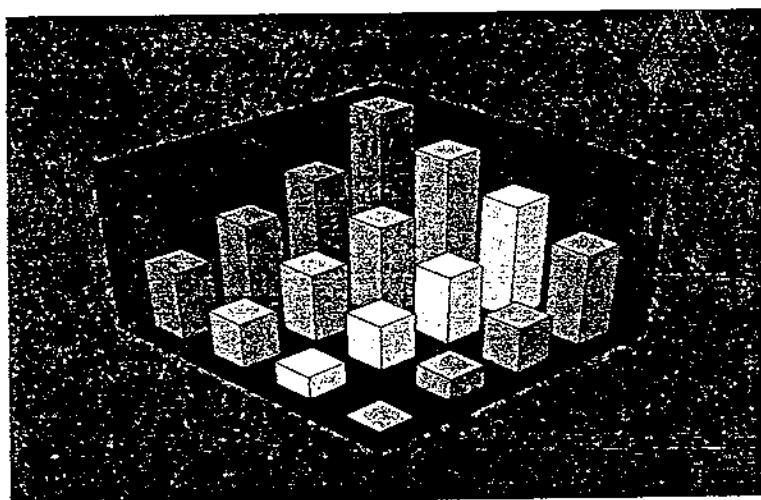


Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ  
Σ.Δ.Ο.  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

# «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥΣ»



ΑΝΔΡΙΟΠΟΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑ  
ΒΛΑΧΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ  
ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ ΜΑΓΔΑΛΗΝΗ

Εισηγητής: Β. ΜΗΛΙΑ

ΠΑΤΡΑ 1996

ΑΡΙΘΜΟΣ	2159
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τους περισσότερους συγγραφείς, οι αποσβέσεις αποτελούν ένα από τα πιο σημαντικά κεφάλαια της σύγχρονης Λογιστικής.

Στα πλαίσια ανάληψης της πτυχιακής εργασίας μας δόθηκε η μοναδική ευκαιρία να αναλύσουμε σε βάθος και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το θέμα αυτό των αποσβέσεων καθώς επίσης και σύμφωνα με τις γνώσεις που αποκτήσαμε κατά τη φοίτησή μας στο τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Πάτρας.

Συγκεκριμένα με τον όρο απόσβεση εννοούμε την περιοδική διαπίστωση της συνεχούς μείωσης της αξίας των υλικών και των άυλων αγαθών της οικονομικής μονάδας, κατά την οποία η μονάδα δεν μπορεί να αντιδράσει, αλλά πρέπει να απεικονίσει λογιστικά αυτό το γεγονός, άσχετα από το οικονομικό αποτέλεσμα. Με την πραγματοποίηση των αποσβέσεων και την εμφάνιση της σχετικής δαπάνης μειώνονται τα κέρδη της επιχείρησης που θα μπορούσαν να διανεμηθούν και διατηρούνται μέσα στην επιχείρηση, έτσι εκπληρώνεται η αρχή της διατήρησης του κεφαλαίου.

Κατά την ανάλυση της πτυχιακής μας εργασίας θα διαπιστώσουμε πως οι αποσβέσεις αποτελούν για τις οικονομικές μονάδες το κατάλληλο μηχανισμό με τον οποίο μπορούν να διατηρούν ανέπαφη την παραγωγική τους δραστηριότητα και κατά συνέπεια την ακεραιότητα της περιουσίας τους. Πρέπει να υπολογίζονται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων σύμφωνα και

αποκλειστικά με τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας. Παρ' όλα αυτά οι τακτικές αποσβέσεις παρουσιάζουν ορισμένες αδυναμίες, μ' αποτέλεσμα ορισμένες φορές ν' αλλοιώνουν τ' αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων.

Από την πρώτη επαφή με το σημαντικό αυτό θέμα κατανοούμε ότι εφόσον οι αποσβέσεις είναι αναπόφευκτες επιβάλλεται να λαμβάνεται πρόνοια για την κάλυψη αυτών, με κράτηση κάποιου ποσοστού από τα κέρδη της επιχείρησης. Χωρίς αυτήν την κράτηση θα παραστεί ανάγκη εξεύρεσης νέου κεφαλαίου για πραγματοποίηση της αντικατάστασης της αξίας που αποτιμήθηκε.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## 1. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ

### 1.1 Όρος Απόσβεση

Η απόσβεση αποτελεί ένα από τα σπουδαιότερα θέματα της Ιδιωτικής Οικονομικής και Λογιστικής, η οποία εξετάζεται από πολλές απόψεις. Απόσβεση γενικά σημαίνει τη μείωση ή την εξάλειψη της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας εξαιτίας της παραγωγικής ή ποριστικής τους δράσης. Συγκεκριμένα ο όρος χρησιμοποιείται για να δηλώσει :

- α. τη μείωση της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού (ενσώματο, ασώματο, πλασματικό), που οφείλεται σε χρονική ή λειτουργική φθορά ή σε άλλη αιτία.
- β. τη μείωση της αξίας των απαιτήσεων, που οφείλεται στην αφερεγγυότητα του οφειλέτη.
- γ. την επιστροφή στους μέτοχους Α.Ε. της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, με τη διάθεση των καθαρών κερδών της επιχείρησης (απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου).
- δ. την εξόφληση τοκοχρεολυτικών δανείων της επιχείρησης, όπως π.χ. ομολογιακού δανείου.

### 1.2 Δικαιολογητική βάση των αποσβέσεων

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα πάγια στοιχεία (κτίρια, μηχ/τα, κ.λ.π) αλλά και τα ασώματα (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, μισθωτικά δικαιώματα κ.λ.π.) έχουν περιορισμένο χρόνο ζωής, αποκτώνται από τις οικονομικές μονάδες και χρησιμοποιούνται από αυτές εξαιτίας της δυνατότητάς τους να παράγουν έσοδα. Επειδή όμως το απόθεμα των χρησιμότητων των πάγιων στοιχείων

εξαντλείται με την πάροδο του χρόνου βαθμιαία, έχει σαν αποτέλεσμα τη σταδιακή μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η βαθμιαία όμως αχρήστευση των πάγιων στοιχείων είναι δυνατόν να οδηγήσει στη διακοπή της παραγωγικής δραστηριότητας εφ' όσον δε θα μπορεί η επιχείρηση να τ' αντικαταστήσει τη στιγμή της αχρήστευσής τους.

Για τους παραπάνω λόγους κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή ενός μηχανισμού με τον οποίο η επιχείρηση θα μπορεί να επαναφέρει μέσα στο ενεργητικό της την αγοραστική δύναμη που είχε επενδύσει στα πάγια στοιχεία, ώστε να είναι σε θέση να τα αντικαθιστά, χωρίς να διατρέχει τον κίνδυνο διακοπής της παραγωγικής δραστηριότητάς της ή τη μείωση του κεφαλαίου της:

Η λογιστική για το παραπάνω σκοπό έχει επινοήσει ένα τέτοιο μηχανισμό σύμφωνα με τον οποίο :

- Παρακρατείται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ποσό ίσο με την ετήσια μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων, έτσι ώστε μετά την πιθανή διάρκεια παραγωγικής ζωής του πάγιου στοιχείου, να σχηματίζονται τα αναγκαία ποσά για την προμήθεια πάγιων στοιχείων σε αντικατάσταση των αχρηστευμένων.
- Η κράτηση αυτή καταλογίζεται σαν έξοδο σε κάθε μία από τις λογιστικές περιόδους στις οποίες χρησιμοποιείται το πάγιο στοιχείο και στη συνέχεια το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου είτε άμεσα (απ' ευθείας καταλογισμός σ' αυτά), είτε έμμεσα (καταλογισμός μετά την ενσωμάτωση του εξόδου στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών με την προϋπόθεση της πώλησης των παραγόμενων προϊόντων).

Με τη διαδικασία αυτή τ' αποτελέσματα στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και συνεπώς τα προς διανομή κέρδη, είναι μειωμένα κατά ποσό ίσο, με την ετήσια μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Αυτό σημαίνει την επιστροφή μέρους της αγοραστικής δύναμης του πάγιου στοιχείου που είχε δαπανηθεί για την απόκτησή του. Εννοείται ότι μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου θα πρέπει κανονικά να επιστραφεί ολόκληρη η αγοραστική δύναμη αυτού.

## **2.ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΟΥΣ**

### **2.1 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι διακρίσεις τους**

Όπως είναι γνωστό, τα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού (περιουσίας), ανάλογα με τον προορισμό τους και την ταχύτητα κυκλοφορίας τους διακρίνονται σε **πάγια, κυκλοφοριακά και διαθέσιμα.**

**Πάγια** περιουσιακά στοιχεία ονομάζουμε τ' αγαθά, κινητά ή ακίνητα, υλικά ή άυλα, τα οποία αγόρασε η επιχείρηση από τρίτους ή τα κατασκεύασε όχι για να πωληθούν ή να μεταποιηθούν αλλά για να χρησιμεύσουν σα μέσα εκμετάλλευσης ή σαν όργανα εργασίας για την παραγωγή ή τη διάθεση άλλων οικονομικών αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία έχουν φυσική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος.

Η παραπάνω επιστημονικά ορθή έννοια υιοθετείται και από το Ν. 2190/1920. Συγκεκριμένα στο άρθρο 42ε παράγρ. 2 του νόμου αυτού ορίζεται ότι : ' στο Πάγιο Ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη των στόχων

της. Επίσης περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.'

Συνεπώς, ο χαρακτηρισμός ενός περιουσιακού στοιχείου σαν πάγιο περιουσιακό στοιχείο, δεν εξαρτάται από τη φύση του αλλά καθορίζεται με τα παρακάτω κριτήρια :

- i) το προσορισμό του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μέσα στην επιχείρηση.
- ii) τη διάρκεια ζωής του μέσα στην επιχείρηση, δηλαδή τη ταχύτητα κυκλοφορίας του. Για παράδειγμα, ένα μηχάνημα είναι πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε μια βιομηχανική επιχείρηση ενώ σε μια επιχείρηση πωλήσεων μηχανημάτων θα είναι κυκλοφοριακό στοιχείο (εμπόρευμα). Επίσης, απαιτήσεις που λήγουν μέσα στη μεθεπόμενη χρήση από τη σύνταξη του Ισολογισμού, εντάσσονται στο Πάγιο Ενεργητικό, ενώ απαιτήσεις που λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση εντάσσονται στο Κυκλοφοριακό Ενεργητικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε παρ.3 του Ν. 2190/1920 και το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες :

- **ενσώματα**, όπως π.χ. κτίρια, βιομηχανοστάσια, μηχ/τα, έπιπλα και σκεύη.

- **ασώματα**, όπως δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, έξοδα ιδρύσεως και οργάνωσης, κ.λ.π.

- **συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**

- Με τις συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις παρακολουθούνται οι μετοχές Α.Ε., τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, που η διαρκή κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της



επιχείρησης, κυρίως διότι της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Αυτές χαρακτηρίζονται ως μορφή πάγιας επένδυσης, όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και όταν το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου της κάθε εταιρίας.

- Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης, όπως χορηγήσεις στεγαστικών δανείων στο προσωπικό του.

## **2.2 Το αρχικό κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων**

Το αρχικό κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων δημιουργείται είτε από την αγορά του πάγιου στοιχείου, είτε από παραγωγή ή ιδιοκατασκευή των πάγιων.

### **1) Κόστος κτήσης μέσου αγοράς**

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 43 παρ. 5β του Ν. 2190/1920 **‘Τιμή κτήσης’** είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως και οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα καθώς και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στη τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 του Ε.Γ.Λ.Σ. **‘έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων’** της κατηγορίας **‘λοιπά έξοδα εγκατάστασης’**

Στην τιμή κτήσης περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία :

**α) Η ομολογιακή αξία** δηλαδή η αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς ή στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς

(όταν πρόκειται για ακίνητα). Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων, ανεξάρτητα από το λόγο της έκπτωσης (π.χ. εξ' αιτίας σύντομης εξόφλησης του τιμολογίου ή εξ' αιτίας ελαττώματος του στοιχείου).

**β)** Τα **ειδικά έξοδα αγοράς**, δηλαδή τα έξοδα που προκύπτουν από τη συγκεκριμένη αγορά, όπως ο ναύλος, οι δασμοί, τ' ασφάλιστρα και λοιπά έξοδα που προέρχονται από την αγορά του πάγιου μέχρι και την παραλαβή του στον τόπο εγκατάστασης ή χρησιμοποίησής του.

**γ)** Το **κόστος εγκατάστασης** του στοιχείου, δηλαδή οι δαπάνες συναρμολόγησης και τοποθέτησης του πάγιου στην κατάλληλη θέση ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στο κόστος κτήσης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται:

- οι φόροι μεταβίβασης
- τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα
- οι αμοιβές δικηγόρων και μελετητών.

τα έξοδα αυτά εμφανίζονται στο λογαριασμό "**λοιπά έξοδα εγκατάστασης**" στον Ισολογισμό. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

### **Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής**

Ορισμένες επιχειρήσεις κατασκευάζουν οι ίδιες μέρος των πάγιων εγκαταστάσεών τους. Άλλες επιχειρήσεις όμως προβαίνουν στην ιδιοκατασκευή των παγίων επειδή το προσωπικό ή τα μηχανήματα τους υποαπασχολούνται ή για να πετύχουν χαμηλότερο κόστος κατασκευής σε σχέση με το κόστος αγοράς.

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παραγ. 5γ του Ν.2190/1920 **“κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής”** είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με την αναλογία των γενικών εξόδων αγορών καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φτάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και την κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους”. Στο κόστος ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, δεν περιλαμβάνονται τόκοι κατασκευαστικής περιόδου καθώς και έξοδα χρηματοδότησης.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής παρακολουθείται στο λογαριασμό 78 **“Ιδιοπαραγωγή πάγιων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεις”**. Το κόστος αυτό προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής εκμεταλλεύσεις της ομάδας 9 ή αν δε λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία.

#### **Το μεταγενέστερο κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων**

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παραγ. 5α του Ν2190/1920, το αρχικό κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.

### **α) Δαπάνες προσθηκών.**

Προσθήκη (ή επέκταση) κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι η μόνιμη αύξηση του όγκου ή της ωφελιμότητάς του που γίνεται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών ενώ προσθήκη (ή επέκταση) μηχανήματος και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που πραγματοποιείται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και την παραγωγική τους ικανότητα. Εφόσον αυξάνεται η χρησιμότητα του πάγιου στοιχείου πρέπει η δαπάνη που την προκαλεί να προστίθεται στην αξία του στοιχείου αυτού δηλαδή πρέπει να χρεώνεται ο λογαριασμός του πάγιου και όχι ο λογαριασμός του εξόδου.

### **β) Δαπάνες βελτιώσεων**

Είναι οι μεταβολές που πραγματοποιούνται στα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού μετά από τεχνολογική επέμβαση με σκοπό τον εκσυγχρονισμό τους ή την αύξηση της παραγωγικότητάς τους. Πιο συγκεκριμένα με τις δαπάνες βελτιώσεων επιτυγχάνεται:

- αύξηση του ωφέλιμου χρόνου ζωής του στοιχείου
- αύξηση της παραγωγικότητας του στοιχείου
- μείωση του κόστους λειτουργίας του στοιχείου
- βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Οι δαπάνες βελτίωσης προστίθενται στην αξία κτήσης του στοιχείου κατά έτος και με το τρόπο αυτό επαυξάνουν την αξία κτήσης του στοιχείου αυτού και υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση. Εφόσον οι βελτιώσεις συνοδεύονται και από αντικατάσταση, τότε από το λογαριασμό αξίας του περιουσιακού αυτού στοιχείου εκπίπτει η αξία του τμήματος αυτού που αντικαθίσταται.

### γ) Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. **επισκευή** ενσώματου πάγιου στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταγραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που βρισκόταν πριν την καταστροφή ή τη βλάβη ενώ **συντήρηση** είναι η τεχνολογική επέμβαση που πραγματοποιείται σε αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Από τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι υπάρχουν ορισμένες διαφορές μεταξύ των δαπανών των δύο κατηγοριών. Συγκεκριμένα:

i) Η μεν συντήρηση προλαμβάνει, αφού αποβλέπει στο να εμποδίσει τη βλάβη, η δε επισκευή θεραπεύει, εφόσον προϋποθέτει βλάβη που προέρχεται από τη χρήση, τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου.

ii) Οι δαπάνες επισκευών δεν επαναλαμβάνονται κατ'ανάγκη σταθερά σε αντίθεση με τις δαπάνες συντηρήσεων που επαναλαμβάνονται κάπως σταθερά.

Όσον αφορά τις επισκευές μπορούμε να πούμε ότι διακρίνονται σε **συνήθεις** και **ασυνήθεις (έκτακτες)**.

**Ασυνήθεις επισκευές** είναι αυτές που αφορούν σημαντικά ποσά δαπανών που δεν επαναλαμβάνονται συχνά. Επίσης, αυξάνουν την αποδοτικότητα ή τη χρησιμότητα του στοιχείου, ή επιμηκύνουν την ωφέλιμη ζωή του σε σχέση με τη ζωή του πριν την επισκευή π.χ. οι μεγάλες βελτιώσεις στις ηλεκτρικές εγκαταστάσεις.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων των πάγιων στοιχείων είναι έξοδα διότι η χρησιμότητα που προσφέρουν εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας οικονομικής χρήσης. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος και βαρύνουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Πρόκειται βέβαια για τις συνηθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων.

Σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις για τις ασυνήθεις (έκτακτες) δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων μπορούμε να αναφέρουμε τα εξής:

- Αν οι επισκευές οδηγούν σε αύξηση της αποδοτικότητας ή της χρησιμότητας του στοιχείου η δαπάνη αυξάνει την αξία κτήσεως του πάγιου.
- Αν οι επισκευές οδηγούν σε αύξηση του ωφέλιμου χρόνου ζωής του στοιχείου, τότε η δαπάνη καταχωρείται σε χρέωση του οικείου λογαριασμού απόσβεσης του στοιχείου και έτσι αυξάνεται η αναπόσβεστη αξία αυτού.

Βέβαια, οι δυο μέθοδοι δεν εφαρμόζονται στην πράξη διότι είναι δύσκολη η διάκριση μεταξύ αύξησης της χρησιμότητας και του ωφέλιμου χρόνου ζωής και επειδή δίνουν τα ίδια αποτελέσματα, δηλαδή προσδιορίζουν την ίδια λογιστική αξία του στοιχείου.

Επίσης οι ασυνήθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων δε βαρύνουν μια χρήση αλλά κατανέμονται σε περισσότερες ανάλογα με τη φύση και το μέγεθος και φυσικά τις συνθήκες της επιχείρησης.

Επιπλέον, οι ασυνήθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων δε βαρύνουν μια χρήση αλλά κατανέμονται σε περισσότερες

ανάλογα με τη φύση και το μέγεθος τους και φυσικά τις συνθήκες της επιχείρησης.

Επιπλέον, για να κεφαλαιοποιείται μια δαπάνη, που αφορά ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, θα πρέπει να συνιστά προσθήκη (ή επέκταση) ή βελτίωση ή ανανέωση ή αντικατάσταση μέρους του στοιχείου αυτού του οποίου τελικά:

- θα αυξάνεται η αξία ή
- θα αυξάνεται η παραγωγική ικανότητα ή
- θα αυξάνεται η διάρκεια ζωής ή
- θα συντρέχουν περισσότερες από μια περιπτώσεις.

#### **2.4. Βάσεις υπολογισμού των αποσβέσεων.**

Οι κυριότερες βάσεις υπολογισμού των αποσβέσεων είναι:

- **Η αξία κτήσης:** δηλαδή η τιμολογιακή αξία αγοράς προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις σχετικές εκπτώσεις.
- **Η νέα αξία:** δηλαδή η αξία κτήσης του συν τις δαπάνες βελτίωσης που έχουν πραγματοποιηθεί στο πάγιο στοιχείο.
- **Το κόστος κατασκευής:** θεωρείται σαν η αξία κτήσης του πάγιου στοιχείου το οποίο κατασκευάζεται από την ίδια την οικονομική μονάδα και ασφαλώς αυτό εξαρτάται από τη μέθοδο κοστολόγησης που ακολουθείται.
- **Η πραγματική αποσβεστέα αξία:** πρόκειται για την αξία κτήσης μείον την υπολειμματική αξία.
- **Η καθαρή λογιστική αξία:** (αναπόσβεστη) δηλαδή η αξία κτήσης μείον το σύνολο των αποσβέσεων.
- **Η αξία αντικατάστασης:** πρόκειται για την τιμή που μπορεί να αποκτηθεί το πάγιο μετά την πλήρη απόσβεσή του.

## **2.5 Οι λογαριασμοί του Πάγιου Ενεργητικού με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το σχέδιο λογ/σμών περιλαμβάνει δέκα ομάδες. Η κάθε ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει μέχρι 10 πρωτοβάθμιους λογ/σμούς. Ο κάθε πρωτοβάθμιος μπορεί να περιλαμβάνει μέχρι 100 δευτεροβάθμιους. Κάθε δευτεροβάθμιος μπορεί να περιλαμβάνει μέχρι 100 τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς.



Παραθέτουμε ένα απόσπασμα σχεδίου λογαριασμών της ομάδας 1:

Πάγιο Ενεργητικό (Ενσώματα και άυλα Πάγια Στοιχεία)

ΟΜΑΔΑ 1η : ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

10. ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

10.00.00

01

.....

99

10.01 Ορυχεία

10.01.00

01

.....

99

10.02 Μεταλλεία

10.02.00

01

.....

99

10.01 Λατομεία

10.01.00

01

.....

99

.....

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

10.99.00

01 Αποσβεσμένα Ορυχεία

02 Αποσβεσμένα Μεταλλεία

03 Αποσβεσμένα Λατομεία

.....

99

11. ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.00 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων

11.00.00

01

.....

99

11.01 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών

11.01.00

01

.....

99

.....

11.03 Μεταλλεία

11.03.00

01

.....

99

.....

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων

01 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών

.....

03 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων

.....

99

12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ

ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

12.00 Μηχανήματα

12.00.00

01

.....

99

12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις

12.01.00

01

.....

99

.....

12.06 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.06.00

01

.....

99

.....

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις -

Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

01 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις

.....

06 Αποσβεσμένος μηχανολογικός εξοπλισμός

.....

99

13. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.00 Αυτοκίνητα - λεωφορεία

13.00.00

01

.....

99

13.01 Λοιπά επιβατηγά αυτοκίνητα

13.01.00

01

.....

99

.....

13.09 Λοιπά μέσα μεταφοράς

13.09.00

01

.....

99

.....

13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς

13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία

01 Αποσβεσμένα λοιπά επιβατηγά αυτοκίνητα

.....

09 Αποσβεσμένα λοιπά μέσα μεταφοράς

.....

99

14. ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

14.00 Έπιπλα

14.00.00

01

.....

99

14.01 Σκεύη

14.01.00

01

.....

99

14.02 Μηχανές γραφείων

14.02.00

01

.....

99

14.03 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά

14.03.00

01

.....

99

14.04 Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς

14.04.00

01

.....

99

14.05 Επιστημονικά όργανα

14.05.00

01

.....

99

.....



14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών

14.08.00

01

.....

99

.....

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός

14.99.00 Αποσβεσμένα έπιπλα

01 Αποσβεσμένα σκεύη

02 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείου

03 Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και αποσβεσμέ  
να ηλεκτρονικά συγκροτήματα

04 Αποσβεσμένα μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς

05 Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα

.....

08 Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών

.....

99

15. ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

15.00

15.01 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση

15.01.00

01

.....

99

.....

15.03 Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση

.....

15.99

16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

01

.....

99

.....

16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης

16.10.00

01

.....

99

.....

16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

16.14.00

01

.....

99

.....

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα  
έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

.....

10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης

.....

14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

.....

99

17. ....

18. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

18.00.00 Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών  
εσωτερικού

01 Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών  
εσωτερικού

.....

99

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

18.01.00 Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

01 Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

.....

99

## 2.6 Εννοια και σκοπός των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

I. Σε απόσβεση υπόκεινται κατά το νόμο 2190/1920 άρθρο 4 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα και ασώματα καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης της οικονομικής μονάδας.

**Ενσώματα** πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα για την παραγωγή ή πώληση άλλων αγαθών της, δε προορίζονται για πώληση ούτε χρησιμοποιούνται επ' άπειρο αλλά υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό (ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος) μ' αποτέλεσμα να μειώνεται η αξία του περιουσιακού στοιχείου, π.χ κτίρια μηχ/τα.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 11-15.

**Ασώματα** (άυλα) περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που δεν έχουν υλική υπόσταση και συμβάλλουν στην επίτευξη σκοπών εκμεταλλεύσεως μιας επιχείρησης.Απ' αυτά, άλλα έχουν περιορισμένη χρονική διάρκεια ζωής, σύμφωνα με Νόμο ή σύμβαση (μισθωτικά δικαιώματα,δικαιώματα ευρεσιτεχνίας κλπ),ενώ άλλα δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό και διαρκούν όσο και η επιχείρηση (σήματα, εμπορική επωνυμία, έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης κλπ.)

Τα άυλα πάγια στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας δεν υπόκεινται σε απόσβεση, κι αυτό διότι η διάρκεια ζωής τους ταυτίζεται με τη διάρκεια ζωής της επιχείρησης, που πρακτικά είναι άοριστη.

Σε μερικές όμως περιπτώσεις και τα άυλα πάγια στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση, αρκεί :

- κατά το χρόνο της κτήσης τους να προβλέπεται γι' αυτά περιορισμένος χρόνος ωφελιμότητάς τους, οπότε πρέπει ν' αποσβένονται μέσα στο χρονικό αυτό διάστημα.
- μετά τη κτήση τους να προκύψουν λόγοι που να περιορίζουν το χρόνο της ωφελιμότητάς τους, οπότε πρέπει ν' αποσβένονται μέσα στο προβλεπόμενο χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους.
- μετά τη κτήση τους ν' αχρηστευτούν, οπότε πρέπει ν' αποσβένονται για μια φορά.

Επομένως, η δαπάνη για την απόκτηση των ασώματων πάγιων στοιχείων, ωφελεί την επιχείρηση, για περισσότερες από μια χρήσεις και γι' αυτό κρίνεται σωστό ν' επιβαρυνθούν όλες μ' ανάλογα τμήμα της δαπάνης (απόσβεση). Η επιβάρυνση αυτή των διαδοχικών χρήσεων επιτυγχάνεται με τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, με τις οποίες: i) εμφανίζεται η μείωση της αξίας των ασώματων πάγιων στοιχείων και ii) **επιτυγχάνεται** η παρακράτηση ποσού, από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, ίσου με την ετήσια μείωση της αξίας των ασώματων πάγιων στοιχείων, έτσι ώστε να σχηματιστούν τ' αναγκαία ποσά, για να μειωθεί το κεφάλαιο της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.

**Έξοδα πρώτης εγκατάστασης** είναι τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την ίδρυση και αρχική οργάνωσή της (π.χ. έξοδα κατάρτισης καταστατικού, έξοδα κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου, έξοδα οικονομοτεχνικής μελέτης κ.α)

Κατά το διεθνές λογιστικό πρότυπο **αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία** είναι εκείνα τα οποία αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας λογιστικής περιόδου, έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και κατέχονται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν στη παραγωγή ή στη παροχή αγαθών και υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζεται ότι **“αποσβεστέα πάγια περιουσιακά στοιχεία** είναι τα ενσώματα ή ασώματα στοιχεία που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη μεγαλύτερη του ενός έτους”

Κατά το νομοθέτη ορίζεται ότι “η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού όσο και στη πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του” (άρθρο 43 του νομ.2190/1920).

Όλες οι παραπάνω απόψεις τόσο του νόμου, όσο και του Ε.Γ.Λ.Σ. καταλήγουν στη τελική αντίληψη ότι απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων.



## **II. ΣΚΟΠΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.**

Οι αποσβέσεις που γίνονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία εξυπηρετούν κάποιους σκοπούς της οικονομικής μονάδας. Οι σκοποί αυτοί επικεντρώνονται κυρίως στα εξής:

**α) Διατήρηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (σταθερότητα κεφαλαίου).**

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα έχουν κάποια χρηματική αξία. Όπως είναι φυσικό, η χρηματική αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μειώνεται με τη πάροδο του χρόνου μ' αποτέλεσμα κάθε χρόνο η οικονομική μονάδα να παρουσιάζει μείωση του αρχικού της κεφαλαίου. Έτσι, λοιπόν για ν' αποφευχθεί η αρνητική αυτή κατάσταση για την οικονομική μονάδα είναι ανάγκη να βρεθεί κάποιος τρόπος επανόρθωσης του αρχικού κεφαλαίου, δηλαδή κάποιος μηχανισμός που ν' εμφανίζει όσο γίνεται αντικειμενικά τη μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Ο μηχανισμός αυτός είναι οι αποσβέσεις οι οποίες συντελούν ώστε τα πάγια στοιχεία ν' εμφανίζονται σε κάθε χρήση με την αντικειμενική τους αξία. Μ' αυτό το τρόπο επιτυγχάνεται η διατήρηση της ακεραιότητας του κεφαλαίου.

**β) Διατήρηση της παραγωγικής μονάδας.**

Η οικονομική μονάδα στα πλαίσια της παραγωγικής της δραστηριότητας υφίσταται κάποιες φθορές και μειώσεις στα πάγια στοιχεία της. Για να καλυφθούν οι φθορές των πάγιων στοιχείων έτσι ώστε να διατηρηθεί η παραγωγή σε υψηλά επίπεδα θα πρέπει η οικονομική μονάδα να μπορεί να αντλεί κεφάλαια για την αγορά καινούργιων πάγιων στοιχείων σε αντικατάσταση των αχρηστευμένων ώστε να μην παρακωλύεται η παραγωγική της

δράση. Η άντληση των κεφαλαίων αυτών μπορεί να επιτευχθεί μέσω του μηχανισμού των αποσβέσεων ο οποίος παρακρατεί τα απαραίτητα κεφάλαια. Έτσι, επιτυγχάνεται η διατήρηση της παραγωγικότητας της οικονομικής μονάδας που είναι ο κύριος σκοπός των αποσβέσεων.

#### **γ) Μείωση της φορολογητέας ύλης.**

Η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει τη δαπάνη των αποσβέσεων σαν έξοδο που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, με αποτέλεσμα το φορολογητέο εισόδημα να είναι μικρότερο κατά το ποσό των αποσβέσεων και τελικά ο πληρωτέος φόρος θα είναι μειωμένος κατά το ποσό του φόρου που αναλογεί στο ποσό των αποσβέσεων. Οι επιχειρήσεις, δηλαδή πληρώνουν λιγότερα χρήματα στο Δημόσιο Ταμείο, γεγονός που ενισχύει το κεφάλαιο κίνησης της επιχείρησης. Οι μεγάλες επιχειρήσεις των οποίων οι αποσβέσεις ανέρχονται σε τεράστια ποσά, ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για τη μείωση εκροής μετρητών προς το Δημόσιο.

#### **δ) Ορθή απεικόνιση των λογιστικών μεγεθών στις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός-ΑΧ)**

Οι οικονομικές καταστάσεις στο τέλος της χρήσης έχουν ως κύριο σκοπό την ορθή απεικόνιση της περιουσιακής κατάστασης της οικονομικής μονάδας. Γι' αυτό κρίνεται αναγκαίο τα περιουσιακά στοιχεία ν'εμφανίζονται με τη πραγματική τους αξία μειωμένη με τις φθορές που έχουν υποστεί. Για ν' επιτευχθεί αυτό πρέπει να συνυπολογιστούν και ν' εμφανιστούν οι αποσβέσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Μ' αυτό το τρόπο δηλαδή με την εμφάνιση των αποσβέσεων στις οικονομικές καταστάσεις

επιτυγχάνεται ακόμα ένας σκοπός των αποσβέσεων που είναι η ορθή απεικόνιση των λογιστικών μεγεθών.

ε) Καλύτερη μελέτη των Ισολογισμών.

Εφ' όσον με τον καταλογισμό των αποσβέσεων επιτυγχάνεται σωστότερη και ακριβέστερη απεικόνιση της περιουσίας των επιχειρήσεων στους Ισολογισμούς και η ανάλυση των Ισολογισμών θα 'ναι ορθότερη, αφού οι αριθμοδείκτες θα συσχετίζονται όσο το δυνατό ορθότερα π.χ. οι αριθμοδείκτες

$$\text{παγιοποίησης της περιουσίας} = \frac{\text{Πάγιο Ενεργητικό}}{\text{Συνολικό Ενεργητικό}}$$

$$\text{και αποδοτικότητα του κεφαλαίου} = \frac{\text{Καθαρά Κέρδη}}{\text{Ίδιο κεφάλαιο}}$$

στ) Ακριβής προσδιορισμός του τελικού κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών.

Με τη διαδικασία ενσωματώσεως της δαπάνης των αποσβέσεων (που αφορούν την παραγωγή τους), στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών επιτυγχάνεται ο όσο το δυνατό πιο ακριβής προσδιορισμός του τελικού κόστους τους.

Γενικά, μπορούμε να πούμε ότι οι σκοποί των αποσβέσεων είναι εντελώς συνυφασμένοι με την άποψη της λογιστικής και του Ε.Γ.Λ.Σ. δηλαδή ότι η απόσβεση αποτελεί έξοδο της οικονομικής μονάδας το οποίο βάση ιστορικού κόστους είναι το κόστος κτήσεως των υπηρεσιών των πάγιων στοιχείων που αναλώθηκαν στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία του στοιχείου που αποσβένεται.

### 3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι παράγοντες που επιφέρουν τη μείωση (απώλεια) της αξίας των πάγιων στοιχείων και της παραγωγικής ικανότητας τους διακρίνονται ως εξής:

**α) Φυσικοί παράγοντες:** λειτουργική φθορά

χρονική φθορά

**β) Οικονομικοί παράγοντες:** οικονομική απαξίωση

ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα

#### 3.1 Φυσικοί παράγοντες

Αναλύοντας τους φυσικούς παράγοντες, έχουμε να πούμε ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ενός Οικονομικού Οργανισμού, δεν παραμένουν αναλλοίωτα και αυτό συμβαίνει επειδή υπάρχει:

**α) Η λειτουργική φθορά,** που οφείλεται στη χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου, όπως π.χ. μηχανημάτων εργαλείων κ.τ.λ. Τη λειτουργική φθορά τη διακρίνουμε σε:

**ι) Συνήθη λειτουργική φθορά** στην οποία υπόκεινται τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Δηλαδή η χρήση φθείρει ένα μηχάνημα όταν εργάζεται ορισμένες ώρες καθημερινά. Επίσης, αυτό φθείρεται διπλάσια όταν καθημερινά εργάζεται περισσότερο χρόνο από το κανονικό. Τέλος φθείρεται όταν δεν το χρησιμοποιούμε όσο πρέπει και το βγάζουμε στην αχρηστία όπως π.χ. ορισμένα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία που παραμένουν στο ύπαιθρο φθείρονται γρηγορότερα από την αχρηστία παρά από τη χρήση.

ii) **Ασυνήθη λειτουργική φθορά** η οποία προκαλείται από ατυχήματα σε μηχανήματα λόγω:

- κακών συνηθειών λειτουργίας και
- Πλημμελούς συντήρησης των πάγιων στοιχείων.

Παρόλο που οι περισσότερες ζημιές επισκευάζονται, επιφέρουν μείωση της χρησιμότητας των πάγιων στοιχείων.

**β) Η χρονική φθορά**, που επέρχεται με την πάροδο του χρόνου και είναι ανεξάρτητη από τη χρήση των πάγιων στοιχείων, με αποτέλεσμα να μειώνεται η παραγωγική τους ικανότητα. Επίσης, η χρονική φθορά ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο. Σε μερικά πάγια στοιχεία π.χ. γεωργικά μηχανήματα, η χρονική φθορά είναι μεγαλύτερη από τη λειτουργική φθορά. Δηλαδή, η μείωση της αξίας τους οφείλεται κυρίως στην αχρηστία, παρά στη χρησιμοποίησή τους.

### 3.2 Οικονομικοί παράγοντες

Εκτός από τα προαναφερθέντα φυσικά αίτια, η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων οφείλεται σε οικονομικούς παράγοντες που είναι:

α) Η **οικονομική απαξίωση** που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων. Η συνεχής επιστημονική και τεχνική πρόοδος, έχει σαν συνέπεια την εμφάνιση στην αγορά, νέων βελτιωμένων τύπων μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων κ.τ.λ. οικονομικότερης λειτουργίας που έχει σαν αποτέλεσμα την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή βελτίωσης της ποιότητας του προϊόντος. Η απαξίωση είναι δυνατό να προέρχεται και από αλλαγή της μόδας εξαιτίας της οποίας το παραγόμενο προϊόν δε ζητείται πλέον στην αγορά.

Οι τεχνολογικές εξελίξεις έχουν σαν αποτέλεσμα την πρόωρη, οικονομική αχρήστευση του υπάρχοντος εξοπλισμού των επιχειρήσεων, πολύ νωρίτερα από τη φυσική αχρήστευσή του.

Τα οικονομικά απαξιωμένα πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης μπορεί να είναι χρήσιμα στις μικρότερης ισχύος επιχειρήσεις στις οποίες πωλούνται.

**β) Ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα** που οφείλεται στην ακαταλληλότητα των πάγιων στοιχείων για την εξυπηρέτηση των παραγωγικών σκοπών της επιχείρησης μπορεί να εκδηλωθεί:

i) Με την αύξηση του επιπέδου παραγωγής, οπότε τα πάγια που δε μπορούν να ανταποκριθούν στην αυξανόμενη παραγωγή θα πρέπει να αντικατασταθούν.

ii) Με τη μεταβολή της πρώτης ύλης, οπότε τα υπάρχοντα μηχανήματα δε μπορούν να ανταποκριθούν και να την επεξεργαστούν και επομένως πρέπει να αντικατασταθούν.

iii) Με την αύξηση του αριθμού των παραγόμενων προϊόντων, οπότε τα παλιά μηχανήματα να μη μπορούν να ανταποκριθούν στη νέα ποικιλία παραγωγής και επομένως πρέπει να αντικατασταθούν.

iv) Με τη μεταφορά του εργοστασίου σε άλλη θέση.

v) Με τη μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου, γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν, οπότε τα μηχανήματα κρίνονται ανεπαρκή. Με τον όρο ανεπαρκές μηχάνημα εννοούμε το μηχάνημα που δε μπορεί να ανταποκριθεί στις αυξημένες ανάγκες της παραγωγής, λόγω επεκτάσεως του εργοστασίου. Πιθανόν το μηχάνημα να βρίσκεται σε καλή κατάσταση και να προσφέρει το ίδιο έργο με

εκείνο που πρόσφερε όταν αγοράστηκε, αλλά δε μπορεί να συμβάλει στην επίτευξη των νέων αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης με αποτέλεσμα να κρίνεται αναγκαίο να αντικατασταθεί.

### **3.3 Διάκριση των αποσβέσεων**

Με βάση τους παραπάνω παράγοντες, οι αποσβέσεις διακρίνονται:

**α) Αποσβέσεις λόγω λειτουργικής φθοράς (λειτουργικές).**

Με τον όρο "λειτουργικές αποσβέσεις" υποδηλώνεται η μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που οφείλεται στην λειτουργική φθορά τους (φθορά λόγω χρησιμοποίησης).

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εκτός από τα οικοδομήσιμα γήπεδα, υπόκεινται σε λειτουργικές αποσβέσεις. Ορισμένα πάγια στοιχεία υπόκεινται κυρίως σε λειτουργικές αποσβέσεις όπως π.χ. μηχανήματα κ.τ.λ..

Επίσης και τα γήπεδα εκμετάλλευσης όπως π.χ. λατομεία, ορυχεία, κ.τ.λ. υπόκεινται σε λειτουργικές αποσβέσεις διότι με τη συνεχή εκμετάλλευσή τους χάνουν μέρος της αξίας τους, λόγω εξάντλησης των αποθεμάτων τους.

**β) Αποσβέσεις λόγω χρονικής φθοράς (χρονικές).**

Με τον όρο "χρονικές αποσβέσεις", υποδηλώνεται η μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που οφείλεται στη χρονική φθορά τους ( φθορά που οφείλεται στην πάροδο του χρόνου).

Ορισμένα πάγια στοιχεία υπόκεινται κυρίως σε "χρονικές αποσβέσεις", όπως:

- γεωργικά μηχανήματα, οπωροφόρα δέντρα κ.τ.λ.
- υπόγειες ηλεκτρικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις κ.τ.λ.
- ασώματα άυλα στοιχεία (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, σήματα κ.τ.λ.) τα οποία προστατεύονται από το Νόμο για ορισμένα έτη και επομένως η αξία τους μειώνεται με την πάροδο και μόνο του χρόνου.

**γ) Αποσβέσεις λόγω οικονομικής απαξίωσης.**

Με τον όρο "αποσβέσεις λόγω οικονομικής απαξίωσης" υποδηλώνεται η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων των επιχειρήσεων, που οφείλεται στην πρόωρη παραγωγική ή οικονομική αχρήστευση εξαιτίας των προόδων της επιστήμης.

Στη σύγχρονη οικονομική ζωή, το πρόβλημα του εκουγχρονισμού των πάγιων στοιχείων γίνεται όλο και πιο πιεστικό στις σύγχρονες διοικήσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες γνωρίζουν καλά ότι ο μη έγκυρος εκουγχρονισμός του παλαιού εξοπλισμού έχει οδηγήσει πολλές επιχειρήσεις σε αφανισμό.

Ο κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης για άλλα στοιχεία εμφανίζεται εντονότερος (π.χ. μηχανήματα και μηχανικός εξοπλισμός κ.τ.λ.). Στον ίδιο κίνδυνο υπόκεινται και ορισμένα από τα άυλα στοιχεία (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμετάλλευσης κ.τ.λ.).

**δ) Αποσβέσεις λόγω ιδιωτικοοικονομικής ακαταλληλότητας.**

Με τον όρο "αποσβέσεις λόγω ιδιωτικοοικονομικής ακαταλληλότητας" υποδηλώνεται η μείωση της αξίας των μηχανημάτων και γενικά των εγκαταστάσεων, που επέρχεται



εξαιτίας της ακαταλληλότητάς τους να χρησιμοποιηθούν για παραγωγικούς σκοπούς της επιχείρησης.

#### **4. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.**

Κατά τους περισσότερους συγγραφείς της Λογιστικής και Οικονομικής των Επιχειρήσεων απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων που επέρχεται με τη πάροδο του χρόνου εξαιτίας των παραγόντων που αναπτύξαμε πιο πάνω. Σκοπός των αποσβέσεων είναι η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται, για να μπορεί η επιχείρηση να διατηρεί τη παραγωγική της δυναμικότητα.

Νομοθετικά υιοθετείται αυτή η άποψη ορίζοντας ότι : "η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στη πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση του (άρθρο 43 παρ.5 ν.2190/1920).

Εξάλλου, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που

επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

Όμως η σύγχρονη αντίληψη με βάση το Accounting Terminology Bulletin δίνει τον ακόλουθο ορισμό των αποσβέσεων: Η λογιστική των αποσβέσεων είναι ένα σύστημα λογιστικής που αποσκοπεί να επιμερίσει το κόστος ή άλλη βασική αξία των ασωμάτων κεφαλαιουχικών περιουσιακών στοιχείων μειωμένο κατά την υπολειματική αξία (αν υπάρχει), πάνω στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου (που μπορεί να είναι μια ομάδα στοιχείων) κατά ένα συστηματικό και ορθολογιστικό τρόπο. Είναι μια διαδικασία **κατανομής** και όχι εκτίμησης της αξίας των στοιχείων. Η ετήσια απόσβεση είναι το μέρος της συνολικής αποσβεστέας αξίας το οποίο με βάση ένα τέτοιο σύστημα, καταλογίζεται στο έτος. Μολονότι, κατά την κατανομή αυτή λαμβάνονται υπόψη γεγονότα που συνέβησαν στη διάρκεια του έτους, η κατανομή δεν αποσκοπεί να είναι μια μέτρηση των επιπτώσεων όλων αυτών των συμβάντων.

Επίσης σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο ορίζεται ότι απόσβεση είναι ο επιμερισμός του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στο χρόνο της υπολογιζόμενης ωφέλιμης ζωής του. Οι αποσβέσεις κάθε λογιστικής περιόδου επιβαρύνουν τα αποτελέσματα αμέσως ή εμμέσως.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η απόσβεση αποτελεί έξοδο της επιχείρησης το οποίο, μέσα στα πλαίσια της Λογιστικής του ιστορικού κόστους, είναι το κόστος κτήσης των υπηρεσιών των πάγιων στοιχείων που αναλώθηκαν στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία του στοιχείου που

αποσβένεται και κατ' επέκταση, την αξία των υπηρεσιών που αναλώθηκαν.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι παρακάτω παράγοντες:

- Το κόστος κτήσης του στοιχείου
- Η εκτιμώμενη υπολλειματική αξία του στοιχείου και
- Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του

α) Σύμφωνα με το νόμο 2190/ 1920 "**τιμή κτήσης**" είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, μεσιτικά έξοδα καθώς επίσης οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Έτσι, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό "**έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων**" της κατηγορίας "**λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως**".

Στην τιμή κτήσης σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

- i) Η τιμολογιακή αξία η οποία αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς ή αν πρόκειται περί ακινήτων, στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς. Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων, ανεξάρτητα με την αιτία χορηγήσεώς τους.
- ii) Τα ειδικά έξοδα αγοράς, δηλαδή τα έξοδα που προκύπτουν κατά και εξαιτίας της συγκεκριμένης αγοράς, όπως ναύλος, ασφάλιστρα, δασμοί κ.τ.λ..

iii) Το κόστος εγκαταστάσεως του στοιχείου, δηλαδή οι δαπάνες συναρμολόγησης και τοποθέτησης αυτού του στοιχείου στην κατάλληλη θέση, ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία.

Στο κόστος κτήσης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται: οι φόροι μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα καθώς και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, μολοντί πρόκειται περί ειδικών εξόδων κτήσης των ακινήτων. Από φορολογική άποψη η Διοίκηση έχει αποφανθεί ότι τα έξοδα αγοράς των πάγιων στοιχείων (συμβολαιογραφικά, φόροι κ.τ.λ. πρέπει να εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης την οποία αφορούν και να μην προσαυξάνουν την αξία κτήσης των πάγιων στοιχείων, διότι δεν προσθέτουν σε αυτά αξία. (Υπ. οικον. Ε' 22814/1969).

**β)** Κατά το νόμο, **αποσβεστέα αξία** είναι η αξία κτήσης των πάγιων στοιχείων, προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων (ν. 2190/1920). Κατά Ε.Γ.Λ.Σ. "αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο) μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία, εφόσον αυτή είναι αξιολογη. Εάν δεν είναι δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα. Επίσης το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η "**υπολειμματική αξία**" ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του". Έτσι λοιπόν, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού

στοιχείου είναι συχνά ασήμαντη και είναι δυνατό να μην υπολογίζεται κατά τον καθορισμό της αποσβεσίμης αξίας του. Σε περίπτωση που η υπολειματική αξία είναι σημαντική, εκτιμάται κατά το χρόνο κτήσης του στοιχείου ή κατά το χρόνο οποιασδήποτε αναπροσαρμογής της αξίας του στοιχείου αυτού.

**γ) Τέλος, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., ωφέλιμη διάρκεια ζωής** ενός πάγιου στοιχείου είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής, ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμες παραγωγικές ώρες).

Η ωφέλιμη ζωή του αποσβεσίμου πάγιου στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί σε μια από τις εξής βάσεις:

- i) σε χρονικές περιόδους (έτη ή μήνες),
- ii) σε λειτουργικές περιόδους ή ώρες εργασίας
- iii) σε μονάδες παραγόμενων προϊόντων.

Η επιλογή της κατάλληλης βάσης εξαρτάται από τη φύση των στοιχείων και τις σημαντικότερες αιτίες που προκαλούν μείωση της χρησιμότητας αυτών των στοιχείων. Πολλές φορές η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου επηρεάζεται από τη πολιτική της επιχείρησης καθώς επίσης και από τον κίνδυνο της οικονομικής απαξίωσης του στοιχείου. Έτσι, σε πολλές περιπτώσεις, η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου στη συγκεκριμένη επιχείρηση είναι δυνατό να είναι βραχύτερης ζωής από ότι το ίδιο το στοιχείο. Η επιλογή του προσδιορισμού της ωφέλιμης ζωής των αποσβεσίμων στοιχείων

διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση ανάλογα με τις επιδιώξεις και τους σκοπούς της εκάστοτε οικονομικής μονάδας.

Η βάση υπολογισμού των αποσβέσεων είναι το κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων. Αλλά, σε περιόδους πληθωρισμού είναι προφανές ότι η αξία αντικατάστασης των αποσβέσιμων στοιχείων του πάγιου ενεργητικού είναι, κατά το χρόνο της αντικατάστασης αυτών, υπέρτερη από τις συσσωρευμένες αποσβέσεις των στοιχείων που αποσβέστηκαν και τελούν υπό αντικατάσταση, σε βαθμό που η δυναμικότητα της επιχείρησης με την πάροδο του χρόνου να μειώνεται. Μήπως, λοιπόν, οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικατάστασης των στοιχείων ή μήπως επιβάλλεται η συντόμευση του χρόνου αποσβέσεων αυτών, ώστε με τη συντομότερη επένδυση των κεφαλαίων που συγκεντρώνονται με τις αποσβέσεις να εξουδετερώνεται, έως ένα βαθμό, ο κίνδυνος που αναφέραμε. Γι' αυτό το θέμα Committee of Accounting Procedure αναφέρει ότι:

- Την ευθύνη για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων έχει η διοίκηση της επιχείρησης διότι γνωρίζει ότι οι διενεργούμενες αποσβέσεις αναφέρονται σε ιστορικές νομισματικές μονάδες.
- Η διοίκηση της επιχείρησης, κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, των τιμών πώλησης, πρέπει να λαμβάνει υπόψη ότι η αντικατάσταση των πάγιων πιθανόν να απαιτήσει ποσά πολύ μεγαλύτερα από εκείνα που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης.
- Τέλος, η διοίκηση της επιχείρησης οφείλει κατά τη διανομή των κερδών να σχηματίσει αποθεματικά για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων.

Συνεπώς, οι καταστάσεις του ιστορικού κόστους πρέπει να καταρτίζονται με βάση τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που διέπουν τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα, με τις αρχές της λογιστικής αυτής, αποσβεστέα αξία των πάγιων στοιχείων είναι το ιστορικό κόστος κτήσης. Γι' αυτό η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων είναι πρόβλημα της διοίκησης της επιχείρησης, που πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη διανομή των πραγματοποιούμενων κερδών από την επιχείρηση.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι αποσβέσεις λόγω του ότι είναι ένα συνεχές φαινόμενο θα 'πρέπει ν' υπολογίζονται και να καταλογίζονται στα λογιστικά βιβλία σε καθημερινή βάση. Κάτι τέτοιο, όμως, παρουσιάζει αντικειμενικές δυσκολίες και γι 'αυτό ο υπολογισμός τους γίνεται στο τέλος της χρήσης, οπότε και καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία η σχετική εγγραφή. Με τη λογιστική εγγραφή γίνεται η απεικόνιση, στον αρμόδιο λογαριασμό, της μείωσης της αξίας του περιουσιακού στοιχείου, εξαιτίας της χρήσης αυτού, ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής απαξίωσής του. Μερικές όμως, επιχειρήσεις, λόγω της περιοδικής κοστολόγησης κάποιας δαπάνης, μπορούν να διενεργούν λογιστικές εγγραφές προϋπολογιστικά σε χρονικά διαστήματα που αυτές επιθυμούν. Η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί με τρεις τρόπους: τον άμεσο, τον έμμεσο και το μικτό. Οι τρεις αυτοί τρόποι αναλύονται στις επόμενες παραγράφους.

### 2.2 Άμεσος τρόπος απόσβεσης.

Σύμφωνα με τον άμεσο τρόπο απόσβεσης χρεώνονται ο πρωτοβάθμιος περιληπτικός λογαριασμός "**Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων**" με το ποσό της ετήσιας απόσβεσης και οι δευτεροβάθμιοι που αντιστοιχούν στα πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. Αποσβέσεις μηχανημάτων, Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων) και πιστώνονται κατευθείαν, οι πρωτοβάθμιοι περιληπτικοί λογαριασμοί των πάγιων στοιχείων για τα οποία διενεργούνται



αποσβέσεις (π.χ. Μηχανήματα, Μεταφορικά μέσα) καθώς και οι αντίστοιχοι δευτεροβάθμιοι τους (π.χ. μηχανήμα Α, μηχανήμα Β, αυτοκίνητο Α, αυτοκίνητο Β).

Ανάλογα με το Λογιστικό Σχέδιο που εφαρμόζει η κάθε επιχείρηση μπορεί να χρεώνει σαν πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, όπως "Αποσβέσεις Μηχανημάτων", "Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων". Κάτι τέτοιο, όμως, δημιουργεί πολλούς λογαριασμούς στο Γενικό Καθολικό και κατά συνέπεια, τα Ισοζύγια που εντάσσονται να είναι δύσχρηστα.

Επίσης, μπορεί να χρεώνει τους λογαριασμούς εξόδων κατά τη λειτουργία (π.χ. Γενικά έξοδα Διοίκησης, Γενικά Βιομηχανικά έξοδα) και τους, κατά περίπτωση, δευτεροβάθμιους (π.χ. "Αποσβέσεις μηχανημάτων").

Κατά τον άμεσο τρόπο απόσβεσης, οι λογαριασμοί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πιστώνονται με τα ετήσια ποσά απόσβεσης, οπότε οι λογαριασμοί αυτού παρουσιάζονται στον Ισολογισμό με την αναπόσβεστη αξία τους.

Ο άμεσος τρόπος απόσβεσης δεν εφαρμόζεται, κατά κανόνα, στην πράξη διότι παρουσιάζει ορισμένα μειονεκτήματα.

Πιο συγκεκριμένα, α) οι λογαριασμοί των πάγιων στοιχείων δε δίνουν πληροφορίες για την αξία κτήσης τους επειδή πιστώνονται απ'ευθείας. Η αρχική αξία του πάγιου στοιχείου είναι απαραίτητη για τον υπολογισμό των αποσβέσεων και μαζί με τις αποσβέσεις για την προβλεπόμενη από το Νόμο αναπροσαρμογή του πάγιου αυτού. Για να βρεθεί η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις χρειάζεται έλεγχος στα βιβλία κτήσης και τον ελεγκτή που πρέπει να ελέγξει τον ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων.

**β)** Η Διοίκηση της επιχείρησης δε μπορεί άμεσα να πάρει πληροφορίες για το ύψος (ποσό) των πραγματοποιημένων αποσβέσεων στα πάγια στοιχεία, για τον υπολογισμό της ταχύτητας κυκλοφορίας των πάγιων στοιχείων και για άλλα στοιχεία που της είναι χρήσιμα. Είναι δυνατό, στις πρώτες χρήσεις, να μπορούμε να υπολογίσουμε το ποσό των αποσβέσεων, αλλά μετά αρκετά χρόνια, που ενδεχόμενα, θα έχουν μεσολαβήσει αγορές ή και πωλήσεις πάγιων στοιχείων θα είναι πάρα πολύ δύσκολο.

**γ)** Οι τρίτοι (π.χ. πιστωτές, τράπεζες) ελέγχοντας τον Ισολογισμό της επιχείρησης θα ανακαλύψουν στο Πάγιο Ενεργητικό, μόνο την αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων. Αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα, οι τρίτοι να μην είναι σε θέση να γνωρίζουν την αρχική αξία των πάγιων αυτών και κατ'επέκταση τις επενδύσεις που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την αξιολόγηση της επιχείρησης.

### Παράδειγμα

Μια επιχείρηση έχει ένα μηχάνημα αξίας 4.000.000 και ένα αυτοκίνητο αξίας 7.000.000. Στο τέλος της χρήσης αποσκοπεί τον άμεσο τρόπο απόσβεσης. Ο συντελεστής απόσβεσης για το μηχάνημα είναι 15% και για το αυτοκίνητο 20%. Η εγγραφή έχει ως εξής.

31/12

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.000.000
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχν.εγκ. - λοιπός μηχ. εξοπλ.	
66.02.00 <u>Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>	600.000
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.01 <u>Αποσβ. λοιπών επιβατηγών αυτοκινήτων</u>	<u>1.400.000</u>
12 ΜΗΧ. - ΤΕΧΝ.ΕΓΚ. - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛ.	2.000.000
12.00 Μηχανήματα	
12.00.00 <u>Μηχάνημα Α</u>	600.000
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	
13.00 Λοιπά επιβατηγά αυτοκίνητα	
13.00.00 <u>Αυτοκίνητα Α</u>	<u>1.400.000</u>

Υπολογισμός αποσβέσεων με τον άμεσο τρόπο.

### 2.3 Έμμεσος τρόπος απόσβεσης.

Σύμφωνα με τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης χρεώνεται, όπως και με τον άμεσο τρόπο, με το ποσό της απόσβεσης ο πρωτοβάθμιος περιληπτικός λογαριασμός "**Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων**" και οι δευτεροβάθμιοι που αντιστοιχούν στα πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. Αποσβέσεις μηχανημάτων, αποσβέσεις μεταφορικών μέσων) πιστώνονται όμως κάποιοι λογαριασμοί που καλούνται "αντίθετοι" ή "αρνητικοί" και αντιστοιχούν σε κάθε λογαριασμό πάγιου στοιχείου π.χ. Αποσβεσθέντα μηχανήματα, αποσβεσθέντα μεταφορικά μέσα. Οι "αντίθετοι" αυτοί λογαριασμοί δημιουργούνται για να δέχονται τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Με τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης έχουμε τα εξής **πλεονεκτήματα**: α) οι λογαριασμοί των πάγιων στοιχείων, με το χρεωστικό τους υπόλοιπο παρουσιάζουν το κόστος κτήσης των και β) οι αντίθετοι λογαριασμοί των με το πιστωτικό τους υπόλοιπο παρουσιάζουν τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί σε αυτά. Έτσι κάποιος μελετητής της εικόνας της επιχείρησης, ή και το λογιστήριό της, μπορεί ανά πάσα στιγμή να δει την εικόνα εξέλιξης των πάγιων στοιχείων της, δηλ. αξία κτήσης-αποσβέσεις=αναπόσβεστη αξία, αφαιρώντας από τους "κύριους" λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων, τους "αντίθετους" τους.

Ο έμμεσος τρόπος απόσβεσης επιβάλλεται τόσο από το άρθρο 41 παραγρ.3 του Κ.Β.Σ., όσο και από το άρθρο 42γ παρ.5 του Ν. 2190/1920 περί Α.Ε.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. σε περίπτωση ολοκληρωτικής απόσβεσης ενός πάγιου στοιχείου, θα καταχωρείται αυτό στην απογραφή με "αναπόσβεστη αξία" μιας δραχμής και αυτό για να διασφαλίζεται το Δημόσιο από τυχόν πώληση του ολοκληρωτικά αποσβεσμένου πάγιου στοιχείου χωρίς την έκδοση του σχετικού τιμολογίου.

Στον Ισολογισμό, οι "αντίθετοι" λογαριασμοί μπορούν να εμφανιστούν είτε προσθετικά στο παθητικό, είτε αφαιρετικά, κάτω από τους "κύριους" λογαριασμούς του Ενεργητικού.

Ο δεύτερος τρόπος εκτός του ότι πλεονεκτεί έναντι του πρώτου γιατί παρέχει άμεσα, μια πλήρη εικόνα των πάγιων στοιχείων, πρέπει να ακολουθείται υποχρεωτικά από τις Α.Ε. σύμφωνα με το άρθρο 42γ παρ.5 του Ν.2190/1920 περί Α.Ε.

### **Παράδειγμα**

Μια επιχείρηση έχει στην κυριότητά της ένα μηχάνημα αξίας 5.000.000, στο οποίο έχουν γίνει συνολικές αποσβέσεις αξίας 4.800.000 με συντελεστή 15%.

Έχει επίσης ένα αυτοκίνητο αξίας 3.000.000, στο οποίο έχουν γίνει συνολικές αποσβέσεις αξίας 2.900.000 με συντελεστή απόσβεσης 20%. Στο τέλος της χρήσης διενεργούμε τις εγγραφές των αποσβέσεων ακολουθώντας πάντα τον έμμεσο τρόπο.

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	299.998	
66.02 Αποσβ. μηχαν. - τεχν.εγκ. - λοιπός μηχ. εξοπλ.		
66.02.00 <u>Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>	<u>199.999</u>	
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		
66.03.01 <u>Αποσβ. λ. επιβ. αυτοκινήτων</u>	<u>99.999</u>	
12 ΜΗΧ. - ΤΕΧΝ.ΕΓΚ. - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛ.		199.999
12.99 Αποσβ. μηχαν. - τεχν.εγκ. - Μηχ. εξοπλ.		
12.99.00 <u>Αποσβ. μηχανήματα</u>	<u>199.999</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα		99.999
13.99.01 <u>Αποσβ. λ. επιβατ. αυτοκίνητα</u>	<u>99.999</u>	
Υπολογισμός αποσβέσεων με τον έμμεσο τρόπο		

Η ετήσια απόσβεση για τα μηχανήματα θα ήταν  $5.000.000 \cdot 15\% = 750.000$ . Όμως, το σύνολο των αποσβέσεων δεν μπορεί να υπερβεί την αξία κτήσης. Συνεπώς η απόσβεση περιορίζεται στις  $5.000.000 - 4.800.000 = 200.000$  και συγκεκριμένα 199.999 για να μείνει μια δραχμή υπόλοιπο.

Παρόμοιο χειρισμό έχουμε και για το αυτοκίνητο.

Οι λογαριασμοί "Αποσβεσθέντα μηχανήματα" και "Αποσβεσθέντα μεταφορικά μέσα" θα εμφανιστούν στον Ισολογισμό ως εξής:

α' τρόπος (εμφάνιση προσθετικά στο Παθητικό)

Ε	Ισολογισμός		Π
Μηχανήματα	5.000.000	Αποσβ. μηχανήματα	4.999.999
Μεταφορικά μέσα	3.000.000	Αποσβ. μετ. μέσα	2.999.999

β' τρόπος (εμφάνιση αφαιρετικά στο Ενεργητικό)

Ε	Ισολογισμός		Π
Μηχανήματα	5.000.000		
Μείον αποσβέσεις	4.999.999		
Μηχανήματα		1	
Μεταφορικά μέσα	3.000.000		
Μείον αποσβέσεις	2.999.999		
Μεταφορικά μέσα		1	

#### 2.4 Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης.

Σύμφωνα με το μικτό ή ενδιάμεσο τρόπο απόσβεσης, ο οποίος ακολουθείται από τα Σύγχρονα Λογιστικά Σχέδια και από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), ο χρεούμενος λογαριασμός των αποσβέσεων είναι ο ίδιος όπως και κατά τον άμεσο ή έμμεσο τρόπο, από τους πιστούμενους δε λογαριασμούς, οι

μεν πρωτοβάθμιοι είναι οι ίδιοι όπως και στον άμεσο, οι δε δευτεροβάθμιοι είναι οι ίδιοι όπως και στον έμμεσο τρόπο.

Δηλαδή κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των πάγιων στοιχείων αναλύονται σε "**κύριους**" δευτεροβάθμιους και σε ισάριθμους "**αντίθετους**" αυτών. Για παράδειγμα ο λογαριασμός 12 "Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις -Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός" περιλαμβάνει μεταξύ των 100 δευτεροβαθμίων του το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 12.00 "Μηχανήματα" καθώς και τον 12.99 "Αποσβεσθέντα μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός" ο οποίος με τη σειρά του περιλαμβάνει τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 12.99.00 "Αποσβεσθέντα μηχανήματα".

Ο μικτός τρόπος απόσβεσης είναι εντελώς σύμφωνος με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και το Ν.2190/1920 διότι η αξία κτήσεως και οι αποσβέσεις κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς αλλά και γιατί οι αποσβέσεις των εμφανίζονται στο Ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κτήσης των πάγιων.



## Παράδειγμα

Η εγγραφή του παραδείγματος της παραγράφου 2.3 σύμφωνα με το μικτό τρόπο θα γίνει:

---

31/12

---

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	299.998
66.02 Αποσβ. μηχαν. - τεχν.εγκ. - λοιπός μηχ. εξοπλ.	
66.02.00 <u>Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>	<u>199.999</u>
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.01 <u>Αποσβ. λ. επιβ. αυτοκινήτων</u>	<u>99.999</u>
12 ΜΗΧ. - ΤΕΧΝ.ΕΓΚ. - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛ.	199.999
12.99 Αποσβ. μηχαν. - τεχν.εγκ. - Μηχ. εξοπλ.	
12.99.00 <u>Αποσβ. μηχανήματα</u>	<u>199.999</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	99.999
13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα	
13.99.01 <u>Αποσβ. λ. επιβατ. αυτοκίνητα</u>	<u>99.999</u>

Υπολογισμός αποσβέσεων με το μικτό τρόπο.

---

### **2.5 Αλλαγή τρόπου καταχώρισης των αποσβέσεων**

Θεωρητικά, μπορούμε να αλλάξουμε οποιοδήποτε τρόπο απόσβεσης σε κάποιο άλλο δηλ. μπορούμε να τρέψουμε τον άμεσο τρόπο σε έμμεσο και αντίθετα, τον έμμεσο τρόπο σε μικτό και αντίθετα. Όμως στην πράξη οι μόνες μετατροπές που μπορούν να πραγματοποιηθούν είναι η τροπή του άμεσου τρόπου σε έμμεσο

και σε μικτό και η τροπή του έμμεσου τρόπου σε μικτό. Τις μετατροπές αυτές θα κατανοήσουμε με τα παρακάτω παραδείγματα:

**Παράδειγμα 1** - Μετατροπή άμεσου σε έμμεσο τρόπο απόσβεσης.

Μια επιχείρηση εφαρμόζε σε προηγούμενες χρήσεις τον άμεσο τρόπο απόσβεσης σε μηχάνημα που είχε αγοράσει. Στη χρήση 1993 αλλάζει τον τρόπο απόσβεσης σε έμμεσο.

Ο λογαριασμός "Μηχανήματα" την 31/12/95 παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 1.400.000.

Για να μετατρέψει τον άμεσο τρόπο σε έμμεσο πρέπει πρώτα να προσδιορίσει τις αποσβέσεις που έγιναν στις προηγούμενες χρήσεις. Ψάχνοντας στα βιβλία του βρίσκεται ότι έγιναν συνολικά αποσβέσεις αξίας 500.000

Η εγγραφή τροπής είναι:

---

Μηχανήματα	500.000	
Αποσβεσθέντα Μηχανήματα		500.000

Αλλαγή άμεσου σε έμμεσο τρόπο απόσβεσης.

---

**Παράδειγμα 2** - Μετατροπή άμεσου σε μικτό τρόπο απόσβεσης.

Επιχείρηση που εφαρμόζε σε προηγούμενες χρήσεις τον άμεσο τρόπο απόσβεσης σε αυτοκίνητο που είχε αγοράσει, θέλει να εφαρμόσει στη χρήση του '94 το μικτό τρόπο απόσβεσης. Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Μεταφορικά μέσα"

31/12/95 ήταν 600.000. Για να πραγματοποιήσει τη μετατροπή, ψάχνει στα βιβλία των προηγούμενων χρήσεων να βρει το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που δημιούργησε και που είναι 1.000.000.

Η εγγραφή τροπής είναι:

---

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	1.000.000
13.00 Αυτοκίνητα	1.000.000
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	1.000.000
13.99 Αποσβ. μεταφορικά μέσα	1.000.000

Μετατροπή άμεσου σε μικτό τρόπο απόσβεσης.

---

**Παράδειγμα 3** - Μετατροπή έμμεσου σε μικτό τρόπο απόσβεσης.

Επιχείρηση εφαρμόζει τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης για τα κτίρια Α και Β που έχει στην κυριότητά της και χρησιμοποιεί στην εκμετάλλευσή της. Την 31/12/95 ο λογαριασμός "Κτίρια" παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 5.000.000. Το χρεωστικό υπόλοιπο του κτιρίου Α είναι 2.100.000 ενώ του κτιρίου Β είναι 2.900.000. Οι λογαριασμοί "Αποσβεσθέντα κτίρια", "Αποσβεσμένο κτίριο Α" και "Αποσβεσμένο κτίριο Β" παρουσιάζουν υπόλοιπο 1.500.000, 950.000 και 550.000 αντίστοιχα.

Η επιχείρηση επιθυμεί να τρέψει τον έμμεσο τρόπο σε μικτό τρόπο απόσβεσης.

Η εγγραφή τροπής είναι:

---

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ. ΚΤ. - ΤΕΧΝ. ΕΡΓΑ	1.550.000
11.99 Απ/να κτίρια - εγκ. κτ. - τεχν. έργα	
11.99.00 <u>Απ/νο κτίριο Α</u>	950.000
11.99.01 <u>Απ/νο κτίριο Β</u>	550.000
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ. ΚΤ. - ΤΕΧΝ. ΕΡΓΑ	1.550.000
11.99 Απ/να κτίρια - εγκ. κτ. - τεχν. έργα	
11.99.00 <u>Απ/να κτίρια - εγκ. κτιρίων</u>	1.550.000

Μετατροπή έμμεσου σε μικτό τρόπο απόσβεσης.

---

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

## **ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ**

### **ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

#### **3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η κατανομή των δαπανών κεφαλαίου μέσα σε μια χρονική περίοδο (π.χ. στον ωφέλιμο χρόνο ζωής του Π.Π.Σ.) έχει αποτελέσει ένα από τα βασικά θέματα της υπολογιστικής διαδικασίας και της θεωρίας της Λογιστικής. Πρόκειται για τις μεθόδους υπολογισμού των ετήσιων αποσβέσεων και τη θεωρητική θεμελίωσή τους.

Μέθοδοι αποσβέσεων καλούνται οι συστηματικοί τρόποι που χρησιμοποιούνται για τη χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας μέσα στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Με τις μεθόδους αποσβέσεων δηλαδή επιδιώκεται ο προσδιορισμός του ποσού της δαπάνης των αποσβέσεων που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου με το οποίο πρέπει να επιβαρυνθεί κάθε λογιστική χρήση.

Στην παράγραφο αυτή θα παρουσιάσουμε τις κυριότερες από τις μεθόδους αποσβέσεων δηλαδή επιδιώκεται ο προσδιορισμός του ποσού της δαπάνης των αποσβέσεων που προέρχεται από τη Λογιστική θεωρία και έχουν τύχει εφαρμογής στη διεθνή πρακτική. Στο σημείο αυτό κρίνουμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η Ελληνική νομοθεσία επιτρέπει μόνο τη σταθερή μέθοδο.

Οι κυριότερες λοιπόν μέθοδοι είναι οι εξής:

**α) Οι στηριζόμενες στο χρόνο.**

- Μέθοδος του σταθερού ποσού.

**β) Φθίνουσα μέθοδος**

- Σύστημα του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή.
- Σύστημα του ενιαίου (σταθερού) συντελεστή στην αναπόσβεστη αξία του αποσβέσιμου.
- Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των περιόδων της ωφέλιμης ζωής.

**γ) Μέθοδος αύξουσας απόσβεσης.**

- Σύστημα του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή.
- Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των ετών της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

**δ) Οι στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του πάγιου στοιχείου.**

- Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.
- Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

**3.2 Μέθοδος του σταθερού πόσου.**

Ξεκινώντας την ανάλυση κάθε μιας μεθόδου ξεχωριστά αρχίζουμε με την ανάλυση της σταθερής μεθόδου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως ενός πάγιου στοιχείου είναι σταθερό και υπολογίζεται με βάση την αξία κτήσεως και μόνο ή την αξία κτήσεως μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία (πραγματικά αποσβεστέα αξία), όσες φορές αυτή θεωρείται σημαντική. Κατά τη μέθοδο αυτή, η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και έτσι υπολογίζεται το ετήσιο

ποσό της απόσβεσης που παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής. Έτσι έχουμε τον τύπο:

$$\text{Απόσβεση} = \frac{\text{Κόστος κτήσης} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Έτη ωφέλιμης ζωής παγίου}}$$

Για την κατανόηση της μεθόδου παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Η Ο.Ε. αγοράζει μια μηχανή αξίας 600.000 δρχ. που σύμφωνα με τον κατασκευαστή θα έχει παραγωγική ζωή 5 έτη. Υπολειμματική αξία 100.000. Ζητείται η κατασκευή του πίνακα αποσβέσεως.

$$\text{Ετήσια απόσβεση} = (600.000 - 100.000) / 5 = 100.000 \text{ δρχ.}$$

Έτη	Αξία στην αρχή κάθε χρήσης	Ετήσια απόσβεση	Σύνολο απόσβεσης	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	500.000	100.000	100.000	400.000
2	400.000	100.000	200.000	300.000
3	300.000	100.000	300.000	200.000
4	200.000	100.000	400.000	100.000
5	100.000	100.000	500.000	--

Επίσης το ποσό της ετήσιας απόσβεσης δίνεται από το γινόμενο: βάση υπολογισμού επί σταθερό ποσοστό (συντελεστή), ανεξάρτητο της ζωής του πάγιου στοιχείου. Με βάση τα δεδομένα του παραπάνω παραδείγματος και αν ο συντελεστής απόσβεσης είναι 20% έχουμε  $500.000 \times 20\% = 100.000$  ετήσια απόσβεση. Καταλήγουμε δηλαδή και πάλι στο ίδιο αποτέλεσμα.

Κατά την εξεταζόμενη μέθοδο, η μείωση της χρησιμότητας του στοιχείου λαμβάνεται ως γραμμική συνάρτηση του χρόνου. Η

μείωση δηλαδή που επέρχεται μετά δύο χρόνια είναι διπλάσια εκείνης του πρώτου έτους.

Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει σημαντικά **μειονεκτήματα** τα σπουδαιότερα των οποίων είναι:

**α)** αγνοεί αν με την πάροδο του χρόνου τα έξοδα για τη συντήρηση του πάγιου στοιχείου αυξάνουν και

**β)** λαμβάνει υπόψη μόνο τον παράγοντα χρόνο και αδιαφορεί για τη διακύμανση της εκτάσεως λειτουργίας. Οδηγεί δηλαδή σε υπεραπόσβεση στα έτη της μειωμένης λειτουργίας και σε υποαπόσβεση στα έτη της αυξημένης λειτουργίας.

Οι παραπάνω παρατηρήσεις αποδίδουν τις αδυναμίες της εξεταζόμενης μεθόδου, η μέθοδος όμως αυτή έχει και κάποια **πλεονεκτήματα** τα οποία είναι τα εξής:

**α)** είναι απλή, ευνόητη, συστηματική, ορθολογική και

**β)** ακολουθείται πάγια από τη φορολογική νομοθεσία της χώρας μας.

Η μέθοδος αυτή ταιριάζει εκεί όπου η απαξίωση είναι καθαρά χρονική και η απόδοση του στοιχείου δε μειώνεται με τρόπο δυσανάλογο, εξαιτίας της χρησιμοποίησής του (κοινές οικοδομές).

### **3.3 Φθίνουσα μέθοδος.**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας απόσβεσης γίνεται όλο και μικρότερο. Ως βάση υπολογισμού λαμβάνεται η αξία κτήσεως ή η πραγματικά αποσβεστέα αξία (αξία κτήσης μείον υπολειμματική αξία) ή η καθαρή λογιστική αξία (αναπόσβεστη) του αποσβεσίμου.

Οι φθίνουσες μέθοδοι βασίζονται στην υπόθεση ότι τα καινούργια πάγια στοιχεία παρέχουν περισσότερες αλλά και



καλύτερες υπηρεσίες σε σχέση με τα παλαιότερα που η απόδοσή τους μειώνεται με την πάροδο του χρόνου.

Έτσι επιτυγχάνεται ορθότερη αντιπαράθεση του εξόδου των αποσβέσεων με τα έσοδα από τη λειτουργία του στοιχείου. Στη συνέχεια αναπτύσσουμε τις σπουδαιότερες μεθόδους της κατηγορίας αυτής.

### **Μέθοδος του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή.**

Η απόσβεση σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσης ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία του αποσβέσιμου στοιχείου με συντελεστή προοδευτικά ελαττούμενο π.χ 10%, 8%, 6%, κ.τ.λ.

Για να βρούμε τον προοδευτικά ελαττούμενο συντελεστή χρησιμοποιούμε την εξής μέθοδο: καλούμε  $x$  το συντελεστή του πρώτου χρόνου και  $\alpha$  το λόγο της προόδου, τότε θα έχουμε:

$$x + (x-\alpha) + (x-2\alpha) + (x-3\alpha) + (x-4\alpha) + \dots = 100\%$$

Δίνοντας στο  $\alpha$  διαφορετικές τιμές θα βρούμε διαφορετικές τιμές συντελεστών.

Για να κατανοήσουμε καλύτερα τη μέθοδο αυτή παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Η Μεταλλοτεχνική Α.Ε. αγοράζει χυτήριο με 1.000.000δρχ. και επιθυμεί να το αποσβέσει με προοδευτικά ελαττούμενο συντελεστή σε 5 χρόνια. Ζητείται η κατασκευή του πίνακα αποσβέσεως.

Σύμφωνα με τον παραπάνω τύπο έχουμε:

$$x + (x - a) + (x - 2a) + (x - 3a) + (x - 4a) = 100\% \Rightarrow$$

$$\Rightarrow 5x - 10a = 100\% \Rightarrow x - 2a = 20\%$$

Αν π.χ. δώσουμε στο  $a$  την τιμή 5 τότε ο  $x$  θα γίνει:

$$x - 2a = 20\% \Rightarrow x - 10 = 20\% \Rightarrow x = 20\% + 10\% \Rightarrow x = 30\%$$

και η σειρά του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή θα είναι 30, 25, 20, 15, 10 και ο πίνακας αποσβέσεως θα έχει ως εξής:

Έτη	Ποσοστό αποσβέσης	Αξία Υπολογ.	Ετήσια αποσβέση	Συνολική αποσβέση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	30%	1.000.000	300.000	300.000	700.000
2	25%	1.000.000	250.000	550.000	450.000
3	20%	1.000.000	200.000	750.000	250.000
4	15%	1.000.000	150.000	900.000	100.000
5	10%	1.000.000	99.999	999.999	1

### **Μέθοδος ενιαίου (σταθερού) συντελεστή στην αναπόσβεστη αξία του αποσβεσίμου.**

Η απόσβεση σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή υπολογίζεται στην αναπόσβεστη (καθαρή λογιστική) αξία, με σταθερό όμως συντελεστή.

#### **Παράδειγμα:**

Η "Τεντοτεχνική" Α.Ε. αγοράζει μπετονιέρα, αξίας 100.000 δρχ και θέλει να την αποσβέσει με σταθερό συντελεστή 10% πάνω στην αναπόσβεστη αξία της. Ζητείται η κατασκευή του πίνακα αποσβέσεως για τα 5 πρώτα χρόνια.

Έτη	Ποσοστό απόσβεσης	Αξία Υπολογ.	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	10%	100.000	10.000	10.000	90.000
2	10%	90.000	9.000	19.000	81.000
3	10%	81.000	8.100	27.100	72.900
4	10%	72.000	7.290	34.390	65.610
5	10%	65.610	6.561	40.951	59.049

### Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των περιόδων της ωφέλιμης ζωής.

Η μέθοδος αυτή είναι μία απλουστευμένη τεχνική και λειτουργεί ως εξής: η απόσβεση υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσης ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία. Για να υπολογίσουμε το ετήσιο ποσό της απόσβεσης μερίζουμε την αποσβεστέα αξία σε μέρη ανάλογα των χρόνων της παραγωγικής ζωής του πάγιου στοιχείου.

Πιο συγκεκριμένα αθροίζονται οι τακτικοί αριθμοί που εκφράζουν κάθε έτος της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται με κλάσματα που έχουν όλα παρονομαστή το άθροισμα των τακτικών αριθμών των ετών ζωής του στοιχείου και αριθμητή έναν από τους αριθμούς των ετών ζωής του στοιχείου. Έτσι έχουμε τόσα κλάσματα όσα και οι αριθμοί των ετών ζωής του στοιχείου. Τα κλάσματα αυτά λαμβάνονται με αντίστροφη σειρά των ετών ζωής, ώστε στο πρώτο έτος να αντιστοιχεί το μεγαλύτερο κλάσμα και στο τέλος το μικρότερο.

**Παράδειγμα:** Ας υποθέσουμε ότι αγοράσαμε μια χαρτοκοπτική μηχανή αξίας 650.000 για την οποία προβλέπεται

παραγωγική ζωή 10 χρόνια. Η υπολειμματική της αξία είναι 100.000. Ζητείται ο πίνακας αποσβέσεως.

Καταρχήν για να υπολογίσουμε το συντελεστή απόσβεσης και την ετήσια απόσβεση εργαζόμαστε ως εξής:

$$1+2+3+4+5+6+7+8+9+10=55$$

$$\text{Συντελεστής: } 10/55, 9/55, 8/55, 7/55, \dots 1/55.$$

Ετήσια απόσβεση:  $(650.000-100.000) \times 10/55 = 100.000$  για το πρώτο έτος, ανάλογα βρίσκεται και για τα άλλα.

Έτη	Ποσοστό απόσβεσης	Αξία Υπολογ.	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	10/55	550.000	100.000	100.000	550.000
2	9/55	550.000	90.000	190.000	460.000
3	8/55	550.000	80.000	270.000	380.000
4	7/55	550.000	70.000	340.000	310.000
5	6/55	550.000	60.000	400.000	250.000
6	5/55	550.000	50.000	450.000	200.000
7	4/55	550.000	40.000	490.000	160.000
8	3/55	550.000	30.000	520.000	130.000
9	2/55	550.000	20.000	540.000	110.000
10	1/55	550.000	10.000	550.000	100.000

Τα ποσά της στήλης " Αξία στο τέλος κάθε χρήσης" βρίσκονται αν από την αρχική αξία κτήσεως δηλαδή 650.000 αφαιρούμε κάθε φορά τη συνολική απόσβεση.

### 3.4 Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης

Κατά τη μέθοδο αυτή, τα ετήσια ποσά των αποσβέσεων γίνονται όλο και πιο μεγάλα από χρόνο σε χρόνο. Βάση υπολογισμού λαμβάνεται η πραγματικά αποσβεστέα αξία που μπορεί να είναι είτε η αξία κτήσης ή η αξία αυτή μειωμένη κατά την Υπολειμματική Αξία, οπότε αυτή θεωρείται σημαντική.

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

#### α) Σύστημα του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή.

Η απόσβεση υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσης ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία του αποσβέσιμου, με συντελεστή προοδευτικά αυξανόμενο από χρήση σε χρήση, π.χ. 8%, 12%, 18% κ.τ.λ.. Πιο συγκεκριμένα στο σύστημα αυτό, τα ετήσια ποσά αποσβέσεων υπολογίζονται ως εξής: Αποσβεστέα αξία x Συντελεστή απόσβεσης.

Για τον προσδιορισμό των ετήσιων συντελεστών ακολουθείται η ίδια διαδικασία όπως και στο σύστημα του προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή της φθίνουσας μεθόδου (παρ. 3.3.,α) με τη διαφορά ότι θα προκύψουν από την εξίσωση:

$$\rho + (\rho + \alpha) + (\rho + 2\alpha) + \dots + (\rho + n\alpha) = 100$$

όπου  $\rho$  = συντελεστής 1ου έτους και  $\alpha$  ο λόγος της προόδου.

### Παράδειγμα:

Με βάση τα δεδομένα της παρ.3.3.,α, ο προσδιορισμός των προοδευτικά αυξανόμενων συντελεστών γίνεται ως εξής:

$$\rho + (\rho + \alpha) + (\rho + 2\alpha) + (\rho + 3\alpha) + (\rho + 4\alpha) = 100\% \Rightarrow 5\rho + 10\alpha = 100 \Rightarrow \Rightarrow \rho + 2\alpha = 20 \Rightarrow \underline{\rho = 20 - 2\alpha}$$

Δίνοντας διαφορετικές τιμές στο  $\alpha$ , θα βρούμε διαφορετικές τιμές προοδευτικά αυξανόμενων συντελεστών. Αν π.χ. δώσουμε την τιμή 5 στο ( $\alpha$ ) τότε η σειρά του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή είναι:

$$\rho = 20 - 2 \cdot 5 \text{ δηλ. } 10\%, 15\%, 20\%, 25\%, 30\%.$$

### ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Είδος:	Μπετονιέρα
Αξία κτήσης:	800.000
Αποσβεστέα αξία:	800.000
Προοδ. Αυξανόμ. Συντ/στής:	10%, 15%, 20%, 25%, 30%.

Έτη Αξία στην αρχή χρήσης	Συντ/στής	Αποσβέσεις	Σύνολο	Αξία	στο τέλος
στην αρχή	κάθε	κάθε	αποσβ.	τέλος	κάθε
χρήσης	χρήσης	χρήσης	αποσβ.	χρήσης	χρήσης
1	2	3	4	5	6
1	800.000	10%	80.000	80.000	720.000
2	720.000	15%	120.000	200.000	600.000
3	600.000	20%	160.000	360.000	440.000
4	440.000	25%	200.000	560.000	240.000
5	240.000	30%	239.999	799.999	1

**β) Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των περιόδων της ωφέλιμης ζωής.**

Στην περίπτωση αυτή η απόσβεση υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσεως ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία. Για να υπολογίσουμε τα ετήσια ποσοστά (συντελεστές) εργαζόμαστε όπως και στη φθίνουσα μέθοδος, μόνο που στην περίπτωση αυτή ο μεγαλύτερος συντελεστής θα αντιστοιχεί στον τελευταίο χρόνο και ο μικρότερος στον πρώτο χρόνο.

**Παράδειγμα:**

(Βάση υπολογισμού η αρχική τιμή κτήσης)

Η Μηχανολογιστική Ε.Π.Ε. αγοράζει έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή αξίας 630.000 με παραγωγική ζωή 6 χρόνια. Ζητείται ο πίνακας αποσβέσεων.

Εύρεση ετήσιων συντελεστών

α) Αθροίζουμε τα έτη ζωής:  $1+2+3+4+5+6=21$

β) Συντελεστές:  $1/21, 2/21, 3/21, 4/21, 5/21, 6/21$

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αξία κτήσης: 630.000

Αποσβεστέα αξία: 630.000

Έτη	Ποσοστό απόσβεσης	Αξία Υπολογ.	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	1/21	630.000	30.000	30.000	600.000
2	1/21	630.000	60.000	90.000	540.000
3	1/21	630.000	90.000	180.000	450.000
4	1/21	630.000	120.000	300.000	330.000
5	1/21	630.000	150.000	450.000	180.000
6	1/21	630.000	180.000	629.999	1

### 3.5 Μέθοδος της λειτουργικής ζωής των πάγιων στοιχείων

#### α) Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.

Κατά τη μέθοδο των ωρών λειτουργίας η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό ωρών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του στοιχείου και προσδιορίζεται η απόσβεση ανά ώρα λειτουργίας του στοιχείου. Έτσι με βάση τις ώρες λειτουργίας της λογιστικής περιόδου και την ωριαία αυτή απόσβεση προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί στη συγκεκριμένη λογιστική περίοδο. Με βάση τα παραπάνω προκύπτει ο τύπος:

$$\text{Συντελεστής ωριαίας απ/σης} = \frac{\text{πραγματικά αποσβεστέα αξία}}{\text{ώρες λειτουργίας}}$$

#### **Παράδειγμα:**

Η "Γεωργίου Α.Ε." αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 1.000.000. Οι συνολικές ώρες παραγωγικής λειτουργίας του στοιχείου ανέρχονται σε 25.000 και το μηχάνημα αυτό λειτούργησε στη χρήση 5.000 ώρες. Ζητείται ο πίνακας αποσβέσεων για 4 χρόνια.

Υπολειμματική αξία: 100.000

Συντελεστής ωριαίας απόσβ. =  $1.000.000 - 100.000 / 25.000 = 36$  ανά ώρα.

Απόσβεση της περιόδου = Συντελεστής ωριαίας απόσβ. x ώρες εργασίας της περιόδου =  $36 \times 5.000 = 180.000$

Οι πραγματοποιηθείσες ώρες λειτουργίας για τα 4 έτη έχουν δοθεί.



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Ετη Πραγματοποι- ηθήσες λειτουργίας	Ετήσια ώρες	Αποσβεσθεί- σα Αξία	Συνολική απόσβ. αξία	Υπόλοιπο αναπόσβ.
0				1.000.000
1	5.000	180.000	180.000	820.000
2	7.000	252.000*	252.000	568.000
3	9.000	324.000	324.000	244.000
4	4.000	144.000	144.000	100.000
	25.000	900.000	900.000	

\* Ετήσια Απόσβεση =  $7.000 \times 36 = 252.000$

Με τον ίδιο τρόπο βρίσκονται και τα άλλα δύο ποσά.

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μείωση της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου είναι συνάρτηση του χρόνου λειτουργίας του. Αν λειτουργεί εντατικά η χρήση επιβαρύνεται περισσότερο, αν λειτουργεί όμως λίγο επιβαρύνεται ανάλογα και αν τέλος δε λειτουργεί, η χρήση δεν επιβαρύνεται καθόλου. Η μέθοδος αυτή είναι περισσότερο επιστημονική και δίκαιη από την άποψη κατανομής και επιβαρύνσεως των χρήσεων. Είναι ορθολογική και σημαντική και ενδείκνυται όταν: **α)** η χρησιμοποίηση του στοιχείου παρουσιάζει ουσιαστικές διακυμάνσεις από χρήση σε χρήση, **β)** η παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου δεν εξαρτάται ουσιαστικά από την πάροδο του χρόνου και **γ)** από τις τεχνικές προδιαγραφές του στοιχείου είναι εύκολο να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή αυτού σε ώρες εργασίας.

Η εφαρμογή της μεθόδου αυτής αντίκειται στα πάγια στοιχεία που διατρέχουν αυξημένο κίνδυνο οικονομικής απαξίωσης και υπόκεινται σε χρονική φθορά. Επίσης δεν ενδείκνυται στα στοιχεία εκείνα που είναι δύσκολο να εκτιμηθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, όπως είναι τα έπιπλα, κτίσματα κ.τ.λ.

### **β) Μέθοδος των μονάδων παραγωγής**

Κατά τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής για να προσδιορίσουμε την απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος, διαιρούμε την αποσβεστέα αξία με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι θα παράγει το στοιχείο σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του. Έτσι με βάση την απόσβεση αυτή και τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σ'αυτήν.

Αν στο παράδειγμά μας η "Οινοποιητική" Α.Ε. αγόραζε μια εμφιαλωτική μηχανή αξίας 1.100.000δρχ. που υπολογίζεται ότι στη διάρκεια της παραγωγικής της ζωής θα μπορέσει να εμφιαλώσει 5.000.000 φιάλες και ότι, αν θα έχει αποσβεστεί εντελώς, θα έχει μια υπολειμματική αξία 100.000δρχ. Ζητείται ο πίνακας αποσβέσεως, για τα πρώτα 5 χρόνια, αν εμφιαλώθηκαν αντίστοιχα 500.000, 400.000, 700.000, 600.000 και 200.000.

Συντελεστής απόσβεσης για κάθε εμφιαλωμένη φιάλη = Αξία κτήσεως - Υπολειμματική αξία / Αριθμό φιαλών που θα εμφιαλωθούν =  $1.100.000 - 100.000 / 5.000.000 = 1.000.000 / 5.000.000 = 0,2$ δρχ. ανά φιάλη.

Ετήσια απόσβεση για το πρώτο έτος:  $500.000 \times 0,2 = 100.000$ . Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζεται για τα υπόλοιπα έτη.

Τα ποσά της στήλης “Αξία στο τέλος κάθε χρήσης” βρίσκονται αν από τη αξία κτήσης (1.100.000) αφαιρέσουμε διαδοχικά τα ποσά της συνολικής απόσβεσης π.χ.  $660.000 = 1.100.000 - 440.000$

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Έτη	Συντ/στής ανά φιάλη	Απόσβεμφ/σες φιάλες	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	0,2	500.000	100.000	100.000	1.000.000
2	0,2	400.000	80.000	180.000	920.000
3	0,2	700.000	140.000	320.000	780.000
4	0,2	600.000	120.000	440.000	660.000
5	0,2	200.000	40.000	480.000	620.000

Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ενδείκνυται για εφαρμογή στις ίδιες περιπτώσεις που αναφέρθηκαν και στην προηγούμενη μέθοδο των ωρών λειτουργίας. Στις περιπτώσεις που είναι δυνατή η εφαρμογή της πρώτης ή της δεύτερης μεθόδου πρέπει να προτιμάται η μέθοδος των μονάδων παραγωγής διότι τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται πιο αποτελεσματικά σε ορισμένες περιόδους σε σύγκριση με άλλες.

### 3.6 Παρατηρήσεις πάνω στις διάφορες μεθόδους αποσβέσεων.

α) Η **σταθερή** μέθοδος παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι είναι πάρα πολύ εύκολη στην εφαρμογή της και γι' αυτό χρησιμοποιείται περισσότερο στην πράξη (η νομοθεσία μας επιβάλλει τη σταθερή μέθοδο).

Μειονέκτημά της είναι ότι όλες οι χρήσεις επιβαρύνονται ομοιόμορφα (σταθερό ποσό ετήσιας απόσβεσης), ενώ δεν πρέπει, διότι είναι γνωστό, ότι στα περισσότερα πάγια στοιχεία οι φθορές είναι μικρότερες στα πρώτα χρόνια της ζωής τους. Αγνοεί, επίσης, το βαθμό έντασης της λειτουργίας των παγίων στοιχείων, κατά τη χρήση, και την αύξηση των δαπανών συντήρησης, εξαιτίας της παρόδου του χρόνου.

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται εκεί όπου:

- η απαξίωση είναι καθαρά χρονική (προνόμια ευρεσιτεχνίας)
- η απόδοση του πράγματος δε μειώνεται με τρόπο δυσανάλογο, εξαιτίας της χρησιμοποίησής του.

β) Η **αύξουσα** μέθοδος δεν είναι τόσο εύκολη στην εφαρμογή της, όπως η σταθερή, και εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου:

- η λειτουργική απόδοση του στοιχείου είναι φθίνουσα (μηχ/τα)
- υπάρχει κίνδυνος απρόοπτης απαξίωσης του στοιχείου, εξαιτίας της εμφάνισης νέου, καταλληλότερου τύπου (παραγωγικές μέθοδοι, ειδικές εγκαταστάσεις)
- προβλέπεται αύξουσα αποδοτικότητα της επιχείρησης, οπότε υιοθετούνται χαμηλοί συντελεστές στα πρώτα χρόνια και υψηλοί στα επόμενα. Αυτό συμβαίνει στις επιχειρήσεις κοινής ωφελείας π.χ. Ύδρευσης, Σιδηροδρόμων, Τηλεφώνου κ.τ.λ. των οποίων τα

ακαθάριστα έσοδα, συνεχώς αυξάνουν εξαιτίας της συνεχούς επέκτασής τους. Μια τέτοια συσχέτιση ανάμεσα στο μέγεθος της απόσβεσης και στο μέγεθος της αποδοτικότητας δικαιολογείται από την άποψη πολιτικής μερισμάτων, όχι όμως από την άποψη κοστολόγησης.

**γ) Η φθίνουσα μέθοδος** δεν είναι κι αυτή τόσο απλή, όπως η σταθερή και εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που:

- η φθορά (υλική ή οικονομική) του στοιχείου είναι πιο μεγάλη στα πρώτα παρά στα τελευταία χρόνια.
- προβλέπεται συνεχής αύξηση των δαπανών συντήρησης και επισκευής. Το αυξανόμενο μέγεθος αυτών (των δαπανών) σε συνδυασμό με τη φθίνουσα απόσβεση, καταλήγει στον ισοζυγισμό της συνολικής επιβάρυνσης του κόστους, στις διαδοχικές χρήσεις.
- το αποσβεστέο στοιχείο έχει υψηλή αποδοτικότητα στα πρώτα χρόνια και φθίνουσα στα μετέπειτα.

**δ) Η λειτουργική μέθοδος** είναι δύσκολη στην εφαρμογή της διότι απαιτεί μέτρηση του χρόνου λειτουργίας του παγίου στοιχείου, κυρίως όταν πρόκειται για μηχανές, είναι όμως η πιο επιστημονική μέθοδος και η πιο δίκαιη, από άποψη κατανομής και επιβάρυνσης των χρήσεων. Αν λειτουργεί εντατικά η χρήση επιβαρύνεται περισσότερο, αν λειτουργεί λίγο επιβαρύνεται ανάλογα ενώ αν δε λειτουργεί, τότε, η χρήση δεν επιβαρύνεται καθόλου.

Συμπερασματικά, μπορούμε να πούμε ότι η πιο απλή μέθοδος, στην εφαρμογή της είναι η **σταθερή** και ότι η επιχείρηση εφαρμόζει μια από τις μεθόδους, που αναφέρθηκαν, ανάλογα με τη

φύση του αποσβεστέου στοιχείου, και του σκοπού που επιδιώκει με τις αποσβέσεις.

### **3.7 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΝΩ ΣΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι υπάρχουν πολλές μέθοδοι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων. Έτσι η κάθε επιχείρηση καλείται να επιλέξει την πιο κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης για κάθε περίπτωση. Η επιλογή αυτή δεν πρέπει να γίνεται με κριτήριο την ευκολία ή μη εφαρμογής της αλλά με γνώμονα το κατά πόσο η μέθοδος που επιλέγει η επιχείρηση οδηγεί στον ακριβέστερο προσδιορισμό του αποτελέσματος της περιόδου.

Αποδεκτή κρίνεται μια μέθοδος εφόσον με την εφαρμογή της επιτυγχάνεται μια συστηματική, με βάση τη λογιστική αρχή της συνέπειας, και τη λογική αντιπαράθεση των αποσβέσεων με τα έσοδα των περιόδων στη δημιουργία των οποίων συμβάλλει το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται.

Όμως επειδή οι μέθοδοι των αποσβέσεων που εφαρμόζει μια επιχείρηση επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό και αποτελέσματα χρήσης) της επιχείρησης πρέπει να αποκαλύπτονται στις καταστάσεις αυτές οι αποσβέσεις της περιόδου, τα υπόλοιπα των αποσβέσιμων στοιχείων κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και μια γενική περιγραφή των μεθόδων που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό των αποφάσεων των κύριων κατηγοριών αποσβέσιμων στοιχείων.

Σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της συνέπειας η μέθοδος απόσβεσης που επιλέγεται πρέπει να εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο και μόνο όταν επέλθει κάποια μεταβολή στις

συνθήκες που οδήγησαν στην επιλογή της μεθόδου μπορεί να εγκαταληφθεί και να επιλεγεί κάποια άλλη μέθοδος. Εκτός βέβαια από την αλλαγή μεθόδου μπορεί να επιβάλλεται αλλαγή στο χρησιμοποιούμενο συντελεστή απόσβεσης.

Πιο συγκεκριμένα αναφέρουμε τα εξής:

- Καταρχήν η αλλαγή μεθόδου απόσβεσης πρέπει όσο το δυνατόν να αποφεύγεται. Εφόσον όμως κρίνεται αναγκαία για την ακριβέστερη εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, ακολουθούνται τα εξής στάδια για τη μεταβολή τους:

- Προσδιορίζεται η μεταβολή αυτή σε ποια κατηγορία ή κατηγορίες αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων επιδρά.
- Οι μέχρι τώρα αποσβέσεις από την αρχή της χρήσης που έγινε η μεταβολή πρέπει να υπολογιστούν εκ νέου με βάση τη νέα μέθοδο. Οι καταχωρημένες σωρευτικά αποσβέσεις στα Βιβλία προσαρμόζονται με τη διαφορά που προκύπτει από τη εφαρμογή της νέας μεθόδου.
- Η παραπάνω προσαρμογή των σωρευτικών αποσβέσεων επιδρά στο ποσό των αδιανέμητων κερδών της αρχής της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε η μεταβολή, η επίδραση αυτή πρέπει να εμφανίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μεταβολή.

Επίσης μεταβολή στους συντελεστές απόσβεσης πραγματοποιείται όταν οι εκτιμήσεις που έχουν γίνει για τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου μεταβάλλονται με την εμφάνιση νέων γεγονότων ή με τη λήψη επιπρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων.

### Παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι ένα πάγιο στοιχείο αξίας κτήσης 300.000 (χωρίς υπολειμματική αξία) αποσβένεται με βάση 10ετή ωφέλιμη ζωή. Λόγω νεότερων πληροφοριακών στοιχείων που προέκυψαν μετά από 4ετή χρήση του στοιχείου μια 12ετής ωφέλιμη ζωή φαίνεται πιο ρεαλιστική. Έτσι η μεταβολή στην εκτίμηση της απόσβεσης που αρχίζει το πέμπτο έτος θα έχει ως εξής:

- α) Υπολογισμός της ετήσιας απόσβεσης για το τρέχον και τα επόμενα έτη: Αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι το χρόνο μεταβολής στην εκτίμηση είναι  $300.000/10=30.000 \times 4 \text{ έτη} = 120.000$ . Αν αφαιρέσουμε τις 120.000 από το αρχικό κόστος  $300.000 - 120.000 = 180.000$  θα είναι το αναπόσβεστο υπόλοιπο στην αρχή του έτους που έγινε η μεταβολή στην εκτίμηση. Επομένως οι ετήσιες αποσβέσεις μετά τη μεταβολή θα είναι:  $300.000 : 8(12-4) = 37.500$ .
- β) Δεν πραγματοποιείται κάποια προσαρμογή των αποσβέσεων για τα τέσσερα έτη που πέρασαν όσο και για το πέμπτο έτος και για τα επόμενα έτη θα γίνεται η εγγραφή.

---

Αποσβέσεις	37.500
------------	--------

Αποσβεσθέντα πάγια	37500
--------------------	-------

---

Κάποια λάθη που έχουν γίνει σε χρήσεις προηγούμενες στον υπολογισμό των αποσβέσεων και διαπιστώθηκαν στην τρέχουσα χρήση μπορούν να διορθωθούν στη χρήση αυτή με χρέωση ή πίστωση των αδιανέμητων κερδών και αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών που έχουν επηρεαστεί από το λάθος. Ορισμένοι λογιστές στις Η.Π.Α. υποστηρίζουν, αντιτιθέμενοι στην



παραπάνω διαδικασία διορθώσεως, ότι η διόρθωση σφάλματος προηγούμενης χρήσης πρέπει να απεικονίζεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της τρέχουσας χρήσης έτσι ώστε να απεικονίζονται όλα τα σημαντικά οικονομικά γεγονότα που συνέβησαν ή ανακαλύφθηκαν στη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### 4.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

Οι αποσβέσεις επί των στοιχείων του παγίου ενεργητικού υπολογίζονται στο τέλος της χρήσης, αναφέρονται επομένως σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, γι'αυτό συνήθως ονομάζονται ετήσιες. Στην περίπτωση, όμως, που η επιχείρηση αποκτήσει πάγιο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της χρήσης τότε δε θα υπολογιστεί στο τέλος της χρήσης γι'αυτό απόσβεση για 12 μήνες, αλλά για χρονικό διάστημα λιγότερο, όσο δηλαδή μεσολάβησε από την απόκτηση του στοιχείου μέχρι το τέλος της χρήσης.

**Παράδειγμα:** Έστω η επιχείρηση "x" στις 1 Αυγούστου προβαίνει στην αγορά μηχανήματος αξίας 120.000δρχ. και η αρχική αξία των υπολοίπων μηχανημάτων που υπάρχουν στην επιχείρηση είναι 640.000δρχ. και η επιχείρηση υπολογίζει για τα μηχανήματα απόσβεση σταθερή, έμμεση με συντελεστή 12%.

Με βάση τα παραπάνω η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης δε θα διενεργήσει την ίδια απόσβεση για όλα τα μηχανήματα, αλλά θα την υπολογίσει όπως φαίνεται πιο κάτω:

Απόσβεση παλαιών μηχανημάτων:  $640.000 \times 12\% = 76.800$

Απόσβεση νέων μηχανημάτων:  $120 \times 12\% \times (5/12) = 6.000$

ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ 82.800

Στη συνέχεια θα γίνει η εγγραφή:

---

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	82.800
66.02 Αποσβ. μηχαν. - τεχν.εγκ. - λοιπός μηχ. εξοπλ.	
66.02.00 <u>Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>	<u>82.800</u>
12 ΜΗΧ/ΤΑ - ΤΕΧΝ.ΕΓΚ. - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛ.	82.800
12.99 Αποσβ. μηχαν/τα - τεχν.εγκ. - λοιπ. μηχ. εξοπλ.	
12.99.00 <u>Αποσβ. μηχανήματα</u>	<u>82.800</u>

λογ/σμός αποσβ. έμμεση σταθερή 12%.

---

#### **4.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ή Η ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥΣ**

Είναι δυνατόν κάποια επιχείρηση να προβεί στην εκποίηση παγίου στοιχείου του Ενεργητικού ή στην καταστροφή του. Στην περίπτωση αυτή ανακύπτει το πρόβλημα της εύρεσης του οικονομικού αποτελέσματος που προέκυψε από τη εκποίηση αυτή, δηλαδή κέρδος ή ζημιά. Η εύρεση του οικονομικού αυτού αποτελέσματος είναι δυνατό να γίνει εφόσον πρώτα υπολογίσουμε την παρούσα αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημέρα της εκποίησης (πώλησης) με βάση τα λογιστικά βιβλία.

Η παρούσα αξία του παγίου στοιχείου του Ενεργητικού γνωρίζουμε ότι βρίσκεται αν από την αρχική αξία του αφαιρέσουμε τις αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν, επομένως πριν από την εγγραφή της εκποίησης του στοιχείου πρέπει να γίνει η εγγραφή υπολογισμών των αποσβέσεων του μέχρι την ημέρα της εκποίησής του.

Το ποσό της απόσβεσης του στοιχείου που πωλείται, το οποίο υπολογίσαμε από την αρχή της χρήσης μέχρι την ημέρα της εκποίησης του θα το προσθέσουμε στις αποσβέσεις αυτού των προηγούμενων χρήσεων και το άθροισμα αυτών θα το αφαιρέσουμε από την αρχική αξία του στοιχείου. Το ποσό που θα προκύψει από την αφαίρεση αυτή θα είναι η παρούσα αξία του στοιχείου. Στη συνέχεια, συγκρίνοντας την παρούσα αξία του στοιχείου με εκείνη στην οποία πωλήθηκε, βρίσκουμε το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από την πώληση και προβαίνουμε στην ανάλογη εγγραφή.

Κατά τη στιγμή της εκποίησης μπορεί:

- α) το πάγιο να έχει αποσβεστεί πλήρως.
- β) το πάγιο να έχει αποσβεστεί μερικώς.
- γ) να προκύψουν διάφορα έξοδα.
- δ) να προκύψει κέρδος ή ζημιά ή κανένα αποτέλεσμα.

Σε όλες τις περιπτώσεις η διαδικασία που θα ακολουθηθεί είναι η εξής:

- i) Μεταφορά του αντίθετου λογαριασμού στον κύριο
- ii) Χρέωση του κύριου με τα έξοδα εκποίησης.
- iii) Πίστωση του κύριου, με την τιμή πώλησης ή αποζημίωσης.
- iv) Χρέωση ή Πίστωση του κύριου αν υπάρχει κέρδος ή ζημιά αντίστοιχα. Για να καλύψουμε, όμως, τις παραπάνω περιπτώσεις παραθέτουμε τα παρακάτω παραδείγματα.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση "ΑΤΕΚ Α.Ε." είχε στην κατοχή της ένα φορτηγό αυτοκίνητο, μάρκας VOLVO με αξία κτήσης κατά την 30.3.1992, 4.000.000. Κατά την 30.6.1995 η επιχείρηση πούλησε το φορτηγό και ταυτόχρονα επιβαρύνθηκε με τα έξοδα πώλησης που ανήλθαν σε 200.000δρχ. (μεταβιβαστικά έξοδα). Η τιμή πώλησης ήταν 2.800.000δρχ.. Ζητείται να προσδιοριστεί το οικονομικό αποτέλεσμα και να γίνουν οι εγγραφές σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις διατάξεις του Π.Δ. 88/1973.

**Λύση:** Σ.Α.: 20%

Υπολογισμός αποσβέσεων

1992:	$4.000.000 \times 9/12 \times 20\%$	=	600.000
1993:	$4.000.000 \times 20\%$	=	800.000
1994:	$4.000.000 \times 20\%$	=	800.000
1995:	$4.000.000 \times 6/12 \times 20\%$	=	<u>400.000</u>
	Σύνολο μέχρι 30/6/1995		2.600.000

ΦΟΡΤΗΓΟ VOLVO			
ΑΚ	4.000.000	2.600.000	Αποσβέσεις
Έξοδα	<u>200.000</u>	<u>2.800.000</u>	Τιμή πώλησης
	4.200.000	5.400.000	
ΚΚ	1.200.000		

66 ΑΠΟΣΒ. Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	400.000
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.02 <u>Αποσβ. αυτοκινήτων - φορτηγών</u>	<u>400.000</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	400.000
13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα	
13.99.02 <u>Αποσβεσμένο φορτηγό VOLVO</u>	<u>400.000</u>
Απόσβεση φορτηγού από 1/1/1995 - 30/6/1995	
_____ do _____	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.800.000
38.00 Ταμείο	
38.00.00 <u>Μετρητά</u>	<u>2.800.000</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	2.800.000
13.02 Αυτοκίνητα - Φορτηγά	
13.02.00 <u>Φορτηγό VOLVO</u>	<u>2.800.000</u>
Πώληση με τιμολόγιο Νο 5	
_____ do _____	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	200.000
13.02 Αυτοκίνητα - Φορτηγά	
13.02.00 <u>Φορτηγό VOLVO</u>	<u>200.000</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	200.000
38.00 Ταμείο	
38.00.00 <u>Μετρητά</u>	<u>200.000</u>
Απόδειξη πληρωμής μεταβιβαστικών.	
_____	

---

	do	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		2.600.000
13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα		
13.99.02 Αποσβεσμένο φορτηγό VOLVO		<u>2.600.000</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		2.600.000
13.02 Αυτοκίνητα - Φορτηγά		
13.02.00 Φορτηγό VOLVO		<u>2.600.000</u>

Μεταφορά αντιθέτου στον κύριο

---

	do	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		1.200.000
13.02 Αυτοκίνητα - Φορτηγά		
13.02.00 Φορτηγό VOLVO		<u>1.200.000</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟ/ΤΑ		1.200.000
81.03 Έκτακτα κέρδη		
81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μετ. μέσων		<u>1.200.000</u>

Προκύψαν κέρδος από φορτηγό VOLVO.

---

**Σημείωση:** Σε περίπτωση εκποίησης παγίου περιουσιακού στοιχείου (εκτός ακινήτων) τα πιθανά έξοδα εκποίησης που προκύπτουν προσαυξάνουν την αρχική αξία κτήσης του στοιχείου.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **5.1 Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων από νομική άποψη**

Η νομοθεσία με μια σειρά Νόμων και διαταγμάτων ρυθμίζει το κάθε τι που έχει σχέση με τις αποσβέσεις (κυριότερος νόμος 2190/1920 περί Α.Ε. και Π.Δ. 88/1973, Ν.Δ. 3323/55, Ν.Δ. 1071/71, Π.Δ. 99/1977, Ν.2065/92 κ.τ.λ.). Σύμφωνα με τη νομολογία δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων έχουν κυρίως οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ενώ στις επιχειρήσεις Α' και Β' κατηγορίας τα Κ.Β.Σ. οι αποσβέσεις υπολογίζονται εξωλογιστικά.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Ν.2190/1920 τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους κατασκευής τους, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις (άρθρο 43 παρ. 5 περιπτ. α' Ν.2190/1920) εκτός από τις περιπτώσεις υποτίμησης της αξίας τους.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης πρέπει να είναι ανάλογες της ετήσιας μείωσης της αξίας του στοιχείου που αποσβένεται, η οποία οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίησή του στοιχείου αυτού όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του (άρθρο 43 παρ. 5 περιπτ. δ' εδάφ. α'). Αυτή η βασική αρχή, αναιρείται στη συνέχεια από τον ίδιο το νόμο με την υιοθέτηση των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων.

Η απόσβεση του κάθε στοιχείου, πρέπει να ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησης του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε



φορά. Μια οικονομική μονάδα, λοιπόν, δεν μπορεί να μην κάνει σε κάποια χρήση αποσβέσεις, επειδή στις προηγούμενες χρήσεις είχε υπολογίσει και καταλογίσει αποσβέσεις μεγαλύτερες από την ετήσια μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων, καθώς επίσης να μην κάνει σε μια χρήση αποσβέσεις με την προοπτική να διενεργήσει μεγαλύτερες αποσβέσεις σε επόμενες χρήσεις.

Οι τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων (άρθρο 43 παρ. 5 περιπτ. δ' εδάφ. β'). Σύμφωνα με τον Εμμ. Σακέλλη, ο νόμος 2190/1920, με την αποδοχή των πρόσθετων αποσβέσεων και με την απόφαση που ορίζει ότι οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με βάση τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά, εναρμονίζεται πλήρως με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας περί αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων και δεν αφήνει περιθώρια ορθής αντιμετώπισης των αποσβέσεων με τις σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις.

Η διάταξη του άρθρου 35 παρ. 2 του Ν.2190/1920 θέτει φραγμό στη διενέργεια αποσβέσεων προς τα πάνω, σύμφωνα με τον Εμμ. Σακέλλη είναι αμφίβολης σκοπιμότητας, αφού οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με τους συντελεστές που προβλέπονται από την ισχύουσα ειδική νομοθεσία και περιορίζεται, μόνο στις πρόσθετες αποσβέσεις της φορολογικής νομοθεσίας και τούτο διότι οι πρόσθετες αποσβέσεις των αναπτυξιακών νόμων είναι προαιρετικές και συνεπώς μπορεί η Α.Ε. να διενεργεί τέτοιες αποσβέσεις, κατά βούληση, και κατά κανόνα, φυλάσσει τις

πρόσφατες αποσβέσεις για τις κερδοφόρες χρήσεις έτσι ώστε να μειώνει το φόρο εισοδήματος. Επίσης, σημειώνουμε πως οι πρόσθετες αποσβέσεις αποτελούν ένα μέσο άσκησης μερισματικής πολιτικής.

## **5.2 Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.**

Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων πρέπει να υπολογίζονται και να απεικονίζονται σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο τίθεται σε εφαρμογή υποχρεωτικά από 1η Ιανουαρίου 1993. Οι κυριότερες αρχές είναι οι εξής:

α) Ο Φορολογικός νόμος ορίζει ανώτατα όρια συντελεστών αποσβέσεων, για διάφορες κατηγορίες παγίων στοιχείων τα οποία δεν μπορεί να υπερβεί η επιχείρηση. Σήμερα ισχύουν οι συντελεστές του Π.Δ.88/1973 και είναι ετήσιοι. Οι συντελεστές αυτοί, καλύπτουν κατά τεκμήριο, τη φθορά από τη χρήση, και την πάροδο του χρόνου καθώς επίσης και την οικονομική απαξίωση των παγίων στοιχείων.

β) Η αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος και ο έμμεσος τρόπος απόσβεσης.

γ) Δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός αποσβέσεων με μεγαλύτερους συντελεστές από αυτούς που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, καθώς επίσης και με συντελεστές μικρότερους από αυτούς που προβλέπει σαν υποχρεωτικούς.

δ) Η διενέργεια και ο καταλογισμός αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν η οικονομική μονάδα παρουσίαζε κέρδη ή όχι μέχρι

το 1992. Σύμφωνα με το ν.2065/1992 καταργήθηκε το υποχρεωτικό διενέργειας αποσβέσεων για τις επιχειρήσεις που κλείνουν Ισολογισμό μετά την 31/12/1992. Επίσης η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται όταν το σύνολο των αποσβέσεων γίνει ίσο (μείον μια μονάδα) με την αποσβεστέα αξία του στοιχείου.

ε) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να λειτουργεί ή να χρησιμοποιείται. Αν ο χρόνος λειτουργίας του ή χρησιμοποίησής του δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσης, τότε η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόδοσης, όσοι είναι και οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσης, στους οποίους, βέβαια, συμπεριλαμβάνεται και ο μήνας στον οποίο το πάγιο άρχισε να λειτουργεί ή να χρησιμοποιείται.

στ) Στα πάγια στοιχεία, τα οποία παραμένουν σε αδράνεια συνέχεια πέρα από έξι μήνες, οι αποσβέσεις υπολογίζονται για το διάστημα αυτό με μειωμένους συντελεστές. Οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές καθορίζονται κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, ταυτόχρονα με το καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

ζ) Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε λογιστική χρήση, καταλογίζονται σε αυτή με χρέωση των λογαριασμών 66 "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ" και 85 "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ" και με πίστωση των αντιθέτων λογαριασμών που προβλέπονται από το Σχέδιο λογαριασμών, δηλαδή 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99. Για παράδειγμα η εγγραφή είναι:

---

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ. ΣΤΟΙΧ. ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.99

Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα

---

η) Τέλος, οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση και αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλ. τη λειτουργία παραγωγής, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης, όπως και τη διοικητική λειτουργία) καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 “ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ” και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80 “ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ”. Αν η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τ’ αναλυτικά αποτελέσματα, δεν εφαρμόσει τις αρχές λογισμού του κόστους, τότε οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 “ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ” κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας. Εν τω μεταξύ, οι πρόσθετες αποσβέσεις που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 “ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ” και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 “ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ”.

### 5.3 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το σύστημα των αποσβέσεων που προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει ορισμένα μειονεκτήματα. Πιο συγκεκριμένα:

i) Προβλέπει σα μοναδική μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων τη σταθερή, με βάση συντελεστές που ορίζονται από τη κείμενη νομοθεσία, κάτι που εφαρμόζεται σήμερα από τις οικονομικές μονάδες λόγω της φορολογικής νομοθεσίας.

Η μόνη διαφορά που υπάρχει μεταξύ του συστήματος των αποσβέσεων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, αφορά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας από την αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων στις περιπτώσεις που είναι αξιόλογη.

ii) Το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθετεί και τις πρόσθετες αποσβέσεις μ' όλα τα μειονεκτήματα που παρουσιάζουν, χωρίς να τις αντιμετωπίζει με τον ενδεδειγμένο λογιστικό τρόπο.

iii) Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου στοιχείου η οποία σύμφωνα πάντα με το Ε.Γ.Λ.Σ. μπορεί να προσδιοριστεί και με βάση την ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο προσδοκεί η οικονομική μονάδα να έχει από το στοιχείο αυτό. Όμως, δε μπορεί να υπολογιστεί η απόσβεση με βάση τη παραγόμενη ποσότητα διότι το Ε.Γ.Λ.Σ. προβέπει σα μέθοδο απόσβεσης τη σταθερή, η οποία απεικονίζει μόνο τη χρονική φθορά των παγίων στοιχείων.

## 5.4 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

### 5.4.1 Γενικά

Η φορολογική νομοθεσία με μια σειρά διατάξεων φροντίζει για τη ρύθμιση των θεμάτων γύρω από τις αποσβέσεις. Η πρώτη φορολογική ρύθμιση έγινε με τον Α.Ν. 332/1936, ο οποίος προέβλεπε με διατάγματα το καθορισμό των ανωτάτων ορίων αποσβέσεων. Επίσης με τον ίδιο νόμο ορίζεται ότι "τα ποσά αποσβέσεων κατά τούτων καθοριζομένων, κατά διαχειριστική περίοδο, θεωρούνται φορολογικώς εκπεστέα εκ των ακαθαρίστων εσόδων προς εξεύρεσιν των φορολογητέων καθαρών κερδών".

Σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία οι αποσβέσεις διακρίνονται σε **τακτικές** και **πρόσθετες**. Από φορολογική άποψη η έννοια των τακτικών αποσβέσεων συμπίπτει περίπου με τη νομική άποψη, δηλ. απόσβεση είναι η μέσω λογιστικών εγγραφών απεικόνιση της βαθμιαίας ελάττωσης της αξίας των παγίων στοιχείων λόγω της χρήσης ή της παρόδου του χρόνου. Οι τακτικές αποσβέσεις διέπονται από τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 και των σχετικών προεδρικών διαταγμάτων. Επίσης, οι τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αξίας κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσηκών και βελτίωσης.

Εξάλλου, οι πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες δεν είναι ουσιαστικά αποσβέσεις αλλά αποτελούν φορολογικό - αναπτυξιακό κίνητρο, καθορίζονται κάθε φορά με Αναπτυξιακούς Νόμους (ο πρώτος Α.Ν. ήταν ο 942/1949, ο οποίος παρείχε πρόσθετες

αποσβέσεις μέχρι 2,5% για κτίσματα, 6% για λοιπά πάγια μόνο από 22 Οκτωμβρίου 1947 και μετά).

Αξίζει να σημειωθεί ότι στις μέρες μας συζητείται η κατάργηση των πρόσθετων αποσβέσεων και η αντικατάστασή τους με αφορολόγητα αποθεματικά.

#### **5.4.2 Ιδιαιτερότητες και εξαιρέσεις των αποσβέσεων.**

Ορισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν ακολουθούν τους νομικούς και φορολογικούς κανόνες που διέπουν την πλειοψηφία των αποσβέσεων. Οι κυριότερες εξαιρέσεις είναι:

##### **Γήπεδα**

Στα πάγια αυτά στοιχεία δεν διενεργούνται αποσβέσεις καθόσο δεν υφίστανται ούτε χρονική ούτε λειτουργική φθορά. Βέβαια, μπορεί ένα γήπεδο να χάσει μέρος από την αξία του (εξαιτίας π.χ μετατοπίσεως του εμπορικού κέντρου), αλλά το γεγονός αυτό δεν αποτελεί λόγο για την αναγνώριση αποσβέσεων στα γήπεδα.

Σε μερικές περιπτώσεις, ένα γήπεδο αχρηστεύεται, από την εξάντληση του εδάφους, εξαιτίας εξορύξεως υλών (χωματοληψία κ.τ.λ.). Σε αυτές τις περιπτώσεις διενεργείται τμηματική απόσβεση της αξίας του γηπέδου, που υπολογίζεται ανάλογα με την αξία της εξορυσσομένης ύλης.

## **Οικοδομές**

Αντίθετα με τα γήπεδα, οι οικοδομές είναι αποσβεστέα στοιχεία, αρκεί μόνο να αποτελούν για την επιχείρηση πάγια στοιχεία και όχι κυκλοφοριακά, δηλαδή δεν προορίζονται για μεταπώληση, όπως συμβαίνει στις οικοδομικές επιχειρήσεις κ.λ.π. Εδώ, όμως χρειάζεται να σημειωθεί ότι η απόσβεση υπολογίζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι στην αξία των γηπέδων.

## **Ανταλλακτικά και Εργαλεία**

Ο νομοθέτης, γνωρίζοντας ότι τα ανταλλακτικά και εργαλεία φθείρονται εύκολα (ταχέα) και ότι η λογιστική τους παρακολούθηση είναι πάρα πολύ δύσκολή, επιτρέπει την ολοσχερή (100%) απόσβεσή τους, μέσα στην χρήση που για πρώτη φορά χρησιμοποιούνται.

## **Ασώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία.**

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζουν τις μεγαλύτερες διαφοροποιήσεις όσον αφορά τις αποσβέσεις τους. Τα άυλα αγαθά που περιλαμβάνονται στην "περιουσία", είναι επιδεκτικά αποσβέσεως, εφόσον η επιχείρηση ζημιώνεται από την αχρήστευσή τους. Για να μπορούν, όμως αυτά τα στοιχεία να αποσβεσθούν πρέπει, η επιχείρηση να τα αγοράσει, και όχι να τα δημιουργήσει η ίδια με τον καιρό. Βέβαια και στην περίπτωση που η επιχείρηση τα δημιουργήσει η ίδια έχουν περιουσιακή αξία, που όμως βρίσκεται σε λανθάνουσα κατάσταση και παίρνει συγκεκριμένη μορφή αμέσως μετά την πώλησή τους, οπότε οι



αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην τιμή που κατέβαλλε ο αγοραστής.

Τα κυριώτερα ασώματα περιουσιακά στοιχεία είναι τα παρακάτω:

### **Έξοδα Ιδρύσεως και Οργανώσεως ή Πρώτης εγκατάστασης.**

Τα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως μπορούν να αποσβεστούν είτε σε μια χρήση, είτε ισόποσα σε πολλές χρήσεις, όχι πάντως πέρα από μια πενταετία (5 έτη). Αυτό ισχύει για όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αντικείμενό τους ή την νομική τους μορφή.

### **Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.**

Σε περίπτωση εξαγοράς δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, που αποτελούν στοιχείο του ενεργητικού, η απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται στην τιμή κτήσεως για τόσα χρόνια όσα είναι αυτά που διαρκεί η προστασία του δικαιώματος.

### **Προνόμια ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας.**

Το κόστος ευρεσιτεχνίας αποσβένεται με ισόποση ετήσια αποσβέση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς της, σε περίπτωση που αυτή έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

### **Υπεραξία της επιχείρησης.**

Η υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill), η οποία δίνει μεγαλύτερη αξία από εκείνη που αντιπροσωπεύουν τα διάφορα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τις πέντε χρήσεις.

Πρέπει να τονιστεί, ότι μια επιχείρηση μπορεί να προβεί σε απόσβεση της υπεραξίας της επιχείρησης, μόνο στην περίπτωση που την απόκτησε. Αντίθετα, σε περίπτωση που τη δημιούργησε μόνη της, δεν μπορεί να γίνει λόγος για απόσβεσή της.

### **Απόσβεση αφερέγγυων επισφαλών απαιτήσεων.**

Εκτός από τα πάγια στοιχεία (ενσώματα, ασώματα, πλάσματικά) σε απόσβεση υπόκεινται οι επισφαλείς καθώς και οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις.

### **5.4.3 Διακρίσεις απόσβεσεων παγίων στοιχείων**

#### **Τακτικές αποσβέσεις**

Οι τακτικές αποσβέσεις αποτελούν το μεγαλύτερο κομμάτι των αποσβέσεων και υπολογίζονται σύμφωνα με όσα έχουν αναφερθεί, μέχρι τώρα.

Οι βασικές αρχές που διέπουν τις τακτικές αποσβέσεις είναι οι εξής:

### **Προαιρετικός χαρακτήρας των τακτικών αποσβέσεων.**

α) Σύμφωνα με το ν.δ. 1077/1971 η διενέργεια τακτικών αποσβέσεων ήταν υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Ωστόσο όμως, σύμφωνα με τις νέες ρυθμίσεις που προβλέπει ο ν. 2065/1992 η διενέργεια τους κατέστη **προαιρετική** από 1/1/1993.

### **Σημείωση: Μεταβολές στον υπολογισμό των αποσβέσεων (Ν.2065/1992)**

Πιο συγκεκριμένα, με το νόμο 2065/1992 έγιναν σημαντικές μεταβολές στον υπολογισμό των αποσβέσεων και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Κατ' αρχήν, καταργήθηκε το υποχρεωτικό της διενέργειας των αποσβέσεων. Για τους ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992 η διενέργεια των αποσβέσεων έγινε προαιρετική, ενώ ορίστηκε ότι τα πάγια στοιχεία αξίας έως 200.000 δρχ το καθένα μπορούν να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Σύμφωνα με τις νέες ρυθμίσεις οι αποσβέσεις θα πραγματοποιούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περυσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτίωσης. Δηλαδή κάθε έτος ο συντελεστής που έχει οριστεί για κάθε πάγιο θ' εφαρμόζεται επί της αρχικής αξίας του συν τις δαπάνες προσθηκών και βελτίωσης, μέχρι της συμπλήρωσης της αξίας του αποσβεστέου στοιχείου. Τα ποσοστά αποσβέσεων έχουν οριστεί με το Π.Δ. 88/1973 όπως αυτό συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με το ν. 1947/1991.

Εξαιρετικά για τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό που αποκτάται μετά τη 1/1/1993, δεν θα εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος αλλά η φθίνουσα. Δηλαδή, κάθε έτος το ποσοστό απόσβεσης δεν θα εφαρμόζεται στην αρχική αξία του παγίου, αλλά επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας. Ο νόμος 2065/1992 έχει δώσει τη δυνατότητα στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και τις λατομικές επιχειρήσεις, καθώς και τις μικτές επιχειρήσεις αυτών, κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις μετά την 30η Δεκεμβρίου 1992 να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και τον εξοπλισμό ως τις 31 Δεκεμβρίου με οποιονδήποτε συντελεστή απόσβεσης επιθυμούν, με απαραίτητη προϋπόθεση όμως ότι το σύνολο των αποσβέσεων των παραπάνω στοιχείων δεν θα υπερβαίνει το 20% των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου.

### **β) Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων.**

Η βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, από φορολογικής άποψης, είναι η αξία κτήσης του στοιχείου προσαυξημένη με δαπάνες βελτίωσης και προσθηκών. Επίσης, σε βάση λαμβάνεται η αξία στην οποία αναπροσαρμόστηκε με βάση ειδικές εκάστοτε διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων (η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται κάθε τέσσερα έτη).

Σε περίπτωση που μια οικονομική μονάδα έλαβε δωρεάν επιχορήγηση για επενδύσεις, το ποσό της επιχορήγησης αφαιρείται από την αξία κτήσης του παγίου στοιχείου ενώ οι τακτικές και οι

πρόσθετες αποσβέσεις υπολογίζονται στο υπόλοιπο ποσό της αξίας κτήσης.

**γ) Οι αποσβέσεις δε πρέπει να υπερβαίνουν την αποσβεστέα αξία.**

Οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της αποσβεστέας αξίας κάθε παγίου στοιχείου και σε καμμία περίπτωση δε πρέπει να υπερβαίνουν την αξία αυτή. Αν μια οικονομική μονάδα εξακολουθεί να πραγματοποιεί αποσβέσεις για κάποιο στοιχείο, μετά τη κάλυψη της αποσβεστέας αξίας του, το επιπλέον αυτό ποσό δε θεωρείται σαν απόσβεση και κατά συνέπεια δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η κάθε επιχείρηση παρακολουθεί τις αποσβέσεις κάθε παγίου στοιχείου, δηλαδή, την αποσβεστέα αξία του στοιχείου, τις αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια του έτους και την αναπόσβεστη αξία του στοιχείου σ' ένα ειδικό βιβλίο καλούμενο ως **"Μητρώο παγίων στοιχείων και αποσβέσεων"** ή σε ειδικές καρτέλλες έτσι ώστε να αποφεύγονται λάθη και παρατυπίες. Πολλές επιχειρήσεις όμως δε τηρούν τέτοιο βιβλίο αλλά υπολογίζουν τις αποσβέσεις επί των υπολοίπων των λογαριασμών των παγίων στοιχείων που ανήκουν σε ομοειδείς κατηγορίες. Αυτή όμως η πρακτική πέρα του ότι δεν ενδείκνυται από διαχειριστική άποψη, αντίκειται και στις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

**Παράδειγμα:** Έστω ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού "κλωστοϋφαντουργικές μηχανές" κάποιας κλωστοϋφαντουργίας "Κ" ανέρχονταν την 31/12/95 σε 10.000.000 δρχ. Οι μηχανές αυτές αποσβένονται με ποσοστό 20%, η αξία κτήσης και οι κανονικές αποσβέσεις μέχρι την 21/12/1995 είχαν ως εξής:

	Χρόνος κτήσης	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις
Μηχανή "Α"	1987	1.000.000	1.000.000(Απ. - 31/12/91)
Μηχανή "Β"	1989	2.000.000	2.000.000(Απ. - 31/12/93)
Μηχανή "Γ"	1992	4.000.000	3.200.000(4.000.000x4x20%)
Μηχανή "Δ"	1993	3.000.000	1.800.000(3.000.000x20%x3)
		10.000.000	8.000.000

Αν η επιχείρηση υπολόγιζε τις αποσβέσεις επί του εκάστοτε υπολοίπου του λογαριασμού προς 20% ετησίως μέχρι την 31/12/1995 θα είχε διενεργήσει επιπλέον αποσβέσεις στις μηχανές που είχαν ήδη αποσβεστεί δρχ. 1.600.000 ως εξής:

Μηχανή "Α" 800.000δρχ. [1.000.000x20%x4(1992-1995)]

Μηχανή "Β" 800.000/1.600.000δρχ. [2.000.000x20%x2(1994-1995)]

Στην πράξη είναι συνηθισμένο το φαινόμενο της διενέργειας αποσβέσεων μεγαλύτερων της αποσβεστέας αξίας που ονομάζεται "υπεραποσβέσεις" στις επιχειρήσεις που δεν παρακολουθούν τις αποσβέσεις κατά στοιχείο σε ειδικά μητρώα ή καρτέλες.

#### δ) Ο χρόνος έναρξης και λήξης της διενέργειας αποσβέσεων.

Στο διάταγμα γύρω από τις αποσβέσεις προβλέπεται ότι η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται από το μήνα που τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο και όχι από το μήνα της αγοράς του ή της καταχώρησής του στα βιβλία της

επιχείρησης. Συνεπώς, αν ένα πάγιο στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε η απόσβεση θα υπολογιστεί σε τόσα δωδέκατα όσοι είναι οι μήνες που μεσολαβούν από το μήνα που τέθηκε σε λειτουργία μέχρι το τέλος της χρήσης.

**Παράδειγμα:** Η επιχείρηση "x" αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 1200.000 την 1/5/1995. Πόση απόσβεση δικαιούται να υπολογίσει στις 31/12/1995 που κλείνει ισολογισμό; (Σ.Α. 10%)

**Λύση:** Από 1/5/1995-31/12/1995 μεσολαβούν 8 μήνες, άρα:  
Ποσό απόσβεσης:  $1200.000 \times 10\% \times 8/12 = 1200.000 \times 10/1000 \times 8/12 = 80.000$

Όταν το συνολικό ποσό των αποσβέσεων γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία (μείον μια δραχμή, μνεία) ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου τότε λήγει ο χρόνος διενέργειας των αποσβέσεων. Κατ' εξαίρεση, για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν εργαλεία και ανταλλακτικά μηχανημάτων, η αξία αυτών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία χρησιμοποιήθηκαν και όχι από τότε που αγοράστηκαν.

#### **ε) Προϋποθέσεις για την αναγνώριση των αποσβέσεων.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παραγρ. 1 του ν.δ. 3323/1955 και τις διατάξεις του άρθρου 1 παραγρ. 3 του Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/1977) για να αναγνωριστεί η απόσβεση σαν έξοδο εκπεστέο από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να συνέτρεχαν οι εξής προϋποθέσεις:

**1)** Το άρθρο 35 του νόμου 3323/55 ορίζει "ότι εκπίπτουνται εκ των ακαθάριστων εσόδων οι αποσβέσεις φθοράς συναφών τη επιχειρήσει εγκαταστάσεων πάσης φύσεως ή μηχανημάτων ή

φθαρτού υλικού και πάσης γενικώς κινητής ή ακινήτου περιουσίας της επιχειρήσεως." Από αυτή τη διάταξη συνεπάγεται ότι ο υπολογισμός των αποσβέσεων δικαιολογείται μόνο στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για τη κάλυψη των αναγκών της και όχι σε στοιχεία ξένης κυριότητας. Άλλωστε, σκοπός της επιχείρησης είναι, με τη διενέργεια των αποσβέσεων, η αντικατάσταση του παγίου στοιχείου που έχει φθαρεί λόγω της χρήσης και λόγω της παρόδου του χρόνου, όπως και για την αντικατάστασή του αυτή η δημιουργία του απαιτούμενου κεφαλαίου. Επομένως δε μπορεί να νοηθεί λογικά η επιδίωξη από την επιχείρηση ν'αντικαταστήσει περιουσιακό στοιχείο ξένης κυριότητας.

Επίσης, μια επιχείρηση που έχει κατασκευάσει κτίσματα με δαπάνες της, σε οικόπεδο κυριότητας τρίτου, δεν έχει δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις. Τα κτίσματα αυτά ανήκουν στον κύριο του οικοπέδου και για την επιχείρηση αναγνωρίζεται κάποιο ποσό έκπτωσης, ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης της αξίας των κτισμάτων διά του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων. (άρθρο 35 ν.δ. 3233/1955). Αν η επιχείρηση λάβει κάποιο αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους, αυτό αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται με τα έτη που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων.

Εξαίρεση του κανόνα της κυριότητας των παγίων περιουσιακών στοιχείων στην επιχείρηση αποτελεί η περίπτωση των παγίων στοιχείων που αγοράζει η επιχείρηση με πίστωση και ο πωλητής παρακρατεί την κυριότητα, μέχρι να αποπληρωθεί το



αντίτιμο της αγοράς. Τότε μόνο έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση και τη νομολογία ότι την απόσβεση διενεργεί η επιχείρηση.

Σε περίπτωση συνεργασίας δύο ή περισσότερων εταιριών για το σχηματισμό νέας προσωπικής εταιρίας, στην οποία συνεισφέρετε και η χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων, η απόσβεση της αξίας των στοιχείων αυτών που συνεκφέρθηκαν, πραγματοποιείται από τις εισφέρουσες εταιρίες και όχι από τη προσωπική εταιρία.

**ii) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται.**

Για να υποβληθεί σε απόσβεση ένα πάγιο στοιχείο πρέπει να χρησιμοποιείται στην επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται. Δηλαδή, αν πρόκειται για μηχανήματα πρέπει να βρίσκονται σε λειτουργία ενώ αν πρόκειται για ακίνητα να χρησιμοποιούνται. Επομένως, περιουσιακά στοιχεία που υπάρχουν στην επιχείρηση χωρίς να λειτουργούν ή να χρησιμοποιούνται αλλά βρίσκονται σε αδράνεια δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

**iii) Οι αποσβέσεις πρέπει να έχουν υπολογιστεί με βάση τα νόμιμα ποσοστά.**

Οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται κάθε έτος με βάση τους νόμιμους συντελεστές ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή όχι. Αν μια επιχείρηση σε μια χρήση δε διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μειωμένα ποσοστά στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, δεν έχει δικαίωμα στις επόμενες χρήσεις να εκπέσει το ποσό της απόσβεσης που αναλογεί στη χρήση που διενέργησε αποσβέσεις. Η επιχείρηση όμως υποχρεώνεται από το Ν.2190/1920

(άρθρο 43 παρ. 5) και τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές να προβεί σε απόσβεση και του κόστους κτήσης που δεν απόσβεσε σε προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν τα ποσά των αποσβέσεων αυτών δεν αναγνωρίζονται σαν εκπεπτέα από τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης. Αν μια επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις με ποσοστά μεγαλύτερα από τα νόμιμα είτε γιατί πιστεύει ότι τα νόμιμα είναι ανεπαρκή είτε διότι θέλει να μειώσει τα διανεμητέα κέρδη της, δε δικαιούται να εκπέσει από τα φορολογητέα της έσοδα το ποσό των αποσβέσεων που είναι πέρα από τα νόμιμα όρια. Από φορολογική άποψη, το ποσό αυτό θεωρείται σαν αποθεματικό και προστίθεται στα λογιστικά κέρδη της χρήσης και υποβάλλεται σε φορολογία. Το αναπόσβεστο τμήμα των παγίων στοιχείων το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά μπορεί η επιχείρηση να το αποσβέσει στις επόμενες χρήσεις μέχρι μηδενισμού της αξίας του.

Όσα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν ή λειτούργησαν για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια της χρήσης, αποσβένονται βάσει μειωμένων ποσοστών (τα μειωμένα ποσοστά συνίσταται σε τόσα δωδέκατα του ετήσιου συντελεστή, όσοι είναι και οι μήνες από το μήνα που χρησιμοποιήθηκε ή λειτούργησε το πάγιο μέχρι το τέλος της χρήσης). Αν η εναρκτήρια χρήση καταλαμβάνει περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους τότε τα ετήσια ποσοστά απόσβεσης θα αυξηθούν ανάλογα. (Δηλαδή: ποσοστό απόσβεσης x διάρκεια χρήσης σε μήνες).

Αν ένα πάγιο στοιχείο, αφού λειτουργήσει, αδρανήσει πρόσκαιρα λόγω διαφόρων παραγόντων (π.χ απεργίες, επισκευές) θα αποσβεστεί με ολόκληρο το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης. Στα

περιουσιακά στοιχεία που αδρανούν σε μόνιμη βάση δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Εν τώ μεταξύ, αν κάποιο περιουσιακό στοιχείο που είναι σε αδράνεια και είτε λόγω της παρόδου του χρόνου ή από τεχνικούς ή οικονομικούς λόγους υπέστη μείωση της αξίας του, η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για τη μείωση αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.δ. 3323/1955. Η μείωση αυτή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

**iv) Το ποσό της απόσβεσης πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.**

Το ποσό της απόσβεσης πρέπει να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης τα οποία πρέπει να τηρούνται βάσει των κανόνων της διπλογραφικής λογιστικής, όπως ορίζεται στο άρθρο 35, παρ. 2 του 3323/1955 τονίζοντας ότι οι εκπτώσεις των αποσβέσεων ενεργούνται μόνο εφόσον έχουν αναγραφεί τα ποσά αυτά στα βιβλία της επιχείρησης. Δηλαδή οι λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων πρέπει να γίνονται στο τέλος κάθε χρήσης κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού. Μπορεί όμως να γίνονται και σε πιο τακτά χρονικά διαστήματα (π.χ κάθε μήνα) προϋπολογιστικά για τη περιοδική κοστολόγηση που τυχόν εφαρμόζει η οικονομική μονάδα.

Σύμφωνα με το άρθρο 41, παρ. 3 του Κ.Φ.Σ. (Πρ.Διατ. 99/1977) για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών α) η αξία κτήσης του παγίου στοιχείου, β) η αναπόσβεστη αξία του και γ) οι αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί. Έστω αν μια επιχείρηση διαθέτει πολλά όμοια στοιχεία πρέπει να γίνει ξεχωριστά για καθένα η ανάλυση αυτή, διότι μόνο έτσι είναι δυνατός ο έλεγχος της τιμής κτήσης, κάθε στοιχείου, του αναπόσβεστου τμήματος και της υπέρβασης του

δεδομένου ανώτατου ορίου συντελεστή απόσβεσης και της αξίας των πραγματοποιημένων βελτιώσεων. Κατ' εξαίρεση, μόνο για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να γίνει η αναγραφή τους κατά ομοειδής κατηγορίες που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή απόσβεσης. Εφόσον όμως η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία-μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων- μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή μ' ένα ποσό κατ' ομοειδείς κατηγορίες: α) την αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων (προσαυξημένων με τις δαπάνες βελτίωσης), β) τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν και γ) την αναπόσβεστη αξία αυτών. Η καταχώρηση των αποσβέσεων στα βιβλία γίνεται συνήθως με τον έμμεσο τρόπο. Τέλος, στη περίπτωση που έχει αποσβεστεί ένα περιουσιακό στοιχείο αλλά παραμένει στη κυριότητα της επιχείρησης αναγράφεται στην απογραφή με αξία μνείας μιας δραχμής.

#### **5.4.4 Αδυναμίες των τακτικών αποσβέσεων.(π.δ. 88/1973).**

Ενώ η καθιέρωση συντελεστών απόσβεσης κατά κατηγορίες παγίων στοιχείων για όλες τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στην Ελλάδα δημιούργησε ένα σταθερό και ομοιόμορφο σύστημα αποσβέσεων εν τούτης προκύπτουν από τη διενέργεια τακτικών αποσβέσεων ορισμένες αδυναμίες. Πιο συγκεκριμένα:

α) Κάθε οικονομική μονάδα αναγκάζεται να χρησιμοποιεί σταθερούς συντελεστές οι οποίοι είναι όμοιοι με των άλλων οικονομικών μονάδων. Όμως αυτοί οι συντελεστές μπορεί να μην ανταποκρίνονται στις ανάγκες κάποιας επιχείρησης. Επίσης, δε λαμβάνεται υπόψη η ιδιαιτερότητα και η τυχόν διαφοροποίηση μιας οικονομικής μονάδας από τις άλλες. Για παράδειγμα ο συντελεστής απόσβεσης ενός μηχανήματος χημικών προϊόντων είναι 12%.

Όμως, είναι πιθανό η συντελεστής να μην ανταποκρίνεται στις ανάγκες απόσβεσης μιας συγκεκριμένης μηχανής κάποιας επιχείρησης επειδή υπάρχει πολύ μεγάλη ποικιλία μηχανών παραγωγής χημικών προϊόντων.

**β)** Οι συντελεστές απόσβεσης έχουν δημιουργηθεί για να καλύπτουν την ετήσια χρονική και λειτουργική φθορά καθώς και την οικονομική απαξίωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Όμως η λειτουργική φθορά εξαρτάται από το χρόνο και το βαθμό λειτουργίας του στοιχείου ο οποίος δε μπορεί να σταθμιστεί με γενικό κανόνα διότι ποικίλλει από επιχείρηση σε επιχείρηση και πολλές φορές μέσα σε μια επιχείρηση από πάγιο σε πάγιο. Δηλαδή, είναι δυνατό μια μηχανή να λειτουργεί 10 ώρες το 24ωρο ενώ μια άλλη λειτουργεί καθ' όλη τη διάρκεια του 24ωρου, ή πάλι μια μηχανή συντηρείται κανονικά ενώ η άλλη είναι παραπτεταμένη και υπολειτουργεί. Συνεπώς, δεν είναι δυνατόν να ισχύουν οι ίδιοι συντελεστές αποσβέσεων.

**γ)** Σαν αποσβεστέα αξία λαμβάνεται πάντα η αξία κτήσης. Δεν υπολογίζεται, δηλαδή, η υπολλειματική αξία που μπορεί σε μερικές περιπτώσεις να 'ναι σημαντική.

**δ)** Οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων στη χώρα μας είναι υψηλότεροι σε σύγκριση με τους συντελεστές που ισχύουν σε άλλες χώρες, π.χ.

Οικοδομές	Π.Δ. 88/1973	Χώρες ΕΟΚ και ΟΟΣΑ	Η.Π.Α.
Εργοστάσια	8%	3,4%	3,6%
Ξενοδοχεία-Κλινικές- Εκπαιδευτήρια	8%	2,5%	2,7%
Τράπεζες	8%	2,5%	2%
Άλλες επιχειρήσεις	5%	2,6%	3%
Μηχανήματα	Π.Δ. 88/1973	Χώρες ΕΟΚ και ΟΟΣΑ	Η.Π.Α.
Διύλιστήρια	15%	11%	6,3%
Χαλυβουργεία	20%	8,5%	5,6%
Ξενοδοχεία-Κλινικές- Εκπαιδευτήρια	20%	9,5%	10%
Λοιπές Επιχειρήσεις	15%	8,5%	10%

#### 5.4.5. ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ.

Η φορολογική Νομοθεσία, στα πλαίσια της οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης της χώρας μας, με διάφορα νομοθετήματα παρέχει τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχειρήσεις, που πληρούν κάποιες προϋποθέσεις, να διενεργούν **πρόσθετες** αποσβέσεις πέρα των τακτικών που αναφέραμε.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις έχουν χορηγηθεί, λοιπόν, σαν φορολογικά-κίνητρα με σκοπό την υποβοήθηση της περιφερειακής και οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Συνήθως, δίνονται σε διάφορες βιομηχανικές, τουριστικές, μεταλλευτικές, κ.λ.π. επιχειρήσεις για την επέκταση της παραγωγικότητάς τους.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους παραγωγής των προϊόντων της επιχείρησης διότι δεν απεικονίζουν τη πραγματική μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων. Διενεργούνται, όμως, στα φορολογικό-αναπτυξιακό κίνητρο. Έτσι λοιπόν πρόσθετες αποσβέσεις μπορούν να διενεργούν επιχειρήσεις των οποίων τα πάγια στοιχεία αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις (π.χ. δε διενεργούνται πρόσθετες αποσβέσεις στα έπιπλα και σκεύη, μεταφορικά μέσα διότι δεν αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις)

Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα. Συνεπώς, αν δε διενεργηθούν πρόσθετες αποσβέσεις σε μια χρήση, η οικονομική μονάδα δικαιούται να διενεργήσει τέτοιες αποσβέσεις στην επόμενη χρήση, όχι όμως σωρευτικά.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησης, όπως ακριβώς και οι τακτικές.

Επίσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν κοστολογούνται αλλά τα ποσά αυτών μεταφέρονται στο λογαριασμό "**Αποτελέσματα χρήσης**".

Τα κυριότερα νομοθετήματα που επιτρέπουν τη διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων είναι οι νόμοι 1116/1981, 1262/1982, 1892/1990, και το ν.δ. 3765/1957. Παρακάτω εξετάζουμε συνοπτικά τους νόμους αυτούς.

#### **α) Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του νόμου 1116/1981**

Σύμφωνα με το νόμο αυτό καθορίζονται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης πρόσθετων αποσβέσεων στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με ειδικές προσαυξήσεις στους συντελεστές.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του νόμου 1116/1981 στις βιοτεχνίες, βιομηχανικές, μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οι πρόσθετες αποσβέσεις στα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπολογίζονται με τους συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων που ισχύουν κάθε φορά, οι οποίοι προσαυξάνονται με ποσοστά τα οποία διαφοροποιούνται ανάλογα με τη περιοχή που πραγματοποιείται η επένδυση, καθώς και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας. Έτσι έχουμε:

Επιχειρήσεις : Βιομηχανικές, Βιοτεχνικές και μεταλλευτικές				Επιχειρήσεις: Ξενοδοχειακές
Περιοχή	α' βάρδια	β' βάρδια	γ' βάρδια	
A	-	25%	50%	25%
B	25%	50%	75%	50%
Γ	50%	100%	150%	100%

Εδώ θα πρέπει να σημειώσουμε πως για τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην περιοχή Α, εφαρμόζουν τα ποσοστά της περιοχής Α ενώ όσες είναι εγκατεστημένες στις περιοχές Β και Γ εφαρμόζουν τα ποσοστά της περιοχής Γ.

Ο νόμος ορίζει ότι οι επιχειρήσεις που εργάζονται με δύο βάρδιες θα πρέπει, για να έχουν το δικαίωμα του αυξημένου ποσοστού πάνω στους συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων, ο ετήσιος μέσος όρος (ποσοστό) του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στη δεύτερη βάρδια να είναι τουλάχιστον το 60% του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στη πρώτη βάρδια.



Ομοίως, αν η επιχείρηση απασχολεί δεύτερη και τρίτη βάρδια εργατών για να έχει δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις αυξημένου ποσοστού, θα πρέπει ο ετήσιος μέσος όρος του αριθμού των εργατών που εργάζονται στις δύο αυτές βάρδιες να είναι το 90% του αριθμού της πρώτης βάρδιας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 20 του νόμου, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές όσο και οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που έχουν πάρει επιχορήγηση για την απόκτηση των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων διενεργούν τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις αυτών αφού πρώτα αφαιρέσουν το ποσό της επιχορήγησης από την αξία κτήσης του κάθε στοιχείου.

### **β) Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του Ν. 1262/1982.**

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 15 του νόμου 1262/1982, όλες οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στη παράγραφο 1 του άρθρου 2 του νόμου αυτού δηλ. κυρίως α) οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, χειροτεχνικές β) οι γεωργικές, κτηνοτροφικές και αλιευτικές γ) οι μεταλλευτικές και εξορυκτικές δ) οι επιχειρήσεις αγροτικών ή αγροτοβιομηχανικών συνεταιρισμών ε) οι ναυπηγοεπισκευαστικές στ) οι ξενοδοχειακές, οι ξενώνες, κατασκευαστικά κέντρα (CAMPING) και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών, κέντρων χειμερινού τουρισμού κ.τ.λ.) μπορούν να ενεργούν εκτός από τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις στα πάγια περιουσιακά στοιχεία, με τη προϋπόθεση ότι τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις. Σύμφωνα με το νόμο αυτό οι πρόσθετες αποσβέσεις υπολογίζονται αφού οι επιχειρήσεις υπαχθούν σε μία από τις τέσσερις περιοχές

που έχει χωριστεί η επικράτεια ειδικά για την εφαρμογή του συγκεκριμένου νόμου. Δηλαδή, οι πρόσθετες αποσβέσεις υπολογίζονται σε ποσοστό του συντελεστή των τακτικών αποσβέσεων ανάλογα με τη περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας. Τα ποσοστά αυτά είναι:

Περιοχή	Α' βάρδια	Β' βάρδια	Γ' βάρδια
Α	-	20%	40%
Β	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%
Δ	50%	100%	150%

Οι μεταλλευτικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την περιοχή που είναι εγκατεστημένες, διενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της περιοχής Γ, εκτός αν ο τόπος εγκατάστασής τους είναι η Δ περιοχή αυτής. Επίσης, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών (εκτός των βιομηχανικών) και τα κατασκηνωτικά κέντρα διενεργούν τις αποσβέσεις, της πρώτης βάρδιας ανάλογα βέβαια με τη περιοχή που είναι εγκαταστημένες.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί εργάτες σε δύο βάρδιες για να έχει δικαίωμα να διενεργήσει τις πρόσθετες αποσβέσεις, θα πρέπει ο μέσος ετήσιος όρος του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στη δεύτερη βάρδια να είναι τουλάχιστον το 50% αυτών που απασχολούνται στη πρώτη βάρδια. Το μέσο ετήσιο ποσοστό του αριθμού των εργατών

υπολογίζεται αν προσθέσουμε τους αριθμούς των εργατών που εργάζονται σε κάθε χρονική μονάδα (μήνας, εβδομάδα, κ.λ.π.) κατά τη διάρκεια του έτους και διαιρέσουμε το άθροισμα με το πλήθος των χρονικών μονάδων του έτους (12 μήνες ή 52 εβδομάδες). Επίσης, όσες επιχειρήσεις απασχολούν εργάτες σε τρεις βάρδιες, για να διενεργήσουν πρόσθετες αποσβέσεις θα πρέπει ο μέσος ετήσιος όρος του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στη δεύτερη και τρίτη βάρδια να είναι τουλάχιστον το 80% αυτών που απασχολούνται στη πρώτη βάρδια (παρ. 3 άρθρο 15).

Αν μια επιχείρηση λάβει δωρεάν επιχορήγηση, το ποσό της επιχορήγησης αφαιρείται από την αξία κτήσης του παγίου στοιχείου ενώ οι πρόσθετες και τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται στο υπόλοιπο.

Αν δε η διεξαγωγή των καθαρών κερδών της επιχείρησης, λόγω ανακρίβειας των λογιστικών της βιβλίων, προσδιοριστεί εξωλογιστικά, τότε για τη διαμόρφωση του συντελεστή καθαρού κέρδους λαμβάνονται υπόψη, εκτός από τις τακτικές και οι πρόσθετες αποσβέσεις.

Όπως είπαμε, το ποσό των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το νόμο 1262/1982 πρέπει να μειώνει την αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων προκειμένου να υπολογιστούν οι τακτικές και οι πρόσθετες αποσβέσεις. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται στο κόστος κτήσης ενώ από το λογαριασμό της επιχορήγησης να μεταφέρεται στο λογαριασμό "Αποτέλεσμα χρήσης", ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των αποσβεσίμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με επιχορηγήσεις.

Σε περίπτωση που η επιχορήγηση δόθηκε για περισσότερα από ένα πάγια στοιχεία τότε για του υπολογισμό των αποσβέσεων επιμερίζουμε το ποσό της επιχορήγησης σε μέρη ανάλογα με βάση το κόστος κτήσης καθενός παγίου στοιχείου για το οποίο δόθηκε η επιχορήγηση.

Για την καλύτερη κατανόηση της διαδικασίας του υπολογισμού των αποσβέσεων δίνεται το ακόλουθο παράδειγμα.

**Παράδειγμα:** Η υφαντουργική επιχείρηση "Χ" είναι εγκατεστημένη στην περιοχή Δ και στις 31/12/1991 έχει τα εξής πάγια στοιχεία : κτίρια 6.000.000, μηχανήματα και εγκαταστάσεις 10.000.000, μεταφορικά μέσα 4.000.000 για τα οποία έλαβε συνολική επιχορήγηση 6.000.000δρχ. Η επιχείρηση εργάζεται μια βάρδια.

Ακολουθούμε την εξής διαδικασία:

i) Προσδιορίζεται αρχικά το ποσοστό της επιχορήγησης που αναλογεί σε κάθε περιουσιακό στοιχείο.

ΕΠΙΧΟΡΗΓ. : Κτίρια ->  $6.000.000 \times 6.000.000 / 20.000.000 = 1.800.000$

Μηχ. & εγκ.->  $6.000.000 \times 10.000.000 / 20.000.000 = 3.000.000$

Μετ. μέσα ->  $6.000.000 \times 4.000.000 / 20.000.000 = \underline{1.200.000}$

Σύνολο : 6.000.000

ii) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις στο κόστος κτήσης.

<u>Στοιχείο</u>	<u>Κόστος Κτήσης</u>		<u>Αποσβέσεις</u>		<u>Σύνολο</u>	
			<u>Τακτικές</u>	<u>Πρόσθετες</u>		
Κτίρια	6.000.000	8%	4.800.000	4%	240.000	720.000
Μηχ.&Εγκ	10.000.000	12%	1.200.000	6%	600.000	1.800.000
Μετ.μέσα	4.000.000	20%	<u>800.000</u>	10%	<u>400.000</u>	<u>1.200.000</u>
			2.480.000		1.240.000	3.720.000

iii) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις στην επιχορήγηση.

<u>Στοιχείο</u>	<u>Ποσό</u>		<u>Αποσβέσεις</u>		<u>Σύνολο</u>	
	<u>επιχορήγησης</u>		<u>Τακτικές</u>	<u>Πρόσθετες</u>		
Κτίρια	1.800.000	8%	144.000	4%	72.000	216.000
Μηχ.&Εγκ	3.000.000	12%	360.000	6%	180.000	540.000
Μετ.μέσα	1.200.000	20%	<u>240.000</u>	10%	<u>120.000</u>	<u>360.000</u>
			744.000		372.000	1.116.000

### **γ) Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του ν.δ. 3765/1957**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 3323/1955 άρθρο 32 παρ.2, η υπεραξία (δηλ. η διαφορά που προκύπτει αν από τη τιμή πώλησης του στοιχείου αφαιρεθεί η τιμή κτήσης και οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί σ' αυτό ή ακόμα η διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και αναπόσβεστης αξίας του στοιχείου) που προκύπτει από τη πώληση ή τη διάθεση με κάποιο άλλο τρόπο ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ'πηγή) το οποίο φορολογείται στη χρήση που πραγματοποιήθηκε. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 3765/1957 δίνεται η δυνατότητα να μη φορολογηθεί εφόσον αυτό χρησιμοποιηθεί ως πρόσθετη απόσβεση (πέρα των τακτικών) άλλων μηχανημάτων της επιχείρησης ή άλλων βιομηχανικών γενικά εγκαταστάσεων της κατά το έτος πραγματοποιήσής της. Επίσης από τις διατάξεις αυτές παρέχεται η ευχέρεια, η απαλλαγή αυτή να συνεχιστεί και για το αμέσως επόμενο ή μεθεπόμενο έτος, εφόσον το τυχόν υπόλοιπο της υπεραξίας χρησιμοποιηθεί επίσης ως πρόσθετη απόσβεση νέων μηχανημάτων και βιομηχανικών εγκαταστάσεων που μπορεί ν' αποκτήσει κατά τα δύο αυτά έτη. Σε περίπτωση που εξακολουθεί να παραμένει υπόλοιπο από την υπεραξία, τότε αυτό θα υπαχθεί σε φορολογία. Σήμερα εφαρμογή των διατάξεων αυτών μπορούν να κάνουν μόνο οι βιομηχανίες που είναι εγκατεστημένες στις περιοχές Β και Γ και από τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στη περιοχή Α μπορούν να κάνουν χρήση μόνο εκείνες που απασχολούν εργάτες σε δεύτερη και τρίτη βάρδια.

Παλαιότερα οι διατάξεις αυτές είχαν εφαρμογή σε βιομηχανικές κ.λ.π. επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους.

#### **δ) Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του ν. 1892/1990**

Πρόκειται σε γενικές γραμμές για μια παρόμοια ρύθμιση υπολογισμού πρόσθετων αποσβέσεων όμοια με τη ρύθμιση του νόμου 1262/1982.

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του νόμου 1892/1982 όλες οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στη παρ.1 του νόμου (δηλαδή κυρίως α) οι μεταποιητικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και χειροτεχνικές επιχειρήσεις όλων των κλάδων, β) οι γεωργικές, δασικές, κτηνοτροφικές και αλιευτικές, γ) οι μεταλλευτικές και υλοτομικές, δ) επιχειρήσεις αξιοποίησης αγροτικών, βιομηχανικών και αστικών απορριμμάτων, ε) ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ξενώνες, κατασκηνωτικά κέντρα (campings), επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού και στ) επιχειρήσεις οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή συνεταιρισμοί) έχουν το δικαίωμα να πραγματοποιήσουν πρόσθετες αποσβέσεις για παραγωγικές επενδύσεις.

Οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων των παραπάνω επιχειρήσεων που ισχύουν κάθε φορά, αυξάνονται, όταν πρόκειται για πάγια περιουσιακά στοιχεία που θ' αποκτηθούν μέσα στην έναρξη ισχύος αυτού του νόμου ανάλογα με την περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας.

Τα ποσοστά αυτά είναι:

Περιοχή	α' βάρδια	β' βάρδια	γ' βάρδια
Α		20%	40%
Β	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%
Δ	50%	100%	150%

Οι μεταλλευτικές επιχειρήσεις των περιοχών Α και Δ διενεργούν πρόσθετες αποσβέσεις με βάση τους συντελεστές των περιοχών αυτών ενώ οι υπόλοιπες παραπάνω επιχειρήσεις διενεργούν πρόσθετες αποσβέσεις με βάση τους συντελεστές της περιοχής Γ, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης. Επίσης, για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών, τα κατασκηνωτικά κέντρα (camping) και τα κέντρα χειμερινού τουρισμού ισχύουν οι συντελεστές της πρώτης βάρδιας.

Για την εφαρμογή όμως των παραπάνω, απαιτείται απασχόληση στη δεύτερη βάρδια αριθμού εργατών που αναλογεί σε μέσο ετήσιο ποσοστό ίσο τουλάχιστο προς το ήμισυ (50%) αυτών που απασχολούνται στη πρώτη βάρδια και εφόσον απασχολεί και τρίτη βάρδια απασχόλησης αριθμού εργατών που αναλογεί σε μέσο ετήσιο ποσοστό ίσο τουλάχιστον προς τα τέσσερα πέμπτα (80%) αυτών που απασχολούνται στη πρώτη βάρδια.

Για τον υπολογισμό των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων, αφαιρείται από την αξία κτήσης των παγίων στοιχείων το ποσό των δωρεάν επιχορηγήσεων που λαμβάνει η επιχείρηση από το Δημόσιο. Επιπλέον, στη περίπτωση που τα



βιβλία της επιχείρησης κριθούν ανειλικρινή, γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης και οι πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέσα στη χρήση μειώνουν τα κέρδη που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

#### **5.4.6 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στην από οικονομολογιστική άποψη έννοια των αποσβέσεων.**

Σύμφωνα με τον Ε. Σακέλλη οι πρόσθετες αποσβέσεις, από οικονομικής άποψης, δεν είναι αποσβέσεις. Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν **“αποσβέσεις”** για τον κύριο λόγο ότι το ύψος τους εξαρτάται από την περιοχή στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση, δηλαδή με λίγα λόγια εξαρτάται από την επιθυμία του νομοθέτη για το πόσο θέλει να συμβάλει στην περιφερειακή - οικονομική ανάπτυξη της χώρας, και από τα όσα έχουμε αναφέρει, το ύψος των αποσβέσεων δεν έχει καμία σχέση με τον τόπο εγκατάστασης της επιχείρησης αλλά είτε από τη λειτουργική, χρονική, οικονομική, φθορά που υπέστησαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στη συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, είτε από το κόστος κτήσης των υπηρεσιών που πρόσφεραν στην επιχείρηση τα πάγια στοιχεία στη συγκεκριμένη λογιστική περίοδο.

Έτσι σύμφωνα με το νόμο 1262/192 μια βιομηχανική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Αττική και απασχολεί μια βάρδια εργασίας δεν έχει δικαίωμα να διενεργήσει πρόσθετες αποσβέσεις, ενώ μια επιχείρηση του ίδιου κλάδου που είναι εγκατεστημένη π.χ. στη Χίο και εργάζεται με μια βάρδια μπορεί να διενεργήσει πρόσθετες αποσβέσεις κατά 50%. Επομένως είναι

αυτονόητο ότι ο τρόπος εγκατάστασης μιας επιχείρησης δεν είναι δυνατό να αποτελέσει το μέτρο για τη διενέργεια αποσβέσεων.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις από οικονομική άποψη, που υπολογίζονται στην περιοχή Α για τις β' και γ' βάρδιες μπορούν να χαρακτηριστούν σαν αποσβέσεις μόνο με την προϋπόθεση ότι ανταποκρίνονται στη λειτουργική φθορά των παγίων στοιχείων λόγω της αυξημένης λειτουργίας τους οπότε πρέπει να υπολογίζονται και να κοστολογούνται, όπως οι τακτικές αποσβέσεις.

Όπως ειπώθηκε παραπάνω, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μέθοδο απόσβεσης που η ίδια επέλεξε και σε περίπτωση μεταβολής αυτής θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτή τη μεταβολή καθώς και η επίδρασή της. Στην περίπτωση όμως των πρόσθετων αποσβέσεων, εφόσον ο νομοθέτης δίνει τη δυνατότητα στους επιχειρηματίες να αποφασίσουν για τη διεξαγωγή ή όχι πρόσθετων αποσβέσεων σε κάθε χρήση, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι ο υπολογισμός τέτοιων αποσβέσεων σε μια χρήση σε αντίθεση με την προηγούμενη που δεν υπολογίστηκαν καθόλου τέτοιες αποσβέσεις, ή διενεργήθηκαν αποσβέσεις με ποσοστά, όμως, διαφορετικά από εκείνα της προηγούμενης χρήσης, αποτελούν δίχως άλλο αλλαγή της μεθόδου απόσβεσης που δε δικαιολογείται, αφού οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται ανεξάρτητα από το αν μεταβλήθηκαν ή όχι οι συνθήκες που δικαιολογούν τη διενέργειά τους. Αρκεί, βέβαια, να υπάρχουν κέρδη στην επιχείρηση τα οποία ο επιχειρηματίας δεν επιθυμεί να διανέμει, οπότε υιοθετεί τη λύση των πρόσθετων αποσβέσεων.

Επίσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις διενεργούνται από τις επιχειρήσεις που επιθυμούν στις κερδοφόρες χρήσεις τους να περιορίσουν τα διανεμόμενα κέρδη και το φόρο εισοδήματος επί των κερδών. Από τα παραπάνω λοιπόν συμπεραίνουμε ότι οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι αποσβέσεις αλλά μπορούμε να τις χαρακτηρίσουμε σαν **“αφορολόγητα αποθεματικά”**. Τα αποθεματικά αυτά είναι προσωρινά, διότι με την πάροδο του χρόνου εξαφανίζονται με το ρυθμό που τα αποσβεσθέντα ήδη πάγια περιουσιακά στοιχεία φθείρονται και αναλίσκονται, χωρίς η επιχείρηση να πραγματοποιεί πλέον τακτικές αποσβέσεις για αυτά. Έτσι λοιπόν με το σύστημα των πρόσθετων αποσβέσεων μεταφέρονται αποτελέσματα από τις χρήσεις που υπολογίζονται οι πρόσθετες αποσβέσεις, σε επόμενες χρήσεις που τα αποσβεσμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία εξακολουθούν να λειτουργούν και να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση.

#### **5.4.7. Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στις διατάξεις του Ν.2190/1920**

Οι πρόσθετες αποσβέσεις έρχονται σε αντίθεση με το νόμο 2190/1920 ο οποίος τονίζει ότι οι αποσβέσεις πρέπει να είναι ανάλογες με τη φθορά των στοιχείων καθώς και με τη διάρκεια χρησιμοποίησής τους, δηλαδή να είναι **“λελογισμένες”** και να μην υπερβαίνουν την **“Εμπορικώς δικαιολογημένη κλίμακα”**.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις όμως πραγματοποιούνται καθ' υπέρβαση της **“Εμπορικώς δικαιολογημένης κλίμακας”**, της ανάλωσης της φθοράς και της διάρκειας χρησιμοποίησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, αφού η αξία των στοιχείων αυτών αποσβένεται μέσα σε μικρό χρονικό διάστημα, ενώ αυτά

εξακολουθούν να λειτουργούν και να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση.

Οι πρόσθετες, ακόμα, αποσβέσεις αντίκεινται στο νόμο 2190/1920 και στο άρθρο 42β' παρ. 1 που αναφέρεται στη βασική λογιστική αρχή της **"αυτοτέλειας των χρήσεων"**, δηλαδή ότι ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης πρέπει να εμφανίζει τα κέρδη που επιτεύχθηκαν πραγματικά και επίσης και τις πραγματοποιηθείσες ζημίες. Με τον υπολογισμό όμως και τον καταλογισμό των πρόσθετων αποσβέσεων, τα αποτελέσματα χρήσης εμφανίζονται μειωμένα κατά το ποσό των αποσβέσεων αυτών σε όφελος των αποτελεσμάτων των επόμενων χρήσεων στις οποίες θα λειτουργούν τα ήδη αποσβεσμένα πάγια στοιχεία και για τα οποία δε θα υπολογίζονται πλέον τακτικές αποσβέσεις.

Κατά συνέπεια, στις χρήσεις που λογίζονται πρόσθετες αποσβέσεις παραβιάζονται οι διατάξεις του νόμου και του καταστατικού περί διαθέσεως (διανομής και αποθεματοποίησης) των κερδών. Έτσι σε αυτές τις χρήσεις παρουσιάζονται τα ακόλουθα προβλήματα:

- I) Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται μικρότερο.
- II) Το μέρισμα των μετοχών υπολογίζεται μικρότερο στην περίπτωση που το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό, δίνει ποσό μεγαλύτερο του 6% επί του Καταβεβλημένου Κεφαλαίου.
- III) Τα συμφέροντα των δικαιούχων επί του υπολοίπου των κερδών θίγονται (π.χ. των μελών Δ.Σ., κατόχων ιδρυτικών τίτλων, κατόχων κερδοφόρων ομολογιών, του προσωπικού της επιχείρησης).

Τα παραπάνω ποσά που διανέμονται στην προκειμένη περίπτωση μειωμένα σε επόμενες χρήσεις διανέμονται αυξημένα, όταν λόγω μη υπολογισμού αποσβέσεων επί των λογιστικά αποσβεσμένων στοιχείων, τα κέρδη εμφανίζονται αυξημένα. Δηλαδή και στις επόμενες χρήσεις επαναλαμβάνονται οι παραπάνω παραβάσεις, αλλά με αντίστροφη φορά.

Ένα άλλο πρόβλημα που γεννάτε είναι το κατά πόσο επιβάλλεται η διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων για να αντιμετωπιστούν μέχρι ένα βαθμό οι νοθεύσεις που επιφέρει ο πληθωρισμός στα αποτελέσματα και γενικά στις οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους.

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει αποσβεστέα αξία των πάγιων στοιχείων είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους ανεξάρτητα από το αν αυτή υπόκειται σε μείωση λόγω των νομισματικών διακυμάνσεων. Επομένως σε περιόδους νομισματικής υποτίμησης η επιχείρηση καταλήγει σε απώλεια του κεφαλαίου της.

Οι οπαδοί της λογιστικής του ιστορικού κόστους προκειμένου να προβούν στην εξουδετέρωση των επιπτώσεων του πληθωρισμού στα λογιστικά μεγέθη υιοθετούν κάποιες συντηρητικές λύσεις, μια εκ των οποίων είναι και η υποεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των πάγιων στοιχείων, δηλαδή οι επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Το ερώτημα είναι αν η Λογιστική του ιστορικού κόστους δικαιολογεί τις πρόσθετες αποσβέσεις. Αυτές όμως όπως έχει αναφερθεί πιο πάνω παραβιάζουν βασικές λογιστικές αρχές και αλλοιώνουν τα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Εξάλλου το ύψος των αποσβέσεων αυτών δεν έχει

καμία αντιστοιχία με το ρυθμό του πληθωρισμού, καθιερώνεται αποκλειστικά με αναπτυξιακά κίνητρα.

Το θέμα πάντως έχει μόνον θεωρητική σημασία διότι οι αποσβέσεις - φορολογικά τουλάχιστον - υπολογίζονται πάντα επί της αρχικής τιμής κτήσης ακόμα και σε περιόδους βαθιάς νομισματικής διακυμάνσεως. Επίσης αναφέρουμε ότι στη Γαλλία επιτρέπεται ο σχηματισμός ορισμένων προβλέψεων και επιπλέον ο φορολογικός νόμος επέτρεψε την αναπροσαρμογή των ισολογισμών σε σταθερό νόμισμα, ώστε να μειώνεται σημαντικά η επίδραση που ασκεί στα αποτελέσματα χρήσης ο υπολογισμός των αποσβέσεων βάση της τιμής κτήσης.

#### **5.4.8 Κοστολογικές - μη κοστολογικές αποσβέσεις.**

Η απόσβεση αποτελεί παραγωγική δαπάνη για τις οικονομικές μονάδες και συνιστά βασικό στοιχείο κόστους. Μέχρι το 1970 που τέθηκε σε εφαρμογή το Ν.Δ. 587/1970 ο συνυπολογισμός των αποσβέσεων σαν παραγωγική δαπάνη είχε αφεθεί στη διάθεση της οικονομικής μονάδας και φορολογικά ήταν ελεύθερη να ενεργήσει κατά βούληση. Παρά τους κανόνες της Ιδιωτικής Οικονομικής και της Λογιστικής η θεώρηση των αποσβέσεων ως στοιχείο κόστους ήταν επιβεβλημένη, πολλές όμως οικονομικές μονάδες για διάφορους λόγους δεν προέβαιναν σε αυτή την ενέργεια.

Από το οικονομικό έτος 1970, χρόνος ισχύος του Ν.Δ.587/1970 και σύμφωνα με τον αρχικό νόμο 3323/1950 (άρθρο 33) οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές οικονομικές μονάδες προκειμένου να προσδιορίσουν το κόστος των μενόντων προϊόντων συνυπολογίζουν στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και

ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων. Δηλαδή από αυτά προκύπτει ότι μόνο οι τακτικές αποσβέσεις κοστολογούνται διότι κατά το νόμο οι αποσβέσεις αυτές ανταποκρίνονται στην πραγματική μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν κοστολογούνται διότι παρέχονται στις οικονομικές μονάδες ως φορολογικό κίνητρο για ανάπτυξη της οικονομίας και για βιομηχανική αποκέντρωση. Όσον αφορά τη λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων, **οι κοστολογικές (τακτικές) μεταφέρονται στη Γενική Εκμετάλλευση ενώ οι μη κοστολογικές (πρόσθετες) μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης.**

Γενικά μπορούμε να πούμε, ότι η διάκριση των αποσβέσεων σε κοστολογικές και μη αποτελεί μια σημαντική πτυχή της Λογιστικής λειτουργίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δίνει ιδιαίτερη έμφαση στη διάκρισή τους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### 6.1 Λογιστική αντιμετώπιση των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων

#### Παραδείγματα - Εφαρμογές

1. Η βιομηχανική επιχείρηση "PROFIT A.E." η οποία είναι εγκατεστημένη στην περιοχή "Α" έχει δυο βάρδιες λειτουργίας και διενεργεί αποσβέσεις κτιρίων αξίας κτήσης 12.000.000δρχ και αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων (μεταφορικά μέσα) αξίας κτήσης 8.000.000δρχ.

Να υπολογιστούν οι τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις της 31/12/95 εφόσον η επιχείρηση υπάγεται στον αναπτυξιακό νόμο 1892/1990.

#### Α. Υπολογισμός Τακτικών Αποσβέσεων

Πάγια	Αξία Κτήσης	Συντ/στής Απόσβεσης	Αποσβεστέο ποσό 1995
Κτίρια	12.000.000	8%	960.000
Μεταφορικά Μέσα	8.000.000	20%	1.600.000

#### Β. Υπολογισμός Πρόσθετων Αποσβέσεων (ν.1892/1990)

Πάγια	Αξία Κτήσης	Συντ/στής Απόσβεσης	Αποσβεστέο ποσό 1995
Κτίρια	12.000.000	20%	2.400.000
Μεταφορικά Μέσα	8.000.000	20%	1.600.000



Σύνολο Αποσβέσεων 1995

	A		B		
Κτίρια	960.000	+	2.400.000	=	3.360.000
Μεταφορικά					
Μέσα	1.600.000	+	1.600.000	=	3.200.000

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει να γίνουν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

---

31/12/95

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.560.000
66.01 Αποσβέσεις Κτιρίων - Εγκ/σεων - Τεχν.έργων	
66.01.00 <u>Αποσβέσεις κτιρίων</u>	960.000
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.03 <u>Αποσβ. φορ. αυτοκ.</u>	1.600.000
85 ΑΠ/ΣΕΙΣ Π.Σ. ΜΗ ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	4.000.000
85.01 Αποσβέσεις Κτιρίων - Εγκ/σεων - Τεχν.έργων	
85.01.00 <u>Αποσβέσεις κτιρίων</u>	2.400.000
85.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
85.03.03 <u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ.</u>	1.600.000
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ. ΚΤ. - ΤΕΧΝ. ΕΡΓΑ	3.360.000
11.99 Απ/να κτίρια - Εγκ. κτ. - Τεχν. έργα	
11.99.00 <u>Απ/να κτίρια</u>	3.360.000
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	3.200.000
13.99 Απ/να μεταφορικά μέσα	
13.99.03 <u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ.</u>	3.200.000
Υπολογισμός αποσβέσεων από 1/1/1995 - 31/12/1995	

---

---

	do	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ. ΚΤ. - ΤΕΧΝ. ΕΡΓΑ		3.360.000
11.99 Απ/να κτίρια - Εγκ. κτ. - Τεχν. έργα		
11.99.00 Απ/να κτίρια	<u>3.360.000</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		3.200.000
13.99 Απ/να μεταφορικά μέσα		
13.99.03 Αποσβ. φορτ. αυτοκ.	<u>3.200.000</u>	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ. ΚΤ. - ΤΕΧΝ. ΕΡΓΑ		3.360.000
11.00 Κτίρια - Εγκ. κτ. - Τεχν. έργα		
11.00.00 Κτίρια	<u>3.360.000</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		3.200.000
13.03 Φορτηγά αυτοκίνητα		
13.03.00 Φορτηγά αυτοκίνητα	<u>3.200.000</u>	

Μεταφορά αντιθέτου στον κύριο λογαριασμό

---

	do	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		2.560.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης		
80.00.00 Αποσβ. Π.Σ. Ενσ. Στο Λ.Κ.	<u>2.560.000</u>	
66 ΑΠ/ΣΕΙΣ Π. Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ		2.560.000
66.01 Αποσβέσεις Κτιρίων - Εγκ/σεων - Τεχν. έργων		
66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων	960.000	
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		
66.03.03 Αποσβ. φορτ. αυτοκ.	<u>1.600.000</u>	

Μεταφορά αποσβέσεων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος

---

do

86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	4.000.000
86.03	Μη ενσωματ. στο λειτουργ. κόστος απ/σεις	
86.03.01	<u>Κτιρίων</u> 2.400.000	
86.03.03	<u>Μεταφορικών μέσων</u> 1.600.000	
85	ΑΠ/ΣΕΙΣ Π. Σ. ΜΗ ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	4.000.000
85.01	Αποσβέσεις Κτιρίων - Εγκ/σεων - Τεχν.έργων	
85.01.00	<u>Αποσβέσεις κτιρίων</u> 2.400.000	
85.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
85.03.03	<u>Αποσβ. φορτ. αυτοκινήτων</u> 1.600.000	

Μεταφορά αποσβέσεων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος

2. Μια βιομηχανική επιχείρηση που εδρεύει στην περιοχή "Δ" και λειτουργεί με δυο βάρδιες αγόρασε την 31/12/1990 ένα φορτηγό αυτοκίνητο αξίας κτήσης 12.000.000δρχ. Η επιχείρηση υπολογίζει τις τακτικές αποσβέσεις αλλά λόγω του ότι πραγματοποιεί μεγάλα κέρδη υπολογίζει και πρόσθετες αποσβέσεις με τον ανώτατο συντελεστή που δικαιούται. Έτσι υπολόγισε:

Έτος	Ποσοστό Απόσβεσης	Τακτικές	Πρόσθετες	Υπόλ. Αξίας
31/12/91	20%	2.400.000	2.400.000	7.200.000
31/12/92	20%	2.400.000	2.400.000	2.400.000
31/12/93	20%	2.400.000	∅	∅
31/12/94		-	-	
31/12/95		-	-	
		7.200.000	4.800.000	

Βλέπουμε δηλαδή ότι το αυτοκίνητο αποσβέστηκε στα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας του, ενώ εξακολούθησε να λειτουργεί και για τα επόμενα 2 χρόνια.

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής:

Για το 1991 και 1992:

31/12	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.400.000
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.02 <u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 2.400.000</u>	
85 ΑΠ/ΣΕΙΣ Π.Σ. ΜΗ ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.400.000
85.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
85.03.02 <u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 2.400.000</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	4.800.000
13.99 Απ/να μεταφορικά μέσα	
13.99.02 <u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 4.800.000</u>	
Υπολογισμός τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων	
do	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	2.400.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	
80.00.00 <u>Αποσβέσεις Π.Σ. Ενσ. Στο Λ.Κ. 2.400.000</u>	
66 ΑΠ/ΣΕΙΣ Π. Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ	2.400.000
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.02 <u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 2.400.000</u>	
Μεταφορά λογαριασμών	

---

86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	2.400.000
86.03	Μη ενσωματ. στο λειτουργ. κόστος απ/σεις πάγιων	
86.03.03	<u>Μεταφορικών μέσων 2.400.000</u>	
85	ΑΠ/ΣΕΙΣ Π.Σ. ΜΗ ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ	2.400.000
85.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
85.03.02	<u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 2.400.000</u>	
Μεταφορά λογαριασμών		

---

Το 1993 θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

---

31/12		
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.400.000
66.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.02	<u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 2.400.000</u>	
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	2.400.000
13.99	Απ/να μεταφορικά μέσα	
13.99.02	<u>Αποσβ. φορτ. αυτοκ. 2.400.000</u>	
Υπολογισμός τακτικών αποσβέσεων		

---

do		
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	2.400.000
80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	
80.00.00	<u>Αποσβέσεις Π.Σ. Ενσ. Στο Λ.Κ. 2.400.000</u>	
66	ΑΠ/ΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.400.000
66.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
66.03.02	<u>Αποσβ. φορτηγών αυτοκινήτων 2.400.000</u>	
Μεταφορά λογαριασμών		

---

Με τη διενέργεια των πρόσθετων αποσβέσεων και των παραπάνω λογιστικών εγγραφών:

α) Τα κέρδη των χρήσεων 1991 και 1992 εμφανίζονται μειωμένα καθεμιάς κατά 2.400.000 με αντίστοιχη εμφάνιση αυξημένων κερδών στις χρήσεις 1994 και 1995.

β) Η αναπόσβεστη αξία του πάγιου στοιχείου και οι αποσβέσεις εμφανίζονται στους ισολογισμούς της επιχείρησης εσφαλμένα, καθ'όλη τη διάρκεια της ζωής του στοιχείου ως εξής:

Τέλος χρήσεως	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις Έγιναν	Αποσβέσεις Έπρεπε να γίνουν	Αναπόσβεστη αξία Εμφανίζεται	Αναπόσβεστη αξία Έπρεπε να εμφανίζεται
1991	12.000.000	4.800.000	2.400.000	7.200.000	9.600.000
1992	12.000.000	9.600.000	4.800.000	2.400.000	7.200.000
1993	12.000.000	12.000.000	7.200.000	-	4.800.000
1994	12.000.000	-	9.600.000	-	2.400.000
1995	12.000.000	-	12.000.000	-	-

Πρέπει να σημειώσουμε ότι στον ισολογισμό δε γίνεται διάκριση των συσσωρευμένων αποσβέσεων σε τακτικές και πρόσθετες ώστε ο κάθε αναλυτής του Ισολογισμού να σχηματίσει μια εικόνα για τα σχετικά αποθεματικά που έχει σχηματίσει η εταιρία και δυστυχώς μια τέτοια πληροφόρηση δεν παρέχεται ούτε και με το προσάρτημα που προβλέπεται από το άρθρο 43α του 2190/1920. Βέβαια η εικόνα αυτή μπορεί να μην είναι απολύτως ακριβής λόγω του ότι τμήμα των συσσωρευμένων αποσβέσεων μπορεί να μην είναι πια αποθεματικό αλλά να έχει μετατραπεί σε τακτικές αποσβέσεις.

Αυτό γίνεται στην περίπτωση που για ορισμένα πάγια στοιχεία που λειτουργούν δεν υπολογίζονται τακτικές αποσβέσεις επειδή λόγω των πρόσθετων αποσβέσεων έχουν αποσβεστεί εντελώς.

γ) Το κόστος παραγωγής στις χρήσεις 1994 και 1995 προσδιορίζεται εσφαλμένα στην πράξη αφού δεν περιλαμβάνει τις τακτικές αποσβέσεις που αναλογούν στις χρήσεις αυτές.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων που εφαρμόζεται στην πράξη στη χώρα μας και η οποία έχει καθιερωθεί και επίσημα από το Ε.Γ.Λ.Σ. παραβιάζει την αυτοτέλεια των χρήσεων και δίνει στο Δ.Σ. της εταιρίας τη δυνατότητα να επεμβαίνει στα αποτελέσματα χρήσης και κατ'επέκταση να αλλοιώνει την αναπόσβεστη αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων με τη δημιουργία αφανών αποθεματικών.

## **6.2 Προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων**

Σύμφωνα με την άποψη του Εμμ. Σακέλλη, η προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των αποσβέσεων είναι η ακόλουθη:

Θεωρείται σαν δεδομένο ότι πρόσθετες αποσβέσεις διενεργούν οι επιχειρήσεις στις χρήσεις που πραγματοποιούν κέρδη. Όπως έχουμε προαναφέρει, ο λόγος είναι για να αποφύγουν την καταβολή φόρου εισοδήματος, επί των μη διανεμόμενων κερδών, καθώς και για να περιορίσουν τα διανεμόμενα κέρδη.

Θεωρείται, επίσης, ότι οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι "έξοδα" αλλά "**πραγματοποιημένα και μη διανεμόμενα κέρδη**". Άρα δεν έχουν θέση στο λογαριασμό "**αποτελέσματα χρήσης**" αλλά

στο λογαριασμό **“διάθεσης κερδών”** όπου καταχωρούνται η δημιουργία και η διάλυση των αποθεματικών. Μετά λοιπόν τον προσδιορισμό των πραγματικών λογιστικών κερδών της χρήσης και τον υπολογισμό των σωστών κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό, για μερίσματα στους μέτοχους και λοιπούς δικαιούχους (μέλη Δ.Σ., κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων, κ.τ.λ.) από το υπόλοιπο των κερδών θα κρατούνται οι πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες θα εμφανίζονται στην πίστωση ενός λογαριασμού καθαρής θέσης της επιχείρησης, π.χ. αφορολόγητο αποθεματικό από πρόσθετες αποσβέσεις λόγω πάγιων στοιχείων.

Η επιχείρηση θα εξακολουθεί να υπολογίζει τακτικές αποσβέσεις μέχρι να αποσβεστούν εντελώς τα πάγια μόνο από τακτικές αποσβέσεις. Το ποσό των αποσβέσεων (τακτικών) που από κάποια χρήση και μετά υπολογίζονται επί των αποσβεσμένων στοιχείων (δηλ. των συνυπολογιζομένων τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων) θα υπολογίζεται κανονικά σαν έξοδο χρήσης και θα κοστολογείται. Ενώ μεταξύ ένα ισόποσο κονδύλι θα μεταφέρεται από το λογαριασμό **“αφορολόγητο αποθεματικό από αποσβέσεις πάγιων στοιχείων”** στο λογαριασμό **“διάθεση κερδών”** σαν διατιθέμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Με αυτό τον τρόπο αντιμετωπίζονται κατά το δυνατό οι σοβαρές αλλοιώσεις που επιφέρουν οι πρόσθετες αποσβέσεις στα αποτελέσματα και στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων.

Η λογιστική παρακολούθηση που προτείνεται παραπάνω, δεν αντίκειται στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ οι λογιστικές εγγραφές για τις πρόσθετες αποσβέσεις πραγματοποιούνται όπως ορίζει η νομοθεσία και το φορολογικό



εισόδημα σχεδόν δεν επηρεάζεται. Υφίσταται όμως έναν ελάχιστο επηρεασμό στο βαθμό που οι κοστολογούμενες τακτικές αποσβέσεις της χρήσης, που τα στοιχεία έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, επηρεάζουν το κόστος και την αξία αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης. Όμως δεδομένου ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης παραμένουν συνήθως σταθερά, η ελάχιστη αυτή επίδραση στο φορολογικό εισόδημα αλληλοσυμψηφίζεται. Η μεταβολή που επέρχεται είναι στο φόρο εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών αφού το τακτικό αποθεματικό στις πρώτες χρήσεις θα είναι μεγαλύτερο, βάσει της λογιστικής παρακολούθησης που προτείνεται. Η μεταβολή όμως αυτή ωφελεί την Εφορία αφού το Δημόσιο θα εισπράττει νωρίτερα το φόρο εισοδήματος σε επόμενες χρήσεις.

Σύμφωνα με το νέο τρόπο, στο 2ο παράδειγμα που αναφέραμε στην παράγραφο 6.1 θα γίνουν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

1) Για τις τακτικές αποσβέσεις που θα υπολογίζονται και για τις 5 χρήσεις, θα γίνονται σε κάθε χρήση οι ακόλουθες εγγραφές:

31/12	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.400.000
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	2.400.000
13.99 Απ/να μεταφορικά μέσα	
Υπολογισμός τακτικών αποσβέσεων	

---

	do	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		2.400.000
80.03 Αποσβέσεις Π. Σ. Ενσ. Στο λειτ. Κόστος		
66 ΑΠ/ΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.		2.400.000
66.03 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα		
Μεταφορά λογαριασμών		

---

ii) Στις 31/12/1991 και 31/12/1992 κατά τη διάθεση των κερδών των αντίστοιχων χρήσεων θα έχουμε:

---

	31/12	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		2.400.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπρ. - Επιχ. επενδ.		2.400.000
41.08 Αφορολογ. αποθεμ. ειδ. διατάξεων νόμων		
41.08.00 Αφορ. αποθ. προσθ. αποσβ. Ν.		<u>2.400.000</u>
Διάθεση κερδών χρήσεων		

---

iii) Στις 31/12/94 και 31/12/95, ενώ εξακολουθούν να διενεργούνται τακτικές αποσβέσεις, μολονότι το πάγιο στοιχείο λόγω των πρόσθετων αποσβέσεων έχει ήδη αποσβεστεί, κατά τη διανομή των χρήσεων 1994 και 1995 θα έχουμε:

---

31/12

---

41 ΑΠΟΘ.-ΔΙΑΦ. ΑΝΑΓΡ.-ΕΠΙΧ. ΕΠΕΝΔ.	2.400.000
41.08 Αφορολογ. αποθεμ. ειδ. διατάξεων νόμων	
41.08.00 Αφορ. αποθ. προσθ. αποσβ. Ν. 2.400.000	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	2.400.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση	
Μεταφορά λογαριασμών	

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

# **ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.**

Η εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό γίνεται εφόσον η επιχείρηση ακολουθεί τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης διότι, όπως γνωρίζουμε, στον άμεσο τρόπο οι αποσβέσεις δεν εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογ/σμούς και επομένως δεν είναι γνωστές αλλά φέρονται σε πίστωση των λογ/σμών των οικείων περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται και των οποίων οι αξίες εμφανίζονται έτσι μειωμένες στον Ισολογισμό. Επομένως όταν αναφερόμαστε στην εμφάνιση των αποσβέσεων στον Ισολογισμό εννοούμε τον τρόπο κατά τον οποίο μπορούν οι αντίθετοι λογ/σμοί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού που υπάρχουν να εμφανιστούν σε αυτόν. Η εμφάνιση αυτή μπορεί να γίνει με δυο τρόπους:

- α) Με την αναγραφή των λογ/σμών των αποσβέσεων στο Παθητικό.
- β) Με την αναγραφή των λογ/σμών των αποσβέσεων στο Ενεργητικό ως αφαιρετικών στοιχείων αυτού.

**Παράδειγμα:** Έστω ότι οι λογαριασμοί των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και οι αντίθετοι αυτών στο Γενικό Καθολικό της επιχείρησης "Χ" στο τέλος της χρήσης έχουν ως εξής:

Χ	ΑΚΙΝΗΤΑ	Π
1.250.000		

Χ	ΕΠΙΠΛΑ	Π
150.000		

Χ	ΜΕΤ. ΜΕΣΑ	Π
4.500.000		

Χ	ΑΠΟΣ. ΑΚΙΝΗΤΑ	Π
	190.000	

Χ	ΑΠΟΣ. ΕΠΙΠΛΑ	Π
	24.000	

Χ	ΑΠΟΣ. ΜΕΤ. ΜΕΣΑ	Π
	450.000	

### Α' ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣ/ΝΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31/12	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
.....	.....	.....
.....	.....	.....
Ακίνητα	1.250.000	Αποσβ/να ακίνητα 190.000
Έπιπλα	150.000	Αποσβ/να έπιπλα 24.000
Μεταφορικά μέσα	4.500.000	Αποσβ/να μεταφορικά μέσα 450.000
.....	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ		ΣΥΝΟΛΟ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	.....	ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

## Β' ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒ/ΝΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ
.....	.....	.....
Ακίνητα	1.250.000	.....
Μείον αποσβ/να	<u>190.000</u> 1.060.000	.....
Έπιπλα	150.000	.....
Μείον αποσβ/να	<u>24.000</u> 126.000	.....
Μεταφορικά μέσα	500.000	.....
Μείον αποσβ/να	<u>450.000</u> 4.050.000	.....
.....	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ	.....	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	.....	ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Από τις παραπάνω εμφανίσεις προκύπτει ότι ο δεύτερος τρόπος εμφάνισης των αποσβέσεων πλεονεκτεί του πρώτου διότι παρέχει στον αναγνώστη του ισολογισμού αμέσως την όλη κατάσταση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

# **ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ**

### **8.1 Οι ανακρίβειες της Λογιστικής σε περίοδο πληθωρισμού.**

Η Λογιστική παρακολουθεί ορθά τα λογιστικά μεγέθη και προσδιορίζει με ακρίβεια την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας, υπό μια θεμελιώδη όμως προϋπόθεση, ότι οι νομισματικές μονάδες που καταγράφει είναι απόλυτα ομοειδής, ότι, δηλαδή, οι νομισματικές μονάδες παριστάνουν ένα σταθερό μέτρο αξίας. Αλλά οι νομισματικές μονάδες δεν παραμένουν σταθερές, η αξία τους μεταβάλλεται, λόγω του πληθωρισμού.

Είναι γνωστό πως ο πληθωρισμός δημιουργεί σοβαρά ηθικά, πολιτικά και οικονομικά προβλήματα. Οι οικονομικές επιπτώσεις του πληθωρισμού ποικίλλουν από περίοδο σε περίοδο ανάλογα με το ύψος του. Επομένως, στη χώρα μας όπου το ύψος του πληθωρισμού κυμαίνεται σε μεγάλα μεγέθη την τελευταία δεκαετία, είναι φυσικό να έχει προκαλέσει ανακρίβειες στα λογιστικά μεγέθη των οικονομικών μονάδων. Συγκεκριμένα, μπορούμε να συνοψίσουμε τις αδυναμίες της Λογιστικής ως εξής:

- i) Εμφανίζει τα πάγια και τις αποσβέσεις των πάγιων με μειωμένη αξία.
- ii) Αδυνατεί να προσδιορίσει την απώλεια που προκύπτει για την επιχείρηση από τα χρηματικά διαθέσιμα και τις απαιτήσεις που έχει σε περίοδο πληθωρισμού, αφού η επιχείρηση θα εισπράξει τις

απαιτήσεις της με φθηνότερο νόμισμα και με τα χρηματικά διαθέσιμα θα προμηθευτεί λιγότερα αγαθά.

iii) Αδυνατεί να προσδιορίσει την ωφέλεια που προκύπτει για την επιχείρηση από τις υποχρεώσεις που έχει σε περίοδο πληθωρισμού, αφού η επιχείρηση θα τις εξοφλήσει με φθηνότερο νόμισμα.

iv) Αδυνατεί να προσδιορίσει το ακριβές αποτέλεσμα της επιχείρησης, αφού οι τιμές πώλησης και το κόστος των πωληθέντων που αντιπαραβάλλει δεν εκφράζονται σε νόμισμα της αυτής αγοραστικής δύναμης.

v) Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο εικονικό - πλασματικό αποτέλεσμα από τον πληθωρισμό. Η φορολογία του αποτελέσματος αυτού οδηγεί, όπως είναι ευνόητο, σε μείωση του κεφαλαίου της επιχείρησης.

Από τα παραπάνω είναι φανερό ότι οι οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός - Αποτελέσματα Χρήσης) παρουσιάζονται με νοθευμένα ποσά αφού δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και οι οικονομικές μονάδες οδηγούνται σε εσφαλμένα συμπεράσματα.

## **8.2 Οι επιδράσεις του πληθωρισμού στα πάγια στοιχεία**

Η επίδραση του πληθωρισμού εξαρτάται από τη διάρκεια δέσμευσης των περιουσιακών στοιχείων στην επιχείρηση, δηλαδή από την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Τα πάγια στοιχεία παραμένουν για πολλά χρόνια στην επιχείρηση, κατά κανόνα καθ'όλη τη διάρκεια της ζωής τους. Έτσι, ο πληθωρισμός εκτροχιάζει σε μεγαλύτερο βαθμό την αξία κτήσης των πάγιων, των αποσβέσεων τους, και συνεπώς τα αποτελέσματα σε σχέση με την



επίδραση που έχει σε άλλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

Ειδικότερα:

- Η αξία κτήσης των πάγιων, που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις των ιστορικών δραχμών είναι ανακριβής. Πιο συγκεκριμένα την αξία κτήσης των πάγιων στοιχείων δίνει το άθροισμα επιμέρους κονδυλίων δραχμών που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς σε διάφορες ημερομηνίες και συνεπώς δραχμών διαφορετικής αγοραστικής δύναμης. Αυτό, βέβαια, συμβαίνει και στους λογαριασμούς όλων των περιουσιακών στοιχείων. Εντούτοις, στους λογαριασμούς των πάγιων ο εκτροχιασμός γίνεται εμφαντικότερος, εξαιτίας του ότι τα πάγια στοιχεία παραμένουν στην κατοχή της επιχείρησης για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα σε σχέση με τα άλλα περιουσιακά στοιχεία
- Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται επί της αξίας κτήσης δεν επαρκούν για την αντικατάσταση των στοιχείων που αποσβένονται. Επίσης, εξαιτίας της ανακρίβειας των αποσβέσεων, το κόστος παραγωγής δεν είναι το ακριβές με συνέπεια την εξαγωγή εσφαλμένων αποτελεσμάτων.
- Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την πώληση πάγιων στοιχείων είναι αναληθή. Μολονότι, τα πάγια στοιχεία δεν προορίζονται για πώληση, αλλά για μόνιμη εκμετάλλευση, όμως συχνά οι επιχειρήσεις, για διάφορους λόγους, προβαίνουν στην πώληση τέτοιων στοιχείων. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι η διαφορά τιμής πώλησης και αναπόσβεστης αξίας του στοιχείου που πωλήθηκε. Αλλά τα δυο συγκρινόμενα δεν είναι ομοειδή. Η διαφορά, συνεπώς, των δυο αυτών ανόμοιων μεγεθών απέχει

πολύ από του να δείχνει το αληθινό από την πώληση αποτέλεσμα.

Σε αυτό το σημείο προκύπτει το επίμαχο ζήτημα, δηλαδή εάν θα πρέπει οι αποσβέσεις να υπολογίζονται στην αρχική αξία κτήσης των πάγιων ή αν θα πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικατάστασης. Το ζήτημα είναι μόνο θεωρητικό διότι οι αποσβέσεις φορολογικά υπολογίζονται πάντοτε επί της αρχικής αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Ωστόσο, δίνεται η δυνατότητα περιορισμού της επίδρασης του πληθωρισμού στις αποσβέσεις με την αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η αναπροσαρμογή διενεργείται με συντελεστές που ορίζει ο νόμος ανά τετραετία. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων στις αναπροσαρμοσμένες αξίες των πάγιων στοιχείων επιτρέπει στη οικονομική μονάδα να καλύψει μέχρι ένα σημείο την απώλεια αγοραστικής δύναμης που τυχόν θα έχει λόγω πληθωρισμού. Γενικά, ο πληθωρισμός επιφέρει μειωμένες αποσβέσεις οι οποίες δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματική μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

### **8.3 Παραδείγματα - Εφαρμογές.**

Η επιχείρηση "Χ" αγόρασε ένα μηχάνημα κατά την 31/12/92, αξίας κτήσης 1.200.000δρχ. Η επιχείρηση προβαίνει στην πώληση του συγκεκριμένου μηχανήματος κατά την 30/9/1996, ενώ κάθε χρόνο διενεργούσε τακτικές αποσβέσεις. Τιμή πώλησης 750.000. Ζητείται να υπολογιστεί το αποτέλεσμα με δυο τρόπους:

α) Χωρίς να ληφθεί υπόψιν η επίδραση του πληθωρισμού\*

---

\* με βάση το ιστορικό κόστος

β) Να ληφθεί υπόψιν η επίδραση του πληθωρισμού εάν το ποσοστό πληθωρισμού είχε ως εξής:

		<u>ΔΤΚ</u>	
1992	: 16%	116	
1993	: 18%	118	ΔΤΚ: Δείκτης Τιμών Καταναλωτή
1994	: 18%	118	ΣΑ: 8%
1995	: 20%	120	
1996	: 21%	121	

**Α. Υπολογισμός Αποσβέσεων (χωρίς την επίδραση του πληθωρισμού)**

1992	: 1.200.000	x	8% $\times$ (3/12)	=	24.000
1993	: 1.200.000	x	8%	=	96.000
1994	: 1.200.000	x	8%	=	96.000
1995	: 1.200.000	x	8%	=	96.000
1996	: 1.200.000	x	8% $\times$ (9/12)	=	<u>72.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕΧΡΙ 30/9/1996 :					384.000

**Β. Υπολογισμός Αποσβέσεων (Πληθωριστικά)**

1992	: 1.200.000	x	(121/116) $\times$ 8% $\times$ (3/12)	=	25.030
1993	: 1.200.000	x	(121/118) $\times$ 8%	=	98.440
1994	: 1.200.000	x	(121/118) $\times$ 8%	=	98.440
1995	: 1.200.000	x	(121/120) $\times$ 8%	=	96.800
1996	: 1.200.000	x	(121/121) $\times$ 8% $\times$ (9/12)	=	<u>72.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ					390.710

	Ιστορικό κόστος	Πληθωριστικά
Αξία Κτήσης	1.200.000	1.251.710*
- Αποσβέσεις	384.000	390.710
Αναπόσβεστη αξία	816.000	861.000
- Τιμή Πώλησης	750.000	750.000
Αποτελέσματα	66.000	111.000
	ΚΕΡΔΟΣ	ΖΗΜΙΑ

### Συμπεράσματα

Από το παραπάνω παράδειγμα καταλήγει η επιχείρηση "X" να παρουσιάζει κέρδος 66.000 όταν εφαρμόζει το ιστορικό κόστος, ενώ αν ληφθεί υπόψιν ο πληθωρισμός θα έχει ζημία 110.000δρχ.

Άρα η Λογιστική του Ιστορικού κόστους οδηγεί σε πλασματικά κέρδη και εσφαλμένη εμφάνιση της αξίας κτήσης, της αναπόσβεστης αξίας των πάγιων και των διενεργούμενων αποσβέσεών τους.

---

\*  $1.200.000 \times 121/116 = 1.251.700$

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

### **9.1 Αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων**

#### **9.1.1 Έννοια και προϋποθέσεις αναγνώρισης των επισφαλών απαιτήσεων**

Εκτός από τις αποσβέσεις που διενεργούνται στα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού έχουμε και τις αποσβέσεις που διενεργούνται στα κυκλοφοριακά στοιχεία με πιο σημαντική την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων. Συγκεκριμένα, ο νόμος 2190/1920 κάνει διάκριση ανάμεσα σε ασφαλείς, επισφαλείς και ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις. Το κριτήριο που λαμβάνει υπόψη για τη διάκριση αυτή είναι η πιθανότητα είσπραξης των απαιτήσεων από την οικονομική μονάδα. Αναλυτικότερα αναφέρουμε ότι:

**Επισφαλείς απαιτήσεις** είναι εκείνες που η είσπραξή τους είναι αμφίβολη εξαιτίας της αφερεγγυότητας των χρεωστών. Η αφερεγγυότητα του οφειλέτη είναι ζήτημα πραγματικό και κρίνεται με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη απαίτηση. Δεν αρκεί συγκεκριμένη δήλωση του φορολογούμενου ότι οι απαιτήσεις που διέγραψε είναι ασφαλείς αλλά απαιτείται επιβεβαίωση από τον οικονομικό έφορο και τα φορολογικά δικαστήρια.

Όπως θα δούμε παρακάτω, οι επισφαλείς απαιτήσεις υπόκεινται σε απόσβεση. Οι αποσβέσεις, όμως, των απαιτήσεων διαφέρουν από τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων. Οι αποσβέσεις των πάγιων οι οποίες συντελούνται βαθμιαία και κατά ποσοστό, αποτελούν μια διαδικασία χρονικής κατανομής μιας αξίας.

Ωστόσο, οι αποσβέσεις των απαιτήσεων (Επισφαλών), επειδή, συνήθως πραγματοποιούνται μια μόνο φορά αποτελούν περίπτωση εφαρμογής, κυρίως, της αρχής της πρόνοιας, σύμφωνα με την οποία ο Ισολογισμός τέλους χρήσης πρέπει να εμφανίζει, όχι μόνο τις οριστικές, αλλά και τις πιθανές ζημίες από τις υπάρχουσες απαιτήσεις στο τέλος της χρήσης. Έτσι είναι δυνατό να αποφευχθεί η εμφάνιση τόσο υψηλότερων από τα πραγματοποιηθέντα κέρδη όσο και μεγαλύτερου από το πραγματικό ενεργητικού.

Επίσης για το χαρακτηρισμό μιας απαίτησης ως επισφαλούς θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

**α)** η απαίτηση να είναι πραγματικά επισφαλής, δηλαδή να μη θεωρείται πιθανή η είσπραξή της, κάτω από τις συντρέχουσες γι' αυτήν συνθήκες, εξαιτίας της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Η πιθανότητα είσπραξης της απαίτησης όπως και η αφερεγγυότητα του χρεώστη αποδεικνύονται από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο ή από τα φορολογικά δικαστήρια.

**β)** η απαίτηση να προέρχεται από εμπορική δραστηριότητα και να μην αφορά προσωπική συναλλαγή του επιχειρηματία π.χ. δεν αναγνωρίζεται η απαίτηση από χορήγηση δανείου προς τρίτο (ιδιώτη) με τον οποίο η οικονομική μονάδα δεν έχει εμπορικές συναλλαγές έστω κι αν έχει χαρακτηριστεί η απαίτηση αυτή ως επισφαλής.

**γ)** η απόσβεση της επισφαλούς απαίτησης πρέπει να γίνει με οριστική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις κρίνονται απαραίτητες, διότι, ο φορολογούμενος θα μπορούσε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα μιας διαχειριστικής περιόδου, με ένα ποσό για επισφαλείς

απαιτήσεις της αρέσκειάς του, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί αφανές, αφορολόγητο αποθεματικό, εφόσον το ποσό που καθορίστηκε από αυτόν υπερβαίνει την πιθανή ζημιά από τις πραγματικές επισφαλείς απαιτήσεις.

Επιπλέον, για το χαρακτηρισμό μιας απόσβεσης ως επισφαλούς ισχύουν ορισμένοι λόγοι οι οποίοι είναι οι ακόλουθοι:

- i) Η πτώχευση του χρεώστη αποτελεί ένα βασικό λόγο χαρακτηρισμού μιας απαίτησης σαν επισφαλούς
- ii) Η αφερεγγυότητα μίας απαίτησης πρέπει να αποδεικνύεται από εκείνον που την επικαλείται με στοιχεία.
- iii) Ο χαρακτηρισμός μιας απαίτησης σαν επισφαλούς δεν προϋποθέτει απαραίτητα και τη δικαστική επιδίωξη της είσπραξης της απαίτησης αυτής ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που ο οφειλέτης δεν κατέχει κανένα περιουσιακό στοιχείο ή πέθανε ή εξαφανίστηκε, οπότε ο δικαιούχος θα έκανε άσκοπες δικαστικές δαπάνες.
- iv) Προσωρινή δέσμευση απαίτησης δεν την καθιστά επισφαλή.
- v) Μπορεί να γίνει απόσβεση τμήματος, μόνο της απαίτησης, όπως π.χ. με συμβιβασμό.
- vi) Απαίτηση που καλύπτεται με εμπράγματα ασφάλεια δεν μπορεί να χαρακτηριστεί σαν επισφαλής.

### **9.1.2 Μέθοδος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων.**

Σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (άρθρο 41 παρ. 4) για κάθε επισφαλή απαίτηση καταχωρείται στο βιβλίο των απογραφών:

- α) Το αρχικό ποσό της απαίτησης,
- β) το ποσό των αποσβέσεων,
- γ) το υπόλοιπο αναπόσβεστο τμήμα της απαίτησης.

Επίσης η εγγραφή της μεταφοράς των επισφαλών απαιτήσεων από τις ασφαλείς πρέπει να πραγματοποιείται στη χρήση που η απαίτηση θεωρήθηκε επισφαλής, διότι διαφορετικά ο Ισολογισμός της επιχείρησης δε θα παρουσιάζει είτε τη σαφή και ειλικρινή εικόνα της οικονομικής κατάστασής της είτε το ακριβές αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων κατά τις οποίες διαπιστώθηκαν. Επειδή οι ζημιές, όμως, από επισφαλείς απαιτήσεις δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθούν προκαταβολικά κατά τις χρήσεις που οι απαιτήσεις αρχικά δημιουργήθηκαν αλλά διαπιστώνονται εκ των υστέρων, γι' αυτό επιβάλλεται η διενέργεια σχετικής πρόβλεψης. Γενικά, διαπιστώνονται δυσκολίες στην αντιμετώπιση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων διότι δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί το ύψος τους από πριν.

### **9.1.3 Παραδείγματα - Εφαρμογές.**

Έστω ότι την 31/12/1995 το σύνολο των απαιτήσεων της επιχείρησης "Χ" ανέρχεται σε 15.000.000. Από αυτές, συγκεκριμένα ο πελάτης Δημητρίου που όφειλε 2.000.000 χαρακτηρίζεται σαν επισφαλής, με πρόβλεψη για ζημιά 40%. Ο Δημητρίου αργότερα



εξόφλησε όλη την υποχρέωσή του (2.000.000). Ζητούνται οι λογιστικές εγγραφές που προκύπτουν από το χαρακτηρισμό του πελάτη ως επισφαλή κατά την 31/12/1995.

---

31/12/1995

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	2.000.000
30.97 Επισφαλείς πελάτες	
30.97.00 <u>Επισφ. πελ. Δημητρίου 2.000.000</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	2.000.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00 <u>Πελάτης Δ.Δημητρίου 2.000.000</u>	
Χαρακτηρισμός Δ.Δημητρίου ως επισφαλούς	

---

do

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤ. ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	800.000
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
83.11.00 <u>Προβλ. για επισφ. πελ. Δημ. 800.000</u>	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	800.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44.11.00 <u>Προβλ. για επισφ. πελ. Δημητρίου 800.000</u>	
Πιθανή ζημιά 2.000.000x40%	

---

---

	do	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		800.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.00 <u>Προβλ. για επισφ. πελ. Δημ. 800.000</u>		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		800.000
30.97 Επισφαλής πελάτες		
30.97.00 <u>Επισφ. πελ. Δ.Δημητρίου 800.000</u>		
Μεταφορά αντιθέτου στον κύριο		

---

	do	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.000.000
38.00 Ταμείο		
38.00.00 <u>Μετρητά 2.000.000</u>		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		1.200.000
30.97 Επισφαλής πελάτες		
30.97.00 <u>Επισφ. πελ. Δ.Δημητρίου 1.200.000</u>		
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛ. ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ		800.000
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητ. προβλέψεις		
84.00.11 <u>Έσοδα από προβλ. για επισφ. απαιτ. 800.000</u>		
Εξόφληση οφειλής και διακανονισμός		

---

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	800.000
86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
86.02.03 Έξοδα από προβλ. προηγ. χρήσ. 800.000	
83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	800.000
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
83.11.00 Προβλ. για επισφ. πελ. Δημητρίου 800.000	
Μεταφορά αποκλειστικού λογαριασμού στα Α.Χ.	

**Παρατηρήσεις:** Ο λογαριασμός 83.11.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις είναι αποτελεσματικός και μεταφέρεται στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ ο πιστούμενος λογαριασμός 44.11.00 προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις είναι αντίθετος του λογαριασμού Επισφαλείς Πελάτες και καταχωρείται αφαιρετικά από αυτόν στον Ισολογισμό.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία οι προβλέψεις (ζημιές) από επισφαλείς απαιτήσεις θεωρούνται έκτακτες ζημιές και βαρύνουν απευθείας το αποτέλεσμα της χρήσης για να μειώσει τα κέρδη κατά τις ζημιές και από εκεί μεταφέρεται στο κεφάλαιο.

Επίσης ο λογαριασμός "Έσοδα από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" (84.00.11) μεταφέρεται και κλείνει στα Α.Χ.(86.02.03).

## ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

$\frac{30.97.00}{(1)2.000.000 \quad 800.000(3)}$ <hr style="width: 100%;"/> $1.200.000(4)$ <hr style="width: 100%;"/>	$\frac{30.00.00}{2.000.000(1) \quad 2.000.000(1)}$ <hr style="width: 100%;"/>	$\frac{83.11.00}{(2)800.000 \quad 800.000(5)}$ <hr style="width: 100%;"/>	$\frac{44.11.00}{(3)800.000 \quad 800.000(2)}$ <hr style="width: 100%;"/>
$\frac{84.00.11}{800.000 \quad 800.000(4)}$ <hr style="width: 100%;"/>	$\frac{86.02.03}{(5)800.000 \quad 800.000}$ <hr style="width: 100%;"/>	$\frac{38.00.00}{(4)2.000.000}$ <hr style="width: 100%;"/>	

### 9.2 Απόσβεση μετοχικού Κεφαλαίου

#### 9.2.1 Γενικά περί απόσβεσης μετοχικού κεφαλαίου.

Σύμφωνα με το ν. 2190/1920 "Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου είναι η τμηματική απόδοση στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, η οποία πραγματοποιείται είτε από υφιστάμενα και διαθέσιμα αποθεματικά είτε από καθαρά κέρδη, τα οποία δεν είχαν μετατραπεί σε αποθεματικά". Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου διαφέρει από τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Κατά την απόσβεση ελαττώνεται μόνο η περιουσία (ενεργητικό) της εταιρίας, όχι και το μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο σαν μαθηματική ποσότητα παραμένει ανέπαφο και αναγράφεται ολόκληρο στον Ισολογισμό. Κατά τη μείωση του κεφαλαίου ελαττώνεται όχι μόνο η περιουσία της εταιρίας αλλά και το μετοχικό κεφάλαιο, αφού ένα μέρος από αυτό επιστρέφεται στους μέτοχους. Με την απόσβεση του κεφαλαίου δεν παραβλάπτονται τα συμφέροντα των

πιστωτών. Έτσι, αν μετά την απόσβεση η εταιρία καταστεί αφερεγγυος, οι πιστωτές της δεν έχουν δικαίωμα να στραφούν κατά των μέτοχων στους οποίους έχει επιστραφεί ολικά ή μερικά η ονομαστική αξία των μετοχών τους.

Όσον αφορά τη φορολογική και νομική άποψη της απόσβεσης του μετοχικού κεφαλαίου αξίζει να σημειωθεί ότι τα ποσά που καταβάλλονται στους μέτοχους για την απόσβεση των μετοχών τους, δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, αλλά επιστροφή κεφαλαίου, διότι οι μέτοχοι δε λαμβάνουν τίποτε άλλο παρά μόνο το κεφάλαιο που έχουν συνεισφέρει στην εταιρία. Προϋποθέσεις αναγνώρισης απόσβεσης μετοχικού κεφαλαίου είναι η πρόβλεψή της από το καταστατικό και η έγκριση και δημοσίευση της απόφασης της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Συνήθως σε απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου προβαίνουν οι επιχειρήσεις οι οποίες ύστερα από ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα περιέρχονται στην δικαιοδοσία του κράτους.

### **9.2.2 Παραδείγματα - Εφαρμογές**

Η "PROFIT" Α.Ε. διαθέτει από τα κέρδη της χρήσης 1995 ποσό 8.000.000 για την απόσβεση 8.000 μετοχών, ονομαστικής αξίας δρχ.1000 η κάθε μία και εκδίδει ίσες μετοχές επικαρπίας. Ζητείται η λογιστική απεικόνιση της απόσβεσης του μετοχικού κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

1995

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	8.000.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00 <u>Κέρδη χρήσ. προς διάθ. 8.000.000</u>		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		8.000.000
53.16 Μέτοχοι-αξία μετ. προς απόδοση λόγω απ/σης κεφαλ.		
53.16.00 <u>Μέτοχοι-αξία μετ. προς απόδ. 8.000.000</u>		
Διανομή κερδών προς απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου.		
do		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	8.000.000	
53.16 Μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόδοση λόγω απ/σης κεφαλ.		
53.16.00 <u>Μέτοχοι-αξία μετ. προς απόδ. 8.000.000</u>		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		8.000.000
38.00 Ταμείο		
38.00.00 <u>Μετρητά 8.000.000</u>		
Εξόφληση μετόχων		
do		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	8.000.000	
40.00 Καταβλ. μετ. κεφ. κοινών μετοχών		
40.00.00 <u>Καταβλ. μετ. κεφ. 8.000.000</u>		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		8.000.000
40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο		
40.04.00 <u>Κοινό μετ. κεφ. αποσβ. 8.000.000</u>		
Εγγραφή απόσβεσης μετοχικού κεφαλαίου		

---

04 ΔΙΑΦ. ΧΡΕΩΣ. ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	8.000
04.00 Μετοχές επικαρπίας σε κυκλοφορία	
04.00.00 <u>Μετοχές επικ. σε κυκλ. 8.000</u>	
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	8.000
08.00 Κάτοχοι μετοχών επικαρπίας	
08.00.00 <u>Κάτοχοι μετοχών επικ. 8.000</u>	

Εγγραφή της απόδοσης των μετοχών με λογαριασμό τάξης.

---

### **Κριτική και συμπεράσματα των αποσβέσεων.**

Στο σημείο αυτό διατυπώνουμε τα συμπεράσματά μας γύρω από το θέμα των αποσβέσεων και τη λογιστική αντιμετώπισή τους. Σε γενικές γραμμές θα λέγαμε πως οι αποσβέσεις αποτελούν για τις οικονομικές μονάδες τον κατάλληλο μηχανισμό με τον οποίο μπορούν να διατηρούν ανέπαφη την παραγωγική τους δραστηριότητα και συνεπώς την ακεραιότητα της περιουσίας τους. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, πρέπει αν υπολογίζονται με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης, πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων αποκλειστικά και σύμφωνα με τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας. Οι αποσβέσεις αυτές πρέπει να διακρίνονται από τις φορολογικές αποσβέσεις που διεξάγονται κάθε φορά με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Η διάκριση αυτή γίνεται στις

χώρες του εξωτερικού από τις μεγάλες επιχειρήσεις, ενώ στη χώρα μας, όμως, δεν υπάρχει τέτοια διάκριση μεταξύ των αποσβέσεων.

Οι τακτικές αποσβέσεις, που προβλέπονται σήμερα από το Π.Δ.88/1973, παρουσιάζουν ορισμένες αδυναμίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες λογιστικές αρχές, με αποτέλεσμα οι ισολογισμοί και οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσης να εμφανίζονται αλλοιωμένοι και να μην παρουσιάζουν τα σωστά λογιστικά μεγέθη (περιουσία - αποτελέσματα).

Εκτεταμένη όμως νόθευση των αποτελεσμάτων και των Ισολογισμών επιφέρουν οι πρόσθετες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δίνονται ως κίνητρα οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης και οι οποίες έρχονται σε πλήρη αντίθεση με την έννοια των αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις αυτές αντιτίθενται στις διατάξεις\* του ν.2190/1920 "περί Ανωνύμων Εταιριών" όπου ορίζεται ως μέτρο των αποσβέσεων η βασική λογιστική αρχή της **"αυτοτέλειας των χρήσεων"**. Επίσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις αν εξεταστούν παράλληλα με τις διατάξεις που αφορούν τη διανομή και αποθεματοποίηση των κερδών της χρήσης θα διαπιστωθεί ότι παραβιάζουν βασικές λογιστικές αρχές και ότι θα πρέπει σύντομα να αντικατασταθούν με τα **"Αφορολόγητα Αποθεματικά"** τα οποία εξυπηρετούν τους ίδιους αναπτυξιακούς σκοπούς.

Εξάλλου, η λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων που ακολουθείται στην πράξη και υπαγορεύεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εσφαλμένη, αφού διαστρεβλώνει τις οικονομικές

---

\* της εμπορικής νομοθεσίας και ειδικότερα



καταστάσεις των επιχειρήσεων και τις οδηγεί στο να παρέχουν ανακριβείς πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους. Η λογιστική παρακολούθηση αυτών, όπως αναπτύχθηκε πιο πάνω, δίνει μια λύση στα σοβαρά προβλήματα που δημιουργούνται από τις πρόσθετες αποσβέσεις αφού η κάθε επιχείρηση μπορεί να την εφαρμόζει χωρίς φορολογικές συνέπειες για όσο χρονικό διάστημα ο νομοθέτης, σε πείσμα των διδαγμάτων της λογιστικής και ιδιωτικής οικονομικής, εξακολουθεί να παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας τέτοιων αποσβέσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 42 παρ.7 του νόμου 2190/1920 "οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού κατά των εξόδων εγκατάστασης καταχωρούνται στο Ενεργητικό, αφαιρετικά από την 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 της χρήσης αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία του κάθε στοιχείου. :

Επομένως, η ισχύουσα νομοθεσία δεν αποδέχεται την εμφάνιση των συσσωρευμένων αποσβέσεων αφαιρετικά από το σύνολο του κόστους κτήσης των πάγιων στοιχείων με ένα συνολικό ποσό, πολύ δε περισσότερο την εμφάνιση αυτών στο παθητικό του Ισολογισμού. Η απαίτηση του νόμου καλύπτεται με την εμφάνιση των αποσβέσεων ξεχωριστά για κάθε περιουσιακό στοιχείο του Ενεργητικού. Δηλαδή, η εμφάνιση των αποσβέσεων στον Ισολογισμό έχει την εξής μορφή:

Ε	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		Π
Γήπ.-Οικ.	15.000.000		
Μείον Απ.	1.500.000	13.500.000	
Μετ. Μέσα	8.000.000		
Μείον Απ.	1.000.000	7.000.000	

Τέλος, αναφερόμαστε στις περιπτώσεις που η αξία ορισμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μειώνεται και στη λογιστική αντιμετώπιση των περιπτώσεων αυτών. Σε αυτή την περίπτωση όπου η αξία των πάγιων όπως π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων υπέστη μείωση ακόμα και κάτω του κόστους κτήσης αυτών, τότε δικαιολογείται η μείωση του κόστους κτήσης τους ή ακόμα και η ολοκληρωτική διαγραφή τους από τα βιβλία της επιχείρησης, π.χ. κοντά στο ακίνητο της εταιρίας εγκαταστάθηκε ρυπογόνο εργοστάσιο, μετακινήθηκαν σιδηροδρομικές γραμμές κ.τ.λ. ή λόγω οικονομικής απαξίωσης ορισμένα μηχανήματα κατέστησαν άχρηστα και έχουν μόνο υπολειμματική αξία. Η αλλοδαπή θεωρία και πράξη, δέχεται ότι, σε αυτή την περίπτωση, επιβάλλεται να μειωθεί η λογιστική αξία του πάγιου στοιχείου και να εμφανιστεί στον Ισολογισμό η πραγματική αξία αυτού (οικονομική). Η μείωση της αξίας του στοιχείου πραγματοποιείται με χρέωση του λογαριασμού **“Αποτελέσματα Χρήσης”** και πίστωση του λογαριασμού **“Αποσβεσθέντα πάγια”** και η ζημιά αυτή χαρακτηρίζεται έκτακτη μόνο όταν:

α) Είναι ασυνήθης σε έκταση και

β) δε συμβαίνει συχνά.

Επίσης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και με την παρ.5 του άρθρου 43 του ν.2190/1920 ορίζεται ότι: "σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής τους. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό **"Αποτελέσματα χρήσης"** ή στο προσάρτημα όταν είναι αξιόλογο.

Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχιστεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν. Άλλωστε, σύμφωνα με Ε.Γ.Λ.Σ. οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των πάγιων στοιχείων σχηματίζονται με χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού **"Προβλέψεις απαξιώσεως και υποτιμήσεως πάγιων στοιχείων"** και πίστωση του λογαριασμού **"οι προβλέψεις/προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων"**. Ο πρώτος λογαριασμός από τους παραπάνω μεταφέρεται στο λογαριασμό **"Αποτελέσματα χρήσης"** όπου εμφανίζεται με τον τίτλο **"Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους"** ενώ ο δεύτερος λογαριασμός εμφανίζεται στον Ισολογισμό αφαιρετικά στους εξής λογαριασμούς:

Γήπεδα - οικόπεδα, κτίρια - εγκαταστάσεις, κτιρίων - τεχνικά έργα, μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, μεταφορικά μέσα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

Οι προβλέψεις για μείωση της αξίας των ακινήτων και πλοίων δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα, από φορολογικής άποψης, ενώ αναγνωρίζεται "η πρόβλεψη για την τυχόν υφιστάμενη και μη πραγματοποιηθείσα υποτίμηση" των λοιπών πάγιων στοιχείων.

Συμπερασματικά λοιπόν θα λέγαμε πως οι αποσβέσεις αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα θέματα και κεφάλαια της ιδιωτικής οικονομικής και επομένως και της λογιστικής. Στην εργασία μας αυτή προσπαθήσαμε να θίξουμε τα σημαντικότερα σημεία του θέματος αυτού καθώς και τα προβλήματα που δημιουργεί στις επιχειρήσεις η λογιστική αντιμετώπισή τους.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	3
<b>1. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ .....</b>	<b>3</b>
1.1 Όρος Απόσβεση .....	3
1.2 Δικαιολογητική βάση των αποσβέσεων.....	3
<b>2.ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΟΥΣ ....</b>	<b>5</b>
2.1 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι διακρίσεις τους.....	5
2.2 Το αρχικό κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων.....	7
2.4. Βάσεις υπολογισμού των αποσβέσεων.....	13
2.5 Οι λογαριασμοί του Πάγιου Ενεργητικού με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. 14	
2.6 Έννοια και σκοπός των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	28
<b>3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>34</b>
3.1 Φυσικοί παράγοντες.....	34
3.2 Οικονομικοί παράγοντες.....	35
3.3 Διάκριση των αποσβέσεων.....	37

<b>4. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....</b>	<b>39</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....</b>	<b>46</b>
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	46
2.2 Άμεσος τρόπος απόσβεσης.....	46
2.3 Έμμεσος τρόπος απόσβεσης.....	50
2.4 Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης.....	53
2.5 Αλλαγή τρόπου καταχώρισης των αποσβέσεων.....	55
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....</b>	<b>59</b>
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	59
3.2 Μέθοδος του σταθερού πόσου.....	60
3.3 Φθίνουσα μέθοδος.....	62
3.4 Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.....	67
3.5 Μέθοδος της λειτουργικής ζωής των πάγιων στοιχείων.....	70
3.6 Παρατηρήσεις πάνω στις διάφορες μεθόδους αποσβέσεων.....	74
3.7 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΝΩ ΣΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	76
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....</b>	<b>80</b>
4.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	80
4.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ή Η ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥΣ.....	81
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....</b>	<b>86</b>
5.1 Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων από νομική άποψη ...	86
5.2 Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.....	88

5.3 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	91
5.4 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	92
5.4.1 Γενικά .....	92
5.4.2 Ιδιαιτερότητες και εξαιρέσεις των αποσβέσεων.....	93
5.4.3 Διακρίσεις απόσβεσεων παγίων στοιχείων .....	96
5.4.4 Αδυναμίες των τακτικών αποσβέσεων.(π.δ. 88/1973).....	106
5.4.5. ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ. ...	108
5.4.6 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στην από οικονομολογιστική άποψη έννοια των αποσβέσεων.....	119
5.4.7. Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στις διατάξεις του Ν.2190/1920.....	121
5.4.8 Κοστολογικές - μη κοστολογικές αποσβέσεις.....	124
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....</b>	<b>126</b>
6.1 Λογιστική αντιμετώπιση των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων .....	126
6.2 Προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων.....	133
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....</b>	<b>138</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ.....</b>	<b>141</b>
8.1 Οι ανακρίβειες της Λογιστικής σε περίοδο πληθωρισμού....	141
8.2 Οι επιδράσεις του πληθωρισμού στα πάγια στοιχεία .....	142
8.3 Παραδείγματα - Εφαρμογές.....	144

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 .....</b>	<b>147</b>
9.1 Απόσβεσεις επισφαλών απαιτήσεων .....	147
9.1.1 Έννοια και προϋποθέσεις αναγνώρισης των επισφαλών απαιτήσεων.....	147
9.1.2 Μέθοδος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων. ....	150
9.1.3 Παραδείγματα - Εφαρμογές.....	150
9.2 Απόσβεση μετοχικού Κεφαλαίου .....	154
9.2.1 Γενικά περί απόσβεσης μετοχικού κεφαλαίου. ....	154
9.2.2 Παραδείγματα - Εφαρμογές.....	155
Κριτική και συμπεράσματα των αποσβέσεων.....	157



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. "Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο" του ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ.
2. "Γενική Λογιστική" του ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΥ.
3. "Σημειώσεις Γενικής Λογιστικής II" του ΝΙΚΟΥ ΠΕΤΡΙΔΗ.
4. "Γενικές Αρχές Λογιστικής" του ΓΡΗΓΟΡΙΟΥ Κ. ΣΦΑΚΙΑΝΟΥ.
5. "Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Ε.Γ.Λ.Σ. στην πράξη" του Δ.Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ.
6. Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ".
7. "Γενικές Αρχές Λογιστικής" ΣΤΡΑΤΗΣ ΓΕΩΡΓΟΥΔΑΚΗΣ, ΚΩΣΤΑΣ ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ.
8. "Γενικές Αρχές Λογιστικής" του Κ.Ν. ΚΑΡΔΑΚΑΡΗ. Εκδόσεις "ΕΛΛΗΝ".
9. Νόμος 2190/1920.
10. Νόμος 2065/1992.
11. Νόμος 1116/1981.
12. Νόμος 1262/1982.
13. Νόμος 1892/1990.
14. Π.Δ.88/1973.

