σ. όσο και από τον Κ.Β.Σ.

Βέβαια το μεν Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την υποχρεωτική τήρησή του, ενώ ο ΚΒΣ προβλέπει την προαιρετική εφαρμογή του, παρέχοντας κάποιες διευκολύνσεις κατά την απογραφή των παγίων, εφόσον το μητρώο είναι θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ. Σήμερα σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 1882/90 οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. για το μητρώο Π.Π.Σ. είναι υποχρεωτικές για τις ΑΕ, ΕΠΕ και κατά μετοχές ΕΕ, οι οποίες ελέγχονται από τους ορκωτούς λογιστές (τώρα ελεγκτές) και υποχρεούνται σε πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. Πάντως αν λάβουμε υπόψη τη χρησιμότητά του, μπορούμε να πούμε ότι το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων καθίσταται εκ των πραγμάτων απαραίτητο και για τις επιχειρήσεις που δεν υποχρεούνται στην πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ.2 του ΚΒΣ.

Η σπουδαιότητα ή χρησιμότητα του μητρώου παγίων στοιχείων οφείλεται στο ότι με τη διακεκριμένη παρακολούθηση της αξίας καθενός από τα πάγια στοιχεία επιτυγχάνονται τα εξής :

- 1) Καθίσταται δυνατός ο έλεγχος των διαχειριζομένων τα πάγια στοιχεία με σκοπό την πρόληψη ή την αποκάλυψη τυχόν καταχρήσεων.
- 2) Καθίσταται δυνατή ή καλύτερα διευκολύνεται η διαδικασία αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων, όποτε αυτή επιβάλλεται από την πολιτεία, προκειμένου οι ισολογισμοί των επιχειρήσεων να εμφανίζουν την κατά το δυνατό πραγματική οικονομική θέση τους.
- 3) Προσδιορίζεται οποιαδήποτε στιγμή το τυχόν οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την πώληση ή οικονομική απαξίωση ή καταστροφή των παγίων στοιχείων.
- 4) Καθίσταται ευχερής ο υπολογισμός των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων.
- 5) Επιτρέπεται στις επιχειρήσεις που τηρούν θεωρημένα βιβλία-μητρώα παγίων στοιχείων να καταχωρούν στην απογραφή τα πάγια τους κατά ομοειδείς κατηγορίες (π.χ. μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κ.λ.π.) δίνοντας για κάθε μία από αυτές την εξής ανάλυση :
 - α) Αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής της, προσαυξανόμενο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων.
 - β) Αποσβέσεις της, και
 - γ) Αναπόσβεστη αξία

Η συντόμευση του χρόνου καταχώρησης των παγίων στο βιβλίο απογραφών είναι τεράστια, αφού αποφεύγεται η πιο πάνω ανάλυση για κάθε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο χωριστά. (άρθρο 27 παρ.4 Κ.Β.Σ>)

1.3.2 Το μητρώο Π.Π.Σ. και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Για το Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ.

2.2.103 ορίζει τα εξής :

- 1) Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λ.π. βαθμού).
- 2) Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία :
 - Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
 - Τα στοιχεία της λογιστικής εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
 - Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
 - Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
 - Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
 - Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
 - Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
 - Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
 - Οι λογιζόμενες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), κα-

θώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.

- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

- 3) Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Οι πηγές που χρησιμοποίησα για να αναπτύξω το θέμα είναι :

- 1) Το περιοδικό "Λογιστής" (τεύχος Φεβρουαρίου 1994)
- 2) Φοροτεχνική ελεγκτική των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων
βιβλίο του Βασίλη Σπ.Σκόρδου, και συγκεκριμένα τα κεφάλαιο που
αναφέρεται στο φορολογικό έλεγχο των αποσβέσεων
- 3) Οι σημειώσεις γενικής λογιστικής ΙΙ του καθηγητή των Τ.Ε.Ι.
Πάτρας του τμήματος λογιστικής κ.Ν.Πετρίδη
- 4) Ελεγκτική βιβλίων Γ' κατηγορία Παπαδόπουλου
- 5) Γενική λογιστική Ι
- 6) Φορολογική επιθεώρηση