

ΤΕΙ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:
**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε.**

**ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΣΠΑΝΟΓΙΑΝΝΗΣ
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΟΥΦΑΚΗΣ**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Κος Χασάπης Αλέξανδρος

ΠΑΤΡΑ 2009

Ευχαριστίες

*Ευχαριστούμε θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή
κο Αλέξανδρο Χασάπη για τις πολύτιμες παρατηρήσεις του
κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας πτυχιακής εργασίας.*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
1.1	Σκοπός της Εργασίας.....	7
1.2	Δομή της Εργασίας.....	7
1.3	Εισαγωγικά Στοιχεία – Βασικές Έννοιες	8
1.3.1	Γενικά Περί Παγίων.....	8
1.3.2	Η έννοια της Επένδυσης σε Πάγια Στοιχεία	9
1.3.3	Είδη Παγίων Επενδύσεων.....	10
1.3.4	Φύση Παγίων Επενδύσεων	10
1.3.5	Κόστος Επένδυσης.....	11
1.3.6	Αποσβέσεις Παγίων	12
2.	ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Α.Ε. & Ε.Π.Ε.	15
2.1	Έννοια και κατηγορίες παγίων στοιχείων	15
2.1.1	Ενσώματα ή Υλικά πάγια στοιχεία	15
2.1.2	Ασώματα ή Άυλα πάγια στοιχεία	16
2.2	Αξία Κτήσεως.....	16
2.3	Προσθήκες, Βελτιώσεις, Συντηρήσεις	18
2.4	Χειρισμός των Παγίων με βάση την Ελληνική Νομοθεσία	19
2.5	Χειρισμός των Παγίων με βάση τα Δ.Λ.Π.	20
2.6	Αποσβέσεις Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων	21
2.7	Γενικές Αρχές Λογισμού των Αποσβέσεων	25
2.8	Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.....	26
2.9	Καταχώρηση Παγίων κατά την Απογραφή.....	28
3.	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	29
3.1	Γενικά περί αποσβέσεων ενσώματων ακινητοποιήσεων	29
3.2	Παράγοντες καθορισμού των αποσβέσεων	32
3.3	Η λογιστική των αποσβέσεων σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε.	33
3.3.1	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.....	36
3.3.2	Μέθοδοι Φθίνουσας Απόσβεσης	36
3.3.3	Μέθοδοι της λειτουργικής εντάσεως	39
3.4	Επιχορήγηση Επενδύσεων.....	40
3.5	Παρατηρήσεις επί των μεθόδων λογισμού των αποσβέσεων.....	41
4.	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	43
4.1	Γενικά περί των ασώματων ακινητοποιήσεων	43
4.2	Αρχική καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου	45
4.3	Ιδιοπαραγωγή άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	47
4.4	Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων	52
4.4.1	Περίοδος αποσβέσεως.....	52
4.4.2	Μέθοδοι απόσβεσης	56
4.4.3	Αποσβεστέο ποσό.....	56
4.4.4	Αναθεώρηση της περιόδου αποσβέσεως και της μεθόδου αποσβέσεως	56
5.	Η ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	58
5.1	Σύνοψη σχετικών Διατάξεων	59
5.2	Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης (π.δ. 299/2003).....	63

6.	ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	76
6.1	Αριθμοδείκτης δαπανών συντηρήσεων και επισκευών προς πάγια (Ratio of maintenance and repairs to fixed assets)	76
6.2	Αριθμοδείκτης δαπανών συντηρήσεων και επισκευών προς πωλήσεις (Ratio of maintenance and repairs to net assets).....	77
6.3	Αριθμοδείκτης αποσβέσεων παγίων (Ratio of depreciation to fixed assets)	77
6.4	Αριθμοδείκτης αποσβέσεων προς πωλήσεις (Ratio of depreciation to net assets)	78
7.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	79
7.1	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες ή μη στο Λειτουργικό Κόστος.....	79
7.2	Λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων	80
7.3	Λοιπές αυξήσεις και μειώσεις	93
7.4	Υπεραξία επιχειρήσεων (Goodwill)	98
8.	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	103

ΕΠΙΤΕΛΙΚΗ ΣΥΝΟΨΗ

Η παρούσα μελέτη στοχεύει στην αναλυτική παρουσίαση των αποσβέσεων και των θεμάτων που σχετίζονται με αυτές σήμερα στις σύγχρονες επιχειρήσεις, που λειτουργούν με τη νομική μορφή της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε.. Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας υποχρεούνται κάθε έτος να καταγράψουν τις ετήσιες αποσβέσεις των παγίων τους στα λογιστικά βιβλία τους, σύμφωνα με τα εκάστοτε ποσοστά και μεθόδους που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία. Κατά συνέπεια όλες οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά στον ελληνικό χώρο και τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας πραγματοποιούν αποσβέσεις σε ετήσια βάση. Ο τρόπος υπολογισμού και καταχώρησης είναι πανομοιότυπος και για τις δύο μορφές επιχειρήσεων.

Κατά τα τελευταία έτη, ιδίως μετά την προσπάθεια εξομοίωσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρατηρούνται πολλές δυσκολίες στο λογισμό των αποσβέσεων, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Στην παρούσα εργασία παρουσιάζονται καταρχήν κάποιες βασικές έννοιες και αρχές των αποσβέσεων. Στη συνέχεια γίνεται παρουσίαση των θεμάτων που άπτονται των παγίων στοιχείων (υλικά και άυλα) και των αποσβέσεων που διενεργούνται σε αυτά, ενώ στα επόμενα κεφάλαια γίνεται παρουσίασή τους τόσο σε αντιδιαστολή των υλικών παγίων σε σχέση με τα άυλα, όσο και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα ζητήματα που ανακύπτουν είναι πολλά και εστιάζονται κυρίως στον τρόπο και τα ποσοστά υπολογισμού των αποσβέσεων στα όρια που θέτει η νομοθεσία, στην επιλογή της σωστής μεθόδου υπολογισμού τους, στην εναρμόνιση με τα ΔΛΠ, τον υπολογισμό της αρχικής αξίας επί της οποίας

γίνεται η απόσβεση – ιδιαίτερα στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων – τη διαχείριση των αποσβέσεων ως ενός έμμεσου τρόπου χρηματοδότησης νέων επενδύσεων, την εκμετάλλευση των ευκαιριών για επιπλέον αποσβέσεις όταν η νομοθεσία το επιτρέπει κτλ.

Τέλος γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης του τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων σε στοιχεία που υπάρχει σχετική ασάφεια, όπως για παράδειγμα τα αποτελέσματα ερευνητικών δραστηριοτήτων, η υπεραξία ή Goodwill της επιχείρησης, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης κτλ. Διότι δεν είναι πάντα ξεκάθαρο ποια στοιχεία πρέπει να αποσβένονται, ποια είναι τα όρια πέραν το οποίων ένα έξοδο συμπεριλαμβάνεται στο λειτουργικό κόστος, από τι προσδιορίζεται ένα πάγιο στοιχείο, ποια είναι η αξία του και πως πρέπει να αποσβένεται (π.χ. Τα αποτελέσματα της επιστημονικής έρευνας που διενεργείται από επιχειρήσεις ως τι καταγράφονται έως ότου διασφαλιστούν από μια πατέντα ή ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας;).

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη και παρουσίαση των αποσβέσεων που αφορούν τις Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ) και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ). Πολύ συχνά οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις αποσβέσεις ως ένα μέσο χρηματοδότησης των επενδύσεων τους και για το λόγο αυτό ο λογισμός τους και η σωστή διαχείριση των Παγίων Στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση είναι κεφαλαιώδους σημασίας.

Ο λογισμός των αποσβέσεων στις δύο αυτές μορφές επιχειρήσεων γίνεται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ο τρόπος λογισμού καθορίζεται σε μεγάλο βαθμό από την ελληνική φορολογική νομοθεσία αλλά και από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Επιπλέον, παρουσιάζονται κάποια παραδείγματα απογραφής παγίων στοιχείων, καταχώρησης τους, καθώς και του τρόπου καταχώρησης των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

1.2 Δομή της Εργασίας

Η παρούσα μελέτη χωρίζεται σε 7 κεφάλαια στα οποία γίνεται η σταδιακή παρουσίαση και ανάλυση των θεμάτων που σχετίζονται με τις αποσβέσεις. Πιο αναλυτικά:

- Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται κάποιες βασικές έννοιες που αφορούν τα πάγια και τις επενδύσεις σε πάγια, καθώς και κάποια εισαγωγικά στοιχεία σχετικά με τις αποσβέσεις.
- Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια επισκόπηση της λογιστικής των παγίων περιουσιακών στοιχείων των ΑΕ και των ΕΠΕ, καθώς και το τι προβλέπει η ελληνική και η διεθνής νομοθεσία για τις αποσβέσεις των επιχειρήσεων αυτών.

- Στο κεφάλαιο 3 και
- το κεφάλαιο 4 παρουσιάζεται ο τρόπος χειρισμού και ο υπολογισμός των αποσβέσεων των ενσώματων και των ασώματων (άυλων περιουσιακών στοιχείων) αντίστοιχα, ενώ
- στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση των νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε στην Ελλάδα
- στο έκτο κεφάλαιο αναλύονται κάποιοι τρόποι αξιολόγησης των αποσβέσεων βάσει αριθμοδεικτών και καταγράφονται τα βασικά συμπεράσματα της εργασίας, τέλος
- στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζονται κάποιοι τρόποι λογισμού των αποσβέσεων και καταγραφής τους στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

1.3 Εισαγωγικά Στοιχεία – Βασικές Έννοιες

1.3.1 Γενικά Περί Παγίων

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης τα οποία χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της οικονομικής μονάδας για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από τη λογιστική χρήση (1 έτος). Ειδικότερα, στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της (παρ. 2.2.100, ΕΓΛΣ). Επιπλέον στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής υποκατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- (a) Ενσώματα πάγια στοιχεία
- (b) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία
- (c) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

(d) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

(e) Προκαταβολές κτήσεως παγίων

Η φορολογική νομοθεσία (άρθρο 27, παρ.4, ΚΒΣ) ορίζει ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) την αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών, β) τις αποσβέσεις και γ) την αναπόσβεστη αξία του.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ το πάγιο ενεργητικό παρακολουθείται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

- 10 Εδαφικές εκτάσεις
- 11 Κτίρια, εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά μέσα
- 12 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13 Μεταφορικά μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων
- 16 Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 18 Συμμετοχή και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις¹.

1.3.2 Η έννοια της Επένδυσης σε Πάγια Στοιχεία

Ο όρος επένδυση στον κόσμο των επιχειρήσεων είναι μία γενική έννοια που περιλαμβάνει κάθε τοποθέτηση διαθέσιμων κεφαλαίων σε στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία προορίζονται να μείνουν στην επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα. Κατά συνέπεια τα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται στην έννοια της επένδυσης, ενώ επιπλέον περιλαμβάνονται οι εξωεπιχειρηματικές τοποθετήσεις και το τμήμα των αποθεμάτων του οποίου η διατήρηση αποτελεί πάγια ανάγκη για την λειτουργία της επιχείρησης.

¹ Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 707, Επιστημονική Έκδοση, Μάιος 2008.

Οι επενδύσεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε τρία κύρια είδη: Επενδύσεις σε πάγια στοιχεία ενεργητικού, επενδύσεις εκτός επιχείρησης και επενδύσεις σε στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού.

1.3.3 Είδη Παγίων Επενδύσεων

Οι επενδύσεις σε πάγια στοιχεία, ανάλογα με το σκοπό που εξυπηρετούν, διακρίνονται σε:

- Υποχρεωτικές προτάσεις επενδύσεων (mandatory proposals), δηλαδή προτάσεις επενδύσεων που είναι απαραίτητες είτε για την έναρξη της λειτουργίας της επιχείρησης, είτε για τη συνέχιση της λειτουργίας της.
- Προτάσεις επενδύσεων για αντικατάσταση υπαρχουσών επενδύσεων (replacement proposals), οι οποίες αποβλέπουν κυρίως στη μείωση του κόστους της επιχείρησης.
- Προτάσεις επενδύσεων για επέκταση υπαρχόντων παγίων στοιχείων (expansion proposals) οι οποίες αποβλέπουν κυρίως στην αύξηση των εσόδων της επιχείρησης.

Οι επενδύσεις εκτός επιχείρησης δεν έχουν άμεση σχέση με τον κύριο αντικειμενικό σκοπό της επιχείρησης και είναι συνήθως μεγάλης διάρκειας. Για παράδειγμα συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο θυγατρικών επιχειρήσεων, χορήγηση μακροπρόθεσμων δανείων σε άλλες επιχειρήσεις κτλ. Από την άλλη οι επενδύσεις σε στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού διακρίνονται σε επενδύσεις σε αποθέματα, απαιτήσεις και διαθέσιμα. Στα αποθέματα περιλαμβάνονται οι πρώτες ύλες, σε ημικατεργασμένα προϊόντα και σε έτοιμα.²

1.3.4 Φύση Παγίων Επενδύσεων

² Αρτάκης Γ., Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Αποφάσεις Επενδύσεων, Εκδ. Interbooks, Αθήνα 2002

Η επένδυση κεφαλαίων σε πάγια αποτελεί πράξη μεγάλης σοβαρότητας για την επιχείρηση, η οποία μπορεί να έχει πολύ σημαντικές επιπτώσεις στη μελλοντική εξέλιξη της, ακόμη και για την επιβίωσή της στο οικονομικό περιβάλλον. Αυτό ισχύει καταρχήν γιατί οι επενδύσεις σε πάγια ενεργητικά στοιχεία δεσμεύουν μεγάλα χρηματικά ποσά. Των ύψος αυτών των επενδύσεων διαφέρει σημαντικά ανάλογα με τη φύση της επιχείρησης, καθώς και μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου, ανάλογα με το βαθμό εκσυγχρονισμού των εγκαταστάσεων και αυτοματισμού της λειτουργίας τους.

Δεύτερον, η επανάκτηση των ποσών που επενδύονται σε στοιχεία του πάγιου ενεργητικού απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα και συνεπάγεται αβεβαιότητες, μεταξύ των οποίων ο κίνδυνος της πρόωρης οικονομικής απαξίωσης (Obsolescence). Πρέπει να τονιστεί ότι αν πραγματοποιηθεί μια επένδυση κεφαλαίων, συνήθως είναι αδύνατη η ρευστοποίηση των νέων παγίων ενεργητικών στοιχείων χωρίς σημαντικές ζημιές.

Τρίτον, κάθε επένδυση σε πάγια ενεργητικά στοιχεία προξενεί αύξηση των σταθερών δαπανών της επιχείρησης (αποσβέσεις, ασφάλιστρα, χρηματοπιστωτικά έξοδα, πρόσθετοι μισθοί κτλ.) η οποία συνεπάγεται μετάθεση του νεκρού σημείου του κύκλου εργασιών σε υψηλότερο επίπεδο δραστηριότητας και δημιουργεί έτσι έντονη ανάγκη για διατήρηση της παραγωγικής δραστηριότητας και των πωλήσεων σε υψηλότερο επίπεδο.

Τέλος, από χρηματοδοτική άποψη το ύψος των επενδύσεων σε πάγια ενεργητικά στοιχεία καθορίζει τις ανάγκες χρηματοδότησης μεγάλης διάρκειας και μάλιστα με ίδια κεφάλαια.³

1.3.5 Κόστος Επένδυσης

Η διαδικασία αξιολόγησης επενδύσεων αρχίζει με την εκτίμηση του κόστους της επένδυσης και των ταμιακών ροών που προσδοκούνται από την επένδυση σε πάγια κατά το χρονικό διάστημα του χρόνου ζωής τους. Το κόστος

³ Αρτίκης Γ. , Χρηματοοικονομική διοίκηση, Αποφάσεις Χρηματοδοτήσεων, Αθήνα 2001.

της επένδυσης αναφέρεται στα μετρητά που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της επένδυσης. Στην περίπτωση ανάληψης νέων επενδύσεων, το κόστος της επένδυσης δίνεται από την ακόλουθη εξίσωση:

$$ΚΕ=ΑΤΕ+ΚΚ+ΛΕ$$

όπου:

ΚΕ= Κόστος Επένδυσης

ΑΤΕ= Αρχική Ταμιακή Εκροή για την πραγματοποίηση της επένδυσης

ΚΚ= Αύξηση (ή μείωση) κεφαλαίου κίνησης

ΛΕ= Αύξηση (ή μείωση) λοιπών εξόδων

Η αρχική ταμιακή εκροή περιλαμβάνει το κεφάλαιο που απαιτείται για να πραγματοποιηθεί η επένδυση (π.χ. Αξία οικοπέδων, κόστος κτιριακών εγκαταστάσεων κτλ.). Στο κεφάλαιο κίνησης περιλαμβάνεται κάθε μεταβολή των αποθεμάτων

1.3.6 Αποσβέσεις Παγίων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Οι γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων είναι οι εξής:

- Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας.
- Η απόσβεση κάθε παγίου είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του η οποία οφείλεται: α) στη χρησιμοποίησή του, β) στην πάροδο του χρόνου και γ) στην οικονομική απαξίωση.
- Οι αποσβέσεις διενεργούνται συστηματικά και ομοιόμορφα. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την επιχείρηση ώστε η απόσβεση κάθε παγίου να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται στη χρησιμοποίησή του, στην πάροδο του χρόνου και την

οικονομική απαξίωση. Αντίθετα η ελληνική φορολογική νομοθεσία, προβλέπει ότι οι αποσβέσεις προσδιορίζονται με βάση τους προβλεπόμενους συντελεστές. Με το Π.Δ.299/2003 δια να μην υπάρχουν διαφωνίες ως προς το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης καθορίστηκαν κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης κατά πάγιο στοιχείο. Ο κάθε επιχειρηματίας λοιπόν μπορεί να επιλέγει έναν από τους συντελεστές απόσβεσης μεταξύ κατώτερου και ανώτερου, τον οποίο υποχρεούται να εφαρμόζει μέχρι ολοσχερούς απόσβεσης του παγίου στοιχείου.

- Οι αποσβέσεις πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης κάθε χρόνο. Στην Ελλάδα η σταθερή μέθοδος εφαρμόζεται πάνω στην αξία κτήσεως του παγίου πλέον τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Η φθίνουσα υπολογίζεται επί της υπολειμματικής κατ' έτος αξίας των παγίων.

Οι αποσβέσεις στην Ελλάδα σήμερα διενεργούνται με βάση το Π.Δ. 299/2003 με το οποίο καθορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης. Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

Υπάρχουν αποσβέσεις εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Οι τακτικές αποσβέσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι, ενώ οι επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις μόνο σε πάγια στοιχεία που ανήκουν σε αυτές και τα οποία χρησιμοποιούν.

Στις αποσβέσεις που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων υπάρχουν και κάποιες εξαιρέσεις, οι μη εκπιπόμενες από το φόρο αποσβέσεις. Πιο συγκεκριμένα στις επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με το Ν. 1297/1972, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των

εισφερομένων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η οποία προήλθε από τη συγχώνευση. Επίσης δεν εκπίπτουν οι αποσβέσεις που από τις τραπεζικές, τις ασφαλιστικές και τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ανώνυμες εταιρείες που αναπροσάρμοσαν (σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 3091/2002) την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους. Τέλος, δεν εκπίπτουν οι αποσβέσεις παγίων που αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία (ΚΦΕ. Άρθρο 31, παρ.1, περ. στ')^{4 5}.

⁴ Φορολογικός Οδηγός 2008, Φορολογική Επιθεώρηση, Ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών, τεύχος 707, Αθήνα 2008.

⁵ Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, Τόμος Β, Αθήνα 2005.

2. ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Α.Ε. & Ε.Π.Ε.

2.1 Έννοια και κατηγορίες παγίων στοιχείων

Πάγια στοιχεία ενεργητικού είναι εκείνα που δεν αναμένεται να αναμένεται να ρευστοποιηθούν εντός μιας λογιστικής χρήσης ή εντός ενός λειτουργικού κυκλώματος, εφόσον η διάρκεια του είναι μεγαλύτερη της χρήσεως.

Τα κύρια χαρακτηριστικά αυτών των στοιχείων είναι ότι έχουν ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη του έτους και ότι προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ή να παραμείνουν στη λογιστική μονάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Τα πάγια στοιχεία ταξινομούνται σε διάφορες κατηγορίες. Οι συνήθεις γενικές κατηγορίες είναι οι εξής: (1) ενσώματα ή υλικά πάγια στοιχεία, (2) Ασώματα ή άυλα πάγια (3) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (4) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως ή κεφαλαιοποιηθέντα έξοδα.

Σημειώνεται ότι τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς καταχωρούνται στην κατηγορία του παγίου ενεργητικού γιατί είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις⁶.

2.1.1 Ενσώματα ή Υλικά πάγια στοιχεία

Ενσώματα ή υλικά πάγια είναι τα αγαθά τα οποία αποκτά η λογιστική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για τις λειτουργικές τις ανάγκες

⁶ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Χρ. Ναούμ, Αθήνα 1994.

και όχι να τα μεταπωλήσει. Η κατηγορία αυτή των παγίων αποτελεί τη σπουδαιότερη από όλες τις κατηγορίες.⁷

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης, και για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής της θέσης. Επιπλέον, ο προσδιορισμός αν μία δαπάνη αντιπροσωπεύει στοιχείο του ενεργητικού ή των εξόδων, μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.⁸

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη του έτους (Ε.Γ.Λ.Σ. Παρ. 2.2.110, και άρθρο 42ε, παρ. 4, κωδ. Ν. 2190/1920)

2.1.2 Ασώματα ή Άυλα πάγια στοιχεία

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο οικονομικής συναλλαγής, είτε αυτά ως αυτοτελή στοιχεία, είτε μαζί με το σύνολο της οικονομικής μονάδας.

2.2 Αξία Κτήσεως

Οι επιχειρηματικές μονάδες αποκτούν πάγια στοιχεία με διάφορους τρόπους. Οι τρόποι αυτοί είναι οι εξής:

1. Η αγορά
2. Η ιδιοκατασκευή

⁷ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Ναούμ Χρ., Εκδ. Μαυρομάτη, Αθήνα 1994
⁸ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Αληφαντής Γ., Εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2004

3. Η εισφορά

4. Η δωρεά

Ο καθένας από τους παραπάνω τρόπους παρουσιάζει ορισμένα ειδικά λογιστικά προβλήματα, τα οποία έχουν κυρίως σχέση με το ποσό με το οποίο πρέπει να εμφανισθούν τα στοιχεία αυτά στα λογιστικά βιβλία. Σημειώνεται όμως ότι η αγορά αποτελεί τον κυριότερο τρόπο απόκτησης των παγίων στοιχείων και για το λόγο αυτό η έμφαση δίνεται κυρίως σε αυτόν τον τρόπο.

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κτήσεως, κόστος κτήσεως ενός παγίου θεωρείται το συνολικό ποσό που καταβάλλεται για την αγορά και προετοιμασία του παγίου για τη χρήση που προορίζεται. Έτσι, το κόστος αποτελείται, εκτός από την τιμή αγοράς, και από διάφορες άλλες δαπάνες – έξοδα- που ποικίλουν ανάλογα με το στοιχείο που αγοράζεται. Διευκρινίζεται ότι ως τιμή αγοράς θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των τυχόν εκπτώσεων που λαμβάνει η επιχείρηση. Επιπλέον επισημαίνεται ότι η αρχή του κόστους δεν ακολουθείται πάντα πιστά από τη νομοθεσία και την πράξη και για το λόγο αυτό μπορεί να υπάρχει διαφορά μεταξύ του κόστους που προσδιορίζεται στην πράξη και εκείνου που προσδιορίζεται βάσει των όσων ισχύουν στην επιστήμη της λογιστικής. Οι διαφορές αφορούν κυρίως δύο σημεία: (α) το κόστος αγοράς και (β) ορισμένες δαπάνες κτήσεως των παγίων.⁹

Ως δαπάνη ορίζεται η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή στοιχείων χρησίμων για την επίτευξη των σκοπών της οικονομικής μονάδας. Εάν η ωφέλεια ή η χρησιμότητα ενός στοιχείου που αποκτά η λογιστική μονάδα θεωρηθεί ότι εξαντλείται αμέσως, τότε το στοιχείο αυτό χαρακτηρίζεται ότι αποτελεί έξοδο, το οποίο στη συνέχεια λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης. Το δε ποσό της δαπάνης

⁹ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Ναούμ Χρ., Εκδ. Μαυρομάτη, Αθήνα 1994

αποτελεί το ποσό του εξόδου. Εάν όμως η ωφέλεια του στοιχείου δεν εξαντλείται αμέσως, τότε το στοιχείο αυτό θεωρείται στοιχείο του ενεργητικού και το ποσό της δαπάνης συνιστά το κόστος του στοιχείου αυτού.

Κατά συνέπεια από μία *δαπάνη* (expenditure) δημιουργείται άλλοτε *έξοδο* (expense) και άλλοτε *στοιχείο ενεργητικού* (asset).

2.3 Προσθήκες, Βελτιώσεις, Συντηρήσεις

Μετά την απόκτηση και την έναρξη χρησιμοποίησης ή λειτουργίας των παγίων στοιχείων οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν διάφορες δαπάνες οι οποίες αφορούν ή συνδέονται με τα στοιχεία αυτά. Οι δαπάνες αυτές γίνονται για την εκτέλεση μιας ή περισσότερων από τις παρακάτω εργασίες και οι οποίες επηρεάζουν τα πάγια αυτά:

1. Επέκταση ή προσθήκη
2. Βελτίωση
3. Συντήρηση
4. Επισκευή

όπου ως: **Επέκταση ή προσθήκη** είναι η αύξηση του όγκου των κτιρίων ή η αύξηση του μεγέθους και της παραγωγικής δυναμικότητας των μηχανημάτων ή των άλλων παγίων.

Βελτίωση είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε πάγιο στοιχείο και η οποία επιφέρει ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω αποτελέσματα:

- (a) την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του
- (b) την αύξηση της παραγωγικής του ικανότητας
- (c) τη μείωση του κόστους λειτουργίας του
- (d) τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Συντήρηση είναι η τεχνική επέμβαση που γίνεται σε πάγιο στοιχείο με σκοπό να διατηρήσει το στοιχείο αυτό την αρχική του παραγωγική

ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο διάστημα. Τέλος **Επισκευή** είναι η επιδιόρθωση ή αντικατάσταση διαφόρων μερών παγίου στοιχείου που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας στο σημείο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το βασικό ερώτημα που τίθεται στο σημείο αυτό είναι εάν οι παραπάνω δαπάνες πρέπει να θεωρηθούν έξοδα ή κόστος των παγίων στοιχείων. Οι δαπάνες που γίνονται για την επέκταση και τη βελτίωση των παγίων στοιχείων θεωρούνται κόστος και συνεπώς προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως αυτών των στοιχείων. Το κόστος αυτών των επεκτάσεων εμφανίζεται στους σχετικούς λογαριασμούς των παγίων στοιχείων. Στις περιπτώσεις όμως που η ωφέλιμη ζωή αυτών των επεκτάσεων και βελτιώσεων είναι διαφορετική από εκείνη των παγίων στοιχείων, τότε το κόστος αυτών των επεκτάσεων και βελτιώσεων πρέπει να παρακολουθείται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς.

Οι δαπάνες που γίνονται για συντήρηση και επισκευή θεωρούνται έξοδα και αφαιρούνται από τα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιούνται. Οι λογαριασμοί στους οποίους εμφανίζονται αυτά τα έξοδα είναι “Έξοδα συντηρήσεως” και “Έξοδα επισκευών”. Ο λόγος για τον οποίο αυτές οι δαπάνες χαρακτηρίζονται ως έξοδα είναι γιατί η ωφέλεια τους εξαντλείται μέσα σε μία λογιστική χρήση¹⁰.

2.4 Χειρισμός των Παγίων με βάση την Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τα ενσώματα καθώς και τα άυλα πάγια στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων με την τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως. Όπου η αξία

¹⁰ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004

κτήσεως προσαυξάνεται με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. Ορίζει ότι Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεως κτλ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Πιο αναλυτικά *κόστος κτήσεως* (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής) είναι το άθροισμα¹¹:

Των άμεσων υλικών (πρώτες ύλες και διάφορα υλικά) που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοσκευασμάτων	X_1
<u>Πλέον:</u> Αναλογία γενικών εξόδων αγορών	X_2
<u>Πλέον:</u> Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στην τελική μορφή.	X_3
ΣΥΝΟΛΟ	Σ

2.5 Χειρισμός των Παγίων με βάση τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 η τιμή κτήσεως ή το κόστος προσαυξάνεται με τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για να φθάσει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι:

- Οι δαπάνες διαμορφώσεως χώρων
- Οι δαπάνες εγκαταστάσεως και συναρμολόγησης μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας
- Οι αμοιβές ειδικών π.χ. Αρχιτεκτόνων, μηχανικών, κτλ.

¹¹ Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, Τόμος Β, Αθήνα 2005.

- Το κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και
- Της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης

Τα διοικητικά και άλλα έξοδα όπως επίσης και τα έξοδα της δοκιμαστικής λειτουργίας και της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσεως δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός εάν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας. Επίσης, όταν η πληρωμή της αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων το κόστος συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως έξοδο¹².

2.6 Αποσβέσεις Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Οι λογιστικές μονάδες αποκτούν πάγια στοιχεία επειδή πιστεύουν ότι αυτά θα τους προσφέρουν χρήσιμες υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες που μπορεί να προσφέρει σε μια λογιστική μονάδα ένα πάγιο στοιχείο είναι, κατ' ανάγκη, περιορισμένες, αφού η ζωή του είναι περιορισμένη. Απεριόριστη ζωή έχουν κατά κανόνα τα οικόπεδα. Τις υπηρεσίες αυτές μπορούμε να τις θεωρήσουμε ότι συνιστούν ένα σύνολο ή ένα απόθεμα υπηρεσιών που υπάρχει στο πάγιο στοιχείο.

Με βάση το παραπάνω μπορούμε να πούμε ότι όταν μια λογιστική μονάδα αγοράζει ένα πάγιο, αγοράζει στην ουσία αυτό το σύνολο ή αλλιώς αυτό το απόθεμα των υπηρεσιών. Το κόστος κτήσεως του παγίου στοιχείου, είναι κατά συνέπεια, και το κόστος κτήσεως αυτού του αποθέματος των υπηρεσιών.

¹² Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, Τόμος Β, Αθήνα 2005.

Η λογιστική μονάδα αγοράζει αυτές τις υπηρεσίες, δηλαδή, αγοράζει το πάγιο στοιχείο, επειδή εκτιμά πως με την κατάλληλη χρησιμοποίηση και αξιοποίηση αυτών των υπηρεσιών, θα δημιουργηθούν, θα παραχθούν, αρκετά έσοδα ώστε να καλυφθεί τουλάχιστον το κόστος αυτών των υπηρεσιών. Εάν η εκτίμηση της είναι διαφορετική, τότε όπως είναι φυσικό, η λογιστική μονάδα, δεν θα αγοράσει αυτές τις υπηρεσίες.

Ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά των παγίων είναι ότι έχουν ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη του έτους. Αυτό σημαίνει ότι το χρονικό διάστημα που απαιτείται για να εξαντληθούν οι υπηρεσίες που υπάρχουν σε ένα πάγιο είναι μεγαλύτερο του έτους. Η εξάντληση ή αλλιώς η μείωση των χρήσιμων υπηρεσιών μπορεί να οφείλεται σε διάφορους λόγους και συγκεκριμένα στη χρήση ή λειτουργία του παγίου, στην πάροδο του χρόνου, σε τεχνικές αλλαγές και ακόμη στην οικονομική απαξίωση του στοιχείου.

Εάν στο τέλος κάποιας λογιστικής χρήσεως ή άλλης περιόδου θελήσουμε να προσδιορίσουμε το κόστος των υπηρεσιών ενός παγίου οι οποίες έχουν εξαντληθεί, και το κόστος των υπηρεσιών που παραμένουν στο πάγιο ως απόθεμα, τότε πρέπει να ενεργήσουμε ως εξής: να εκτιμήσουμε ποιο ποσοστό ή αλλιώς ποιο μέρος από τις συνολικές υπηρεσίες έχει εξαντληθεί και ποιο δεν έχει, και συνεπώς παραμένει στο πάγιο ως απόθεμα. Στη συνέχεια, με βάση τις εκτιμήσεις αυτές και το κόστος κτήσεως του παγίου, προχωρούμε στον υπολογισμό του κόστους των επιμέρους υπηρεσιών.

Έτσι, εάν υποθέσουμε ότι το κόστος κτήσεως των υπηρεσιών ενός παγίου είναι 1000 ευρώ και ότι οι υπηρεσίες που εξαντλήθηκαν μέσα σε μία περίοδο αντιπροσωπεύουν το 20% του συνόλου των υπηρεσιών, τότε ο υπολογισμός του κόστους των υπηρεσιών που εξαντλήθηκαν και εκείνων που παραμένουν στο πάγιο γίνεται ως εξής:

$$1000 \times 20\% = 200 \text{ ευρώ (κόστος υπηρεσιών που εξαντλήθηκαν)}$$

$1000 \times (100\% - 20\%) = 800$ ευρώ (κόστος υπηρεσιών που παραμένουν στο πάγιο).

Το κόστος των υπηρεσιών που παραμένουν στο πάγιο αποτελεί, σύμφωνα με την αρχή του κόστους, το ποσό με το οποίο θα εμφανιστεί στον ισολογισμό το πάγιο, αφού πρώτα πιστωθεί ο λογαριασμός του παγίου στοιχείου με 200 ευρώ, όσο δηλαδή είναι το κόστος των υπηρεσιών που εξαντλήθηκαν. Το ποσό των 800 ευρώ καλείται *αναπόσβεστο κόστος* ή *αναπόσβεστη αξία* του παγίου στοιχείου. Το κόστος των υπηρεσιών που έχουν εξαντληθεί καλείται *λογιστική απόσβεση* ή απλώς *Απόσβεση* (depreciation).

Σημειώνεται ότι οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων θεωρούνται άλλοτε στοιχείου ενεργητικού και άλλοτε έξοδο. Σύμφωνα με την αρχή της συσχέτισεως των εξόδων με τα έσοδα, οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται και καταχωρούνται ως έξοδο κατά τη λογιστική χρήση που αναγνωρίζεται το έσοδο – το όφελος – που συνδέεται με αυτές.

Έτσι οι αποσβέσεις των παγίων, τα οποία χρησιμοποιούνται στη λειτουργία της παραγωγής, θεωρούνται στοιχείο ενεργητικού, επειδή οι αποσβέσεις αυτών των στοιχείων λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής. Το κόστος των προϊόντων μετατρέπεται σε έξοδο – κόστος πωληθέντων – όταν αναγνωρίζονται τα έσοδα από τα προϊόντα αυτά, τα οποία συνήθως αναγνωρίζονται κατά την πώληση των προϊόντων. Συνεπώς, με τη διάθεση των προϊόντων οι αποσβέσεις που περιλαμβάνονται στο κόστος αυτών, μετατρέπονται σε έξοδα¹³.

Έξοδο θεωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων τα οποία χρησιμοποιούνται στις άλλες λειτουργίες μιας λογιστικής μονάδας, όπως λειτουργία διοικήσεως, λειτουργία πωλήσεων. Τα έξοδα αυτών των λειτουργιών θεωρούνται ότι είναι έξοδα που συνδέονται με τα συνολικά

¹³ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Χρ. Ναούμ, Αθήνα 1994

έσοδα της χρήσεως κατά την οποία δημιουργούνται και για το λόγο αυτό αναγνωρίζονται αμέσως.

Συνεπώς οι παράγοντες που διαμορφώνουν το ποσό των αποσβέσεων ενός παγίου κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως ή άλλης περιόδου είναι:

1. Το κόστος κτήσεως του παγίου
2. Η συνολική ποσότητα των υπηρεσιών η οποία μπορεί να εκφραστεί ή να μετρηθεί με μονάδες παραγωγής ή έργο του παγίου στοιχείου ή με μονάδες χρόνου ή και με άλλη μονάδα. Ο παράγοντας αυτός καλείται ωφέλιμη ζωή του παγίου.
3. Οι εξαντλούμενες κάθε χρονική περίοδο υπηρεσίες

Εκτός από τους παράγοντες αυτούς, ένας τέταρτος παράγοντας είναι η υπολειμματική αξία του παγίου (residual or salvage value) η οποία ισούται με το καθαρό ποσό στο οποίο εκτιμάται ότι θα πουληθεί το πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, δηλαδή όταν αυτό πάψει να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση. Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από το κόστος κτήσεως ενός παγίου καλείται αποσβετέο κόστος ή αποσβετέα αξία και αποτελεί το καθαρό κόστος των υπηρεσιών του παγίου στοιχείου.

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία η υπολειμματική αξία των παγίων θεωρείται ότι είναι μηδέν. Έτσι το αποσβεστέο κόστος ισούται με το κόστος κτήσεως των παγίων. Η ωφέλιμη ζωή των παγίων καθορίζεται από τη νομοθεσία και η διάρκεια της ποικίλει ανάλογα με το είδος του παγίου. Αναφορικά με τις εξαντλούμενες υπηρεσίες, η νομοθεσία δέχεται ότι κάθε χρόνο είναι ποσοτικά και ποιοτικά ίδιες. Έτσι, με βάση αυτή την παραδοχή, το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων ενός παγίου είναι το ίδιο για όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του¹⁴.

¹⁴ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004

Ο τρόπος υπολογισμού του ποσού των αποσβέσεων, ο οποίος στηρίζεται σε αυτή την παραδοχή, καλείται *μέθοδος της σταθερής απόσβεσης* και μπορεί να γίνει με δύο τρόπους: (α) διαιρούμε το αποσβεστέο κόστος δια τον αριθμό των ετών της ωφέλιμης ζωής και το πηλίκο που προκύπτει είναι το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως (β) εφαρμόζεται κατάλληλος συντελεστής απόσβεσης επί του αποσβεστέου κόστους. Ο συντελεστής προκύπτει ως πηλίκο από τη διαίρεση της μονάδας δια του αριθμού των ετών της ωφέλιμης ζωής.

2.7 Γενικές Αρχές Λογισμού των Αποσβέσεων

Βάσει της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, δηλαδή η αποσβεστέα αξία των παγίων κατανέμεται σε κάθε φορολογική χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα τα οποία οι βιομηχανίες, βιοτεχνίες, μεταλλεία, και λατομεία αγοράζουν, οι αποσβέσεις των οποίων μπορούν να γίνουν με τη φθίνουσα μέθοδο.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί κατά τεκμήριο καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν τον ανώτερο ή κατώτερο συντελεστή απόσβεσης που ισχύει κάθε φορά.

Επιπλέον, η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπιζόμενους συντελεστές είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Οι αποσβέσεις των παγίων που παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται για το διάστημα αυτό με μειωμένους συντελεστές. Σημειώνεται ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν καθορισθεί οι άνω μειωμένοι συντελεστές αδράνειας, ενώ τις αποσβέσεις αδράνειας, η επιχείρηση δεν μπορεί να τις δηλώσει ως φορολογικό έξοδο¹⁵.

Ο λογισμός των αποσβέσεων παρουσιάζει αρκετές διαφοροποιήσεις στα Δ.Λ.Π. Όπου για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζονται οι εξής μέθοδοι:

1. Σταθερή
2. Φθίνουσα και
3. Λειτουργικής εντάσεως

Οι μέθοδοι απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, πρέπει οι μέθοδοι να τροποποιούνται ώστε να εκφράζουν τον νέο ρυθμό ωφελειών.

Επίσης σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την ίδια την επιχείρηση, ώστε η απόσβεση κάθε παγίου να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του η οποία οφείλεται: στη χρησιμοποίησή του, στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση.

2.8 Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της πορείας του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση

¹⁵ Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, Τόμος Β, Αθήνα 2005.

των λογαριασμών των παγίων (λογαριασμοί τρίτου και τέταρτου βαθμού κτλ.).

Από το μητρώο παγίων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξαστομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί των λογαριασμών)
- Ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται το πάγιο
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
- Η τυχόν κτήση του με ενεργή φορολογική διάταξη
- Η ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής του εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία) καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ. Σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής
- Τα στοιχεία και τα αίτια του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. Εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

2.9 Καταχώρηση Παγίων κατά την Απογραφή

Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 27, παρ. 4 ΚΒΣ) τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

- (a) η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
- (b) οι αποσβέσεις του και
- (c) η αναπόσβεστη αξία του

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια αποσβεσμένα πλήρως αναγράφονται στην απογραφή με αξία 0,01 ευρώ¹⁶.

¹⁶ Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, Τόμος Β, Αθήνα 2005.

3. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

3.1 Γενικά περί αποσβέσεων ενσώματων ακινήτοποιήσεων

Οι επιχειρήσεις αποκτούν πάγια επειδή πιστεύουν ότι τα στοιχεία αυτά θα τους προσφέρουν χρήσιμες υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες που μπορεί να προσφέρει σε μια επιχείρηση ένα πάγιο στοιχείο είναι κατ' ανάγκη περιορισμένες, αφού η διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη.

Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις εκτός από τα οικόπεδα, τα γήπεδα και τα αγροτεμάχια, δεν έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής. Η αξία τους κάθε χρόνο μειώνεται και η μείωση αυτή οφείλεται είτε στη χρησιμοποίησή τους είτε στην πάροδο του χρόνου, είτε στην οικονομική απαξίωση. Κατά συνέπεια, κάθε ενσώματη ακινήτοποίηση έχει μια ωφέλιμη διάρκεια ζωής, κατά την οποία υπολογίζεται ότι θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.¹⁷

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας της ενσώματης ακινήτοποίησης, η οποία υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής της.

Για παράδειγμα για μηχάνημα αξίας κτήσεως 10.500 ευρώ, υπολειμματικής αξίας στο τέλος του πέμπτου έτους 500 ευρώ και ωφέλιμης διάρκειας ζωής 5 ετών η αποσβεστέα αξία είναι:

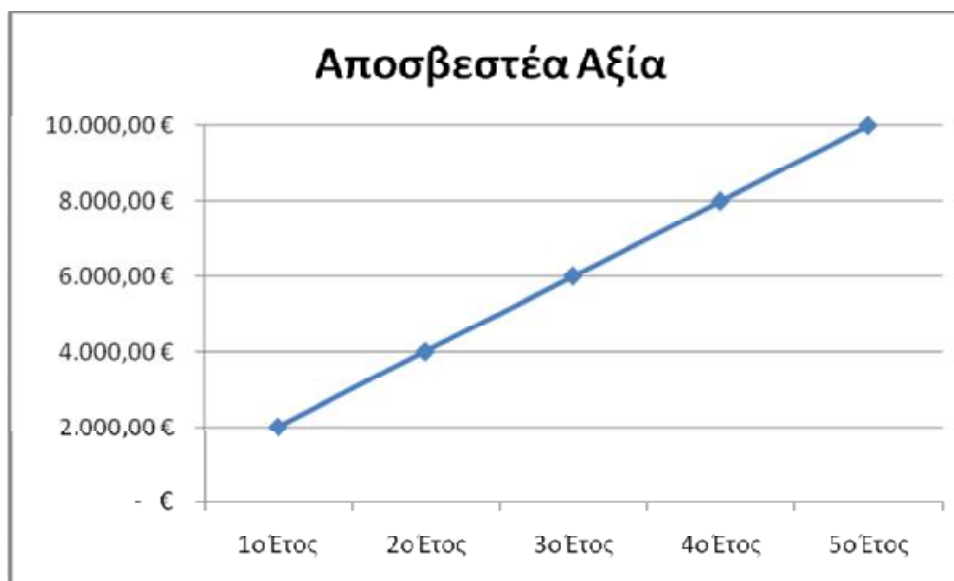
$$(10.500 - 500) = 10.000 \text{ ευρώ και η ετήσια απόσβεση είναι:}$$

$$(10.000/5 \text{ έτη}) = 2.000 \text{ ευρώ}$$

δηλαδή κάθε χρόνο μετατρέπεται σε έξοδο από το πάγιο περιουσιακό στοιχείο ποσό 2.000 ευρώ¹⁸.

¹⁷ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Χρ. Ναούμ, Εκδ. Μαυρομάτη, Αθήνα 2004.

¹⁸ Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ), Δ. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2002.



Γράφημα 1 Αποσβεστέα Αξία

Η μέθοδος αυτή αποσβέσεων, στην οποία η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, και τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνονται κάθε χρόνο με σταθερό ποσό εξόδου απόσβεσης, ονομάζεται “μέθοδος της σταθερής απόσβεσης”. Εάν ωστόσο κάθε χρόνο γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης τότε μιλάμε για “φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης”.

Τέλος, στην περίπτωση που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο η επιχείρηση αναμένεται να επιτύχει από το πάγιο αυτό στοιχείο, η απόσβεση υπολογίζεται με τη μέθοδο της “λειτουργικής εντάσεως” ή τη “μέθοδο των παραγόμενων μονάδων”. Για παράδειγμα: η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός παραγωγικού μηχανήματος βάσει προδιαγραφών είναι του κατασκευαστή είναι 100.000 τεμάχια παραγωγής. Εάν υποθέσουμε ότι το άνω μηχάνημα το πρώτο έτος λειτουργίας του παρήγαγε 20.000 τεμάχια τότε η ετήσια απόσβεση της αξίας κτήσεως 50.000 ευρώ είναι:

$$(50.000 / 100.000 \times 20.000) = 10.000 \text{ ευρώ}$$

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητα του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας μιας επιχείρησης μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των παγίων στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο. Π.χ. Εάν υποθέσουμε ότι η πολιτική της επιχείρησης είναι το άνω μηχανήμα να το αντικαθιστά όταν έχει παράγει 70.000 τεμάχια τότε η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι 70.000 τεμάχια και η οικονομική ζωή 100.000 τεμάχια. Συνεπώς η ωφέλιμη διάρκεια ζωής μπορεί να είναι βραχύτερη ζωή από την οικονομική. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων είναι θέμα κρίσεως, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από παρόμοια στοιχεία.

Κατά τη διάρκεια της εκμεταλλεύσεως ενός παγίου στοιχείου μπορεί να γίνει εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι η σωστή. Για παράδειγμα η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επιμηκυνθεί από μεταγενέστερες δαπάνες στο πάγιο στοιχείο που βελτιώνουν την κατάσταση αυτού πέραν της κανονικής αποδόσεως του, όπως προσδιορίστηκε αρχικά. Από την άλλη μεριά τεχνολογικές αλλαγές ή αλλαγές στην αγορά προϊόντων, μπορεί να μειώσουν την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Στις περιπτώσεις αυτές, η ωφέλιμη ζωή, και κατ' επέκταση ο συντελεστής απόσβεσης, αναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις. Επίσης είναι δυνατό ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο να αποτελείται από επιμέρους περιουσιακά στοιχεία με διαφορετική ωφέλιμη ζωή. π.χ. Σε ένα σιδηροδρομικό συρμό με ωφέλιμη διάρκεια ζωής τριάντα έτη να πρέπει να αλλάζουν κάθε δέκα έτη τα

καθίσματά του. Επομένως η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του συρμού είναι 30 έτη και των καθισμάτων αυτού 10 έτη.¹⁹

3.2 Παράγοντες καθορισμού των αποσβέσεων

Από τις προηγούμενες ενότητες γίνεται εμφανές ότι οι παράγοντες που καθορίζουν το ύψος των περιοδικών αποσβέσεων των παγίων στοιχείων μιας επιχείρησης είναι οι εξής:

1. Το κόστος κτήσεως του παγίου
2. Η υπολειμματική του αξία
3. Η ωφέλιμη ζωή του (useful life)
4. Οι εξαντλούμενες υπηρεσίες (pattern of use)

Οι δύο πρώτοι παράγοντες αναλύθηκαν επαρκώς στις προηγούμενες ενότητες, οπότε προχωρούμε στην ανάλυση των άλλων 2 παραγόντων.

Ωφέλιμη ζωή ενός παγίου είναι το σύνολο των υπηρεσιών που αναμένεται να προσφέρει το στοιχείο σε μια επιχείρηση. Αυτή η ζωή του παγίου μπορεί να μετρηθεί με τρεις διαφορετικές μονάδες μετρήσεως:

- (a) Ώρες λειτουργίας του παγίου στοιχείου
- (b) Μονάδες παραγωγής ή έργου του παγίου στοιχείου (όπως χιλιόμετρα, κιλά, τεμάχια κτλ.)
- (c) Μονάδες χρόνου (όπως μήνες, έτη, κτλ.)

Έτσι, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός μηχανήματος μπορεί να εκτιμηθεί σε 100.000 ώρες λειτουργίας ή 10.000 μονάδες προϊόντος ή 5 έτη. Επισημαίνεται ότι ανεξάρτητα από τη μονάδα μετρήσεως που χρησιμοποιείται, το σύνολο του έργου που αναμένεται να προσφέρει το συγκεκριμένο μηχάνημα είναι σε όλες τις περιπτώσεις το ίδιο. Με βάση αυτή τη διαπίστωση μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής:

¹⁹ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

1. Κάθε μονάδα προϊόντος προβλέπεται ότι θα απαιτήσει, κατά μέσο όρο, 10 ώρες λειτουργίας του μηχανήματος
2. Ο ετήσιος μέσος όρος λειτουργίας του μηχανήματος αναμένεται να είναι 20.000 ώρες ($100.000 \text{ ώρες} / 5 \text{ έτη} = 20.000 \text{ ανά έτος}$)²⁰.

Επιπλέον είναι αναγκαίο να διασαφηνιστεί οι λόγοι για τον οποίο η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων είναι περιορισμένη. Τα αίτια ή οι παράγοντες γι' αυτό είναι δύο κατηγοριών:

- Φυσικοί παράγοντες (physical factors)
- Οικονομικοί ή λειτουργικοί παράγοντες (economic or functional factors)

Στους *φυσικούς παράγοντες* περιλαμβάνονται η πάροδος του χρόνου και η χρήση ή η λειτουργία των παγίων στοιχείων. Είναι φανερό ότι με την πάροδο του χρόνου τα πάγια χάνουν μέρος των δυνατοτήτων τους, ακόμα και εάν δεν χρησιμοποιούνται. Επίσης χάνουν μέρος των δυνατοτήτων τους εξαιτίας της χρήσης τους και της λειτουργίας τους. Σημειώνεται ότι η χρήση είναι ο κύριος παράγοντας μείωσης ή εξαντλήσεως των υπηρεσιών των παγίων στοιχείων.

Στους *οικονομικούς παράγοντες* περιλαμβάνονται η ακαταλληλότητα και η οικονομική απαξίωση. Οι παράγοντες αυτοί αναφέρονται στη μη χρησιμοποίηση ενός παγίου, έστω κι αν το στοιχείο αυτό βρίσκεται σε καλή κατάσταση και μπορεί να παράγει έργο²¹.

3.3 Η λογιστική των αποσβέσεων σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Ο λογισμός των αποσβέσεων στις ανώνυμες εταιρείες (ΑΕ) και τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) στην Ελλάδα, γίνονται με βάση την Ελληνική φορολογική νομοθεσία η οποία τείνει τα τελευταία χρόνια

²⁰ Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ), Δ. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2002.

²¹ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

να εναρμονιστεί όλο και περισσότερο με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ). Έτσι, ο λογισμός των αποσβέσεων των ενσώματων ακίνητοποιήσεων γίνεται, βάση της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, έχει τις εξής αρχές:

- (1) Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημιά.
- (2) Τα ποσοστά των αποσβέσεων καθορίζονται από τις διατάξεις της νομοθεσίας.
- (3) Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα τα οποία οι βιομηχανίες, βιοτεχνίες, μεταλλεία, λατομεία αγοράζουν, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο.
- (4) Οι αποσβέσεις πρέπει να καταχωρούνται τα λογιστικά βιβλία.
- (5) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη χρονική στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Εάν το πάγιο χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι αποσβέσεις υπολογίζονται με δωδεκατημόρια.
- (6) Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που παραμένουν σε αδράνεια πέραν των έξι μηνών υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές.
- (7) Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων αναλύονται στην απογραφή

Εάν από τη χρησιμοποίηση ενός μηχανήματος παράγεται έργο π.χ. έτοιμα προϊόντα, τότε οι αποσβέσεις ενσωματώνονται στο παραγωγικό ή λειτουργικό κόστος (δηλ. στο λογαριασμό 66). Στην περίπτωση όμως που το μηχάνημα δεν χρησιμοποιείται και παραμένει σε αδράνεια, τότε η ετήσια απώλεια της αξίας του συνιστά απόσβεση που οφείλεται είτε στην πάροδο του χρόνου, είτε στην οικονομική απαξίωση. Η απόσβεση αυτή αποτελεί ζημιά για την επιχείρηση, αφού το πάγιο παραμένοντας σε

αδράνεια δεν παράγει έργο, και για το λόγο αυτό δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, αλλά καταχωρείται στο λογαριασμό 83²².

Παράδειγμα: Επιχείρηση την 1.4.2002 αγόρασε μηχάνημα αξίας 1.000.000 ευρώ το οποίο άρχισε να χρησιμοποιεί από την 1.7.2002 για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων (αποσβένεται με συντελεστή 15%). Η απώλεια της αξίας του μηχανήματος, λόγω της χρησιμοποίησής του για την παραγωγή προϊόντων, δηλαδή η απόσβεση του άνω μηχανήματος αποτυπώνεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως εξής:

$\frac{\chi}{75.000}$	Απόσβεση (έξοδα 66) π	$\frac{\chi}{100.000}$	Μηχάνημα (12) π
75.000		100.000	75.000

Επίσης με τα άνω λογιστικά γεγονότα θα πρέπει να γίνει αντίστοιχη ημερολογιακή εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, καθώς επίσης θα πρέπει να ενημερωθεί το μητρώο παγίων²³.

Οι κυριότερες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

1. Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης (straight line method)
2. Μέθοδοι φθίνουσας απόσβεσης
 - (a) Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών της ωφέλιμης ζωής (sum of the years' digits method)
 - (b) Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας (fixed percentage on declining balance method)
3. Μέθοδοι της λειτουργικής εντάσεως
 - (a) Μέθοδος της παραγωγής (productive output method)
 - (b) Μέθοδος των ωρών λειτουργίας (service hours method)²⁴

²² Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, Τόμος Β, Αθήνα 2005.

²³ Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ), Δ. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2002.

²⁴ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Χρ. Ναούμ, Αθήνα 1994

3.3.1 Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης

Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου στηρίζεται στην υπόθεση ότι η ποσότητα των υπηρεσιών του παγίου που εξαντλείται κάθε έτος είναι σταθερή και τα ποσά της απόσβεσης επιμερίζονται αναλόγως (έχει ήδη περιγραφεί στο προηγούμενο παράδειγμα).

3.3.2 Μέθοδοι Φθίνουσας Απόσβεσης

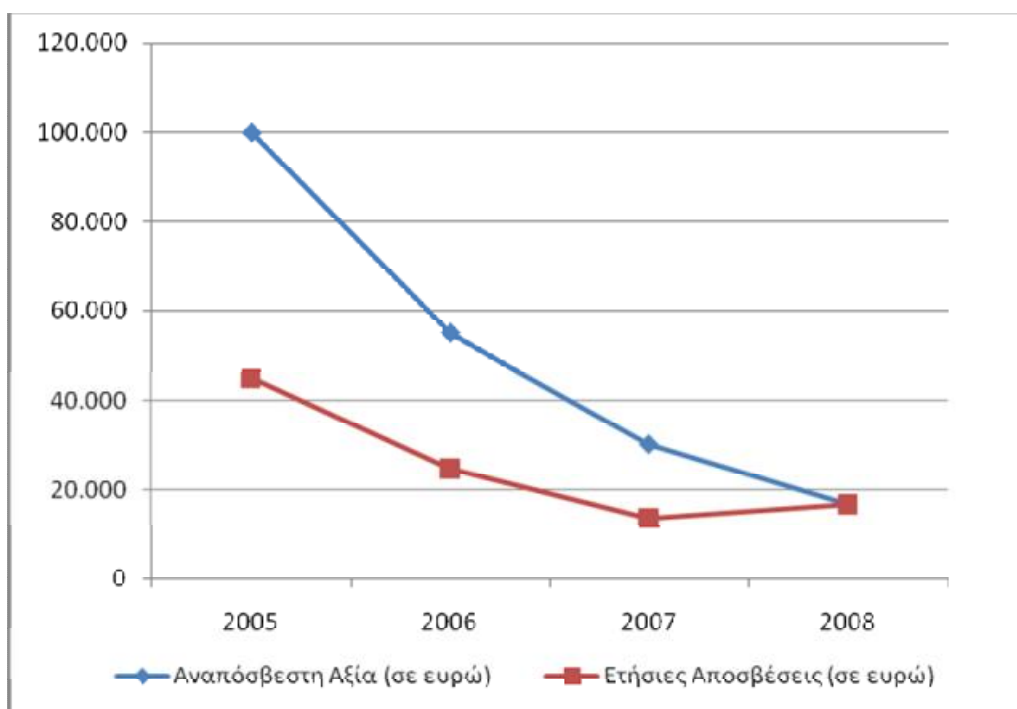
Οι βασικές μέθοδοι φθίνουσας απόσβεσης είναι οι εξής:

1. Σταθερό ποσοστό επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας
2. Μειούμενο ποσοστό επί σταθερής αξίας

Η πρώτη μέθοδος φθίνουσας απόδοσης (*Σταθερό ποσοστό επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας*) υιοθετήθηκε, σε ευρεία έννοια, από το φορολογικό νόμο. Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο του 13 του Π.Δ. 299/2003 “Περί συντελεστών απόσβεσης” αναφέρει ότι οι βιομηχανίες, βιοτεχνίες, λατομεία και μεταλλεία μπορούν να αποσβέσουν όλα τα μηχανήματα που αγοράζουν σε κάθε χρήση είτε με τη σταθερή, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, η οποία εφαρμόζεται ως εξής: (α) Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο τα ποσοστά των αποσβέσεων που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο τριπλασιάζονται, (β) οι άνω συντελεστές υπολογίζονται επί του εκάστοτε αναπόσβεστου υπολοίπου, (γ) Όταν η αναπόσβεστη αξία μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων της χρήσης, γίνει μικρότερη από το 10% της αξίας κτήσης τότε ολόκληρο το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα έξοδα χρήσεως ως απόσβεση.

Παράδειγμα: Βιομηχανία αγόρασε 1.1.2005 ένα καινούργιο μηχάνημα παραγωγής ετοιμών προϊόντων αξίας 100.000 ευρώ (ο συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο είναι 15%). Η βιομηχανία αποφάσισε να αποσβέσει την αξία κτήσεως του μηχανήματος αυτού με τη φθίνουσα μέθοδο ως εξής:

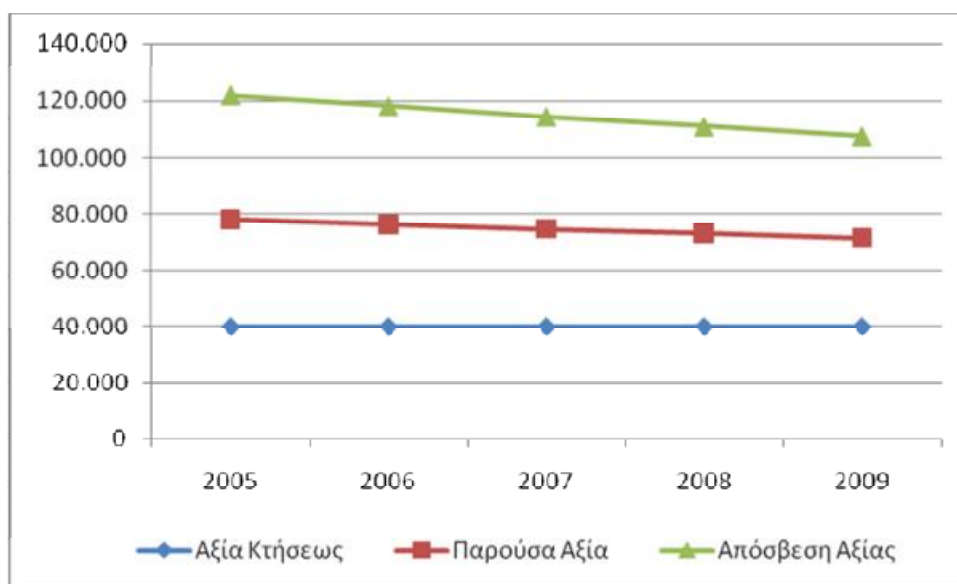
Έτος	Αναπόσβεστη Αξία (σε ευρώ)	Ποσοστό (%)	Ετήσιες Αποσβέσεις (σε ευρώ)
2005	100.000	45%	45.000
2006	55.000	45%	24.750
2007	30.250	45%	13.613
2008	16.637	100%	16.637



Γράφημα 2

Η δεύτερη μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης (μειούμενο ποσοστό επί σταθερής αξίας κτήσεως) είναι αρκετά διαφορετική στην εφαρμογή της και σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η αξία κτήσεως μείον την υπολειμματική αξία που προκύπτει, προεξοφλούνται. Π.χ. Επιχείρηση την 1.1.2005 αγόρασε μεταφορικό μέσο αξίας 200.000 το οποίο θα χρησιμοποιεί για πέντε έτη ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Εάν υποθέσουμε ότι η ετήσια αξία κτήσεως (200.000 ευρώ / 5 έτη = 40.000 ευρώ ανά έτος) προεξοφλείται με επιτόκιο 5% τότε οι ετήσιες αποσβέσεις προσδιορίζονται ως εξής²⁵:

Έτος	Αξία Κτήσεως	Παρούσα Αξία	%	Απόσβεση Αξίας
2005	40.000	40.000:1,05 = 38.095	22,00	200.000x22,00% = 44.000
2006	40.000	38.095:1,05 = 36.281	20,95	200.000x20,95 % = 41.900
2007	40.000	36.281:1,05 = 34.554	19,95	200.000x19,95% = 39.900
2008	40.000	34.554:1,05 = 32.908	19,00	200.000x19,00% = 38.000
2009	40.000	32.908:1,05 = 31.341	18,10	200.000x18,10% = 36.200
Σύνολα	200.000	173.179	100,00	200.000



Γράφημα 3

²⁵ Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ), Δ. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2002.

3.3.3 Μέθοδοι της λειτουργικής εντάσεως

Σύμφωνα με αυτές τις μεθόδους λογισμού αποσβέσεων, ο υπολογισμός των αποσβέσεων βασίζεται στην ένταση λειτουργίας ή απασχολήσεως των παγίων στοιχείων. Οι μέθοδοι αυτές είναι:

1. Η μέθοδος της παραγωγής

2. Η μέθοδος των ωρών λειτουργίας

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, για να προσδιοριστεί η απόσβεση θα πρέπει να γνωρίζουμε τις μονάδες παραγωγής ή του έργου που παράχθηκε κατά τη διάρκεια του έτους. Η ποσότητα αυτή μπορεί να εκφραστεί σε χιλιόμετρα, κιλά, μονάδες προϊόντος κτλ.

Παράδειγμα:

Κόστος Κτήσης (ΚΚ)	500.000 ευρώ
Υπολειμματική αξία (ΥΑ)	40.000 ευρώ
Ωφέλιμη ζωή (ΩΖ)	100.000 τεμάχια
Παραγωγή κατά το πρώτο έτος	20.000 τεμάχια

Η απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

$$\frac{ΚΚ - ΥΑ}{ΩΖ} \times ΠΑΡΑΓΩΓΗ = \frac{500.000 - 40.000}{100.000} \times 20.000 = 92.000 \text{ ευρώ}$$

Η εφαρμογή της δεύτερης μεθόδου (των ωρών λειτουργίας) απαιτεί γνώση των ωρών που λειτούργησε το πάγιο στοιχείο κατά τη διάρκεια της χρήσεως

Παράδειγμα:

Κόστος Κτήσης (ΚΚ)	600.000 ευρώ
Υπολειμματική αξία (ΥΑ)	40.000 ευρώ
Ωφέλιμη ζωή (ΩΖ)	200.000 τεμάχια
Ώρες λειτουργίας κατά το πρώτο έτος	30.000 τεμάχια

Η απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

$$\frac{ΚΚ - ΥΑ}{ΩΖ} \times \text{ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ} = \frac{600.000 - 40.000}{200.000} \times 30.000 = 84.000 \text{ ευρώ}$$

Συνεπώς η απόσβεση για το πρώτο έτος λειτουργίας του παγίου στοιχείου ανέρχεται σε 84.000 ευρώ²⁶.

3.4 Επιχορήγηση Επενδύσεων

Βάσει του ΕΓΛΣ οι εισηραττόμενες επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν από το ελληνικό δημόσιο, από την Ευρωπαϊκή Ένωση, από τον ΕΟΜΜΕΧ κτλ. για την πραγματοποίηση παγίων επενδύσεων καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 41.10 “Αποθεματικά – Επιχορηγήσεις” όπου αποσβένονται ανάλογα με το επιχορηγηθέν πάγιο.

Οι αποσβέσεις των άνω επιχορηγηθέντων παγίων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66 “Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος” και ενδεχομένως και στους οικείους υπολογαριασμούς του 85 “Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος”, οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων. Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής παγίου στοιχείου που αποκτήθηκε με επιχορήγηση, το υπόλοιπο του

²⁶ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Χρ. Ναούμ, Αθήνα 1994.

λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου παγίου στοιχείου.

Σημειώνεται ότι βάσει του ΕΓΛΣ οι καταχωρούμενες στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων 41.10 επιχορηγήσεις δεν θεωρούνται αποθεματικά (ΕΣΥΛ αρ. Γνωμ. 298/1998). Περαιτέρω οι άνω επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται και σε λογαριασμούς τάξεως (Υπ. Οικονομικών 1040321/πολ. 1093/92).

Σε αντίθεση με τη ελληνική νομοθεσία, τα ΔΛΠ (ΔΛΠ 20) ορίζουν ότι οι επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση παγίων επενδύσεων καταχωρούνται είτε στα έσοδα επομένων χρήσεων είτε σε μειώσεις της αξίας του επιχορηγούμενου παγίου²⁷.

3.5 Παρατηρήσεις επί των μεθόδων λογισμού των αποσβέσεων

Όλες οι μέθοδοι λογισμού των αποσβέσεων στηρίζονται σε κάποια υπόθεση ή παραδοχή σχετικά με την ποσότητα των υπηρεσιών που εξαντλείται. Για παράδειγμα η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης δέχεται ότι η ποσότητα των υπηρεσιών του παγίου που εξαντλείται κάθε χρόνο παραμένει η ίδια, ενώ η μέθοδος των ωρών λειτουργίας δέχεται ότι η ποσότητα μεταβάλλεται με τις ώρες λειτουργίας.

Οι μέθοδοι αποσβέσεων χρησιμοποιούνται για την κατανομή του ποσού της αποσβεστέας αξίας σε περισσότερες από μία λογιστικές χρήσεις. Έτσι, ανεξάρτητα από τη μέθοδο που εφαρμόζεται, το συνολικό ποσό των αποσβέσεων ενός παγίου παραμένει πάντα το ίδιο και ισούται με το ποσό της αποσβεστέας του αξίας.

²⁷

Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

Η κύρια διαφορά μεταξύ των μεθόδων έγκειται στα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων που προκύπτουν από κάθε μέθοδο. Τα ποσά αυτά επηρεάζουν τ' αποτελέσματα χρήσης και κατ' επέκταση το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος και τους φόρους επί του εισοδήματος.

Η επιλογή της μεθόδου των αποσβέσεων πρέπει να γίνεται με κριτήριο του ποια μέθοδος υπολογίζει ακριβέστερα το κόστος των υπηρεσιών που εξαντλούνται κατά τη διάρκεια κάθε λογιστικής χρήσης.²⁸

²⁸ Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Χρ. Ναούμ, Εκδ. Μαυρομάτη, Αθήνα 1994

4. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

4.1 Γενικά περί των ασώματων ακινήτοποιήσεων

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινήτοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα τους, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα (ΕΓΛΣ παρ. 2.2.110).

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει ότι άυλο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό²⁹ περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Περιουσιακό στοιχείο είναι μια πηγή πόρων, ελεγχόμενη από μία επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων και από το οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά ωφέλη.

Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

(α) Δικαιώματα, όπως π.χ. Άδειες ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαίωμα από παραχώρηση εμποροβιομηχανικού εμπορικού σήματος, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, άδεια κινητής τηλεφωνίας, άδεια λειτουργίας καζίνο, άδεια αλιείας, δικαίωμα εκμετάλλευσης κινηματογραφικών ταινιών, δικαιώματα σε εισαγωγικές ποσοστώσεις, εμπορικά δικαιώματα, ηλεκτρονικό λογισμικό κτλ.

²⁹ Νομισματικά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις εισπρακτές ή πληρωτές σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά (ΔΛΠ 21)

(β) Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. Η πελατεία (σχέσεις ή εμπιστοσύνη πελατών), η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

Για να αναγνωριστούν όμως τα ανωτέρω ως άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να πληρούν τον ορισμό του παγίου, δηλαδή:

- (α) να είναι αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία,
- (β) η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο αυτών και
- (γ) να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Εάν δεν πληρούνται οι άνω προϋποθέσεις, τότε οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσης κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται (ΔΛΠ 38).³⁰

Αναγνώριση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαχωριστεί από τη λοιπή περιουσία της επιχείρησης και να αναγνωριστεί ως αυτοτελές στοιχείο της περιουσίας της. Αυτό γίνεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση μπορεί το περιουσιακό στοιχείο να το εκμισθώσει, πουλήσει, ανταλλάξει ή να διανείμει τα καθορισμένα μελλοντικά οφέλη που αποδίδονται στο άνω άυλο περιουσιακό στοιχείο (ΔΛΠ 38).

Έλεγχος. Μια επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο αυτό στοιχείο και, επιπλέον, μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη (ΔΛΠ. 38).

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του

³⁰ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση π.χ. Η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μια παραγωγική διαδικασία (know-how) μπορεί να μειώσει τις μελλοντικές δαπάνες παραγωγής, παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία συμπεριλαμβανόμενα σε ενσώματα περιουσιακά στοιχεία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να συμπεριλαμβάνονται μέσα ή πάνω σε ένα φυσικό ενσώματο υλικό π.χ. ένα CD (στην περίπτωση που περιέχει ηλεκτρονικό λογισμικό). Κατά τον προσδιορισμό εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει αμφότερα (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία) πρέπει να καταχωρηθεί στις ενσώματες ακινήτοποιήσεις ή στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, απαιτείται κρίση για να εκτιμηθεί ποιο στοιχείο είναι περισσότερο ουσιαστικό (ΔΛΠ 30).

4.2 Αρχική καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου

Στους λογαριασμούς των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την επιχείρηση για τη δημιουργία τέτοιων αγαθών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΕΓΛΣ τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής δευτεροβάθμιων λογαριασμών:

16.00	Υπεραξία επιχειρήσεων (Goodwill)
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.02	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεων ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

16.03	Λοιπές παραχωρήσεις
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων
16.05	Λοιπά δικαιώματα

Πότε καταχωρείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο στα λογιστικά βιβλία. Το ΔΛΠ 38 αναφέρει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία, όταν, και μόνο όταν πληρούνται οι δύο επόμενες προϋποθέσεις:

- (α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- (β) το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών εκτιμάται από την επιχείρηση με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών οι οποίες αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διεύθυνσης της επιχείρησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Η κρίση της επιχείρησης για να εκτιμήσει το βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, οι οποίες αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις που υπάρχουν κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης, δίνοντας το μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις (ΔΛΠ 38).

Πιο συγκεκριμένα, εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως (και όχι ως μέρος μιας μετάβασης περιουσίας λόγω μετασχηματισμού, όπου στην περίπτωση αυτή απαιτείται εκτίμηση από εμπειρογνώμονες) τότε, στην περίπτωση αυτή, το αρχικό κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και

ιδιαίτερα όταν η αγορά πραγματοποιείται με μετρητά ή άλλα νομισματικά στοιχεία³¹.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί την τιμή αγοράς του. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται: (α) με κάθε εισαγωγικό δασμό (β) με κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς (γ) με κάθε άμεση δαπάνη η οποία πραγματοποιείται ώστε να χρησιμοποιηθεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση π.χ. επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, ενώ μειώνεται με κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση τιμής.

4.3 Ιδιοπαραγωγή άυλων περιουσιακών στοιχείων

Ορισμένες φορές οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν δαπάνες προκειμένου να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά τελικά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να πληρεί τα κριτήρια που θέτει το ΔΛΠ 38, δηλαδή:

- (α) αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και
- (β) αξιόπιστος προσδιορισμός του κόστους.

Μια επιχείρηση για να εκτιμήσει εάν ένα εσωτερικά δημιουργημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για να το καταχωρήσει στο ενεργητικό του ισολογισμού ως περιουσιακό στοιχείο, ταξινομεί τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου στις εξής δύο φάσεις:

1. Φάση έρευνας
2. Φάση ανάπτυξης.

Εάν μια επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τις ανωτέρω φάσεις σε ένα εσωτερικό πρόγραμμα, τότε μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος, σαν να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας (ΔΛΠ 38).

³¹ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

Φάση έρευνας: Το ΔΛΠ 38, έχει την άποψη ότι στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, μια επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη. Συνεπώς οι δαπάνες έρευνας καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται. Επομένως τα ΔΛΠ θέτουν την εξής αρχή:

Κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο από έρευνα (ή από φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό του ισολογισμού ως περιουσιακό στοιχείο. Οι δαπάνες έρευνας πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- (a) Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων
- (b) Η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων
- (c) Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες, και
- (d) Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση ανάπτυξης: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση αναπτύξεως ενός εσωτερικού προγράμματος) μπορεί να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν μια επιχείρηση μπορεί να αποδείξει τα ακόλουθα:

- (a) Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- (b) Την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει.

- (c) Την ικανότητά της να πουλήσει ή να χρησιμοποιήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- (d) Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων, η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν αυτό ή αν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί εσωτερικά, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- (e) Την ικανότητα να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησεως πρωτοτύπων και προτύπων
 - Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία
 - Ο σχεδιασμός κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκαταστάσεως, που δεν είναι μιας κλίμακας δυνατής για εμπορική παραγωγή και
 - Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

Σημειώνεται ότι το ΔΛΠ 38 δέχεται την άποψη ότι δαπάνες σε εσωτερικά δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δε μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης μιας επιχείρησης. Συνεπώς τέτοια στοιχεία δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία³².

³² Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

Κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου: Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληρεί τα άνω κριτήρια για καταχώρηση στο ενεργητικό ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Επίσης, το ΔΛΠ 38 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή σε ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις.

Παράδειγμα: Μια επιχείρηση αναπτύσσει μια νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του έτους 2002 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν 100.000 ευρώ, από τις οποίες δαπάνες 90.000 ευρώ πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2002 έως 30.11.2002 και δαπάνες αξίας 10.000 ευρώ από 1.12.2002 έως 31.12.2002. Η επιχείρηση την 1.1.2002 είναι σε θέση να αποδείξει ότι η άνω παραγωγική διαδικασία πληρεί τα κριτήρια για καταχώρηση ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Έτσι την 31.12.2002 η άνω παραγωγική διαδικασία καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με αξία κτήσεως 10.000 ευρώ. Δηλαδή η αξία κτήσεως περιλαμβάνει τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1.12.2002 και μετά. Οι υπόλοιπες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέχρι αυτή την ημερομηνία, ύψους 90.000 ευρώ, σε καμία περίπτωση δε θα προσυζητήσουν την αξία κτήσεως αλλά θα καταχωρηθούν ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως του 2002³³.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν επάνω σε μια λογική και συνεπή βάση, για τη δημιουργία,

³³ Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ), Δ. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2002.

την παραγωγή και προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που προορίζεται αυτό. Το κόστος περιλαμβάνει κατά περίπτωση:

1. Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
2. Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα προσωπικού άμεσα απασχολούμενου στη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου
3. Κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως είναι οι αμοιβές για κατοχύρωση ενός νομικού δικαιώματος και η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και
4. Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στο περιουσιακό στοιχείο (μια κατανομή της αποσβέσεως των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, ασφαλίσεων και ενοικίων). Κατανομές των γενικών εξόδων γίνονται σε βάσεις όμοιες με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην κατανομή των γενικών εξόδων στα αποθέματα. Το ΔΠΛ 23 “Κόστος Δανεισμού” καθιερώνει κριτήρια για την καταχώρηση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η προσαύξηση του κόστους του ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου με τα χρηματοοικονομικά έξοδα πρέπει να γίνεται με συνέπεια για όλα τα χρηματοοικονομικά έξοδα που είναι άμεσα επιρριπτά στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή όλων των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και να μην εφαρμόζεται μόνο επιλεκτικά για ορισμένα από αυτά.

Σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, το ελληνικό ΓΛΣ αναφέρει ότι τα χρηματοοικονομικά έξοδα δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του παγίου, αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Επίσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, δεν προσαυξάνουν το κόστος του ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου τα εξής:

- a) Έξοδα πώλησεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτά τα έξοδα μπορεί άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση
- b) Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο πετύχει την προγραμματισμένη απόδοση
- c) Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου
- d) Δαπάνες για δραστηριότητες διαφήμισης και προώθησης και
- e) Δαπάνες για αναδιοργάνωση ή επανεγκατάσταση μέρους ή του συνόλου μιας επιχείρησης³⁴.

4.4 Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

4.4.1 Περίοδος αποσβέσεως

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Επίσης το ΔΛΠ 38 αναφέρει ότι το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει

³⁴

Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία, που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

Καθώς τα μελλοντικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναλύσκονται κατά τη διάρκεια του χρόνου, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται, για να αντισταθμίσει αυτή την ανάλωση. Αυτό επιτυγχάνεται με συστηματική κατανομή του κόστους (η της αναπροσαρμοζόμενης αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μείον κάθε υπολειμματική αξία) ως εξόδου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου³⁵.

Παράδειγμα: Επιχείρηση κατέβαλλε την 1.1.2002 1.000.000 ευρώ και αγόρασε το αποκλειστικό δικαίωμα εκμετάλλευσης ενός υπαίθριου χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων για 10 έτη. Στο τέλος του 10ου έτους, η άνω επιχείρηση θα εισπράξει από τον τοπικό Δήμο 100.000 ευρώ ως αποζημίωση. Η συστηματική κατανομή του κόστους αγοράς (1.000.000) μείον την υπολειμματική αξία 100.000 ευρώ, δηλαδή 900.000 ευρώ, θα γίνει μέσα στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του άνω δικαιώματος που είναι τα 10 έτη³⁶.

Πολλοί παράγοντες χρειάζεται να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων:

- (α) την προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διευθύνεται επαρκώς από μια άλλη διευθυντική ομάδα

³⁵ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

³⁶ Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ), Δ. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2002.

- (b) τους τυπικούς κύκλους παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο και δημόσια πληροφόρηση σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής ομοίων τύπων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο.
- (c) της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλου τύπου απαξίωσης
- (d) τη σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και οι μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενα από το περιουσιακό στοιχείο
- (e) τις αναμενόμενες πράξεις από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές
- (f) το επίπεδο των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται, προκειμένου να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την πρόθεση της εταιρείας να φτάσει σε αυτό το επίπεδο
- (g) την περίοδο ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο και τα νόμιμα όρια στη χρήση του στοιχείου αυτού, τέτοια όπως ημερομηνίες λήξεως σχετικών μισθώσεων κτλ. και
- (h) τη συσχέτιση μεταξύ της ωφέλιμης ζωής του παγίου και άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Δοθέντος του ιστορικού των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, το λογισμικό και πολλά άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Οι εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου γίνονται γενικά λιγότερο αξιόπιστες καθώς ο χρόνος της ωφέλιμης ζωής αυξάνει. Το ΔΛΠ. 38 υιοθετεί μία εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να ξεπερνάει τα είκοσι χρόνια. Σε σπάνιες περιπτώσεις μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη

ζωή ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, θα είναι μια καθορισμένη περίοδος μεγαλύτερη από 20 χρόνια³⁷.

Παραδείγματα:

A) Μία επιχείρηση έχει αγοράσει ένα αποκλειστικό δικαίωμα να παράγει υδροηλεκτρική ενέργεια για 60 έτη. Οι δαπάνες παραγωγής της υδροηλεκτρικής ενέργειας είναι πολύ χαμηλότερες από τις δαπάνες λήψεως ενέργειας από εναλλακτικές πηγές. Αναμένεται ότι η γεωγραφική περιοχή που περιλαμβάνει τον υδροηλεκτρικό σταθμό θα ζητά μία σημαντική ποσότητα ενέργειας από τον Ενεργειακό Σταθμό για τουλάχιστον 60 χρόνια.

Η επιχείρηση αποσβένει το δικαίωμα να παράγει ενέργεια κατά τη διάρκεια των 60 ετών, εκτός αν υπάρχει απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι βραχύτερη.

B) Μια επιχείρηση έχει αγοράσει ένα αποκλειστικό δικαίωμα να εκμεταλλεύεται τα διόδια σε αυτοκινητόδρομο για 30 έτη. Δεν υπάρχει πρόγραμμα να κατασκευαστούν εναλλακτικοί δρόμοι στην περιοχή που εξυπηρετείται από τον αυτοκινητόδρομο. Αναμένεται ότι αυτός ο αυτοκινητόδρομος θα είναι σε χρήση για τριάντα χρόνια τουλάχιστον.

Η επιχείρηση αποσβένει το δικαίωμα να εκμεταλλεύεται τον αυτοκινητόδρομο κατά τη διάρκεια των 30 ετών, εκτός αν υπάρχει απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι μικρότερη.

Σε περίπτωση που το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει από το νόμο ή από σύμβαση προστασίας περιορισμένης διάρκειας, τότε η ωφέλιμη ζωή του παγίου δεν πρέπει να υπερβαίνει την άνω περιορισμένη χρονική διάρκεια, εκτός, εάν ο νόμος ή η σύμβαση παρέχει το δικαίωμα για ανανέωση της διάρκειας προστασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η ανανέωση αυτή είναι πραγματικά βέβαιη³⁷.

³⁷ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γ. Αληφαντή, Εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2004.

4.4.2 Μέθοδοι απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης (σταθερή, φθίνουσα, λειτουργικής εντάσεως) που χρησιμοποιείται για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται από την επιχείρηση, βασιζόμενη στο προσδοκώμενο πρόγραμμα ανάλυσης των οικονομικών ωφελειών από τη χρησιμοποίησή του άυλου στοιχείου. Εάν αυτό το πρόγραμμα δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, τότε χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης. Σε κάθε περίπτωση η μέθοδος που θα επιλεγεί θα πρέπει να χρησιμοποιείται σε μόνιμη βάση από την επιχείρηση και δεν μπορεί να αλλάξει. Η απόσβεση συνήθως καταχωρείται ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσεως, εκτός των περιπτώσεων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων π.χ. η απόσβεση αγορασμένης τεχνολογίας παραγωγής ετοιμών προϊόντων προσαυξάνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων.

4.4.3 Αποσβεστέο ποσό

Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής του αξίας. Συνήθως η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μηδέν. Μια άλλη υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η επιχείρηση αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

4.4.4 Αναθεώρηση της περιόδου αποσβέσεως και της μεθόδου αποσβέσεως

Η περίοδος αποσβέσεως και η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι σημαντικά διαφορετική από

προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται. Επίσης αν υπάρχει μια ουσιώδης μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα των οικονομικών ωφελειών από το άυλο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανακλά το αλλαγμένο πρόγραμμα.

5. Η ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Μετά τη λήξη της διαχείρισης όλων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, οι λογιστές ασχολούνται με τις εγγραφές τέλους χρήσης για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών που πρέπει να φορολογηθούν. Στις εγγραφές τέλους χρήσης περιλαμβάνονται και δαπάνες που πρέπει να καταλογιστούν στην διαχειριστική χρήση που πέρασε και οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να καταχωρηθούν στη διάρκεια της χρήσης. Μεταξύ αυτών μια σοβαρή δαπάνη είναι και οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι η μείωση της αξίας του (οικοδομής, μηχανήματος, επίπλου κ.λπ.) που υφίσταται αυτό κάθε χρόνο λόγω χρήσης του (λειτουργίας του).

Οι νόμιμες αποσβέσεις, δηλαδή οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση το ποσοστό που ορίζει ο νόμος, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη, ενώ οι επιπλέον αποσβέσεις που τυχόν έχουν υπολογιστεί δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη και για το λόγο αυτό, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη χρήσης, έτσι ώστε να προσδιοριστούν τα κέρδη που πρέπει να φορολογηθούν.

Έτσι, οι τακτικές αποσβέσεις, δηλαδή οι υποχρεωτικές από το νόμο αποσβέσεις, καταχωρούνται στο λογαριασμό 66 και κοστολογούνται, ενώ οι επιπρόσθετες αποσβέσεις, δηλαδή οι αποσβέσεις που προβλέπονται από διάφορους αναπτυξιακούς νόμους, καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 και δεν κοστολογούνται αλλά μεταφέρονται εξ' ολοκλήρου στα αποτελέσματα χρήσης.³⁸

Με το Π.Δ.299/2003 για να μην υπάρχουν διαφωνίες ως προς το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης καθορίστηκαν κατώτεροι και ανώτεροι

³⁸ Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Δ. Καραγιάννης, Εκδ. Αρίων, Θεσσαλονίκη 2002.

συντελεστές απόσβεσης κατά πάγιο στοιχείο. Ο κάθε επιχειρηματίας δηλαδή μπορεί να επιλέγει έναν από τους συντελεστές απόσβεσης μεταξύ κατώτερου και ανώτερου, τον οποίο υποχρεούται να εφαρμόζει μέχρι ολοσχερούς απόσβεσης του παγίου στοιχείου.

Σε επιχειρήσεις με βιβλία Β΄ κατηγορίας όπου δεν εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα η αξία κτήσης του παγίου αναγράφεται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξόδων και επίσης γράφεται εκεί κατ' έτος ο υπολογισμός της απόσβεσης.

Πρέπει εδώ να σημειωθεί ότι η απόσβεση κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Επομένως αν μια επιχείρηση δεν την ενήργησε σε κάποιο έτος η απόσβεση χάνεται. Παρακάτω αναφέρονται συνοπτικά οι σχετικές με τις αποσβέσεις διατάξεις του Π.Δ.299/2003.³⁹

5.1 Σύνοψη σχετικών Διατάξεων

Άρθρο 1 και 2 Π.Δ.299/2003

Σε ποιες επιχειρήσεις εφαρμόζεται:

Ο συντελεστής απόσβεσης (κατώτερος ή ανώτερος) εφαρμόζεται στα πάγια στοιχεία εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων καθώς και των ελεύθερων επαγγελματιών, που τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ και εκπίπτονται εφόσον είναι γραμμένες στα βιβλία με οριστικές εγγραφές σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η κατ' έτος απόσβεση των παγίων στοιχείων είναι υποχρεωτική (από ισολογισμό 31.12.1997) και θα γίνεται με τον επιλεγμένο κατώτερο ή ανώτερο συντελεστή, για όλες τις χρήσεις και για όλα τα πάγια μέχρι να αποσβεστούν 100%. Για πάγια που κτώνται από 1.1.2005 και μετά,

³⁹ Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων, Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών, Πηγή: ΦΟΡΕΑΣ

μπορεί να επιλεγεί και συντελεστής μεταξύ του ανώτερου και κατώτερου των πινάκων. Αν οι αποσβέσεις γίνουν με μεγαλύτερο του προβλεπόμενου συντελεστή η διαφορά καταλογίζεται ως η «λογιστική διαφορά». Αν γίνει με χαμηλότερο ή δεν γίνει απόσβεση του παγίου για ένα έτος η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που δεν ενήργησε. Το υποχρεωτικό της απόσβεσης παγίων αφορά και τις επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγ. ΚΒΣ.

Πότε αρχίζει να μετράει και πότε τελειώνει η απόσβεση:

Οι αποσβέσεις αφορούν 12μηνη περίοδο. Αν επομένως αγοραστεί πάγιο στοιχείο μέσα στη χρήση π.χ. τον Ιούνιο και τεθεί σε λειτουργία τον Ιούλιο θα υπολογιστεί ως απόσβεση προβλεπόμενος συντελεστής επί 6/12 γιατί λειτούργησε 6 μήνες. Η απόσβεση σταματάει να υπολογίζεται όταν καλύψει την αξία κτήσης του παγίου πλέον της δαπάνης προσθηκών και βελτιώσεων.

Προβλεπόμενες από τη Νομοθεσία Μέθοδοι απόσβεσης:

Οι αποσβέσεις γίνονται με τη σταθερή μέθοδο. Δηλαδή με την εφαρμογή επί της αξίας κτήσης έκαστου περιουσιακού στοιχείου προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και του οικείου σταθερού συντελεστή απόσβεσης (κατώτερου ή ανώτερου κατόπιν επιλογής) ο οποίος συντελεστής αναφέρεται στην ετήσια απόσβεση και περιλαμβάνεται στους οικείους πίνακες.

Κατ' εξαίρεση οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές και μικτές επιχειρήσεις για τον καινούριο μηχανολογικό εξοπλισμό παραγωγής τους που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά έχουν την δυνατότητα να εφαρμόζουν αντί της σταθερής τη φθίνουσα. Στη φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζεται ο τριπλάσιος συντελεστής που προβλέπεται για την σταθερή μέθοδο επί της αναπόσβεστης αξίας του

παγίου. Όταν με τη φθίνουσα μέθοδο η υπολειμματική αξία του παγίου φθάσει κάτω από το 10% της αξίας κτήσης, το ποσόν αυτό δύναται να αποσβεστεί σε μία χρήση.

Η μέθοδος, καθώς και ο κατώτερος ή ανώτερος συντελεστής κατόπιν επιλογής από το έτος 2005 εφαρμόζονται υποχρεωτικά για όλες τις επόμενες χρήσεις και μέχρι να αποσβεσθούν ολοσχερώς τα πάγια, εκτός αν πρόκειται για αγορά νέων.

Νέες επιχειρήσεις (αυτές που ιδρύονται από 1.1.2003):

(άρθρο 1 Π.Δ.299/2003)

Οι νέες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα στα 3 πρώτα χρόνια που ακολουθούν τη διαχείριση που έκαναν έναρξη εργασιών:

α) να μην πραγματοποιήσουν αποσβέσεις ή

β) να πραγματοποιήσουν αποσβέσεις με συντελεστή μειωμένο κατά 50% προβλεπόμενο από τους πίνακες, π.χ. επιλογή κατώτερου 8%, συντελεστής απόσβεσης 4% (μείον 50%). Η επιλογή αφορά όλα τα πάγια στοιχεία και για τις 3 χρήσεις. Σημειώνεται, ότι οι νέες αυτές επιχειρήσεις για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας τους θα εφαρμόσουν κανονικά τον επιλεγμένο συντελεστή και ως άνω τρόπος απόσβεσης εφαρμόζεται δυνητικά.

Η αξία των ανταλλακτικών και εργαλείων αποσβένεται υποχρεωτικά 100% στον χρόνο που χρησιμοποιήθηκαν πρώτη φορά.

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης μπορεί να αποσβεστούν σε μία χρήση ή ισόποσα τμηματικά μέσα σε μία πενταετία.

Στα ακίνητα αποσβένεται μόνο η αξία των κτισμάτων. Σε ατομικές επιχειρήσεις, ελευθέριο επάγγελμα, Ο.Ε. & Ε.Ε., όταν το ακίνητο είναι ιδιοχρησίας, δηλώνεται στην Α' πηγή και αφαιρείται από την απόσβεση το 3% που υπολογίσθηκε σαν έκπτωση (άρθρο 23 ΚΦΕ).

Τα καλούπια (μήτρες) αποσβένονται εφάπαξ δυνητικά. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι ο κατώτερος 11% και ο ανώτερος 15%.

Η απόσβεση οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας προβλέπονται απόσβεση μόνο στο 75% της αξίας του, ενώ Πάγια αξίας κτήσης μέχρι 600 ευρώ (από 1.1.2005 μέχρι 1.200 ευρώ) δύνανται να αποσβένονται εφάπαξ μέσα στη χρήση που αγοράστηκαν.

Βιβλίο παγίων:

Για την παρακολούθηση της κατ' έτος ορθής απόσβεσης και της ολοκλήρωσης της απόσβεσης απαιτείται η τήρηση ειδικού βιβλίου κατά πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

Πάγια στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο π.δ.299/2003 θα αποσβεστούν ανάλογα με την κατ' εκτίμηση ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

Έναρξη εφαρμογής των συντελεστών του π.δ.299/2003

Οι συντελεστές αποσβέσεων του ως άνω π.δ. εφαρμόζονται σε διαχειρίσεις που κάνουν έναρξη εργασιών από 1.1.2003.

Για τις διαχειρίσεις που άρχισαν πριν την 1.1.2003 και από ισολογισμούς 30.6.98 εφαρμόζονται οι συντελεστές και οι διατάξεις του π.δ.100/98 και για ισολογισμούς από 31.12.97 και παλαιότερων οι συντελεστές του π.δ.88/73.

Φορολογικοί μηχανισμοί

Η δαπάνη για αγορά και εγκατάσταση φορολογικού μηχανισμού αποσβένεται εφάπαξ ή σε 3 διαχειριστικές χρήσεις. Το ίδιο ισχύει και για τις αντλίες πετρελαίου πρατηριούχων υγρών καυσίμων (από 1.1.2003).

Άρθρο 9§8,9 ν. 3296/2004 (τροποποίηση άρθρου 31§1α΄ ΚΦΕ)

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, αποσβένονται στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν. Οι δαπάνες για πάγιο εξοπλισμό αποσβένονται σε 3 χρόνια. Αν οι δαπάνες επιστημονικής κλπ. έρευνας υπερβαίνουν το μέσο όρο των δαπανών των δύο τελευταίων ετών, αφαιρείται επί πλέον το 50%, των δαπανών της χρήσης αυτής. Εφαρμόζεται για δαπάνες από 1.1.2005 – 21.12.2008.

5.2 Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης (π.δ. 299/2003)

Άρθρο 1

Εφαρμόζεται για αποσβέσεις που γίνονται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία από 1.1.2003.

2. Αποσβέσεις στις νέες επιχειρήσεις.
3. Πότε αρχίζει να μετράει η απόσβεση και πότε τελειώνει.
4. Οι αποσβέσεις γίνονται μέχρι την αξία κτήσης του παγίου στοιχείου.
5. Απόσβεση αξίας ανταλλακτικών και εργαλείων 100%.
6. Συντελεστής απόσβεσης παγίων μέχρι 600 ευρώ, από 1.1.2005 1200 ευρώ μπορεί και 100%.

Άρθρο 2

Μέθοδοι αποσβέσεων (σταθερή ή φθίνουσα)

Η σταθερή μέθοδος εφαρμόζεται πάνω στην αξία κτήσεως του παγίου πλέον τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Η φθίνουσα υπολογίζεται επί της υπολειμματικής κατ' έτος αξίας των παγίων.

Άρθρο 3

Αποσβέσεις οικοδομών

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ - ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΣΤΑΣΙΩΝ

Α/Α	Διατάξεις του π.δ. 299/2003 <u>Άρθρο 3</u>	Είδος οικοδομής	Συντελεστές απόσβεσης (%)	
			κατώτερος	ανώτερος
1	παρ. 1, περ. α'	Οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, κινηματογράφοι, θέατρα, κλινικές, σανατόρια, καταστήματα εξυπηρέτησης κοινού	5	8
2	περ. β'	Ξενοδοχεία Μπαγκαλούς ή κάμπινγκ από ξύλο	3	6
3	περ. γ'	Μπαγκαλούς ή κάμπινγκ από τσιμέντο	8	12
4	περ. δ'	Οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις πλην των ανωτέρω	5	8
5	περ. ε'	Πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κλπ.)	3	5
6	περ. στ'	Πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κλπ.)	8	12
7	περ. ζ'	Βιομηχανοστάσια και αποθήκες συνεχόμενες με αυτά	5	8
8	περ. η'	Βιομηχανοστάσια και αποθήκες συνεχόμενες αυτά	5	8
9	περ. θ'	Οικοδομήματα αεροδρομίων Δρόμοι εντός εργοστασίου ή σε χώρους οικισμού προσωπικού	2	4
			3	5

Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο υπολογίζονται στην αξία μόνο των κτισμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους (συνήθης ή προκατασκευής).

Τέλος, από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παραπάνω άρθρου αναγνωριζόμενης απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) ή τρία τοις εκατό (3%) επί του ακαθάριστου εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κ.λπ., αναλόγως της περίπτωσης.

Άρθρο 4

1. Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στα οποία εξορύσσονται ύλες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις τους, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)
2. Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003):
3. Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003):
4. Για τα έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιπλημμυρικών έργων, έργων αντιρρύπανσης και κέντρων επεξεργασίας λυμάτων, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)
5. Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές

- απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:(Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)
6. Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
 - α) Αντλίες 8%-12%,
 - β) Αποσυμπιεστές γρασαδόροι 11%-15%.
 7. Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κ.λπ. οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003):
 8. Για τα ψυκτικά μηχανήματα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
 - α) Ψυγεία διατήρησης τροφίμων και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης 8%-12%.
 - β) Ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων 15%-20%.
 9. Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.
 10. Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών) ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.
 11. Προκειμένου για ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
 - α) Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών

και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών 8%-12%.

β) Υποδηματοποιίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνας και αλουμινίου 11%-15%.

12.Για τις μήτρες (καλούπια) που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

13.Για τις οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους κατώτερους και ανώτερους συντελεστές απόσβεσης:

α) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης, θερμοσίφωνες, μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου 2%-4%.

β) Οι ανωτέρω χαλύβδινοι 4,5%-6,5%.

γ) Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου και ηλιακούς συλλέκτες 3%-5%.

14.Για τα μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

15.Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Των λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Άρθρο 5

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.
2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες ορίζονται σε είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και τριάντα τρία τοις εκατό (33%) αντίστοιχα.
3. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό δεν δικαιούνται να διενεργήσουν τις κατά τα άρθρα 3, 4 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.

Άρθρο 6

1. Οι επιχειρήσεις λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών εκτός από τις κατά τα άρθρα 3,4,10 και 11 του παρόντος αποσβέσεις διενεργούν ετήσια απόσβεση και επί της αξίας των λατομείων ή των μεταλλείων με κατώτερο συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερο δέκα τοις εκατό (10%).
2. Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ο

κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τέσσερα τοις εκατό (4%) και επτά τοις εκατό (7%) αντίστοιχα.

3. Για έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ίδιων επιχειρήσεων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε επτά τοις εκατό (7%) και δέκα τοις εκατό (10%) αντίστοιχα.
4. Για τους σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιχειρήσεων του άρθρου αυτού ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11 %) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.
5. Η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων.

Άρθρο 7

1. Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:(Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)
2. Πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων:
 - α) Ξυλεία 24%-30%.
 - β) Μεταλλικά ικριώματα 7%-10%.
 - γ) Μπουλντόζες κ.λπ. μηχανήματα 11%-15%.
3. Εγκατάσταση διωρύγων 11%-16%.

4. , 5. Εγκαταστάσεις αεροδρομίων (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

Άρθρο 8

Για τα γεωργικά μηχανήματα και τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται από γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις γενικά οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

- α) Γεωργικά μηχανήματα 8%-12%.
- β) Ψεκαστήρες 10%-14%.
- γ) Λοιπά μηχανήματα σχετικά με τη γεωργία 7%-10%.

Άρθρο 9

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των ακολουθών πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες - D.V.D., καθώς και των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών ορίζονται ως ακολούθως:

- α) Για τις κινηματογραφικές ταινίες:

αα) κατώτεροι ββ) ανώτεροι

1ο έτος:	75%	80%
2ο έτος:	11%	12%
3ο έτος:	7%	8%

β) Για βιντεοταινίες - D.V.D.:

	αα) κατώτεροι	ββ) ανώτεροι
1ο έτος:	65%	70%
2ο έτος:	25%	30%
3ο έτος:	10%	-

γ) Οι τηλεταινίες, τηλεσειρές, μουσικές εκπομπές, εορταστικές εκπομπές, κινούμενα σχέδια, τηλεπαιχνίδια, ψυχαγωγικές εκπομπές, εκπομπές λόγου, αθλητικές και ποικίλου περιεχομένου αναλόγως του χρόνου εκμετάλλευσης τους αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Άρθρο 10

1. Για τα μεταφορικά μέσα (εκτός από τα πλωτά και τα εναέρια) και το τροχαίο υλικό οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων 15%-20%.

β) Για φορτηγά αυτοκίνητα 15%-20%.

γ) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:

αα) Εκπαιδευτηρίων 11%-15%.

ββ) Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών 19%-25%.

γγ) Λοιπών επιχειρήσεων 11 %-15%.

δ) Μοτοποδήλατα και ποδήλατα 11%-15%.

ε) Για οχήματα χωματουργικών έργων 19%-25%.

στ) Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου 11 %-15%.

ζ) Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό 3%-5%.

η) Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων 8%-12%.

2. Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: 4%-6%.

3. Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων:

α) κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία, επτά τοις εκατό (7%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και τρία τοις εκατό (3%) ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους και

β) ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης είκοσι τοις εκατό (20%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία, δέκα τοις εκατό (10%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και πέντε τοις εκατό (5%) ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους.

Άρθρο 11

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης ορίζονται, αντίστοιχα, σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%).
2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των λοιπών

επιχειρήσεων ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

3. Για τα είδη εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή αριθμομηχανές, λογιστικές μηχανές, φωτοαντιγραφικά και φωτοτυπικά μηχανήματα, γραφομηχανές, μαγνητόφωνα, προβολείς διαφανειών, τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές TELEX, FAX, καθώς και τα επιστημονικά όργανα και τις συσκευές εργαστηρίου χημείου, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.
4. Αν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) και τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) αντίστοιχα.
5. Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε εικοσιτέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τριάντα τέσσερα τοις εκατό (34%) και σαράντα τοις εκατό (40%) αντίστοιχα.
 - (a) Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού (software) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα.

- (b) Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (software) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.
6. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των ειδών υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων και κλινικών, στις περιπτώσεις που αυτά θεωρούνται εγκαταστάσεις των παραπάνω επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων, ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%), αντίστοιχα.
7. Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

Άρθρο 12

Για τα είδη τα οποία αποτελούν πάγια στοιχεία ασκούμενης δραστηριότητας, η οποία εντάσσεται στις υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

- α) Για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και έπιπλα και σκεύη κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- β) Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

Τέλος, “η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.”

Το άνω εντός " " εδάφιο προστέθηκε με την παρ.9 άρθρου 4 Ν.3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006 και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2007 για δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

γ) Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους ετήσιους συντελεστές απόσβεσης:

γα) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%),

γβ) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα κατώτερος τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) και ανώτερος εξήμισι τοις εκατό (6,5%).

γγ) Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

δ) Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα εκατό τοις εκατό (100%).⁴⁰

⁴⁰ Φορολογική Επιθεώρηση, Φορολογικός Οδηγός 2008, Επιστημονική Έκδοση

6. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι αποσβέσεις είναι κομμάτι του επιχειρηματικού κύκλου και επηρεάζουν τους αριθμοδείκτες αποδοτικότητας των επιχειρήσεων, καθώς και άλλους αριθμοδείκτες που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική της κατάσταση. Στις επόμενες ενότητες παρουσιάζονται οι κυριότεροι απ' αυτούς.

6.1 Αριθμοδείκτης δαπανών συντηρήσεων και επισκευών προς πάγια (Ratio of maintenance and repairs to fixed assets)

Ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει τις μονάδες που δαπανούνται για κάθε 100 μονάδες παγίων. Ο δείκτης αυτός δεν είναι εμφανής στους εξωτερικούς αναλυτές, διότι τα στοιχεία συντηρήσεως και επισκευών δεν δημοσιοποιούνται και δίνεται από την σχέση:

$$100 \times \frac{\text{Δαπάνες Συντηρήσεων και επισκευών}}{\text{Πάγια προ Αποσβέσεων}}$$

Στα πάγια δεν περιλαμβάνονται η αξία των παγίων που δεν υπόκεινται σε απόσβεση όπως τα γήπεδα κ.λ.π. Ο δείκτης αυτός δείχνει την πολιτική της επιχείρησης ως προς την διατήρηση των παγίων σε καλή κατάσταση από την άποψη της λειτουργικότητας. Βέβαια πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι συνθήκες περιβάλλοντος στην επιχείρηση όπως οι περίοδοι ύφεσης, πληθωρισμός κ.λ.π.

6.2 Αριθμοδείκτης δαπανών συντηρήσεων και επισκευών προς πωλήσεις (Ratio of maintenance and repairs to net assets)

Πολλές φορές οι δαπάνες συντηρήσεως μεταβάλλονται σε σχέση με τις πωλήσεις. Το ύψος βέβαια των δαπανών ποικίλει αναλόγως της ηλικίας των παγίων (παλαιά ή νέα), ιδιότητα ή μισθωμένα και με το βαθμό χρησιμοποιήσεώς τους.

Ο δείκτης είναι το πηλίκο της διαίρεσης των συνολικών δαπανών συντήρησης και επισκευής με το ύψος των καθαρών πωλήσεων.

$$100 \times \frac{\text{Δαπανες Συντηρησεων και Επισκευων}}{\text{Καθαρες Πωλησεις}}$$

Ο δείκτης χρησιμοποιείται για την σύγκριση της πολιτικής που ακολουθεί η επιχείρηση ως προς τις δαπάνες συντήρησης.

6.3 Αριθμοδείκτης αποσβέσεων παγίων (Ratio of depreciation to fixed assets)

Είναι ο δείκτης που δείχνει το ποσοστό των παγίων στοιχείων, πλην των γηπέδων, που αποσβένει μια επιχείρηση από κάθε μονάδα παγίων μέσα σε μια χρονική περίοδο.

Οι αποσβέσεις των παγίων αποτελούν ένα σημαντικό στοιχείο κόστους και μάλιστα για τις βιομηχανικές, βιοτεχνικές επιχειρήσεις και παροχής υπηρεσιών.

$$100 \times \frac{\text{Αποσβεσεις Χρησεων}}{\text{Παγια προ Αποσβεσεων}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός δίνει την ένδειξη της επάρκειας ή όχι των ετήσιων αποσβέσεων. Διαχρονικά βέβαια δείχνει την ακολουθούμενη πολιτική αποσβέσεων. Αν δηλαδή η απόσβεση είναι ομοιόμορφη ή αν αυτή επηρεάζεται από το ύψος των πραγματοποιούμενων εκάστοτε κερδών.

Για τον υπολογισμό αυτού του αριθμοδείκτη, στα πάγια περιλαμβάνονται μόνο τα πάγια που μετέχουν στην παραγωγική διαδικασία και συντελούν στην πραγματοποίηση των κερδών. Έτσι δεν περιλαμβάνονται οι υπό εκτέλεση επενδύσεις παγίων, τα οικόπεδα, τα γήπεδα και οι συμμετοχές.

6.4 Αριθμοδείκτης αποσβέσεων προς πωλήσεις (Ratio of depreciation to net assets)

Είναι ο δείκτης που δίνει το ποσοστό των πωλήσεων, που απορροφώνται από τις αποσβέσεις και είναι μικρής σπουδαιότητας αφού συχνά δεν εξαρτώνται οι αποσβέσεις από τις πωλήσεις.

Ο δείκτης είναι το πηλίκο των αποσβέσεων της χρήσης με τις καθαρές πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην ίδια χρήση.

$$100 \times \frac{\text{Αποσβεσεις Χρησεως}}{\text{Καθαρες Πωλησεις}}$$

Ωστόσο, ο δείκτης αυτός έχει μεγάλη σπουδαιότητα όταν η απόσβεση είναι ανάλογη με το βαθμό απασχολήσεως των παγίων.⁴¹

⁴¹ Βασικές Αρχές Χρηματοοικονομικής Διοίκησης και Ανάλυσης Λογιστικών Καταστάσεων, Α. Γεωργιάδης (retrieved at <http://homepages.pathfinder.gr/ageorg/>)

7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

7.1 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες ή μη στο Λειτουργικό Κόστος

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του παγίου ενεργητικού, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός 66 χρεώνονται με πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 1.

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης (πρόσθετες), καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 83 “μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων”, με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1(10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).⁴²

Για παράδειγμα εάν ένα μηχάνημα έχει αγοραστεί από την επιχείρηση αλλά δεν χρησιμοποιείται, και ως εκ τούτου, παραμένει σε αδράνεια, τότε η ετήσια απώλεια της αξίας του συνιστά απόσβεση, η οποία οφείλεται είτε στην πάροδο του χρόνου, είτε στην οικονομική απαξίωση. Η απόσβεση αυτή αποτελεί ζημία για την επιχείρηση, αφού το πάγιο παραμένοντας σε αδράνεια δεν παράγει έργο, και για το λόγο αυτό η απόσβεση του δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος αλλά καταχωρείται στο λογαριασμό 83.

⁴² Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Δ. Καραγιάννης, Εκδ. Αρίων, Θεσσαλονίκη 2002.

7.2 Λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων

Για παρακολούθηση του υπολογισμού του ποσού αποσβέσεως υπάρχουν δύο τρόποι:

Α.) ο τρόπος της αμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.

Β.) ο τρόπος της εμμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.

Κατά τον πρώτο τρόπο (άμεσος) χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» και πιστώνεται ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται.

Παράδειγμα:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	10000	
Μηχανήματα		10000

Κατά το δεύτερο τρόπο (έμμεσος) για παρακολούθηση του ποσού με τον οποίο μειώνεται κάθε φορά η αξία του περιουσιακού στοιχείου, λόγω αποσβέσεως, δημιουργούμε λογαριασμό Αντίθετο ή Αρνητικό αυτού του περιουσιακού στοιχείου τον οποίο και πιστώνουμε σε χρέωση του λογαριασμού «Αποσβέσεις». Αυτός ο λογαριασμός παρουσιάζει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζει το ποσόν στο οποίο ανέρχεται η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου, ο δε λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζεται πάντοτε με χρεωστικό υπόλοιπο και δείχνει την αρχική αξία αυτού. Από τη σύγκριση αυτών των δύο λογαριασμών προκύπτει η αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει απομείνει.

Παράδειγμα:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	10000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		10000

Η πλήρης λογιστική καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων γίνεται ως εξής:

Παράδειγμα 1 – Καταχώρηση Απόσβεσης Μηχανήματος:

Επιχείρηση την 1.4.2002 αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 1.000.000 το οποίο χρησιμοποιείται από 1.7.2002 για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων (αποσβένεται με συντελεστή 15%). Η απώλεια της αξίας του μηχανήματος λόγω της χρησιμοποίησής του για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων, δηλαδή η απόσβεση του άνω μηχανήματος αποτυπώνεται ως εξής:

X	Απόσβεση (έξοδα) 66	Π
	75.000,00	
X	Μηχανήματα	Π
	1.000.000,00 75.000,00	

Επίσης το άνω λογιστικό γεγονός καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής ημερολογιακή εγγραφή:

31.12.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχ/κου εξοπλισμού		
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων		
66.02.00.00	Μηχάνημα Α	75.000,00	
12	Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχ/κος εξοπλισμός		
12.99	Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχ/κος εξοπλισμός		
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα		
12.99.00.00	Μηχάνημα Α		75.000,00
Αιτιολογία: Απόσβεση χρήσεως 2002 μηχανήματος Α (1.000.000,00 x 15% x 6/12 =>) 75.000,00 ευρώ			

Επίσης με τα άνω λογιστικά γεγονότα (αγορά και ετήσιες αποσβέσεις) θα πρέπει να ενημερωθεί το μητρώο παγίων ως εξής:

Κωδικός 12.00.00 “Μηχάνημα Α”

Δικαιολογητικό		Αιτιολογία	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο Υπόλοιπο
Ημ/νια	No				
1.4.2002		Αγορά	1.000.000,00		1.000.000,00
31.12.2002		Αποσβέσεις 2002		75.000,00	925.000,00

Παράδειγμα 2 – Απόσβεση Μηχανήματος που αγοράστηκε με επιχορήγηση

Ανώνυμη εταιρεία την 1.1.2002 αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 1.000,00 ευρώ (στο ταμείο υπήρχαν 1.500,00 ευρώ). Την 3.2.2002 η εταιρεία εισέπραξε από το ελληνικό δημόσιο το ποσό των 600.000,00 ευρώ με το οποίο επιχορηγήθηκε με η άνω αγορά βάσει του αναπτυξιακού Ν. 2601/98. Οι μεταβολές που επιφέρουν στην περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης τα άνω λογιστικά γεγονότα, καθώς και η απόσβεση του παγίου, αποτυπώνονται ως εξής:

X	Μηχάνηματα (12)	Π
	1.000,00	

X	Διαθέσιμα (38)	Π
	1.500,00 1.000,00	

X	Επιχορηγήσεις (41.10)	Π
	600,00	

Επίσης η είσπραξη της επιχορήγησης θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμοί τάξεως (ή μνήμης)

3.2.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
04	Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί		
04.00	Επιχορηγηθέντα πάγια		
04.00.00	Επιχορήγηση Μηχανήματος Α βάσει του Ν. 2601/98	600,00	
08	Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί		
08.00	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων		
08.00.00	Επιχορήγηση Ν. 2601/98		600,00
Αιτιολογία: Επιχορήγηση 600,00 ευρώ Μηχανήματος Α αξίας κτήσεως 1.000,00 ευρώ, βάσει του Ν. 2601/98			

Γενική Λογιστική

31.12.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο	600,00	
41	Αποθεματικά - Επιχορηγήσεις		
41.10	Επιχορηγήσεις		
41.10.00	Επιχορήγηση παγίων		600,00
Αιτιολογία: Είσπραξη επιχορήγησης από το Ελληνικό Δημόσιο βάσει του αναπτυξιακού Ν. 2601/98 για το Μηχάνημα Α.			

Σημειώνεται ότι με βάση τα ΔΛΠ η άνω εισπραχθήσα επιχορήγηση μπορούσε να καταχωρηθεί και σαν μείωση του κόστους κτήσεως του μηχανήματος, ενώ βάσει του ΕΓΛΣ η επιχείρηση μπορούσε να καταχωρήσει την εισπραχθήσα επιχορήγηση στα ίδια κεφάλαια (41.10 “Αποθεματικά – Επιχορηγήσεις”) και να την αποσβένει ανάλογα με το επιχορηγηθέν μηχανήμα.

Το άνω μηχανήμα τέθηκε σε λειτουργία την 1.1.2002. Κατά τη σύνταξη του ισολογισμού 31.12.2002 η απώλεια της αξίας του

μηχανήματος (15% ετησίως) και η αναλογία σε αυτή την απώλεια, της επιχορήγησης, αποτυπώνονται ως εξής:

X	Μηχανήματα (12)	Π
	1.000,00 150,00	

X	Αποσβέσεις (Εξοδο) (66)	Π
	150,00	

X	Επιχορηγήσεις (έσοδο) (81)	Π
	90,00	

X	Επιχορηγήσεις (41)	Π
	90,00 600,00	

Επίσης τα άνω λογιστικά γεγονότα θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

31.12.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων		
66.02.00.00	Μηχάνημα Α	150,00	
12	Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		
12.99	Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα		
12.99.00.00	Μηχάνημα Α		150,00

Αιτιολογία: Αποσβέσεις χρήσεως 2002 μηχανήματος Α

31.12.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά - Επιχορηγήσεις		
41.10	Επιχορηγήσεις		
41.10.00	Επιχορήγηση παγίων	90,00	
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα		
81.01.05	Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		90,00

Αιτιολογία: “Απόσβεση” επιχορήγησης χρήσεως 2002 μηχανήματος Α (600x15% = 90)

Στον ισολογισμό η παραπάνω λογιστική πράξη καταγράφεται ως εξής:

Ισολογισμός 31.12.2002

Ενεργητικό		Παθητικό	
Μηχανήματα	1.000,00	<u>Ιδία κεφάλαια</u>	
		Μετοχικό κεφάλαιο	60.000,00
μείον:		Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	
Αποσβεσθέντα	<u>(150,00)</u>	Αρχική αξία	600,00
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	850,00	μείον: Αναλογούσες αποσβέσεις	<u>(90,00)</u>
		Υπόλοιπο 31.12.2002 εμφανιζόμενο στον ισολογισμό	<u>510,00</u> <u>510,00</u>
		Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	60.510,00
Λοιπά	64.150,00	Υποχρεώσεις	<u>4.490,00</u>
Σύνολο	<u>65.000,00</u>	Σύνολο	<u>65.000,0</u>
		Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί: Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί:	
	Επιχορηγηθέντα πάγια <u>600,00</u>	Επιχορήγηση Ν. 2601/98	<u>600,00</u>

Αποτελέσματα Χρήσεως 1.1.2002 – 31.12.2002

Χρέωση		Πίστωση	
Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	150,00	Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	90,00
Σύνολο	<u>3.000,00</u>	Σύνολο	<u>3.000,00</u>

Σημειώσεις για τις λογιστικές εγγραφές:

Λογιστική εγγραφή Νο 1: Λογισμός ετήσιας απόσβεσης μηχανημάτων (1.000,00 x 15% =) 150,00 ευρώ.

Λογιστική εγγραφή Νο 2: Επιχορηγήσεις που αναλογούν στις άνω ετήσιες αποσβέσεις (600,00 x 15% =) 90,00 ευρώ.

Ενημέρωση “Μητρώου Παγίων”:

Στοιχεία παγίου (Ονοματολογία, διακριτικά στοιχεία, τόπος εγκατάστασης, αναπτυξιακός νόμος που υπάγεται, βάρη)									
Παραστατικό		Αιτιολογία	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις		Αναπόσβεστο υπόλοιπο	Επιχορήγηση επενδύσεων		
Ημ/νια	Νο			Τάκτικες	Σύνολο		Ποσό	Απόσβεση	Υπόλοιπο
1.1.2002		Αγορά				1.000,00			
3.2.2002		Είσπραξη επιχορήγησης	1.000,00				600,00		600,00
31.12.02		Απόσβεση		150,00	150,00	850,00		90,00	510,00

Παράδειγμα 3: Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου

Μια επιχείρηση έχει αγοράσει ένα αποκλειστικό δικαίωμα να παράγει υδροηλεκτρική ενέργεια για 60 έτη. Οι δαπάνες παραγωγής της υδροηλεκτρικής ενέργειας είναι πολύ χαμηλότερες από τις δαπάνες λήψεως ενέργειας από εναλλακτικές πηγές. Αναμένεται ότι η γεωγραφική περιοχή που περιβάλλει τον υδροηλεκτρικό σταθμό θα ζητά μια σημαντική ποσότητα ενέργειας από τον υδροηλεκτρικό σταθμό για τουλάχιστον εξήντα χρόνια.

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση αποσβένει το δικαίωμα να παράγει ενέργεια κατά τη διάρκεια των 60 ετών, κατά τα γνωστά, εκτός εάν υπάρχει απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι βραχύτερη.

Σε περίπτωση που το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει από το νόμο ή από σύμβαση προστασίας ορισμένης διάρκειας, τότε η ωφέλιμη ζωή του παγίου δεν πρέπει να υπερβαίνει την άνω περιορισμένη χρονική διάρκεια, εκτός εάν ο νόμος ή η σύμβαση παρέχει το δικαίωμα για ανανέωση της διάρκειας προστασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η ανανέωση αυτή είναι πραγματικά βέβαιη.

Παράδειγμα 4: Αυξήσεις και μειώσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων

Την 1.1.2002 δύο μέτοχοι ίδρυσαν ανώνυμη εταιρεία με μετοχικό κεφάλαιο 60.000,00 ευρώ. Ο ένας μέτοχος εισέφερε το δικαίωμα χρήσεως ενός ακινήτου για 10 έτη, το οποίο δικαίωμα αποτιμήθηκε από ειδικούς εμπειρογνώμονες (ή την επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920) στο ποσό των 40.000,00 ευρώ. Το δικαίωμα χρήσης ακινήτου για 10 χρόνια συνιστά ένα ασώματο περιουσιακό στοιχείο που έχει στην κυριότητα της η ανώνυμη εταιρεία. Οι μεταβολές που επιφέρει στην εταιρική περιουσία το άνω λογιστικό γεγονός, αποτυπώνονται ως εξής:

Αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας

Παράδειγμα 5⁴³:

Ανώνυμη εταιρία με μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α., η οποία κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2002, έχει μεταξύ άλλων στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 1.000.000 ευρώ, το οποίο ιδιοχρησιμοποιεί. Η αξία του κτιρίου αυτού ανέρχεται την 31.12.2002, βάσει αντικειμενικών αξιών, σε 900.000 ευρώ. Οι διενεργηθείσες μέχρι 31.12.2002 αποσβέσεις ανέρχονται συνολικά σε 200.000 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης του πιο πάνω κτιρίου είναι 8%.

Επειδή η αντικειμενική αξία του κτιρίου (900.000 ευρώ) είναι μεγαλύτερη από την αναπόσβεστη αξία αυτού (1.000.000 – 200.000 = 800.000 ευρώ), με αποτέλεσμα να προκύψει υπεραξία 100.000 ευρώ, αλλά όμως υπολείπεται της αρχικής αξίας κτήσης αυτού (1.000.000 ευρώ), η αναπροσαρμογή της αξίας του ιδιοχρησιμοποιούμενου κτιρίου της επιχείρησης θα γίνει ως ακολούθως:

Υπεραξία αναπροσαρμογής:

Αντικειμενική Αξία - αναποσβεστη αξία βάσει βιβλίων = 900.000 - 800.000 = 100.000

Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίου:

Αρχική αξία κτήσης	:1.000.000		
<u>Πλέον</u> υπεραξία αναπροσαρμογής	: <u>100.000</u>		
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης	:1.100.000		
<u>Μείον</u> συσσωρευμένες αποσβέσεις	: <u>200.000</u>		<u>900.000</u>
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ			900.000
<u>Μείον</u>			
Αρχική αξία κτήσης	:1.000.000		
<u>Μείον</u> συσσωρευμένες αποσβέσεις	: <u>200.000</u>	<u>800.000</u>	
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			<u>800.000</u>
ΥΠΕΡΑΞΙΑ			100.000

⁴³

Φορολογία Εισοδήματος – Δ. Σταματόπουλου, Α. Καραβοκύρη

Για λογιστικούς σκοπούς, η πιο πάνω ανώνυμη εταιρία θα υπολογίζει αποσβέσεις επί της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσης του κτιρίου, δηλαδή: $1.100.000 \times 8\% = 88.000$.

Φορολογικά όμως έχει δικαίωμα να εκπέσει μόνο τις υπολογιζόμενες αποσβέσεις επί της αρχικής (πριν την αναπροσαρμογή) αξίας κτήσης του κτιρίου, δηλαδή: $1.000.000 \times 8\% = 80.000$.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι μη αναγνωριζόμενες φορολογικά αποσβέσεις ανέρχονται σε 8.000 ευρώ ($88.000 - 80.000$), οι οποίες θα πρέπει να προστεθούν ως λογιστική διαφορά με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας αυτής.

Επισημαίνεται, ότι αν στο πιο πάνω παράδειγμα, η αντικειμενική αξία του κτιρίου ήταν 700.000 ευρώ, η επιχείρηση δεν θα προέβαινε σε αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού, καθόσον δεν θα προέκυπτε καμία υπεραξία.

Όσον αφορά το γήπεδο επί του οποίου υφίσταται το κτίριο, θα γίνει χωριστή αναπροσαρμογή, καθόσον παρακολουθείται σε χωριστούς λογαριασμούς.

Παράδειγμα 6⁴⁴:

Ανώνυμη εταιρία με μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α., η οποία κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2002, έχει στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 1.000.000 ευρώ, το οποίο ιδιοχρησιμοποιεί. Η αξία του κτιρίου αυτού ανέρχεται την 31.12.2002 βάσει αντικειμενικών αξιών σε 1.100.000 ευρώ. Οι διενεργηθείσες μέχρι 31.12.2002 αποσβέσεις ανέρχονται συνολικά σε 200.000 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης του εν λόγω κτιρίου είναι 8%.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων, η αναπροσαρμογή της αξίας του ιδιοχρησιμοποιημένου κτιρίου της επιχείρησης θα γίνει ως ακολούθως:

⁴⁴ Φορολογία Εισοδήματος – Δ. Σταματόπουλου, Α. Καραβοκύρη

Υπεραξία αναπροσαρμογής:

Αντικειμενική Αξία - αναποσβεστή αξία βάσει βιβλίων = 1.100.000 - 800.000 = 300.000

Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίου:

Αρχική αξία κτήσης	:1.000.000		
<u>Πλέον υπεραξία αναπροσαρμογής</u>	<u>:300.000</u>		
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης	:1.300.000		
<u>Μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις</u>	<u>:200.000</u>	<u>1.100.000</u>	
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ			1.100.000
<u>Μείον</u>			
Αρχική αξία κτήσης	:1.000.000		
<u>Μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις</u>	<u>:200.000</u>	<u>800.000</u>	
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			<u>800.000</u>
ΥΠΕΡΑΞΙΑ			300.000

Υπολογισμός αποσβέσεων:

Λογιστικές αποσβέσεις	1.300.000 x 8%	104.000
Φορολογικά αναγνωριζόμενες αποσβέσεις	1.000.000 x 8%	<u>80.000</u>
Μη εκπιπτόμενες αποσβέσεις		24.000

Το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών που έκαναν χρήση των διατάξεων, προκειμένου έτσι να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) στο όνομα της εταιρίας.

Ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας θα μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί σύμφωνα με το κοινοποιούμενο άρθρο, με προορισμό το συμψηφισμό της ζημιάς που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανώνυμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας. Η αποτίμηση δε αυτή, προκειμένου για το συμψηφισμό, γίνεται, όπως ορίζεται σχετικά στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει, δηλαδή στην κατ'

είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής.

Ο φόρος 2% που επιβάλλεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα πιο πάνω αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε., μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση. Επομένως, οι ανώνυμες εταιρίες που θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους με 31 Δεκεμβρίου 2002 και η έγκριση ισολογισμού γίνει στις 30 Ιουνίου 2003, θα πρέπει να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο μέχρι 15 Ιουλίου 2003. Ο φόρος ε αυτός, δε θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της.

Στην περίπτωση που το σχηματισθέν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αποθεματικό κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί, θα φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο θα εκπεσθεί ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με τα πιο πάνω και αντιστοιχεί στο μέρος της υπεραξία που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται καθόσον σε αντίθετη περίπτωση θα είχαμε την επιβολή διπλής φορολογίας.

Τέλος, επισημαίνεται, ότι οι διατάξεις του ν. 2523/1997 αναφορικά με τις κυρώσεις κατά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. αναφορικά με τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, θα έχουν ισχύ κατά την εφαρμογή των πιο πάνω κοινοποιούμενων διατάξεων.

Προκειμένου για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, θα λαμβάνεται ως βάση η αξία των κτισμάτων η οποία προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου. Οι αποσβέσεις δε που υπολογίστηκαν και οι οποίες αναλογούν

στην υπεραξία η οποία προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτή, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να υπολογιστεί το φορολογητέο εισόδημα των υπόψη επιχειρήσεων.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων⁴⁵.

7.3 Λοιπές αυξήσεις και μειώσεις

Όσον αφορά τις λοιπές αυξήσεις και μειώσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων ισχύουν τα αναφερόμενα στις ενσώματες ακινητοποιήσεις⁴⁶.

Παράδειγμα: Την 1.1.2002 δύο μέτοχοι ίδρυσαν ανώνυμη εταιρεία με μετοχικό κεφάλαιο 60.000 ευρώ. Ο ένας μέτοχος εισέφερε μετρητά 20.000 ευρώ και ο άλλος μέτοχος εισέφερε το δικαίωμα χρήσεως ενός ακινήτου για 10 έτη, το οποίο δικαίωμα αποτιμήθηκε από ειδικούς εμπειρογνώμονες (ή την επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920) στο ποσό των 40.000 ευρώ. Το δικαίωμα χρήσης ακινήτου για 10 έτη συνιστά ένα ασώματο περιουσιακό στοιχείο που έχει την 1.1.2002 στην κυριότητά της η άνω ανώνυμη εταιρία. Οι μεταβολές που επιφέρει στην εταιρική περιουσία το άνω λογιστικό γεγονός αποτυπώνονται ως εξής:

x	Ασώματες ακινητοποιήσεις (16)	π
	40.000,00	
x	Κεφάλαιο (40)	π
	60.000,00	

⁴⁵ Φορολογία Εισοδήματος – Δ. Σταματόπουλου, Α. Καραβοκύρη
⁴⁶ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Αληφαντής Γ., Εκδ. Πάμισος, Αθήνα
 2004

x	Διαθέσιμα (38)	π
	20.000,00	

Επίσης, το άνω λογιστικό γεγονός θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής λογιστική εγγραφή:

1.1.2002			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων		
16.04.00	Ακίνητο οδός αρ.....	40.000,00	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο	20.000,00	
40	Κεφάλαιο		
40.00	Καταβλημένο		60.000,00

Αιτιολογία: Ίδρυση ανώνυμης εταιρίας και καταβολή κεφαλαίου από τους μετόχους ως συμβόλαιο.

Το άνω ακίνητο, μετά τη λήξη του χρόνου κατά τον οποίο εισφέρθηκε η χρήση του (31.12.2011), θα περιέλθει στον ιδιοκτήτη του. Επομένως, η αξία κτήσεως του άνω ασώματου περιουσιακού στοιχείου (40.000,00 ευρώ) αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής του, δηλαδή 10 έτη. Το λογιστικό αυτό γεγονός, αποτυπώνεται ως εξής:

x	Αποσβέσεις (66)	π
	4.000,00	

x	Ασώματες ακινητοποιήσεις (16)	π
	40.000,00	4.000,00

Επίσης, το άνω λογιστικό γεγονός θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείσεως με την εξής ημερολογιακή εγγραφή τέλους χρήσεως:

31.12.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος		
66.05	Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης		
66.05.04	Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων	4.000,00	
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.99	Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.99.04	Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων		4.000,00

Αιτιολογία: Λογισμός ετήσιων αποσβέσεων έτους 2002

Εν συνεχεία, με τα άνω λογιστικά γεγονότα (εισφορά χρήσεως και ετήσιες αποσβέσεις) θα πρέπει να ενημερωθεί και το «Μητρώο Παγίων»:

Κωδικός: 16.04.00 «Δικαίωμα χρήσεως ακινήτου οδός.....αρ.....»

Δικαιολογητικό		Αιτιολογία	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο Υπόλοιπο
Ημερομηνία	Νο				
1.1.2002		Εισφορά χρήσεως ως εκτίμηση επιτροπής άρθρου 9, Ν. 2190/1920	40.000,00		40.000,00
31.12.2002		Αποσβέσεις 2002		4.000,00	36.000,00

Παράδειγμα⁴⁷: Την 10.7.2002 επιχείρηση τηλεπικοινωνιών κατέβαλε 20.000.000,00 ευρώ (στην τράπεζα την 10.7.2002 υπήρχανε διαθέσιμα 25.000.000,00 ευρώ) και αγόρασε από το Ελληνικό Δημόσιο το δικαίωμα κινητής τηλεφωνίας για τα επόμενα 20 έτη. Τι δικαίωμα το οποίο έχει η άνω επιχείρηση να παρέχει για 20 έτη υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας συνιστά ένα ασώματο περιουσιακό στοιχείο που έχει την 10.7.2002 στην κυριότητά της. Οι μεταβολές που επιφέρει στην περιουσία της επιχείρησης το άνω λογιστικό γεγονός αποτυπώνονται ως εξής:

x	Ασώματες ακινητοποιήσεις (16)	π
	20.000.000,00	
x	Διαθέσιμα (38)	π
	25.000.000,00	20.000.000,00

Επίσης, το άνω λογιστικό γεγονός θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής λογιστική εγγραφή:

10.07.2002			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		
16.01.01	Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως	20.000.000,00	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		
38.03	Καταθέσεις όψεως		
38.03.00	ALPHA BANK υ/α.....αρ.λογ.....		20.000.000,00

Αιτιολογία: Αγορά δικαιώματος κινητής τηλεφωνίας ως.....

Το άνω δικαίωμα την 10.7.2002, δηλαδή μετά από 20 έτη, θα παύσει να ισχύει. Επομένως, η αξία κτήσεως του άνω ασώματου περιουσιακού στοιχείου (20.000.000,00 ευρώ) αποσβένεται με ισόποση ετήσια

⁴⁷ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Αληφαντής Γ. , Εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2004

απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής του, δηλαδή 20 έτη. Το λογιστικό αυτό γεγονός αποτυπώνεται ως εξής:

x	Αποσβέσεις (έξοδο) (66)	π
	500.000,00	

x	Ασώματες ακινητοποιήσεις (16)	π
	20.000.000,00	500.000,00

Επίσης, το άνω λογιστικό γεγονός θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως με την εξής ημερολογιακή εγγραφή τέλους χρήσεως:

31.12.2002			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος		
66.05	Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης		
66.05.01	Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας	500.000,00	
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.99	Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης		
16.99.01	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		500.000,00

Αιτιολογία: Λογαριασμός ετήσιων αποσβέσεων έτους 2002 (20.000.000,00 ευρώ: 20 έτη = 1.000.000,00 x 6/12 =) 500.000,00 ευρώ.

Επίσης με τα άνω λογιστικά γεγονότα (αγορά και ετήσιες αποσβέσεις) θα πρέπει να ενημερωθεί και το «Μητρώο Παγίων»:

Κωδικός: 16.01.01.00 «Δικαίωμα κινητής τηλεφωνίας»

Δικαιολογητικό		Αιτιολογία	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο Υπόλοιπο
Ημερομηνία	No				
10.7.2002		Αγορά	20.000.000,00		20.000.000,00
31.12.2002		Αποσβέσεις 2002		500.000,00	19.500.000,00

7.4 Υπεραξία επιχειρήσεων (Goodwill) ⁴⁸

Η υπεραξία της επιχειρήσεως (ή Goodwill) στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργάνωσης, της ιδιαίτερης εξειδίκευσης στην παραγωγή ορισμένων προϊόντων, της καλής προοπτικής ανάπτυξης του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως που είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί και του κύρους, δυναμικού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού μηχανισμού.

Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως» (ή Goodwill) παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων που εξαγοράζονται ή συγχωνεύονται.

Το Goodwill θα αποσβέσει είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το Goodwill μπορεί να αποσβέσει εντός είκοσι ετών.

⁴⁸ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Αληφαντής Γ. , Εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2004

Στην περίπτωση, όμως, που η άνω χρεωστική διαφορά δεν συνιστά Goodwill καταχωρείται στο λογαριασμό: 81 «Ανόργανα έσοδα και έξοδα».

Παράδειγμα Goodwill από έξοδα επιχείρησης⁴⁹: Οι ανώνυμες εταιρίες Α και Β συνέταξαν την 31.12.2001 τους παρακάτω ισολογισμούς (ποσά σε ευρώ):

Α			
Ε	Ισολογισμός	31.12.2001	Π
Ενεργητικά στοιχεία	11.000	Κεφάλαια	8.000
Ταμείο	9.000	Υποχρεώσεις	12.000
	20.000		20.000

Β			
Ε	Ισολογισμός	31.12.2001	Π
Ενεργητικά στοιχεία	9.000	Κεφάλαια	3.000
	9.000	Υποχρεώσεις	6.000
	9.000		9.000

Εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920 εκτίμησαν την περιουσία της ανώνυμης εταιρίας Β και προσδιόρισαν την πραγματική αξία της στο ποσό 4.000 ευρώ ως εξής:

	Λογιστική αξία	Εκτίμηση επιτροπής
Ενεργητικά στοιχεία	9.000	11.000
Υποχρεώσεις	(6.000)	(7.000)
Καθαρή θέση	3.000	4.000

⁴⁹ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Αληφαντής Γ., Εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2004

Την πραγματική αξία της περιουσίας της Β την 31.12.2001 μετά την εκτίμηση (ενεργητικό 11.000 ευρώ μείον υποχρεώσεις 7.000 ευρώ =) 4.000 ευρώ, η Α την εξαγόρασε έναντι 9.000 ευρώ. Το επιπλέον ποσό που η Α κατέλαβα πέραν της πραγματικής αξίας 4.000 ευρώ για την εξαγορά των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων της Β (9.000 ευρώ – 4.000 ευρώ =) 5.000 ευρώ συνιστά Goodwill.

Ο ισολογισμός που συντάχθηκε μετά την άνω εξαγορά από την Α είναι ο εξής:

		Α	
Ε	Ισολογισμός	1.1.2002	Π
Goodwill	5.000	Κεφάλαια	8.000
Ενεργητικά	22.000	Υποχρεώσεις	19.000
στοιχεία	27.000		27.000

Σημειώνεται ότι η Β δεν συντάσσει, μετά την πώληση της περιουσίας της ισολογισμό. Οι μέτοχοι της Β, λαμβάνουν απ'ευθείας από την Α το ποσό 9.000 ευρώ και ταυτόχρονα η Β παύει να υπάρχει.

Παράδειγμα Goodwill από συγχώνευση επιχείρησης⁵⁰: Την 1.1.2002 η ανώνυμη εταιρία Μ αγόρασε το 80% των μετοχών της ανώνυμης εταιρίας Θ αντί 50 εκατ. ευρώ. Τα ίδια κεφάλαια της Θ την 1.1.2002 είναι 37,5 εκατ. ευρώ (η πραγματική αξία της εταιρίας Θ μετά από εκτίμηση της περιουσίας της από εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920 συμπίπτει με τη λογιστική). Επομένως, η πραγματική αξία του 80% των ιδίων κεφαλαίων της Θ την 1.1.2002 είναι (37,5 x 80% =) 30 εκατ. ευρώ. Το επιπλέον της πραγματικής αξίας τίμημα (50-30=) 20 εκατ. ευρώ που η Μ κατέβαλε συνιστά Goodwill πλην, όμως, στα λογιστικά βιβλία της Μ δεν

⁵⁰ Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Δεύτερος, Αληφαντής Γ., Εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2004

εμφανίζεται ιδιαίτερος στο λογαριασμό 16.00, αλλά στο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις» ως κόστος κτήσεως των συμμετοχών 50 εκατ. ευρώ. Την 31.12.2002 οι εταιρίες Μ και Θ συνέταξαν τους παρακάτω ισολογισμούς:

Μ			
Ε	Ισολογισμός	31.12.2002	Π
Συμμετοχές	50,00	Κεφάλαια	400,00
Λοιπά	950,00	Υποχρεώσεις	600,00
	1000,00		1000,00

Θ			
Ε	Ισολογισμός	31.12.2001	Π
		Κεφάλαιο	37,50
		Κέρδος	2,50
Λοιπά	200,00	Υποχρεώσεις	160,00
	200,00		200,00

Την 31.12.2002 η Μ απορρόφησε τη Θ (η πραγματική αξία της εταιρίας Θ συμπίπτει με τη λογιστική) και ακολούθως συνέταξε τον παρακάτω ισολογισμό:

Μ			
Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2002		Παθητικό
Goodwill (50-40x80%=)	18	Κεφάλαια (Μ)	400
		Κεφάλαια (τρίτων Θ) (40 x 20%)	8
Μείον: Απόσβεση εντός 2 ετών	(9)		
		Σύνολο κεφαλαίου	408
	9	Μείον: Απόσβεση	(9)
Λοιπά	1.150		
		Ίδια κεφάλαια 31.12.2002	399
		Υποχρεώσεις	760
Σύνολο	<u>1.159</u>	Σύνολο	<u>1.159</u>

8. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 707, Επιστημονική Έκδοση, Μάιος 2008.
2. Αρτάκης Γ., *Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Αποφάσεις Επενδύσεων*, Εκδ. Interbooks, Αθήνα 2002
3. Αρτίκης Γ., *Χρηματοοικονομική διοίκηση, Αποφάσεις Χρηματοδοτήσεων*, Αθήνα 2001.
4. Φορολογικός Οδηγός 2008, Φορολογική Επιθεώρηση, Ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών, τεύχος 707, Αθήνα 2008.
5. Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβόκυρης, *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Τόμος Β, Αθήνα 2005.
6. Χρ. Ναούμ, *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδ. Μαυρομάτη, Αθήνα 1994.
7. Αληφαντής Γ., *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Τόμος Δεύτερος, Εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2004
8. Δ. Καραγιάννης, *Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (σε ευρώ)*, Θεσσαλονίκη 2002.
9. *Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων, Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών*, Πηγή: ΦΟΡΕΑΣ
10. Φορολογική Επιθεώρηση, Φορολογικός Οδηγός 2008, Επιστημονική Έκδοση
11. Α. Γεωργιάδης, *Βασικές Αρχές Χρηματοοικονομικής Διοίκησης και Ανάλυσης Λογιστικών Καταστάσεων*, (retrieved at <http://homepages.pathfinder.gr/ageorg/>)