

ΤΕΙ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΣΔΟ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

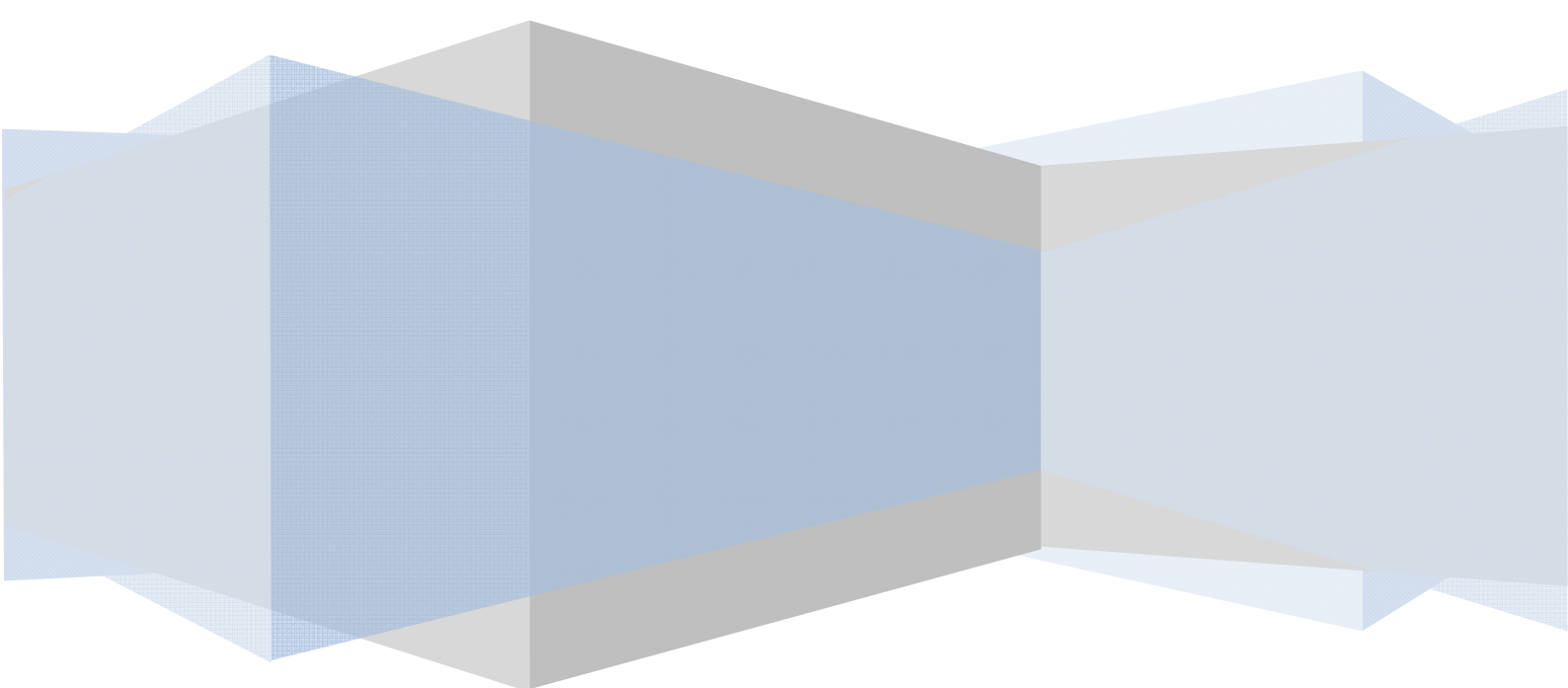
**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ –**

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ**

**ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΔΟΚΙΑΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ**

**ΛΙΟΚΟΥΚΟΥΔΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΑ Α.Μ. 4808**



# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

---

<b>ΜΕΡΟΣ Α΄ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	<b>5</b>
<i>ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</i>	<i>5</i>
<b><u>ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ</u></b>	<b>5</b>
<b><u>Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ</u></b>	<b>6</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b>	<b>6</b>
<b><u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</u></b>	<b>7</b>
<b><u>ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</u></b>	<b>8</b>
<i>Α) ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ</i>	<i>8</i>
<i>Β) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΣΤΑΘΕΡΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ</i>	<i>10</i>
<i>Γ) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ</i>	<i>11</i>
<i>Δ) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</i>	<i>12</i>
<i>Ε) ΜΙΚΤΗ ΜΕΘΟΔΟΣ</i>	<i>13</i>
<i>ΣΤ) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</i>	<i>13</i>
<i>Ζ) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΑΛΛΙΝΔΡΟΜΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</i>	<i>15</i>
<i>Η) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ</i>	<i>15</i>
<i>Θ) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΑΧΥΝΟΜΕΝΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</i>	<i>15</i>
<b><u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</u></b>	<b>15</b>
<b><u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΫΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u></b>	<b>17</b>
<b><u>ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ, ΕΞΟΔΩΝ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u></b>	<b>17</b>
<b><u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</u></b>	<b>18</b>

<b>ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ</b>	<b>23</b>
<b>ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΑΜΕΣΟΥΣ</b>	<b>25</b>
<b>ΑΝΤΙΘΕΤΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>28</b>
<b>ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗ</b>	<b>31</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b>	<b>33</b>
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>33</b>
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 2065/1992</b>	<b>34</b>
<b>ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>35</b>
<b>ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ</b>	<b>37</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b>	<b>39</b>
<b>ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	<b>39</b>
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 1982/90</b>	<b>43</b>
<b>ΜΕΡΟΣ Β΄ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ</b>	<b>46</b>
<b>ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ</b>	<b>46</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b>	<b>49</b>
<b>ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>49</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b>	<b>51</b>
<b>ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ &amp; ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ</b>	<b>51</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b>	<b>54</b>
<b>ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</b>	<b>53</b>
<i>I. ΤΙΜΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ</i>	<b>53</b>

II. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	54
<b>ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ, ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ, ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	<b>55</b>
ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	55
ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ	56
ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	60
<b>ΜΕΘΟΔΟΙ – ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</b>	<b>60</b>
1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	61
1.1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ: ΤΗΣ ΜΕΣΗΣ ΣΤΑΘΜΙΚΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ (WEIGHTED AVERAGE METHOD)	61
1.2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Η ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ (MOVING AVERAGE METHOD)	63
2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (FIRST-IN, FIRST OUT METHOD)	63
3. Η ΜΕΘΟΔΟΣ LIFO (ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΟΣ ΤΗΣ FIFO) (LAST-IN, FIRST-OUT METHOD)	64
4. Η ΜΕΘΟΔΟΣ NIFO (NEXT-IN, FIRST-OUT METHOD)	65
5. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΚΤΙΜΗΣΗ	65
5.1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	65
5.2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΤΙΜΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ	66
6. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (SPECIFIC IDENTIFICATION)	67
7. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ Η ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (VARIABLE OR DIRECT METHOD)	68
8. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (STANDARD COST)	68
9. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	69
10. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ	69
11. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΣΤΗ ΜΙΚΡΟΤΕΡΗ ΤΙΜΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ (COST OF MARKET RULE)	70
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b>	<b>72</b>
<b>ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ &amp; ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ</b>	<b>72</b>
<b>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>74</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>76</b>
<b>ΜΕΡΟΣ Γ' ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b>	<b>79</b>
<b>ΝΟΜΟΣ 2190/1920 ΆΡΘΡΟ 43 ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ</b>	<b>79</b>
<b>ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 299/2003 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</b>	<b>88</b>

# ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ – ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ

---

## ΜΕΡΟΣ Α΄ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

### ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ

Απόσβεση ονομάζεται γενικά η μείωση ενός λογαριασμού για οποιαδήποτε αιτία, π.χ. μείωση χρέους, εξαφάνιση απαιτήσεως κατά τρίτου λόγω αφερεγγυότητός του, μείωση ομολογιακού δανείου της επιχείρησης, δηλαδή μερική εξόφλησή του ή κατανομή των εξόδων αρχικής εγκαταστάσεως της επιχείρησης (έξοδα ιδρύσεως) σε περισσότερες χρήσεις κλπ. Με τη στενή έννοια λέγοντας απόσβεση εννοούμε τη μείωση της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τη φθορά που υπέστη αυτό είτε λόγω της παρόδου του χρόνου (χρονική φθορά), είτε λόγω της χρήσεως (λειτουργική φθορά), είτε και όταν οφείλεται σε επιστημονικές και τεχνικές ανακαλύψεις και εφευρέσεις (οικονομική απαξίωση). Κάθε αξία υπόκειται σε μείωση της τιμής της από διάφορες αιτίες σε μία δεδομένη περίοδο. Η μείωση αυτή μπορεί να προέρχεται είτε από προσωρινή είτε από μόνιμη σμίκρυνση της τιμής της. Στην πρώτη περίπτωση έχουμε τις διακυμάνσεις της τιμής, ενώ στη δεύτερη τη λεγόμενη υποτίμηση. Το ποσοστό της υποτίμησης της δεύτερης αυτής περίπτωσης ονομάζεται «ΑΠΟΣΒΕΣΗ» και Αποσβέσιμο. Πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα χρόνο. Η αξία πάνω στη οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται «ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ».

## Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

Προκειμένου να καθορίσουμε την απόσβεση μιας αξίας είναι ανάγκη να διακρίνουμε με προσοχή τα αίτια που την προκαλούν, τα οποία συνήθως είναι τόσο επισφαλής και ποικίλα, ώστε πολλές φορές παραμένουν άγνωστα μέχρι τον καθορισμό της πραγματικής ζημιάς που προκλήθηκε από αυτά. Δεδομένου ότι η απόσβεση διαφόρων αξιών είναι αναπόφευκτη επιβάλλεται να λαμβάνεται πρόνοια για κάλυψη αυτής, με κράτηση κάποιου ποσοστού από τα κέρδη της επιχείρησης, χωρίς αυτή την κράτηση θα παραστεί ανάγκη εξεύρεσης νέου κεφαλαίου, για πραγματοποίηση της αντικατάστασης της αξίας που αποτιμήθηκε. Εφόσον δε δεν λαμβάνεται πρόνοια περί σχηματισμού του πρέποντος κεφαλαίου δεν μπορούμε να θεωρούμε κάθε φορά τον τελικό ισολογισμό που καταρτίζεται ότι απεικονίζει την αληθινή οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Για καθορισμό του ποσού της απόσβεσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φθορά ή η ανάλωση την οποία υπέστη και όχι η διαφορά της τιμής κτήσεως και τρεχούσης τοιαύτης. Ως προς τις δαπάνες βελτιώσεως ή συντηρήσεως του παγίου περιουσιακού στοιχείου αυτές θα φέρονται σε χρέωση του λογαριασμού αυτού και στη συνέχεια θα υπόκεινται σε απόσβεση. Κατά το νόμο δε οι δαπάνες βελτιώσεως και συντηρήσεως αποσβένονται και εξ' ολοκλήρου δηλαδή 100 % κατά τη χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

---

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.**

Τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού (μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα κλπ), εκτός από τα γήπεδα, υφίσταται κατά τη διάρκεια της χρήσης μείωση αξίας, η οποία προέρχεται από τη λειτουργική ή τη χρονική φθορά τους. Μερικά πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται και σε οικονομική απαξίωση (εκτόπιση), η οποία προκαλείται από την τεχνολογική εξέλιξη. Ο προσδιορισμός και η εμφάνιση στους οικείους λογαριασμούς της μείωσης της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού από τη λειτουργική και χρονική φθορά καθώς και από την οικονομική απαξίωση αποτελεί την απόσβεση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού.

Η απόσβεση αποτελεί στοιχείο κόστους γιατί τα πάγια στοιχεία της περιουσίας συμβάλλουν στο παραγωγικό ή λειτουργικό κύκλωμα της επιχείρησης. Συνεπώς η απόσβεση υπολογίζεται στο κόστος των προϊόντων ή των εμπορευμάτων και εισπράττεται κατά την πώληση. Έτσι η επιχείρηση αποκτά τη δυνατότητα να σχηματίσει πρόσθετο κεφάλαιο (ειδικό αποθεματικό) για να αντικαταστήσει τα αποσβεσμένα πάγια στοιχεία.

Η ετήσια απόσβεση, επειδή επηρεάζει το οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης, προσδιορίζεται με βάση συντελεστή που ορίζεται από το φορολογικό νόμο. Ο συντελεστής υπολογίζεται στην αρχική ή την αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου, ανάλογα με την μέθοδο υπολογισμού που εφαρμόζεται, αφού ληφθεί υπόψη η υπολειμματική

αξία, εκτός αν αυτή δεν είναι αξιόλογη. Ως υπολειμματική αξία θεωρείται το ποσό που προβλέπεται να εισπραχθεί από την πώληση του παγίου στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (παραγωγική ικανότητα).

## ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Ο νόμος αναγνωρίζει δύο μεθόδους απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως, τη σταθερή μέθοδο και τη φθίνουσα μέθοδο. Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι και το ΕΓΛΣ εφαρμόζει τη σταθερή μέθοδο. Έτσι με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων με εξαίρεση τα καινούρια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος απόσβεσης που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται πλήρως. Παρόλα αυτά όμως υπάρχουν και χρησιμοποιούνται και άλλες μέθοδοι αποσβέσεων. Συνολικά λοιπόν οι μέθοδοι αποσβέσεων είναι:

- A) Σταθερή μέθοδος
- B) Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή
- Γ) Μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως με μειούμενο συντελεστή
- Δ) Μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως
- E) Μικτή μέθοδος απόσβεσης
- Στ) Μέθοδος της λειτουργικής απόσβεσης



Ζ) Μέθοδος της παλινδρομούσας απόσβεσης

Η) Μέθοδος της αποτίμησης

Θ) Μέθοδος της επιταχυνόμενης απόσβεσης

Ι) Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

Α) Σταθερή μέθοδος: Στη μέθοδο αυτή το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή επί της τιμής κτήσεως ή αν συντρέχει περίπτωση, την τιμή κτήσεως, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του πράγματος η οποία παραμένει σταθερή σε όλη τη διάρκεια χρησιμοποίησής του. Αν όμως η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

### Παράδειγμα:

Έστω ότι η αξία μηχανήματος ανέρχεται σε 1.200 €, η υπολειμματική αξία υπολογίζεται σε 200 € και η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του υπολογίζεται σε 10 χρόνια. Η ετήσια απόσβεση θα είναι:

$$\frac{1200\text{€} - 200\text{€}}{10} = \frac{1000\text{€}}{10} = 100\text{€}$$

Ο δε πίνακας θα έχει ως εξής:

ΕΤΗ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛ. ΑΠΟΣΒ.	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1 ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	100€	900€
2 ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	200€	800€
3 ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	300€	700€

4 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	400€	600€
5 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	500€	500€
6 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	600€	400€
7 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	700€	300€
8 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	800€	200€
9 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	900€	100€
10 ΕΤΟΣ	$1000\text{€} \times 10\% = 100\text{€}$	999€	1€

Στην τελευταία στήλη που αναγράφεται μονάδα ως υπόλοιπο είναι υποχρεωτική για να μη παύσει να παρακολουθείται το περιουσιακό στοιχείο και η οποία ονομάζεται υπολειμματική αξία.

*Β) Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή:*  
Είναι εκείνη κατά την οποία ο μεν συντελεστής παραμένει ο ίδιος, ο δε υπολογισμός γίνεται όχι από την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου, αλλά κάθε φορά επί του υπολοίπου που εναπομένει από την αφαίρεση της απόσβεσης. Έτσι εάν η αξία των μηχανημάτων είναι 2000 € και υπολογίζεται απόσβεση 10% με τη μέθοδο που αναφέραμε πιο πάνω το ποσόν αυτής συνέχεια θα μειώνεται δηλαδή: το 1<sup>ο</sup> έτος θα είναι 200 το 2<sup>ο</sup> έτος θα είναι 180 κ.ο.κ.

Ο δε πίνακας θα έχει ως εξής:

ΕΤΗ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛ. ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ
1 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	$2000\text{€} \times 10\% = 200\text{€}$	200€	1800€
2 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	$1800\text{€} \times 10\% = 180\text{€}$	380€	1620€
3 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	$1620\text{€} \times 10\% = 162\text{€}$	542€	1458€

4 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1458€X10%=145,80€	687,80€	1312,2€
5 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1312,20€X10%=131,22€	819,02€	1180,98€
6 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1180,98€X10%=118,10€	937,12€	1062,88€
7 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1062,88€X10%=106,29€	1043,41€	956,59€
8 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	956,59€X10%=95,66€	1139,07€	860,93€
9 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	860,93€X10%=86,10€	1225,17€	774,83€
10 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	774,83€X10%=77,48€	1302,65€	697,35€

Γ) Μέθοδος της φθίνουσας αποδόσεως με μειωμένο συντελεστή: Είναι εκείνη κατά την οποία το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται πάντοτε από την αρχική αξία αλλά με μειωμένο συντελεστή, π.χ. το 1<sup>ο</sup> χρόνο με 10%, το 2<sup>ο</sup> χρόνο με 9%, τον 3<sup>ο</sup> χρόνο με 8% κ.ο.κ.

Η μέθοδος εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που έχουν:

- μεγαλύτερες φθορές τα πρώτα χρόνια από ότι στα τελευταία
- αυξανόμενες δαπάνες συντήρησης και επισκευών. Οπότε συνδυάζοντας τις αυξανόμενες αυτές δαπάνες με τις φθίνουσες αποσβέσεις, εξισορροπούν τη συνολική επιβάρυνση του κόστους
- υψηλή αποδοτικότητα στα πρώτα έτη και φθίνουσα στα μετέπειτα.

Η μέθοδος αυτή υιοθετείται από τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις ζωικού κεφαλαίου.

Π.χ εάν η αξία του μηχανήματος ανέρχεται στα 1000 € και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του είναι 10 έτη τότε ο πίνακας θα είναι:

ΕΤΗ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
1 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	100€	900€
2 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X9%=90€	190€	810€

3 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X8%=80€	270€	730€
4 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X7%=70€	340€	660€
5 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X6%=60€	400€	600€
6 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X5%=50€	450€	550€
7 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X4%=40€	490€	510€
8 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X3%=30€	520€	480€
9 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X2%=20€	540€	460€
10 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X1%=10€	550€	450€

Δ) Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης: Στη μέθοδο αυτή ο συντελεστής απόσβεσης αυξάνεται από χρόνο σε χρόνο συνήθως με την αύξουσα αριθμητική πρόοδο και υπολογίζεται επί της αρχικής αξίας του αποσβενομένου στοιχείου και εφαρμόζεται, συνήθως, στα μηχανήματα και στα μεταφορικά μέσα.

Η αύξουσα απόσβεση έχει το πλεονέκτημα ότι, παρακολουθεί την πορεία των κερδών, τα οποία είναι μικρά τα πρώτα χρόνια, αυξάνουν όμως τα μετέπειτα χρόνια.

Παρουσιάζει όμως, και το μειονέκτημα να γίνεται άνισος καταμερισμός των αποσβέσεων στις διάφορες χρήσεις.

Η μέθοδος αυτής της απόσβεσης υιοθετείται από τις επιχειρήσεις που:

-αντιμετωπίζουν κινδύνους απρόοπτης οικονομικής απαξίωσης για τα πράγματα που διαθέτουν λόγω εμφάνισης νέων προϊόντων (όπως οι επιχειρήσεις που παράγουν είδη μόδας).

-προβλέπουν μελλοντική αύξηση της αποδοτικότητάς τους, οπότε υιοθετούν στα πρώτα χρόνια μικρούς συντελεστές και στα επόμενα χρόνια μεγάλους (όπως επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας: ΔΕΗ=ΟΤΕ-ΟΣΕ που τα έσοδά τους αυξάνουν χρονικά λόγω της επέκτασης της δραστηριότητάς τους). Η συσχέτιση αυτή της απόσβεσης με την αποδοτικότητα «δεν δικαιολογείται κοστολογικά, αλλά δικαιώνεται μόνο από άσκηση πολιτικής μερισμάτων».

Κυμαινόμενη απόσβεση: Στη μέθοδο αυτή το ποσοστό απόσβεσης διαφέρει ανάλογα με το βαθμό χρησιμοποίησης του αγαθού, δηλαδή ανάλογα με τις μονάδες εργασίας που λαμβάνομε κάθε χρόνο.

Ε) Μικτή μέθοδος: Στη μέθοδο αυτή συνυπολογίζεται μαζί με την απόσβεση και η δαπάνη για τη συντήρηση του αγαθού. Στη μικτή μέθοδο εφαρμόζεται η σταθερή ετήσια απόσβεση στο πρώτο ήμισυ της ζωής του αγαθού και στη συνέχεια εφαρμόζεται η φθίνουσα απόσβεση με σταθερό ποσοστό μείωσης του υπολοίπου σε κάθε χρόνο.

Π.χ. Έστω μηχανήματα αξίας 1000 € με διάρκεια ζωής 10 έτη το οποίο αποσβένεται με τη μικτή μέθοδο και ο πίνακας θα είναι:

ΕΤΗ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΞΙΑ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
1 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	100€	900€
2 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	200€	800€
3 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	300€	700€
4 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	400€	600€
5 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	1000€X10%=100€	500€	500€
6 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	500€X15%=75€	575€	425€
7 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	425€X15%=63,75€	638,75€	361,25€
8 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	361,25€X15%=54,19€	692,94€	307,06€
9 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	307,06€X15%=46,06€	739€	261€
10 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	261€X50%=130,5€	869,5€	130,5€

ΣΤ) Μέθοδος της λειτουργικής απόσβεσης: Η λειτουργική μέθοδος και μέθοδος των μονάδων παραγωγής. Μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα

στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή. Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως (1) οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας του στοιχείου μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση κάθε χρήσης βρίσκεται με τη σχέση:

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΕΩΣ = ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ ΕΠΙ ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ : ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

(2) Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής του μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση της κάθε χρήσεως βρίσκεται με τη σχέση:

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΕΩΣ = ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ Χ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ : ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

- 1) Αν λάβουμε ως βάση υπολογισμού τις ώρες εργασίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου θα έχουμε:

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΗΣ: Αποσβεστέα αξία Χ Ώρες λειτουρ. χρήσης παγίου  
Προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας

**Παράδειγμα:**

Έστω μηχάνημα, με προϋπολογισμένες ώρες λειτουργίας 10.000, αποσβεστέας αξίας 50.000€, λειτούργησε κατά το 2007 1500 ώρες.

Η απόσβεση θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ} = (50.000\text{€} \times 1500) / 10.000 = 7.500\text{€}$$

- 2) Στη μέθοδο αυτή μπορούμε να λάβουμε ως βάση υπολογισμού τις μονάδες παραγωγής σε αντικατάσταση των ωρών λειτουργίας. Σε αυτή τη περίπτωση, η απόσβεση της κάθε χρήσης θα είναι:

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΗΣ = Αποσβεστέα Αξία Χ Μονάδες παραγωγής της χρήσης  
Προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας

**Παράδειγμα:**

Η τιμή κτήσης ενός μηχανήματος συσκευασίας προϊόντων είναι 70.000€ και η υπολειμματική του αξία ορίστηκε σε 10.000 €. Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής που αναμένεται να συσκευαστούν ανέρχονται στις 50.000 μονάδες. Το έτος 2007

συσκευάστηκαν μόνο 10.000 μονάδες. Η απόσβεση του μηχανήματος το έτος 2007 θα είναι:

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ 2007: } (60.000\text{€} \times 10.000) / 50.000 = 12.000\text{€}$$

Ζ) Μέθοδος της παλλινδρομούσας απόσβεσης: Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται πότε με μειωμένους και πότε με αυξημένους συντελεστές αποσβέσεως όπως π.χ. για τα άλογα του Ιπποδρόμου που αποδίδουν ανάλογα με την ηλικία τους. Η μέθοδος αυτή αποτελεί παραλλαγή της λειτουργικής.

Η) Μέθοδος της αποτίμησης: Γίνονται αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην αρχή και στο τέλος της κάθε χρήσης. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατίμησης από την οποία αντί για απόσβεση θα προκύψει ωφέλεια.

Θ) Μέθοδοι της επιταχυνόμενης απόσβεσης: Μέθοδοι αποσβέσεων διαμέσου των οποίων το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποσβεστεί με ταχύτερο ρυθμό από ότι με μία γραμμική μέθοδο. Οι 3 βασικές μέθοδοι επιταχυνόμενων αποσβέσεων είναι:

- α)η αντίστροφη σειρά της διάρκειας ζωής (sum of years digits)
- β)η απόσβεση με διπλάσιο ποσοστό της γραμμικής (double declining balance)
- γ)η απόσβεση βάση λειτουργικής φθοράς (units of production)

### **Φορολογική άποψη των αποσβέσεων.**

Από φορολογική άποψη, οι αποσβέσεις, υπολογίζονται με βάση τα ανώτατα όρια συντελεστών, που καθορίζονται δια Προεδρικού Διατάγματος (άρθρο 35, παρ 1 εδάφιο στ'ΝΔ3323/55), στην τιμή

κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων προσαυξημένη με τυχόν γενόμενες βελτιώσεις.

Ως χρόνος ενάρξεως των φορολογικών αποσβέσεων λαμβάνεται ο χρόνος χρησιμοποιήσεως του στοιχείου. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης, όσοι είναι οι μήνες που απομένουν μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται και να λειτουργεί.

-Οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της αποσβεστέας αξίας του παγίου στοιχείου και δεν πρέπει να υπερβαίνουν την αξία αυτή. Αν η επιχείρηση συνεχίζει να υπολογίζει αποσβέσεις μετά την κάλυψη της αξίας του στοιχείου. Τότε αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα.

-Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων στοιχείων ή της νόμιμα αναπροσαρμοσμένης αξίας αυτών.

-Στην αξία κτήσεως του στοιχείου προσθέτονται και οι δαπάνες που έχουν γίνει για τη βελτίωση αυτών. Έτσι π.χ. για μηχάνημα το οποίο χρησιμοποιήθηκε από 1 Ιουνίου 1990 θα υπολογισθεί η απόσβεσή του την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1990 για χρονικό διάστημα 1/06/90-31/12/90.

Οι διενεργούμενες αποσβέσεις για τυχόν εκπτώσεις από τα φορολογικά κέρδη, πρέπει:

-Να διενεργούνται σε στοιχεία, τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση.

-Να μην υπερβαίνουν την τιμή κτήσεως, όταν δηλαδή καλύψουν την αξία κτήσεως παύουν να ενεργούνται.

-Να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

-Να ενεργούνται σε στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης. Επομένως, στοιχεία ξένης κυριότητας δεν επιδέχονται απόσβεση.

-Να μην έχουν υπερβεί τα ανώτατα νόμιμα όρια των συντελεστών, τα οποία καθορίζονται με τα Προεδρικά Διατάγματα που ισχύουν κατά καιρούς.

Είναι δυνατόν όμως οι επιχειρήσεις να υπερβούν το ανώτατο όριο, αλλά στην περίπτωση αυτή το καθ' υπέρβαση ποσό δεν επιτρέπεται να εκπέσει από τα ακαθάριστα κέρδη.



Επίσης μπορεί η οικονομική μονάδα να χρησιμοποιήσει ποσοστά μικρότερα ή ακόμη και να μην ενεργήσει αποσβέσεις. Αλλά και στις περιπτώσεις αυτές (χρησιμοποίηση μικρότερων ορίων ή μη διενέργεια αποσβέσεων) η επιχείρηση δεν δικαιούται να συμπληρώσει το ποσό μέχρι των ανώτατων ορίων ή να διενεργήσει αποσβέσεις τις οποίες παρέλειψε σε προηγούμενα έτη.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Σε αποσβέσεις υπόκεινται τόσο τα υλικά πάγια (κτίρια, μηχανήματα και εγκαταστάσεις, έπιπλα και σκεύη, μεταφορικά μέσα, είδη συσκευασίας, όργανα και εργαλεία), όσο και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως:

- έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως
- έξοδα μελετών και ερευνών
- δίπλωμα ευρεσιτεχνίας
- εμπορικά σήματα
- δικαιώματα πνευματικής εργασίας
- φήμη και πελατεία (Good will – Fonds d'commerce)

Αμφισβητείται γενικά, εάν η φήμη και πελατεία υπόκεινται σε απόσβεση. Πάντως ο Κ.Β.Σ αναγνωρίζει την απόσβεση της μόνο όταν εξαγοράζεται.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ, ΕΞΟΔΩΝ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης αποσβένονται:

Α) Αν έχουν από το νόμο (ή από σύμβαση) προστασία περιορισμένης διάρκειας μέσα στο χρόνο αυτής της διάρκειας, όπως δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, μισθωτικό δικαίωμα, δικαίωμα εκμετάλλευσης ορυχείου κλπ.

Β) Αν δεν έχουν από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις που δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, όπως έξοδα ιδρύσεως κλπ.

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων γίνεται με δύο τρόπους: τον άμεσο και τον έμμεσο.

Κατά τον **άμεσο** τρόπο χρεώνεται κατάλληλος λογαριασμός εξόδου με τον τίτλο «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ», με πίστωση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Ο λογαριασμός εξόδου «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» μπορεί να τηρείται ως περιληπτικός, δεν εμφανίζεται στην ισολογισμό, επειδή στο τέλος της χρήσης θα αποτελέσει αντικείμενο μερισμού στους λογαριασμούς του κατά λειτουργία κόστους. Ο μερισμός των αποσβέσεων γίνεται στο φύλλο μερισμού των αποσβέσεων.

Έστω ότι στο λογαριασμό «Μεταφορικά μέσα» αρχικής αξίας 2000€ υπολογίζεται απόσβεση 10% με τον άμεσο τρόπο.

Εγγραφή:

	Χ	Π
Αποσβέσεις μεταφ. μέσων	200	
Μεταφορικά μέσα		200
Απόσβεση 10%		

Ο άμεσος τρόπος ελάχιστα χρησιμοποιείται σήμερα, και μόνο στις μικρές επιχειρήσεις, διότι παρουσιάζει το μειονέκτημα ότι, μετά από μερικά έτη δεν μπορούμε να γνωρίζουμε ούτε το ποσόν των αποσβέσεων ούτε και την αρχική αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Κατά τον **έμμεσο** τρόπο χρεώνεται όπως και στον άμεσο τρόπο, ο λογαριασμός εξόδου «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ», πιστώνεται όμως άλλος λογαριασμός καλούμενος αντίθετος, πχ «ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ»

Στο παρακάτω παράδειγμα θα έχουμε:

	Χ	Π
Αποσβέσεις μεταφ. μέσων	200	
Αποσβεσμένα μεταφ. μέσα		200
Απόσβεση 10%		

Ο αντίθετος λογαριασμός «αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα» παρακολουθεί το λογαριασμό «μεταφορικά μέσα» και εμφανίζεται στον νέο ισολογισμό όπως έχει αυξανόμενος με το ποσοστό αποσβέσεων σε κάθε χρήση. Στο τέλος 10 ετών θα γίνει η εγγραφή:

	Χ	Π
Αποσβεσμένα μεταφ. μέσα	199	
Μεταφορικά μέσα		199
Απόσβεση 10%		

Θα εμφανίζεται στο εξής το μηχάνημα με μία μονάδα και αυτό για να γίνεται γνωστή η ύπαρξη του παγίου στοιχείου, είτε χρησιμοποιείται ακόμη είτε όχι.

Αναφέραμε παραπάνω ότι, ο αντίθετος λογαριασμός εμφανίζεται στο νέο ισολογισμό. Αυτό μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

Κατά τον πρώτο τρόπο ο λογαριασμός θα εμφανισθεί στο παθητικό ως εξής:

## ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

## ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

## ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Μηχανήματα	2000€	Αποσβεσμένα μηχαν.	2000€
------------	-------	--------------------	-------

Με τον τρόπο αυτό τα πράγματα μάλλον συσκοτίζονται και μάλιστα όταν υπάρχουν πολλά στοιχεία δεκτικά αποσβέσεων. Αλλά το σπουδαιότερο είναι ότι με τον τρόπο αυτό τα αθροίσματα του ενεργητικού και του παθητικού είναι εικονικά. Ο ΚΦΣ αλλά και ο νόμος 2190/1920, άρθρο 42 Ε, παρ 7, αναφέρουν ότι οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής, οι σωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεως και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

Με το δεύτερο αυτό (νόμιμο) τρόπο, οι αποσβέσεις θα εμφανίζονται στο ενεργητικό με τη μορφή αφαιρετικού στοιχείου ως εξής:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ
Μεταφορικά μέσα	2000		
Μείον Αποσβ.μετ.μέσα	<u>1500</u>	500	
Μηχανήματα	3000		
Μείον Αποσβ.μηχανήμ.	<u>1000</u>	2000	

Το ίδιο ισχύει και για τους αντίθετους λογαριασμούς του παθητικού:

Παράδειγμα:

Δίδονται οι παρακάτω λογαριασμοί:  
Α.Κ. δευτεροβάθμιων λογαριασμών

13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά		14.00 Έπιπλα	
1000		100	

13.99 Αποσβ μεταφ. μέσα

400

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα

40

## Α.Κ Τριτοβάθμιων λογαριασμών

13.99.02 Αποσβ μηχανήματα

400

14.99.00 Αποσβεσμ. Έπιπλα

40

Στο τέλος της χρήσης α) υπολογίστηκε απόσβεση 10% στην τιμή κτήσεως του αυτοκινήτου και των επίπλων και β) το αυτοκίνητο πουλήθηκε στην τιμή κόστους 5000 €. Ζητούνται α) οι ημερολογιακές εγγραφές των αποσβέσεων και της πώλησης του αυτοκινήτου με δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς και β) η ενημέρωση των λογαριασμών που δίδονται από την αρχή.

ΛΥΣΗ**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ**

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΒΣ	Χ	Π
1	66.03 Αποσβ. μεταφ. μέσων		100€	
	66.03.02 Αποσβ. αυτοκ.-φορτηγών	100€		
	13.99 Αποσβεσμ. μέσα μετ.			100€
	13.99.02 Αποσβεσμ. Φορτηγά	100€		
	Ετήσια απόσβεση 10%Χ1000€			
	Σε μεταφορά			

	Από μεταφορά			
2	66.04 Αποσβέσεις επίπλων 66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων 14.99 Αποσβεσμ. έπιπλα % λ.εξ. 14.99.00 Αποσβεσμένα έπιπλα Ετήσια απόσβεση 10%Χ100€	10€ 10€ 10€	10€	10€
3	13.99 Αποσβεσμ. μεταφ. μεσα 13.99.02 Αποσβεσμ. φορτηγά 13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά Μεταφορά του αντίθετου λογαριασμού 13.99.02 στον 13.02	500€ 500€	500€	500€
4	38.00 Ταμείο 13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά Πώληση αυτοκινήτου στην τιμή κόστους.		5000€	5000€
	ΣΥΝΟΛΑ		10110€	10110€

## ΚΑΘΟΛΙΚΑ

## ΑΚ Δευτεροβάθμιων λογαριασμών

13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά	
1000	500
	500

14.00 Έπιπλα	
100	

13.99 Αποσβ μεταφ. μέσα	
500	400
	100

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα	
	40
	10

#### Α.Κ Τριτοβάθμιων λογαριασμών

13.99.02 Αποσβ μηχανήματα	
500	400
	100

14.99.00 Αποσβεσμ. Έπιπλα	
	40
	10

### ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Η εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό γίνεται αφ' όσον η επιχείρηση ακολουθεί τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης γιατί όπως γνωρίζουμε στον άμεσο τρόπο οι αποσβέσεις δεν εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς και επομένως δεν είναι γνωστές αλλά φέρονται σε πίστωση των λογαριασμών των οικείων περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται και των οποίων οι αξίες εμφανίζονται έτσι μειωμένες στον ισολογισμό. Επομένως όταν μιλάμε για εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό εννοούμε τον τρόπο κατά τον οποίο μπορούν οι αντίθετοι λογαριασμοί των παγίων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού να εμφανισθούν σ' αυτόν. Ή όπως λέχθηκε, η εμφάνιση μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

- A) Με την αναγραφή των λογαριασμών των αποσβέσεων στο Παθητικό
- B) Με την αναγραφή των λογαριασμών στο Ενεργητικό ως αφαιρετικών στοιχείων (αυτού).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Έστω ότι οι λογαριασμοί των στοιχείων του πάγιου Ενεργητικού και οι αντίθετοι αυτών στο Γενικό Καθολικό της επιχείρησης "Χ" στο τέλος της χρήσεως έχουν ως εξής:

Ακίνητα	14.00 Έπιπλα – εξοπλ.
1250	150
Μεταφορικά μέσα	Αποσβεσμένα ακίνητα
4500	190
Αποσβεσμένα έπιπλα	Αποσβεσμ. μεταφ. μέσα
24	450

### Α΄ ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒ/ΝΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31-12-...	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
_____	_____	_____	
_____	_____	_____	
Ακίνητα	1250	Αποσβ. ακίνητα	190
Έπιπλα	150	Αποσβ. έπιπλα	24
Μεταφορικά μέσα	4500	Αποσβ. μεταφ. μέσα	450
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	_____	ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	_____



**Β΄ ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒ/ΝΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ**

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31-12-...		ΠΑΘΗΤΙΚΟ
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
Ακίνητα	1250		
Μείον Αποσβ/να ακίνητα	<u>190</u>	1060	
Έπιπλα	150		
Μείον Αποσβ/να έπιπλα	<u>24</u>	126	
Μεταφ. μέσα	4500		
Μείον Αποσβ/να μετ. μέσα	<u>450</u>	4000	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	_____		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ _____

Από τις πιο πάνω εμφανίσεις προκύπτει ότι ο δεύτερος τρόπος εμφάνισης των αποσβέσεων πλεονεκτεί του πρώτου γιατί παρέχει στον αναγνώστη του ισολογισμού αμέσως την όλη κατάσταση του παγίου στοιχείου της επιχείρησης.

**ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΑΜΕΣΟΥΣ**

Είναι δυνατό κάποια επιχείρηση η οποία μέχρι τώρα ακολουθεί τον έμμεσο τρόπο εμφάνισης των αποσβέσεων να αποφασίσει την αντικατάσταση του με τον άμεσο τρόπο. Η επιχείρηση λοιπόν πρέπει να προβεί στο κλείσιμο των λογαριασμών των αποσβέσεων που υπάρχουν, δηλαδή των αποσβεσμένων στοιχείων, διότι η διατήρησή τους θα δείχνει ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να εμφανίζει τις αποσβέσεις με τον έμμεσο τρόπο. Το κλείσιμο των λογαριασμών αυτών θα γίνει με την μεταφορά τους στους οικείους λογαριασμούς των οποίων τα χρεωστικά υπόλοιπα, δηλαδή οι αρχικές αξίες αυτών, θα

μειωθούν με τις αποσβέσεις που έγιναν μέχρι τώρα κατά τον έμμεσο τρόπο. Στη συνέχεια δε η επιχείρηση θα προβεί στην καταχώρηση του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τον άμεσο τρόπο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Έστω ότι η επιχείρηση Α΄ ακολουθεί μέχρι τώρα τον έμμεσο τρόπο επί των επίπλων αξίας 2000€ τα οποία έχουν αποσβεστεί κατά 500, αποφασίζει από την χρήση αυτή την αντικατάσταση αυτού και ότι ο υπολογισμός των αποσβέσεων επί των επίπλων για την χρήση αυτή είναι 8% σταθερά.

Οι σχετικοί λογαριασμοί στο Γενικό Καθολικό κατά τη στιγμή της μεταβολής έχουν ως εξής:

Έπιπλα	Αποσβ/να έπιπλα
2000	500

Σύμφωνα με τα πιο πάνω θα γίνει η εγγραφή:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΒΣ	Χ	Π
1	14 Έπιπλα – Λοιπός εξοπλισμός		500	
	14.99 Αποσβ/να έπιπλα	500		
	14 Έπιπλα –Λοιπ. Εξοπλ.			500
	14.00 Έπιπλα	500		
	Μετατροπή του έμμεσου σε άμεσο.			

Στη συνέχεια η εμφάνιση των αποσβέσεων για τη χρήση που έληξε επί των επίπλων θα γίνει με την εγγραφή:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΒΣ	Χ	Π
1	66 Αποσβ. παγίων ενσωμ. στο λειτουρ. κόστος		160	
	66.14 Αποσβέσεις επίπλων	160		
	14 Έπιπλα –Λοιπ. Εξ.			160
	14.00 Έπιπλα	160		
	Υπολ. Αποσβ. άμεσα 8% σταθερά			

Με την μεταφορά των πιο πάνω εγγραφών στους οικείους λογαριασμούς αυτοί θα εμφανίζονται όπως φαίνεται πιο πάνω.

<i>Έπιπλα</i>	<i>Αποσβ/να έπιπλα</i>
2000	500
	160
<i>Αποσβέσεις επίπλων</i>	
160	

Μετά από αυτά παρατηρούμε ότι:

Α) ο λογαριασμός «ΕΠΙΠΛΑ» με το υπόλοιπό του εμφανίζει την παρούσα αξία των επίπλων και όχι την αρχική. Αυτό γιατί η επιχείρηση ακολουθεί τον άμεσο τρόπο.

Β) ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΕΠΙΠΛΑ» εξισώθηκε με την μεταφορά του στον κύριο αυτού καθ' όσον η επιχείρηση δεν ακολουθεί τον έμμεσο τρόπο και

Γ) ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ» με το υπόλοιπό του εμφανίζει τις αποσβέσεις που υπολογίστηκαν επί των επίπλων επί της χρήσης που έληξε.

## ΑΝΤΙΘΕΤΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

### 1) Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΝΤΙΘΕΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Οι λογαριασμοί αυτοί (contra-accounts) λέγονται και **αρνητικοί** ή **εξαρτημένοι** λογαριασμοί, γιατί βρίσκονται σ' αντίθεση ή εξάρτηση με τους λογαριασμούς ουσίας στους οποίους αναφέρονται. Γι' αυτό και δεν έχουν ίδια, **αυτοτελή** υπόσταση. Έτσι εάν ο κύριος λογαριασμός είναι του ενεργητικού και εκφράζει ένα στοιχείο του, π.χ. τα ακίνητα, τότε ο αντίθετος του που εμφανίζει μείωση του Ενεργητικού, θα είναι **πιστωτικός**, γιατί εμφανίζει την πίστωση του λογαριασμού του Ενεργητικού (ακίνητα). Το ίδιο συμβαίνει με έναν αντίθετο λογαριασμό του Παθητικού, ο οποίος θα είναι **χρεωστικός** γιατί εκφράζει τη μείωση του στοιχείου του Παθητικού. Γιατί όμως γίνονται αυτά;

Αυτό συμβαίνει γιατί, όταν δεν θέλουμε ή δεν μπορούμε για λόγους ουσιαστικούς ή τυπικούς (νομικούς) να εμφανίσουμε την ελάττωση ενός λογαριασμού απευθείας στον αρμόδιο λογαριασμό, τότε δημιουργούμε τον αντίθετό του, ο οποίος θα εμφανίζει την ελάττωση που υπέστη ο κύριος λογαριασμός.

Για το λόγο αυτό τα ζεύγη των εξαρτημένων λογαριασμών πρέπει να συσχετίζονται για να μπορούμε έτσι να γνωρίζουμε την πραγματική αξία ενός λογαριασμού ουσίας, γιατί η αξία που προσδιορίζονται: ως διαφορά μεταξύ του υπολοίπου του αντίθετου λογαριασμού.

Κλασική περίπτωση αντίθετου λογαριασμού είναι ο λογαριασμός αποσβέσεις των παγίων στοιχείων. Ξέρουμε δηλαδή ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα παραγωγικά μέσα δηλαδή με τη λειτουργία τους για την παραγωγή φθείρονται και ολοένα χάνουν την αξία τους. Μια φθορά που αφού γίνεται για την παραγωγή αποτελεί κόστος της. Πρέπει λοιπόν μ' αυτή τη δαπάνη από τη μία να επιβαρυνθεί το κόστος και από την άλλη να μειωθεί η αξία των παγίων. Όμως ενώ ξέρουμε ότι οπωσδήποτε φθείρονται τα πάγια, δεν ξέρουμε πόσο ακριβώς φθείρονται και έτσι η απόσβεση που κάνουμε είναι ένα ποσό όχι πραγματικό, αλλά υπολογιστικό. Αν λοιπόν την υπολογιστική αυτή μείωση της αξίας των παγίων την καταχωρήσουμε στην πίστωσή του, αυτά θα εμφανιστούν στον Ισολογισμό με το υπόλοιπό τους όπως όλοι

οι άλλοι λογαριασμοί. Τότε όμως αυτός που θα διάβαζε τον Ισολογισμό δεν θα ήξερε δύο πράγματα:

A) αν έγιναν αποσβέσεις και πόσες και

B) ποια ήταν η αρχική αξία των παγίων.

Πληροφορίες χρήσιμες και οι δύο, αφού οι αποσβέσεις δεν είναι ακριβείς αλλά υπολογιστικές και συνεπώς, το υπόλοιπο των λογαριασμών των παγίων είναι μόνο «καθ' υπολογισμόν» σωστό.

Για όλους αυτούς τους λόγους λοιπόν, οι λογαριασμοί των παγίων διατηρούνται στην αρχική τους αξία και τις αποσβέσεις, σα μείωση αυτής της αξίας, αντί να τις δεχτούν αυτοί οι λογαριασμοί, τις δέχεται ένας αντίθετος λογαριασμός του Ενεργητικού.

Ανάλογα φαινόμενα εμφανίζονται εκτός από τις αποσβέσεις και σε άλλες περιπτώσεις, όπου επίσης κρίνεται σκόπιμο να μη θιγεί το μέγεθος του κύριου λογαριασμού π.χ. τα γραμμάτια.

## 2) Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΘΕΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Με βάση τα όσα αναπτύξαμε παραπάνω, θα δούμε πως έχει το θέμα από λογιστική πλευρά. Έστω ότι ο λογαριασμός επίπλα και λοιπός εξοπλισμός αξίας 1000€ υφίσταται μείωση της αξίας του στο τέλος του έτους π.χ. 15% δηλαδή 150€. Η μείωση αυτή, εάν εμφανιζόταν στην πίστωση του λογαριασμού, θα είχαμε την κατωτέρω εικόνα της, ύστερα από σχετική λογιστική εγγραφή:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΒΣ	Χ	Π
1	66 Αποσβ. παγίων ενσωμ. στο λειτουρ. κόστος		150	
	66.04 Αποσβέσεις επίπλων	150		
	14 Έπιπλα –Λοιπ. Εξ.			150
	14.00 Έπιπλα	150		
	Υπολ. Αποσβ. άμεσα 15% σταθερά			

Με την μεταφορά των πιο πάνω εγγραφών στους οικείους λογαριασμούς αυτοί θα εμφανίζονται όπως φαίνεται πιο πάνω.

Έπιπλα		Αποσβ/να έπιπλα	
1000	150	150	

Έτσι βλέπουμε ότι με την εγγραφή έχουμε δύο στοιχεία:

Α) τον λογαριασμό «ΑΠΟΣΒΕΣΗ» χρεωμένο γιατί εκφράζει μια δαπάνη (έξοδο)

Β) τον λογαριασμό «ΕΠΙΠΛΑ» πιστωμένο που εκφράζει την μείωση του.

Εάν όμως αυτό γινόταν (και γίνεται) κάθε χρόνο δεν θα ξέραμε:

-ούτε την αρχική αξία των περιουσιακών στοιχείων

-ούτε το ποσό της ακριβής φθοράς τους μέχρι την ημέρα που καταρτίζουμε ένα ισολογισμό και έτσι οι λογαριασμοί στο τέλος της χρήσης θα εμφάνιζαν φθίνουσα αξία στα πάγια στοιχεία, λόγω φθοράς ή οικονομικής απαξίωσης θα ήταν ασαφείς εκ του λόγου αυτού.

Για να αποφεύγουμε τα άτοπα αυτά, ακολουθούμε άλλη τακτική. Δηλαδή, αντί να πιστώνουμε τα πάγια στοιχεία με το ποσό που εκφράζει, η μείωσή του, πιστώνουμε με το ίδιο ποσό έναν άλλο, αντίθετο (αφαιρετικό) λογαριασμό. Κι έτσι ο λογαριασμός αυτός παραμένει με το αρχικό του κόστος (αξία κτήσεως) και η μείωσή του εμφανίζεται στον αντίθετο λογαριασμό π.χ. αποσβεσμένα έπιπλα.

Στην α) περίπτωση έχουμε την άμεση απόσβεση και στην β) περίπτωση την έμμεση απόσβεση.

Το Ε.Γ.Λ.Σ ακολουθεί μικτή τακτική. Δηλαδή ακολουθεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων τον άμεσο τρόπο. Στους δευτεροβάθμιους τον έμμεσο τρόπο και στους τριτοβάθμιους τον άμεσο. Δηλαδή έχουμε τις κατώτερες λογιστικές εγγραφές.

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΒΣ	Χ	Π
1	66 Αποσβ. παγίων ενσωμ. στο λειτουρ. κόστος		150	
	66.04 Αποσβέσεις επίπλων	150		
	14 Έπιπλα –Λοιπ. Εξ.			150
	14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβ. εξοπλ.	150		

Έτσι στα καθολικά θα έχουμε τρεις λογαριασμούς:

Έπιπλα	
1000	500

Αποσβ/να έπιπλα	
	500

Αποσβέσεις επίπλων	
500	

## ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗ

Ως γνωστόν, η αναγραφή των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού στις λογιστικές καταστάσεις, γίνεται με την ιστορική τιμή κτήσης τους. Όμως, αυτή η αξία δεν αντιπροσωπεύει την τρέχουσα από τη στιγμή που δεν περιλαμβάνει τις αλλαγές που συντελούνται στο γενικό επίπεδο των τιμών. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα, η αξία της επιχείρησης να εμφανίζεται υποτιμημένη και οι αποσβέσεις για την ανανέωση του εξοπλισμού πολύ μικρότερες.

Έτσι, εμφανίζονται διογκωμένα λογιστικά κέρδη και φόροι που δεν μπορούν εύκολα να δικαιολογηθούν με πραγματικούς όρους. Αυτή η

αρνητική επίδραση αντιμετωπίζεται εν μέρει από την αντιμετώπιση των φορολογικών αρχών, οι οποίες αποσβένουν τα πάγια στοιχεία σε προγενέστερο χρόνο από την ωφέλιμη ζωή τους.

Από την άλλη μεριά, τα λογιστικά κέρδη εξαρτώνται από την μέθοδο υπολογισμού της αξίας των αποθεμάτων, Ανάλογα με τη μέθοδο που χρησιμοποιείται, η μεταβολή του ρυθμού του πληθωρισμού επηρεάζει και την αξία των αποθεμάτων και είναι δυνατόν να οδηγήσει σε πληρωμή φόρων που να μην αντιστοιχεί σε πραγματική υπεραξία.

Οι φορολογικές αρχές συστήνουν στις επιχειρήσεις να προβαίνουν σε περιοδική επανεκτίμηση των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων. Επίσης από το 1992, με τον Ν. 2065/1992 έχει γίνει υποχρεωτική η αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και των κτηρίων κάθε τρία χρόνια.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

---

### ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πέρα από τις αποσβέσεις των παγίων, έχουμε και αποσβέσεις των απαιτήσεων που πρέπει να έχουμε υπόψη γιατί μας δημιουργούν φορολογικά προβλήματα.

Για να αναγνωριστούν φορολογικά επισφαλείς απαιτήσεις, δηλαδή για να επιτραπεί η φορολογική έκπτωση των απωλειών τους από τα ακαθάριστα έσοδα, θα έπρεπε η απώλεια – ζημιά να ήταν εκκαθαρισμένη, να είχε γίνει «οριστική εγγραφή» όπως απαιτούσε η φορολογική Νομοθεσία (άρθρο 35 ΝΔ 3323/55). Απαιτούσε η σχετική νομοθεσία:

- Να καταχωρείται η επισφαλής απαίτηση ονομαστικά στην απογραφή.
- Να έχουν γίνει οι σχετικές εγγραφές των αποσβέσεων στα βιβλία της επιχείρησης (Ημερολόγιο – Καθολικό –Καρτέλες).
- Η οριστική εγγραφή να γίνει στο χρόνο που διαπιστώθηκε το επισφαλές της απαίτησης\_(επομένως κρίσιμα σημεία ήταν: ο χρόνος κηρύξεως σε πτώχευση, ο χρόνος της απόφασης επί δικαστικής επιδιώξεως, ο χρόνος της εμφάνισης του άφαντου ή της αναχώρησης στο εξωτερικό κλπ). Απ' αυτό συνάγεται ότι η επιχείρηση δεν είχε δικαίωμα να διαγράψει την απαίτηση σε άλλη χρήση.
- Να γίνει, αφερεγγυότητα δικαιολογημένη (έλλειψη περιουσίας ή ανεπαρκής περιουσίας για κάλυψη της απαίτησης κλπ).

Στα γραμμάτια πρέπει να ερευνάται εάν υπάρχουν τριτεγγυητές ή οπισθογράφοι φερέγγυοι, οπότε δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση της απώλειας γιατί μπορούσε να εισπραχθεί η απαίτηση απ' αυτούς.

Γενικά το βάρος της απόδειξης έφερε η επιχείρηση (Ε.Σ. 169/62).

Δε χρειάζονταν δικαστική επιδίωξη της επιχείρησης (γιατί θα πρόσθετε κι άλλα έξοδα που αφαιρούνται από τα έσοδα) εάν το επισφαλές πιθανολογείτο από την όλη φερεγγυότητα του οφειλέτη (ΕΣ 299/60).

Σημειώνουμε ακόμη ότι:

- προσωπική δέσμευση μιας απαίτησης δεν έκανε την απαίτηση επισφαλής
- η κήρυξη σε πτώχευση του οφειλέτη έκανε την απαίτηση επισφαλής
- η απαίτηση που καλύπτονταν με εμπράγματα ασφάλεια δεν ήταν επισφαλής. Εκτός και αν είχαν κι άλλα πρόσωπα εμπράγματα ασφάλεια (δικαιώματα πρωτοπραξίας) στην ίδια απαίτηση, οπότε ήταν βέβαιο ότι δεν θα υπήρχε ολική ικανοποίηση της απαίτησης και έτσι η απαίτηση χαρακτηριζόταν τότε επισφαλής.

### **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 2065/1992**

Γίνεται πρόβλεψη για πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, βάσει των τηρούμενων βιβλίων. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική χρήση δεν μπορεί να υπερβεί το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Στον υπολογισμό του ποσοστού 1% δεν περιλαμβάνεται η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, σε ειδικό λογαριασμό. Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Πέραν της πιο πάνω σχηματιζόμενης πρόβλεψης ουδέν άλλο ποσό αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Η επιχείρηση όμως έχει υποχρέωση να εμφανίσει τις απώλειες τις πραγματικές και να τροποποιήσει ανάλογα τη φορολογική της δήλωση.

Λογιστικά χρησιμοποιούμε συνήθως την έμμεση απόσβεση και έτσι η αποσβεσμένη αξία των παγίων εμφανίζεται σε αντίθετους λογαριασμούς που εμφανίζονται στον Ισολογισμό σε εσωτερική στήλη. Ο τρόπος αυτός διευκολύνει τόσο την επιχείρηση, όσο και τον φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση υποχρεωτικής αναπροσαρμογής των παγίων (Ν 542/57, Ν 1249/82 ως αποφ. Ε 2665/84/ 22.9.98 Υπ. Οικ.). Το ΕΓΛΣ όμως αναγνωρίζει την άμεση απόσβεση στους πρωτοβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς και την έμμεση στους δευτεροβάθμιους.

### **ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

Όσον αφορά τις εγγραφές που αφορούν τις επισφαλές απαιτήσεις, θα περιλαμβάνουν τα παρακάτω δύο ημερολογιακά άρθρα.

Στο πρώτο θα πιστώνεται ο ατομικός λογαριασμός του πελάτη με όλο το ποσό που οφείλει (για να εξισωθεί) και θα χρεώνεται ο αντίστοιχος ατομικός λογαριασμός του στα πλαίσια του 30.97 Επισφαλείς Πελάτες. Η εγγραφή αυτή, σκοπό θα έχει να αποχωρίσει τις απαιτήσεις που παρουσιάζουν κάποια (κυμαινόμενη για κάθε μία απ' αυτές) πιθανότητα μη εισπράξεως, από τις άλλες «υγιείς» απαιτήσεις. Άλλωστε οι επισφαλείς απαιτήσεις δεν παρουσιάζουν κίνηση και δε θα ήταν σκόπιμο να αναμιγνύονται με τους λογαριασμούς των άλλων απαιτήσεων, να εμφανίζονται στα αντίστοιχα Ισοζύγια κοκ.

Στο δεύτερο άρθρο, θα χρεωθεί ο λογαριασμός εξόδου για το ποσό της πιθανολογούμενης απώλειας που θεωρείται φυσιολογικό, κανονικό, δηλαδή ανταποκρινόμενο προς τη συνήθη πορεία των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας, σε συνάρτηση με τον κύκλο εργασιών της, τον τρόπο εμπορίας, την καταστροφή της αγοράς, τον κλάδο τον οποίο ανήκει κλπ. Πράγματι, ανήκει στη φύση της επιχειρήσεως το γεγονός ότι η χορήγηση πιστώσεως σε πελάτες της και άλλα πρόσωπα περικλείει την πιθανότητα να χάσει, δηλαδή να μην επανεισπράξει ορισμένες από τις πιστώσεις αυτές. Για το υπόλοιπο της απώλειας, που θα θεωρηθεί ότι είναι έξω από το όριο του συνήθως αναμενόμενου, για το ποσό δηλαδή που θα οφείλεται σε έκτακτα και εξαιρετικά γεγονότα, θα χρεωθεί λογαριασμός έκτακτης ζημίας (στο λογαριασμό αυτό που δεν είναι συμπληρωμένος του Σχέδιο

Λογαριασμών, ενώ είναι συμπληρωμένος ο λογαριασμός «Έκτακτες Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεις απαιτήσεις» δώσαμε τον κωδικό 81.02.07 στα άρθρα των προηγούμενων σελίδων). Ως προς το λογαριασμό που θα πιστωθεί στο δεύτερο άρθρο, αυτός θα διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για τον άμεσο ή έμμεσο τρόπο απόσβεσης της απαιτήσεως, για το ποσό που πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθεί. Αν εφαρμοσθεί ο άμεσος τρόπος, θα πιστωθεί απευθείας ο λογαριασμός της επισφαλούς απαιτήσεως (επισφαλούς πελάτη, χρεώστη). Ενώ αν εφαρμοσθεί ο έμμεσος τρόπος, θα πιστωθεί ο αντίθετος λογαριασμός του επισφαλούς πελάτη ή χρεώστη.

Παράδειγμα:

Οι πελάτες Αντωνίου και Βασιλείου με οφειλή 100€ και 200€ αντίστοιχα, καθίσταται επισφαλείς, με πιθανότητα μη εισπράξεως 60€ και 80€ αντίστοιχα (έμμεσος τρόπος απόσβεσης)

<b>A/A</b>	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΒΣ</b>	<b>Χ</b>	<b>Π</b>
1	30.97.00 Γ Αντωνίου (επισφ. Πελάτης) 30.97.01 Β Βασιλείου (επισφ. Πελάτης) 30.00.00 Γ Αντωνίου (πελ. Εσωτ) 30.00.01 Β Βασιλείου (πελ. Εσωτ)	200 200	100	100
2	81.02.07 Έκτακτες ζημ. από επισφ. πελάτες 30.97.00 Γ Αντωνίου 30.97.01 Β Βασιλείου		140	60 80
3	81.02.07 Έκτακτες ζημ. από επισφ. πελάτες		140	

	30.97.99.00 Γ Αντωνίου (αποσβ. επισφ. πελ)			60
	30.97.99.01 Β Βασιλείου (αποσβ. επισφ. πελ)			80

Στο δεύτερο άρθρο και με τους δύο τρόπους υποθέτουμε ότι το ποσό που πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθεί, υπερβαίνει το ποσό που θεωρείται ως ομαλό –φυσιολογικό – κανονικό, γι' αυτό και αποδόθηκε με λογαριασμό ζημιάς. Ο λογαριασμός αυτός (σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο) θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης (λογαριασμός 86.02.08). Αν ένα μέρος ή το σύνολο του ποσού των 140€ θεωρούνται ότι ήταν ομαλό κλπ θα είχε χρεωθεί στο δεύτερο άρθρο λογαριασμός εξόδου, που στη συνέχεια θα μεταφερόταν στη Γενική Εκμετάλλευση, ως μέρος του λειτουργικού κόστους της οικονομικής μονάδας.

### **ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙΣΑΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ**

Πρέπει να σημειωθεί ότι, αν μετά τις παραπάνω εγγραφές, ο πελάτης ή χρεώστης που χαρακτηρίστηκε ως επισφαλής, καταβάλλει το σύνολο ή μέρους της οφειλής του, θα πρέπει να γίνουν οι ανάλογες εγγραφές. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι αφού έγιναν οι παραπάνω εγγραφές με τον έμμεσο τρόπο, ο πελάτης Αντωνίου καταβάλλει το σύνολο της οφειλής, θα πρέπει να γίνει η εξής εγγραφή:

<b>Α/Α</b>	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΒΣ</b>	<b>Χ</b>	<b>Π</b>
1	38.00 Ταμείο		100	
	30.97.99.00 Γ Αντωνίου		60	
	39.97.00 Γ. Αντωνίου			100
	82.01.03 Έσοδα προηγ. χρησ.			60
	Είσπραξη αποσβ. απαιτ.			

Από τους παραπάνω λογαριασμούς, ο 82.01.03 στην πίστωση είναι λογαριασμός του πρωτοβάθμιου 82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ και του δευτεροβάθμιου 82.01 ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ, προβλέπεται δε στο Σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ. Ο λογαριασμός αυτός στη συνέχεια θα μεταφερθεί στα Αποτελέσματα χρήσεως ως έκτακτο έσοδο (λογαριασμός 86.02.02).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

---

### ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Οι αποσβέσεις διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες. Οι τακτικές αποσβέσεις περιέχονται σε νομοθέτημα (π.χ. 88/73) και ο συντελεστής τους είναι ο ίδιος για επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου και για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο (είναι όμως ενδεχόμενο ο συντελεστής απόσβεσης συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου να είναι ο ίδιος σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον κλάδο, π.χ. η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων τόσο (όλων) των επιχειρήσεων, όσο και των ελευθερίων επαγγελματιών αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (αρ. 1 παρ.6 πδ 88/73).

Η υποχρεωτικότητα διενέργειας κατ' έτος των προβλεπόμενων νόμιμων αποσβέσεων έχει και την αντίστροφη έννοια: αν η επιχείρηση διενεργήσει απόσβεση σε ποσοστό μικρότερο από το νόμιμο δεν έχει δικαίωμα μεταφοράς της διαφοράς σε επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές χρήσεις (συνεπώς η διαφορά χάνεται).

Αντίθετα με τις τακτικές απόσβεσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι υποχρεωτικές. Συνεπώς, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να κάνει ή να μην κάνει χρήση των αποσβέσεων αυτών, ή να κάνει περιορισμένη χρήση (π.χ. ενώ έχει δικαίωμα να αυξήσει το ποσοστό τακτικής αποσβέσεως κατά 70%, το αυξάνει μόνο κατά 30%) με παράλληλη δυνατότητα μεταφοράς του ποσοστού – και ποσού – που δεν έκανε χρήση σε επόμενη ή επόμενες χρήσεις, όχι όμως σωρευτικά (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 40/73 και 7/83).

Οι τακτικές απόσβεσης συνιστούν στοιχεία του λειτουργικού κόστους, δηλαδή τα στοιχεία του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας. Ο φορολογικός νόμος ορίζει ρητά: για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές

και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων (129/89 αρ. 30 παρ. 7).

Οι πρόσθετες αποσβέσεις προβλέπονται σε διάφορους αναπτυξιακούς νόμους που ίσχυσαν κατά καιρούς και που προβλέπουν στην ενίσχυση της αναπτύξεως ορισμένων περιοχών της χώρας ή και ορισμένων κλάδων οικονομικής δραστηριότητας. Έτσι ο Ν. 1268/82 έχει διαιρέσει τη χώρα σε τέσσερις περιοχές (Α,Β,Γ και Δ) και εφόσον μια επιχείρηση ανήκει σ' αυτές που αναφέρει ο νόμος (άρθρο 2) και προβεί σε επένδυση απ' αυτές που ο νόμος απαριθμεί και κατονομάζει ως παραγωγικές (άρθρο 1), έχει ορισμένα πλεονεκτήματα οικονομικής ή φορολογικής φύσεως. Τα πλεονεκτήματα αυτά (κίνητρα) είναι μικρότερα ή ανύπαρκτα σε μονάδες που είναι εγκατεστημένες στην Α περιοχή (νομός Αττικής, εκτός από ορισμένες επαρχίες, νομός Θεσσαλονίκης, εκτός από ορισμένα τμήματά του) και μεγαλύτερα σε μονάδες που είναι εγκατεστημένες ή μεταφέρονται ή ιδρύονται στη Δ περιοχή (κατά βάση στους προβληματικούς παραμεθόριους νομούς, όπως είναι οι νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου, Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου κλπ, καθώς και στις ακριτικές περιοχές διαφόρων νομών, οι οποίες είναι σε ορισμένη απόσταση από τα σύνορα). Ένα από τα κίνητρα αυτά είναι και η δυνατότητα, όχι υποχρέωση, των οικονομικών μονάδων που εμπίπτουν σε αυτά, να διενεργούν πρόσθετες αποσβέσεις.

Έτσι ο Ν 1262/82 προβλέπει, ότι οι συντελεστές των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά αυξάνονται ανάλογα με τις περιοχές και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας, κατά τα πιο κάτω ποσοστά:

ΠΕΡΙΟΧΗ	Α΄ ΒΑΡΔΙΑ	Β΄ ΒΑΡΔΙΑ	Γ΄ ΒΑΡΔΙΑ
Α	-	20%	40%
Β	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%



Δ	50%	100%	150%
---	-----	------	------

Ο νόμος ορίζει λεπτομερώς (αρ 15 παρ3) πόση απασχόληση στη δεύτερη και Τρίτη βάρδια απαιτείται για να έχει μια επιχείρηση (από τις αναφερόμενες στο νόμο) τη δυνατότητα να ενεργήσει τις αυξημένες αποσβέσεις την πέρα της πρώτης βάρδιας. Επομένως, αν ο συντελεστής τακτικής απόσβεσης για το συγκεκριμένο πάγιου του κλάδου της επιχειρήσεως είναι 20%, η επιχείρηση λειτουργεί στην Δ'περιοχή και απασχολεί 3 βάρδιες, τότε ο συντελεστής πρόσθετης απόσβεσης ανέρχεται σε  $20\% \times 150\% = 30\%$ , επομένως ο συντελεστής συνολικής απόσβεσης του έτους ανέρχεται σε 50% (20% τακτική και 30% πρόσθετη απόσβεση). Επίσης με τον ίδιο συντελεστή τακτικής απόσβεσης, αν μια επιχείρηση λειτουργεί στην Γ'περιοχή και απασχολεί 1 βάρδια, ο συντελεστής πρόσθετης αποσβέσεως ανέρχεται σε  $20\% \times 35\% = 7\%$  και ο συντελεστής συνολικής απόσβεσης της χρήσεως ανέρχεται σε  $30\% + 7\% = 27\%$  κ.ο.κ.

Και ήδη είναι εύλογο να ρωτήσει ο επιχειρηματίας τον Διευθυντή του Λογιστηρίου του: σε τι συνίσταται το κίνητρο, μ' άλλα λόγια τι πλεονεκτήματα (οικονομικής μορφής) έχει η επιχείρηση, αν επιλέξει να ενεργήσει πρόσθετη απόσβεση, έναντι της άλλης λύσεως, δηλαδή, να ενεργήσει μόνο τακτική απόσβεση; Η απάντηση είναι ότι το συνολικό (ονομαστικό) ποσό του φόρου, και με την μία και με την άλλη εκδοχή θα είναι το ίδιο, αλλά θα υπάρξει μετατόπιση του χρόνου καταβολής του φόρου υπό το σύστημα της πρόσθετης αποσβέσεως, επομένως η επιχείρηση ωφελείται από τον παράγοντα του τόκου και του πληθωρισμού, καταβάλλοντας αργότερα τον φόρο.

Για να γίνουν πιο απτά και κατανοητά τα παραπάνω ας υποθέσουμε τα εξής: η επιχείρηση «Α» κατέχει το συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, του οποίου ο συντελεστής απόσβεσης ανέρχεται σε 20%. Επειδή δε λειτουργεί στη Δ'περιοχή και απασχολεί 3 βάρδιες (στο ποσοστό που προβλέπει ο νόμος), έχει την δυνατότητα να διενεργήσει και πρόσθετη απόσβεση σε ποσοστό 150% του ποσοστού της τακτικής αποσβέσεως. Η επιχείρηση προβλέπονται ότι τα κέρδη της μέσα σε 5 χρόνια που έχει τη δυνατότητα να αποσβέσει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συντελεστής 20%), θα ανέλθουν σε 5000€ (μετά από αφαίρεση, όλων των εξόδων, εκτός από την απόσβεση). Ετησίως,

προβληματίζεται αν θα πρέπει να κάνει χρήση μόνο της τακτικής απόσβεσης, ή της τακτικής (20%) και της πρόσθετης (30%). Η αποσβεστέα αξία του παγίου ανέρχεται σε 1000€ και ο συντελεστής φόρου σε 40%.

Παρακάτω δίνουμε τη διαμόρφωση των φορολογητέων κερδών και του φόρου διαδοχικά, με τη μία και την άλλη εκδοχή.

#### A) ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΜΟΝΟ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ (20%)

	1 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	2 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	3 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	4 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	5 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ
Ετήσια κέρδη	5000	5000	5000	5000	5000
Απόσβεση	2000	2000	2000	2000	2000
Καθαρά φορολ. Κέρδη	3000	3000	3000	3000	3000
Ετήσιος φορολ. Κέρδος 40%	1200	1200	1200	1200	1200

#### B) ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΑΚΤΙΚΗΣ (20%) ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΗΣ (30%) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

	1 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	2 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	3 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	4 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ	5 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ
Ετήσια κέρδη	5000	5000	5000	5000	5000
Απόσβεση	5000	5000	-	-	-
Καθαρά φορολ. Κέρδη	-	-	5000	5000	5000
Ετήσιος φορολ. Κέρδος 20%	-	-	2000	2000	2000

Επομένως ο συνολικός φόρος και με τις δύο εκδοχές είναι ίδιος και ίσος με 6000 αλλά με διαφορετική χρονική κατανομή (5X1200 με την Α' και 3X2000 με μη καταβολή φόρου στα 2 πρώτα χρόνια, με την Β')

παραλλαγή). Αν όμως λάβουμε υπόψη και τον χρονικό παράγοντα, τότε η παρούσα αξία των καταβολών του φόρου ανέρχεται, με την μεν Α' εκδοχή σε 3588,72 ενώ με την Β' εκδοχή σε 2925,5 (και στις 2 περιπτώσεις με επιτόκιο 20%). Αν λάβει κανείς υπόψη του και τον παράγοντα του πληθωρισμού η διαφορά είναι ακόμη μεγαλύτερη υπέρ της Β' εκδοχής. Συνεπώς το κίνητρο που προκύπτει από την εφαρμογή πρόσθετων αποσβέσεων στα πρώτα έτη με μείωση ή εξαφάνιση των αποσβέσεων σε μεταγενέστερα έτη, συνιστάται στη διαφορά των παρουσών αξιών των εκροών του φόρου εισοδήματος με τις 2 εκδοχές και των παράγοντα «πληθωρισμός».

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατά έτος με τους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία συντελεστές είναι υποχρεωτική. Και ήδη τίθεται το ερώτημα: ποια η έννοια της υποχρεωτικότητας: Αν ο επιτηδευματίας υπολογίσει απόσβεση, με ποσοστό μεγαλύτερο από αυτό που ορίζει ο νόμος, απορρίπτονται τα βιβλία του, με όλες τις συνέπειες που αυτή η απόρριψη συνεπάγεται: Η απάντηση είναι αρνητική. Η συνέπεια της διενέργειας απόσβεσης με ποσοστό μεγαλύτερο από το νόμιμο, θα είναι η απόρριψη από το φορολογικό έλεγχο του επιπλέον ποσού της απόσβεσης, ο καταλογισμός από αυτόν λογιστικών διαφορών και η αύξηση των φορολογητέων κερδών.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 1982/90**

### **ΑΥΞΗΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

Άρθρο 15 Περιεχόμενο και έκταση του κινήτρου  
Οι αυξημένες αποσβέσεις του παρόντος νόμου ισχύουν για παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 που θα πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις του άρθρου 2 μέχρι 31-12-1994.

Οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων του άρθρου 2, που ισχύουν κάθε φορά, αυξάνονται, όταν πρόκειται για πάγια περιουσιακά στοιχεία που θα αποκτηθούν μέσα στην έναρξη ισχύος αυτού του νόμου, ανάλογα με τις περιοχές των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 3 αυτού του νόμου, στην οποία εγκαθίστανται και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας, κατά τα πιο κάτω ποσοστά:

ΠΕΡΙΟΧΗ	Α΄ ΒΑΡΔΙΑ	Β΄ ΒΑΡΔΙΑ	Γ΄ ΒΑΡΔΙΑ
Α	-	20%	40%
Β	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%
Δ	50%	100%	150%

Για τις επιχειρήσεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδ. γ αυτού του νόμου και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, εκτός των μεταλλευτικών επιχειρήσεων των περιοχών Α και Δ, στις οποίες ισχύει το καθεστώς των περιοχών αυτών, ισχύει το καθεστώς της περιοχής Γ, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης.

Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών, τα κατασκηνωτικά κέντρα (campings) και τα κέντρα χειμερινού τουρισμού ισχύουν οι παραπάνω συντελεστές α΄ βάρδιας.

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

Δαπάνες κατασκευής και βελτίωσης κτιρίων και εγκαταστάσεων χρησιμοποιούμενων για την αναψυχή και τη συνεστίαση των εργατών και υπαλλήλων των επιχειρήσεων, καθώς και δαπάνες για μελέτες εργονομίας και για μέτρα προστασίας των εργαζομένων, πραγματοποιούμενες στα χρονικά πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος, τυγχάνουν απόσβεσης 100% κατά το πρώτο έτος της επένδυσης ανεξαρτήτως περιοχής.

Δαπάνες για έργα τέχνης Ελλήνων καλλιτεχνών, τα οποία φιλοτεχνούνται, κατασκευάζονται ή αγοράζονται μετά τη δημοσίευση του παρόντος και ενσωματώνονται ή τοποθετούνται στα κτίρια των

επιχειρήσεων (π.χ. αγάλματα, ψηφιδωτά, τοιχογραφίες. κ.λπ.), τυγχάνουν απόσβεσης 100% κατά το πρώτο έτος της επένδυσης ανεξάρτητα από την περιοχή, εάν η αξία τους δεν υπερβαίνει το 3% της αξίας του κτιρίου στο οποίο ενσωματώνονται ή τοποθετούνται μόνιμα. Το τυχόν επιπλέον του 3% ποσό υπόκειται σε απόσβεση με τους συνήθεις κανόνες. Τα ενσωματωμένα στο κτίριο έργα τέχνης δεν μπορούν να αφαιρεθούν πριν από την παρέλευση 10ετίας ή την κατεδάφιση του κτιρίου.

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

#### Άρθρο 16 Φορολογική μεταχείριση των αυξημένων αποσβέσεων

Στην περίπτωση που τα βιβλία της επιχείρησης κριθούν ανειλικρινή, γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης και οι πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέσα στη χρήση μειώνουν τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα κέρδη.

## ΜΕΡΟΣ Β΄ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ

### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Η αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας (αλλά κάποτε και της επιχείρησης ως σύνολο), μπορεί να γίνει με διάφορους κανόνες, που ο καθένας τους παράγει διαφορετικά αποτελέσματα και γι' αυτό εφαρμόζεται κάθε φορά ανάλογα με το σκοπό που γίνεται η αποτίμηση. Γι' αυτόν το λόγο, κάθε φορά που είναι να αποτιμηθεί η περιουσία, πρέπει να προσδιορίζεται ο σκοπός της αποτίμησης.

Στο κεφάλαιο λοιπόν αυτό, θα εξετάσουμε την αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης, που γίνεται με σκοπό να καταρτιστεί ο ετήσιος ισολογισμός.

Το πρόβλημα που τίθεται σε σχέση με την αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας ενόψει της σύνταξης του ετήσιου ισολογισμού είναι να προσδιοριστεί η πραγματική τρέχουσα αξία της περιουσίας σ' αυτό το χρονικό σημείο. Και αυτή η αξία αναζητείται, γιατί από αυτήν εξαρτάται το αποτέλεσμα της επιχείρησης που θα «διανεμηθεί» στον επιχειρηματία σαν εισόδημα που, στο κράτος σα φόρος και στην επιχείρηση σαν αποθεματικά. Συνεπώς, αν η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό, οπότε θα μειωθούν τα κεφάλαια της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δε θα ικανοποιηθούν ο επιχειρηματίας και το κράτος που θα πάρει λιγότερους φόρους.

Γιατί όμως η αποτίμηση της περιουσίας, στο τέλος της χρήσης επηρεάζει το αποτέλεσμα;

Το κέρδος, όπως είναι γνωστό, προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση:

$$\text{Έσοδα} - \text{κόστος πωληθέντων} = \text{κέρδος}$$

Συνεπώς το μέγεθος του κέρδους εξαρτάται άμεσα από το κόστος των πωληθέντων.

Το κόστος των πωληθέντων προκύπτει από την εξίσωση:

**Αποθέματα έναρξης + κόστος παραγωγής ή αγορών – αξία μενόντων =  
κόστος πωληθέντων**

Επομένως, η αξία των μενόντων που καθορίζει άμεσα το κόστος των πωλημένων, καθορίζει έμμεσα, μέσα από αυτό το κόστος, το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Αν τα μένοντα αποτιμηθούν σε αξία μεγαλύτερη από την πραγματική τότε μειώνεται το κόστος των πωλημένων και προκύπτει μεγαλύτερο κέρδος που όμως δεν είναι πραγματικό και η διανομή του μειώνει τα κεφάλαια της επιχείρησης που ουσιαστικά διανέμονται στη θέση του κέρδους. Από την άλλη μεριά και η περιουσία (απόθεμα ετοιμών) είναι ανακριβής κατά το ποσό που εικονικά αυξάνει η αξία των μενόντων. Τις αντίθετες συνέπειες θα έχουμε αν τα μένοντα αποτιμηθούν σε αξία μικρότερη από την πραγματική. Τότε προκύπτει και διανέμεται κέρδος μικρότερο από το πραγματικό και συνεπώς ενισχύεται η οικονομική θέση της επιχείρησης, αλλά και η περιουσία εμφανίζεται κατ' αναλογία μειωμένη.

Τα φαινόμενα αυτά εμφανίζονται στις περιπτώσεις που οι τιμές των πραγμάτων δεν είναι σταθερές αλλά μεταβάλλονται. Τι ακριβώς σημαίνει όμως μεταβολή των τιμών και πως εκδηλώνεται;

Όπως είναι γνωστό, αλλαγή στις τιμές μπορεί να σημαίνει, είτε ότι αλλάζει η τιμή ενός μόνο ή συνήθως κάποιων πραγμάτων, είτε ότι μέσα σ' ένα χρονικό (ερευνάται συνήθως ένα ημερολογιακό έτος), αλλάζουν λιγότερο ή περισσότερο για το καθένα, οι τιμές σχεδόν όλων των πραγμάτων. Στην πρώτη περίπτωση γίνεται λόγος για ανατίμηση κάποιων πραγμάτων και το ζήτημα αφορά μόνο αυτά τα πράγματα και όσες επιχειρήσεις τα κατέχουν. Στη δεύτερη περίπτωση, γίνεται λόγος για αλλαγή της (εσωτερικής) αξίας του νομίσματος, που σημαίνει ότι με μια δοσμένη ποσότητα χρήματος, μετά την αύξηση των τιμών αγοράζονται λιγότερα πράγματα απ' ότι πριν από την αύξηση και τότε το ζήτημα αφορά όλα τα πράγματα και όλες τις επιχειρήσεις. Επειδή τα πράγματα που κυκλοφορούν σε μια χώρα, άλλα παράγονται σ' αυτήν και άλλα εισάγονται από το εξωτερικό, η αλλαγή της αξίας του νομίσματος επεκτείνεται και στη σχέση του με τα ξένα νομίσματα, με τα οποία αγοράζονται τα εισαγόμενα προϊόντα.

Επειδή, όπως έγινε φανερό, από την αποτίμηση καθορίζονται σπουδαίοι παράγοντες ακόμα και για την ύπαρξη της επιχείρησης, αλλά οπωσδήποτε για τη σωστή λειτουργία της και τις ασφαλείς προοπτικές της και προκειμένου να αποκλειστεί η αυθαιρεσία στον προσδιορισμό τόσο σημαντικών δεδομένων, οι κανόνες αποτίμησης της επιχειρηματικής παρουσίας για την κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού, θεσπίζονται από το κράτος και αποτελούν διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας των εταιρειών.

Το πρόβλημα της αποτίμησης, από την πλευρά του αντικειμένου της, εντοπίζεται στις αξίες που έχουν ποσοτική υπόσταση και που η παραμονή τους στα χέρια της επιχείρησης, έχει μια κάποια χρονική διάρκεια. Συνεπώς, το ζήτημα δεν αφορά οπωσδήποτε τις υπηρεσίες που καταναλώνονται αμέσως με την απόκτησή τους όπως δεν αφορά και τους χρηματικούς λογαριασμούς.

Έτσι το ζήτημα περιορίζεται:

- στα πάγια
- στα αποθέματα
- στις συμμετοχές και τα χειρόγραφα και τέλος
- στις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα.

Επειδή η αποτίμηση καθεμιάς από τις παρακάτω κατηγορίες από αξίες, παρουσιάζει ειδικά προβλήματα και διέπεται από ειδικές διατάξεις, θα αποτελέσει αντικείμενο ειδικής παραγράφου παρακάτω.

Εξάλλου επειδή η αποτίμηση ρυθμίζεται υποχρεωτικά από διατάξεις του φορολογικού ή του δικαίου των εταιρειών, η εξέταση της θα γίνεται σ' αυτές τις παραγράφους με βάση τα δεδομένα της επιστήμης και της νομοθεσίας από κοινού.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

---

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Δύο παράγοντες προσδιορίζουν την αξία των παγίων: οι αποσβέσεις και η αξία κτήσεως. Οι αποσβέσεις επειδή ορίζουν το ετήσιο ποσοστό που πρέπει να μειωθεί η αξία του παγίου και η αξία κτήσεως σα βάση εφαρμογής του ποσοστού, απ' όπου και θα προκύψει το ποσό της ετήσιας μείωσης.

Επειδή στις μεγάλες επιχειρήσεις οι αποσβέσεις αποτελούν σημαντικό στοιχείο του κόστους, ενώ από την άλλη μεριά, κατά τον υπολογισμό τους χωράει μεγάλη αυθαιρεσία και τα δύο παραπάνω στοιχεία υπολογισμού των αποσβέσεων προσδιορίζονται από το Νόμο. Ο Νόμος, λοιπόν καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων στοιχείων (κτίρια, μηχανήματα κτλ) το συντελεστή με τον οποίο θα υπολογίζεται η ετήσια απόσβεση του παγίου, αλλά παράλληλα ορίζει και την αξία πάνω στην οποία θα εφαρμοστεί ο συντελεστής για να προκύψει το ποσό της απόσβεσης και μετά την αφαίρεσή της, η αξία που γίνεται δεκτή ως πραγματική και τρέχουσα (αναπόσβεστη).

Τα σχετικά με την αποτίμηση των παγίων, ρυθμίζουν οι διατάξεις των §§3 και 4 του άρθρου 28 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», σε συνδυασμό με τις διατάξεις των §§2.2.101 και 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 για το ΕΓ.Π.Σ.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις αυτές:

«3. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.»

«Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.»

«4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί:»

«4<sup>α</sup>. Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων παγίων που ορίζονται στις περιπτώσεις 1, 2, 3, 4 και 5 της §2.2.101 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της §2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνονται υπόψη, ανάλογα, τα όσα ορίζονται για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περ. 9 της παραπάνω παραγράφου.»

«4<sup>β</sup>. Ειδικά η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.»

«4<sup>γ</sup>. Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.»

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

---

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Υπενθυμίζουμε από τις σχετικές διατάξεις του ΕΓΛΣ τις έννοιες των συμμετοχών και χρεογράφων. Κατά την §2.2.112, λοιπόν, συμμετοχές είναι:

«οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια ΕΠΕ και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιρειών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροή στις αντίστοιχες εταιρείες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σα μορφή πάγιας επίδοσης όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου της κάθε εταιρείας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σα χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο Λογ. Β4».

Εξάλλου κατά την §2.2.305, χρεόγραφα είναι:

« τα χρεόγραφα – μετοχές ανωνύμων εταιρειών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα τραπεζών – τα οποία αποκτώνται από την οικονομική μονάδα.»

Ανάγκη αποτίμησης προκύπτει για τις συμμετοχές, επειδή η αξία των επιχειρήσεων σ' αυτές που συμμετέχει η επιχείρηση μεταβάλλεται (όπως και της ίδιας της επιχείρησης). Άλλωστε, τα χρεόγραφα είναι καθαρές αξίες και αποτελούν αντικείμενα συναλλαγής, που πωλούνται, δηλαδή, και αγοράζονται και κατά συνέπεια διαμορφώνεται γι' αυτά μια αγοραία αξία που παρουσιάζει διακυμάνσεις.

Η αποτίμηση αυτών των αξιών ρυθμίζεται, επίσης, από τις διατάξεις του άρθρου 20 §5 του Π.Δ. 186/1992, που έχουν όπως παρακάτω:

«5. Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

«5<sup>α</sup>. Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.»

«5<sup>β</sup>. Για τα χρεόγραφα των πιο πάνω περιπτώσεων ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.»

«5<sup>γ</sup>. Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους.»

«5<sup>δ</sup>. Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως και τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα του κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.»

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

---

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### *1. Τιμές αποτίμησης*

Η αποτίμηση των αποθεμάτων διέπεται από τις διατάξεις της §1 του ιδίου άρθρου 28 του παραπάνω ΠΔ 186/1992 που ορίζουν τα παρακάτω:

«1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παραγάγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.»

«2. Αν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.»

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4, και 14 της §2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980 αντίστοιχα.

Οι διατάξεις αυτές έχουν όπως παρακάτω:

«3. Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.»

«4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια, την οικονομική μονάδα αποτιμώνται στην τιμή χρήσεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτήν.»

Τα ελαττωματικά προϊόντα:

«i. Αν πρόκειται να πουληθούν με μειωμένη τιμή, αποτιμώνται στην τιμή αυτή.»

«ii. Αν πρόκειται να πουληθούν με μικρή έκπτωση, αποτιμώνται στην τιμή του κανονικού προϊόντος.»

«iii. Αν επισκευαστούν, το κόστος επισκευής βαρύνει όλη την παραγωγή της περιόδου.»

«iv. Αν χρησιμοποιηθούν ως πρώτη ύλη (ανακυκλωθούν) στην ίδια επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστούν.»

Για την αποτίμηση συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της §2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980.

«11. Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.»

«12. Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.»

## II. Η έννοια των τιμών αποτίμησης

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6, 8, 9 (εκτός του 3<sup>ου</sup> εδαφίου) και 10 της §2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980.

Οι διατάξεις αυτές έχουν όπως παρακάτω:

«6. Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).»

«8. Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής από τη συνήθη αγορά, με τους συνήθεις

όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωπικά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες διακυμάνσεις των τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως»

«Ιστορικό κόστος κτήσεως είναι το άμεσο κόστος αγοράς (τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.»

«Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μια από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως κατά τον τρόπο που ορίζεται παραπάνω στην περίπτωση 7».

«Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί υπό συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της «κατεργασίας») και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη των πωλήσεων».

## **ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ, ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ, ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

### **ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ**

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος κατά την ημέρα της απογραφής.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες. Δε λαμβάνονται, δηλαδή, υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες πρόσκαιρες διακυμάνσεις τιμών στην αγορά.

Σε περίπτωση που δεν μπορεί να εφαρμοστεί η τρέχουσα τιμή αγοράς, τότε ο προσδιορισμός γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

### ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις.

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια μειωμένη με τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν τελικά την επιχείρηση.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι οι άμεσες δαπάνες αγοράς, που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού όπως π.χ. μεταφορικά, δασμοί και λοιποί φόροι κλπ.

Αν πρόκειται για αγαθά που παράγει ή κατασκευάζει η επιχείρηση, ως τιμή κτήσεως λαμβάνεται το ιστορικό κόστος, που αποτελείται από το άθροισμα:

- i. Του κόστους αγοράς των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.
- ii. Των γενικών εξόδων παραγωγής (τα ειδικά έχουν βαρύνει απευθείας τις ύλες και τα υλικά) και
- iii. Των άμεσων και έμμεσων δαπανών παραγωγής.

Ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως γίνεται στην επιχείρηση με οποιαδήποτε από τις ακόλουθες μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόσει πάγια. Σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης ή υπάρξεως σοβαρών λόγων, επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου αποτιμήςεως με την προϋπόθεση ότι στις οικονομικές καταστάσεις που θα δημοσιεύονται, θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Οι κυριότερες μέθοδοι που εφαρμόζονται για την εύρεση της τιμής κτήσεως παραθέτονται στο επόμενο παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/2008 Απόθεμα (1000 κιλά Χ 0.40€)	400	20/1/2008 Πώληση (1500 κιλά Χ 0.50€)
		750



10/1/2008	Αγορά	(2000 κιλά X 0.45€)	900	30/4/2008	Πώληση	(1000 κιλά X 0.52€)	520
30/6/2008	Αγορά	(4000 κιλά X 0.42€)	1680	20/11/2008	Πώληση	(3000 κιλά X 0.54€)	1620

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσεως είναι, όπως φαίνεται από το λογαριασμό, 1500 κιλά. Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 0.422€.

Ζητείται η τιμή κτήσεώς του με καθεμιά από τις ακόλουθες μεθόδους, καθώς και η τιμή αποτίμησής του στην απογραφή.

*i. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους*

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, βρίσκουμε τη μέση σταθμική τιμή κτήσεως, τι ποσό δηλαδή κόστισε κατά μέσο όρο τα κάθε κιλό, που είναι:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου} + \text{Αξία αγορών στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου} + \text{Ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο}}$$

και κατά συνέπεια έχουμε:

$$\frac{400 + (900 + 1680)}{1000 + (2000 + 4000)} = \frac{2980}{7000} = 0,43 \text{ €}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως (0.43€) και τρέχουσας (0.422€). Η αξία των μενόντων είναι:

$$1500 \text{ κιλά} \times 0.422\text{€} = 6330 \text{ €}$$

*ii. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων*

Με τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή, καθορίζεται η μέση τιμή κτήσεως με την ακόλουθη σχέση:

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Ποσότητα νέας αγοράς}}$$

**Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + Ποσότητα νέας αγοράς**

Οι εξαγωγές καταχωρούνται στην πίστωση με την τιμή πώλησης, ενώ παράλληλα αφαιρούνται από τη χρέωση με την τιμή κόστους.

Στο παράδειγμά μας έχουμε:

Εισαγωγές				Εμπόρευμα Α			Εξαγωγές
1/1/2008	Απόθεμα	(1000 κιλά X 0.40€)	400	20/1/2008	Πώληση	(1500 κιλά X 0.50€)	750
10/1/2008	Αγορά	(2000 κιλά X 0.45€)	900	30/4/2008	Πώληση	(1000 κιλά X 0.52€)	520
10/1/2008	Σύνολο	(3000 κιλά X 0.433€)	1299	20/11/2008	Πώληση	(3000 κιλά X 0.54€)	1620
20/1/2008	Πώληση	(1500 κιλά X 0.433€)	649,5				
21/1/2008	Υπόλοιπο	(1500 κιλά X 0.433€)	649,5				
30/4/2008	Πώληση	(1000 κιλά X 0.433€)	433				
30/4/2008	Υπόλοιπο	(500 κιλά X 0.433€)	216,5				
30/6/2008	Αγορά	(4000 κιλά X 0.42€)	1680				
30/6/2008	Σύνολο	(4500 κιλά X 0.422€)	1899				
20/11/2008	Πώληση	(3000 κιλά X 0.422€)	1266				
20/11/2008	Υπόλοιπο	(1500 κιλά X 0.422€)	633				

Η τιμή κτήσεως με τη μέθοδο αυτή είναι 0,42€ το κιλό και στην απογραφή θα είναι:

$$1500 \text{ κιλά} \times 0.42\text{€} = 632.25\text{€}$$

*iv. Μέθοδος F.I.F.O (First in first out) ή μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή*

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή είναι και η πρώτη εξαγωγή. Τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και η τιμή κτήσεως είναι η μέση τιμή με την οποία αγοράστηκαν.

Στο παράδειγμά μας, η τιμή κτήσεως είναι 0.42€ και στην απογραφή θα έχουμε:

$$1500 \text{ κιλά} \times 0.42\text{€} = 630\text{€}$$

Σε περίπτωση που το απόθεμα της απογραφής δεν ήταν 1500 κιλά αλλά 5000, τότε, για να βρούμε την τιμή κτήσεως με τη μέθοδο F.I.F.O.,

αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την τελευταία αγορά. Έχουμε τα 4000 κιλά που όλα προέρχονται από την τελευταία αγορά προς 0.42€ και τα 1000 από την προηγούμενη της τελευταίας αγοράς (των 2000 κιλών προς 0.45€) και η τιμή τους είναι  $1000 \times 0.45€ = 450€$ .

Έτσι η τιμή κτήσεως με τη μέθοδο F.I.F.O στην περίπτωση αυτή θα ήταν:

$$\frac{4000 \times 0.42 + 1000 \times 0.45}{5000} = \frac{1680 + 450}{5000} = 0.436€$$

και η απογραφή θα είχε:  $1500 \text{ κιλά} \times 0,422€ = 633€$

v. *Μέθοδος L.I.F.O. (Last in first out) ή μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή*

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή. Τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές.

Στο παράδειγμά μας, αρχίζοντας από την πρώτη εισαγωγή, έχουμε τα 1000 κιλά της απογραφής και 500 από την πρώτη αγορά των 2000 κιλών.

Η τιμή κτήσεως θα είναι:

$$\frac{1000 \times 0.40 + 500 \times 0.45}{1500} = 0.417€$$

και η απογραφή θα είχε:  $1500 \text{ κιλά} \times 0,417€ = 625.50€$ .

vi. *Μέθοδος του βασικού αποθέματος*

Με τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα του τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη, το ελάχιστο απόθεμα (στοκ ασφαλείας) και το πιο πάνω από αυτό (υπεραπόθεμα).

### ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με μια από τις πιο πάνω μεθόδους είναι ίσως το σημαντικότερο έργο της λογιστικής γιατί βάσει αυτής γίνονται οι καταχωρήσεις των αξιών των μενόντων αγαθών στο βιβλίο απογραφών κατά το τέλος της χρήσης.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 άρθρου 28 Κ.Β.Σ., η μέθοδος αποτίμησης που ακολουθεί η επιχείρηση, εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Σύμφωνα με το εδάφιο δ της πιο πάνω παραγράφου και άρθρου Κ.Β.Σ., αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της αποτίμησης επιτρέπεται μόνο με απόφαση της Ε.Λ.Β.

Σε διαφοροποίηση της μεθόδου αποτίμησης, έχουμε αλλοίωση των οικονομικών αποτελεσμάτων και μετάθεση κέρδους σε άλλη χρήση, γεγονός ασυμβίβαστο προς τις αρχές της οικονομικής επιστήμης και των φορολογικών νόμων, που είναι προσηλωμένες στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

### ΜΕΘΟΔΟΙ – ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

**Σημείωση.** Οι μέθοδοι – τρόποι αποτίμησης στους οποίους θα αναφερθούμε αφορούν στην αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και όχι της περιουσίας, ως ενιαίου συνόλου, του οποίου η αξία δε συμπίπτει με το άθροισμα της αξίας των στοιχείων της. Η αξία της περιουσίας ως συνόλου, προσδιορίζεται με διάφορες μεθόδους (Leak, Schmalenbach κ.α.) και με υπολογισμούς που στηρίζονται βασικά στην αποδοτικότητα της επιχείρησης. Το σκεπτικό της όλης υπόθεσης βρίσκεται στο ότι: όταν μια επιχείρηση λειτουργεί, τα επιμέρους στοιχεία αποκτούν (επειδή βρίσκονται συνυφασμένα μεταξύ τους) νέα συνολική αξία, που εξαρτάται από το «μέγεθος της οικονομικής απόδοσής τους».

Γι' αυτό θα αναφερθούμε τώρα στις αποτιμήσεις των αποθεμάτων, αφού διευκρινίσουμε εισαγωγικά μερικά πράγματα, ότι δηλαδή στη λογιστική θεωρία τα αποθέματα αποτιμώνται με διάφορους κανόνες (μεθόδους) αποτίμησης. Στην πράξη έχουν επικρατήσει τρεις κυρίως μέθοδοι:

- i. η μέθοδος που βασίζεται στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων
- ii. η μέθοδος που απομακρύνεται από το κόστος κτήσεώς τους και
- iii. η μέθοδος προσδιορισμού των αποθεμάτων κατ' εκτίμηση.

Θα δούμε από τις μεθόδους αυτές αναλυτικά τις κυριότερες που έχουν επικρατήσει στην πράξη και είναι οι κατωτέρω:

- ◆ η μέθοδος του μέσου κόστους (average cost)
- ◆ η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average)
- ◆ η FIFO (First in – First out)
- ◆ η LIFO (Last in – First out)
- ◆ η NIFO (Next in – First out)
- ◆ η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ◆ η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους
- ◆ η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- ◆ η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής, μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής
- ◆ η μέθοδος αποτίμησης στην τιμή πώλησης
- ◆ η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους και
- ◆ η μέθοδος εκτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης.

### 1. Η μέθοδος του μέσου κόστους

Ακολουθεί δύο τρόπους εφαρμογής, ανάλογα εάν η επιχείρηση εφαρμόζει:

- ◆ την περιοδική απογραφή ή
- ◆ τη διαρκή απογραφή.

Στην πρώτη περίπτωση ακολουθείται: ο μέσος σταθμικός όρος ή το μέσο σταθμικό κόστος και στη δεύτερη ο κυκλοφοριακός μέσος όρος.

#### 1.1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: της μέσης σταθμικής τιμής κτήσεως (weighted average method)

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι: οι μονάδες που πωλούνται, προέρχονται αναλογικά, τόσο από το αρχικό απόθεμα, όσο

και από τις άλλες μεταγενέστερες αγορές. Γι' αυτό ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων και των αποθεμάτων, γίνεται με βάση τη μέση σταθμική τιμή κτήσεως. Έτσι, αν έχουμε διάφορες αγορές, όπως π.χ.:

	Μονάδες	Τιμή κτήσεως	Συνολικό κόστος
Αρχικό απόθεμα	100	200 €	20000 €
A' παρτίδα (αγορά)	200	220 €	44000 €
B' παρτίδα (αγορά)	300	240 €	72000 €
Γ' παρτίδα (αγορά)	400	340 €	136000 €
	<u>1000</u>		<u>272000 €</u>

Μέσος σταθμικός όρος:  $272000\text{€} / 1000 \text{ μονάδες} = 272\text{€}$ .

Οπότε, αν έχουν πουληθεί 800 μονάδες, θα μείνουν 200 μονάδες.  
Κατά συνέπεια θα έχουμε:

Κόστος αποθεμάτων (μενόντων)	200 μονάδες X 272€ =	54400€
Κόστος πωληθέντων	800 μονάδες X 272€ =	217600€
Συνολική αξία		<u>272000 €</u>

Η μέθοδος χαρακτηρίστηκε θεωρητικά παράλογος από τους Finney και Miller, γιατί οι αναλύσεις της επηρεάζονται στο διηνεκές από παρωχημένες αγορές και δε δείχνουν τις επιπτώσεις που επέρχονται στο κόστος από πραγματικές μεταβολές που προξενούνται από τις διακυμάνσεις των τιμών. Παρόλα αυτά στην πράξη οι λογιστές προτιμούν τη μέθοδο αυτή ως πιο βολική.

1.2. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (moving average method)

Κατά τη μέθοδο αυτή βρίσκουμε τη μέση τιμή ύστερα από κάθε νέα εισαγωγή (αγορά). Προϋποθέτει ακριβή τήρηση αναλυτικών καθολικών (καρτελών). Η μέθοδος υιοθετείται γιατί «διασφαλίζει συνεχή ανανέωση της μέσης τιμής», η οποία συγκλίνει με την τρέχουσα τιμή.

**Παράδειγμα.**

α' παρτίδα	1000	τεμ	X	100	=	100000
πώληση	<u>200</u>					
υπόλοιπο	800	τεμ	X	100	=	80000
β' παρτίδα (αγορά)	<u>400</u>		X	120	=	<u>48000</u>
υπόλοιπο	1200	τεμ	X	106,6	=	128000
Μέση σταθμική τιμή = 128000 / 1200 = 106,6						
πώληση	<u>200</u>					
υπόλοιπο	1000	τεμ	X	106,6	=	106600
γ' παρτίδα (αγορά)	<u>600</u>	τεμ	X	110	=	<u>66000</u>
υπόλοιπο	1600					<u>172600</u>
Μέση σταθμική τιμή = 172600 / 1600 = 107,8						

2. Η μέθοδος σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων (first-in, first out method)

Η μέθοδος είναι γνωστή ως FIFO και στηρίζεται στην παραδοχή ότι αυτό που μπήκε (αγοράστηκε) πρώτο, βγήκε (πωλήθηκε) πρώτο. Ακολουθούν δηλαδή οι αναλώσεις ή οι πωλήσεις τη σειρά εισαγωγής τους. Η μέθοδος στηρίζεται στη φυσική ροή των τιμών κόστους. Η

μέθοδος τείνει να εμφανίζει τα αποθέματα στις τρέχουσες τιμές. Στις περιπτώσεις σοβαρών διακυμάνσεων των τιμών (πληθωρισμός), το κόστος παραγωγής καθίσταται αναδρομικό σε σχέση με τις ισχύουσες τιμές. Στις περιπτώσεις αυτές η εφαρμογή της αντίστροφης μεθόδου αίρει το άτοπο. Η μέθοδος ενδείκνυται και στην περιοδική και στη διαρκή απογραφή, γιατί είναι αντικειμενική.

Με το ίδιο παράδειγμα του μέσου σταθμικού όρου, όπου είχαμε 1000 τεμάχια πουλήθηκαν 800 τεμάχια και έμειναν 200 τεμάχια.

Συλλογισμός: Αφού αυτά πουλήθηκαν (800 τεμάχια) προέρχονται από τις παρτίδες που αγοράστηκαν διαδοχικά, δηλαδή

Τότε, τα 200 που μείνανε, είναι της τελευταίας παρτίδας των 400 τεμαχίων που είναι 340€ το τεμάχιο.

Επομένως:

$$\begin{array}{rclcl} \text{κόστος αποθεμάτων} & = & 200 \times 340 & = & 68000 \\ \text{κόστος πωληθέντων} & = & 800 \times 340 & = & \underline{272000} \\ & & & & 340000 \end{array}$$

### 3. Η μέθοδος LIFO (αντίστροφος της FIFO) (Last-in, first-out method)

Η μέθοδος στηρίζεται στην παραδοχή ότι αυτό που αγοράστηκε τελευταίο, πουλήθηκε πρώτο. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται κατά κανόνα στις επιχειρήσεις που κοστολογούν κατά την παραγωγική διαδικασία (process cost). Συνιστά την πλέον συντηρητική εκδοχή της τιμής κτήσης και δημιουργεί θέματα ανακρίβειας, όσο απομακρύνεται από την τιμή της ημέρας.

Η μέθοδος LIFO παρά τα μειονεκτήματά της (αφύσικη ροή αποθεμάτων, απομάκρυνση του κόστους από τις τρέχουσες συνθήκες αγοράς όταν διατίθενται αποθέματα παλαιά) επικρατεί διεθνώς, με τάση επέκτασης της εφαρμογής της (Vance).

Με το ανωτέρω παράδειγμα της FIFO κάνουμε το συλλογισμό. Υπήρχαν 1000 τεμάχια. Πουλήθηκαν συνολικά 800 τεμάχια, άρα μείνανε 200 τεμάχια. Τα πωληθέντα ήταν 400 τεμάχια από την γ' παρτίδα, 300 τεμάχια από την β' παρτίδα και 100 τεμάχια από την α' παρτίδα. Επομένως, τα 200 τεμάχια που μείνανε ήταν 100 από την α' παρτίδα και 100 από την απογραφή.



Άρα έχουμε:

α) κόστος αποθεμάτων	200 τεμαχίων = 100 τεμ. X 200 + 100 τεμ. X 220 = 4200	
β) κόστος πωληθέντων	800 τεμαχίων =	230000
	<hr/>	<hr/>
	1000 τεμαχίων	272000

#### 4. Η μέθοδος NIFO (Next-in, first-out)

Ερμηνεύεται: η επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή. Αποβλέπει στο να μετρήσει το κόστος των πωληθέντων, με βάση τις τιμές αντικατάστασής τους και ως εκ τούτου προσομοιάζει με τη LIFO. Δεν τυγχάνει γενικής αποδοχής, γι' αυτό δεν αναπτύσσεται.

#### 5. Οι μέθοδοι προσδιορισμού αποθεμάτων κατ' εκτίμηση (που απομακρύνονται από το κόστος κτήσης)

Πρόκειται για τις δύο μεθόδους:

- του μικτού κέρδους (gross marginor, gross profit method)
- του λιανικού εμπορίου (retail inventory method).

Οι μέθοδοι αυτές, παρόλο που απομακρύνονται από το κόστος κτήσης, είναι γενικά αποδεκτές και δίνουν αποτελέσματα κατά προσέγγιση.

Ας δούμε τις μεθόδους αυτές που απομακρύνονται από το Federal Reserve Board των ΗΠΑ και από το American Institute of Certified Public Accountants.

##### 5.1.1. Η μέθοδος του μικτού κέρδους

Η μέθοδος του μικτού κέρδους στηρίζεται στο ποσοστό του μικτού κέρδους επί των πωλήσεων, που βγαίνει από τον τύπο:

**Παράδειγμα.**

Αρχικά αποθέματα: 400€

Αγορές: 600€

Συνολικό κόστος εμπορευμάτων προς πώληση: 1000€

Καθαρές πωλήσεις: 500€.

Μικτό κέρδος: 20%

Κόστος πωληθέντων<sup>1</sup> = 80% X πωλήσεις

Επομένως: 500€ X 80% = 400€

Άρα αποθέματα στο κόστος: 1000€ - 400€ = 600€.

---

<sup>1</sup> Το ποσοστό του κόστους πωληθέντων υπολογίζεται αν αφαιρέσουμε το ποσοστό του μικτού κέρδους (που βρίσκουμε με τον παραπάνω τύπο) από το 100%. Έτσι, αν το μικτό κέρδος είναι 40% το ποσοστό του κόστους πωληθέντων είναι 60%. Θεωρούμε τις καθαρές πωλήσεις ως 100%. Η μέθοδος χρησιμοποιείται: α) από ελεγκτές, για την επαλήθευση των αποθεμάτων που εμφανίζονται στους Ισολογισμούς, β) για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που εμφανίζονται στους περιοδικούς Ισολογισμούς (μηνός – τριμήνου) και γ) κατά την κατάρτιση των προγραμμάτων δράσης.

**5.1.2. Η μέθοδος λιανικών τιμών πώλησης**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τα πολυκαταστήματα και γενικά από τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου, γι' αυτό και λέγεται και μέθοδος του λιανικού εμπορίου. Η μέθοδος προϋποθέτει τήρηση αρχείου τόσο στις τιμές κόστους, όσο και στις λιανικές τιμές. Βασίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του κόστους στην τιμή πώλησης και βρίσκεται από τον τύπο:

Εάν οι καθαρές πωλήσεις σε λιανικές τιμές είναι 6000€, τότε τα αποθέματα σε λιανικές τιμές θα είναι 4000€. Επομένως το κόστος αποθεμάτων είναι 4000€ X 70% = 2800€.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται στις περιοδικές απογραφές. Μπορεί όμως η ίδια μέθοδος να χρησιμοποιηθεί και για τον έλεγχο των τελικών αποθεμάτων.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τα Super Markets και γενικά από τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα που διαθέτουν μεγάλη ποικιλία ειδών, όπου η απογραφή τους παρουσιάζει τεράστιες δυσκολίες και επιπλέον είναι και πολύ χρονοβόρα. Η μέθοδος ενδείκνυται επίσης και για χονδρικούς ελέγχους των αποθεμάτων και για επαληθεύσεις (κατά προσέγγιση) και των άλλων μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων (FIFO – LIFO κλπ). Διευκρινίζουμε ακόμα ότι η μέθοδος αυτή επαληθεύει τα αποθέματα μόνο κατ' αξία.

Άλλες μέθοδοι προσδιορισμού των αποθεμάτων είναι περιορισμένης εφαρμογής: όπως η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification), η μέθοδος του βασικού αποθέματος, του πρότυπου κόστους (standard cost) που εφαρμόζουν οι σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις, τη μέθοδο του μεταβλητού άμεσου κόστους (variable or direct method) που δεν υιοθετήθηκε στην Ελλάδα, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, παρόλο που είναι αποδεκτή από τον Κ.Β.Σ., ως επιστημονική μέθοδος (βλ. άρθρο 28 παρ.2). Γι' αυτό θα περιοριστούμε σ' αυτές που δέχεται το ΕΓΛΣ και οφείλουμε να ακολουθούμε από το 1/1/1993.

#### 6. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification)

Η μέθοδος αυτή απαιτεί «εξατομικευμένη παρακολούθηση κάθε στοιχείου» γι' αυτό και υιοθετείται κατ' εξαίρεση στην πράξη. Το ΕΓΛΣ τη δέχεται (καθώς και ο Κ.Β.Σ) γιατί είναι επιστημονική μέθοδος και καθορίζει ότι τα αποθέματα: πρέπει να παρακολουθούνται, όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες, με τον τρόπο αυτό αποκτούν «αυτοτέλεια κόστους». Επομένως κατά την απογραφή, τα αποθέματα πρέπει να αναλύονται: σε ποσότητες κατά παρτίδα (από την οποία προέρχονται) και να αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους. Κατά συνέπεια, όταν έχουμε τη δυνατότητα να προσδιορίσουμε από ποιες ειδικές αγορές (παρτίδες) προέρχονται οι ποσότητες των αποθεμάτων που απογράφουμε, τότε μπορούμε να τα αποτιμούμε στις ειδικές τιμές κτήσεως τους. Η

δυνατότητα αυτή υπάρχει σε ογκώδη αγαθά (αυτοκίνητα, στερεοφωνικά, πλοία) αλλά και σε μικρές ποσότητες που όμως έχουν μεγάλη αξία (κοσμήματα, πολύτιμοι λίθοι κ.ά.).

7. Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους (Variable or Direct Method)

Κατά τη μέθοδο αυτή, το κόστος πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά έξοδα και όχι τα σταθερά. Επομένως, τα σταθερά έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων (μενόντων) αλλά μόνο το κόστος των πωληθέντων. Έτσι, τα σταθερά έξοδα αφαιρούνται όλα από τα καθαρά έσοδα της χρήσεως και δε με πολλά είδη και του παράγοντα βαραίνουν το κόστος των αποθεμάτων.

Η μέθοδος αυτή παρόλο που δεν εφαρμόζεται στη χώρα μας, υιοθετείται στις χώρες του εξωτερικού, στον προγραμματισμό της παραγωγής και τον έλεγχο του κόστους κ.ά. όπως: στον προσδιορισμό του νεκρού σημείου με πολλά είδη και του παράγοντα Κ/Ο (Κέρδος / όγκος).

8. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost)

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή του πρότυπου κόστους (standard cost), το οποίο διαμορφώνεται από πρότυπες ποσότητες και πρότυπες τιμές. Επομένως, ο καθορισμός του πρότυπου κόστους είναι καθορισμός προτύπων για τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, την άμεση εργασία, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και κατ' επέκταση όλους τους παράγοντες που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής.

Το πρότυπο κόστος είναι προϋπολογιστικό κόστος. Είναι ιδεώδες κόστος και πολύ αποτελεσματικό γιατί αποφεύγονται σπατάλες, απώλειες και γενικά άσκοπα έξοδα.

Το ΕΓΛΣ δέχεται τη μέθοδο του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που προκύπτουν μεταξύ ιστορικού και πρότυπου κόστους θα κατανέμονται αναλογικά στα μένοντα και τα πωληθέντα και θα εμφανίζονται στην απογραφή σε ειδικούς λογαριασμούς.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους είναι αξιόλογη, αλλά προϋποθέτει ορθολογική οργάνωση της βιομηχανικής επιχείρησης και ειδικευμένο προσωπικό (τεχνικό και οικονομολογικό). Προϋποθέτει και εσωλογιστική κοστολόγηση την οποία επιβάλλει ο ΚΒΣ μόνο στις μεγάλες επιχειρήσεις.

#### 9. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Οι οργανωμένες επιχειρήσεις (εμπορικές και βιομηχανικές) υποχρεώνονται για λόγους ορθολογικής διαχείρισης, να διατηρούν τα αποθέματα ασφαλείας τους για να μπορούν να λειτουργούν ομαλά. Τα αποθέματα αυτά λέγονται βασικά, ωφέλιμα (stock – outil) ή σιδηρά. Οι επιχειρήσεις δεν περιορίζονται στα βασικά μόνο αποθέματα, αλλά διατηρούν κι άλλα που προορίζονται να αντιμετωπίζουν μελλοντικές ανάγκες πωλήσεων. Έτσι, έχουμε ένα βασικό απόθεμα και ένα υπεραπόθεμα. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του και το υπεραπόθεμα με μια από τις μεθόδους υπολογισμού των τιμών κτήσεως (μέσος σταθμικός όρος, FIFO, LIFO κλπ).

Με την τακτική αυτή είναι σύμφωνο το ΕΓΛΣ και επιπλέον δέχεται ότι «σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν κυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή, ως βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή του». Η μέθοδος δεν είναι γενικής αποδοχής γιατί έχουμε μεταβολή αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία.

#### 10. Η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή

Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται κατά τα διεθνή ισχύοντα η τιμή «αντικατάστασης» (replacement cost) και η καθαρή ρευστοποιήσιμη ή πραγματοποιήσιμη τιμή (net realizable value).

Η τιμή αντικατάστασης είναι η τιμή που αγοράζει το εμπόρευμα η επιχείρηση κατά την ημέρα της απογραφής, υπό φυσιολογικές και ομαλές πάντοτε συνθήκες. Οι οπαδοί της μεθόδου αυτής διακατέχονται από την ιδέα ότι ο ισολογισμός πρέπει να εκφράζει την αξία της επιχείρησης. Η θεωρία αυτή όμως, εφαρμοζόμενη στην ειδική

περίπτωση αποτίμησης των αξιών μιας επιχείρησης, προσκρούει σε δυσχέρειες πραγματοποίησης αλλά και σε αντιρρήσεις αρχής. Γιατί, αποτίμηση στην τιμή της ημέρας απογραφής σημαίνει ότι δε λαμβάνεται υπόψη το κόστος που αντικαθίσταται με μια άλλη αξία (την τρέχουσα τιμή ημέρας).

Εφαρμογή αυτής της μεθόδου στα στοιχεία του Ενεργητικού θα είχε ως συνέπεια ότι τα περιουσιακά αυτά στοιχεία θα έπρεπε να επανεκτιμηθούν στο τέλος της χρήσης. Γενικά οι οπαδοί της μεθόδου δεν προσφέρουν παρά τεχνητές λύσεις που δεν έφεραν πραγματική πρόοδο στο όλο θέμα της αποτίμησης και διευκόλυναν μόνο τα πράγματα στην αποτίμηση των πρώτων υλών και προϊόντων που έχουν ευρεία αγορά.

Η τρέχουσα τιμή διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή στην οποία μπορεί η επιχείρηση να πουλήσει το προϊόν κάτω από κανονικές συνθήκες αγοράς, εκπίπτοντας τα συνήθη έξοδα πώλησης και το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για αποθέματα ημιτελή ή βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας). Η τρέχουσα τιμή λέγεται και τιμή διαθέσεως.

Η θεωρία αυτή υποστηρίζεται από αξιόλογους συγγραφείς. Γενικά όμως γίνεται δεκτό ότι μπορεί να εφαρμοστεί με επιτυχία σε ειδικές περιπτώσεις (συγχωνεύσεις, διαλύσεις, εκκαθαρίσεις εταιρειών).

Η τρέχουσα τιμή είναι ευχερής όταν υπάρχει οργανωμένη αγορά και αφορά εμπορεύσιμα αγαθά.

#### 11. Η μέθοδος αποτίμησης στη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής (cost of market rule)

Ο κανόνας αυτός γίνεται ευρύτατα δεκτός στη θεωρία και στην πράξη. Χαρακτηρίστηκε από τον Gilman ως «άγραφος νόμος». Οι υποστηρικτές του αλλά και ο Κ.Β.Σ. που τον υιοθετεί επιδιώκουν να μη διανεμηθούν κέρδη που θα οφείλονται σε υπερτιμήσεις. Χάριν πρόνοιας, πρέπει, οι ζημιές που θα προκύψουν από υποτιμήσεις, να ληφθούν υπόψη και να συμψηφιστούν με τα πραγματοποιηθέντα κέρδη.

Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που έχει προσδιοριστεί με μια από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης (FIFO, LIFO κλπ).

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής κρίθηκε από ορισμένους συγγραφείς «πεπλανημένος» γιατί στηρίζεται σε εσφαλμένες περί κέρδους αντιλήψεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

---

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ & ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμούνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

1. με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και
2. με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

1. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση) καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης.

Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

- 1.1. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση 1.2., αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπολοίπου του λογαριασμού πολυετούς



απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπόλοιπου λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπολοίπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης, μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

- 1.2. Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά την πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή μέρος που δε συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

2. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

- 2.1. Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης

μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

- 2.2. Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από τα δε πιστωτικά υπόλοιπα αυτών, μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, σε ξένο νόμισμα.

3. Οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

## **ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

Το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές μονάδες στις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση, όπως Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες, Εταιρείες Χαρτοφυλακίου κλπ.

Το προσάρτημα περιέρχεται σε γνώση τρίτων, δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του κράτους και πρέπει να περιλαμβάνει συμπληρωματικά στοιχεία.

Μερικά από τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα είναι, οι μέθοδοι αποτίμησης, οι προβλέψεις, οι αποσβέσεις, οι διαφορές από τις αποτιμήσεις, οι συμμετοχές, ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε, οι υποχρεώσεις που είναι πληρωτέες μετά την πάροδο της πενταετίας, οι παρεκκλίσεις από τη νομοθεσία, επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικές με τη συγκρισιμότητα των στοιχείων του Ισολογισμού της χρήσης με τον Ισολογισμό της προηγούμενης χρήσης, ως και άλλες επεξηγήσεις σχετικές με τη δράση της οικονομικής μονάδας και άλλα.

Οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για τη συμπλήρωση των κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών που πρέπει να παρέχει η λογιστική.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

1. ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Ε΄ ΕΚΔΟΣΗ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΥ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΕΛΛΗΝ»

ΑΘΗΝΑ [1997]

2. ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ι & ΙΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Κ. ΚΑΡΔΑΚΑΡΗ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΕΛΛΗΝ»

ΑΘΗΝΑ [1997]

3. ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΜΟΣ Α΄

ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ν. ΚΑΦΟΥΣΗ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ

ΠΕΡΑΙΑΣ [1991]

4. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΑΡΙΣΤΟΚΛΗ ΙΓΝΑΤΙΑΔΗ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ [1990]

5. ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΑΘ. ΜΠΑΛΗΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ «ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ» Κ. & Π. ΣΜΠΙΛΙΑΣ

ΑΘΗΝΑ [1996]

6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΕΛΛΗ

ΑΘΗΝΑ [2003]

7. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΓΡΗΓΟΡΙΟΥ Κ. ΣΦΑΚΙΑΝΟΥ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ INTERBOOKS

ΑΘΗΝΑ [1996]

8. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Ι. ΚΕΧΡΑΣ, Ι. ΜΑΥΡΟΔΟΚΑΡΔΟΣ, Δ. ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ

ΑΘΗΝΑ [1999]

9. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ – ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

ΕΚΔΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ «ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ» Κ & Π ΣΜΠΙΛΙΑΣ

ΑΘΗΝΑ [1994]

10. ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

ΦΕΚ 255 / Α / 4.11.2003

11. [www.gus.gr](http://www.gus.gr)

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

13. [www.papei.gr](http://www.papei.gr)

**ΜΕΡΟΣ Γ΄ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ***Νόμος 2190/1920 Άρθρο 43 Κανόνες Αποτίμησης*

Άρθρο

43

Κανόνες αποτίμησης

1. Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών :

α) θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.

β) Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.

γ) Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα : σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή, λαμβάνονται υπόψη όλες οι υποχρεώσεις που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις καθίστανται εμφανείς κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού.

Επίσης, λαμβάνονται υπόψη όλες οι προβλεπόμενες υποχρεώσεις και πιθανές ζημίες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις ή ζημίες καθίστανται εμφανείς μόνον κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού

δ) Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της πληρωμής ή της είσπραξης τους.

ε) Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά και όπως ορίζεται στις επόμενες παραγράφους.

στ) Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

2. Παρέκκλιση από τις αρχές της προηγούμενης παρ. 1 επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται

στο προσάρτημα, κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

3. α) Η ετήσια Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτική Γενική Συνέλευση περιλαμβάνει, τουλάχιστον, την πραγματική εικόνα της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της εταιρείας και της θέσης της, καθώς και την περιγραφή των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει. Η εικόνα αυτή πρέπει να δίνει μία ισορροπημένη και περιεκτική ανάλυση της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της εταιρείας και της θέσης της, η οποία πρέπει να αντιστοιχεί προς το μέγεθος της και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, η εταιρεία που υπερβαίνει τα όρια που τίθενται στην παράγραφο 6 του άρθρου 42α, στο βαθμό που απαιτείται για την κατανόηση της εξέλιξης της εταιρείας, των επιδόσεων της ή της θέσης της, η ανάλυση της Έκθεσης Διαχείρισης περιλαμβάνει τόσο χρηματοοικονομικούς όσο και, όπου ενδείκνυται, μη χρηματοοικονομικούς βασικούς δείκτες επίδοσης, που έχουν σχέση με το συγκεκριμένο τομέα δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με περιβαλλοντικά και εργασιακά θέματα. Στα πλαίσια της ανάλυσης αυτής, η ετήσια Έκθεση Διαχείρισης περιλαμβάνει, όπου ενδείκνυται, αναφορές και πρόσθετες εξηγήσεις για τα ποσά που αναγράφονται στους ετήσιους λογαριασμούς.

β) Επιπλέον, στην Έκθεση Διαχείρισης αναφέρονται :

αα) κάθε σημαντικό γεγονός που συνέβη από τη λήξη της χρήσης μέχρι την ημέρα υποβολής της Έκθεσης,

ββ) η προβλεπόμενη εξέλιξη της εταιρείας,

γγ) οι δραστηριότητες στον τομέα ερευνών και ανάπτυξης, και

δδ) η ύπαρξη υποκαταστημάτων της εταιρείας

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτ. 23 της παραγράφου 2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου



ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του γενικού λογιστικού σχεδίου» (Φ.Ε.Κ. Α' 75/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του ΠΔ 1123/1980» (ΦΕΚ Α' 179/1984). Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών, που αφορούν τη χρήση, αναφέρονται στο προσάρτημα.

δ) Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

ε) Τα ποσά που εμφανίζονται στα έξοδα εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης», που αφορούν τη χρήση, αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

4. α) Οι διατάξεις των περιπτώσεων α', δ' και ε' της προηγούμενης παρ. 3 εφαρμόζονται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων – λατομείων» και «έξοδα λοιπών ερευνών», καθώς και για τις παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων – λατομείων» και «λοιπές παραχωρήσεις», εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση.

β) Η υπεραξία της επιχειρήσεως (GOODWILL), που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Τα ποσά που εμφανίζονται στο λογαριασμό "υπεραξία επιχειρήσεως" αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

γ) Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου. Πάντως, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του

χρόνου τους παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

δ) Τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» και «λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε αυλού πάγιου στοιχείου.

5. α) Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρακάτω περίπτωσης ε', καθώς και της παραγράφου 9 αυτού του άρθρου, τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονται από αυτό το άρθρο.

β) Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

γ) Κόστος ιδιοκατασκευής ή παραγωγής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διάφορων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγορών, καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

δ) Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησης του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται

αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

ε) Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτίμησης τρέχουσας τιμής του.

Οι προβλέψεις αυτές, βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο.

Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

6. Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα .οι τράπεζες και εν γένει τα -πιστωτικά ιδρύματα του Νόμου 2076/1992, αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και χρεογράφων τους, στη συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους.

β) Ως τρέχουσα τιμή, για την εφαρμογή αυτού του Νόμου, θεωρείται :

βα) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (ομολογίες, μετοχές κλπ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

ββ) Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

βγ) Για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Νόμου, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους. Στην περίπτωση που ο τελευταίος νόμιμα συνταγμένος ισολογισμός των

πιο πάνω επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα του οποίου προσδιορίστηκε η τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών σε λοιπές (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή, αναγράφεται σημείωση στον Ισολογισμό και στο προσάρτημα στην οποία αναφέρεται ότι, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονται και μετοχές ανωνύμων εταιρειών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις συγκεκριμένης αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) αντίστοιχα μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και ότι ο Ισολογισμός (ή οι ισολογισμοί), με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή.

γ) Για την τιμή (αξία) κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις περιπτ. 2 και 3 της παραγράφου 2.2.112 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980.

Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογιών, ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, Τραπεζικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου) των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία (τιμή) κτήσεως τους είναι η καθαρή τιμή τους αυτή, που καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος. Για τη μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων, εφαρμόζεται η περίπτωση β' της επόμενης παραγράφου 7.

δ) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του ΠΔ 1123/1980, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99,18.01.99 και 34.99 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος.

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής προβλέψεως), είτε με πίστωση των

υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Π.Δ. 1123/1980.

ε) Για τον προσδιορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών (χρεογράφων και άλλων τίτλων) σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγρ. 2.3.301 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980, όπως ισχύει.

στ) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξίας του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

7. α) Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαραγωγό προϊόντα, αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτ. 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτ. 6, 8, 9 και 10 της παραγρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980.

β) Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται, από την εταιρεία, από τις μεθόδους της περίπτ. 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια, από χρήση σε χρήση. Αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται, εκτός αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

γ) Σε περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή μιας από τις μεθόδους της προηγούμενης περίπτωση β', διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή της αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

8. α) Οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες είσπραξης αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά το χρόνο σύνταξης του.

β) Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των δραχμών που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Με την επιφύλαξη της διατάξεως της περίπτ. γ της παραπάνω παρ. 3, οι συναλλαγματικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτ. 4 της παρ. 2.3.2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 23 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

9. Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους.

Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με την πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής».

10. Για την εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 42β, τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα στοιχεία υποκαταστημάτων που έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό μετατρέπονται σε δραχμές ως εξής :

α) Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, και οι κινητές αξίες (χρεόγραφα και άλλοι τίτλοι), μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής) κάθε στοιχείου. Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 εφαρμόζονται αναλόγως.

β) Τα αποθέματα μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους (αγοράς ή παραγωγής). Οι διατάξεις της παρ. 7 εφαρμόζονται αναλόγως.

γ) Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

δ) Τα έξοδα και τα έσοδα μετατρέπονται σε δραχμές με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται.

Για τον προσδιορισμό αυτής της τιμής αθροίζονται οι μέσες τιμές αγοράς και πώλησης του ξένου νομίσματος, που ίσχυαν κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε μήνα αυτής, και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό των μηνών της περιόδου, προσαυξημένο κατά μία μονάδα. Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που τυχόν θα προκύψουν από τις μετατροπές των προηγούμενων περιπτώσεων α' – δ' της παραγράφου αυτής, εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, καθώς και από τη μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων, των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων και των εσόδων, μεταφέρονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως».

β) Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονται αναλόγως οι παραπάνω διατάξεις της περίπτ. γ της παρ. 3 και της περίπτ. β, εδάφιο δεύτερο, της παρ. 8.

11. Στην περίπτωση που δεν λειτουργεί υποκατάστημα, για τη μετατροπή σε δραχμές των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, που βρίσκονται στο εξωτερικό και είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της προηγούμενης παρ. 10.