



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ (Σ.Δ.Ο.)**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ - Η ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΤΟΥΣ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ**



**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ : ΣΙΔΗΡΟΠΟΥΛΟΥ ΛΥΔΙΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΣΗ : Κος ΜΑΚΡΥΓΕΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2009**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΗΣ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ : ΣΙΔΗΡΟΠΟΥΛΟΥ ΛΥΔΙΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΣΗ : Κος ΜΑΚΡΥΓΕΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΜΕ ΘΕΜΑ :**

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ - Η ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΤΟΥΣ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ**

Στοιχεία φοιτήτριας

Όνοματεπώνυμο: Σιδηροπούλου Λύδια

Σχολή : Διοίκηση και Οικονομία (Σ.Δ.Ο)

Τμήμα : Λογιστικής

Α.Μ : 7966

**ΣΙΔΗΡΟΠΟΥΛΟΥ ΛΥΔΙΑ**

Φοιτήτρια στη Σ.Δ.Ο , στο τμήμα Λογιστικής

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ - Η ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΤΟΥΣ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ**

*ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ*

*Η παρούσα εργασία ολοκληρώθηκε επιτυχώς με την βοήθεια και τις πολύτιμες οδηγίες  
και συμβουλές που πρόθυμα έδωσε ο εισηγητής μου,  
Κος Μακρυγένης Γεώργιος δάσκαλος του τμήματος Λογιστικής της σχολής διοίκησης  
και οικονομίας του Α.Τ.Ε.Ι Πατρών.*

**Εισηγητής ο Κος ΜΑΚΡΥΓΕΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Δάσκαλος στη Σ.Δ.Ο, στο τμήμα Λογιστικής

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Απόσβεση.....	5
Ο όρος απόσβεση σε ποιές περιπτώσεις χρησιμοποιείται.....	6

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

1.1 Γενικές έννοιες.....	8
1.2 Κατηγορίες των παγίων στοιχείων.....	11
1.3 Σκοπός των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	13
1.4 Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.....	17
1.5 Λόγοι διενέργειας των αποσβέσεων.....	23
1.6 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	27
1.7 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων.....	30
1.7.1 Συντελεστής της απόσβεσης - Ωφέλιμη διάρκεια ζωής .....	31
1.7.2 Η αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων - αποσβεστέα αξία.....	33
1.7.3 Μέθοδοι υπολογισμού - Σαν παράγοντας της απόσβεσης.....	36
1.8 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων .....	37
1.8.1 Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού ή λειτουργική μέθοδος.....	38
1.8.2 Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού.....	40
1.8.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των μεθόδων του υπολογισμού.....	51

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

2.1 Διακρίσεις των αποσβέσεων.....	55
2.2 Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων.....	60
2.3 Αντίθετοι λογαριασμοί αποσβέσεων.....	61

2.4 Λογιστική αντιμετώπιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού .....	63
---	----

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

3.1 Κατώτερη και ανώτερη συντελεστές απόσβεσης.....	76
3.2 Εφάπαξ απόσβεση παγίων.....	78
3.3 Νέες επιχειρήσεις Π.Δ 299/2003.....	79

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

4.1 Υπολογισμός πρόβλεψης.....	82
4.2 Διαγραφή ανεπίδεκτου είσπραξης πελάτη.....	85
4.3 Επιχειρήσεις που δικαιούνται να σχηματίσουν πρόβλεψη διαφορετική του 0,5%.....	86
4.4 Φορολογική αντιμετώπιση .....	87

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

5.1 Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου.....	89
5.2 Οι κυριότεροι τρόποι απόσβεσης του Μετοχικού Κεφαλαίου.....	90

### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

Συντελεστές φθίνουσας και σταθερής απόσβεσης .....	95
--	----

<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>104</b>
--------------------------	------------

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Για να λειτουργήσει οποιαδήποτε οικονομική μονάδα, έχει ανάγκη από εξοπλισμό τον οποίο χρησιμοποιεί για την ομαλή λειτουργία της. Ο εξοπλισμός αυτός στην οικονομική επιστήμη ορίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο ,το οποίο έχει περιορισμένη διάρκεια ζωής ,διότι υφίστανται κάποια οικονομική κυρίως , καθώς και τεχνολογική απαξίωση, συνακολούθως και μείωση της αξίας και απόδοσης του , μέσα στην επιχείρηση.

Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να επιφέρει την μείωση της αξίας του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού της οικονομικής μονάδας. Για να αντιμετωπιστεί το παραπάνω αναφερόμενο πρόβλημα, κάθε επιχείρηση προβαίνει σε κάποιες ενέργειες και διαδικασίες οι οποίες στην λογιστική αναφέρονται ως αποσβέσεις.

Τον όρο απόσβεση θα μπορούσε να τον φιλοσοφήσει κάθε επιστήμη με τον δικό της ορισμό, τον οποίο θα διατυπώσει βλέποντας την έννοια του από την δική της οπτική γωνία .

Εμείς ως οικονομικός κλάδος θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε την έννοια των αποσβέσεων και συγκεκριμένα πως αυτός ο όρος λογίζεται και αντιμετωπίζεται στην λογιστική καθώς και πώς αντιμετωπίζεται από φορολογικής άποψης. Επίσης από την όλη επεξήγηση θα διαπιστωθεί η πολύτιμη χρησιμότητα του για την πρόοδο και ανάπτυξη όλων των επιχειρήσεων.

Διάφοροι οικονομολόγοι παρέχουν τους παρακάτω ορισμούς της έννοιας των αποσβέσεων:

Ο Μ.Ε. Γεωργιάδης ορίζει ότι : Λογιστικώς, απόσβεσης είναι η διαλογιστικής εγγραφής αναγνώριση της βεβαίας και επελθούσης ήδη ελαττώσεως της αξίας του παγίου ενεργητικού (κτήσεως ή αναπόσβεστου υπολοίπου).

Κατά το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Λογιστών (American Institute of Accountants) Λογιστική απόσβεση είναι ένα σύστημα που βοηθάει να κατανεμηθεί το κόστος ή η αξία των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων, εις τα έτη της προϋπολογιζόμενης ωφέλιμης ζωής τους με τρόπο συστηματικό και λογικό.

Ο Δ.Β Παπαγεωργίου ορίζει την απόσβεση σαν «...το ποσό εκείνο της πάγιας περιουσίας όπερ δια της παραγωγικής διαδικασίας υπεισέρχεται εις το κόστος του προϊόντος και αποτελεί στοιχείο αυτού».

### **Όρος απόσβεση, σε ποιες περιπτώσεις και πως χρησιμοποιείται.**

Ο όρος απόσβεση που σημαίνει γενικά τη μείωση ή την εξάλειψη της αξίας στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού χρησιμοποιείται για να δηλώσει :

I) Την μείωση της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού (ενσώματο, ασώματο, πλασματικό). που οφείλεται σε χρονική φθορά , λειτουργική φθορά, οικονομική απαξίωση ή ανεπάρκεια.

II) Την μείωση της αξίας των απαιτήσεων, που οφείλεται στην αφερεγγυότητα του οφειλέτη .

III) Την επιστροφή στους μετόχους Α.Ε της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, με την διάθεση των καθαρών κερδών της επιχείρησης (απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου)

IV) Την εξόφληση τοκοχρεολυτικού δανείου της επιχειρήσεως, όπως π.χ ομολογιακού δανείου.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των αποσβέσεων ανέρχονται στις δύο πρώτες περιπτώσεις, επειδή χρησιμοποιούνται από το μεγαλύτερο αριθμό των οικονομικών μονάδων. Οπότε και εμείς θα ασχοληθούμε αναλυτικότερα με αυτές, χωρίς όμως να ξεχνάμε και τις υπόλοιπες .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

**1.1. Γενικές έννοιες.**

**1.2. Κατηγορίες των παγίων στοιχείων.**

**1.3. Σκοπός των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων.**

**1.4. Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.**

**1.5. Λόγοι διενέργειας των αποσβέσεων.**

**1.6. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.**

**1.7. Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων.**

1.7.1. Συντελεστής της απόσβεσης – Ωφέλιμη διάρκεια ζωής.

1.7.2. Η αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων –  
Η αποσβεστέα αξία.

1.7.3. Μέθοδοι υπολογισμού - Σαν παράγοντας της απόσβεσης.

**1.8. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.**

1.8.1. Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού ή λειτουργική μέθοδος.

1.8.2. Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού.

1.8.3. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των μεθόδων του υπολογισμού.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

#### 1.1. Γενικές έννοιες

Ο πάγιος εξοπλισμός των επιχειρήσεων, συντελεί στην παραγωγή των προϊόντων, με τις υπηρεσίες που παρέχει η λειτουργία τους στη διαδρομή του χρόνου. Μια λειτουργία, που από την μεριά του προϊόντος «συλλαμβάνεται» ως νέες ιδιότητες που αποκτάει το προϊόν αυτό, ενώ από την μεριά των παγίων σαν φθορά τους, σαν μείωση της ποσοτικής ή και ποιοτικής απόδοσης τους. Συνεπώς ο πάγιος εξοπλισμός συντελεί στο κόστος, με την αξία αυτόν τον υπηρεσιών, που καταναλώνονται είτε για να παραχθεί μια συγκεκριμένη ποσότητα από προϊόντα ανεξάρτητα από τον χρόνο που χρειάστηκε αυτή η παραγωγή, είτε για την παραγωγή μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, ανεξάρτητα από την ποσότητα αυτής της παραγωγής (ανάλογα με την κοστολογική μέθοδο που ακολουθείται, αν δηλαδή υπολογίζεται κόστος κατά ένα ειδικό προϊόν, π.χ ένα πλοίο ή μια παρτίδα προϊόντων ειδικών προδιαγραφών, είτε προκειμένου για τα προϊόντα της τυποποιημένης παραγωγής, για την ποσότητα που παράγεται στην μονάδα του χρόνου).

Αναφορικά με την φύση της απόσβεσης, παρατηρούμε τα εξής: Η επιχείρηση αγοράζει ένα πάγιο στοιχείο, αναγκαίο για την παραγωγή του προϊόντος της, πριν από την έναρξη της παραγωγής της και το χρησιμοποιεί για μια μακριά χρονική περίοδο, αντλώντας τμηματικά τις υπηρεσίες του για την πραγματοποίηση της παραγωγής αυτής. Η επιχείρηση δηλαδή αγοράζοντας ένα πάγιο πραγματοποιεί ένα συσσωρευμένο, πολυετές, μελλοντικό έξοδο. Αργότερα, κατά το χρόνο διεξαγωγής της παραγωγής, το μέρος της αξίας του παγίου, που καλύπτει αυτή την τμηματική φθορά, το οποίο εκφράζεται με την απόσβεση, θα απομονωθεί σε κάθε χρήση σαν (ετήσιο) έξοδο της χρήσης και θα

καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της ομάδας 6. (λογαριασμός 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος), σαν έξοδο κατ' είδος της χρήσης αυτής.

Επισημαίνεται ότι το έξοδο αυτό, όταν προσδιορίζεται, έχει ήδη γίνει δαπάνη, επειδή σαν παραγωγική υπηρεσία των παγίων, έχει είδη ενσωματωθεί στο έργο που έχει παραχθεί. Συνεπώς το έξοδο αυτό, όπως όλες οι άλλες ανάλογες υπηρεσίες ( π.χ ανθρώπινο δυναμικό, ενέργεια κλπ ) θα θεωρηθεί σύγχρονα ισόποση δαπάνη (κόστους) παραγωγής του ανάλογου έργου και τελικά των προϊόντων .

Παρατηρούμε λοιπόν ότι η διαδικασία αυτή είναι πανομοιότυπη με την διαδικασία απόκτησης και ανάλωσης, οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας.

Βασικό για τον υπολογισμό της απόσβεσης, είναι το ζήτημα αν το συνολικό ποσό της απόσβεσης θα υπολογιστεί, με βάση τον χρόνο που λειτούργησε το πάγιο ή με βάση την παραγωγή που πραγματοποίησε .

Αν η απόσβεση υπολογιστεί με μια από τις χρονικές μεθόδους, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα :

**1(που σημαίνει μια ετήσια χρήση)**

**σύνολο των ετών που προβλέπεται να διαρκέσει  
συνολικά η παραγωγική λειτουργία του παγίου**

Η απόσβεση δηλ. στην περίπτωση αυτή, σε συνάρτηση με τον χρόνο λειτουργίας του παγίου ανεξάρτητα από την ποσότητα της παραγωγής που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' αυτό το χρονικό διάστημα.

Με τον όρο **χρόνος λειτουργίας** του παγίου εννοείτε όχι ο πραγματικός παραγωγικός του χρόνος, αλλά η χρονική διάρκεια που το πάγιο παραμένει σε κατάσταση λειτουργίας, πραγματοποιώντας μια παραγωγή ή όντας διαθέσιμο

για την πραγματοποίηση της, που σημαίνει τον συνολικό χρόνο της «ωφέλιμης ζωής» του.

Αν η απόσβεση υπολογιστεί με την ποσοτική μέθοδο, που θα δούμε παρακάτω το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα :

**1 (που σημαίνει μια μονάδα από το προϊόν**

**ή μια ώρα πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου)**

**το σύνολο των μονάδων του προϊόντος**

**ή το συνολικό χρόνο πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σε όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του**

Η απόσβεση, δηλαδή στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται σε συνάρτηση με την ποσότητα της παραγωγής του παγίου μέσα στην χρήση (ή την τυχόν μικρότερη κοστολογική περίοδο).

Εντούτοις τα ζητήματα αυτά θα αναπτυχθούν διεξοδικά παρακάτω.

Η απόσβεση είναι ένα έξοδο καθαρά υπολογιστικό, ως προς το μέγεθος του. Υπολογιστικό τόσο σε ποσότητα (το κλάσμα από την συνολική αξία του παγίου που « αναλώνεται » σε κάθε χρήση για την αντίστοιχη παραγωγή), δηλ ο συντελεστής της απόσβεσης του παγίου, όσο και σε αξία (προσδιορισμός της αξίας κτήσης του παγίου σαν βάση την εφαρμογή του συντελεστή και τον προσδιορισμό του ποσού της απόσβεσης ). Έτσι το ποσό της απόσβεσης που σαν έξοδο της χρήσης εγγράφεται στους ανάλογους λογαριασμούς των αποσβέσεων ( για τις «τακτικές» λογαριασμός 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και για τις « πρόσθετες » λογαριασμός 85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος ) δεν προέρχεται από αγορά, όπως τα άλλα έξοδα, αλλά από υπολογισμό.

## 1.2. Κατηγορίες των παγίων στοιχείων

Όπως είναι γνωστό οι επενδύσεις κεφαλαίων σε οικονομικά αγαθά και οι απαιτήσεις, που γίνονται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης, αποτελούν το **ενεργητικό** της .

Ενεργητικό είναι τα μέσα δράσεως της επιχειρήσεως, που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως, δηλαδή, ενεργητικό ονομάζεται το σύνολο των οικονομικών μέσων, τα οποία αποτιμούνται σε χρηματικές μονάδες και με τα οποία η επιχείρηση επιδιώκει να επιτύχει τους σκοπούς της.

Η λογιστική διακρίνει τα ενεργητικά στοιχεία, από την άποψη του προορισμού τους,σε δύο μεγάλες κατηγορίες: **τα πάγια** και **τα κυκλοφορούντα**.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία ή πάγιο ενεργητικό είναι τα αγαθά και τα δικαιώματα που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην επιχείρηση, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Γενικότερα :Πάγια είναι τα στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η χρησιμότητα, σύμφωνα με τον προορισμό τους διαρκεί περισσότερο από μια χρήση. Όπως π.χ είναι τα οικόπεδα, τα κτίρια ,τα μηχανήματα, τα έπιπλα, τα αυτοκίνητα κλπ, που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την εξυπηρέτηση των σκοπών της, ( για πάγια εκμετάλλευση ).

Τα μηχανήματα, έπιπλα, αυτοκίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία που αγοράζονται ή παράγονται από την επιχείρηση με προορισμό την πώληση τους, δεν αποτελούν πάγια στοιχεία αλλά κυκλοφορούντα. Αν όμως η επιχείρηση παράγει π.χ μηχανήματα για πώληση και κρατήσει ένα από αυτά, το οποίο θα χρησιμοποιήσει για την εξυπηρέτηση της παραγωγής της, αυτό αποτελεί πάγιο στοιχείο.

Συνεπώς τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα, που κατά κανόνα, δεν προορίζονται για πώληση, αλλά χρησιμοποιούνται μόνιμα από την εκμετάλλευση της επιχειρήσεως και η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι μεγαλύτερη από ένα έτος. Πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία ,που

χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή την πώληση άλλων οικονομικών αγαθών ή υπηρεσιών. Έτσι, ο χαρακτηρισμός ενός περιουσιακού στοιχείου σαν πάγιο ή κυκλοφορούν δεν εξαρτάτε από την φύση του, αλλά από τον προορισμό του σε κάθε επιχείρηση.

Π.χ ένα μηχάνημα για μια βιομηχανική επιχείρηση, είναι πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ενώ για μια επιχείρηση πωλήσεως μηχανημάτων ανήκει στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. ( εμπόρευμα ).

Ακόμη τα πάγια ενεργητικά στοιχεία, διακρίνονται σε:

**i) Ενσώματα πάγια στοιχεία.**

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Όπως π.χ εδαφικές εκτάσεις, κτίρια κλπ.

**ii) Ασώματα πάγια στοιχεία**

Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και να μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής μόνα τους ή μαζί με την επιχείρηση.

Τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε **δικαιώματα** και **πραγματικές καταστάσεις** ( ιδιότητες ,σχέσεις ).

Δικαιώματα είναι τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, η πνευματική ιδιοκτησία, η επωνυμία κλπ.

Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες, σχέσεις, είναι π.χ η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της υπεραξίας ή φήμης και πελατείας της επιχείρησης και τα οποία προσδίδουν

στην επιχείρηση, που λειτουργεί παραγωγικά, συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία ως αξίες, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση απεικονίζονται λογιστικά, όταν για την δημιουργία τους πραγματοποιούνται δαπάνες .

**iii) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως,** είναι εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

### **1.3. Σκοπός των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων**

Από τα παραπάνω αναγραφόμενα δημιουργείται το ερώτημα, για ποιο λόγο να γίνονται οι αποσβέσεις και ποιος είναι ο σκοπός των αποσβέσεων αυτών. Για να βρούμε τις απαντήσεις που μας ενδιαφέρουν θα πρέπει να εξετάσουμε την κάθε κατηγορία ξεχωριστά.

#### **i) Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

Όπως είναι γνωστό τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή την πώληση άλλων αγαθών. Μπορούμε λοιπόν να πούμε, ότι τα πάγια αυτά στοιχεία αγοράζονται για τις υπηρεσίες, που μπορούν να προσφέρουν στην παραγωγή ή την πώληση αγαθών ή ότι αποτελούν ένα απόθεμα μελλοντικών υπηρεσιών ( χρησιμοτήτων ) στην παραγωγή ή την πώληση αυτών.

Το γεγονός, όμως, ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν μια περιορισμένη παραγωγική ζωή και επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται

επ' άπειρον, σημαίνει ότι το απόθεμα αυτό των υπηρεσιών ( χρησιμοτήτων ) υπόκειται σε χρονικό περιορισμό. Με την πάροδο, λοιπόν ,του χρόνου , συνεχώς εξαντλείται, με συνέπεια, τη μείωση της αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Η μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων, που οφείλεται στην βαθμιαία φθορά τους ( χρονική ή λειτουργική ) ή την οικονομική απαξίωση ή την ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα τους, για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης καλείτε **απόσβεση** .

Επειδή οι φθορές αυτές συνεπάγονται την αχρήστευση των παγίων στοιχείων, μετά την παρέλευση ορισμένου χρόνου, και επομένως τη μείωση του κεφαλαίου της επιχείρησης, έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου.

Ακόμη, η βαθμιαία αχρήστευση των παγίων στοιχείων είναι δυνατόν να οδηγήσει στη διακοπή της παραγωγικής δράσης της επιχείρησης, εφόσον αυτή δεν μπορέσει να τα αντικαταστήσει, τη στιγμή της αχρήστευσης τους.

Για τον λόγο αυτόν, κρίνεται αναγκαίο η εφαρμογή ενός μηχανισμού, με τον οποίο η επιχείρηση θα μπορεί να αντλεί τα απαιτούμενα κεφάλαια, για την αγορά καινούριων παγίων στοιχείων, σε αντικατάσταση των παλιών, ώστε να μην παρακωλύεται η παραγωγική της δράση.

Η λογιστική έχει επινοήσει έναν τέτοιο, μηχανισμό παρακρατώντας από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ποσό ίσο με την ετήσια μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων έτσι ώστε, μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου ( πιθανή διάρκεια παραγωγικής ζωής των παγίων στοιχείων) να σχηματίζει τα αναγκαία ποσά, για την προμήθεια καινούριων παγίων στοιχείων, σε αντικατάσταση των παλιών.

Η κράτηση αυτή, στην πράξη, συντελείται με την ενσωμάτωση του σχετικού ποσού της ετήσιας μείωσης ( απόσβεσης ) των παγίων στοιχείων στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, ως αναγκαία θυσία της παραγωγικής

διαδικασίας, αποτελεί παραγωγική δαπάνη, όπως είναι η αξία των αναλυσόμενων πρώτων υλών, κλπ. Κατά συνέπεια συγκαταλέγεται μεταξύ των συστατικών στοιχείων του κόστους παραγωγής.

Πράγματι, η ενσωμάτωση αυτή έχει σαν συνέπεια τη μείωση των ακαθάριστων εσόδων της χρήσεως, πράγμα που σημαίνει τη μη διανομή ποσού κερδών ίσου, με την ετήσια μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.

Μετά την ανάλυση, που προηγήθηκε, μπορούμε να πούμε ότι στην λογιστική ο όρος **απόσβεση** σημαίνει :

**Την απεικόνιση, με λογιστικές εγγραφές, της μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων, εξαιτίας λειτουργικών ή χρονικών φθορών ή της απαξιώσεως τους ή της ιδιωτικοοικονομικής ακαταλληλότητας τους να εξυπηρετήσουν τους σκοπούς της επιχείρησης, καθώς και τη διαδικασία της ενσωμάτωσης της μείωσης αυτής στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.**

Η διενέργεια εγγραφών, στα βιβλία της επιχείρησης, για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, αποβλέπει, όχι μόνο, στον σχηματισμό των αναγκαίων χρηματικών ποσών, για την διατήρηση του κεφαλαίου, αλλά και στην σωστότερη απεικόνιση της περιουσίας και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, από τον Ισολογισμό και τον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης αντίστοιχα.

## **ii) Ασώματα ( άυλα ) πάγια περιουσιακά στοιχεία**

Τα ασώματα άυλα περιουσιακά στοιχεία, δηλ. εκείνα που δεν έχουν υλική υπόσταση, συμβάλλουν και αυτά στην επίτευξη σκοπών της εκμεταλλεύσεως μιας επιχειρήσεως .Από αυτά, άλλα έχουν περιορισμένη χρονική διάρκεια ζωής, σύμφωνα με τον νόμο ή την σύμβαση ( διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, μισθωτικά δικαιώματα, κλπ ) ενώ άλλα δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό και διαρκούν όσο και η επιχείρηση (εμπορική επωνυμία, σήματα, μυστικές μέθοδοι, έξοδα ιδρύσεως και οργάνωσης κλπ).



Τα άυλα πάγια στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας, κανονικά, δεν υπόκεινται σε απόσβεση, κι αυτό γιατί η διάρκεια ζωής τους ταυτίζεται, όπως προαναφέρθηκε, με την διάρκεια ζωής της επιχειρήσεως, που πρακτικά είναι αόριστη.

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

i) Κατά τον χρόνο της κτήσεως τους να προβλέπεται για αυτά περιορισμένος χρόνος ωφελιμότητας τους, οπότε πρέπει να αποσβένονται μέσα στο χρονικό αυτό διάστημα.

ii) Μετά την κτήση τους να προκύπτουν λόγοι, που να περιορίζουν το χρόνο της ωφελιμότητας τους, οπότε και πάλι πρέπει να αποσβένονται μέσα στον προβλεπόμενο χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους.

iii) Μετά την κτήση τους να αχρηστευτούν, οπότε πρέπει να αποσβένονται για μια φορά.

Όπως είναι φυσικό, η δαπάνη για την απόκτηση των ασώματων παγίων στοιχείων, ωφελεί την επιχείρηση, για περισσότερες από μια χρήσης και γι' αυτό κρίνεται σωστό να επιβαρυνθούν όλες οι χρήσης με ανάλογο τίμημα της δαπάνης (απόσβεση). Η επιβάρυνση αυτή των διαδοχικών χρήσεων πετυχαίνεται με την διενέργεια, στα βιβλία της επιχειρήσεως, λογιστικών εγγραφών αποσβέσεως, με τις οποίες :

i) Εμφανίζεται η μείωση της αξίας των ασώματων παγίων στοιχείων και

ii) Πετυχαίνεται η παρακράτηση, από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, ποσού ίσου με την ετήσια μείωση της αξίας των ασώματων παγίων στοιχείων, έτσι ώστε να σχηματιστούν τα αναγκαία ποσά, για να μην μειωθεί το κεφάλαιο της επιχείρησης.

**Συμπέρασμα :** κατά κανόνα δεκτικά αποσβέσεως πάγια στοιχεία (ενσώματα/ασώματα) της επιχειρήσεως, είναι εκείνα που η αξία τους μειώνεται

στην διάρκεια του χρόνου και αυτό οφείλεται σε κάποιες βασικές αιτίες που θα αναλύσουμε παρακάτω.

#### **1.4. Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων**

Τα βασικά αίτια που προκαλούν τις αποσβέσεις, μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες :

**Πρώτον**, είναι η φθορά που επέρχεται στα πάγια, βασικά και κύρια από την παραγωγική χρησιμότητα τους, αλλά και, με βραδύτερους ρυθμούς, από την αδράνεια τους.

Είναι βέβαια αυτονόητο, αλλά το επισημάναμε και παραπάνω, ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, παρέχοντας τις παραγωγικές τους υπηρεσίες φθείρονται και μάλιστα με ένα ρυθμό που είναι ευθεία συνάρτηση του ρυθμού της παραγωγικής τους απασχόλησης. Όσο εντονότερη είναι η παραγωγική λειτουργία του παγίου, τόσο εντονότερος είναι και ο ρυθμός της φθοράς του. Και είναι βέβαια αλήθεια ότι η φθορά τους αυτή αντιμετωπίζεται με την συντήρηση που τους γίνεται, παρά ταύτα η συντήρηση αυτή δεν είναι τεχνολογικά δυνατό να αντικαταστήσει ολόκληρη την φθορά που παθαίνει το πάγιο. Πάντα κάτι μένει που δεν μπορεί να αποκατασταθεί. Αυτή λοιπόν η βαθμιαία φθορά από την χρήση των παγίων σιγά – σιγά με την πάροδο του χρόνου συσσωρεύεται και φθάνει κάποτε να καταστήσει το πάγιο άχρηστο.

Αυτό δεν σημαίνει ότι δεν συνεπάγεται επίσης φθορά σε ορισμένα πάγια η αδράνεια τους .Είναι γνωστό ότι, αν π.χ ένα μηχάνημα ή ένα αυτοκίνητο παραμείνουν για πολύ καιρό εκτός λειτουργίας, θα χρειαστούν εκτεταμένη επισκευή για να ξαναμπούν σε κανονική λειτουργία, ενώ αν μείνουν σε αδράνεια για ένα χρονικό διάστημα οριακό, μπορεί ακόμη και να γίνουν τελείως άχρηστα.

Οι παράγοντες που προαναφέραμε, ανήκουν στους φυσικούς παράγοντες μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων.

Επίσης στην ίδια κατηγορία, έχουμε την ασυνήθης λειτουργική φθορά που προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα, λόγο κακών συνθηκών λειτουργίας ή πλημμελούς συντηρήσεως αυτών. Αν και οι περισσότερες από τις ζημιές αυτές επισκευάζονται, κατά κανόνα προξενούν μείωση της χρησιμότητας των μηχανημάτων. Καθώς και την χρονική φθορά, που επέρχεται με μόνη την πάροδο του χρόνου και η οποία ποικίλλει από στοιχείο σε στοιχείο.

Συνεπώς η φθορά, είναι ένα πρώτο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται οι αποσβέσεις

**Δεύτερο** αίτιο που λειτουργεί στην ίδια κατεύθυνση, είναι η τεχνολογική απαξίωση του παγίου .

Η απαξίωση αυτή, έχει πολλές εκφράσεις.

**i)** Εκφράζεται, με την αδυναμία των παγίων να κατασκευάσουν τα νέα προϊόντα που διαρκώς μπαίνουν στην αγορά, με νέες ιδιότητες.

**ii)** Με την μείωση της σχετικής παραγωγικότητας του παγίου. Συγκεκριμένα, τα αντίστοιχα πάγια της νέας τεχνολογίας, είναι ολοένα παραγωγικότερα, με αποτέλεσμα η σχέση της παραγωγικότητας του παγίου με τα ανάλογα νέα να γίνεται δυσμενέστερη.

**iii)** Τέλος η τεχνολογική απαξίωση του παγίου, εκφράζεται με την αδυναμία της επιχείρησης, να εφαρμόσει τις περισσότερες σύγχρονες μεθόδους παραγωγής, οι οποίες ταιριάζουν με τα πιο σύγχρονα κάθε φορά παραγωγικά μέσα.

Συνεπώς, η τεχνολογική απαξίωση, είναι ένα δεύτερο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις. Και ανήκει στην κατηγορία οικονομικοί παράγοντες.

Ακόμη ένα τελευταίο αίτιο που συγκαταλέγεται στους οικονομικούς παράγοντες, είναι η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα. Η μηχανολογικές εγκαταστάσεις γίνονται ακατάλληλες για χρησιμοποίηση, εξαιτίας γεγονότων

που λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια την επιχείρηση, όπως π.χ όταν το εργοστάσιο μεταφέρεται σε άλλη θέση, όταν γίνεται μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου και διασπάτε η μέχρι σήμερα παραγωγική αρμονία, με αποτέλεσμα να γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν, οπότε τα μηχανήματα αυτά κρίνονται ανεπαρκή ή όταν αντικαταστάθηκε η χρησιμοποιούμενη πρώτη ή καύσιμη ύλη κλπ.

**Τρίτο** αίτιο που προκαλεί την ανάγκη της απόσβεσης, είναι η οικονομική απαξίωση των παγίων και ανήκει στους κοινωνικοοικονομικούς παράγοντες. Η απαξίωση αυτή, είναι βασική και κύρια συνέπεια των δύο προηγούμενων αιτιών : της φθοράς και της τεχνολογικής απαξίωσης .

Πράγματι, τόσο η φθορά, όσο και η τεχνολογική απαξίωση, επειδή συνεπάγονται μείωση της παραγωγικότητας, μείωση της ποιότητας, εφαρμογή παλιότερων μεθόδων παραγωγής, καθώς επίσης, συνεπάγονται παραπέρα την αύξηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και φυσικά, ανάλογη μείωση του κόστους. Καθιστούν την χρήση των παγίων αντιοικονομική για την επιχείρηση. Και είναι βέβαια αλήθεια, ότι η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται την μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων και με αυτό τον τρόπο ανάλογη μείωση του κόστους, όμως η μείωση αυτή αντισταθμίζει, μόνο ένα μικρό μέρος από την ζημία που προκαλεί η αντιοικονομική λειτουργία των παγίων. Συνεπώς, η έγκαιρη αντικατάσταση των παγίων με καινούριας τεχνολογίας, είναι με οικονομικά κριτήρια ένα αίτημα επιτακτικό.

Τα πάγια στοιχεία κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη οικονομική απαξίωση που όπως προείπαμε σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων .Η συνεχής επιστημονική και τεχνική πρόοδο ρίχνει καθημερινά στην αγορά μηχανήματα οικονομικότερης λειτουργίας, που εκδηλώνεται γενικά με την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή με την βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος. Η απαξίωση είναι

δυνατό να προέρχεται ακόμη και από την αλλαγή της μόδας, εξαιτίας της οποίας το παραγόμενο προϊόν έπαψε να ζητείτε από την αγορά.

Πρέπει ακόμη να επισημάνουμε, ότι οικονομική απαξίωση ορισμένων κατηγοριών παγίων μπορεί να επέλθει, έστω και αν τα πάγια αυτά διατηρούνται σε πλήρη αδράνεια, εφόσον αυτή η αδράνεια παρατείνεται για πολλά χρόνια. Αυτό όπως είπαμε, είναι μια αναγκαία συνέπεια από την τεχνολογική εξέλιξη, η οποία οδηγεί διαρκώς στην κατασκευή παγίων με μεγαλύτερη παραγωγικότητα και συνεπώς με χαμηλότερο κόστος ανά μονάδα προϊόντος που παράγεται. Μια εξέλιξη που μειώνει την ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, και την εξαναγκάζει έτσι σε ανανέωση του παραγωγικού της εξοπλισμού. Με τα δεδομένα αυτά, η οικονομική απαξίωση των παγίων, αναγορεύεται σε τρίτο , αλλά πρωταρχικό αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.

Στις πιο πολλές περιπτώσεις , κυρίως στα πάγια των βιομηχανικών επιχειρήσεων, έχουμε ταυτόχρονη επίδραση όλων των παραπάνω παραγόντων, που ενεργούν με διάφορες και δυσπροσδιόριστες αναλογίες.

Σκοπός της αποσβέσεως είναι η επανάκτηση της αγοραστικής αξίας που έχει επενδύσει η επιχείρηση στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η οποία εξαφανίζεται σταδιακά.

## Αίτια των αποσβέσεων

<b>Φυσικοί παράγοντες μείωσης</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>Û Λειτουργική φθορά</li><li>Û Χρονική φθορά</li></ul>
<b>Οικονομικοί παράγοντες</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>Û Τεχνολογική απαξίωση</li><li>Û Ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα</li></ul>
<b>Κοινωνικοοικονομικοί παράγοντες</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>Û Οικονομική απαξίωση</li><li>Û Αλλαγή της μόδας</li></ul>



Η φωτογραφία πάνω δείχνει ένα καινούριο λεωφορείο

Η φωτογραφία κάτω δείχνει ένα παλαιό λεωφορείο

Με την πάροδο του χρόνου ή της λειτουργίας  
του λεωφορείου, αυτό **φθείρεται** και συνεπώς **απαξιώνεται**  
**τεχνολογικά** και **παράλληλα οικονομικά.**

Αυτή η απαξίωση στην λογιστική ονομάζεται **ΑΠΟΣΒΕΣΗ.**

## 1.5. Λόγοι διενέργειας των αποσβέσεων

Από την ανάλυση στην παράγραφο που προηγήθηκε παραπάνω, φάνηκε ότι σε κάποιο χρονικό σημείο λειτουργίας της επιχείρησης, ειδικό για κάθε πάγιο ξεχωριστά, η χρήση του κάθε παγίου γίνεται αντιοικονομική και η οικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβάλλει να αντικατασταθεί το πάγιο εκείνο, με ένα ανάλογο καινούριο. Όμως το κάθε πάγιο αντιπροσωπεύει συνήθως μια μεγάλη αξία, που όσο προχωράμε στον ιστορικό χρόνο και η τεχνολογία εξελίσσεται, η αξία αυτή γίνεται ολοένα μεγαλύτερη. Χρειάζεται συνεπώς σε αυτό το χρονικό σημείο και προκειμένου να αντικατασταθεί το σχετικό πάγιο στοιχείο ένα χρηματικό ποσό, που θα είναι ίσο με την αξία του παγίου που μπήκε σε κατάσταση « εκτός λειτουργίας ».

Η επιχείρηση, είναι υποχρεωμένη από τους νόμους της λειτουργίας της, στο χρονικό αυτό σημείο να έχει συσσωρευση το ποσό που είναι αναγκαίο για να αποκτήσει το καινούριο πάγιο. Εμφανίζεται λοιπόν, το ερώτημα από που η επιχείρηση θα αντλήσει το ποσό αυτό.

Από την μία μεριά είναι δεδομένο ότι η ανάγκη να αντικατασταθεί το πάγιο, πρόεκυψε σαν συνέπεια από την παραγωγική του λειτουργία, από την οποία όμως παράχθηκαν τα προϊόντα στο κόστος των οποίων προστέθηκε και η βαθμιαία απαξίωση του παγίου, με την μορφή και το μηχανισμό της απόσβεσης. Η επιχείρηση με άλλα λόγια, προβλέποντας στην απαξίωση του παγίου, πρόσθεσε την αξία της τμηματικής φθοράς του παγίου που προκαλούνταν από την παραγωγική του λειτουργία, στο κόστος των προϊόντων που προκύπτανε από την λειτουργία αυτή και έτσι συσσωρεύσε το ποσό που στο τέλος της παραγωγικής σταδιοδρομίας του παγίου, είναι αναγκαίο για την αντικατάστασή του.

Καταλήγουμε στο συμπέρασμα, ότι σκοπός της διενέργειας των αποσβέσεων είναι να **συσσωρευτεί βαθμιαία και τμηματικά, με μέτρο την βαθμιαία απαξίωση του παγίου, η αξία του**. Με τον τρόπο αυτό θα



συσσωρευτεί το ποσό που θα πρέπει να είναι διαθέσιμο στο χρονικό σημείο που το πάγιο θα καταλήξει να είναι αντιοικονομικό , ώστε το ποσό αυτό να δοθεί για να αγοραστεί το καινούριο πάγιο.

Έτσι εξηγείται ο μηχανισμός της απόσβεσης. Η επιχείρηση, με τον μηχανισμό της απόσβεσης, επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων της το οποίο αφαιρεί από τα αντίστοιχα έσοδα και έτσι μοιράζοντας στον επιχειρηματία το υπόλοιπο, μοιράζει σε κάθε χρήση ένα ποσό μικρότερο κατά την απόσβεση, την οποία συσσωρεύει και σχηματίζει την αξία των παγίων που πρέπει να αντικατασταθούν κάθε φορά.

Βέβαια δεν πρέπει να γίνει παρανόηση, ότι δήθεν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις διατηρούνται μέσα στην επιχειρηματική περιουσία με την μορφή των μετρητών. Οι αποσβέσεις σαν στοιχείο του παθητικού (είναι άλλο το ζήτημα αν εμφανίζονται λογιστικά με αντίθετους λογαριασμούς αφαιρετικά από το ενεργητικό του Ισολογισμού), αποτελούν μια μορφή των κεφαλαίων που διαθέτει η επιχείρηση και συνεπώς χρηματοδοτούν το σύνολο του ενεργητικού της.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η απόσβεση καλύπτει την ομαλή φθορά που επέρχεται στα πάγια από την χρήση, δεν καλύπτει και δεν είναι δυνατό να καλύψει την αξία ενός παγίου που καταστρέφεται. Η καταστροφή ενός παγίου είναι ζήτημα απρόβλεπτο και συνεπάγεται την απώλεια μιας αξίας ίσης με όση από την αξία του παγίου δεν είχε αποσβεστεί. Πρόκειται καθαρά για μια ζημιά, που είναι ίση με το μέρος από την αξία του παγίου που δεν είχε αποσβεστεί και στο χρονικό σημείο που πρόκυψε η καταστροφή του παγίου. Η ζημιά αυτή συνεπώς, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης , γιατί δεν βρίσκεται εκεί ενσωματωμένη στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, αλλά αφαιρείται κατευθείαν από το μικτό κέρδος.

Όπως έγινε αντιληπτό, η παραπάνω ανάλυση αφορά τις αποσβέσεις που κατατείνουν να συσσωρευτεί η αξία του παγίου, προκειμένου το σχετικό

κεφάλαιο να είναι διαθέσιμο για την αντικατάσταση του παγίου. Είναι οι αποσβέσεις αυτές που προσδιορίζονται με τον όρο «τακτικές αποσβέσεις». Εκτός όμως από τις αποσβέσεις αυτές η νομοθεσία παραχωρεί στις επιχειρήσεις το δικαίωμα να πραγματοποιούν αποσβέσεις μεγαλύτερου ποσού από εκείνο που δικαιολογεί η προβλεπόμενη σε ορισμένο χρόνο απαξίωση των παγίων. Η πολιτεία παρέχει το δικαίωμα αυτό στις επιχειρήσεις προκειμένου με τις μεγαλύτερες αυτές αποσβέσεις να μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη τους και συνεπώς να καταβάλουν μικρότερο φόρο. Η παραχώρηση αυτή δεν σημαίνει φυσικά ότι η επιχείρηση θα πληρώσει συνολικά λιγότερο φόρο. Η συνολική αξία που θα αποσβεστεί, είναι σε κάθε περίπτωση η ίδια. Η πραγματοποίηση μεγαλύτερων αποσβέσεων τμηματικά, επιταχύνει απλά την απόσβεση αυτής της αξίας και επιτρέπει την φορολογική ελάφρυνση της επιχείρησης, για τα χρόνια αυτά. Το μέτρο αυτό αποτελεί κίνητρο προς τις επιχειρήσεις, προκειμένου να πραγματοποιούν επενδύσεις, που προκαλούν αύξηση της συνολικής (εθνικής) παραγωγής αλλά και της παραγωγικότητας. Επειδή οι επενδύσεις πραγματοποιούνται σε πάγια της σύγχρονης κάθε φορά τεχνολογίας.

Οι αποσβέσεις αυτές, όπως είναι φανερό, δεν ανταποκρίνονται στην ομαλή απαξίωση των παγίων, συνέπεια της παραγωγικής τους δράσης με την οποία άλλωστε δεν συνδέονται, ως αποτέλεσμα δεν εκπίπτονται από τα έσοδα των οποίων φυσικά την πραγματοποίηση δεν έχουν συμβάλλει, αλλά αφαιρούνται από το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Εδώ εντοπίζεται ένας δεύτερος σκοπός της διενέργειας (των πρόσθετων) αποσβέσεων που έχει στόχο **την παρακίνηση των επιχειρήσεων για νέες επενδύσεις.**

Είπαμε ότι, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, συντελούν στην παραγωγή με την παροχή των υπηρεσιών που παράγει η λειτουργία τους. Ακόμη είπαμε, ότι οι υπηρεσίες αυτές «συλλαμβάνονται» από την μεριά των παγίων σαν φθορά

τους, σαν ποσοτική και ποιοτική μείωση της παραγωγικής τους δυναμικότητας και από την πλευρά του προϊόντος σαν νέες ιδιότητες του.

Αρά! Η απόσβεση που αποτελεί την αξία αυτής της φθοράς των παγίων, αποτελεί συγχρόνως και το κόστος για την απόκτηση από τα προϊόντα της νέας ιδιότητας που τους προστέθηκε, επομένως είναι φανερό ότι η απόσβεση αποτελεί στοιχείο του κόστους της παραγωγής.

Συνεπώς ως τρίτος σκοπός της απόσβεσης, αποτελεί **η επιδίωξη να προσδιοριστεί ένα κόστος με ακρίβεια.**

Αναφέρθηκε παραπάνω στον πρώτο σκοπό της απόσβεσης, ότι είναι μια διαδικασία, με την οποία λογαριάζεται η βαθμιαία μείωση της αξίας των παγίων και ότι συσσωρεύεται σαν κεφάλαιο, που θα χρηματοδοτήσει την αντικατάσταση του παγίου κατά την λήξη της ωφέλιμης ζωής του.

Συγκεκριμένα, οι αποσβέσεις που συσσωρεύονται στην διαδρομή των χρήσεων, αποτυπώνονται λογιστικά σε ένα λογαριασμό (αντίθετο) με πιστωτικό υπόλοιπο. Ένα λογαριασμό του παθητικού δηλαδή χωρίς να έχει σημασία το γεγονός ότι ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται σαν αντίθετος του ενεργητικού. Σημασία έχει το γεγονός ότι ο λογαριασμός αυτός δείχνει την μείωση της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού «πάγια» και παράλληλα μια πηγή κεφαλαίων που χρηματοδοτεί το λοιπό ενεργητικό.

**Συμπέρασμα** σκοπός της λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης, αποτελεί **η ακριβής εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας.** Χωρίς τη διαδικασία της λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης, τα μεν πάγια περιουσιακά στοιχεία θα είχαν μέχρι τον χρόνο της οριστικής αδράνειας τους την αρχική αξία κτήσης, ενώ παράλληλα δεν θα είχε αποτυπωθεί το κεφάλαιο που συσσωρεύτηκε για την αντικατάσταση τους.

## 1.6. Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Το Μητρώο παγίων είναι ένα βιβλίο στο οποίο καταγράφεται η πορεία των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης προκειμένου να υφίσταται η πλήρης παρακολούθησή τους.

Η υποχρεωτική τήρηση του βιβλίου αυτού προβλέφθηκε αρχικά από το Ε.Γ.Λ.Σ Με τις προϋπόθεσης του κώδικα όμως, προβλέφθηκε σαν υποχρεωτικό στα βιβλία των υπόχρεων της τρίτης κατηγορίας από της διατάξεις της παραγ.2 του άρθρου 7 και έτσι η μη τήρηση ή η μη κανονική τήρηση του, συνεπάγεται πλέον τις σχετικές κυρώσεις του κώδικα. Το βιβλίο αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ, οι οποίες ορίζουν τα παρακάτω.

«2.2.103 Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Για την διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείτε υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κλπ. βαθμού) δηλαδή το μητρώο αυτό τηρείτε εσωλογιστικά και αποτελεί την τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών των παγίων στοιχείων.

Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία :

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν {η εξατομίκευση αφορά το κάθε πάγιο στοιχείο ξεχωριστά }το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής τους εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).

- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και η μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκονται.
- 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 ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού ,ημερομηνία ), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής .
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής τους ζωής (π.χ εκποίηση , διάλυση ή καταστροφή).

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

Επισημαίνεται ότι η θεώρηση του μητρώου από την οικονομική εφορία απαλλάσσει την οικονομική μονάδα από την υποχρέωση της αναλυτικής καταχώρησης των παγίων στοιχείων στην απογραφή τέλους χρήσεως.

Σημειώνεται ότι το μητρώο παγίων στοιχείων είναι δυνατόν να τηρείται σε βιβλίο, συνηθέστερα όμως τηρείται σε καρτέλες στην μια όψη των οποίων παρακολουθείται το κόστος κτήσεως και η μεταβολές του στοιχείου και στην άλλη όψη οι κατ' έτος διενεργούμενες αποσβέσεις.

Αυτή άλλωστε η λειτουργία του μητρώου ορίζεται και τυπικά , από τις παραπάνω διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ που προβλέπουν την τήρηση του.

Ένα υπόδειγμα του βιβλίου αυτού είναι το παρακάτω:

ΚΩΔΙΚΑΣ		ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ		ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ										ΑΠΑΟΣΒΕ- ΣΤΗ ΛΕΙΑ				
				ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ														
ΧΡΟΝΟΛ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΕΙΑ	ΑΝΑΜΥΤ. ΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΕΣ ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ	ΛΕΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	1/2	3/4	ΑΠΙΘΩΣΗ/ΕΠΕΞΗΡΗΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΕΣ	ΑΝΑΚΑΤΑ-ΛΑΒΗ	ΕΤΗΣΙΕΣ	ΑΝΑΚΑΤΑ-ΛΑΒΗ	ΕΤΗΣΙΕΣ	ΑΝΑΚΑΤΑ-ΛΑΒΗ	ΕΤΗΣΙΕΣ	ΑΝΑΚΑΤΑ-ΛΑΒΗ	ΕΤΗΣΙΕΣ	
12.00.00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00
1/99	Τιμολ. Ιλο	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	5	XX		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
1/00		XXX	XXX	XXX	XXX	12	XX		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
1/00		XX	XX	XX	XX	12	XX		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
1/00		XXX	XXX	XXX	XXX	12	XX		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
31/12/00		XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX				XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
1/01		XXX	XXX	XXX	XXX				XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
1/01		XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX				XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
31/12/01		XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX				XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Ένα βιβλίο μητρώου παγίων στοιχείων μπορεί να είναι απαραίτητο για την καλύτερη παρακολούθηση των παγίων στοιχείων, λόγο όμως της τεχνολογικής εξέλιξης ακόμη πιο εύκολη είναι η παρακολούθηση τους μέσω ειδικών προγραμμάτων που υπάρχουν στους Υ/Η.

## 1.7. Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων

Τρεις είναι οι προσδιοριστικοί παράγοντες.

**Πρώτο παράγοντα** αποτελεί η παραδοχή για την χρονική διάρκεια της χρήσης του παγίου (ωφέλιμη διάρκεια ζωής) σε αριθμό επιχειρηματικών χρήσεων ή η συνολική παραγωγική απόδοση του παγίου σε παραγωγικό χρόνο ή ποσότητα έργου, ανάλογα με το είδος της μεθόδου (χρονική ή ποσοτική) που χρησιμοποιείται. Η παραδοχή αυτή θα μας δώσει το κλάσμα (π.χ αν εκτιμάται ότι το πάγιο θα λειτουργήσει για 20 χρήσεις , η απόσβεση για κάθε χρήση θα είναι  $1/20$  ) ή αλλιώς το ποσοστό ( $1/20 = 0,05$  ή  $5\%$  )από την αξία του παγίου, που πρέπει να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής σε κάθε επιχειρηματική χρήση .

**Δεύτερο παράγοντα** αποτελεί η (αποσβεστέα ) αξία του παγίου η οποία έχει την θέση του αριθμητή του κλάσματος από αυτό που θα προκύψει το ποσό της ετήσιας επιβάρυνσης από την χρήση του παγίου.

**Τρίτο παράγοντα** αποτελεί η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης. Η οποία προσδιορίζει το συγκεκριμένο κάθε φορά αριθμητή και παρανομαστή που θα μπει στο παραπάνω κλάσμα, προκειμένου να προκύψει το ποσό της ετήσιας επιβάρυνσης από τη χρήση του παγίου σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η μέθοδος εκφράζει ποια αξία θα δεχθούμε σαν αριθμητή και ποιο μέγεθος σαν παρανομαστή. π.χ αν στην θέση του αριθμητή θα μπει η αξία κτήσης του παγίου ή η αναπόσβεστη αξία (μέθοδος της σταθερής ή της φθίνουσας απόσβεσης ) ή αν στον παρανομαστή θα μπει ο χρόνος λειτουργίας ή πραγματικής παραγωγής του παγίου (χρονική ή ποσοτική μέθοδος ),κλπ.

Θα εξετάσουμε παρακάτω τον καθένα από τους όρους αυτούς, σαν παράγοντες που καθορίζουν το ποσό της απόσβεσης που εκπίπτει από τα αντίστοιχα έσοδα.

### 1.7.1. Συντελεστής της απόσβεσης – Ωφέλιμη διάρκεια ζωής

Όπως είπαμε λοιπόν, η κάθε χρήση πρέπει να επιβαρυνθεί με το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου, που αναλογεί στο αποτέλεσμα της. Συνεπώς σαν κύριο ζήτημα πρέπει να προσδιοριστεί με κάθε δυνατή ακρίβεια αυτό το κλάσμα.

Υπάρχουν δύο κατηγορίες μεθόδων για να υπολογιστεί αυτό το κλάσμα. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει μεθόδους χρονικές και η άλλη, μεθόδους ποσοτικές. Οι χρονικές στηρίζουν τον υπολογισμό της απόσβεσης στο χρόνο που διανύθηκε, ενώ οι ποσοτικές στο έργο που παράχθηκε.

Και οι δύο κατηγορίες μεθόδων, χρησιμοποιούν ένα ποσοστιαίο συντελεστή απόσβεσης, που τον εφαρμόζουν πάνω στην αξία του παγίου και προσδιορίζουν έτσι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης.

Οι χρονικές μέθοδοι χρησιμοποιούν ένα συντελεστή που στηρίζεται στα χρόνια λειτουργίας του παγίου.

Συγκεκριμένα, με βάση αυτές τις μεθόδους η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται με το συντελεστή:

$$\frac{1(\text{κοστολογική περίοδος ή χρήση})}{\text{Προβλεπόμενες κοστολογικές περιόδους}} \\ \text{ή} \\ \text{χρήσεις λειτουργίας παγίου}$$

Αντίθετα, οι ποσοτικές μέθοδοι χρησιμοποιούν ένα συντελεστή που στηρίζεται στο έργο που παράγεται, με τεκμήριο, είτε το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου μέσα στην χρήση, είτε την ποσότητα του έργου που παράχθηκε μέσα σε αυτήν.



Με βάση λοιπόν τις ποσοτικές μεθόδους, ο σχετικός συντελεστής διαμορφώνεται όπως παρακάτω:

**1( ώρα παραγωγικής λειτουργίας )**

---

**Προβλεπόμενες συνολικά , ώρες παραγωγικής λειτουργίας**

**ή**

**1(μονάδα έργου)**

---

**προβλεπόμενες να παραχθούν συνολικά , μονάδες**

Μπορεί να υποστηριχθεί ότι για επιχειρήσεις με σταθερή σε κάθε χρήση (ή κοστολογική περίοδο) παραγωγική απασχόληση, θεωρητικά και οι δύο κατηγορίες δίνουν την ίδια επιβάρυνση. Παρόλα αυτά, για κυμαινόμενη παραγωγική απασχόληση , είτε από χρήσης σε χρήση, είτε από κοστολογική περίοδο σε άλλη, ακριβέστερα αποτελέσματα δίνουν οι ποσοτικές μέθοδοι. Αν και λόγω της πρακτικής ευκολίας που παρουσιάζουν, στην πράξη χρησιμοποιούνται οι χρονικές μέθοδοι.

Έτσι λοιπόν , ο συντελεστής της απόσβεσης , δείχνει την ποσότητα, το κλάσμα από την συνολική αξία του παγίου, που πρέπει να λογαριαστεί (αρχικά σαν έξοδο και στην συνέχεια ) σαν δαπάνη για την πραγματοποίηση μιας συγκεκριμένης ποσότητας παραγωγής (ποσοτικές μέθοδοι), είτε της οποιασδήποτε ποσότητας παραγωγής που πραγματοποιήθηκε μέσα σε μια χρονική περίοδο (χρονικές μέθοδοι).

Είναι φανερό, ότι σε κάθε περίπτωση , με οποιοδήποτε τρόπο δηλαδή και αν υπολογιστεί ο συντελεστής αυτός, μας δίνει ένα σχετικό και κατά προσέγγιση ποσό. Αυτό οφείλεται, στην ανακρίβεια του παρονομαστή του

κλάσματος. Διότι , είτε πρόκειται για τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του παγίου , είτε πρόκειται για την συνολική παραγωγική απασχόληση ή το συνολικό έργο που θα παράγει, όλα τα ποσά αυτά στηρίζονται σε εκτιμήσεις και συνεπώς δεν είναι ακριβή.

**Συμπέρασμα :** Ο συντελεστής της απόσβεσης είναι σε κάθε περίπτωση ένα μέγεθος σχετικό και οδηγεί σε μια ανακρίβεια στον προσδιορισμό του συνολικού ποσού της απόσβεσης που πρέπει να βαρύνει μια παραγωγή, είναι όμως κάτι που αποδεχόμαστε ,καθώς θεωρείται ο σωστότερος μέχρι σήμερα.

### **1.7.2. Η αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων – Η αποσβεστέα αξία.**

Η αξία των παγίων αποτελεί τη βάση του υπολογισμού της απόσβεσης, επειδή είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί συνολικά, μέχρι το χρόνο που υπολογίζεται ότι θα πρέπει να αντικατασταθεί το πάγιο. Αποτελεί δηλ. την αξία που σε κάθε περίπτωση , το κλάσμα της που θα προσδιορίζεται με βάση τον κατάλληλο συντελεστή, θα αφαιρείται από το αποτέλεσμα και θα συσσωρεύεται σαν κεφάλαιο.

#### **i) Η αρχική αξία κτήσης**

Σαν βάση υπολογισμού των αποσβέσεων γίνεται δεκτή, από τη νομοθεσία, η αξία κτήσης των παγίων. Με το δεδομένο όμως ότι τα πάγια διατηρούνται και λειτουργούν στην επιχείρηση για πολλά χρόνια, η αξία κτήσης απέχει χρονικά από την κάθε χρήση υπολογισμού των αποσβέσεων και με γνώμονα την αυξητική τάση των τιμών, είναι πάντοτε πολύ χαμηλότερη από την κάθε φορά τρέχουσα αξία των παγίων ,σαν αξία αντικατάστασης τους.

Συμπέρασμα, έστω ότι ο συντελεστής της απόσβεσης ήταν απόλυτα ακριβής, το γεγονός ότι εφαρμόζεται πάνω σε μια αξία κτήσης χαμηλότερη από την τρέχουσα αξία του παγίου, συνεπάγεται τον υπολογισμό σε κάθε χρήση, απόσβεσης ποσού χαμηλότερου από το οικονομικά σωστό.

Με αυτό το δεδομένο, το συνολικό ποσό που θα έχει συσσωρευτεί στο χρόνο αντικατάστασης του παγίου, θα υπολείπεται από την αξία που θα έχει τότε το ανάλογο πάγιο! Αντίθετα, η απόσβεση θα πρέπει να υπολογίζεται όχι μόνον στην τρέχουσα αξία των παγίων, αλλά σε μια ψηλότερη, επειδή κατά το (μελλοντικό) χρόνο που θα συμβεί η αντικατάσταση του κάθε παγίου, η αξία του τότε θα είναι μεγαλύτερη από την κάθε φορά τρέχουσα.

## ii) Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ έγιναν δεκτές σαν βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, εκτός από την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής του παγίου, η : «αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως».

Ας εξετάσουμε, αυτές τις δύο αξίες:

Είπαμε αμέσως παραπάνω, ότι οι αποσβέσεις που λογαριάζονται και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και ανάλογα το οικονομικό αποτέλεσμα της κάθε χρήσης, είναι μικρότερες από τις οικονομικά σωστές, εξαιτίας και της αξίας κτήσης του παγίου πάνω στην οποία υπολογίζονται. Το γεγονός αυτό έχει δύο αρνητικές για την επιχείρηση συνέπειες.

Πρώτον ότι το αποτέλεσμα σε κάθε χρήση είναι μεγαλύτερο από το οικονομικά σωστό και επειδή μοιράζεται αποδυναμώνει οικονομικά την επιχείρηση.

Και δεύτερο ότι αυτή η αποδυνάμωση εμφανίζεται με την μορφή μιας συσσωρευμένης απόσβεσης που είναι μικρότερη από την αναγκαία για να αγοραστεί και να αντικατασταθεί το ίδιο πάγιο.

Οι αρνητικές αυτές συνέπειες οδήγησαν στη διαδικασία αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων, είτε από προαίρεση της επιχείρησης, είτε συνήθως, από νομοθετική υποχρέωση της. Πρόκειται για μια διαδικασία εφάπαξ ή περιοδική, με βάση την οποία αυξάνεται η αξία των (αναπόσβεστων) παγίων. Η αύξηση

αυτή της αξίας των παγίων, δεν γίνεται άμεσα ,αλλά έμμεσα, με την αύξηση με βάση ένα συντελεστή και των δύο όρων που προσδιορίζουν την αξία των παγίων, δηλ. τόσο της αξίας κτήσης του παγίου , όσο και των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Αυξάνονται δηλ. με τον ίδιο συντελεστή και η αξία του παγίου και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις. Με τον τρόπο αυτό , αναπροσαρμόζεται η αξία του παγίου στατικά , δηλ. η αναπόσβεστη αξία, αλλά και δυναμικά , επειδή με την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης, θα υπολογίζονται μεγαλύτερες αποσβέσεις εφεξής.

Οι αναπροσαρμογές πραγματοποιούνται συνήθως από νομοθετική επιταγή που αφορά βέβαια όλες τις επιχειρήσεις, που σημαίνει ότι η αναπροσαρμογή έγινε μια διαδικασία γενική. Παλιότερα αυτή επιβαλλόταν εκτάκτως, ενώ τα τελευταία χρόνια καθιερώθηκε η αυτόματη αναπροσαρμογή των παγίων σε τακτά χρονικά διαστήματα και έτσι η αναπροσαρμογή έγινε μια διαδικασία τακτική. Αυτά για την «αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης που επιβλήθηκε από τον νόμο».

## **Χρέωση**

### **41ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ–ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΗΣΕΩΝ**

41.07 Διαφορές από ανα/γή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων

41.07.00 Αναπροσαρμογή ν 2065/199211 Κτίρια-Εγκ.κτιρίων-τεχν. Έργα

## **Πίστωση**

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια εγκ.κτιρίων

11.99.00.00 Κτίριο Καραμανλή 21

11.99.00.01 Κτίριο κούμουλη 22

Αναπροσαρμογή αξίας αποσβέσεων Παγίων περιουσιακών στοιχείων

N2065/1992

Ακόμη όσο αφορά την «αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως», παρατηρούμε ότι, προκειμένου να γίνει συγχώνευση επιχειρήσεων, οπότε εισφέρεται ολόκληρη η περιουσία της επιχείρησης, μια αρμόδια κρατική επιτροπή, αποτιμάει τις περιουσίες των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται στην πραγματική τους αξία .

Ως αποτέλεσμα, με την αποτίμηση αυτή προκύπτει η πραγματική αξία των παγίων, που από τότε και μετά αποτελεί την αξία κτήσης που πάνω σε αυτήν υπολογίζονται οι αποσβέσεις.

### **1.7.3 Μέθοδοι υπολογισμού - Σαν παράγοντας της απόσβεσης**

Ένας από τους βασικούς παράγοντες της απόσβεσης είναι η μέθοδος, επειδή ρυθμίζει το ποσό της απόσβεσης στη διαδρομή του χρόνου. Προσδιορίζει, τον τρόπο με τον οποίο θα μοιραστεί η συνολική αποσβεστέα αξία , σε καθεμιά και σε όλες της χρήσεις που θα διαρκέσει η χρησιμοποίηση του παγίου .

Στη διαδικασία αυτή, η μέθοδος και προκειμένου να προσδιοριστεί αυτή η κατανομή, επηρεάζει ( αυξομειώνει ) άλλοτε τον συντελεστή και άλλοτε την αξία σαν βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Με τα δεδομένα αυτά διαμορφώθηκαν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και ειδικότερα:

∅ Η μέθοδος του ποσοτικού υπολογισμού της απόσβεσης με δύο παραλλαγές :

Η μια παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, και η άλλη παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα τις μονάδες του έργου που παράγει το πάγιο.

∅ Η δέσμη των μεθόδων του χρονικού υπολογισμού της απόσβεσης που χρησιμοποιούν σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με

παράγοντα το χρόνο που το πάγιο βρίσκεται όχι σε παραγωγική λειτουργία , αλλά σε συνθήκες παραγωγικής λειτουργίας, περιλαμβάνει τρεις μεθόδους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης στη μονάδα του χρόνου :

- τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, που επιβαρύνει την κάθε χρήση με ένα σταθερό ποσό απόσβεσης.
- τη μέθοδο της αύξουσας που επιβαρύνει τη κάθε χρήση με ένα διαρκώς μεγαλύτερο ποσό απόσβεσης και
- τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης που επιβαρύνει την κάθε χρήση με ένα διαρκώς μικρότερο ποσό απόσβεσης.



### **1.8. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων**

Όπως είπαμε παραπάνω, υπάρχουν δύο κατηγορίες μεθόδων για τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Η μια περιλαμβάνει μια μόνο μέθοδο, τη μέθοδο του ποσοτικού προσδιορισμού και η άλλη τις τρεις μεθόδους του χρονικού προσδιορισμού της απόσβεσης.

Τις μεθόδους αυτές θα διερευνήσουμε στις παραγράφους που ακολουθούν.

### **1.8.1. Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού ή λειτουργική μέθοδος**

Με την μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται στη βάση της μονάδας του έργου ή της μονάδας του χρόνου της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου . Οι δύο όροι του κλάσματος εδώ είναι ποσότητες από τις δύο αυτές μονάδες.

Συγκεκριμένα τα δύο αυτά ποσά είναι:

Για τον αριθμητή, ο αριθμός των μονάδων του έργου, που παράχθηκαν ή των μονάδων χρόνου πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, μέσα στην χρονική περίοδο υπολογισμού και για τον παρανομαστή, ο αριθμός των μονάδων του έργου που το πάγιο θα παράγει ή ο συνολικός αριθμός μονάδων χρόνου πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Έτσι, το νομισματικό μέγεθος της απόσβεσης προκύπτει στη μια παραλλαγή, από τον τύπο:

#### **Αξία παγίου x Μονάδες έργου κρίσιμης περιόδου**

**Συνολικές μονάδες έργου ωφέλιμης ζωής**

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :**

Η τιμή κτήσης ενός μηχανήματος συσκευασίας προϊόντων είναι 70.000 ευρώ και η υπολειμματική του αξία ορίστηκε σε 10.000 ευρώ. Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής που αναμένεται να συσκευαστούν ανέρχονται στις 50.000 μονάδες. Το έτος 2008 συσκευάστηκαν μόνο 10.000 μονάδες.

Η απόσβεση του μηχανήματος το έτος 2006 θα είναι :

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ 2006} = (60.000 \times 10.000) / 50.000 = 12.000\text{€}$$

Και στην άλλη παραλλαγή από τον τύπο:

### Αξία παγίου

x

#### Μονάδες. Χρόνου παραγωγικής λειτουργίας κρίσιμης περιόδου

#### Συνολικές μονάδες. Χρόνου παραγωγικής λειτουργίας ωφέλιμης ζωής

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή προϋπολογίζονται οι συνολικές ώρες που θα λειτουργήσει το πάγιο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και στη συνέχεια διαιρώντας την αποσβεστέα αξία του παγίου με τις ώρες εργασίας της ωφέλιμης ζωής του, υπολογίζεται η απόσβεση ανά ώρες εργασίας του παγίου. Για τον υπολογισμό της συνολικής απόσβεσης κάθε χρήσης, πολλαπλασιάζονται οι ώρες λειτουργίας του μηχανήματος κατά τη συγκεκριμένη χρήση επί την απόσβεση ανά ώρα λειτουργίας του.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Έστω δίνεται μηχανήμα αξίας 50.000€ για το οποίο προϋπολογίζεται ότι θα λειτουργήσει συνολικά μέσα στην ωφέλιμη ζωή του 10.000 ώρες, για να υπολογίσουμε την ετήσια απόσβεση του όταν κατά την πρώτη χρήση λειτουργίας του καταγράφηκαν 1.500 ώρες εργασίας.

Επομένως ο υπολογισμός της απόσβεσης για αυτό το μηχανήμα μέσα στην χρήση είναι :  $(50.000/10.000) = 5$  € Η απόσβεση ανά ώρα λειτουργίας .

$$5 \times 1.500 = 7.500 \text{ € Ετήσια απόσβεση.}$$

Είναι προφανές ότι και η εφαρμογή του τύπου μας δίνει το ίδιο αποτέλεσμα.

$$\text{Δηλαδή : } 50.000 \times 1.500 / 10.000 = 7500 \text{ €}$$



Η μέθοδος αυτή είναι περισσότερο επιστημονική και δίκαιη, από την άποψη κατανομής και επιβαρύνσεως των χρήσεων .Από την στιγμή που το μηχάνημα δεν λειτουργεί η χρήση δεν επιβαρύνεται , αν λειτουργεί εντατικά, η χρήση επιβαρύνεται περισσότερο, ενώ αν λειτουργεί λίγο και η χρήση επιβαρύνεται ανάλογα.

Συνεπώς με την μέθοδο αυτή, το συνολικό πόσο της απόσβεσης είναι άμεση και ευθεία συνέπεια του αριθμού των μονάδων του έργου που παράγεται ή του παραγωγικού χρόνου λειτουργίας του παγίου, κάθε φορά. Αυτό συνεπάγεται μια επιβάρυνση του κόστους του προϊόντος με μεγάλη ακρίβεια, επειδή η επιβάρυνση αυτή στηρίζεται στις μονάδες του έργου που το προϊόν δέχεται ή του παραγωγικού χρόνου λειτουργίας του παγίου που το προϊόν απαιτεί. Και βέβαια το ακριβές κόστος σημαίνει παραπέρα και απόλυτα ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Αντίθετα, η μέθοδος παρουσιάζει την δυσκολία, ότι πρέπει να είναι γνωστές και να χρησιμοποιούνται κοστολογικά, οι μονάδες του έργου ή παραγωγικού χρόνου από το κάθε πάγιο, που εμπεριέχονται σε κάθε μονάδα προϊόντος που παράγεται.

Μια παραλλαγή της λειτουργικής μεθόδου είναι και αυτή της Παλινδρομούσας Απόσβεσης στην οποία η απόσβεση υπολογίζεται τότε με μειωμένους και τότε με αυξημένους συντελεστές απόσβεσης.

### **1.8.2. Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού**

Όπως είπαμε παραπάνω, στην κατηγορία των μεθόδων του χρονικού προσδιορισμού περιλαμβάνονται τρεις μέθοδοι για να υπολογιστούν οι αποσβέσεις:

- i) Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης
- ii) Η μέθοδος της φθίνουσας και
- iii) Η μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.

Οι μέθοδοι αυτές χρησιμοποιούν σαν μέτρο υπολογισμού της απόσβεσης, το χρόνο κατά τον οποίο το πάγιο βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση όχι σε λειτουργία, αλλά σε κατάσταση λειτουργίας, σε σχέση με το συνολικό τέτοιο χρόνο, σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Οι δύο όροι του κλάσματος εδώ είναι μονάδες χρόνου λειτουργίας του παγίου.

Συγκεκριμένα τα δύο αυτά ποσά είναι:

Για τον αριθμητή, η χρήση ή ο αριθμός των μικρότερων χρονικών μονάδων ( μήνες, τρίμηνα κλπ ), αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα .

Για τον παρανομαστή, ο συνολικός αριθμός των χρήσεων ή των μικρότερων χρονικών μονάδων τις οποίες υπολογίζεται ότι περιλαμβάνει η ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Έτσι λοιπόν, το νομισματικό μέγεθος της απόσβεσης προκύπτει από τον τύπο:

**Αξία παγίου x Κρίσιμη μονάδα χρόνου**

**Σύνολο ίδιων μονάδων χρόνου ωφέλιμης ζωής**

π.χ Έστω ότι η αξία του παγίου είναι 24.000€ και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του είναι 10 χρόνια .

Το ποσό της μηνιαίας απόσβεσης είναι  $24.000 \times 1 / (10\text{χρ} \times 12\text{μην}) = 200$

Το ποσό της τριμηνιαίας είναι  $24.000 \times 3 / (10\text{χρ} \times 12\text{μην}) = 600$  κλπ

Το βασικό μειονέκτημα των χρονικών μεθόδων, είναι ότι για τον υπολογισμό της απόσβεσης χρησιμοποιείται ο χρόνος που το πάγιο βρίσκεται απλά, σε συνθήκες λειτουργίας και δεν χρησιμοποιείται ο χρόνος της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου. Αν χρησιμοποιούνταν αυτός ο τελευταίος χρόνος και με δεδομένο ότι ο χρόνος αυτός είναι ευθεία συνάρτηση των μονάδων του έργου που δέχεται η μονάδα του κάθε προϊόντος,

η επιβάρυνση του από την απόσβεση θα ήταν απόλυτα ακριβής και ίση με την επιβάρυνση που υπολογίζεται με βάση την ποσοτική μέθοδο.

**Για κάθε μια από τις μεθόδους αυτές παρατηρούμε:**

**i) Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης**

Με την μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται για όλες τις χρήσεις με σταθερό ποσοστιαίο συντελεστή πάνω στην τιμή του παγίου στοιχείου και μόνο ή την αξία κτήσεως μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία, αν υπάρχει, όσες φορές αυτή θεωρείται σημαντική, το γινόμενο αυτό, δηλ. αποσβεστέα αξία επί τον συντελεστή αποσβέσεως, δίνει το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως, που είναι ίδιο για όλες τις χρήσεις.

Συνήθως στις επιχειρήσεις, από το χρόνο που αποκτάται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο γίνεται πίνακας αποσβέσεως του. Ο πίνακας αυτός διορθώνεται σε περιπτώσεις προσθηκών ή επεκτάσεων και βελτιώσεων ή μεταβολής του συντελεστή αποσβέσεως ή άλλη νομική αιτία.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**: Η τιμή κτήσεως του μηχανήματος είναι 4000€ και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως του είναι 20% ή (η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του είναι 5 έτη).

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ

Έτη	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής αποσβέσεως	Ετήσια απόσβεση	Σύνολο αποσβέσεων	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης.
1	4.000	0,20	800	800	3200
2	4.000	0,20	800	1600	2400
3	4.000	0,20	800	2400	1600
4	4.000	0,20	800	3200	800
5	4.000	0,20	799,99	3999,99	0,01€

Για να συνταχθεί ο παραπάνω πίνακας προηγήθηκαν οι εξής υπολογισμοί:

- i) Αποσβεστέα αξία = Αξία κτήσης - Υπολειμματική αξία = 4000
- ii) Συντελεστής απόσβεσης (ετήσιος) =  $1/5=0,2$
- iii) Ετήσια απόσβεση  $4000 \times 0,2 = 800\text{€}$
- iv) Αναπόσβεστη αξία = αξία κτήσης – αποσβεσμένη (συνολικά) αξία.

Στο παραπάνω παράδειγμα, δεν έχουμε υπολειμματική αξία και για αυτό το πάγιο, όταν περάσουν τα χρόνια και αυτό πλέον θα έχει αποσβεστεί θα εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης με αξία 0,01€ Αν πάλι είχαμε υπολειμματική αξία θα την αφαιρούσαμε από την αξία κτήσης προκειμένου να υπολογίσουμε την απόσβεση. Και στην πορεία όταν το πάγιο θα είχε αποσβεστεί θα εμφανίζονταν, στα βιβλία της επιχείρησης με την υπολειμματική του αξία.

Η Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως είναι απλή στους υπολογισμούς της, αλλά παρουσιάζει το μειονέκτημα, ότι κάθε χρόνο έχουμε το ίδιο ποσό αποσβέσεως το οποίο υπολογίζουμε πάνω στην αρχική αξία και όχι στην παρούσα. Δε λαμβάνεται υπόψη η ωφέλεια που παρέχεται κάθε έτος από το πάγιο περιουσιακό στοιχείο καθώς επίσης είναι γνωστό ότι οι φθορές των παγίων στοιχείων είναι μικρότερες στα πρώτα χρόνια της ζωής τους. Ενώ με την σταθερή μέθοδο όλες οι χρήσεις επιβαρύνονται ομοιόμορφα. Και τέλος η παραπάνω μέθοδος έχει ως πλεονέκτημα ότι είναι πάρα πολύ εύκολη στην εφαρμογή της και για το λόγο αυτό χρησιμοποιείται περισσότερο στην πράξη.

## **ii) Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης**

Στη φθίνουσα μέθοδο το ποσό της ετήσιας απόσβεσης δεν παραμένει σταθερό, αλλά μειώνεται ( φθίνει ) κάθε χρόνο μέχρι να αποσβεστεί πλήρως η αναπόσβεστη αξία του παγίου.

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, η απόσβεση είναι μεγαλύτερη για τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, γιατί οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής του τα χρόνια αυτά είναι μικρές. Αργότερα που οι δαπάνες αυτές αυξάνουν, μειώνεται η ετήσια απόσβεση του και έτσι επιτυγχάνει ισόποση επιβάρυνση αποσβέσεων και δαπανών για όλα τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου.

Η φθίνουσα μέθοδος εμφανίζεται με τις ακόλουθες διαφοροποιήσεις :

### **Μέθοδος φθίνοντος υπολοίπου**

Με την μέθοδο αυτή ενώ ο συντελεστής απόσβεσης είναι σταθερός η απόσβεση υπολογίζεται κάθε φορά στην αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

Ο υπολογισμός της ετήσιας απόσβεσης με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται με τον παρακάτω τύπο:

$$\frac{\text{—————} \cdot 1 \text{ —————}}{\text{ωφέλιμη διάρκεια ζωής}} \times 2 \times (\text{αρχική αξία} - \text{συνολικά αποσβεσμένη αξία})$$

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :** Έστω ότι η επιχείρηση έχει έπιπλα αξίας 10.000€ και ο ωφέλιμος χρόνος ζωής είναι 5χρόνια ο πίνακας απόσβεσης των επίπλων έχει ως εξής :

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ**

Έτη	Συνολικά Αναπόσβεστη αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Απόσβεση χρήσης	Αποσβεσμένη αξία	Υπόλοιπο
1	10.000	0,2	4000	4000	6000
2	6.000	0,2	2400	6400	3600
3	3.600	0,2	1440	7840	2160
4	2.160	0,2	864	8704	1296
5	1.296	0,2	1295,99	9999,99	0,01

Εφαρμόζοντας τον παραπάνω τύπο για το πρώτο έτος θα έχουμε:

$$1/5 \times 2 \times (10000-0) = 4000\text{€}$$

$$\text{Για το 2}^\circ \text{ έτος } 1/5 \times 2 \times (10000-4000) = 2400\text{€}$$

$$\text{Για το 3}^\circ \text{ έτος } 1/5 \times 2 \times (10000-(4000+2400))= 1440\text{€}$$

$$\text{Για το 4}^\circ \text{ έτος } 1/5 \times 2 \times (10000-(6400+1440))= 864\text{€}$$

$$\text{Για το 5}^\circ \text{ έτος } 1/5 \times 2 \times (10000-8704)= 1296 \text{ €}$$

### Μέθοδος αθροίσματος της σειράς των ετών ζωής

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η ετήσια απόσβεση μειώνεται σταθερά κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί ένα κλάσμα κάθε χρόνο, το οποίο πολλαπλασιάζεται με την αρχική αξία μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία. Ο αριθμητής του κλάσματος αλλάζει κάθε χρόνο. Ο παρανομαστής ο οποίος παραμένει σταθερός σε όλα τα χρόνια, είναι το άθροισμα των ψηφίων της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Ο παρακάτω τύπος μας δίνει το ποσό της ετήσιας απόσβεσης με αυτή τη μέθοδο.

Εναπομείναντα έτη ωφέλιμης ζωής X (αρχική αξία – υπολειμματική αξία)

Άθροισμα των ψηφίων της ωφέλιμης διάρκειας ζωής

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :** Δίνεται μηχανήμα αξίας 1000€ με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 4 χρόνια και υπολειμματική αξία 200€

Αν εφαρμόσουμε την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης αθροίσματος της σειράς των ετών ζωής θα κάνουμε τα παρακάτω :

Αποσβεστέα αξία = Αρχική αξία – Υπολειμματική αξία

Αποσβεστέα αξία = 1000-200=800€

Ο υπολογισμός του 1<sup>ου</sup> έτους

$$\text{είναι : } 4/(4+3+2+1) \times (100-200) = 4/10 \times 800 = 320$$

$$\text{Για το 2}^\circ \text{ έτος : } 3/10 * 800 = 240$$

$$\text{Για το 3}^\circ \text{ έτος : } 2/10 * 800 = 160$$

$$\text{Για το 4}^\circ \text{ έτος : } 1/10 * 800 = 80$$

### ΠΙΝΑΚΑ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ

Έτη	Συνολικά Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Απόσβεση χρήσης	Αποσβεσμένη αξία	Υπόλοιπο
1	800	4/10	320	320	680
2	800	3/10	240	560	440
3	800	2/10	160	720	280
4	800	1/10	80	800	200

Ένας άλλος τρόπος φθίνουσας απόσβεσης είναι και το σύστημα του προοδευτικά ελλατώμενου συντελεστή:

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως γίνεται όλο και μικρότερο. Η απόσβεση υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσεως ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία του αποσβέσιμου, με συντελεστή, προοδευτικά ελλατώμενο, π.χ 15% 12%, κλπ

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:** Για το παραπάνω σύστημα έχοντας ως βάση υπολογισμού την αρχική αξία κτήσης. Έστω ότι μια εταιρία αγοράζει ένα φορτηγό αξίας 1950€ και επιθυμεί να το αποσβέσει με προοδευτικά ελλατούμενο συντελεστή σε 5 χρόνια.

Πως βρίσκεται ο προοδευτικά ελλατούμενος συντελεστής :

Έστω καλούμε X τον συντελεστή του πρώτου χρόνου και α τον λόγο της προόδου.  $X + (X - \alpha) + (X - 2\alpha) + (X - 3\alpha) + (X - 4\alpha) = 100\%$  **Ο**

$$\text{Ο } 5X - 10\alpha = 100\% \text{ Ο}$$

$$\text{Ο } X - 10\alpha = 20\%$$



Δίνοντας στο  $\alpha$  διαφορετικές τιμές θα βρούμε σειρές συντελεστών χρησιμοποιώντας μια οποιαδήποτε από τις σειρές αυτές θα μπορέσουμε να αποσβέσουμε το φορτηγό σε πέντε χρόνια.

Αν π.χ δώσουμε στο  $\alpha$  μια τιμή 4

Ο  $X$  θα γίνει :  $X - (2 \times 4) = 20\% \text{ ὅ } 8\% + 20\% = X \text{ ὅ } X = 28\%$

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

### ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΑ ΕΛΛΑΤΩΜΕΝΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ.

Έτη	Ποσοστό απόσβεσης	Αξία υπολογισμού	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσης
1	0,28	1950	546	546	1404
2	0,24	1950	468	1014	936
3	0,2	1950	390	1404	546
4	0,16	1950	312	1716	234
5	0,12	1950	233	1949,99	0,01

Στο παραπάνω παράδειγμα ο υπολογισμός της απόσβεσης έχει γίνει πάνω στην αξία κτήσης του παγίου. Σε περίπτωση όμως που υπάρχει υπολειμματική αξία τότε ο υπολογισμός της απόσβεσης εφαρμόζεται όπως προείπαμε, πάνω στην πραγματική αποσβεστέα αξία του παγίου.

### iii) Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης

Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αυξάνεται κάθε χρόνο. Αυτό επιτυγχάνεται με την αύξηση του ετήσιου συντελεστή απόσβεσης.

Αύξουσα απόσβεση μπορούμε να επιτύχουμε με τους παρακάτω δύο τρόπους:

Ένας τρόπος αύξησης του ετήσιου ποσού απόσβεση είναι να εφαρμόσουμε αντίθετη σειρά των κλασμάτων που χρησιμοποιούμε στην φθίνουσα μέθοδο,

όταν προσθέσαμε τους τακτικούς αριθμούς του χρόνου ωφέλιμης ζωής του παγίου .

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :** 1000 αξία παγίου – 200€υπολειμματική αξία  
= 800€αποσβεστέα αξία  
επομένως :  $800 * 1/5 = 160$  για το 1<sup>ο</sup> έτος  
 $800 * 2/5 = 320$  για το 2<sup>ο</sup> έτος κλπ.

Δηλαδή τα κλάσματα λαμβάνονται με τη σειρά των ετών ζωής του παγίου. Η μέθοδος στηρίζεται στην άποψη ότι το ποσό το οποίο επενδύθηκε σε ένα πάγιο στοιχείο , θα μπορούσε , αν κατατίθετο σε μια τράπεζα μακροχρόνια , να αποδώσει κάποιο τόκο. Συνεπώς το ποσό της ετήσιας απόσβεσης θα περιλαμβάνει το μέρος της αξίας κτήσης που επιστρέφει στην επιχείρηση σαν απόσβεση , συν τον τόκο για ένα χρόνο πάνω στην αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου.

Ένα άλλο σύστημα αύξουσας μεθόδου είναι το σύστημα προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή όπως και στην φθίνουσα μέθοδο με την διαφορά ότι στην περίπτωση της αύξουσας μεθόδου, ο μεγαλύτερος συντελεστής θα αντιστοιχεί στον τελευταίο χρόνο και ο μικρότερος στον πρώτο χρόνο.

Παράδειγμα με βάση υπολογισμού την αρχική τιμή κτήσεως διότι δεν έχουμε υπολειμματική αξία παρόλα αυτά η επιχείρηση , είναι υποχρεωμένη να αφήσει 0,01 σεντς ως υπολειμματική αξία, προκειμένου να εμφανίζεται το πάγιο στα βιβλία της, ότι δηλαδή υπάρχει ως περιουσιακό στοιχείο.

Έστω ότι έχουμε αγορά αξίας 3000€ οι οποία πρέπει να αποσβεσθεί σε 5 χρόνια με την παραπάνω μέθοδο.

Πώς βρίσκεται ο προοδευτικά αυξανόμενος συντελεστής :

Αν καλέσουμε **X** τον συντελεστή του πρώτου χρόνου και **α** τον λόγο της προόδου τότε θα έχουμε :

$$X + (x + \alpha) + (x + 2\alpha) + (x + 3\alpha) + (x + 4\alpha) = 100\% \quad \text{Ο}$$

$$\text{Ο } 5x + 10\alpha = 100\% \quad \text{Ο}$$

$$\text{Ο } x + 2\alpha = 20\%$$

Αν δώσουμε στο **α** την τιμή 2 τότε το **x** θα γίνει :  $X + 2 \times 2 = 20\%$

$$\text{Ο } x = 16\%$$

η σειρά του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή θα είναι :

16 % , 18% , 20% , 22% και για τον πέμπτο χρόνο θα είναι 24%

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

### ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΑ ΑΥΞΑΝΟΜΕΝΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

Έτη	Ποσοστό απόσβεσης	Αξία υπολογισμού	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αξία στο τέλος κάθε χρήσεως
1	0,16	3000	480	480	2520
2	0,18	3000	540	1020	1980
3	0,2	3000	600	1620	1380
4	0,22	3000	660	2280	720
5	0,24	3000	719,99	2999,99	0,01

### **1.8.3. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των μεθόδων του υπολογισμού.**

Σχετικά με την σημασία της μεθόδου για τον οικονομικά ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων και την διαμόρφωση ενός αποτελέσματος που θα είναι οικονομικά ακριβές, παρατηρούμε τα παρακάτω.

Προκειμένου να προκύψει ένα ακριβές κατά το δυνατόν οικονομικό αποτέλεσμα, που είναι φυσικά το ζητούμενο, τόσο η μέθοδος ποσοτικού υπολογισμού, όσο και η μέθοδοι χρονικού υπολογισμού, πρέπει να συνδεθούν με τον τρόπο καταλογισμού της δαπάνης των αποσβέσεων εις βάρος του αποτελέσματος.

Αυτό σημαίνει ότι η απόσβεση που προκύπτει από την μέθοδο του ποσοτικού υπολογισμού που υπολογίζει την απόσβεση με βάση τις μονάδες παραγωγής, την προσδιορίζει σαν αυστηρά μεταβλητή δαπάνη και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, η απόσβεση πρέπει να καταλογιστεί στο κόστος των προϊόντων, με απώτερη συνέπεια το αποτέλεσμα να επιβαρύνεται με το ποσό της απόσβεσης που περιέχεται στο κόστος των πουλημένων.

Αντίθετα, η απόσβεση που προκύπτει από τις μεθόδους του χρονικού υπολογισμού έχει τα χαρακτηριστικά της σταθερής δαπάνης και συνεπώς πρέπει να καταλογίζεται στο σύνολο της εις βάρος του αποτελέσματος.

Δυστυχώς η ελληνική νομοθεσία, ενώ προβλέπει τον υπολογισμό των αποσβέσεων με βάση μεθόδους χρονικού υπολογισμού (άλλοτε της σταθερής και τώρα της φθίνουσας απόσβεσης), προβλέπει εντούτοις τον καταλογισμό της στο κόστος παραγωγής, με συνέπεια την άνιση επιβάρυνση του κόστους ανά μονάδα, ανάλογα με την ποσότητα της παραγωγής της χρονικής περιόδου σε αυτήν που αφορά η απόσβεση! Μια πολιτική, που οι αρνητικές συνέπειες της εμφανίζονται κυρίως στα βραχύχρονα αποτελέσματα επιχειρήσεων με προϊόντα εποχιακών διακυμάνσεων.

Αυτά προκειμένου να αξιολογήσουμε τις μεθόδους γενικά. Όσον αφορά στην αξιολόγηση καθεμιάς από τις μεθόδους χρονικού υπολογισμού, παρατηρούμε τα παρακάτω.

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης έχει δύο πλεονεκτήματα. Πρώτο ότι η απόσβεση υπολογίζεται με έναν τρόπο απλό και δεύτερο ότι επιβαρύνει το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης με ένα σταθερό ποσό. Έχει όμως το μειονέκτημα, ότι η σταθερή επιβάρυνση από την δαπάνη της απόσβεσης, που συνεπάγεται, δεν αντιστοιχεί διαχρονικά στην απόδοση του παγίου, η οποία από χρόνο σε χρόνο ελαττώνεται, επειδή ολοένα μειώνεται από την χρήση και η παραγωγικότητα του. Συνεπώς η επιβάρυνση του οικονομικού αποτελέσματος με το ίδιο ποσό στη διαδρομή των χρήσεων μέχρι την πλήρη αχρήστευση του παγίου, δεν είναι ακριβής από οικονομικής άποψης, επειδή επιβαρύνει σταθερά με το ίδιο ποσό ένα οικονομικό αποτέλεσμα που όσο εξαρτάται από την απόδοση του παγίου, ολοένα γίνεται μικρότερο.

Αλλά και από φορολογική άποψη η σταθερή επιβάρυνση του οικονομικού αποτελέσματος που συνεπάγεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, παρουσιάζει μειονεκτήματα. Έγκειται το μειονέκτημα αυτό, ότι συνεπάγεται την ίδια οικονομική επιβάρυνση της επιχείρησης για το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα στη διαδρομή των χρήσεων, μολονότι κατά τις πρώτες χρήσεις της λειτουργίας του παγίου, η επιχείρηση αντιμετωπίζει αυξημένα βάρη, από τις υποχρεώσεις των δανείων που πραγματοποίησε για την αγορά του παγίου. Υποστηρίζεται ότι αυτά τα μειονεκτήματα αντιμετωπίζονται με την μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, η απόσβεση της κάθε χρήσης, υπολογίζεται πάνω στην αναπόσβεστη αξία που έχουν τα πάγια κατά την λήξη της χρήσης εκείνης.

Με τον τρόπο αυτό : Από οικονομική άποψη, η απόσβεση συμβαδίζει με την ολοένα μειούμενη απόδοση του παγίου και συνεπώς (θεωρητικά τουλάχιστον) με το αποτέλεσμα που παράγεται από αυτό.

Από φορολογική άποψη, επιτρέπει να γίνουν μεγαλύτερες αποσβέσεις και συνεπώς να προκύψει μικρότερο αποτέλεσμα για φορολόγηση, στις πρώτες χρήσεις μετά την επένδυση, που η επιχείρηση έχει τα βάρη από τα δάνεια για αυτήν.

Μετά την παραπάνω ανάλυση γίνεται φανερό ότι η μέθοδος είναι το κλειδί με το οποίο καθορίζεται πως θα κατανεμηθεί η συνολική απόσβεση του παγίου, σε όλες τις χρήσεις που θα διαρκέσει η ζωή του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

- 2.1. Διακρίσεις των αποσβέσεων
- 2.2. Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων
- 2.3. Αντίθετοι λογαριασμοί αποσβέσεων
- 2.4. Λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η Γενική λογιστική προσδιορίζει τις συνολικές αποσβέσεις κατά κατηγορία τακτικές και πρόσθετες, για κάθε πάγιο και για το σύνολο τους και τις χειρίζεται λογιστικά όπως παρακάτω:

#### 2.1. Διακρίσεις των αποσβέσεων.

Οι αποσβέσεις διακρίνονται σε Τακτικές και Έκτακτες :

**Τακτικές** είναι οι αποσβέσεις οι οποίες υπολογίζονται κάθε έτος, με το νόμιμο συντελεστή μέχρι να φτάσουν συνολικά το ποσό κατά ένα λεπτό μικρότερο από την αρχική του αξία και αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επόμενων αυτών χρήσεων. Ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των αγαθών και ανταποκρίνονται στην πραγματική μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι τακτικές αποσβέσεις προβλέπονται από το π.δ.88/1973. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η δαπάνη των τακτικών αποσβέσεων καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 66 "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ" και σε πίστωση των λογαριασμών των αποσβεσμένων παγίων σε κάθε περίπτωση (11.99, 12.99, 13.99, 14.99 κλπ).

**Έκτακτες** ή **πρόσθετες**, είναι οι αποσβέσεις οι οποίες από οικονομικής άποψης δεν χαρακτηρίζονται ως αποσβέσεις, κυρίως γιατί το ύψος αυτών εξαρτάται από την περιοχή στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση. Οι έκτακτες αποσβέσεις προβλέπονται από τον ν.1982/1990 και κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στον λογαριασμό 85 "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ".



Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι ούτε υποχρεωτικές, ούτε κοστολογήσιμες διότι δεν επιβαρύνουν το κόστος των παραγόμενων αγαθών, τα ποσά τους μεταφέρονται και κλείνουν στον λογαριασμό 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ, αντί του 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ που μεταφέρονται οι τακτικές αποσβέσεις .

Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια των αποσβέσεων ξεκινάει από την στιγμή που το πάγιο περιουσιακό στοιχείο αρχίζει να λειτουργεί δηλαδή να χρησιμοποιείται, και διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, μείον ενός λεπτού, ανεξάρτητα αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ )

Για το λεωφορείο της επιχείρησης μάρκας FORD, με αρ. κυκλοφορίας ΗΥΥ 5584, το 2008 υπολογίστηκε απόσβεση ύψους 150 ευρώ.

Η λογιστική απεικόνιση θα έχει ως εξής:

31/12		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓ. ΣΤΟΙΧ. ΕΝΣ. ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ	150	
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		
66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων		
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς		
13.99.00 Αποσβεσμένα αυτ/τα λεωφορεία		
Ετήσια απόσβεση		150

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :**Βιομηχανία έχει στην κατοχή της μηχανήματα αξίας 5.000 ευρώ. Η ετήσια απόσβεση είναι 12%. Από τη Φορολογική Νομοθεσία παρέχονται πρόσθετες αποσβέσεις ποσοστού 18%, υπό μορφή κινήτρων. Θα υπολογιστούν οι αποσβέσεις τακτικές και έκτακτες ξέροντας ότι τα μηχανήματα χρησιμοποιούνται σε όλη τη χρήση.

Έτσι θα έχουμε :

α) για τις τακτικές αποσβέσεις

#### ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

31/12			
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ. ΣΤΟΙΧ. ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ		600.	
66.02 Αποσβέσεις μηχ/των - τεχν. εγκατ. - λοιπού μηχ. εξοπλ.			
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων			
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝ.ΕΓΚ.- ΛΟΙΠ.ΜΗΧ.ΕΞ			600.
12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα- Τεχν. εγκ.- λοιπ.μηχ.εξ.			
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα			
Ετήσια απόσβεση μηχ/των, 5.000 X 12%			

β) για τις πρόσθετες αποσβέσεις

#### ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

31/12			
85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ. ΣΤΟΙΧ. ΜΗ. ΕΝΣΩΜΑΤ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓ. ΚΟΣΤΟΣ		900	
85.02 Αποσβέσεις μηχ/των - τεχν. εγκ.- λοιπ. μηχ. εξοπλ.			
85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων			
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚ.- ΛΟΙΠ. ΜΗΧ. ΕΞ.			900
12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα - Τεχ. Εγκ. - λοιπ. μηχ. εξ.			
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα			
Πρόσθετη απόσβεση, 5.000 X 18%			

Σε περίπτωση που η κυριότητα του παγίου μεταβιβαστεί, καταστραφεί ή χαθεί το στοιχείο αυτό, το πρώτο πράγμα που πρέπει να κάνουμε είναι να μεταφέρουμε τον αντίθετο λογαριασμό του παγίου στον κύριο του. Δεν υπάρχει πλέον λόγος ύπαρξης του αντίθετου λογαριασμού, αφού δεν υπάρχει πλέον το πάγιο περιουσιακό στοιχείο που παρακολουθεί ο κύριος λογαριασμός και στη συνέχεια κάνουμε τη σχετική εγγραφή πώλησης, μεταβίβασης ή καταστροφής κλπ.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Έχουμε το γενικό καθολικό :

Χ	13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	Π
	4.000	1.000

Στο αναλυτικό καθολικό έχουμε :

Χ 13.01	Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα Π	
	4.000	
		Χ 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς Π
		1.000

Και στο Αναλυτικό Καθολικό τριτοβαθμίων έχουμε:

Χ 13.99.01	Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτ/τα Π	
	1.000	

Στις 31 / 1 / 2008 πωλείται το επιβατικό αυτοκίνητο της επιχείρησης αντί 3.200 ευρώ με μετρητά. Ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης μεταφορικών μέσων είναι 15%.

31/1		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧ. ΕΝΣΩΜ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΩΣΤ. <u>66.03 Αποσβέσεις μετ/κών μέσων</u> <u>66.03.01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτ/των</u> 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς 13.99.01 Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτ/τα Υπολογισμός απόσβεσης αυτ/του (4.000 x 15% X 1/12)	do	50
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς 13.99.01 Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτ/τα 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ 13.01 Λοιπά επιβατικά αυτ/τα Μεταφορά του αντίθετου λ/σμού στον κύριό του	do	1.050
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ 13.01 Λοιπά επιβατικά αυτ/τα 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛ. 81.03 Έκτακτα κέρδη Πώληση αυτοκινήτου...	do	3.200
		2.950
		250

## 2.2. Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων

Όπως είπαμε, οι σκοποί που εξυπηρετούνται με τις αποσβέσεις είναι η ακριβής εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και η συσσώρευση του κεφαλαίου για την αντικατάσταση του φθαρμένου παγίου εξοπλισμού της επιχείρησης. Αυτές οι οικονομικές διαδικασίες αποτελούν λογιστικά γεγονότα και απεικονίζονται με λογιστικές εγγραφές.

Οι λογιστικές αυτές εγγραφές των αποσβέσεων, διενεργούνται στην λογιστική με τους παρακάτω δύο τρόπους:

α) ο **άμεσος τρόπος** στον οποίο χρεώνεται ο λογαριασμός της απόσβεσης (λογ. 66...) και πιστώνεται ο λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αποσβένεται.

β) ο **έμμεσος τρόπος**, όπου χρεώνεται ο λογαριασμός απόσβεσης (λογ. 66) και πιστώνεται ο λογαριασμός του αποσβεσμένου παγίου (αντίθετος λογαριασμός παγίου).

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :** Στην επιχείρηση ανήκει κτίριο για το οποίο το έτος 2008 υφίσταται απόσβεση 1.000 ευρώ.

Στο τέλος της χρήσης 2008 πρέπει να γίνει η παρακάτω εγγραφή :

ή με τον άμεσο τρόπο:

		31/12		
	Αποσβέσεις κτιρίων		1.000	
	Κτίρια			1.000
	Υπολογισμός ετήσιας απόσβεσης			

ή με τον έμμεσο τρόπο:

		31/12		
		Αποσβέσεις κτιρίων	1.000.	
		Αποσβεσμένα κτίρια		1.000
		Υπολογισμός ετήσιας απόσβεσης		

Ο λογαριασμός αποσβεσμένα κτίρια (λογ. 11.99 Αποσβεσμένα Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα) είναι αντίθετος του λογαριασμού κτίρια. Ο λογαριασμός αποσβέσεις κτιρίων (λογ. 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικών Έργων), είναι λογαριασμός εξόδου – οργανικού εξόδου που βαρύνει το κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών και λειτουργιών της επιχείρησης.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, έχει υιοθετήσει τον **έμμεσο τρόπο** απόσβεσης παγίων, δηλαδή χρησιμοποιεί αντίθετο λογαριασμό, ο οποίος είναι δευτεροβάθμιος λογαριασμός του κύριου λογαριασμού του παγίου.

### 2.3. Αντίθετοι λογαριασμοί αποσβέσεων

Ξέρουμε ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, με τη λειτουργία τους για την παραγωγή, φθείρονται και ολοένα χάνουν την αξία τους. Η φθορά αυτή, αφού γίνεται για την παραγωγή, αποτελεί το κόστος της. Οπότε πρέπει με αυτή τη δαπάνη, από τη μία να επιβαρυνθεί το κόστος και από την άλλη να μειωθεί η αξία των παγίων.

Ενώ ξέρουμε ότι οπωσδήποτε φθείρονται τα πάγια, δεν γνωρίζουμε πόσο ακριβώς φθείρονται. Έτσι η απόσβεση που πραγματοποιείται, είναι ένα ποσό **όχι πραγματικό, αλλά υπολογιστικό**. Αν λοιπόν την υπολογιστική αυτή μείωση της αξίας των παγίων την καταχωρήσουμε στην πίστωσή τους, θα εμφανιστούν στον ισολογισμό με το υπόλοιπό τους όπως γίνεται και με τους υπόλοιπους

λογαριασμούς. Αν γινόταν κάτι τέτοιο, όταν θα διαβάζαμε έναν ισολογισμό δεν θα ξέραμε δύο σημαντικά πράγματα :

i) Αν έγιναν αποσβέσεις και πόσες φορές (έτη).

ii) Ποια η αρχική αξία των παγίων.

Και οι δύο πληροφορίες πολύ χρήσιμες, καθώς οι αποσβέσεις δεν είναι ακριβείς, αλλά υπολογιστικές, και για αυτό οι λογαριασμοί των παγίων πρέπει να διατηρούνται στην αρχική τους αξία. Στις αποσβέσεις, τη μείωση της αξίας των παγίων, αντί να τη δεχτούν οι ίδιοι οι λογαριασμοί των παγίων, τις δέχονται οι αντίθετοι λογαριασμοί τους .

Ο ίδιος χειρισμός εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που γίνεται βαθμιαία απόσβεση σε οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο και όχι μόνο στα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Στον πίνακα που ακολουθεί, εμφανίζονται σε αντιστοιχία οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των αποσβέσεων, σαν εξόδων και των συσσωρευμένων, σαν μείωσης της αξίας των παγίων.

Λ/σμοι χρεούμενοι			Λ/σμοι πιστούμενοι
Αποσβ.			Αποσβ.
<b>Συσσωρευμένες</b>			
<b>Τακτικές Κίνητρα</b>			Αποσβ.
66.00	85.00	Αποσβ. Εδαφικών Εκτάσεων	10.99
66.01	85.01	Αποσβ. Κτιρίων-Εκγ/σεων κτιρίων- Τεχνικών έργων	11.99
66.02	85.02	Αποσβ. Μηχαν/των-Τεχν. Εκγ/σεων- Λοιπού μηχαν/κου εξοπλισμού	12.99
66.03	85.03	Αποσβ. Μεταφορικών μέσων	13.99
66.04	85.04	Αποσβ. Επίπλων και λοιπού Εξοπλ.	14.99
66.05	85.05	Αποσβ. Ασώματων ακινητοποιήσεων και Εξόδων πολυετούς απόσβεσεις	16.99

## **2.4. Λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού**

### **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ (ΛΟΓ. 10 Ε.Γ.Λ.Σ.)**

Τα γήπεδα – οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις που δεν φθείρονται κατά τη χρήση τους από την πάροδο του χρόνου, **δεν υπόκεινται** σε απόσβεση. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος **οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης**, τότε σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη και **χρεώνεται** ο λογαριασμός 83.10 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΑΞΙΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΩΝ ΓΗΠΕΔΩΝ και **πιστώνεται** ο λογαριασμός 44.10 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΑΞΙΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΩΝ ΓΗΠΕΔΩΝ με το ίδιο ποσό. Στη συνέχεια ο λογαριασμός 83.10, του οποίου το ποσό θεωρείται ζημία για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για να τα μειώσει. Η ζημία αυτή **δεν αναγνωρίζεται φορολογικά**, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο για την επιχείρηση (Ν.Δ. 2238/1994 άρθρο 31 παρ.1η). Για το λόγο αυτό, το ποσό του λογαριασμού 83.10 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους, που θα φορολογηθεί (Εγκύκλιος 1018050/1993, άρθρο 10 παρ.12.1).

Τα ορυχεία, τα λατομεία, και τα μεταλλεία υπόκεινται σε απόσβεση, που γίνεται σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Αν δεν ορίζεται από την νομοθεσία ο τρόπος απόσβεσης, τότε η απόσβεση γίνεται με βάση τη χρονική διάρκεια της χρησιμοποίησής τους, λαμβάνοντας φυσικά υπόψη και την υπολειμματική τους αξία. Τα δάση δεν υπόκεινται σε απόσβεση, όταν όμως δημιουργούνται δάση με δαπάνες του ιδιοκτήτη, τότε οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε απόσβεση.



## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ (ΛΟΓ.11 Ε.Γ.Λ.Σ)**

Όταν πωλείται ένα κτίριο, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του κτιρίου με την αξία πώλησης και χρεώνεται με τα έξοδα πώλησής του. Στη συνέχεια υπολογίζονται οι αποσβέσεις της ίδιας χρήσης, μέχρι την ημέρα της πώλησης. Με το ποσό αυτό χρεώνεται ο λογαριασμός **61.01 “ Αποσβέσεις Κτιρίων - Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικών Έργων”**, και πιστώνεται ο λογαριασμός **11.99 “Αποσβεσμένα Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικών Έργων”**. Έπειτα χρεώνεται ο λογαριασμός 11.99 με το συνολικό ποσό των αποσβέσεων του κτιρίου που πωλείται και πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του κτιρίου. Η διαφορά που προκύπτει από την εξίσωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου που πωλείται, μεταφέρεται στον λογαριασμό 81.02.00 “έκτακτες ζημιές” ή στον λογαριασμό 81.03.00 “Έκτακτα κέρδη” ανάλογα.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται και όχι από τη στιγμή που αγοράζεται. Αν η χρησιμοποίησή του δεν αρχίζει από την αρχή του έτους, τότε το ποσοστό της απόσβεσης περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες που χρησιμοποιείται το πάγιο αυτό στοιχείο, οριζόμενο σε τόσα δέκατα όσοι είναι και οι μήνες, από το μήνα που τέθηκε σε λειτουργία μέχρι το τέλος της χρήσης. Επίσης όταν η χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες (π.χ. υπερδωδεκάμηνη πρώτη χρήση από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης), τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης του κτιρίου θα αυξηθεί, ανάλογα, πολλαπλασιαζόμενο με κλάσμα το οποίο θα έχει ως αριθμητή τον αριθμό των μηνών που διάρκεσε η διαχειριστική χρήση και ως παρανομαστή τον αριθμό 12 (όσοι οι μήνες του έτους).

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρις ότου φτάσουν συνολικά την αποσβεστέα αξία, άσχετα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές. Υπολογίζονται μόνο για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και

που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της και όχι για τα περιουσιακά στοιχεία που είναι ξένης κυριότητας, τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση με καταβολή ενοικίου (Στ. Ε. 3856/68). Επίσης για τις οικοδομές-κτίρια που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και εκμισθώνονται σε τρίτους, έναντι καταβολής ενοικίου, υπολογίζονται από την επιχείρηση οι νόμιμες αποσβέσεις, όπως θα υπολογιζόταν, αν αυτά τα κτίρια – οικοδομές χρησιμοποιούνταν από την ίδια την επιχείρηση που τις εκμισθώνει σε τρίτους (Στ. Ε. 749/82).

Όταν αγοράζονται μεταχειρισμένα πάγια στοιχεία (κτίρια, μηχανήματα κλπ.) τότε οι αποσβέσεις αρχίζουν να υπολογίζονται πάνω στην αξία αγοράς του μεταχειρισμένου αυτού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που είχαν πραγματοποιηθεί από τον προκάτοχο του στοιχείου αυτού (Στ. Ε. 2424/65, 3862/76).

Δεν θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία οι οικοδομές που ανήκουν σε τεχνική εταιρία και οι οποίες προορίζονται για μεταπώληση. Συνιστούν κυκλοφορούν Ενεργητικό (εμπορεύματα) και δεν υπόκεινται σε απόσβεση (Στ. Ε. 2502/84). Αν όμως εκμισθωθεί για παράδειγμα ένα κτίριο, τότε αυτό θεωρείται πάγιο και υπόκειται σε απόσβεση (Στ. Ε. 2499/84).

Η απόσβεση εφαρμόζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι στην αξία των οικοπέδων (Υπ. Οικ. Εγκ. 46/73). Θα πρέπει λοιπόν, να γίνεται διαχωρισμός της αξίας του οικοπέδου και της αξίας του κτίσματος με βάση σχετικής έκθεσης μηχανικού.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΣΕ ΕΤΑΙΡΙΑ**

Όταν ένας εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου (υπό την κυριότητά του) σε μία Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε., στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό, γιατί θεωρείται ότι **ιδιοχρησιμοποιείται** από τον ίδιο τον εταίρο. Το **δικαίωμα** της απόσβεσης του ακινήτου αυτού, το διατηρεί ο εταίρος που εισφέρει την χρήση του, και που έχει

την κυριότητα του. Η χρήση του ακινήτου, που ανήκει στην κυριότητα του εταίρου, εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας με λογαριασμούς τάξεως. Παράδειγμα, η αντικειμενική αξία του ακινήτου χρεώνεται ο λογαριασμός **04.00.000** “ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΕΤΑΙΡΟΥ.....” και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός **08.00.000** “ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΕΤΑΙΡΟΥ.....”.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ή ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΣΕ ΟΙΚΟΠΕΔΑ ΤΡΙΤΩΝ**

Μια επιχείρηση όταν κατασκευάζει ένα ακίνητο σε οικοπέδο τρίτων, έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιήσει ορισμένα χρόνια και μετά να το παραδώσει στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου. Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων, καθώς και οι δαπάνες βελτίωσης και οι προσθήκες που πραγματοποιούνται για αυτά, **αποσβένονται** ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια (Π.Δ. 1123/80 περ.2.2.105, Ν. 2238/94 άρθρο 31 παρ.1Ζ. Η επιχείρηση που είναι **ιδιοκτήτης** του οικοπέδου που κατασκευάζεται το κτίριο ή το τεχνικό έργο, θεωρεί εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων το κόστος κατασκευής του.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ - ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (ΛΟΓ.12 Ε.Γ.Λ.Σ)**

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων, των τεχνικών εγκαταστάσεων και του λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, υπολογίζονται στο τέλος κάθε έτους και με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές απόσβεσης. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται, από τη στιγμή που το μηχάνημα αρχίζει να λειτουργεί. Αν η επιχείρηση το επιθυμεί, μπορεί να **μην** διενεργήσει

αποσβέσεις **σε μία κατηγορία** μηχανημάτων ή να διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από εκείνο που ορίζει ο νόμος, χωρίς να χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις που δεν υπολόγισε τη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών, όχι όμως συσσωρευτικά (Εγκ. 1018050/93, άρθρο 10 παρ. 11).

Όταν πωλείται ένα μηχάνημα, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του μηχανήματος με την αξία πώλησης, και χρεώνεται με τα έξοδα πώλησής του. Στη συνέχεια υπολογίζονται οι αποσβέσεις της ίδιας χρήσης μέχρι την ημέρα της πώλησης. Με το ποσό αυτό **χρεώνεται** ο λογαριασμός 66.02 και **πιστώνεται** ο λογαριασμός 12.99. "Αποσβεσμένα Μηχανήματα...". Έπειτα **χρεώνεται** ο λογαριασμός 12.99. με όλο το ποσό των αποσβέσεων του μηχανήματος και **πιστώνεται** ο οικείος λογαριασμός του μηχανήματος αυτού (12. ....). η διαφορά που προκύπτει από την εξίσωση του οικείου λογαριασμού του μηχανήματος, μεταφέρεται στον λογαριασμό 81.02.02 "ζημίες...." ή στον λογαριασμό 81.03.02 "κέρδη.....", ανάλογα.

Αν αργότερα παύσει να λειτουργεί το μηχάνημα γιατί π.χ. σταμάτησε η παραγωγή του αντίστοιχου προϊόντος, τότε για το χρονικό αυτό διάστημα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Αν το μηχάνημα δεν λειτουργεί λόγω αργίας ή επισκευής, οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν κανονικά.

Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία των παγίων, η οποία επαληθεύτηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή από τους ορκωτούς ελεγκτές (Ν. 2166/93 άρθρα 1 έως 5).

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΠΑΡΑΚΡΑΤΕΙΤΑΙ Η ΚΥΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕΧΡΙ ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ**

Πολλές φορές συμβαίνει να αγοράσει η επιχείρηση μηχανήματα με πίστωση και πάνω σε αυτά να διατηρεί ο πωλητής την κυριότητα, μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος. Στην περίπτωση αυτή τα μηχανήματα ανήκουν

στην επιχείρηση που τα αγοράζει αλλά δεν έχει το δικαίωμα να τα μεταπωλήσει, πριν από την εξόφληση τους. Για τον λόγο αυτό, η επιχείρηση που αγοράζει μηχανήματα με τον όρο της αποπληρωμής του τιμήματος, υπολογίζει κανονικά αποσβέσεις πάνω στα συγκεκριμένα μηχανήματα, από την ημέρα που ξεκινάει η λειτουργία τους (Υπ. Οικ. Α. 7187/63).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση η οποία αγόρασε με πίστωση τα μηχανήματα, δεν μπόρεσε να τα εξοφλήσει, τότε οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν, ακυρώνονται και το ποσό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης κατά τη διάρκεια της οποίας έχει προγραμματιστεί η αίρεση της αποπληρωμής του τιμήματος και φορολογούνται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη. Σε αυτήν τη περίπτωση, το ποσό που κατέβαλε η αγοράστρια επιχείρηση ως αποζημίωση για τη χρήση και φθορά των μηχανημάτων (τα οποία έχουν επιστραφεί), το μεταφέρει κανονικά στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης, που στα κέρδη της έχουν προστεθεί και οι ακυρούμενες αποσβέσεις. Με τον τρόπο αυτό μειώνονται τα κέρδη της χρήσης αυτής και το υπόλοιπο από τα κέρδη αυτά θα φορολογηθεί κανονικά ως κέρδος χρήσης (Υπ. Οικ. Α7187/63).

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΜΙΣΘΩΝΟΝΤΑΙ ΜΕ ΣΥΜΒΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ**

Σύμφωνα με το Ν. 1665/86, ο εκμισθωτής Α που είναι συνήθως Τράπεζα και ο μισθωτής Β που είναι συνήθως επιχείρηση (οποιασδήποτε μορφής) μπορούν να συνάψουν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης βάση της οποίας ο εκμισθωτής Α παραχωρεί έναντι μισθώματος, στο μισθωτή Β, τη χρήση κινητού πράγματος που προορίζεται για την επιχείρησή του, για ορισμένο χρονικό διάστημα και όχι μικρότερο από τρία έτη, παρέχοντας του το δικαίωμα, είτε να αγοράσει τον εξοπλισμό αυτό στη λήξη της σύμβασης, είτε να τον μισθώσει ξανά ή και να τον ανανεώσει.

Η εταιρία Α που παραχωρεί τη χρήση του κινητού πράγματος στον Β έναντι μισθώματος και παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα στον Β να το αγοράσει, έχει το δικαίωμα να διενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια ίσες με το ποσό των αποσβέσεων που θα είχε δικαίωμα να διενεργήσει ο μισθωτής Β αν είχε αγοράσει τον συγκεκριμένο εξοπλισμό. (Ν. 1665/86 άρθρο 6 παρ. 5).

Ο μισθωτής Β δεν προβαίνει σε αποσβέσεις, εκτός αν αποκτήσει το μηχάνημα αυτό, οπότε προβαίνει από την ημέρα εκείνη και μετά, σε υπολογισμό αποσβέσεων πάνω στην αξία απόκτησης του. Τα μισθώματα τα οποία καταβάλλει ο μισθωτής Β, εκπίπτουν εξολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα του. Τα καταβαλλόμενα ενοίκια μίσθωσης καταχωρούνται στον λογαριασμό 62.04 “ΕΝΟΙΚΙΑ” και σε ιδιαίτερους τριτοβάθμιους του (62.04.10 ή 62.04.20) ενώ τα προκαταβαλλόμενα ενοίκια καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 36.00.10 “Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης” κλπ. ( Υπ. Εθν. Οικ. Εγκ. 67022/92/ Αρ. Γν. 106 ).

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ**

Τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις τους που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που μετά την παρέλευση καθορισμένου χρονικού διαστήματος, η κυριότητα τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα, παρακολουθούνται στους λογαριασμούς **12.07, 12.08 και 12.09.**

## **ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ή ΑΧΡΗΣΤΕΥΣΗ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ**

Σε περίπτωση που κάποιο μηχάνημα **καταστραφεί ή αχρηστευτεί ολοκληρωτικά** και δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού **81.02.99 “λοιπές έκτακτες ζημιές”** και αναγνωρίζονται φορολογικά.

Για να αναγνωρισθεί ως δαπάνη η φθορά ή η καταστροφή ενός μηχανήματος θα πρέπει να οφείλεται στη λειτουργική δράση του παγίου ή να οφείλεται στη φθορά από τον χρόνο.

Τέλος η **απώλεια** από π.χ. κλοπή ενός μηχανήματος ή άλλου περιουσιακού στοιχείου για να αναγνωρισθεί ως δαπάνη και να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα, θα πρέπει να οφείλεται σε γεγονός που δεν χαρακτηρίζεται ότι προέρχεται από αδιαφορία ή από κακή ενέργεια του επιχειρηματία.

### **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ (ΛΟΓ. 13 Ε.Γ.Λ.Σ)**

Οι Αποσβέσεις των μεταφορικών μέσων γίνονται στο τέλος κάθε χρήσης με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο αποσβένονται και τα μηχανήματα.

Όταν η επιχείρηση αγοράζει **μηχανή** για το αυτοκίνητό της, τότε αυτό θεωρείται δαπάνη βελτίωσης και για το λόγο αυτό προσαυξάνει την αξία του αυτοκινήτου και υπόκειται σε ετήσια απόσβεση με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και η υπόλοιπη αξία του (Επ. Εν. Αν. Αθ. 258/87), ενώ όταν αγοράζει **λάστιχα** για τις ρόδες του αυτοκινήτου, θεωρούνται ανταλλακτικά και πάνε στον λογ/σμό **62.07.03** `` Επισκευές και Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων `` και αποσβένονται εφάπαξ μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ. Ε. 12242/58).

Από τις αποσβέσεις, τα τέλη κυκλοφορίας, τα ασφάλιστρα, τα διόδια, τα σέρβις, τα καύσιμα και οι επισκευές που βαρύνουν το συγκεκριμένο ιδιόκτητο επιβατικό αυτοκίνητο της επιχείρησης ή το ενοικιασμένο απ' αυτήν, **το 60% μόνο** αυτών αναγνωρίζεται ως δαπάνη εάν το αυτοκίνητο έχει κυβισμό 1400 κ.ε., και **το 25% μόνο** εάν έχει κυβισμό μεγαλύτερο από 1400 κ.ε. και το υπόλοιπο προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης ως λογιστική διαφορά για να φορολογηθεί (άρθρο 31 παρ. 1β Ν. 2238/1994).

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (ΛΟΓ 14 Ε.Γ.Λ.Σ)**

Τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός αποσβένονται κάθε χρόνο κανονικά με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς αποσβένονται και τα μηχανήματα. Τα νόμιμα αυτά ποσοστά ονομάζονται ποσοστά τακτικών αποσβέσεων και είναι προαιρετικά για τους ισολογισμούς που κλείνουν από 31/12/1992 και μετά. Αν για παράδειγμα θελήσει η επιχείρηση, μπορεί στους ισολογισμούς της να μην ενεργήσει αποσβέσεις ή να ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μικρότερο από το νόμιμο ή τακτικό συντελεστή. Σε αυτή τη περίπτωση, ο μειωμένος συντελεστής θα πρέπει να εφαρμόζεται για όλα τα έπιπλα που περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία και όχι μόνο για ένα (π.χ. 14.00 Έπιπλα, 14.01 Σκεύη, 14.03 Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές και Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα κλπ.).

Όταν **πωλείται** ένα έπιπλο, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του επίπλου (14. ..) με την αξία της πώλησής του. Έπειτα υπολογίζονται οι αποσβέσεις μέχρι και την ημέρα της πώλησης του, με τις οποίες πιστώνεται ο ίδιος λογαριασμός. Ο ίδιος λογαριασμός πιστώνεται με τα έξοδα της πώλησης και το αποτέλεσμα που προκύπτει, μεταφέρεται στον λογαριασμό 81.02.04 ``Ζημίες από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού`` ή στον λογαριασμό 81.03.04 ``Κέρδη από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού``, ανάλογα. Τα **έπιπλα** τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά, θεωρούνται εκτός εκμετάλλευσης οριστικά είτε έχουν αποσβεστεί ολοκληρωτικά με 0.01 ευρώ, και η παρακολούθησή τους γίνεται στους κωδικούς 14.00 έως 14.09 του Ε.Γ.Λ.Σ.



## **ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΛΟΓ. 15 Ε. Γ. Α. Σ.)**

Ο λογαριασμός αυτός απεικονίζει την αξία των ποσών που έχουν ανατεθεί για την ιδιοκατασκευή (κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση) παγίου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης.

Αν η κατασκευή του παγίου στοιχείου έχει ολοκληρωθεί μέχρι το τέλος της χρήσης, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 15 (αφού έχει χρεωθεί με την δημιουργία του) και χρεώνεται ο λογαριασμός του παγίου στον οποίο ανήκει το πάγιο αυτό, λογαριασμοί από 11 έως 14. με αυτό τον τρόπο το πάγιο θα ανήκει πλέον στην ομάδα των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Με την έναρξη της επόμενης χρήσης, αρχίζει ο υπολογισμός των αποσβέσεων για τα νέα αυτά πάγια με τους νόμιμους συντελεστές απόσβεσης.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ)**

Πρόκειται για ειδικά έξοδα τα οποία δαπανώνται για την εξυπηρέτηση της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης για περισσότερες από μία χρήσης. Τα έξοδα αυτά δεν βαρύνουν τη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται, αλλά καταχωρούνται σε ιδιαίτερη κατηγορία του παγίου ενεργητικού και κατανέμονται σε περισσότερες χρήσεις (Σύμφωνα με την Ελληνική και ξένη νομοθεσία).

Στην ιδιαίτερη αυτή κατηγορία «πλασματικού παγίου ενεργητικού», περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες εξόδων :

- Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης (λογ. 16.10)
- Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων (λογ. 16.11)
- Έξοδα λοιπών ερευνών (λογ. 16.12)
- Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων (λογ. 16.13)

- Έξοδα κτήσης ακινήτων (λογ 16.14)
- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων (λογ 16.15)
- Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών (λογ 16.16)
- Έξοδα αναδιοργάνωσης (λογ 16.17)
- Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου (λογ 16.18)
- Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ 16.19)
- Έξοδα μετεγκατάστασης επιχείρησης ή εργοστασίου (λογ 19.90)

## **ΈΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης καταστατικού, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ίδρυσης, της κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, τα έξοδα εκτύπωσης των μετοχών, τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης της επιχείρησης καθώς και τα έξοδα εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, εφόσον δεν επακολουθεί κατασκευή του έργου για το οποίο εκπονήθηκαν, αλλιώς ενσωματώνονται στο κόστος του έργου. Στην ίδια κατηγορία ανήκουν και τα όμοια έξοδα που πραγματοποιούνται μεταγενέστερα για την επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως τα συμβολαιογραφικά, τα έξοδα δικηγόρων, οι διάφοροι φόροι, τα έξοδα των λογιστών κλπ.

Τα έξοδα που γίνονται κατά την ίδρυση της επιχείρησης, για να αναγνωριστούν, καταχωρούνται σε προσωρινό βιβλίο Α΄ κατηγορίας (εσόδων – εξόδων) που θεωρείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στο όνομα του ιδρυτή της επιχείρησης. Όταν η εταιρία συσταθεί, τα παραπάνω έξοδα μεταφέρονται στα βιβλία της, συγκεντρωτικά κατά λογαριασμό **και αποσβένονται**, είτε εφάπαξ, κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και **ισόποσα** μέσα σε μια

πενταετία (Ν. 2190/1920 άρθρο 43 παρ.3 περ. α και φορολογικού νόμου Ν. 2238/1994 άρθρο 31 παρ. 1 περ. ιβ').

Η αποσβεσθείσα αξία των ανωτέρω παρακολουθείται με τον αντίθετο λογαριασμό 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως .Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της αποσβέσεως του ασώματου περιουσιακού στοιχείου, ο λογαριασμός 16.99 μεταφέρεται στον κύριο οπότε εξισώνεται.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

---

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

- 3.1. Κατώτερη και ανώτερη συντελεστές απόσβεσης.
- 3.2. Εφάπαξ απόσβεση παγίων
- 3.4. Νέες επιχειρήσεις



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

---

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Σε απόσβεση υπόκεινται τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται παραγωγικά από αυτήν και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής, μεγαλύτερη από ένα έτος.

Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

#### **3.1. Κατώτερη και ανώτερη συντελεστές απόσβεσης.**

Με το Π.Δ.299/4-11-2003 καθορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών. Το συγκεκριμένο Προεδρικό Διάταγμα αφορά το σύνολο των επιχειρήσεων (εμπορικές, μεταποιητικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, επιχειρήσεις παροχής

υπηρεσιών, ξενοδοχειακές κλπ.), τις γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα. Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης (περιλαμβανομένων των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης) ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, την αξία δηλαδή που έχει διαμορφωθεί μετά τις τυχόν επεκτάσεις, προσθήκες, βελτιώσεις ή την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών. Επομένως η διενέργεια αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί σε αυτό, γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (αξία κτήσεως μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

**Δεν επιτρέπεται ο λογισμός των αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.** Αν σε περίπτωση που υπολογιστούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο από εκείνον που ορίζει η νομοθεσία, τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η επιχείρηση μπορεί όμως να υπολογίζει τις ετήσιες αποσβέσεις της κανονικά στα επόμενα έτη, χωρίς να λάβει υπ' όψη της το γεγονός ότι σε κάποια από τις προηγούμενες χρήσεις είχε υπολογίσει αποσβέσεις περισσότερες από εκείνες που έπρεπε να υπολογίσει. Δηλαδή το αναπόσβεστο τμήμα του περιουσιακού στοιχείου, το οποίο ισούται με το ποσό

των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά, μπορεί να αποσβεστεί μέχρι να μηδενιστεί η αξία του (μείον 1 λεπτό) στις επόμενες χρήσεις.

### **3.2. Εφάπαξ απόσβεση παγίων**

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά. Δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική. Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα αν η τμηματική απόσβεσή του, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.200 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Επιπλέον σημειώνεται ότι το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, π.χ. με ένα Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά. Και στην περίπτωση αυτή, χρεώνεται ο λογαριασμός 66 με το ποσό των αποσβέσεων αυτών που είναι ίσες με την αξία των παγίων αυτών μείον ένα λεπτό, και πιστώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός των αποσβεσμένων παγίων (π.χ. 12.99, 14.99 κλπ.) με το ίδιο ποσό.

### 3.4. Νέες επιχειρήσεις

Ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση, εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν τις εξής δυνατότητες:

i) Είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους,

ii) Είτε να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι'αυτά, αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4%. Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου και τις τρεις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις ή θα διενεργήσει τις προβλεπόμενες μειωμένες αποσβέσεις και στις τρεις διαχειριστικές χρήσεις). Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, δεδομένου ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή αφορά τις **τρεις (3) πρώτες** διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης.

**Αποσβέσεις που δεν αφαιρούνται:** Με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, προστέθηκε στην περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ νέο εδάφιο σύμφωνα με το οποίο, ειδικά οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εξωχώρια



εταιρεία νοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα, με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

- 4.1. Υπολογισμός πρόβλεψης
- 4.2. Διαγραφή ανεπίδεκτου είσπραξης πελάτη
- 4.3. Επιχειρήσεις που δικαιούνται να σχηματίσουν πρόβλεψη διαφορετική του 0,5%
- 4.4. Φορολογική αντιμετώπιση



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Ένα από τα ζητήματα το οποίο διαχρονικά απασχολεί τον επιχειρηματικό κόσμο είναι αυτό των εκπιπόμενων δαπανών. Όσον αφορά τις επισφαλείς απαιτήσεις παρά το γεγονός ότι από 01/01/2005 καθιερώθηκε, με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004, ο σχηματισμός πρόβλεψης που αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις), ακόμη εξακολουθεί να επικρατεί σύγχυση.

#### 4.1. Υπολογισμός πρόβλεψης

Ειδικότερα σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31§1,περ. θ) η πρόβλεψη υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες εσωτερικού και εξωτερικού.

Για τον υπολογισμό της ανωτέρω πρόβλεψης αφαιρούνται και δεν λαμβάνονται υπόψη:

- i) Οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία,
- ii) Τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους - κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών,
- iii) Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης,
- iv) Τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος,

ν) Οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης, για παράδειγμα η πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις". Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών, οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, αθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Πελάτες", όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός εάν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης (π.χ. πτώχευση πελάτη, χωρίς να υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

#### **ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ :**

Έστω τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ΜΙΝΟΣ από χονδρικές πωλήσεις κατά το έτος 2008 είναι 3.000.000€ και το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού πελάτες 100.000€

Προβλέψεις από προηγούμενες χρήσης δεν υπάρχουν .

Για τον σχηματισμό της πρόβλεψης γίνονται οι εξής υπολογισμοί:

$$\text{Πωλήσεις } \text{€} 3.000.000 \times 0,5 = 15.000\text{€}$$

$$\text{X.Y Πελατών } \text{€} 100.000 \times 0,3 = 30.000\text{€}$$

Από τα δύο ποσά , όποιο είναι μικρότερο αυτό είναι και το ανώτερο όριο για σχηματισμό πρόβλεψης πελατών .

Η εγγραφή είναι :

do	Χρέωση	Πίστωση
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	15.000	
83.11 Προβ.για επισφ. Απαιτήσεις		
44 Προβλέψεις		15.000
44.11 Προβλέψεις για επισφ. απαιτήσεις		

Ένα δεύτερο παράδειγμα για μεγαλύτερη κατανόηση, έστω ότι στο προηγούμενο παράδειγμα υπάρχουν προβλέψεις από προηγούμενες χρήσεις δηλ. ο λογαριασμός 44.11 έχει πιστωτικό υπόλοιπο 25.000€, αφού κάνουμε τους υπολογισμούς όπως και προηγουμένως, πρέπει να ελέγξουμε ότι η ήδη υπάρχουσες προβλέψεις συν της τωρινής χρήσης να μη υπερβαίνουν το 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 Πελάτες

Κάνοντας τους λογαριασμούς διαπιστώνουμε ότι :

$$25.000\text{€ προηγούμενες προβλέψεις} + 15.000 = 40.000 > 30.000$$

Άρα δεν μπορούμε να κάνουμε πρόβλεψη για 15.000€ αλλά μόνο για της 5.000€

$$\text{Διότι } 25.000 + 5.000 = 30.000\text{€}$$

Και τέλος έστω ότι στο παραπάνω παράδειγμα στον λογαριασμό 44.11 υπήρχε πιστωτικό υπόλοιπο 40.000€ αντί για 25.000€, αφού κάνουμε τους υπολογισμούς μας και ελέγξουμε τις υπάρχουσες συν τις τωρινές προβλέψεις, διαπιστώνουμε ότι όχι μόνο δεν πρέπει να σχηματίσουμε προβλέψεις για την τωρινή χρήση , αλλά πρέπει να αφαιρέσουμε από τον λογαριασμό 44.11 το ποσό

των 10.000€ έτσι ώστε το πιστωτικό υπόλοιπο του να είναι ίσο με 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελάτες δηλ. 30.000€

Η εγγραφή είναι :

_____ do _____	Χρέωση	Πίστωση
44 Προβλέψεις	10.000	
44.11 Προβλέψεις για επισφ. απαιτήσεις		
84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων		10.000
84.00 Έσοδα από αchr. Προβλ. προηγ. χρήσεων		
84.00.11 Έσοδα από προβλέψεις για επισφαλής απαιτήσεις		
_____		

#### **4.2. Διαγραφή ανεπίδεκτου εισπράξης πελάτη**

Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται χωρίς να έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέο ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα μέχρι την 30<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου.

Περαιτέρω κρίνεται σκόπιμο στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα

που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεση της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Ωστόσο στην περίπτωση που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή του και εν συνεχεία, το ποσό της απαίτησης του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως.

#### **4.3. Επιχειρήσεις που δικαιούνται να σχηματίσουν πρόβλεψη διαφορετική του 0,5%**

Οι κατωτέρω επιχειρήσεις δικαιούνται να σχηματίσουν πρόβλεψη 1% :

- (i) σταθερής και κινητής τηλεφωνίας,
- (ii) ύδρευσης και αποχέτευσης,
- (iii) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας,
- (iv) εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών,
- (v) διανομής και παροχής φυσικού αερίου.

Η πρόβλεψη υπολογίζεται επί της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών των εκδιδόμενων στοιχείων προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση τις πωλήσεις προς το Δημόσιο, δήμους - κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. Επίσης με το ίδιο ποσοστό υπολογίζουν πρόβλεψη (vi) οι εμπορικές επιχειρήσεις για τις λιανικές πωλήσεις επί πιστώσει συγκεκριμένων διαρκών καταναλωτικών αγαθών. Η πρόβλεψη αυτή θα υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Περαιτέρω οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί των ποσών των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές

εγγραφές, ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες.

Το πιο πάνω ποσοστό ορίζεται:

- i) Σε δύο τοις χιλίοις (2‰) για τις κτηματικές τράπεζες του Ν. 3221/1924 με εξαίρεση τις χορηγήσεις προς τις ξενοδοχειακές και τουριστικές επιχειρήσεις στις οποίες το ποσοστό ορίζεται σε ένα τοις εκατό (1%).
- ii) Σε δύο τοις εκατό (2%) για τράπεζες επενδύσεων.
- iii) Σε ένα τοις εκατό (1%) για τις άλλες τράπεζες.

#### **4.4. Φορολογική αντιμετώπιση**

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων", εκπίπτει και δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας (2005-2009) τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό.

Επομένως εάν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2009, υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλ στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις αθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης.



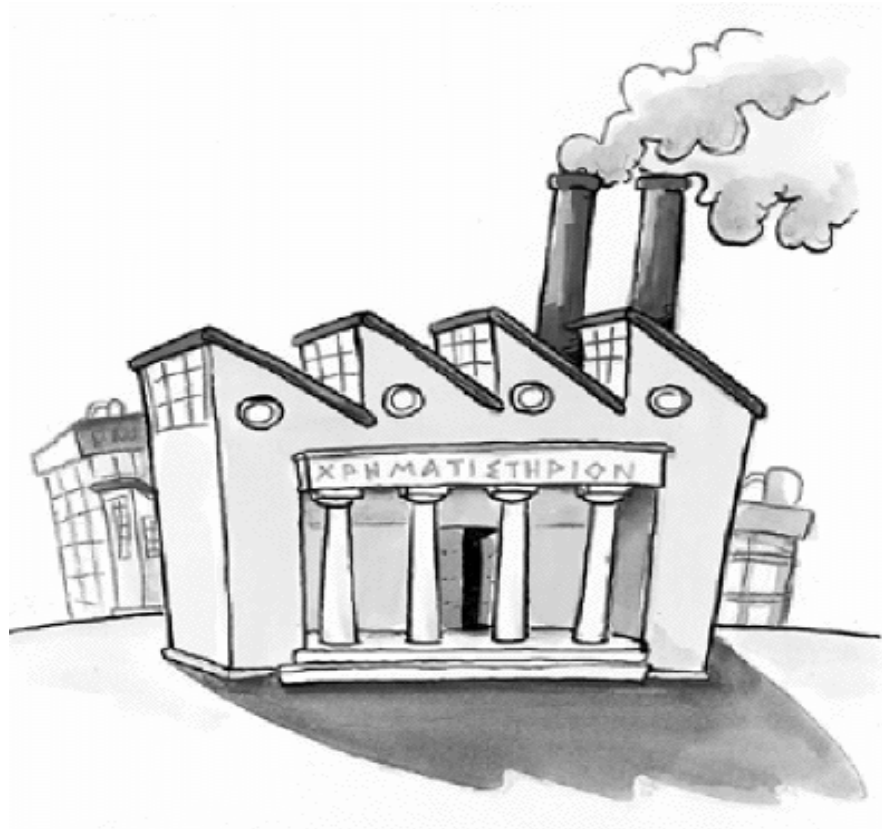
## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

---

### ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

**5.1. Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου**

**5.2. Οι κυριότεροι τρόποι απόσβεσης του Μετοχικού Κεφαλαίου**



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

---

### ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας διαιρείται σε μετοχές που δίνονται στους μετόχους της. Το κεφάλαιο αυτό σχηματίζεται:

i) Από τις εισφορές των μετόχων που καταβάλλονται κατά τη σύσταση της εταιρείας για να συγκροτηθεί το αρχικό κεφάλαιο της, καθώς και μεταγενέστερα για την αύξηση του και

ii) Από τη διάθεση αποθεματικών ή αδιανέμητων καθαρών κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Για την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου - αρχικού και αυξήσεων του, εφαρμόζονται όσα ορίζονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

#### 5.1. Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου

Απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας είναι η απόδοση στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, η οποία προβλέπεται από το καταστατικό και γίνεται, είτε από τα προς διάθεση κέρδη, είτε από αποθεματικά της εταιρίας .

Με την απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου δεν θίγονται, ούτε η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, ούτε τα συμφέροντα των πιστωτών, αφού γίνεται από τα καθαρά κέρδη, τα οποία η Ανώνυμη Εταιρία θα μπορούσε διαφορετικά να τα μοιράσει στους μετόχους.

Καθώς επίσης :

i) Με την απόσβεση το κεφάλαιο παραμένει ως ποσότητα το ίδιο όπως αναγράφεται στον Ισολογισμό.

- ii) Με την απόσβεση δίνονται στους μετόχους, σε αντικατάσταση των μετοχών τους που αποσβένονται, μετοχές επικαρπίας.
- iii) Η απόσβεση για να γίνει πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρείας και τέλος
- iv) Η απόσβεση αποτελεί πάντα ένδειξη καλής πορείας της εταιρείας.

## **5.2. Οι κυριότεροι τρόποι απόσβεσης του Μετοχικού Κεφαλαίου**

- i) Όταν επιστρέφεται ολόκληρη η ονομαστική αξία σε ορισμένο αριθμό μετοχών, π.χ με κλήρωση.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (Από κέρδη της εταιρίας)**

Έστω ότι υφίσταται Α.Ε με 50.000.000 € Μετοχικό Κεφάλαιο διαιρεμένο σε 50.000 μετοχές των 1000€ η καθεμία. Με κλήρωση αποφασίζει να αποσβέσει 5.000 μετοχές, από τα καθαρά κέρδη της χρήσης. Στην θέση τους εκδίδει 5000 μετοχές επικαρπίας που τις μοιράζει στους μετόχους, σε αντικατάσταση αυτών που αποσβέστηκαν .

Θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές:

Με το ποσό της αποσβέσεως του μετοχικού κεφαλαίου, που αποφασίζεται νομότυπα, χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 «κέρδη προς διάθεση», με πίστωση του λογαριασμού 53.16 «Μέτοχοι - Αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μείωσης του κεφαλαίου». Ο λογαριασμός 53.16 εξισώνεται με την καταβολή στους μετόχους των σχετικών ποσών.

	//	
88ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		5.000.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		5.000.000
53.16 Μέτοχοι –Αξία μετοχών τους προς απόσβεση μετοχ.κεφαλ.		
Κλήρωση 5000 μετοχών για απόσβεση από τα κέρδη.		
	//	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		5.000.000
53.16 Μέτοχοι –Αξία μετοχών τους προς απόδοση, λόγω μείωσ. του κεφαλ.		
38ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.000.000
38.00Ταμείο		
Καταβολή της ονομαστικής αξίας των 5000 μετόχων		
	//	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ		5.000.000
40.00Καταβ/νο Μ.Κ κοιν.μετοχ.		
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ		5.000.000
40.04 Κοινό Μετοχ.Κεφάλ.Αποσβ/νο Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου		
	//	
04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ.ΠΛΗΡ.ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ		5.000.000
04.XX Μετοχές επικαρπίας		
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		5.000.000
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
08.XX Κομιστές μετοχών επικαρπίας		
Έκδοση 5000 μετχ. Επικαρπίας για αντικατ/ση των 5000 κοινών		
	//	

Σε περίπτωση που η απόσβεση ή μέρος αυτής γίνεται με χρησιμοποίηση αποθεματικών, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται προηγούμενα από τους οικείους υπολογαριασμούς του 41 στο λογαριασμό 88.07 «Λογαριασμός Αποθεματικών προς Διάθεση».

Με το ποσό της αποσβέσεως χρεώνεται ο λογαριασμός 40.00 ή 40.01 κατά περίπτωση, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 40.04 «κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο» ή 40.05 «Προνομιούχο Μετοχικό Κεφάλαιο Αποσβεσμένο».

Οι μετοχές επικαρπίας, που εκδίδονται σε αντικατάσταση των μετοχών που ακυρώνονται, καταχωρούνται σε λογαριασμούς τάξεως (λογ. 04 και 08).και παρέχουν όλα τα δικαιώματα των κοινών μετοχών, εκτός βέβαια από το δικαίωμα να πάρουν κατά την διάλυση και εκκαθάριση της εταιρίας την ονομαστική αξία των μετοχών.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ** (από σχηματισθέν αποθεματικό)

Παίρνουμε τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος.

<hr/>	
41 ΑΠΟΘ/ΚΑ – ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	50.000.000
41.04 Ειδικά αποθεματικά	
41.04.XX Ειδικά αποθεματικό για απόσβεση Μ.Κ	
88 ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	50.000.000
88.07 Λογ/μος Αποθ/κών προς διάθεση	
Χρησιμοποίηση ειδικού αποθεματικού για απόσβεση του Μ.Κ	
<hr/>	

88ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	50.000.000
88. 07 Λογ/μος Αποθ/κών προς Διάθεση	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	50.000.000
53.16 Μέτοχοι –Αξία μετοχών τους προς απόσβεση, λόγο μείωσης του κεφ. Μεταφορά λογαριασμού	
	//
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	50.000.000
53.16 Μέτοχοι –Αξία μετοχών τους προς απόσβεση, λόγω μείωσης του κεφαλαίου	
38ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	50.000.000
38.00Ταμείο	
Καταβολή της αξίας στους μετόχους	
	//
40ΚΕΦΑΛΑΙΑ	50.000.000
40.00Καταβ/νο Μ.Κ κοινών μετοχών.	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	50.000.000
40.04 Κοινό Μετ/κό .Κεφάλ.Αποσβ/νο	
Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου	
	//
04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	5000
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ	
04.XX Μετοχές επικαρπίας	
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	5000
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ	
08.XX Κομιστές Μετοχών επικαρπίας	
Έκδοση και διάθεση των 5000 μετοχών Επικαρπίας.	
	//

**ii)** Επιστροφή σε όλους τους μετόχους ένα μέρος (τμήματος) της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών τους.

Στην περίπτωση αυτή οι λογιστικές εγγραφές είναι η ίδιες με το προηγούμενο παράδειγμα, είτε γίνεται η επιστροφή από τα κέρδη χρήσης, είτε από αποθεματικό, όμως δεν εκδίδονται μετοχές επικαρπίας.

**iii)** Άλλος τρόπος απόσβεση του Μ.Κ είναι με εξαγορά μετοχών.

Είναι ο προσφιλέστερος τρόπος απόσβεσης Μ.Κ στις Α.Ε, διότι οι εξαγορασμένες μετοχές (κυρίως στο Χρηματιστήριο), δεν αντικαθίστανται με μετοχές επικαρπίας, και συνήθως η εξαγορά γίνεται σε τιμή κατώτερη της ονομαστικής αξίας, οπότε η εταιρεία πραγματοποιεί κέρδη.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

---

### ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΚΑΙ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ





## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΚΑΙ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Περ	Υπ	Υπ	Περιγραφή Παγίων	Κατ	Ανωτ
Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:					
α)			Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, σανατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικώς	5%	8%
β)			Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία	3%	6%
γ)			Για οικοδομές ή τμήματα αυτών, που χρησιμοποιούνται ως μπαγκαλόους ή κάμπινγκς και είναι κατασκευασμένες από ξύλο, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, που επίσης είναι κατασκευασμένες από ξύλο	8%	12%
δ)			Για τις ίδιες οικοδομές ή τμήματα αυτών και τις συναφείς εγκαταστάσεις τους, που είναι κατασκευασμένες από τσιμέντο	5%	8%
ε)			Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις	3%	5%
στ)			Για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κ.λ.π.) που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε χρήση	8%	12%
ζ)			Για βιομηχανοστάσια, όπως αυτά νοούνται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα παραρτήματα και παρακολουθήματά τους, καθώς και τις αποθήκες που είναι συνεχόμενες με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών ή την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων	5%	8%
η)			Για οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα (αποθήκες καπνών ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων) και ως ξηραντήρια καπνού	5%	8%
θ)			Για οικοδομήματα αεροδρομίων που χρησιμοποιούνται ως αεροσταθμοί επιβατών	2%	4%
			Για οδικά δίκτυα εντός χώρου εργοστασίων ή χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού	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).		
			Από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου αναγνωριζόμενης απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) ή πέντε τοις εκατό (5%) επί του ακαθάριστου εισοδήματος		
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:					
α)			<b>Για ατμοηλεκτρικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:</b>		
	αα)		Για λιγνιτικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (ΜΑΖΟΥΤ) και μονάδες φυσικού αερίου	4%	5%
	β)		Για αέριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΗΖΕΛ)	5%	7%
γ)			<b>Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου:</b>		
	αα)		Για μονάδες ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΗΖΕΛ)	4%	7%
	ββ)		Για μονάδες φυσικού αερίου	6%	7%
δ)			Για νηζελοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας	5%	6%
ε)			<b>Για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:</b>		

	αα)	Για φράγματα	2%	
	ββ)	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις	3%	4%
<b>στ)</b>		<b>Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας εναλλακτικών μορφών:</b>		
	αα)	Για αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και γεωθερμικές μονάδες	5%	7%
<b>ζ)</b>		Για σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΣΗΘ)	5%	7%
<b>η)</b>		<b>Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας:</b>		
	αα)	Για γραμμές μεταφοράς	3%	4%
	ββ)	Για υποσταθμούς μεταφοράς	4%	5%
	γγ)	Για εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων	10%	12%
	δδ)	Για συστήματα τηλεπλοπτείας-τηλεχειρισμών	18%	20%
<b>θ)</b>		<b>Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας:</b>		
	αα)	Για δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης	5%	6%
	ββ)	Για δίκτυα διανομής μέσης τάσης	4%	5%
	γγ)	Για υποσταθμούς διανομής μέσης τάσης - χαμηλής τάσης	5%	6%
	δδ)	Για υποσταθμούς διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης	4%	6%
	εε)	Για κέντρα διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης	4%	6%
	στστ)	Για καλώδια μεταφοράς δεδομένων	7%	8%
	ζζ)	Για συστήματα τηλεπλοπτείας - τηλεχειρισμών	18%	20%
<b>ι)</b>		Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, γενικά	10%	12%
<b>ία)</b>		Για ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ορυκτές ύλες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας	8%	10%
<b>ιβ)</b>		<b>Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων:</b>		
	αα)	Για ηλεκτροκίνητο εκσκαπτικό εξοπλισμό (εκσκαφείς - αποθέτες - ταινιόδρομοι)	5%	6%
	ββ)	Για τεχνικά έργα υποδομής και υποστήριξης	6%	7%
	γγ)	Για χωματοουργικά μηχανήματα και οχήματα κατώτερος	14%	16%
	δδ)	Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης	10%	12%

Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

<b>α)</b>		Για ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις	15%	20%
<b>β)</b>		Για εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων)	11%	15%
<b>γ)</b>		Για τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX) εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις	15%	20%
<b>δ)</b>		Για υπόγεια και υποβρύχια καλώδια - σωληνώσεις (συμβατικά και οπτικών ινών)	4%	7%
<b>ε)</b>		Για καλώδια σωληνώσεων οπτικών ινών	5%	8%
<b>στ)</b>		Για εναέρια ενσύρματα δίκτυα	8%	12%
		Για εναέρια ασύρματα δίκτυα	5%	8%
<b>ζ)</b>		Για κύριες τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις - συσκευές και θαλάμους	11%	15%
<b>η)</b>		Για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις	8,5%	12,5%
<b>θ)</b>		Για καλωδιακά πλοία	3%	5%

Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοηλεκτρικών σταθμών οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

<b>α)</b>		Για κάμερες και παρελκόμενα, βίντεο και παρελκόμενα, καθώς και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων	15%	20%
<b>β)</b>		Για κέντρα εκπομπής - αναμεταδότες (πομποί - αναμεταδότες και παρελκόμενα, πυλώνες - ιστοί και παρελκόμενα, καθώς και κεραιές εκπομπής - λήψης και παρελκόμενα)	7%	10%
<b>γ)</b>		Για λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοηλεκτρικών σταθμών	11%	15%

Για τα έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιπλημμυρικών έργων, έργων αντιρρύπανσης και κέντρων επεξεργασίας λυμάτων, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

<b>α)</b>	<b>Για έργα δικτύων ύδρευσης:</b>		
αα)	Για φράγματα	1%	
ββ)	Για διυλιστήρια	1%	2%
γγ)	Για υδραγωγεία	1,5%	2,5%
δδ)	Για κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς	2%	3%
εε)	Για δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς	2,5%	3,5%
στστ)	Για δίκτυα διανομής, καθώς και εξωτερικά και εσωτερικά αντλιοστάσια	7%	10%
ζζ)	Για δεξαμενές	1%	2%
<b>β)</b>	<b>Για έργα δικτύων αποχέτευσης:</b>		
αα)	Για έργα βαρείας υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες	1%	2%
ββ)	Για δευτερεύοντες αγωγούς	1,5%	2,5%
γγ)	Για εξωτερικές διακλαδώσεις	2%	4%
δδ)	Για ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις	7%	10%
<b>γ)</b>	<b>Για αντιπλημμυρικά έργα:</b>		
αα)	Για διευθετήσεις ρεμάτων	1%	
ββ)	Για συλλεκτήρες ομβρίων υδάτων	1%	2%
γγ)	Για δίκτυα ομβρίων υδάτων	1,5%	2,5%
δδ)	Για φρεάτια υδροσυλλογής	2%	4%
<b>δ)</b>	<b>Για έργα αντιρρύπανσης και κέντρα επεξεργασίας λυμάτων:</b>		
αα)	Για ερευνητικά κέντρα λυμάτων και κέντρα λυμάτων	3%	5%

Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α)	Για κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης	7%	10%
β)	Για σιγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες	8%	12%

Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α)	Για αντλίες και εξοπλισμό αυτών (των πρατηρίων)	8%	12%
β)	Για αεροσυμπιεστές και γρασσαδόρους	11%	15%

Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κ.λ.π. οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α)	Για δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρελιών κ.λ.π.)	24%	30%
β)	Για χαλύβδινες φιάλες υγραερίου	11%	15%
γ)	Για δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα	7%	10%
δ)	Για μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων	3%	5%

Για τα ψυκτικά μηχανήματα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α)	Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγείο διατήρησης τροφίμων κ.λ.π.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες κ.λ.π..) στους χώρους παραγωγής	8%	12%
β)	Για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων	15%	20%
	Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα	11%	15%
	Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών)	11%	15%

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%
	Για τις μήτρες (καλούπια) που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής	11%	15%
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 φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου	2%	4%
β)	Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα	4,5%	6,5%
γ)	Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες	3%	5%
Για τα μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:			
α)	Για αγωγούς μεταφοράς και διανομής φυσικού αερίου χαλύβδινους ή πολυαιθυλαινίου και τις εγκαταστάσεις τους, δεξαμενές υγροποιημένου φυσικού αερίου από σκυρόδεμα και ειδικό μέταλλο και υπόγειες αποθήκες φυσικού αερίου	1,5%	2,5%
β)	Για μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης καθοδικής προστασίας αγωγών φυσικού αερίου	4%	7%
γ)	Για σταθμούς μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμούς συμπίεσης κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).	2%	4%
δ)	Για κρυογενικές εγκαταστάσεις αεριοποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους	1,5%	2,5%
Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:			
α)	Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων	15%	20%
β)	Των λοιπών επιχειρήσεων	11%	15%
Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό δεν δικαιούνται να διενεργήσουν τις κατά τα άρ. 3, 4 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.			
	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.	15%	20%
	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.	27%	33%
	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	7%	10%
	Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο	4%	7%
	Για έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ιδίων επιχειρήσεων	7%	10%
	Για τους σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιχειρήσεων του άρθρου αυτού	11%	15%

	<p>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).</p> <p>Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων.</p>		
Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:			
α)	Για λιμένες, αποβάθρες, ορμητήρια και προβλήτες	7%	10%
β)	Για έργα ελάφρυνσης πρανών	11%	16%
γ)	Για ρυμούλκες, βυθοκόρους, πλωτούς γερανούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορητήγιδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία	8%	12%
δ)	Για μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα και πλωτές δεξαμενές	5%	8%
ε)	Για ναυπηγικές κλίνες	7%	10%
στ)	Για σχέδια ναυπήγησης πλοίων	27%	33%
Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημόσιων και ιδιωτικών έργων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:			
α)	Για ξυλεία η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα	24%	30%
β)	Για μεταλλικά ικριώματα	7%	10%
γ)	Για προωθητήρες γαιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλικά μηχανήματα, γεωτρύπανα, αναβατόρια, μηχανικά φυτάρια, αυτοκινούμενους αποξεστήρες, θραυστήρες, τριβείς, σιλοκόσκινα, δονητές και αναμικτήρες σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κ.λπ.	11%	15%
	Για τις εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων	11%	16%
	Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο του άρθρου αυτού δεν δικαιούνται να διενεργούν τις κατά τα άρθρα 3, 4, 7 παράγραφος 1 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.		
Για τις εγκαταστάσεις αεροδρομίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:			
α)	Για αεροδιάδρομους, γέφυρες διέλευσης αεροσκαφών, χώρους πίστας αεροδρομίου για στάθμευση αεροσκαφών, γέφυρες επιβίβασης επιβατών, σύστημα τροφοδοσίας επτεξεργασμένου αέρα και ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης αποσκευών	2%	4%
β)	Για υπόγειο σύστημα παροχής ρεύματος 400 HZ στα αεροσκάφη	7%	10%
γ)	<b>Για οπτικά αεροβοηθήματα:</b>		
αα)	Για εργασίες κατασκευής	2%	4%
ββ)	Για εξοπλισμό	3%	5%
δ)	Για τηλεπικοινωνιακά συστήματα	2%	4%
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)	Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές, οδοντωτές σβάρνες, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα, δισκοσβάρνες, χορτοαναδευτές, χορτοσωρευτές, σπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών για αποθήκευση (στάσιμες), μηχανές άλεσης τροφών, ρυμούλκες, θεριστικές μηχανές, αυτοδετικές, χαρτοσυλλεκτοδεματικές, πατατοσυλλεκτικές και θεριζοαλωνιστικές μηχανές, φορτωτικές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος και συλλεκτικές αραβόσιτου μηχανές, φρέζες, τευλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα	8%	12%
β)	Για λιπάσματα διανομείς και φεκαστήρες	10%	14%
γ)	Για λοιπά μηχανήματα	7%	10%

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 ραδιοηλεκτρονικών σταθμών ορίζονται ως ακολούθως:

<b>α)</b>	<b>Για τις κινηματογραφικές ταινίες:</b> για το πρώτο έτος εκμετάλλευσής τους για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσής τους για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους για το τέταρτο έτος εκμετάλλευσής τους  Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσής της ταινίας στο οικείο διαχειριστικό έτος, με τον περιορισμό ότι αυτή δεν μπορεί να υπερβεί κατά το πρώτο έτος τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση της ταινίας. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ώστε για τα πρώτα δύο (2) έτη η συνολική απόσβεση να ανέρχεται στο ογδόντα έξι τοις εκατό (75% + 11% = 86%) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των κατώτερων συντελεστών ή στο ενενήντα δύο τοις εκατό (80% + 12% = 92%) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των ανώτερων συντελεστών.	75% 11% 7% 7%	80% 12% 8%
<b>β)</b>	<b>Για τις βιντεοταινίες - D.V.D.:</b> για το έτος κτήσης για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσής τους για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους  Οι τηλεταινίες, τηλεσειρές, μουσικές εκπομπές, εορταστικές εκπομπές, κινούμενα σχέδια, τηλεπαιχνίδια, ψυχαγωγικές εκπομπές, εκπομπές λόγου, αθλητικές και ποικίλου περιεχομένου αναλόγως του χρόνου εκμετάλλευσής τους αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920, αν η εκμετάλλευσή τους διαρκεί ένα έτος ή περισσότερα του ενός αντίστοιχα.	65% 25% 10%	70% 30%
<b>γ)</b>	Οι τηλεταινίες, τηλεσειρές, μουσικές εκπομπές, εορταστικές εκπομπές, κινούμενα σχέδια, τηλεπαιχνίδια, ψυχαγωγικές εκπομπές, εκπομπές λόγου, αθλητικές και ποικίλου περιεχομένου αναλόγως του χρόνου εκμετάλλευσής τους αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920, αν η εκμετάλλευσή τους διαρκεί ένα έτος ή περισσότερα του ενός αντίστοιχα.		
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:			
<b>α)</b>	Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων	15%	20%
<b>β)</b>	Για φορτηγά αυτοκίνητα	15%	20%
<b>γ)</b>	Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:		
<b>αα)</b>	Εκπαιδευτηρίων	11%	15%
<b>ββ)</b>	Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσικλετών)	19%	25%
<b>γγ)</b>	Λοιπών επιχειρήσεων	11%	15%
<b>δ)</b>	Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα	11%	15%
<b>ε)</b>	Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, εξαιρουμένων εκείνων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 4	19%	25%
<b>στ)</b>	Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου	11%	15%
<b>ζ)</b>	Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό	3%	5%
<b>η)</b>	Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων	8%	12%
Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:			
<b>α)</b>	Για καινούργια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα	4%	6%
<b>β)</b>	Για μεταχειρισμένα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα, πλέον ένα τοις εκατό (1%) για κάθε έτος το οποίο παρήλθε από το επόμενο έτος της κατασκευής μέχρι το έτος της απόκτησης.	4%	6%

Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων:			
	για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία	15%	20%
	ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος	7%	10%
	ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους	3%	5%
	Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως και 3 αυτού του άρθρου δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές από διατάξεις ειδικών νόμων.		
	Για ειδη εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λ.π.) των σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης	24%	30%
	Για ειδη εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λ.π.) των λοιπών επιχειρήσεων	15%	20%
	Για τα ειδη 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	15%	20%
	Αν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης	29%	35%
	Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς	24%	30%
	Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης	34%	40%
	Για λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών	24%	30%
	Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.		
	Για ειδη υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων και κλινικών, στις περιπτώσεις που αυτά θεωρούνται εγκαταστάσεις των παραπάνω επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων	15%	20%
	Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων	15%	20%
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 σκευή κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).	15%	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%). Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία. (Η παράγραφος αυτή προστέθηκε με τον 3522/2006 Αρθ. 4 παρ. 9)	24%	30%
γ)	<b>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:</b>		
αα)	Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου	2%	4%
ββ)	Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα	4,5%	6,5%
γγ)	Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες	3%	5%
δ)	Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα	100%	

<p>Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του παρόντος ως μηχανήματα και λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής θεωρούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στις ακόλουθες διατάξεις του παρόντος:</p>			
α)	στις παραγράφους 1 (εκτός της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης ε', των περιπτώσεων ι' και ια' κοινών υποπεριπτώσεων ββ' και δδ' της περίπτωσης ιβ'), 5, 7 (εκτός των περιπτώσεων α' και β'), 8 (εκτός της περίπτωσης β'), 9, 11, 12 και 14 (εκτός των περιπτώσεων α' και β') του άρθρου 4.		
β)	Στην περίπτωση β' της παραγράφου 15 του άρθρου 4, με την προϋπόθεση ότι αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία και		
γ)	στην παράγραφο 4 του άρθρου 6.		
	Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο οι κατώτεροι ή ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο από τις διατάξεις του παρόντος πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή τρία (3).		
	Οι κατά την προηγούμενη παράγραφο προκύπτοντες συντελεστές αποσβέσεων της φθίνουσας μεθόδου υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου.		
	Κατά τη διαχειριστική περίοδο που η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχείριση, είναι μικρότερη από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεσθεί σε αυτή τη διαχείριση.		



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

Βιβλιογραφία της οποίας απαιτείται προηγουμένως μελέτη για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας :

- 1)ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΞΕΡΩ Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος  
Μέλος του εθνικού συμβουλίου Λογιστικής Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ
- 2)ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΙΙ Νικόλαος Σ.Πομόνης (2<sup>η</sup> Εκδοση)  
Εκδόσεις Σταμούλη - Αθήνα 2003
- 3)ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
Αριστοτέλης Κοντάκος – Κώστας Μαργαρόνεις –Αντώνεις Ζαρίφης
- 4)ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΑΠΟ ΤΟ Α.ΤΕΙ Πατρών  
Γ .Σωτηρόπουλος
- 5)Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ  
Νικόλαος Σ.Πομόνης Εκδόσεις ΑΘ. Σταμούλη - Αθήνα 2004
- 6)ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ  
Νικόλαος Σ.Πομόνης (2<sup>η</sup> Εκδοση) Εκδόσεις ΑΘ. Σταμούλη - Αθήνα 2002
- 7)Η Ομάδα 9 του ΕΓΛΣσε μηνιέα και ετήσια βάση  
Μηνιαία απόσβεση και μηνιαίοι Ισολογισμοί.  
Εμμανουήλ Ι. Σακέλης Εκδόσεις Βρύκουσ Ο.Ε 1997

8 ) ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

Εμμανουήλ Ι. Σακέλης

9) ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΧΡΗΣΤΟΥ ΒΑΣ.ΝΑΟΥΜ - Καθηγητή του Πανεπιστημίου Πειραιώς

Β Έκδοση Αθήνα 1994

Εκτός από τις παραπάνω βιβλιογραφίες , απαραίτητη ήταν και η ανάγνωση των παρακάτω ιστοσελίδων.

INTERNET- GOOGLE

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[In.gr](http://In.gr)

<http://www.ee.teihal.gr/labs/pkoukos/Documentation/aposveseis.pdf>

<http://www.union.gr/content/view/39/60/lang,el/>