

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Θ Ε Μ Α : " Η Λογιστική και η Φορολογική  
αντιμετώπιση των αποσβέσεων "

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : ΒΑΝΕΣΑ ΜΗΛΙΑ



ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΣ ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ

ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

ΘΕΟΔΩΡΟΠΟΥΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	1729
----------------------	------



## Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

1. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ .....	1
1.1 Περιπτώσεις στις οποίες χρησιμοποιείται ο όρος απόσβεση .....	1
1.2 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι διακρίσεις τους .....	2
1.3 Έννοια και σκοπός των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων .....	3-6
1.4 Δεκτικά αποσβέσεως πάγια στοιχεία .....	7
2. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΟΥΝ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	8
2.1 Φυσικοί παράγοντες .....	9
2.2 Οικονομικοί παράγοντες .....	10
3. ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	11-13
4. ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ .....	14-15
5. ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΙΜΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	16
6. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ .....	17-19
7. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	20
7.1 Άμεσος τρόπος .....	20-21
7.2 Έμμεσος τρόπος .....	22
7.3 Τροπή έμμεσης απόσβεσης σε άμεση και αντίστροφα .....	23-26
8. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	27
8.1 Σταθερή μέθοδος .....	27-30
8.2 Φθίνουσα μέθοδος .....	31-36
8.3 Αύξουσα μέθοδος .....	36-41
8.4 Λειτουργική μέθοδος .....	42-45
9. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	46
9.1 Απόσβεση των προσθηκών και επεκτάσεων .....	46
9.2 Απόσβεση των δαπανών βελτιώσεων .....	47-48

10.	ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ .....	49-51
11.	ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ .....	52
11.1	Έννοια και διακρίσεις των αποσβέσεων από φορολο- γική άποψη .....	52
11.2	Βασικές αρχές που διέπουν τις τακτικές αποσβέσεις .....	53-62
11.3	Πρόσθετες αποσβέσεις .....	63-72
12.	ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	71
13.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.ΓΛ.Σ. ....	72-76
14.	ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ .....	77
14.1	Κριτική των τακτικών αποσβέσεων .....	77-78
14.2	Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκειται στην από οικονο- μικολογιστική άποψη έννοια των αποσβέσεων .....	79-80
14.3	Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκειται στις διατάξεις του νόμου 2190/1920 .....	81-82
14.4	Αδυναμία του συστήματος αποσβέσεων που προβλέπεται από το Ε.ΓΛ.Σ. ....	83
15.	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΥΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ .....	84-85
16.	ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ .....	86-87

## 1. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ

### 1.1 Περιπτώσεις στις οποίες χρησιμοποιείται ο όρος απόσβεση.

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

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

Αναλυτικότερα θα αναφερθούμε στις περιπτώσεις (α) και (β),

## 1.2 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι διακρίσεις τους.

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

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 χρόνο. Πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία, που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή την πώληση άλλων οικονομικών αγαθών ή υπηρεσιών.

Ετσι, ο χαρακτηρισμός ενός περιουσιακού στοιχείου σαν πάγιο ή κυκλοφοριακό δεν εξαρτάται από τη 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 είναι στοιχείο κυκλοφοριακό (εμπόρευμα).

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε :

- ενσώματα , όπως π.χ. τα κτίρια, τα βιομηχανοστάσια, τα μηχανήματα, έπιπλα και σκεύη κ.λ.π.
- ασώματα , όπως π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως κ.λ.π.

### 1.3 Έννοια και σκοπός των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων

---

#### A. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

---

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα πάγια 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 στη βαθμιαία φθορά τους ( χρονική ή λειτουργική ) ή την οικονομική απαξίωση ή την ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητά τους, για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης καλείται απόσβεση.

Επειδή οι φθορές αυτές συνεπάγονται την ακρήστευση 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 ακρήστευση των παγίων στοιχείων είναι δυνατόν να οδηγήσει στη διακοπή της παραγωγικής δράσεως της επιχείρησης, εφόσον αυτή δεν μπορέσει να τα αντικαταστήσει, τη στιγμή της ακρηστεύσεώς τους.

Για το λόγο αυτό, κρίνεται αναγκαία η εφαρμογή ενός μηχανισμού, με τον οποίο η επιχείρηση θα μπορεί να αντλεί τα απαιτούμενα κεφάλαια, για

την αγορά καινούργιων παγίων στοιχείων, σε αντικατάσταση των ακρηστευομένων, ώστε να μη παρακωλύεται η παραγωγική της δράση.

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

Η κράτηση αυτή, στην πράξη, συντελείται με την ενσωμάτωση του σχετικού ποσού της ετήσιας μείωσης (αποσβέσεως) των παγίων στοιχείων στο κόστος των παραγομένων προϊόντων.

Η κράτηση, σαν αναγκαία θυσία της παραγωγικής διαδικασίας, αποτελεί παραγωγική δαπάνη, όπως ακριβώς και η αξία των αναλισκομένων πρώτων υλών, ημερομισθίων κ.λ.π. και 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 στη λογιστική ο όρος α π ό σ β ε σ η σημαίνει :

" την απεικόνιση, με λογιστικές εγγραφές, της μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων, εξαιτίας λειτουργικών ή χρονικών φθορών ή της απαξιώσεώς τους ή της ιδιωτικοοικονομικής ακαταλληλότητάς τους να εξυπηρετήσουν τους σκοπούς της επιχειρήσεως, καθώς και τη διαδικασία της ενσωματώσεως της μείωσης αυτής στο κόστος παραγωγής των προϊόντων."

Η διενέργεια εγγραφών, στα βιβλία της επιχειρήσεως, για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, αποβλέπει, όχι μόνο, στο σχηματισμό των αναγ-



καίων χρηματικών ποσών, για τη διατήρηση του κεφαλαίου (αντικατάσταση των ακρηστευομένων παγίων στοιχείων με καινούργια), αλλά και στη σωστότερη απεικόνιση της περιουσίας και των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως, από τον "Ισολογισμό" και το λογ/σμό "Αποτελέσματα Χρήσεως", αντίστοιχα.

B. Ασώματα (αύλα) πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Τα ασώματα (αύλα) περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή 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 Νόμο, ή σύμβαση (Διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, μισθωτικά δικαιώματα, κ.λ.π.), ενώ άλλα δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό και διαρκούν όσο και η επιχείρηση (Εμπορική επωνυμία, σήματα, μυστικές μεθόδους, έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως κ.λ.π.).

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

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

- Κατά το χρόνο της κτήσεώς τους να προβλέπεται γι'αυτά περιορισμένος χρόνος ωφελιμότητάς τους, οπότε πρέπει να αποσβένονται μέσα στο χρονικό αυτό διάστημα.

- Μετά την κτήση τους να προκύψουν λόγοι, που να περιορίζουν το χρόνο της ωφελιμότητάς τους, οπότε και πάλι πρέπει να αποσβένονται μέσα στο προβλεπόμενο χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους.

- Μετά την κτήση τους να ακρηστευθούν, οπότε πρέπει να αποσβένονται για μια φορά.

Όπως είναι φυσικό, η δαπάνη για την απόκτηση των ασωμάτων παγίων στοιχείων, ωφελεί την επιχείρηση, για περισσότερες από μία χρήσεις και γι' αυτό κρίνεται σωστό να επιβαρυνθούν όλες με ανάλογο τμήμα της δαπάνης (απόσβεση). Η επιβάρυνση αυτή των διαδοχικών χρήσεων πετυχαίνεται με τη διενέργεια, στα βιβλία της επιχείρησης, λογιστικών εγγραφών αποσβέσεων, με τις οποίες :

- α) Εμφανίζεται η μείωση της αξίας των ασωμάτων παγίων στοιχείων και
- β) πετυχαίνεται η παρακράτηση, από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως, ποσού ίσου με την ετήσια μείωση της αξίας των ασωμάτων παγίων στοιχείων, έτσι ώστε να σχηματισθούν τα αναγκαία ποσά, για να μη μειωθεί το κεφάλαιο της επιχείρησης.

1.4 Δεκτικά αποσβέσεως πάγια στοιχεία : Κατά κανόνα τα πάγια στοιχεία (ενσώματα, ασώματα) της επιχειρήσεως υπόκεινται σε απόσβεση, με βασική εξαίρεση τα οικοδ/σιμα οικόπεδα, επειδή δεν παθαίνουν ούτε λειτουργική ούτε χρονική φθορά.

2. Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.

---

Όπως είναι γνωστό, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τόσο τα ενσώματα (π.χ. κτίρια, μηχανήματα, εγκαταστάσεις κ.τ.λ.) όσο και τα ασώματα-άυλα (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, τεχνικές γνώσεις παραγωγής κ.τ.λ) υπόκεινται με την πάροδο του χρόνου σε μείωση της αξίας τους και συνεπώς, έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Οι παράγοντες που προκαλούν τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων διακρίνονται σε φυσικούς και σε οικονομικούς.

## 2.1 Φυσικοί παράγοντες (Physical Factors).

Συνήθης λειτουργική φθορά (ordinary wear and tear), στην οποία υπόκεινται τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται θετικά από την ένταση της λειτουργίας και αρνητικά από τη συντήρηση των στοιχείων. Αλλά και η ακρηστεία είναι δυνατό να προκαλεί μείωση της αξίας ορισμένων παγίων στοιχείων, όπως λ.χ. ορισμένα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία που παραμένουν στο ύπαιθρο φθείρονται γρηγορότερα από την ακρηστία παρά από τη χρήση.

Ασυνήθης λειτουργική φθορά ( anusual damage ) που προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα, λόγω κακών συνθηκών λειτουργίας, ή πλημμελούς συντηρήσεως αυτών. Μολονότι οι περισσότερες από τις ζημιές αυτές επισκευάζονται, όμως κατά κανόνα προξενούν μείωση της χρησιμότητας των μηχανημάτων.

Χρονική φθορά, που επέρχεται με μόνη την πάροδο του χρόνου και η οποία ποικίλλει από στοιχείο σε στοιχείο. Στην αγροτική οικονομία, λ.χ. το έμψυχο υποστατικό ( ζώα έλξεως ή αναπαραγωγής ) και τα δέντρα γηράσκουν, ανεξάρτητα από τα λοιπά αίτια, και με μόνη την πάροδο του χρόνου.

## 2.2 Οικονομικοί παράγοντες (Functional Factors).

Ιδιωτικοοικονομικοί. Οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις γίνονται ακατάλληλες για χρησιμοποίηση, εξαιτίας γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια την επιχείρηση, όπως λ.χ. όταν το εργοστάσιο μεταφέρεται σε άλλη θέση, όταν γίνεται μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου και διασπάται η μέχρι σήμερα παραγωγική αρμονία και γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν, οπότε τα μηχανήματα αυτά κρίνονται ανεπαρκή, ή όταν αντικαταστάθηκε η χρησιμοποιούμενη πρώτη ή καύσιμη ύλη κ.λ.π.

Κοινωνικοοικονομικοί παράγοντες. Τα πάγια στοιχεία, κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη οικονομική απαξίωση ( *obsolescence* ), που σημαίνει ακρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων. Η συνεχής επιστημονική και τεχνική πρόοδος ρίχνει καθημερινά στην αγορά μηχανήματα οικονομικότερης λειτουργίας, που εκδηλώνεται γενικά με την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή με τη βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος. Η απαξίωση είναι δυνατό να προέρχεται ακόμη και από την αλλαγή της μόδας, εξαιτίας της οποίας το παραγόμενο προϊόν έπαυσε να ζητείται από την αγορά.

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

### 3. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λ/σμών των παγίων στοιχείων ( λ/σμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λ.π. βαθμού ). Δηλαδή, το μητρώο αυτό τηρείται εσωλογιστικά και αποτελεί την τελευταία βαθμίδα των λογ/σμών 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 το είδος του παγίου ( ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία ).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λ/σμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται .
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρήση του, η λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε ανδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ'αυτό (π.χ. είδος βάρου, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λ/σμού αποσβέσεων.
- Οι λογιστικές 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 του ζωής

(π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

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

Επισημαίνεται ότι η θεώρηση του μητρώου από την Οικον.Εφορία απαλλάσσει την οικον. μονάδα από την υποχρέωση της αναλυτικής καταχώρησης των πάγιων στοιχείων στην απογραφή τέλους χρήσεως.

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

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

##### ΑΣΚΗΣΗ

Η "ΑΡΓΩ" Α.Ε. την 1/2/89 αγόρασε εκτυπωτικό μηχάνημα αξίας 2.700.000 δρχ. με μετρητά, με το υπαριθμό 364 τιμολόγιο. Στις 30/4/93 πούλησε την πιο πάνω μηχανή με μετρητά 1.568.250 δρχ. με το υπαριθμό 100 τιμολόγιο. Πλήρωσε στον Νικολόπουλο Δημήτριο προμήθεια 120.000 δρχ. Από την πώληση αυτή προέκυψε κέρδος 468.250 δρχ.



"Εκτυπωτική

ΕΝΑΡΞΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ 1/2/86

Συντ. Απόσβεσης = 15%

Μηχανή"

ΗΜΕΡ.	ΑΙΤΙΟΛΟ- ΓΙΑ	ΑΞΙΑ + ΔΑΠΑΝΗ ΚΤΗΣΗΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ		ΔΙΑΧΙΡ. ΠΕΡΙΟ- ΔΟΣ	ΜΗ- ΝΕΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒ.	ΣΥΝ. ΑΠΟΣΒ.		ΑΝΑΠ. ΣΒΕΣ.  ΑΞΙΑ
		ΧΡΕΩΣ.	ΠΙΣΤΩΣΗ				ΧΡΕΩΣ.	ΠΙΣΤΩΣ.	
1-2-89	Τιμ. Νο364	2700000		1989	8	270000		270000	24300
				1990	12	405000		675000	17550
				1991	12	405000		1080000	16200
				1992	12	405000		1485000	12150
				1993	4	135000		1620000	10800
30-4-89	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟΣΒΕΣ.		1620000				1620000		
30-4-93	Τιμ. Πωλ. No 100		1568250						
30-4-93	ΠΠΥ Νο 2	120000							
30-4-93	Προκύψαν Κέρδη	368250							
		3188250	3188250				1620000	1620000	

#### 4. Αποσβεστέα αξία.

Αποσβεστέα είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου.

Κατά το νόμο, αποσβεστέα αξία είναι η αξία κτήσεως (ή το κόστος ιδιοκτησίας) των παγίων στοιχείων, αυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.

Κατά το Ε.Γ.Α.Σ. "αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγκωτεύσεως) μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικον. μονάδα.

Το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει περαιτέρω ότι "υπολειμματική αξία, ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι ή καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του".

Σύμφωνα με τις απόψεις του IASC η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι συχνά ασήμαντη και είναι δυνατό να μην υπολογίζεται κατά τον καθορισμό της αποσβέσιμης αξίας. Αν η υπολειμματική αξία πιθανολογείται ότι θα είναι σημαντική, εκτιμάται κατά το χρόνο κτήσεως του στοιχείου ή κατά το χρόνο οποιασδήποτε αναπροσαρμογής της αξίας του, με βάση την αξία ρευστοποιήσεως, κατά το χρόνο αυτόν, παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η ωφέλιμη ζωή εξαντήλησε και η λειτουργία τους πραγματοποιήθηκε κάτω από συνθήκες παρόμοιες με αυ-

τές κάτω από τις οποίες πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το νέο περιουσιακό στοιχείο. Σε όλες τις περιπτώσεις, η μικτή υπολειμματική αξία μειώνεται κατά το υπολογιζόμενο κόστος διαθέσεως του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

## 5. Ωφέλιμη ζωή των αποσβέσιμων στοιχείων.

Κατά το Ε.ΓΛΣ, ωφέλιμη ζωή είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικον. μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικον. μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Η ωφέλιμη ζωή του αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου μπορεί λοιπόν να εκτιμηθεί σε μία από τις εξής βάσεις : (α) σε χρονικές περιόδους (έτη ή μήνες), (β) σε λειτουργικές περιόδους ή ώρες εργασίας και (γ) σε μονάδες παραγόμενων προϊόντων. Η επιλογή της κατάλληλης βάσεως εξαρτάται από τη φύση των στοιχείων και τις σημαντικότερες αιτίες που προξενούν μείωση της χρησιμότητας αυτών.

Οι τεχνικές προδιαγραφές του στοιχείου δίνουν τη φυσική ζωή αυτού. Η ωφέλιμη όμως ζωή του στοιχείου για τη συγκεκριμένη επιχείρηση επηρεάζεται και από την πολιτική της ίδιας της επιχειρήσεως (ένταση εκμεταλλεύσεως, βαθμός και συστηματικότητα συντηρήσεων και επισκευών), καθώς επίσης από τον κίνδυνο της οικονομικής απαξιώσεώς του. Έτσι, σε πολλές περιπτώσεις, η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου σε μια επιχείρηση είναι βραχύτερη της φυσικής ζωής αυτού.

Η θεωρία προτείνει διάφορες μεθόδους προσδιορισμού της ωφέλιμης ζωής των αποσβέσιμων στοιχείων, στην παράθεση των οποίων δεν προβαίνουμε γιατί δεν εξασφαλίζουν αντικειμενικότητα και η επιλογή τους δεν είναι απαλλαγμένη επιχειρησιακής σκοπιμότητας.

6. Οι αποσβέσεις σε περιόδους πληθωρισμού.

Η βάση υπολογισμού των αποσβέσεων, μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, είναι το κόστος κτήσεως. Αλλά σε περιόδους πληθωρισμού είναι προφανές ότι η αξία αντικαταστάσεως των αποσβεσίμων στοιχείων του πάγιου ενεργητικού είναι, κατά το χρόνο της αντικαταστάσεως αυτών, ουσιαστικά υπέρτερη από τις συσσωρευμένες αποσβέσεις των στοιχείων που αποσβέστηκαν και τελούν υπό αντικατάσταση, σε βαθμό που η δυναμικότητα της επιχειρήσεως με την πάροδο του χρόνου συρρικνώνεται. Γεννάται, λοιπόν, το ερώτημα μήπως οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικαταστάσεως των στοιχείων ή μήπως επιβάλλεται η συντόμευση του χρόνου αποσβέσεως αυτών, δια της εφαρμογής μιας μεθόδου επιτακνόμενης (αύξουσας) αποσβέσεως, ώστε με τη συντομότερη επένδυση των κεφαλαίων που συγκεντρώνονται με τις αποσβέσεις να εξουδετερώνεται, μέχρις ένα βαθμό, ο κίνδυνος που προαναφέραμε.

Πολλοί είναι οι οπαδοί της γνώμης ότι οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικαταστάσεως των στοιχείων. Το θέμα, ήδη από το 1947, απασχόλησε το Committee on Accounting Procedure του A.I.C.P.A. που στο Accounting Bulletin No 33 αναφέρει μεταξύ άλλων και τα εξής :

- Την ευθύνη για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων έχει η διοίκηση της επιχειρήσεως, η οποία γνωρίζει ότι οι διενεργούμενες αποσβέσεις αναφέρονται σε ιστορικές νομισματικές μονάδες.

- Η διοίκηση της επιχειρήσεως κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, των τιμών πωλήσεων, της διανομής κερδών κ.λ.π. πρέπει να λαμβάνει κατά νουν το γεγονός ότι η αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων πιθανόν να απαιτήσει ποσά μεγαλύτερα απ'εκείνα που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχειρήσεως.

- Η διοίκηση της επιχειρήσεως οφείλει κατά τη διανομή των κερδών

να σχηματίζει αποθεματικά για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων.

Τέλος, για να κλείσουμε τη θέση του A.I.C.P.A. πάνω στο προκείμενο θέμα σημειώνουμε ότι το F.A.S.B., με το Statement N33 ζητά από τις μεγάλες επιχειρήσεις ν'αποκαλύπτουν το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως των παγίων καθώς και το ετήσιο έξοδο των αποσβέσεων των παγίων, υπολογισμένο στις τιμές αντικαταστάσεώς τους.

Τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία δίνονται με υποσημειώσεις στο σώμα του ιστορικού ισολογισμού ή σε ιδιαίτερες συμπληρωματικές καταστάσεις που συνοδεύουν τις καταστάσεις του ιστορικού κόστους.

Οι παραπάνω απόψεις του Committee on Accounting Procedure και του F.A.S.B. θέτουν το θέμα, κατά τη γνώμη μας, στη σωστή βάση. Οι καταστάσεις του ιστορικού κόστους πρέπει οπωσδήποτε να καταρτίζονται με βάση τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που διέπουν τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Και σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής αυτής, αποσβεστέα αξία των πάγιων στοιχείων είναι το ιστορικό κόστος κτήσεως ή το νομότυπα αναπροσαρμοσμένο ποσό αυτής.

Η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων είναι πρόβλημα της διοικήσεως της επιχειρήσεως, που πρέπει να το λαμβάνει σοβαρά υπόψη κατά τη διανομή των πραγματοποιούμενων από την επιχείρηση κερδών. Για τη σωστή δε πληροφόρηση των αρμόδιων παραγόντων της επιχειρήσεως (διοικήσεως και μετόχων) και εφόσον οι συνθήκες το επιβάλλουν όπως προφανώς στη χώρα μας, στις καταστάσεις του ιστορικού κόστους πρέπει να δίνονται συμπληρωματικές πληροφορίες αναφορικά με το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως των παγίων και την ετήσια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων για αποσβέσεις, υπολογισμένες στις τιμές αντικαταστάσεως των πάγιων στοιχείων. Άλλωστε όπως αναπτύσσεται πιο πάνω οι αποσβέσεις στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους δεν αποσκοπούν στην αντικατάσταση των στοιχείων που αποσβένονται, αλλά στην ορθολογική κατανομή του κό-

στους κτήσεως αυτών, ανάλογα με τις παρεχόμενες απ'αυτά υπηρεσίες, σε τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η ορθολογική αντιπαράθεση εσόδων - εξόδων.

7. Λογιστική των αποσβέσεων.

---

Γενικά

Κατά κανόνα, ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται στο τέλος της χρήσεως, οπότε και καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία η σχετική εγγραφή. Με τη λογιστική εγγραφή γίνεται η απεικόνιση, στον αρμόδιο λογαριασμό, της μείωσης της αξίας του περιουσιακού στοιχείου, εξαιτίας της χρήσεως αυτού ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής απαξίωσης του. Η λογιστική εγγραφή της αποσβέσεως μπορεί να γίνει με δύο τρόπους : τον άμεσο και τον έμμεσο.

7.1 Άμεσος τρόπος.

Σύμφωνα με αυτόν, χρεώνεται ο λογαριασμός "αποσβέσεις παγίων στοιχείων" με το ποσό της αποσβέσεως και πιστώνεται ο λογαριασμός του αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα : Αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία :

α) Μηχάνημα Α αξίας 1.000.000

β) Μηχάνημα Β αξίας 600.000

και ποσοστά αποσβέσεως 15% και 10% αντίστοιχα.

---

Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	210.000
Αποσβέσεις Μηχ/των <u>210.000</u>	
Μηχανήματα	210.000
Μηχ/τα Α' 150.000	
15% x 1.000.000	
Μηχ/μα Β' <u>60.000</u>	
10% x 600.000	

---



Ο τρόπος της άμεσης αποσβέσεως σπάνια χρησιμοποιείται στην πράξη, γιατί παρουσιάζει τα εξής μειονεκτήματα :

α) Επειδή το περιουσιακό στοιχείο πιστώνεται απ'ευθείας με το ποσό των αποσβέσεων, δεν μπορούμε να γνωρίζουμε την αρχική αξία του.

β) Δεν μας επιτρέπει να γνωρίζουμε το ύψος (ποσό) των πραγματοποιηθεισών αποσβέσεων. Μπορεί, στις πρώτες χρήσεις, να μπορούμε να υπολογίσουμε το ποσό, των αποσβέσεων (πραγματοποιηθεισών), αλλά μετά αρκετά χρόνια, που ενδεχόμενα, θα έχουν μεσολαβήσει αγορές ή και πωλήσεις παγίων στοιχείων, θα είναι πάρα πολύ δύσκολο.

7.2. Έμμεσος τρόπος.

Σύμφωνα με τον τρόπο αυτό χρεώνεται ο λογ/σμός "αποσβέσεις" με το ποσό της αποσβέσεως (όπως δηλ. και στον άμεσο) και πιστώνεται ο αντι-  
θετος λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα : Αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία :

α) Κτίριο Α' αξίας δρχ. 1.000.000

β) Κτίριο Β' αξίας δρχ. 2.000.000

και συντελεστές αποσβέσεων 5% και 8% αντίστοιχα.

Απόσβέσεις παγίων στοιχείων		210.000
Αποσβέσεις κτιρίων	<u>210.000</u>	
Αποσβεσθέντα κτίρια		210.000
Αποσβεσθέν κτίριο Α'	50.000	
1.000.000 x 5%		
Αποσβεσθέν κτίριο Β'	<u>160.000</u>	
2.000.000 x 8%		

Στην πράξη, χρησιμοποιείται, κυρίως ο έμμεσος τρόπος (αυτόν επιβάλλει εξάλλου ο Κ.Φ.Σ.), γιατί δεν πιστώνεται απ'ευθείας ο λογαριασμός του παγίου στοιχείου, αλλά ο αντιθετός του και έτσι μπορούμε κάθε στιγμή να γνωρίζουμε την αρχική αξία κτήσεως του παγίου αυτού στοιχείου, καθώς και το ύψος (ποσό) των διενεργηθεισών αποσβέσεων.

### 7.3 Τροπή άμεσης αποσβέσεως σε έμμεση και αντίστροφα.

---

Το θέμα αυτό έχει περισσότερο διδακτική παρά πρακτική αξία γιατί, όπως αναφέραμε παραπάνω, στην πράξη, αφού το επιβάλλει και η νομοθεσία μας, εφαρμόζεται η έμμεση απόσβεση. Παρόλα αυτά, ας παρακολουθήσουμε πως γίνεται η τροπή αυτή. Διακρίνουμε δύο περιπτώσεις.

#### α) Τροπή άμεσης απόσβεσης σε έμμεση.

Ας υποθέσουμε ότι ο λογιστής κάποιας επιχειρήσεως που ιδρύθηκε την προηγούμενη χρήση, από άγνοια, είχε εφαρμόσει άμεση απόσβεση σε μηχάνημα (χαρτοκοπτική μηχανή), αξίας δρχ. 100.000 με συντελεστή 8% και επιθυμεί, σ'αυτή την χρήση, να τρέψει την άμεση απόσβεση σε έμμεση.

Είναι φανερό, ότι στο τέλος αυτής της χρήσεως, το υπόλοιπο του λογαριασμού "Μηχανήματα" θα είναι δρχ.  $100.000 - 8.000 = 92.000$  δρχ. Για να τρέψει την άμεση απόσβεση σε έμμεση, θα πρέπει να κάνει μια λογιστική εγγραφή, ώστε ο λογ/σμός "Μηχανήματα" να εμφανίζει την αξίας της κτήσεως (δρχ. 100.000) και ο αντίθετός του " αποσβεσθέντα μηχανήματα " να εμφανίζει με την πίστωσή του, το ύψος της διενεργηθείσης αποσβέσεως.

Άρα η ζητούμενη εγγραφή θα πρέπει να είναι η εξής :

<u>Μηχανήματα</u>	8.000
<u>Χαρτοκοπτική μηχανή</u>	<u>8.000</u>
Αποσβεσθέντα μηχανήματα	8.000
<u>Αποσβεσθείσα χαρτ.μηχανή</u>	<u>8.000</u>
τροπή της άμεσης αποσβέσεως σε έμμεση	

---

Μετά την καταχώρηση της παραπάνω εγγραφής στο Γενικό και Αναλυτικά Καθολικά, η εικόνα τους θα είναι η εξής :

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Μηχανήματα	
92.000	
8.000	

Αποσβεσθέντα μηχανήματα

8.000	
-------	--

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ

Χαρτοκοπτική μηχανή	
92.000	
8.000	

Αποσβ/σα χαρτοκοπ.μηχανή

8.000	
-------	--

β) Τροπή έμμεσης αποσβέσεως σε άμεση.

Ας υποθέσουμε ότι στο Γενικό Καθολικό και τα Αναλυτικά Καθολικά υπάρχουν οι παρακάτω λογαριασμοί και ζητάμε την τροπή της έμμεσης αποσβέσεως σε άμεση :

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Εγκαταστάσεις	
500.000	

Αποσβεσθείσες εγκαταστάσεις

50.000	
--------	--

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ

Ηλεκτρολογική εγκατάσταση	
300.000	

Υδραυλική εγκατάσταση

200.000	
---------	--

Αποσβεσθείσα Ηλεκ/κή εγκατ.

30.000	
--------	--

Αποσβεσθείσα Υδραυλική εγκατ.

20.000	
--------	--

Την τροπή της έμμεσης αποσβέσεως σε άμεση, θα την πετύχουμε με την μεταφορά των αντιθέτων λογ/σμών στους κύριους λογ/σμούς, οπότε η λογιστική εγγραφή θα είναι η εξής :

<u>Αποσβεσθείσες εγκαταστάσεις</u>		<u>50.000</u>
Αποσβεσθείσα Ηλεκτρολογική εγκ/ση	30.000	
<u>Αποσβεσθείσα Υδραυλική εγκ/ση</u>	<u>20.000</u>	
Εγκαταστάσεις		50.000
Ηλεκτρολογική εγκ/ση	30.000	
<u>Υδραυλική εγκ/ση</u>	<u>20.000</u>	

Τροπή της έμμεσης σε άμεση απόσβεση

Μετά την μεταφορά της παραπάνω εγγραφής στο Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά θα έχουμε :

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Εγκαταστάσεις	
<u>500.000</u>	<u>50.000</u>

Αποσβεσθείσες εγκ/σεις

<u>500.000</u>	<u>50.000</u>
----------------	---------------

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ

Ηλεκτρολογική εγκ/ση	
<u>300.000</u>	<u>30.000</u>

Υδραυλική εγκ/ση

<u>200.000</u>	<u>20.000</u>
----------------	---------------

Αποσβεσθείσα Ηλ/κή εγκ/ση

<u>30.000</u>	<u>30.000</u>
---------------	---------------

Αποσβεσθείσα Υδρ/κή εγκ/ση

<u>20.000</u>	<u>20.000</u>
---------------	---------------

Από τα παραπάνω βλέπουμε ότι έκλεισαν οι αντίθετοι λογαριασμοί και έμειναν ανοικτοί οι κύριοι λογαριασμοί (πρωτοβάθμιος - δευτεροβάθμιοι) που έχουν στη χρέωση την αξία κτήσεως και στην πίστωση τις αποσβέσεις, άρα άμεσο τρόπο.

## 8. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.

Οι κυριότερες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων είναι οι εξής :

Η σταθερή

Η φθίνουσα

Η αύξουσα και

Η λειτουργική

### 8.1 Σταθερή μέθοδος.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως ενός παγίου στοιχείου είναι σταθερό (το ίδιο) και υπολογίζεται με βάση την αξία κτήσεως και μόνο ή την αξία κτήσεως μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία (πραγματικά αποσβεστέα αξία), όσες φορές αυτή θεωρείται σημαντική.

Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης δίνεται από :

$$1. \text{ το πηλίκο } \frac{\text{Βάση υπολογισμού}}{\text{Ετη παραγωγ. ζωής παγίου}}$$

όταν το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως είναι συνάρτηση του χρόνου ζωής του πάγιου στοιχείου.

2. το γινόμενο : Βάση υπολογισμού επί σταθερό ποσοστό, (συντελεστή) ανεξάρτητο της ζωής του παγίου στοιχείου.

Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει το :

πλεονέκτημα ότι είναι πάρα πολύ εύκολη στην εφαρμογή της, και για το λόγο αυτό χρησιμοποιείται περισσότερο στην πράξη.

Μειονέκτημα ότι όλες οι χρήσεις επιβαρύνονται ομοιόμορφα (σταθερό ποσό ετήσιας αποσβέσεως), ενώ κανονικά δεν πρέπει, γιατί είναι γνωστό, ότι οι φθορές των παγίων στοιχείων είναι μικρότερες στα πρώτα χρόνια της ζωής τους.

Παράδειγμα 1ο

( Βάση υπολογισμού η αξία κτήσεως )

Η τουριστική μονάδα "ΔΕΛΦΙΝΙ HOTEL" Α.Ε. αγόρασε μια έγχρωμη τηλε-  
όραση 28 ιντσών για τις ανάγκες του ξενοδοχείου της. Η αξία της τηλεο-  
ράσεως είναι 900.000 δρχ. και η παραγωγική της ζωή σύμφωνα με τον κα-  
τασκευαστή είναι οκτώ χρόνια.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 900.000 δρχ.

Διάρκεια ζωής : 8 έτη

Ετήσια απόσβεση :  $900.000 : 8 = 112.500$  δρχ.

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΣΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΕΩΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΡΗΣΗΣ
1	900.000	112.500	112.500	787.500
2	787.500	112.500	225.000	675.000
3	675.000	112.500	337.500	562.500
4	562.500	112.500	450.000	450.000
5	450.000	112.500	562.500	337.500
6	337.500	112.500	675.000	225.000
7	225.000	112.500	787.500	112.500
8	112.500	112.500	900.000	---



Παράδειγμα 2ο

( Βάση υπολογισμού η πραγματικά αποσβεστέα αξία )

Η εταιρεία ενοικίασης μοτοσυκλετών "ΜΟΤΟ ΣΡΟΡ" Ο.Ε. αγόρασε μια μηχανή 100 κ.ε. αξίας 900.000 δρχ. Η διάρκεια ωφέλιμης ζωής της μηχανής υπολογίστηκε στα 8 έτη και η υπολειμματική αξία στις 200.000 δρχ. Για την απόσβεσή της υπολογίζει σταθερό ετήσιο ποσοστό 12,5%.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 900.000 δρχ.

Υπολειμματική αξία : 200.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 700.000 δρχ.

Συντελεστής απόσβεσης : 12,5%

Ετήσια απόσβεση :  $700.000 \times 12,5\% = 87.500$  δρχ.

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	900.000	700.000	12,5%	87.500	87.500	812.500
2	812.500	700.000	12,5%	87.500	175.000	725.000
3	725.000	700.000	12,5%	87.500	262.500	637.500
4	637.500	700.000	12,5%	87.500	350.000	550.000
5	550.000	700.000	12,5%	87.500	437.500	462.500
6	462.500	700.000	12,5%	87.500	525.000	375.000
7	375.000	700.000	12,5%	87.500	612.500	287.500
8	287.500	700.000	12,5%	87.500	700.000	200.000

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ : Τις στήλες "Αποσβεστέα αξία" και "Συντελεστή απόσβε-  
σης" σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο μπορούμε να τις παραλείψουμε. Όταν  
σαν βάση υπολογισμού λογίζεται η πραγματικά αποσβεστέα αξία (Αξία κτή-  
σεως μείον την υπολειμματική αξία) τότε το τελευταίο ποσό της στήλης  
"Αξία στο τέλος κάθε χρήσης είναι και η υπολειμματική αξία του παγίου"

## 8.2 Φθίνουσα μέθοδος.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως γίνεται όλο και μικρότερο.

Βάση υπολογισμού παίρνεται η αξία κτήσεως ή η πραγματικά αποσβεστέα αξία (αναπόσβεστη) του αποσβεσίμου.

Φθίνουσα απόσβεση μπορούμε να πετύχουμε με τους παρακάτω τρόπους ή συστήματα :

Σύστημα προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή.

Η απόσβεση υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσεως ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία του αποσβεσίμου, με συντελεστή, προοδευτικά, ελαττούμενο, π.χ. 15%, 12%, 9%, κ.ο.κ.

Φθίνουσα μέθοδος

α) Σύστημα προοδευτικά ελαττούμενου συντελεστή.

### Παράδειγμα 1ο

( Βάση υπολογισμού η αρχική αξία κτήσεως )

Η εταιρεία μεταφορών "ΕΡΜΗΣ" ΑΕ αγοράζει φορτηγό αξίας 19.500.000 και επιθυμεί να το αποσβέσει με προοδευτικά ελαττούμενο συντελεστή, σε 5 χρόνια.

Πως βρίσκεται ο προοδευτικά ελαττούμενος συντελεστής :

Αν καλέσουμε  $X$  τον συντελεστή του 1ου χρόνου και  $a$  τον λόγο της προόδου τότε θα πρέπει :

$$X + ( X - a ) + ( X - 2a ) + ( X - 4a ) = 100\% \Leftrightarrow$$

$$\Leftrightarrow 5X - 10a = 100\% \Leftrightarrow$$

$$\Leftrightarrow X - 2a = 20\%$$

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

Αν π.χ. δώσουμε στο  $a$  την τιμή  $40\%$  θα γίνει :

$$X - 24 = 20\% \Rightarrow 8\% + 20\% \Rightarrow X = 28\%$$

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 19.500.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 19.500.000 δρχ.

Προοδευτικά ελαττούμενος συντελεστής : 28, 24, 20, 16, 12.

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛΟΓ.	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣ.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	28%	19.500.000	5.460.000	5.460.000	14.040.000
2	24%	19.500.000	4.680.000	10.140.000	9.360.000
3	20%	19.500.000	3.900.000	14.040.000	5.460.000
4	16%	19.500.000	3.120.000	17.160.000	2.340.000
5	12%	19.500.000	2.340.000	19.500.000	0

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ : Συνήθης πρακτική των επιχειρήσεων είναι να αφήνουν μια δραχμή ως υπολειμματική αξία μετά την απόσβεση του παγίου. Οπότε στο παράδειγμα το ποσό της απόσβεσης του τελευταίου έτους θα μπορούσε να είναι 2.339.999.

Παράδειγμα 2ον

( Βάση υπολογισμού η πραγματική αποσβεστέα αξία )

Εάν το φορτηγό της εταιρείας μεταφορών θα έχει υπολειμματική αξία 5.000.000 στο τέλος του 5ου έτους ο πίνακας αποσβέσεως τότε θα είναι ο παρακάτω :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 19.500.000 δρχ.

Υπολειμματική αξία : 5.000.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 14.500.000 σε 5 έτη

Προοδευτικά ελαττούμενος συντελεστής : 28%, 24%, 20%, 16%, 12%.

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛ/ΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	28%	14.500.000	4.060.000	4.060.000	15.440.000
2	24%	14.500.000	3.480.000	7.540.000	11.960.000
3	20%	14.500.000	2.900.000	10.440.000	9.060.000
4	16%	14.500.000	2.320.000	12.760.000	6.740.000
5	12%	14.500.000	1.740.000	14.500.000	5.000.000

Σύστημα ενιαίου ( σταθερού ) συντελεστή, στην αναπόσβεστη αξία των αποσβέσιμων.

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

ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΝΙΑΙΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΤΗΝ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΙΜΩΝ

Παράδειγμα 1ο :

Το νυχτερινό κέντρο διασκέδασης "SMILE PUB" αγόρασε ένα στερεοφωνικό συγκρότημα αξίας 450.000 δρχ. Να συνταχθεί ο πίνακας αποσβέσεως για τα 7 πρώτα χρόνια με συντελεστή 8% πάνω στην αναπόσβεστη αξία του.

ΕΤΗ	ΣΥΝΤΕΛ. ΑΠΟΣΒΕΣ.	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛ./ΣΜ.	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	8%	450.000	36.000	36.000	414.000
2	8%	414.000	33.120	69.120	380.880
3	8%	380.880	30.470	99.590	350.410
4	8%	350.410	28.033	127.623	322.377
5	8%	322.377	25.790	153.413	296.587
6	8%	296.587	23.727	177.140	272.860
7	8%	272.860	21.829	198.969	251.031

Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των περιόδων της ωφέλιμης ζωής

Παράδειγμα 1ο :

( Βάση υπολογισμού η αρχική τιμή κτήσεως )

Η ιδιωτική κλινική "ΠΗΠΟΚΡΑΤΗΣ" αγοράζει ακτινολογικό μηχάνημα αξίας 5.000.000 για το οποίο προβλέπεται διάρκεια ωφέλιμης ζωής 8 χρόνια.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 5.000.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 5.000.000 δρχ.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής : 8 χρόνια

Συντελεστής αποσβέσεως : 8/36, 7/36, 6/36, 5/36, ...

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛ/ΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	8/36	5.000.000	1.111.111	1.111.111	3.888.889
2	7/36	5.000.000	972.222	2.083.333	2.916.667
3	6/36	5.000.000	833.333	2.916.666	2.083.334
4	5/36	5.000.000	694.444	3.611.110	1.388.890
5	4/36	5.000.000	555.556	4.166.666	833.334
6	3/36	5.000.000	416.667	4.583.333	416.667
7	2/36	5.000.000	277.778	4.861.111	138.889
8	1/36	5.000.000	138.888	4.999.999	1

Παράδειγμα 2ο :

( Βάση υπολογισμού η πραγματικά αποσβεστέα αξία )

Η ραδιοφωνική εταιρεία "Α.Β.С." Ο.Ε. αγόρασε και εγκατέστησε αναμεταδότη αξίας 800.000 δρχ. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του αναμεταδότη είναι 5 χρόνια και η υπολειμματική του αξία είναι 100.000 δρχ. Να συνταχθεί ο πίνακας αποσβέσεως.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 800.000 δρχ.

Υπολειμματική αξία : 100.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 700.000 δρχ.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής : 5 χρόνια.

Συντελεστές αποσβέσεως : 5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15.

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛ/ΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΕΩΣ
1	5/15	700.000	233.333	233.333	566.667
2	4/15	700.000	186.667	420.000	380.000
3	3/15	700.000	140.000	560.000	240.000
4	2/15	700.000	93.333	653.333	146.667
5	1/15	700.000	46.667	700.000	100.000

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ :

Τα ποσά της στήλης " Αξία στο τέλος κάθε χρήσεως " προκύπτουν από την αφαίρεση κάθε φορά της συνολικής αποσβέσης από την αρχική αξία κτήσεως. Π.χ. οι 146.667 που είναι η αναπόσβεστη αξία του παγίου στο τέλος του τέταρτου έτους προκύπτει από την αρχική αξία κτήσεως (800.000 δρχ.) αφαιρέσουμε το σύνολο των αποσβέσεων των τεσσάρων πρώτων ετών (653.333). Δηλαδή,  $800.000 - 653.333 = 146.667$ .

8.3 Αύξουσα Μέθοδος.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως γίνεται όλο και μεγαλύτερο.

Βάση υπολογισμού της αποσβέσεως παίρνεται η αξία κτήσεως ή η πραγματικά αποσβεστέα αξία (αξία κτήσεως μείον υπολειμματική αξία).

Αύξουσα απόσβεση μπορούμε να πετύχουμε με τους παρακάτω δύο τρόπους ή συστήματα.

Συστήματα προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή.

Η απόσβεση υπολογίζεται στην αρχική τιμή κτήσεως ή στην πραγματικά αποσβεστέα αξία του αποσβεσίμου, με συντελεστή, προοδευτικά, αυξανόμε-



νο π.χ. 5%, 7%, 9%, ... ή 8%, 12%, 18%, 25% κ.λ.π.

### Συστήματα του αθροίσματος των αριθμών των περιόδων της ωφέλιμης ζωής

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

### ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΑ ΑΥΞΑΝΟΜΕΝΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

#### Παράδειγμα 1ο

( Βάση υπολογισμού η αρχική τιμή κτήσεως )

Η τουριστική μονάδα κάμπινγκ "SUNSET" αγόρασε 15 ποδήλατα θαλάσσης συνολικού κόστους 3.000.000 δρχ. Τα σκάφη αυτά θέλει να αποσβέσει με προοδευτικά αυξανόμενο συντελεστή σε 5 χρόνια.

Πως βρίσκεται ο προοδευτικά αυξανόμενος συντελεστής :

Αν καλέσουμε  $X$  το συντελεστή του πρώτου χρόνου και  $a$  τον λόγο της προόδου τότε θα έχουμε :

$$X + (X + a) + (X + 2a) + (X + 3a) + (X + 4a) = 10\% \Rightarrow$$

$$5 + 10a = 100\% \Rightarrow X + 2a = 20\%$$

Αν δώσουμε στο  $a$  την τιμή 2 τότε ο  $X$  θα γίνει :  $X + 2 \times 2 = 20\% \Rightarrow$   
 $\Rightarrow X + 4 = 20\% \Rightarrow X = 20\% - 4\% \Rightarrow X = 16\%$  και η σειρά του προοδευτικά αυξανόμενου συντελεστή θα είναι 16%, 18%, 20%, 22%, 24%.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 3.000.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 3.000.000 δρχ.

Ετη αποσβέσεως : 5

Προοδευτικά αυξανόμενος συντ/στής : 16%, 18%, 20%, 22%, 24%.

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣ.	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛ/ΣΜ.	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΕΩΣ
1	16%	3.000.000	480.000	480.000	2.520.000
2	18%	3.000.000	540.000	1.020.000	1.980.000
3	20%	3.000.000	600.000	1.620.000	1.380.000
4	22%	3.000.000	660.000	2.280.000	720.000
5	24%	3.000.000	719.999	2.999.999	1

Παράδειγμα 2ον :

( Βάση υπολογισμού η πραγματικά αποσβεστέα αξία )

Υποθέτοντας πως τα σκάφη του προηγούμενου παραδείγματος μετά την παρέλευση των 5 χρόνων της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους έχουν υπολειμματική αξία 250.000 δρχ. ο πίνακας αποσβέσεων θα μετατραπεί ως εξής :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αξία κτήσεως : 3.000.000 δρχ.

Υπολειμματική αξία : 250.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία : 2.750.000 δρχ.

Ετη : 5

Προοδευτικά αυξανόμενος συντελεστής: 16%, 18%, 20%, 22%, 24%.

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛ/ΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	16%	2.750.000	440.000	440.000	2.560.000
2	18%	2.750.000	495.000	935.000	2.065.000
3	20%	2.750.000	550.000	1.485.000	1.151.000
4	22%	2.750.000	605.000	2.090.000	910.000
5	24%	2.750.000	660.000	2.750.000	250.000

### ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Τα ποσά της στήλης "Αξία στο τέλος κάθε χρήσης" προκύπτουν από την αφαίρεση του ποσού της συνολικής απόσβεσης από το ποσό της αρχικής αξίας κτήσεως του παγίου. Π.χ. το ποσό της στήλης "Αξία στο τέλος κάθε χρήσης" του τρίτου έτους απόσβεσης είναι το αποτέλεσμα της αφαίρεσης της συνολικής απόσβεσης του παγίου μέχρι και το τρίτο έτος αποσβέσεως του από την αρχική αξία κτήσεως του. Δηλαδή :  $3.000.000 - 1.485.000 = 1.515.000$ .

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

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

### Σύστημα του αθροίσματος των αριθμών των περιόδων της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

#### Παράδειγμα 1ο

Ο Αγροτικός Συνεταιρισμός "Κ" αγοράζει μηχάνημα επεξεργασίας ροδακίνων αξίας 35.000.000 δρχ. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του μηχανήματος είναι 10 έτη.

Τρόπος εύρεσης ετήσιων συντελεστών απόσβεσης.

Άθροισμα των αριθμών των ετών ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου  $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10 = 55$ . Άρα οι ετήσιοι συντελεστές απόσβεσης είναι:  $1/55, 2/55, 3/55, 4/55, 5/55, 6/55, 7/55, 8/55, 9/55, 10/55$ .

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αξία κτήσεως : 35.000.000 δρχ

Αποσβεστέα αξία : 35.000.000 δρχ

Παραγωγική ζωή (ΩΑΖ) : 10 χρόνια

Ετήσιοι συντελεστές απόσβεσης : 1/55, 2/55, 3/55, ..., 10/55

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	1/55	35.000.000	636.364	636.364	34.363.636
2	2/55	35.000.000	1.272.728	1.909.092	33.090.908
3	3/55	35.000.000	1.909.091	3.818.183	31.181.817
4	4/55	35.000.000	2.545.454	6.363.637	28.636.363
5	5/55	35.000.000	3.181.818	9.545.455	25.454.545
6	6/55	35.000.000	3.818.182	13.363.637	21.636.363
7	7/55	35.000.000	4.454.546	17.818.183	17.181.718
8	8/55	35.000.000	5.090.909	22.909.092	12.090.908
9	9/55	35.000.000	5.727.272	28.636.364	6.363.636
10	10/55	35.000.000	6.363.635	34.999.999	1

Παράδειγμα 2ο

( Βάση υπολογισμού η πραγματικά αποσβεστέα αξία )

Η αλυσίδα εστιατορίων "ΔΙΟΝΥΣΟΣ" Α.Ε. αγόρασε 2 επαγγελματικά ψυγεία αξίας 555.0000 δρχ. το καθένα. Να συνταχθεί ο πίνακας αποσβέσεων τους αν η υπολειμματική τους αξία είναι 210.000 δρχ., για κάθε ψυγείο. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής 5 χρόνια.

Τρόπος εύρεσης ετήσιων συντελεστών απόσβεσης :

Άθροισμα των αριθμών των ετών ωφέλιμης διάρκειας ζωής :

$1+2+3+4+5 = 15$ . Άρα οι ετήσιοι συντελεστές απόσβεσης θα είναι οι εξής:

$1/15, 2/15, 3/15, 4/15, 5/15$ .

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αξία κτήσεως 2 ψυγεία x 555.000 : 1.110.000 δρχ.

Αποσβεστέα αξία 2 ψυγείων x 345.000 : 690.000 δρχ.

Υπολειμματική αξία 2 γυγείων x 210.000 : 420.000 δρχ.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής : 5 χρόνια

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	1/15	690.000	46.000	46.000	1.064.000
2	2/15	690.000	920.000	138.000	972.000
3	3/15	690.000	138.000	276.000	834.000
4	4/15	690.000	184.000	460.000	650.000
5	5/15	690.000	230.000	690.000	420.000

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ : Τα ποσά της στήλης "Αξία στο τέλος κάθε χρήσης" προκύπτουν από την αφαίρεση κάθε φορά της συνολικής απόσβεσης από την αξία κτήσεως (1.110.000).

#### 8.4 Λειτουργική μέθοδος.

Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση γίνεται, ανάλογα με τη χρήση (λειτουργία) του παγίου στοιχείου και εφαρμόζεται κυρίως για τις μηχανές. Οι κατασκευαστές των μηχανημάτων γνωρίζουν την αντοχή τους.

Ένα αυτοκίνητο π.χ., γνωρίζει ο κατασκευαστής του, πόσα χιλιόμετρα θα μπορέσει να διανύσει, στη διάρκεια της παραγωγικής του ζωής. Για να βρούμε, λοιπόν, τη λειτουργική του απόσβεση διαιρούμε την αξία του αυτοκινήτου με τον αριθμό των χιλιομέτρων.

Το ίδιο γίνεται και για τις μηχανές, που η παραγωγική τους ζωή προσδιορίζεται με αποδοτικότητα σε τόννους, κιλοβατ, ή ώρες.

Στο τέλος κάθε χρήσεως προσδιορίζουμε το ποσό της αποσβέσεως, ανάλογα με τα χιλιόμετρα, τους τόννους ή τις ώρες εργασίας κ.τ.λ.

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

#### ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

##### Παράδειγμα 1ο

Η βιομηχανία παραγωγής τοματοπολτού "ΚΥΚΝΟΣ" αγόρασε μια κονσερβοποιητική μηχανή αξίας 15.000.000 δρχ. Υπολογίζεται ότι στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του θα παράγει 1.500.000 κονσέρβες τομάτας. Στα 7 πρώτα χρόνια της λειτουργίας παρήγαγε 250.000, 220.000, 200.000, 180.000, 165.000, 150.000, 120.000 κονσέρβες, αντίστοιχα. Να συνταχθεί ο πίνακας απόσβεσης για τα επτά αυτά χρόνια.

Ο συντελεστής επιβαρύνσεως (απόσβεσης) για κάθε κονσέρβα που θα παράγει είναι :

$$\frac{\text{Αποσβεστέα αξία}}{\text{Διάρκεια λειτουργίας σε αριθμ. κονσερβών}} = \frac{15.000.000}{15.000.000} = 10 \text{ δρχ.}$$

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αξία κτήσεως : 15.000.000 δρχ

Αποσβεστέα αξία : 15.000.000 δρχ

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης ανά κονσέρβα : } \frac{15.000.000}{15.000.000} = 10 \text{ δρχ.}$$

Πιθανή διάρκεια λειτουργίας : 15.000.000 κουτιά κονσέρβας

ΕΤΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΠΑΡΑΓΩΜ. ΚΟΝΣΕΡΒ.	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	10 δρχ	250.000	2.500.000	2.500.000	12.500.000
2	10 δρχ	220.000	2.200.000	4.700.000	10.300.000
3	10 δρχ	200.000	2.000.000	6.700.000	8.300.000
4	10 δρχ	180.000	1.800.000	8.500.000	6.500.000
5	10 δρχ	165.000	1.650.000	10.150.000	4.850.000
6	10 δρχ	150.000	1.500.000	11.650.000	3.350.000
7	10 δρχ	100.000	1.000.000	12.650.000	2.350.000

Παράδειγμα 2ο

( Βάση υπολογισμού η πραγματικά αποσβεστέα αξία )

Το σιδηρουργείο "ΗΦΑΙΣΤΟΣ" Ο.Ε. αγοράζει μια ηλεκτρική μηχανή συγκολλησεως μετάλλων αξίας 950.000 δρχ. Η υπολειμματική της αξία υπολογίζεται να είναι 150.000 δρχ. και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής της 200.000 ώρες λειτουργίας. Να συνταχθεί ο πίνακας αποσβέσεων για τα πρώτα 6 χρόνια λειτουργίας της εάν αντίστοιχα για κάθε χρόνο δούλεψε 39.000 ώρες , 31.00 ώρες, 28.500 ώρες, 29.100 ώρες, 28.000 ώρες, 25.000 ώρες.

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΩΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ

$$\frac{\text{Αξία κτήσεως μείον υπολειμματική αξία}}{\text{Ωφέλιμη διάρκεια ζωής σε ώρες λειτουργίας}} = \frac{950.000-150.000}{200.000 \text{ ώρες}} =$$

$$\frac{800.000}{200.000} = 4 \text{ δρχ.}$$

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αξία κτήσεως :	950.000 δρχ	
Υπολειμματική αξία :	150.000 δρχ	
Αποσβεστέα αξία :	800.000 δρχ	
Συντελεστής απόσβεσης ανά ώρα λειτουργίας :	$\frac{800.000 \text{ δρχ}}{200.000 \text{ ώρες}}$	= 4 δρχ
Πιθανή διάρκεια λειτουργίας :	200.000 ώρες	



ΕΤΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣ. ΑΣΒΕΣΗΣ ΑΝΑ ΩΡΑ	ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1	4 δρχ	39.000	156.000	156.000	794.000
2	4 δρχ	31.000	124.000	280.000	670.000
3	4 δρχ	28.500	114.000	394.000	556.000
4	4 δρχ	29.100	116.400	510.400	439.600
5	4 δρχ	28.000	112.000	622.400	327.600
6	4 δρχ	25.000	100.000	722.400	227.600

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ : Η στήλη "αξία στο τέλος κάθε χρήσης" είναι το αποτέλεσμα της αφαίρεσης της στήλης της συνολικής απόσβεσης από τη αρχική αξία κτήσεως.

9. Απόσβεση κόστους μεταγενέστερου της κτήσεως των παγίων στοιχείων.

9.1 Απόσβεση των προσθηκών και επεκτάσεων.

Για την απόσβεση των δαπανών προσθηκών και επεκτάσεων πρέπει να γίνει η εξής διάκριση :

α) Αν η προσθήκη (ή επέκταση) αποτελεί τμήμα του παλιού στοιχείου, οι δαπάνες πρέπει να αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή της προσθήκης (ή επέκτασης) ή με βάση την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του αρχικού παγίου στοιχείου, όποια απ'αυτές είναι βραχύτερη.

β) Αν η προσθήκη (ή επέκταση) δεν αποτελεί τμήμα του παλιού στοιχείου οι δαπάνες αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή της προσθήκης (ή επέκτασης).

## 9.2 Απόσβεση των δαπανών βελτιώσεων.

---

Οι δαπάνες βελτιώσεως σημαντικού ύψους υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση. Η λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών αυτών πρέπει να γίνεται ως εξής :

α) Αν οι δαπάνες παρατείνουν την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου :

Στην περίπτωση αυτή η δαπάνη βελτιώσεως καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων και επαναπροσδιορίζεται ο συντελεστής αποσβέσεων.

Π.κ. η επιχείρηση κατέχει μηχάνημα κόστους κτήσεως 1.000.000 δρχ. και εκτιμηθείσας διάρκειας ζωής 10 έτη, το οποίο αποσβένει με τη μέθοδο του σταθερού ποσού με ετήσιο ποσοστό 10%. Μετά επτά έτη η επιχείρηση πραγματοποιεί δαπάνη δρχ. 500.000, η οποία εκτιμάται πως θα παρατείνει τη ζωή του στοιχείου από 10 σε 14 έτη.

Κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της δαπάνης θα γίνει η εγγραφή :

---

Αποσβεσθέντα μηχανήματα	500.000
Ταμείο	500.000

---

Επαναπροσδιορίζεται το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως ως εξής :

Αρχικό κόστος κτήσεως	δρχ. 1.000.000	
μείον : Συσσωρευμένες αποσβέσεις		
( 1.000.000 x 10% x 7 ) =	700.000	
μείον : Δαπάνη βελτιώσεως	<u>500.000</u>	<u>200.000</u>
Αποσβεστέα αξία σε 7 έτη (εναπομένοντα 3+4 νέα) δρχ.		<u>800.000</u>
Νέα ετήσια απόσβεση 800.000 : 7 =	114.286	
ή ποσοστό επί του αρχικού κόστους κτήσεως	11,43%	(114.286 : 800.000)

β) Αν οι δαπάνες βελτιώνουν την απόδοση του στοιχείου.

Αν οι δαπάνες δεν παρατείνουν την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου, αλλά αυξάνουν την απόδοσή του ή βελτιώνουν τις συνθήκες εκμεταλλεύσεώς του, πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εξής :

Οι δαπάνες βελτιώσεως φέρονται σε αύξηση του αρχικού κόστους του πάγιου στοιχείου. Δηλαδή, για το προηγούμενο παράδειγμα θα γίνει η εγγραφή :

Μηχανήματα	500.000
Ταμείο	500.000

Επαναπροσδιορίζεται το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως ως εξής :

Αρχικό κόστος κτήσεως	δρχ. 1.000.000
μείον : Συσσωρευμένες αποσβέσεις	δρχ. 700.000
	<u>δρχ. 300.000</u>
πλέον : Δαπάνη βελτιώσεως	500.000
	<u>                    </u>
Αποσβεστέα αξία σε 3 έτη	δρχ. <u>800.000</u>

( Νέα ετήσια απόσβεση  $800.000 : 3 = 266.667$

ή ποσοστό επί της συνολικής αξίας κτήσεως 17,78% (  $266.667 : 1.500.000$  )

10. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων από νομική άποψη.

---

Με εξαίρεση την περίπτωση της υποτιμήσεως της αξίας τους, τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους κατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονται από το νόμο (άρθρο 43 παράγρ. 5α του Ν.2190/1920).

Ο νόμος δίνει περαιτέρω το μέτρο των αποσβέσεων ορίζοντας ότι η απόσβεση καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του (άρθρο 43 παρ.5δ, εδαφ.α' του ν.2190/1920). Η ίδια διάταξη ορίζει ακόμη ότι η απόσβεση του κάθε στοιχείου πρέπει να ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησής του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Τέλος η διάταξη επιβάλλει όπως οι τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων (άρθρο 43 παράγρ. 5 δ, εδαφ.β' και γ' του Ν 2190/1920).

Από τις παρακάτω διατάξεις προκύπτουν τ'ακόλουθα :

α) Η διενέργεια αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι υποχρεωτική για κάθε στοιχείο και για κάθε χρήση.

β) Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως πρέπει να είναι ανάλογες της ετήσιας μείωσης της αξίας του στοιχείου που αποσβένεται. Η βασική όμως και ορθή αυτή αρχή αναιρείται στην συνέχεια από τον ίδιο το νόμο με την υιοθέτηση των φορολογικών αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων).

γ) Οι αποσβέσεις πρέπει να γίνονται κατά τρόπο συστηματικό και ο-

μοιόμορφο καθ'όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Αντίκειται, λοιπόν στο γράμμα και στο πνεύμα του νόμου η μη διενέργεια από την εταιρία αποσβέσεων σε μια χρήση, με τον ισχυρισμό ότι στις προηγούμενες χρήσεις είχε διενεργήσει αποσβέσεις μεγαλύτερες από την ετήσια μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων ή η μη διενέργεια αποσβέσεων σε μια χρήση με την προοπτική της διενέργειας αυξημένων αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις.

δ) Οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με βάση τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Με την τελευταία αυτήν απαίτησή του, καθώς και με την αποδοχή των πρόσθετων αποσβέσεων, ο νόμος εναρμονίζεται πλήρως με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας περί αποσβέσεως των παγίων στοιχείων και δεν αφήνει περιθώρια ορθής αντιμετώπισης των αποσβέσεων σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.

Τέλος, πρέπει να μνημονεύουμε τη διάταξη του άρθρου 35 β παράγρ. 2 του Ν 2190/1920, η οποία θέτει κάποιο φραγμό προς τα πάνω ως προς τη δυνατότητα των εταιριών να διενεργούν αποσβέσεις. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή η απόφαση της γενικής συνελεύσεως με την οποία εγκρίθηκε ο ισολογισμός μπορεί ν'ακυρωθεί από το δικαστήριο, αν διενεργήθηκαν αποσβέσεις " εις κλίμακα μη εμπορικώς δικαιολογημένην ". Αλλά η ακύρωση της απόφασεως της συνελεύσεως τελεί υπό τις εξής προϋποθέσεις :

α) Η απόκριψη των κερδών, που γίνεται με τις αυξημένες αποσβέσεις, να συνεπάγεται τη μη διανομή του πρώτου μερίσματος, που ορίζεται από το καταστατικό.

β) Την ακύρωση της απόφασεως της γενικής συνελεύσεως να ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/20 του καταβλημένου κεφαλαίου και

γ) Απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου, το οποίο " δύναται " (και δεν

υποχρεούται) αν ακυρώσει την απόφαση της συνελεύσεως που ενέκρινε τον ισολογισμό.

Όπως είναι ευνόητο η εξεύρεση της "εμπορικώς δικαιολογημένης" κλίμακας των αποσβέσεων πρέπει να γίνεται με βάση τεχνικά και οικονομικά κριτήρια. Πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το είδος της επιχειρήσεως και ο κλάδος στον οποίο αυτή ανήκει, η οικονομική θέση και οι προοπτικές της επιχειρήσεως και να συγκρίνονται οι διεννεργηθείσες από την επιχείρηση αποσβέσεις με τις αποσβέσεις που διενεργούνται από τις ομοειδείς επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου κ.λ.π.

Η προαναφερθείσα διάταξη, που υπό το κράτος του προϊσχύσαντος δικαίου έθετε φραγμό των αποσβέσεων προς τα πάνω, σήμερα είναι αμφίβολης σκοπιμότητας, αφού οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με τους συντελεστές που προβλέπονται από την ισχύουσα ειδική νομοθεσία (σήμερα π.δ. 88/1973) και περιορίζεται, κατά τη γνώμη μας μόνο στις πρόσθετες αποσβέσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

## 11. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων από φορολογική άποψη.

### 11.1 Έννοια και διακρίσεις των αποσβέσεων από φορολογική άποψη.

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων με βάση την κείμενη φορολογική νομοθεσία διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες. Η έννοια των τακτικών αποσβέσεων συμπίπτει περίπου με τη νομική έννοια αυτών.

Οι τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται, σύμφωνα με τις αρχές που αναπτύσσονται στα επόμενα, επί της αποσβεστέας αξίας με βάση τη μέθοδο του σταθερού ποσού και με συντελεστές που καθορίζονται από το νόμο. Οι συντελεστές που ισχύουν σήμερα καθορίζονται με το π.δ. 88/1973.

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις, διάφορα νομοθετήματα παρέχουν τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχειρήσεις να υπολογίζουν και πρόσθετες (ή αυξημένες) αποσβέσεις. Οι πρόσθετες αποσβέσεις, όπως αναπτύσσεται πιο κάτω, δεν είναι ουσιαστικά αποσβέσεις, αλλά αποτελούν φορολογικό - αναπτυξιακό κίνητρο.

Οι αποσβέσεις έχουν πρακτική αξία μόνο για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο, εφόσον τα βιβλία αυτά κριθούν από το φορολογικό έλεγχο επαρκή και ειλικρινή. Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία κατά την απλογραφική μέθοδο και σ' εκείνες που τα βιβλία του κρίνονται ανεπαρκή ή ανειλικρινή, οι αποσβέσεις υπολογίζονται εξωλογιστικά και περιλαμβάνονται στο συντελεστή καθαρού κέρδους και, συνεπώς, δεν παρουσιάζουν πρακτικό ενδιαφέρον.



## 11.2 Βασικές αρχές που διέπουν τις τακτικές αποσβέσεις.

(α) Υποχρεωτικός χαρακτήρας των τακτικών αποσβέσεων.

Μέχρι το 1971, η διενέργεια αποσβέσεων στα πάγια στοιχεία, ήταν προαιρετική. Με το ν.δ. 1077/1971 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατέστη υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Αν η επιχείρηση παραλείψει να διενεργήσει τακτικές αποσβέσεις σε κάποια χρήση ή διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο του νομίμου, κάνει το δικαίωμά της, από φορολογικής πλευράς, να εκπέσει το ποσό των αποσβέσεων ( ολόκληρο ή τη διαφορά ) από τα έσοδα των επόμενων χρήσεων. Με τη ρύθμιση αυτή οι επιχειρήσεις δεν έχουν πια ευχέρεια να ρυθμίζουν, κατά βούληση, το ύψος των φορολογητέων κερδών του με τη διενέργεια ή μη τακτικών αποσβέσεων στα πάγια στοιχεία, όπως γινόταν πριν από την ισχύ του ν.δ. 1077/1971. Υφίσταται όμως ευχέρεια στη διενέργεια ή μη πρόσθετων αποσβέσεων, ευχέρεια που παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις που έχουν δικαίωμα διενέργειας τέτοιων αποσβέσεων να διαμορφώνουν, κατά βούληση τα αποτελέσματά τους.

(β) Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων ( αποσβεστέα αξία ).

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αξίας κτήσεως (σε δραχμές) των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή της νόμιμα αναπροσαρμοσμένης αξίας αυτών. Διαιτιώδη, από φορολογικής απόψεως, η βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων είναι η αξία κτήσεως του στοιχείου, δηλ. η τιμή αγοράς του προσαυξημένη με τις ειδικές δαπάνες που έγιναν μέχρι το χρόνο ενάρξεως της χρησιμοποιήσεώς του ή η αξία στην οποία αναπροσαρμόστηκε με βάση ειδικές εκάστοτε διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Στην αξία κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου προσθέτονται και οι δαπάνες που έγιναν για τη βελτίωσή του, καθόσον με τη βελτίωση αυτή προστίθεται νέα αξία που πρέπει να αποσβεστεί.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση έλαβε δωρεάν επιχορήγηση για επενδύσεις που υπήχθησαν σε αναπτυξιακό νόμο, το ποσό της επιχορηγήσεως αφαιρείται από την αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου και επί του υπολοίπου υπολογίζονται οι τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις.

(γ) Οι αποσβέσεις δεν πρέπει να υπερβαίνουν την αποσβεστέα αξία.

Οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της αποσβεστέας αξίας καθενός παγίου στοιχείου και δεν πρέπει να υπερβαίνουν την αξία αυτήν. Αν μετά την κάλυψη της αποσβεστέας αξίας του στοιχείου η επιχείρηση εξακολουθεί να υπολογίζει απόσβεση για το στοιχείο αυτό, το επιπλέον ποσό δεν εμπίπτει στην έννοια της αποσβέσεως και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για την παρακολούθηση των αποσβέσεων κάθε πάγιου στοιχείου είναι απαραίτητη η τήρηση ειδικού βιβλίου καλούμενου "Μητρώο πάγιων στοιχείων και αποσβέσεων" κατάλληλα γραμμογραφημένων καρτελλών. Στο βιβλίο αυτό ή στις καρτέλλες παρακολουθείται η αποσβεστέα αξία, οι διενεργούμενες κατ'έτος αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία κάθε στοιχείου. Πολλές όμως επιχειρήσεις δεν τηρούν τέτοιο βιβλίο (ή καρτέλλες) αλλά αρκούνται σε παρακολούθηση της αποσβεστέας αξίας κατ'έτος κτήσεως των ομοειδών στοιχείων που υποβάλλονται στον ίδιο συντελεστή αποσβέσεως και των διενεργούμενων αντίστοιχα αποσβέσεων. Η τελευταία αυτή πρακτική, πέρα του ότι δεν ενδείκνυται από διαχειριστική άποψη, αντίκειται και στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. (άρθρο 41 παράγρ. 5 του π.δ. 99/1977).

Στην πράξη είναι σύνηθες το φαινόμενο της διενέργειας αποσβέσεων υπέρτερων της αποσβεστέας αξίας ( που καθιερώθηκε να ονομάζονται "υπε-

ραποσβέσεις" ) στις επιχειρήσεις που δεν παρακολουθούν τις αποσβέσεις κατά στοιχείο σε ειδικά μητρώα ή καρτέλλες, αλλά υπολογίζουν τις αποσβέσεις επί των υπολοίπων λογ/σμών των πάγιων στοιχείων, π.χ. :

Εστω ότι το υπόλοιπο του λ/σμού "Κλωστοϋφαντουργικές μηχανές" της κλωστοϋφαντουργίας "Κ", ανερχόταν την 31.12.87 σε δρχ. 10.000.000, ότι οι μηχανές αυτές αποσβένονται με ποσοστό 20% (τακτικές και πρόσθετες) και ότι η αξία κτήσεως και οι κανονικές αποσβέσεις μέχρι την 31.12.87 είχαν ως εξής :

Χρόνος κτήσεως (1/1 του έτους)	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις 31.12.87
Μηχανή Α' 1979	1.000.000	1.000.000 (αποσβέστηκε μέχρι 31.12.83)
Μηχανή Β' 1981	2.000.000	2.000.000 (αποσβέστηκε μέχρι 31.12.85)
Μηχανή Γ' 1984	4.000.000	3.200.000 (4.000.000x20%x4)
Μηχανή Δ' 1985	3.000.000	1.800.000 (3.000.000x20%x3)
	<u>10.000.000</u>	<u>8.000.000</u>

Αν η επιχείρηση υπολόγιζε τις αποσβέσεις συλλήβδην επί του εκάστο-  
νται υπολοίπου του λ/σμού προς 20% ετησίως, μέχρι την 31.12.87 θα είχε  
διενεργήσει επιπλέον αποσβέσεις (υπεραποσβέσεις) επί των μηχανών που  
είχαν αποσβεστεί δρχ. 1.600.000 ως εξής :

Μηχανή Α' δρχ. 800.000 [1.000.000 x 20% x 4 (1984-1987)]  
Μηχανή Β' δρχ. 800.000 [2.000.000 x 20% x 2 (1986-1987)]  
δρχ. 1.600.000

(δ) Χρόνος ενάρξεως και λήξεως διενέργειας αποσβέσεων.

Το διάταγμα περί αποσβέσεων προβλέπει ότι η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται από το μήνα μέσα στον οποίο τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο και όχι από το μήνα της αγοράς του ή της καταχωρήσεώς του στα βιβλία της επιχειρήσεως. Δηλαδή, αν ένα μηχάνημα τέθηκε σε λειτουργία ή ένα κτίριο άρχισε να χρησιμοποιείται στις 20 Μαΐου μιας χρήσεως, θα εκπεστεί απόσβεση ίση με το 8/12 της ετήσιας αποσβέσεως και τούτο διότι, όπως προβλέπει το διάταγμα, τα ποσοστά αποσβέσεων αναφέρονται σε ετήσια περίοδο. Συνεπώς, αν η διαχείριση είναι μεγαλύτερου του δωδεκαμήνου π.χ. 20 μηνών (έναρξη εργασιών της επιχειρήσεως) το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως θα αυξηθεί ανάλογα, δηλαδή θα πολλαπλασιαστεί με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των μηνών μέχρι τέλους της χρήσεως και παρανομαστή τον αριθμό 12.

Όταν το ποσό των αποσβέσεων γίνει ίσο με την τιμή κτήσεως ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου στοιχείου, τότε, όπως είπαμε, παύει η διενέργεια αποσβέσεων. Γι' αυτό θα πρέπει να προκύπτει από τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως τόσο η αποσβεστέα αξία του στοιχείου όσο και ο χρόνος που άρχισε να χρησιμοποιείται.

Ειδικότερα και κατ'εξαιρέση των παραπάνω αρχών, η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών μηχανημάτων δεν υποβάλλεται σε τμηματική απόσβεση, αλλά ολόκληρη η αξία αυτών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία χρησιμοποιήθηκαν (όχι αυτής που αγοράστηκαν). Έτσι αν τα ανταλλακτικά και εργαλεία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν τον τελευταίο μήνα της χρήσεως, ολόκληρη η αξία τους είναι εκπεστέα από τα έσοδα της χρήσεως αυτής.

(ε) Προϋποθέσεις για την αναγνώριση των αποσβέσεων.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των εδαφ. στ' και 2 του άρθρου 35

του ν.δ. 3323/1955, και της διατάξεως της παραγρ.3 του άρθρου 41 του Κ.Φ.Σ.(π.δ. 99/1977), προκύπτει ότι, για να αναγνωρισθεί η απόσβεση ως εκπεστέο από τα έσοδα έξοδα, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

(α) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

(β) Το περιουσιακό στοιχείο να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό που προορίζεται.

(γ) Οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί βάσει των νομίμων ποσοστών και

(δ) Το ποσό της αποσβέσεως να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Για τις προϋποθέσεις αυτές σημειώνουμε εκτενέστερα τα ακόλουθα :

(ε-α) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται πρέπει να ανήκει στην επιχείρηση, όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 35 παραγρ. 1 εδαφ. στ' του ν.δ. 3323/1955, που ομιλεί περί αποσβέσεων από "φθοράς συναφών τη επιχειρήσει εγκαταστάσεων πάσης φύσεως ή μηχανημάτων ή φθαρτού υλικού και πάσης γενικώς κινητής ή ακινήτου περιουσίας της επιχείρησης". Δεν αναγνωρίζεται, λοιπόν, απόσβεση στοιχείων ξένης κυριότητας.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν αναγνωρίζεται απόσβεση των κτισμάτων που έχει κατασκευάσει η επιχείρηση με δαπάνες της σε οικοπέδο κυριότητας τρίτου προσώπου, γιατί η κυριότητα των κτισμάτων ανήκει στον κύριο του οικοπέδου. Για τα κτίσματα αυτά αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ί-

σο με το ηλικίο της διαιρέσεως της αξίας των κτισμάτων δια του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων.

( άρθρο 35 παραγρ. 1 εδαφ. ζ' του ν.δ. 3323/1955).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση θα εισπράξει κάποιο αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους, το αντάλλαγμα αυτό αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται δια του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων.

Εξαιρέση από τον παραπάνω βασικό κανόνα αποτελεί η περίπτωση των πάγιων στοιχείων που αγοράζει η επιχείρηση με πίστωση και ο πωλητής παρακρατεί την κυριότητα μέχρι να αποπληρωθεί το αντίτιμο αγοράς (*ructum resevati dominii*). Γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις που η ευθύνη της ανανεώσεως των στοιχείων (οικονομική ιδιοκτησία) αποχωρίζεται από την κυριότητα αυτών (νομική ιδιοκτησία), τότε τις αποσβέσεις που θα διενεργούσε ο κύριος των στοιχείων, διενεργεί αυτός που έχει την οικονομική ευθύνη ανανεώσεως του περιουσιακού στοιχείου, δηλ. ο αγοραστής.

Σε περίπτωση συνεργασίας δύο ή περισσότερων εταιριών δια της ιδρύσεως νέας προσωπικής εταιρίας, στην οποία συνεισφέρεται και η χρήση περιουσιακών στοιχείων, η απόσβεση των στοιχείων αυτών πρέπει να διενεργείται από τις εισφέρουσες εταιρίες και όχι από την ιδρυθείσα προσωπική εταιρία.

(ε-β) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται.

Για να υποβληθεί σε απόσβεση ένα πάγιο στοιχείο πρέπει να χρησιμοποιείται στην επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο το στοιχείο προορίζεται, ήτοι το μηχάνημα να λειτουργεί, το ακίνητο να χρησιμοποιείται, κ.λ.π. Περιουσιακά στοιχείο λοιπόν που δεν λειτούργησαν ή δεν χρησιμο-

ποιήθηκαν δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Σε περίπτωση που το σε αδράνεια περιουσιακό στοιχείο, λόγω της παρόδου του χρόνου ή από τεχνικούς ή οικονομικούς λόγους έχει υποστεί μείωση της αξίας του, για τη μείωση αυτήν μπορεί η επιχείρηση να σχηματίσει πρόβλεψη, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης η' της παραγρ.1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955, η οποία υπό ορισμένες προϋποθέσεις εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

(ε-γ) Οι αποσβέσεις πρέπει να έχουν υπολογιστεί με βάση τα νόμιμα ποσοστά.

Οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται τακτικά κατ'έτος με βάση τα νόμιμα ποσοστά ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη. Αν η επιχείρηση σε μια χρήση διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένα ποσοστά ή δεν διενεργήσει καθόλου αποσβέσεις σε όλα ή σε ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, κάνει το δικαίωμα να εκπέσει στις επόμενες χρήσεις το ποσό της απόσβεσης που αναλογεί στη χρήση που δε διενήργησε αποσβέσεις.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με ποσοστά μεγαλύτερα των νομίμων, είτε γιατί θεωρεί ότι τα ποσοστά αυτά είναι ανεπαρκή, είτε γιατί θέλει να περιορίσει τα διανεμητέα κέρδη της χρήσεως, δε δικαιούται να εκπέσει από τα φορολογικά έσοδα τα ποσά των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν πέρα από τα νόμιμα όρια. Τα ποσά αυτά θεωρούνται, από φορολογική άποψη, αποθεματικά και προστίθενται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως, υποβαλλόμενα σε φορολογία. Όπως όμως έχει δεχθεί η Διοίκηση, το αναπόσβεστο τμήμα των πάγιων στοιχείων, το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά, μπορεί η επιχείρηση να αποσβέσει στις επόμενες χρήσεις μέχρι μηδενισμού της αξίας του.

Τα ποσοστά των τακτικών αποσβέσεων που καθορίζονται από το ν.δ.

88/1973 αφορούν ετήσια απόσβεση. Τα περιουσιακά στοιχεία, λοιπόν, χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά όχι από την έναρξη της χρήσεως αλλά μετά παρέλευση ορισμένης περιόδου απ'αυτήν, αποσβένονται βάσει μειωμένων ποσοστών που συνίστανται σε τόσα δωδέκατα του ετήσιου συντελεστή όσοι είναι οι μήνες από το μήνα που τα στοιχεία τέθηκαν σε λειτουργία μέχρι το τέλος της χρήσεως (δωδεκατημόρια).

Σύμφωνα, με τα παραπάνω, αν η εναρκτήρια χρήση καταλαμβάνει περίοδο μεγαλύτερη του έτους, τα ετήσια ποσοστά αποσβέσεως θα αυξηθούν ανάλογα. Αντίθετα, αν κατά τη λήξη της εταιρίας η χρήση καταλαμβάνει λιγότερους από δώδεκα μήνες, οι νόμιμοι ετήσιοι συντελεστές αποσβέσεως μειώνονται ανάλογα.

Σε περίπτωση που ένα πάγιο στοιχείο, μετά την έναρξη της λειτουργίας του, αδρανήσει πρόσκαιρα για ορισμένους μήνες (επισκευές, απεργίες, μείωση παραγωγής λόγω περιορισμού της ζήτησεως των προϊόντων κ.λ.π.) θα αποσβεστεί με ολόκληρο το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως και όχι μειωμένο ποσοστό. Για τα περιουσιακά όμως στοιχεία που αδρανούν σε μόνιμη βάση δεν υπολογίζονται αποσβέσεις, όχι γιατί φθείρονται με την πάροδο του χρόνου, αλλά γιατί ο νόμος έταξε ως προϋπόθεση αναγνώρισεως της αποσβέσεως τη χρησιμοποίηση των στοιχείων από την επιχείρηση. Αν αποσβεστό στοιχείο δεν χρησιμοποιηθεί στην επιχείρηση κατά τον προορισμό του και υποστεί μείωση της αξίας του, για την μείωση αυτήν μπορεί να σχηματιστεί πρόβλεψη, σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτώσεως η' της παραγρ.1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/55.

(ε-δ) Το ποσό της αποσβέσεως να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Το ποσό της αποσβέσεως πρέπει να έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως, τα οποία να τηρούνται βάσει των κανόνων της



διπλογραφικής λογιστικής (άρθρο 35 παραγρ.2 του ν.δ. 3323/1955). Η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων γίνεται συνήθως στο τέλος της χρήσεως κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μπορεί όμως να γίνεται και προϋπολογιστικά κατά μήνα ή κατά άλλα χρονικά διαστήματα, κυρίως για την περιοδική κοστολόγηση της σχετικής δαπάνης.

Η καταχώρηση των αποσβέσεων στα βιβλία γίνεται συνήθως με τον έμμεσο τρόπο, όπως πιο κάτω αναπτύσσεται. Τα δημιουργούμενα, από φορολογικής πλευράς, θέματα σχετικά με τον τρόπο της λογιστικής εμφανίσεως των αποσβέσεων αντιμετωπίζονται από τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 41 του Κ.Φ.Σ. που ορίζει ότι για κάθε πάγιο στοιχείο περιουσιακό αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών : α) η αξία κτήσεως προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως, β) οι αποσβέσεις που έχουν γίνει (προηγούμενων χρήσεων και τρέχουσας) και γ) το αναπόσβεστο τμήμα της αξίας του. Συνεπώς κατά τη διάταξη αυτήν, έστω και αν η επιχείρηση διαθέτει πολλά όμοια πάγια στοιχεία πρέπει να γίνει για καθένα η ανάλυση αυτή, γιατί μπορεί να είναι διαφορετική η αξία κτήσεως, διάφορος ο χρόνος αγοράς και ο χρόνος ενάρξεως της αποσβέσεως.

Εξαιρετικά για τα έπιπλα και σκεύη η αναγραφή τους στο βιβλίο απογραφών μπορεί να γίνει κατά ομοειδείς κατηγορίες ή ομάδες που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή αποσβέσεως. Επίσης, στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία - μητρώα παγίων στοιχείων ( αναλυτικό καθολικό παγίων στοιχείων ), οπότε γίνεται σ'αυτά λεπτομερής παρακολούθηση καθενός πάγιου στοιχείου, η παραπάνω διάταξη παρέχει στην επιχείρηση την ευχέρεια να καταχωρεί στην απογραφή με ένα ποσό ομοειδείς κατηγορίες παγίων στοιχείων (κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, εξοπλισμός γραφείων κ.λ.π.) : α) την αξία κτήσεως αυτών προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως, β) τις αποσβέσεις (προηγούμενων χρήσεων και τρέχουσας) και γ) την αναπόσβεστη αξία τους.

Τέλος στην περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί, αλλά παραμένει στην κυριότητα της επιχειρήσεως, αναγράφεται στην απογραφή με αξία μνείας μιας δραχμής.

### 11.3 Πρόσθετες αποσβέσεις.

#### α) Γενικά περί πρόσθετων αποσβέσεων.

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις, διάφορα νομοθετήματα με σκοπό την υποβοήθηση της οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης της χώρας, παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις τη δυνατότητα διενέργειας πρόσθετων (ή αυξημένων) αποσβέσεων. Για τις αποσβέσεις αυτές ισχύουν γενικά τα εξής :

-Οι πρόσθετες αποσβέσεις αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα έσοδα της επιχειρήσεως ισοδύναμα με τις τακτικές αποσβέσεις.

-Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν κοστολογούνται. Τα ποσά αυτών μεταφέρονται στο λογαριασμό " αποτελέσματα χρήσεως ".

-Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, όπως οι τακτικές. Συνεπώς, αν δεν διενεργηθούν πρόσθετες αποσβέσεις σε μια χρήση, η επιχείρηση δικαιούται να διενεργήσει τέτοιες αποσβέσεις στην επόμενη χρήση, όχι όμως σωρευτικά.

Τα κυριότερα νομοθετήματα που ισχύουν σήμερα και επιτρέπουν τη διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων είναι οι νόμοι 1116/1981, 1262/1982 και το Ν.Δ.3765/1957, τα οποία εξετάζουμε συνοπτικά παρακάτω.

β) Πρόσθετες αποσβέσεις Ν.1116/1981.

Με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.Δ. 1116/1981 καθορίζονται οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση και αναγνώριση πρόσθετων αποσβέσεων στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, που συνοπτικά έχουν ως εξής :

Οι πρόσθετες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των παρακάτω επιχειρήσεων που αποκτήθηκαν από 1/1/1981 μέχρι 15/6/1982, υπολογίζονται, για τη χρονική περίοδο 1/1/1981 μέχρι 31/12/1990, με τους συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων που ισχύουν κάθε φορά, οι οποίοι προσαυξάνονται με τα παρακάτω ποσοστά :

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

Για τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην περιοχή Α εφαρμόζονται τα ποσοστά της περιοχής αυτής, ενώ για τις εγκατεστημένες στις περιοχές Β και Γ εφαρμόζονται τα ποσοστά της περιοχής Γ.

Η παραπάνω διάταξη ορίζει ότι, για τις επιχειρήσεις που εργάζονται με δύο βάρδιες θα πρέπει, για να έχουν δικαίωμα του αυξημένου ποσοστού, ο ετήσιος μέσος όρος (ποσοστό) του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στη δεύτερη βάρδια να είναι τουλάχιστον το 60% του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στην πρώτη βάρδια. Επίσης αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί δεύτερη και τρίτη βάρδια, για να δικαιούται του αυξημένου

ποσοτού απουβέσεων, θα πρέπει ο ετήσιος μέσος όρος του αριθμού των εργατών που εργάζονται στις δύο αυτές βάρδιες να είναι το 90% του αριθμού των εργατών της πρώτης βάρδιας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 20 του νόμου, στην περίπτωση που τόσο οι βιομηχανικές κ.λ.π. όσο και οι ξενοδοχειακές έχουν πάρει επιχορήγηση για την απόκτηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, το ποσό αυτής αφαιρείται από την αξία κτήσεως του στοιχείου και επί του υπολοίπου υπολογίζονται οι τακτικές και πρόσθετες απουβέσεις ( ΥΠ. Οικ. Εγκ. 16/1981 ).

γ) Πρόσθετες αποσβέσεις ν. 1262/1982.

Σύμφωνα με την διάταξη της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.1262/1982,όλες οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 2 του νόμου αυτού όπως αντικαταστάθηκαν με τη διάταξη του άρθρου 9 του ν. 1360/1983 και συμπληρώθηκαν με το άρθρο 36 του ν. 1563/1985, μπορούν να ενεργούν εκτός από τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις.

Η πρόσθετη απόσβεση ενεργείται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτούν οι υπαγόμενες στο νόμο επιχειρήσεις από 16/6/1982 (ημερομηνίας ενάρξεως του ισχύος νόμου) μέχρι και 31/12/1992 και υπολογίζεται σε ποσοστό του συντελεστού των τακτικών αποσβέσεων, ανάλογα με την περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας. Τα ποσοστά αυτά είναι :

περιοχή	α' βάρδια	β' βάρδια	γ' βάρδια
A	-	20%	40%
B	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%
Δ	50%	100%	150%

Οι μεταλλευτικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους, ενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της περιοχής Γ, αν όμως είναι εγκαταστημένες στην περιοχή Δ ενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της περιοχής αυτής. Επίσης οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύσεων ιαματικών πηγών (πλην βιομηχανικών) και τα κατασκηνωτικά κέντρα ενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της πρώτης βάρδιας, ανάλογα βέβαια με την περιοχή που είναι εγκατεστημένες (παρ. 2 του άρθρου 15).

Αν η επιχείρηση απασχολεί εργατές σε δεύτερη βάρδια, για να ενεργήσει αυξημένη πρόσθετη απόσβεση, απαιτείται όπως ο αριθμός των εργατών της βάρδιας αυτής αναλογεί σε μέσο ετήσιο ποσοστό ίσο τουλάχιστο με το 50% του αριθμού των εργατών που εργάζονται στην πρώτη βάρδια. Το μέσο ετήσιο ποσοστό υπολογίζεται αν προσθέσουμε τους αριθμούς των εργατών που εργάζονται σε κάθε χρονική μονάδα (μήνας, εβδομάδα κ.λ.π.) κατά τη διάρκεια του έτους και διαιρέσουμε το άθροισμα με το πλήθος των χρονικών μονάδων του έτους (12 μήνες ή 52 εβδομάδες κ.λ.π.). Αν η επιχείρηση απασχολεί εργατές και σε τρίτη βάρδια, απαιτείται, όπως ο αριθμός των εργατών της δεύτερης και τρίτης βάρδιας συνολικά, αναλογεί σε μέσο ετήσιο ποσοστό ίσο με το 80% του αριθμού των εργατών που εργάζονται στην πρώτη βάρδια (παρ.3 άρθρου 15).

Στην περίπτωση που η επιχείρηση έλαβε δωρεάν επιχορήγηση, το ποσό αυτής αφαιρείται από την αξία της κτήσεως του πάγιου στοιχείου και επί του υπολοίπου υπολογίζονται οι τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις. Αν δε λόγω ανακρίβειας των βιβλίων κωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών, στη διαμόρφωση του συντελεστή καθαρού κέρδους λαμβάνονται υπόψη, εκτός των τακτικών και οι πρόσθετες αποσβέσεις (άρθρου 16).

Για την εφαρμογή νόμου η επικράτεια διαιρείται σε τέσσερις περιοχές.

δ) Υπολογισμός των αποσβέσεων.

Όπως είπαμε, οι επιχορηγήσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1262/82, δίνονται στις επιχειρήσεις πρέπει να μειώνουν την αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων, προκειμένου να υπολογιστούν οι τακτικές και οι πρόσθετες αποσβέσεις.

Εξάλλου, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί του συνολικού κόστους κτήσεως, από το λ/σμό της επιχορηγήσεως να μεταφέρεται στο λ/σμό " αποτελέσματα κτήσεως " ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με επιχορηγήσεις.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων σε περίπτωση που η επιχορήγηση δόθηκε για περισσότερα του ενός πάγια στοιχεία, το ποσό της επιχορηγήσεως επιμερίζεται σε μέρη ανάλογα με βάση το κόστος κτήσεως καθενός πάγιου στοιχείου για τα οποία δόθηκε επιχορήγηση.

Για την αποσαφήνιση της διαδικασίας υπολογισμού των αποσβέσεων έστω το ακόλουθο παράδειγμα :

Η εγκατεστημένη στην περιοχή Δ' υφαντουργική επιχείρηση έχει κατά την 1.12.19+1 τα εξής πάγια στοιχεία : κτίρια δρχ.6.000.000, μηχανήματα και εγκαταστάσεις δρχ. 10.000.000 και μεταφορικά μέσα δρχ. 4.000.000, για τα οποία έλαβε συνολική επιχορήγηση δρχ. 6.000.000 και ότι η επιχείρηση εργάζεται μια βάρδια.

Ακολουθούμε την εξής διαδικασία :

1) προσδιορίζεται το ποσοστό επιχορηγήσεως που αναλογεί σε κάθε περιουσιακό στοιχείο :



$$\text{επιχορήγηση κτιρίων } 6.000.000 \times \frac{6.000.000}{20.000.000} = 1.800.000$$

$$\text{Μηχανημάτων } 6.000.000 \times \frac{10.000.000}{20.000.000} = 3.000.000$$

$$\text{Μεταφορικών Μέσων } 6.000.000 \times \frac{4.000.000}{20.000.000} = 1.200.000$$

$$\text{Σύνολο δρχ.} = \underline{6.000.000}$$

ii) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις επί του κόστους κτήσεως :

Στοιχείο	Κόστος		Αποσβέσεις		Σύνολο	
	κτήσεως		τακτικές	πρόσθετες		
κτίρια	6.000.000	8%	480.000	4%	240.000	720.000
Μηχ/τα & εγκ/σεις	10.000.000	12%	1.200.000	6%	600.000	1.800.000
Μεταφ. μέσα	4.000.000	20%	800.000	10%	400.000	1.200.000
			<u>2.480.000</u>		<u>1.240.000</u>	<u>3.720.000</u>

iii) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις επί της κορηγήσεως :

Στοιχείο	Ποσό		Αποσβέσεις		Σύνολο	
	επιχορηγήσεως		τακτικές	Πρόσθετες		
Κτίρια	1.800.000	8%	144.000	4%	72.000	216.000
Μηχ/τα & εγκ/σεις	3.000.000	12%	360.000	6%	180.000	540.000
Μεταφ. μέσα	1.200.000	20%	240.000	10%	120.000	360.000
			<u>744.000</u>		<u>372.000</u>	<u>1.116.000</u>

ε) Πρόσθετες αποσβέσεις

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 32 παρ.2 του ν.δ. 3323/1955), η υπεραξία (αυτόματη υπερτίμηση) που προκύπτει από την πώληση ή άλλως πως διάθεση πάγιου περιουσιακού στοιχείου της επιχειρήσεως αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ'πηγής), το οποίο φορολογείται κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε. Παρέχεται όμως η ευχέρεια να μην υπαχθεί στο φόρο αν χρησιμοποιηθεί σαν πρόσθετη αποσβέση (πέρα των τακτικών) άλλων μηχανημάτων της επιχειρήσεως ή βιομηχανικών γενικά εγκαταστάσεών της, κατά το έτος πραγματοποίησής της, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.δ. 3765/1957. Ακόμη, από τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι, η απαλλαγή αυτή συνεχίζεται και για το αμέσως επόμενο ή μεθεπόμενο έτος, αν το τυχόν υπόλοιπο υπεραξίας που έχει απομείνει χρησιμοποιηθεί επίσης, ως πρόσθετη απόσβεση όχι παλαιών (εν χρήσει) αλλά νέων καινούργιων μηχανημάτων και βιομηχανικών γενικά εγκαταστάσεων, που ήθελε αποκτήσει η επιχείρηση κατά τα δύο αυτά έτη. Αν παρά ταύτα απομείνει υπόλοιπο υπεραξίας αυτό θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις αυτές του άρθρου 9 του ν.δ.3765/1957 είχαν καθολική εφαρμογή στις βιομηχανικές κ.λ.π επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον τόπο της εγκαταστάσεώς τους, ενώ σήμερα με το καθεστώς που ισχύει για πρόσθετες αποσβέσεις, μπορούν να κάμουν χρήση οι βιομηχανίες κ.λ.π που είναι εγκατεστημένες στις περιοχές Β και Γ και από τις επιχειρήσεις της περιοχής Α μόνο εκείνες που χρησιμοποιούν το εργατικό τους δυναμικό σε δεύτερη και τρίτη βάρδια.

12. Οι αποσβέσεις των παγίων ως στοιχείο του κόστους

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.4 του άρθρου 33α του ν.δ. 3323/1955, οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να προσδιορίσουν το κόστος των μενόντων προϊόντων, συνυπολογίζονται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Η παραπάνω διάταξη ορίζει ρητά ότι κοστολογούνται μόνο οι τακτικές αποσβέσεις γιατί, κατά πλάσμα του νόμου, οι αποσβέσεις αυτές ανταποκρίνονται στην πραγματική μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων. Αντίθετα οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν κοστολογούνται, γιατί αυτές παρέχονται, πέρα από τις φυσιολογικές αποσβέσεις, ως φορολογικό κίνητρο για την οικονομική ανάπτυξη και βιομηχανική αποκέντρωση.

### 13. Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων κατά το Ε.Γ.Α.Σ

---

Το Ε.Γ.Α.Σ επιβάλλει τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως των πάγιων (ενσωματωμένων και ασώματων) στοιχείων, καθώς και των εξόδων εγκαταστάσεως. Οι αποσβέσεις παρακολουθούνται στον τελευταίο δευτεροβάθμιο (με κωδικό 99) κάθε πρωτοβάθμιου λ/σμού αποσβέσιμου στοιχείου και λειτουργούν ως αντίθετοι λ/σμοί των λοιπών υπολ/σμών του πρωτοβάθμιου λ/σμού.

Οι αντίθετοι αυτοί λ/σμοί αναλύονται σε τριτοβάθμιους, οι οποίοι αντιστοιχούν στους δευτεροβάθμιους λ/σμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποσβέσιμα πάγια στοιχεία. Έτσι π.χ. οι αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων που παρακολουθούνται στο λ/σμό 12 << μηχανήματα-τεχνικές εγκ/σεις-λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός >> παρακολουθούνται στο λ/σμό 12.99 << αποσβεσμένα μηχ/τα-τεχνικές εγκαταστάσεις-λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός >> ο οποίος αναλύεται περαιτέρω σε τριτοβάθμιους που αντιστοιχούν στους λοιπούς δευτεροβάθμιους του 12 ως εξής :

<u>Λ/σμοί πάγιων στοιχείων</u>	<u>Λ/σμοί αποσβεσμένων πάγιων στοιχείων</u>
12.00 Μηχανήματα	12.99.00 Αποσβεσ/να μηχανήματα
12.01 Τεχνικές εγκ/σεις	12.99.01 // τεχνικές εγκ/σεις
12.02 Φορητά μηχανήματα χειρός κ.λ.π.	12.99.02 // φορητά μηχανήματα χειρός κ.λ.π.

Η δαπάνη (έξοδο) των τεχνικών αποσβέσεων θεωρείται οργανικό έξοδο και καταχωρείται στο λ/σμό 66 "αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος", ενώ οι προσθέτες (επιτακυνόμενες) αποσβέσεις θεωρούνται ανόργανο έξοδο και καταχωρούνται στον αποτελεσματικό λ/σμό 85 "αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος". Έτσι, το ημερολογιακό άρθρο αποσβέσεων λαμβάνει την ακόλουθη μορφή :

---

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

(66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων κ.τ.λ.)

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

(85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων κ.λ.π)

(είς) 10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις κ.λ.π.

---

Για να αποσαφηνίσουμε το κύκλωμα των λογιστικών εγγραφών του υιοθετεί το Ε.ΓΛΣ και ακολουθεί η πράξη για την απεικόνιση των αποσβέσεων παγίων στοιχείων, έστω το ακόλουθο παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι η βιομηχανική επιχείρηση, που εδρεύει στη Δράμα (περιοχή Δ) και λειτουργεί με δύο βάρδιες, αγόρασε την 31.12.1990 ένα φορτηγό αυτοκίνητο αξίας κτήσεως δρχ.5.000.000. Η επιχείρηση υπολογίζει τις υποχρεωτικές-τακτικές αποσβέσεις και επειδή πραγματοποιεί κέρδη υπολογίζει και τις πρόσθετες αποσβέσεις με τον ανώτατο συντελεστή που δικαιούται.

Έτσι, υπολόγισε :

	Τακτικές	Πρόσθετες	
Το έτος 1991 (5.000.000 x 20%)	1.000.000	1.000.000.	Προσαύξηση
// 1992	1.000.000	1.000.000	100%
1993	1.000.000	_____	
	<u>3.000.000</u>	<u>2.000.000</u>	

Το αυτοκίνητο απεσβέστηκε ήδη στα τρία χρόνια λειτουργίας του, ενώ εξακολούθησε να λειτουργεί επί δύο ακόμη χρόνια.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, αλλά και την πάγια τακτική στη χώρα μας, πρέπει να γίνουν οι έξης λογιστικές εγγραφές :

α) Στις χρήσεις 1991 και 1992

66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.000.000
	(66.03.02 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων)	
85	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.000.000
	(85.03.02 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων)	
	(εις) 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς	2.000.000
	(13.99.02 Αποσβεσμένα φορτηγά αυτοκίνητα)	
80.00	Λογ/σμός γενικής εκμεταλλεύσεως	1.000.000
	(Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος)	
	(εις) 66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.000.000
	(66.03.02 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκ/των)	
86	Αποτελέσματα χρήσεως	1.000.000
	(86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων)	
	(εις) 85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.000.000
	(85.03.02 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκ/των)	

β) Στη χρήση 1993 θα γίνει η πρώτη εγγραφή μόνο για τις τακτικές αποσβέσεις και θα γίνει και η δεύτερη εγγραφή.

Ήδη την 31.12.1993 οι σχετικοί λογαριασμοί θα έχουν ως εξής :

Φορηγό αυτοκίνητο Νο....	Αποσβεσμένα φορηγά αυτοκ/τα
31.12.1990 5000000	31.12.91 2.000000
	31.12.92 2.000000
	31.12.93 1.000000
	<hr/>
	5.000000

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

α) Τα κέρδη των χρήσεων 1991 και 1992 εμφανίζονται μειωμένα καθεμιάς ανά 1.000.000, με αντίστοιχη εμφάνιση αυξημένων κερδών στις χρήσεις 1994 και 1995.

β) Η αναπόσβεστη αξία του πάγιου στοιχείου και οι αποσβέσεις εμφανίζονται στους ισολογισμούς της επιχειρήσεως εσφαλμένα, καθόλη τη διάρκεια της ζωής του στοιχείου ως εξής :

Τέλος χρήσεως	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις		Αναπόσβεστη αξία	
		Έγιναν	Έπρεπε να γίνουν	Εμφανίζεται	Έπρεπε να εμφανίζεται
1991	5.000.000	2.000.000	1.000.000	3.000.000	4.000.000
1992	5.000.000	4.000.000	2.000.000	1.000.000	3.000.000
1993	5.000.000	5.000.000	3.000.000	—	2.000.000
1994	5.000.000	—	4.000.000	—	1.000.000
1995	5.000.000	—	5.000.000	—	—

Σημειώνουμε ότι στους ισολογισμούς δε γίνεται διάκριση των συσσωρευμένων αποσβέσεων σε τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, πληροφορία, κατά την γνώμη μας, σημαντική για να σχηματίζει ο μελετητής του ισολογισμού κάποια εικόνα, όχι απόλυτα ακριβής, των σχετικών αποθεματικών που έχει η εταιρεία σχηματίσει.

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

Από τα παραπάνω συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι η λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων, που ακολουθείται από την πράξη στη χώρα μας και η οποία και επίσημα από το Ε.Γ.Α.Σ, παραβιάζει κατάφωρα την αυτοτέλεια των χρήσεων, αφήνει στο Δ.Σ της εταιρείας την ευχέρεια να προσδιορίζεται κατά βούληση το αποτέλεσμα της χρήσεως και κατ' επέκταση να αλλοιώνει την αναπόσβεστη αξία των παγίων δια της δημιουργίας αφανών αποθεματικών.



## 14 Κριτική των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων που γίνονται στη χώρα μας

### 14.1 Αδυναμίες των τακτικών αποσβέσεων

Η καθιέρωση συντελεστών αποσβέσεων κατά κατηγορίες στοιχείων για όλες τις επιχειρήσεις της χώρας μας εξασφαλίζει οπωσδήποτε ένα ομοιόμορφο σύστημα αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων, που παραμένει σταθερό από χρήση σε χρήση και είναι όμοιο για όλες τις επιχειρήσεις. Οι αποσβέσεις όμως αυτές παρουσιάζουν τα ακόλουθα βασικά μειονεκτήματα :

α) Η καθιέρωση των ίδιων συντελεστών αποσβέσεως κατά κατηγορία παγίων στοιχείων για όλες τις επιχειρήσεις έχει ως αναγκαία συνέπεια ότι οι συντελεστές αυτοί δεν ανταποκρίνονται προς τις ανάγκες αποσβέσεως της συγκεκριμένης επιχειρήσεως. Το π.δ. 88/1973 ορίζει λ.χ. ετήσιο συντελεστή αποσβέσεως για τα μηχανήματα παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μετάξι 15% είναι γεγονός ότι υπάρχει μεγάλη ποικιλία μηχανών παραγωγής νημάτων και, ως εκ τούτου, είναι πολύ πιθανόν ο συντελεστής αυτός να μην ανταποκρίνεται στις ανάγκες αποσβέσεως της συγκεκριμένης μηχανής της συγκεκριμένης επιχειρήσεως.

β) Οι συντελεστές αποσβέσεως, κατά την παλαιά περί αποσβέσεων άποψη, υποτίθεται ότι αντικατοπτρίζουν την επερχόμενη φθορά των στοιχείων. Αλλά η λειτουργική φθορά εξαρτάται και από το βαθμό λειτουργίας του στοιχείου που δεν μπορεί να σταθμιστεί με το γενικό κανόνα, γιατί ποικίλει από επιχείρηση σε επιχείρηση, ακόμη δε και από μηχάνημα σε μηχάνημα μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Στο ίδιο εργαστασίο λ.χ. η μία μηχανή εργάζεται 4 ώρες ημερησίως, ενώ μία άλλη 8 ώρες. Ακόμη η φθορά των στοιχείων εξαρτάται τα μέγιστα από το βαθμό συντηρήσεώς τους, ο οποίος επίσης ποικίλει από επιχείρηση σε επιχείρηση και πιθανόν από μηχάνημα σε μηχάνημα.

γ) Αποσβεστέα αξία είναι ολόκληρη η αξία κτήσεως. Δεν υπολογίζεται υπολειματική αξία, ακόμη και στις περιπτώσεις που η αξία αυτή είναι σημαντική.

δ) Τέλος σημειώνουμε ότι οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων στη χώρα μας είναι σημαντικά υψηλότεροι σε σύγκριση με τους συντελεστές που ισχύουν σε άλλες χώρες.

14.2 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στην από οικονομολογιστική  
άποψη έννοια των αποσβέσεων

Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι αποσβέσεις, από οικονομική άποψη. Είτε δεχθούμε την άποψη ότι η απόσβεση αντισταθμίζει τη φθορά (λειτουργική-χρονική-οικονομική) που υπέστησαν τα πάγια στοιχεία στη συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, είτε δεχθούμε την ορθότερη άποψη ότι η απόσβεση είναι το κόστος κτήσεως των υπηρεσιών που τα πάγια στοιχεία προσέφεραν στην επιχείρηση στην συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, οι καλούμενες πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι δυνατό να χαρακτηρίζονται αποσβέσεις, κυρίως γιατί το ύψος αυτών εξαρτάται από την περιοχή στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση, ανάλογα με την επιθυμία του νομοθέτη για περιφεριακή-οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Έτσι, κατά το ν. 1262/1982 μια βιομηχανική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Αττική και εργάζεται με μία βάρδια δεν έχει δικαίωμα διενέργειας πρόσθετων αποσβέσεων ενώ επιχείρηση του αυτού κλάδου, που εργάζεται με μία επίσης βάρδια και είναι εγκατεστημένη λ.χ. στη νήσο Χίο έχει δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων αυξημένων κατά 50%. Αλλά όπως είναι προφανές, ο τόπος εγκαταστάσεως της επιχειρήσεως δεν έχει καμιά σχέση με το ύψος των αποσβέσεων και δεν μπορεί να αποτελεί το μέτρο αυτών.

Αποσβέσεις από οικονομική άποψη είναι δυνατό να χαρακτηριστούν μόνο οι πρόσθετες αποσβέσεις που υπολογίζονται στην περιοχή Α για τις β' και γ' βάρδιες και με την προϋπόθεση ότι αυτές ανταποκρίνονται στη λειτουργική φθορά των πάγιων στοιχείων, λόγω της αυξημένης λειτουργίας τους.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η επιχείρηση οφείλει να εφαρμόζει με συνέπεια, από χρήση σε χρήση, τη μέθοδο αποσβέσεως εκτός αν δικαιολογείται αλλαγή, μεθόδου λόγω μεταβολής των συνθηκών, οπότε πρέπει να προσδιορίζεται και να γνωστοποιείται ποσοτικά

η επίδραση από την αλλαγή και να γνωστοποιείται και η αιτία που την προκάλεσε.

Ο υπολογισμός σε μία χρήση πρόσθετων αποσβέσεων, σε αντίθεση με την προηγούμενη, χρήση στην οποία δεν υπολογίστηκαν τέτοιες ή υπολογισμός τέτοιων με διαφορετικά ποσοστά από εκείνα που υπολογίστηκαν οι πρόσθετες αποσβέσεις της προηγούμενης χρήσεως, αποτελεί ασφαλώς μεταβολή μεθόδου αποσβέσεως, που δεν δικαιολογείται, αφού οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται ανεξάρτητα αν μεταβλήθηκαν ή όχι οι συνθήκες που δικαιολογούν τη διένεργειά τους.

Αρκεί ότι υπάρχουν κέρδη, τα οποία δεν επιθυμεί να διανείμει η διοίκηση της εταιρείας, οπότε καταφεύγει στη λύση των πρόσθετων αποσβέσεων. Ο νόμος δεν υποχρεώνει την επιχείρηση να αιτιολογήσει την αλλαγή της μεθόδου των αποσβέσεων που επιφέρουν οι πρόσθετες αποσβέσεις, ούτε βέβαια και η πράξη μπορεί να αναφέρει τέτοια αιτία, απλούστατα γιατί δεν υπάρχει.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις υπολογίζονται από τις επιχειρήσεις στις κερδοφόρες χρήσεις, για να περιορίσουν τα διανεμόμενα κέρδη και το φόρο επί των κερδών. Αβίαστα, λοιπόν, συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι αποσβέσεις, αλλά αφορολόγητα αποθεματικά. Τα αποθεματικά αυτά είναι προσωρινά, γιατί με την πάροδο του χρόνου, εξαφανίζονται, με το ρυθμό που τα αποσβεσμένα ήδη περιουσιακά στοιχεία φθείρονται και αναλίσκονται, χωρίς η επιχείρηση να διενεργεί πια τακτικές αποσβέσεις γι' αυτά. Με το μηχανισμό, δηλαδή, των πρόσθετων αποσβέσεων μεταφέρονται αποτελεσματικά από τις χρήσεις που διενεργούνται πρόσθετες αποσβέσεις στις επόμενες χρήσεις που τα αποσβεσμένα περιουσιακά στοιχεία εξακολουθούν να λειτουργούν και να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση.

14.3 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκειται στις διατάξεις του  
νόμου 2190/1920

Όπως πιο πάνω αναπτύχθηκε, σύμφωνα με το ν. 2190/1920 οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως πρέπει να είναι ανάλογοι της αναλώσεως και φθοράς των στοιχείων και της διάρκειας χρησιμοποίησής τους, δηλ. να είναι "λελογισμένες" και να μην υπερβαίνουν την "εμπορικώς δικαιολογημένη κλίμακα"

Οι πρόσθετες όμως αποσβέσεις γίνονται καθ' υπέρβαση της εμπορικώς δικαιολογημένης κλίμακας, της αναλώσεως, της φθοράς και της διάρκειας χρησιμοποίησής των στοιχείων, με συνέπεια η αξία των στοιχείων να αποσβένεται μέσα σε λίγα έτη, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία εξακολουθούν να λειτουργούν και να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση.

Εξάλλου, οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στη βασική λογιστική αρχή της "αυτοτέλειας των χρήσεων", γιατί, όπως προηγούμενη παράγραφο αναπτύχθηκε, τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες διενεργήθηκαν πρόσθετες αποσβέσεις εμφανίζονται μειωμένα κατά το ποσό των αποσβέσεων αυτών σε όφελος των αποτελεσμάτων επόμενων χρήσεων, στις οποίες λειτουργούν τα αποσβεσμένα ήδη στοιχεία και για τα οποία, λόγω του ότι είναι αποσβεσμένα, δεν υπολογίζονται πια τακτικές αποσβέσεις.

Ο προσδιορισμός εσφαλμένων αποτελεσμάτων στις επιμέρους χρήσεις λόγω των πρόσθετων αποσβέσεων έχει σαν περαιτέρω συνέπεια ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, περί διαθέσεως (διανομής και αποθεματοποίησής) των κερδών. Έτσι, στις χρήσεις που διενεργούνται πρόσθετες αποσβέσεις :

- Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται μικρότερο.
- Το μέρισμα των μετόχων υπολογίζεται μικρότερο, στην περίπτωση που το 35% των κερδών, μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για το τακτικό αποθεματικό, δίνει πόσο μεγαλύτερο του 5% επί του καταβλημένου κεφαλαίου.

-Θίγονται τα συμφέροντα των δικαιούχων επί του υπολοίπου των κερδών (μελών Δ.Σ, κατόχων ιδρυτικών τίτλων,κατόχων κερδοφόρων,ομολογιών, του προσωπικού της εταιρείας, κ.λ.π.)

Τα παραπάνω διανεμόμενα επί έλαττον ποσά διανέμονται, σε επόμενες χρήσεις όταν, λόγω μη υπολογισμού αποσβέσεων επί των λογιστικά αποσβεσμένων στοιχείων, τα κερδή εμφανίζονται αυξημένα. Δηλαδή και στις επόμενες χρήσεις επαναλαμβάνονται, με αντίστροφη φορά, οι παραπάνω παραβάσεις του νόμου.

#### 14.4 Αδυναμίες του συστήματος αποσβέσεων που προβλέπεται από το Ε.ΓΛΣ

---

Πιο πάνω αναπτύχθηκε το σύστημα αποσβέσεων που προβλέπεται από το Ε.ΓΛΣ. Το σύστημα αυτό παρουσιάζει τα εξής μειονεκτήματα :

α) Το Ε.ΓΛΣ δεν απομακρύνεται από το καθιερωμένο στη χώρα μας σύστημα των φορολογικών αποσβέσεων. Προβλέπει ως μοναδική μέθοδο λογισμού των αποσβέσεων τη σταθερή μέθοδο, με βάση συντελεστές που ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, δηλαδή ότι εφαρμόζεται σήμερα από τις επιχειρήσεις σύμφωνα με τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας. Η μόνη απομάκρυνση που εισάγει το Ε.ΓΛΣ από την καθιερωμένη στη χώρα μας πρακτική είναι ότι προβλέπει την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας από την αποσβεστέα αξίας των πάγιων στοιχείων στις περιπτώσεις που είναι σημαντική. Παρουσιάζει, λοιπόν, το σύστημα αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων που καθιερώνεται από το Ε.ΓΛΣ τις ίδιες αδυναμίες μ' εκείνες των τακτικών αποσβέσεων.

β) Το Ε.ΛΓΣ υιοθετεί και τις πρόσθετες αποσβέσεις, με όλα τα μειονεκτήματα που οι αποσβέσεις αυτές παρουσιάζουν, χωρίς, κατά τη γνώμη μας να τις αντιμετωπίζει με το ενδεδειγμένο λογιστικό τρόπο.

γ) Παρατηρούμε ακόμη ότι το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι η αποσβέση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του πάγιου στοιχείου. Η ωφέλιμη δε ζωή του στοιχείου είναι δυνατό, και κατά τους ορισμούς του Ε.ΓΛΣ, να προσδιοριστεί και με βάση την ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται ότι θα έχει η επιχείρηση από το στοιχείο αυτό.

Πως όμως είναι δυνατό να υπολογιστεί η αποσβέση με βάση την παραγόμενη ποσότητα, αφού ως μοναδική μέθοδο αποσβέσεως προβλέπει τη σταθερή μέθοδο, η δε μέθοδος αυτή απεικονίζει μόνο τη χρονική φθορά των πάγιων στοιχείων.

15. Συμπεράσματα επί των αποσβέσεων και της λογιστικής στη χώρα μας

Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, πρέπει να υπολογίζονται με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Οι αποσβέσεις αυτές πρέπει να διακρίνονται από τις καλούμενες φορολογικές αποσβέσεις, που υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά φορολογικής νομοθεσίας. Η διάκριση αυτή γίνεται στην αλλοδαπή από τις μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις. Εντούτοις, στη χώρα μας τέτοια διάκριση δε γίνεται και οι αποσβέσεις διενεργούνται και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποκλειστικά σύμφωνα με τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι τακτικές φορολογικές αποσβέσεις, που προβλέπονται σήμερα από το π.δ. 88/1973, παρουσιάζουν ορισμένες αδυναμίες, κρινόμενες με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, με συνέπεια οι ισολογισμοί και οι λ/σμοί αποτελεσμάτων χρήσεως να μην εμφανίζουν τα σύμφωνα με τις αρχές αυτές σωστά λογιστικά μεγέθη (περιουσία και αποτελέσματα).

Εκτεταμένη όμως νόθευση των αποτελεσμάτων και των ισολογισμών επί-φέρουν κυρίως οι καλούμενες πρόσθετες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που δίνονται ως κίνητρα οικονομικής και περιφερειακής αναπτύξεως και οι οποίες βρίσκονται έξω από κάθε έννοια αποσβέσεων. Πέρα απ' αυτό, οι αποσβέσεις αυτές αντίκειται ευθέως στις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας και ειδικότερα στις διατάξεις του ν. 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιριών" που ορίζουν το μέτρο των αποσβέσεων, καθιερώνουν τη βασική λογιστική αρχή της "αυτοτέλειας των χρήσεων", αντίκειται δε ακόμη και στις διατάξεις που διέπουν τη διανομή και αποθεματοποίηση των κερδών της χρήσεως.



Παραβιάζουμε ανοικτές θύρες ισχυριζόμενοι ότι οι πρόσθετες αποσβέσεις πρέπει το συντομότερο ν' αντικατασταθούν με "αφορολόγητα αποθεματικά", για να παύσει επιτέλους η παραβίαση των βασικών λογιστικών αρχών και ο εμπαιγμός εκείνων που αναζητούν ακριβείς πληροφορίες στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμούς, λ/σμούς αποτελεσμάτων πίνακες διαθέσεως κερδών).

Εξάλλου, η λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων, που ακολουθείται πιστά από την πράξη και την οποία καθιερώνεται και το Ε.ΓΛΣ είναι ανεπιτυχής και οδηγεί στις στρεβλώσεις των αποτελεσμάτων και των ισολογισμών που προαναφέραμε. Πιο πάνω αναπτύξαμε ένα απλό κύκλωμα λογιστικών εγγραφών, που δίνει ικανοποιητική λύση στα σοβαρά θέματα που δημιουργούνται από τις πρόσθετες αποσβέσεις και το οποίο, χωρίς φορολογικές συνέπειες, μπορούν να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις, για όσο χρόνο ο νομοθέτης, σε πείσμα των διδαγμάτων της Λογιστικής και Ιδιωτικής Οικονομικής, εξακολουθήσει να παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας τέτοιων αποσβέσεων.

16. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

ΚΑΡΑΤΖΑΣ Γ. ΠΟΛΥΝΙΚΗΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31/12/9

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΧΡΗΣΗ 1993			ΧΡΗΣΗ 1992		
	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕ-ΣΕΙΣ	ΑΝΑΠ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕ-ΣΕΙΣ	ΑΝΑΠ. ΑΞΙΑ
<u>Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>						
<u>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</u>						
3. Κτίρια-Εγκατ/σεις	6083188	740838	5542350	5634200	257261	5376939
4. Μηχαν.-Τεχ.Εγκ/σεις	528320	92274	236046	232320	55756	176564
5. Μεταφορικά μέσα	4078036	2246821	1831215	4078036	1431214	2646822
6. Επιπλα-Λουπός Εξοπλ.	<u>249490</u>	<u>82099</u>	<u>167391</u>	<u>149490</u>	<u>43972</u>	<u>105518</u>
ΣΥΝΟΛΟ Γ	<u>10739034</u>	<u>3162032</u>	<u>7577002</u>	<u>10094046</u>	<u>1788203</u>	<u>8305843</u>
<u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>						
<u>1. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</u>						
1. Εμπορεύματα			27764193			16005819
<u>11. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ</u>						
1. Πελάτες			13172022			17388996
1.1. Χρεώστες Διάφοροι			7514690			5635947
<u>ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</u>						
Ταμείο			2603149			1134100
Καταθέσεις όψεως			<u>103092</u>			<u>751244</u>
ΣΥΝΟΛΟ (ΔΙ + ΔΙΙ + ΔΙΥ)			<u>51157146</u>			<u>40917106</u>
<hr/>						
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Γ+Δ)			<u>58734148</u>			<u>49222949</u>
<hr/>						

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης (Κέρδη)	3834448	(Κέρδη)	5673759
Μείον : Σε Μερισμάτα Πληρωτέα	3834448		5679759
Υπόλοιπο	-----		-----
	=====		=====

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/93 - 31/12/93

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΧΡΗΣΗ 1993	ΧΡΗΣΗ 1992
<u>Α. ΊΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>		
<u>Β. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</u>		
1. Καταβεβλημένο κεφάλαιο	20000000	20000000
<u>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>		
<u>1.1 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>		
1. Προμηθευτές	17328022	14077656
2. Γραμμάτια Πληρωτέα	9892555	6102973
3. Τράπεζες Βραχ.Υποχρεώσεις	197602	-----
4. Προκαταβολές Πελατών	11725	-----
5. Υποχρεώσεις από Φόρους-Τέλη	<u>11209244</u>	<u>9002320</u>
ΣΥΝΟΛΟ Γ.	<u>38654148</u>	<u>29182949</u>
<u>Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</u>		
2. Εξοδα Χρήσης Πληρωτέα	80000	40000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Γ+Δ+)	<u>58734148</u>	<u>49222949</u>

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ"

	ΧΡΗΣΗ 1993	ΧΡΗΣΗ 1992
<u>1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ</u>		
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	94244943	104587817
Μείον : Κόστος Πωληθέντων	<u>85604403</u>	<u>95229597</u>
Μικτά Αποτελ/τα Εκμετάλλευσης	8640540	9356220
Μείον: 1. Εξοδα Διοικ.Λειτουργίας	441639	448437
2. Εξοδα Λειτ.Διάθεσης	<u>4027124</u>	<u>3098858</u>
Μερικά Αποτελέσμ.Εκμετ.	4171777	5810925
Μείον: 3 Εξοδα Χρηματοδότησης	292226	136851
Ολικά Αποτελέσματα Εκμετ.	<u>3879551</u>	<u>5674074</u>
<u>11. ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u>		
Πλέον : 1 Εκτακτα και Ανόργανα έσοδα	-----	-----
Μείον : 1 Εκτακτα και Ανόργανα Εξοδα		
2. Εκτακες Ζημιές	45000	315
3. Εξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	<u>103</u>	<u>315</u>
Οργανικά & Εκτακτα Αποτελέσμ.	45103	-----
Μείον : Αποσβέσεις Πάγιων Στοιχείων	3834448	5673759
Μείον οι κοστολογηθείσες	1373829	1788203
	<u>-1373829</u>	<u>-1788203</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	<u>3634448</u>	<u>5673759</u>

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΕΝΙΑΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
- ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ " ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΙ " Νίκου Πετρίδη
- ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ Στρατή Γεωργουδάκη - Κώστα Ζαφειρόπουλου