

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
(ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.)

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ:

ΧΑΣΑΠΛΑΔΑΚΗ ΕΛΕΝΗ Α.Μ.: 6277

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

Κ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ηράκλειο
Δεκέμβριος 2011

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή	3
Κεφάλαιο Πρώτο: ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ & Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ	
1.1 Έννοια – Ορισμός των Αποσβέσεων	4
1.2 Λόγοι Ύπαρξης	6
1.3 Σκοπός των Αποσβέσεων	7
1.4 Λογιστική των Αποσβέσεων	7
1.4.1 Λογιστικός Χειρισμός των Αποσβέσεων σαν Έξοδο	10
1.5 Υπολογισμός των Αποσβέσεων	11
1.6 Περιουσιακά Στοιχεία που Υπόκεινται σε Απόσβεση	15
1.6.1 Λογαριασμός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις»	15
1.6.2 Λογαριασμός 11 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα»	18
1.6.3 Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός»	22
1.6.4 Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά Μέσα»	24
1.6.5 Λογαριασμός 14 «Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός»	27
1.6.6 Λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις & Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης»	28
Κεφάλαιο Δεύτερο: ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΝΟΜΟΥ	
2.1 Μέθοδοι Υπολογισμού Αποσβέσεων	34
2.1.1 Σταθερή Μέθοδος	34
2.1.2 Φθίνουσα Μέθοδος	37
2.1.3 Αύξουσα Μέθοδος	38
2.1.4 Μέθοδος Λειτουργικής Απόσβεσης	39
2.1.5 Μέθοδος Παλινδρομούσας Απόσβεσης	40
2.1.6 Μέθοδος Αποτίμησης	40
2.2 Συντελεστές Απόσβεσης	40
2.3 Οι Αποσβέσεις Σύμφωνα με το Νόμο	41
2.4 Γενικά Θέματα επί των Αποσβέσεων	43
2.5 Υποχρεωτικότητα των Αποσβέσεων	43
2.6 Εμφάνιση των Αποσβέσεων στον Ισολογισμό	44

Κεφάλαιο Τρίτο: ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

3.1 Έννοια των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων -----	45
3.2 Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων – Τήρηση Βιβλίου Μητρώου	46
3.3 Έξοδα Αγοράς ή Κτήσεως Παγίων Στοιχείων -----	49
3.4 Εκποίηση Στοιχείων Παγίου Ενεργητικού -----	49

Κεφάλαιο Τέταρτο: ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΑ ΔΑΝΕΙΑ & ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΠΕΛΑΤΕΣ

4.1 Ομολογιακό Δάνειο-----	52
4.2 Αποσβέσεις Ομολογιακού Δανείου -----	52
4.3 Προβλέψεις-----	53
4.4 Επισφαλείς Πελάτες-----	54
Επίλογος - Συμπεράσματα-----	57
Βιβλιογραφία -----	58

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία, η οποία εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των προπτυχιακών σπουδών στο τμήμα «Λογιστικής» του ΤΕΙ Κρήτης, ασχοληθήκαμε με τη λογιστική παρακολούθηση των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η εργασία μας αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια αναφορά στην έννοια και το περιεχόμενο των αποσβέσεων. Στο δεύτερο κεφάλαιο ασχοληθήκαμε με τις μεθόδους αποσβέσεων όπως αυτές ορίζονται από το νομοθετικό πλαίσιο. Το τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνει την έννοια και το περιεχόμενο των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο ασχολούμαστε με τις αποσβέσεις των ομολογιακών δανείων και των επισφαλών πελατών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ & Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ

1.1 Έννοια – Ορισμός των Αποσβέσεων

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

Το **Ε.Γ.Λ.Σ.** σε σχέση με την έννοια των αποσβέσεων, παρέχει τους παρακάτω προσδιορισμούς.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος. Η αξία στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται **αποσβεστέα αξία**.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική

αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του. Κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων, όλα τα πάγια θεωρούνται ότι έχουν μηδενική υπολειμματική αξία.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα (π.χ. ένας ηλεκτρονικός υπολογιστής για 5 χρόνια), είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο που αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο, (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή και η εμφάνιση της μείωσης της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, μιας οικονομικής μονάδας, τα οποία συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στην παραγωγική διαδικασία και που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Άλλες δύο έννοιες που πρέπει να γίνουν κατανοητές για τη διεξαγωγή των αποσβέσεων είναι αυτές της συντήρησης και της επισκευής.

Συντήρηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική παραγωγική του ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή έχουν υποστεί βλάβη, με σκοπό να επανέλθει στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη

βλάβη. Τα έξοδα των επισκευών και συντηρήσεων καταχωρούνται στην ομάδα 6 και μειώνουν το αποτέλεσμα.

Αντίθετα, οι δαπάνες **βελτίωσης ή προσθηκών** ενός πάγιου περιουσιακών στοιχείου στοχεύουν στην αύξηση της παραγωγικής ικανότητας του ή στην αύξηση της ωφέλιμης ζωής του. Με διαφορετικά λόγια οι δαπάνες αυτές προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, οπότε και υπόκεινται σε αποσβέσεις.

1.2 Λόγοι Ύπαρξης

Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται:

A) λόγω της χρήσης ή της λειτουργικής φθοράς. Π.χ. ένα μηχάνημα το οποίο όσο περισσότερο λειτουργεί τόσο περισσότερο μειώνεται η αξία του μέχρι να μηδενιστεί ή να έχει αξία ως παλιομέταλλο. Εκτός από την ένταση της λειτουργίας, το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται και από την καλή του χρήση και συντήρηση.

B) λόγω της παρόδου του χρόνου ή χρονικής φθοράς. Όλα τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής, όπως έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως, προνόμια, οπωροφόρα δένδρα, αυτοκίνητα.

Γ) λόγω της οικονομικής απαξίωσης. Η οποία οφείλεται στις συνεχείς επιστημονικές και τεχνικές εξελίξεις που εμφανίζουν στην αγορά πιο βελτιωμένους ή και νέους τύπους αγαθών πιο παραγωγικών και οικονομικών.

Στην πρώτη περίπτωση, η απόσβεση είναι δαπάνη που ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών και με την πώλησή τους γίνεται έσοδο.

Παράδειγμα: Το κόστος ενός ψυγείου αποτελείται από υλικά € 300,00 λοιπές δαπάνες € 400,00 και αποσβέσεις πάγιων στοιχείων € 100,00. Είναι δηλαδή το κόστος του ψυγείου € 800,00. Όταν το ψυγείο πωληθεί π.χ. αντί € 1000,00 θα εισπραχθεί η αξία των υλικών, λοιπών δαπανών και αποσβέσεων και επιπλέον κέρδος € 200,00.

Στη δεύτερη περίπτωση που η απόσβεση βαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσεως, πρόκειται για πρόσθετες αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων. Οι αποσβέσεις αυτές δεν επανεισπράττονται και αποτελούν έκτακτα έξοδα.

1.3 Σκοπός των Αποσβέσεων

Σκοπός της αποσβέσεως είναι η επανάκτηση της αγοραστικής αξίας που είχε επενδύσει η οικονομική μονάδα στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο εξαφανίζεται σταδιακά.

Οι σκοποί που εξυπηρετούνται με τις αποσβέσεις είναι:

- η ακριβής εμφάνιση της περιουσίας της επιχείρησης
- ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους παραγωγής της επιχείρησης
- η συσσώρευση του κεφαλαίου για την αντικατάσταση του φθαρμένου πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης

1.4 Λογιστική των Αποσβέσεων

Για να εξυπηρετηθούν οι σκοποί των αποσβέσεων, είναι ανάγκη οι αποσβέσεις να αποτυπώνονται και να παρακολουθούνται λογιστικά. Αυτό σημαίνει ότι οι αποσβέσεις θα παρασταθούν με λογιστικές εγγραφές που διεξάγονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης (ετήσιες αποσβέσεις) και θα παρακολουθούνται επίσης, με κατάλληλους λογαριασμούς. Χρεώνεται λογαριασμός των αποτελεσμάτων, κωδικός 66 «Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων» και πιστώνεται κάποιος από τους λογαριασμούς 11.99 – 16.99 «Αποσβεσθέντα Πάγια».

Για να διενεργηθεί η λογιστική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου (ενσώματου ή ασώματου), πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Η επιχείρηση να έχει την κυριότητα του παγίου. Αποσβέσεις υπολογίζονται και για τα πάγια που ναι μεν έχουν αγοραστεί από την επιχείρηση αλλά η κυριότητα τους έχει παρακρατηθεί. Δεν υπολογίζονται αποσβέσεις για τα ενοικιαζόμενα πάγια.

2. Η αξία του παγίου στοιχείου πρέπει να αποδεικνύεται κατά τρόπο αντικειμενικό.

3. Το πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να έχει διάρκεια ζωής που να υπερβαίνει τη μία χρήση.

4. Τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής όπως τα γήπεδα και οι δασικές εκτάσεις (λογαριασμός 10 «Οικόπεδα») δεν υπόκεινται σε απόσβεση, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις.

5. Το σύνολο των αποσβέσεων δεν πρέπει να υπερβαίνει την αξία κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου.

Οι δύο βασικοί τρόποι για την παρακολούθηση των αποσβέσεων είναι:

α) Ο τρόπος της αμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.

β) Ο τρόπος της εμμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.

Με βάση τον πρώτο τρόπο (άμεσος), τα ποσά των αποσβέσεων, σαν μειωτικά της αξίας των παγίων στοιχείων, που είναι στοιχεία του ενεργητικού, φέρονται σε μείωση των παγίων με πίστωση των ανάλογων λογαριασμών. Κατ' αυτών τον τρόπο χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» και πιστώνεται άμεσα (κατευθείαν) ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται π.χ.

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	5.000,00	
66.12 Αποσβέσεις Μηχανημάτων		
12. Μηχανήματα-Μηχ.Εγκαταστ.		5.000,00
12.00 Μηχανήματα		
Υπολογισμός Απόσβεσης - Τρόπος Άμεσος		

Με βάση το δεύτερο τρόπο (έμμεσος), για την παρακολούθηση του ποσού με το οποίο μειώνεται κάθε φορά η αξία του περιουσιακού στοιχείου, λόγω απόσβεσης, δημιουργούμε λογαριασμό Αντίθετο ή Αρνητικό του περιουσιακού αυτού στοιχείου, τον οποίο και πιστώνουμε σε χρέωση του λογαριασμού «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ». Ο λογαριασμός αυτός παρουσιάζει πάντοτε

πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζει το ποσό στο οποίο ανέρχεται η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου, ο λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζεται πάντοτε με χρεωστικό υπόλοιπο και δείχνει την αρχική αξία αυτού, από την σύγκριση των δύο αυτών λογαριασμών προκύπτει η αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει απομείνει π.χ.

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	5.000,00	
66.12 Αποσβέσεις Μηχανημάτων		
12. Μηχανήματα-Μηχ.Εγκαταστ.		5.000,00
12.99 Μηχανήματα		
Υπολογισμός Απόσβεσης - Τρόπος Έμμεσος		

Στην πράξη επικράτησε και καθιερώθηκε νομοθετικά ο τρόπος της έμμεσης λογιστικής εμφάνισης των αποσβέσεων, της εμφάνισης τους δηλ. με αντίθετους λογαριασμούς του ενεργητικού.

Οι αντίθετοι λογαριασμοί στον Ισολογισμό εμφανίζονται αφαιρετικά στο πεδίο των λογαριασμών όπου ανήκει ο κύριος λογαριασμός , δηλαδή ο αντίθετος του Ενεργητικού αφαιρετικά σ' αυτό το πεδίο και αντίστοιχα ο αντίθετος του Παθητικού.

Στη διαδικασία υπολογισμού των αποσβέσεων και λογισμού τους σαν εξόδου, εμπλέκονται τέσσερις κατηγορίες λογαριασμών:

- **Οι λογαριασμοί με την «αξία κτήσεως»** των παγίων, οι λογαριασμοί δηλ. της κάθε κατηγορίας παγίων, που παρακολουθούν την αξία τους που αποτελεί τη βάση υπολογισμού των αποσβέσεων και που με τις αποσβέσεις μειώνεται, δηλ. οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 10-14 της ομάδας 1.

- **Οι λογαριασμοί των συσσωρευμένων αποσβέσεων**, οι λογαριασμοί δηλ. που παρακολουθούν τη μείωση της αξίας των παγίων που συσσωρεύεται στη διαδρομή του χρόνου, που είναι δευτεροβάθμιοι μέσα σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίων, με χαρακτηριστικό κωδικό αριθμό

10.99-14.99 και που αναλύονται στον τρίτο βαθμό στην ίδια ακριβώς ανάλυση με τους δευτεροβάθμιους των παγίων του ίδιου πρωτοβάθμιου.

- **Οι λογαριασμοί των αποσβέσεων της χρήσεως σαν εξόδου κατ' είδος**, και συγκεκριμένα ο λογαριασμός 66 που δέχεται τη χρέωση από τις τακτικές αποσβέσεις στους δευτεροβάθμιους 66.00-66.05 που είναι ακριβώς αντίστοιχοι με τους αμέσως παραπάνω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των συσσωρευμένων αποσβέσεων που λειτουργούν μέσα στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων.

- **Οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων εκτός εκμεταλλεύσεως** και συγκεκριμένα ο λογαριασμός 85 που δέχεται τη χρέωση από τις πρόσθετες αποσβέσεις στους δευτεροβάθμιους 85.00-85.05 που είναι ακριβώς αντίστοιχοι με τους αμέσως παραπάνω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των συσσωρευμένων αποσβέσεων που λειτουργούν μέσα στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων.

1.4.1 Λογιστικός Χειρισμός των Αποσβέσεων σαν Έξοδο

Το Ε.Γ.Λ.Σ., προβλέπει τα παρακάτω, σαν βασικές κατευθύνσεις στο λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης και τη λειτουργία διαθέσεως), όπως ειδικότερα ορίζεται στην παρ. 5.213 του πέμπτου μέρους, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως. (περίπτωση που τηρείται και η Α.Λ.Ε.).

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται

εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών-αναπτύξεως και διαθέσεως). (περίπτωση που τηρείται μόνο η Γενική Λογιστική).

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

1.5 Υπολογισμός Αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Με το ν. δ. 1077/71 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Αν υπολογισθούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο από εκείνον που ορίζει η νομοθεσία, τότε το επί πλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η επιχείρηση όμως μπορεί να λογίζει τις ετήσιες αποσβέσεις της κανονικά στα επόμενα έτη, χωρίς να λάβει υπόψη της το γεγονός ότι σε κάποια προηγούμενη χρήση είχε υπολογίσει αποσβέσεις περισσότερες από εκείνες που έπρεπε να υπολογίσει. Δηλαδή, το αναπόσβεστο τμήμα του περιουσιακού στοιχείου, το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά, μπορεί να αποσβεστεί μέχρι μηδενισμό της αξίας του (μείον 0,01 ευρώ) κατά τις επόμενες χρήσεις (όχι όμως σωρευτικά). Επίσης, δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται οι αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία (Π.Δ.299/03). Αν η επιχείρηση παραλείψει να υπολογίσει τακτικές αποσβέσεις σε κάποια χρήση ή υπολογίσει αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από τους νόμιμους που θα έπρεπε να υπολογισθούν, τότε για τη διαφορά αυτή των αποσβέσεων που δεν υπολογίσθηκαν μέσα στη χρήση που έπρεπε να

υπολογισθούν, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό των αποσβέσεων αυτών από κέρδη επόμενων χρήσεων (άρθρο 31 παρ.1στ.Ν.2238/94). Δηλαδή, οι αποσβέσεις θα πρέπει να διενεργούνται κάθε χρόνο, με το νόμιμο συντελεστή, μέχρι να φτάσουν αυτές συνολικά στο ποσό κατά 0,01 ευρώ λιγότερα από την αρχική αξία.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αξίας κτήσεως των παγίων δηλαδή επί της τιμής αγοράς τους προσαυξημένη με τις τυχόν δαπάνες που έγιναν για τη βελτίωσή τους. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από το μήνα που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται και όχι από την ημέρα που αγοράζεται (Εγκ.πολ.1122/03). Αν η χρησιμοποίηση του παγίου δεν αρχίζει από την αρχή του έτους, τότε το ποσοστό της απόσβεσης περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες που χρησιμοποιείται το στοιχείο αυτό, οριζόμενο σε τόσα δωδέκατα του συντελεστή όσοι είναι και οι μήνες, από το μήνα που τέθηκε σε λειτουργία μέχρι το τέλος της χρήσης (Εγκ. Πολ. 1122/03). Π.χ. Εάν ένα μηχάνημα μιας επιχείρησης τέθηκε σε λειτουργία τον 5^ο μήνα μιας χρήσης θα γίνει απόσβεση ίση με τα 8/12 της ετήσιας απόσβεσης .

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

Παράδειγμα: έστω ότι η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» την 1^η Αυγούστου προβαίνει στην αγορά μηχανήματος αξίας €400,00 και ότι η αρχική αξία των υπόλοιπων μηχανημάτων που υπάρχουν στην επιχείρηση είναι € 3.600,00 και ότι η επιχείρηση αυτή υπολογίζει για τα μηχανήματα απόσβεση σταθερή, έμμεση με συντελεστή 12%. Με βάση όσα είπαμε πιο πάνω η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης δεν θα διενεργήσει την ίδια απόσβεση για όλα τα μηχανήματα, αλλά θα την υπολογίσει όπως φαίνεται πιο κάτω.

Απόσβεση παλιών μηχανημάτων	$3.600,00 \cdot 12\% =$	432,00€
Απόσβεση νέων μηχανημάτων	$400,00 \cdot 12\% \cdot 5/12 =$	20,00€
	Σύνολο αποσβέσεων:	452,00€

Στη συνέχεια θα γίνει η εγγραφή.

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	452,00	
66.12 Αποσβέσεις Μηχανημάτων		
12. Μηχανήματα-Μηχ.Εγκαταστ.		452,00
12.99 Μηχανήματα		
Λογ/σμος αποσβ. Σταθερά 12% έμμεση		

Επίσης, όταν η χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 12 μήνες (π.χ. υπερδωδεκάμηνη πρώτη χρήση από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης κλπ.), τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης π.χ. του κτιρίου θα αυξηθεί, ανάλογα, πολλαπλασιαζόμενο μ' ένα κλάσμα που θα έχει ως αριθμητή τον αριθμό των μηνών που διάρκεσε η διαχειριστική χρήση και ως παρονομαστή τον αριθμό 12.

Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με το νόμιμο συντελεστή ονομάζονται τακτικές αποσβέσεις και είναι υποχρεωτικές, όπως προαναφέρθηκε, καθώς επίσης και κοστολογήσιμες, ενώ οι αποσβέσεις που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων ονομάζονται πρόσθετες αποσβέσεις και δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ούτε όμως και κοστολογήσιμες. Οι τακτικές αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογ. 80.00, ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 85 και τελικά μεταφέρονται στο λογ. 86.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται μόνο για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της και όχι για τα περιουσιακά στοιχεία που είναι ξένης κυριότητας και τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση με καταβολή ή δίχως καταβολή ενοικίου (Στ.Ε.3856/68).

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

Να σημειώσουμε σε αυτό το σημείο ότι:

α) Δεν θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία οι οικοδομές που ανήκουν σε τεχνική εταιρεία και οι οποίες προορίζονται για μεταπώληση. Αυτές συνιστούν κυκλοφορούν ενεργητικό (εμπορεύσιμο αγαθό) και κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε απόσβεση (Στ.Ε. 2502/84). Αν όμως η τεχνική εταιρία εκμισθώσει μια από αυτές τις οικοδομές, τότε αυτή θεωρείται πάγιο και θα υπόκειται σε απόσβεση (Στ.Ε.2499/84).

β) Η απόσβεση εφαρμόζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι στην αξία των γηπέδων (Υπ.Οικ.Εγκ.1076433/25.6.98). Για το λόγο αυτό, σε κάθε οικοδομή, θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας του γηπέδου και της αξίας του κτίσματος με βάση σχετικής έκθεσης μηχανικού και αν είναι δύσκολος ο διαχωρισμός αυτός, έχει επικρατήσει στην πράξη, το 25% της συνολικής αξίας να αποτελεί την αξία του γηπέδου και το υπόλοιπο 75% να αποτελεί την αξία του κτίσματος. Το καλύτερο είναι να προκύπτουν τα παραπάνω ποσοστά με στοιχεία από σχετικές επιμετρήσεις και υπολογισμούς.

Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία των παγίων στοιχείων που καθιέρωσε η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 (Στ. Ε. 974/88) ή πάνω στην αξία που επαληθεύτηκε από τη Δ.Ο.Υ. ή από τους ορκωτούς ελεγκτές (άρθρα 1-5 Ν.2166/93). Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο «μητρώο παγίων στοιχείων».

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρις ότου φτάσουν συνολικά την αποσβεστέα αξία, άσχετα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες.

1.6 Περιουσιακά Στοιχεία που Υπόκεινται σε Απόσβεση

1.6.1 Λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις»

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ' αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία, και λατομεία.

Τα γήπεδα – οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις που δε φθείρονται από τη χρήση τους ή από την πάροδο του χρόνου, δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, τότε σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη και χρεώνεται με το ποσό αυτό ο λογ. 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» και πιστώνεται ο λογ. 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» με το ίδιο ποσό.

Στη συνέχεια ο λογ. 83.10, που το ποσό του θεωρείται ζημία για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για να τα μειώσει. Η ζημία αυτή όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση (άρθρο 31 παρ. 1η Ν. 2238/94). Για το λόγο αυτό, το ποσό του λογ. 83.10 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους, που θα φορολογηθεί (Εγκ. 1018050/93, άρθρο 10 παρ. 12.1).

Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης από τις οποίες με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα).

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

Τα δάση δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Όταν όμως δημιουργούνται δάση με δαπάνες του ιδιοκτήτη, τότε οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε απόσβεση.

Οι φυτείες θα πρέπει κανονικά να αποσβένονται και ως κατάλληλος χρόνος έναρξης του υπολογισμού της απόσβεσης θα πρέπει να θεωρείται εκείνος μέσα στον οποίο αρχίζουν τα δέντρα να αποδίδουν εσοδεία (βλέπε και απόφ. Φορ. Δικ. Πατρών 209/65).

Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα).

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής:

α. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «γήπεδα-οικόπεδα» ή το 10.10 «γήπεδα-οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία ή μεταλλεία έπειτα από χορήγηση σχετικής άδειας εκμεταλλεύσεώς τους. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

β. Με καταχώρηση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή, αποκτούνται κατά πλήρη κυριότητα.

γ. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12 «μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Η παραπάνω προκύπτουσα από τα α-γ αξία κτήσεως των ορυχείων και μεταλλείων αποσβένεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία. Αν από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται αλλιώς, ως αποσβεστέα αξία θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από την αξία κτήσεως.

Όσα καθορίζονται παραπάνω για τα ορυχεία και μεταλλεία ισχύουν ανάλογα και για τις πετρελαιοπηγές, καθώς και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (π.χ. πηγές φυσικών αερίων ή ιαματικών νερών).

Στο λογαριασμό **16.02** «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλιοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποίησεως ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό **16.11** «έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Όσα αναφέρονται σχετικά με τα ορυχεία και μεταλλεία εφαρμόζονται ανάλογα και για τα λατομεία.

Στους λογαριασμούς 10.10 έως και 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις, οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώρηση σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους.

Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».

Τα γήπεδα-οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

Σε περίπτωση εκποίησης μη οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως (π.χ. γηπέδου-οικοπέδου) ισχύουν τα παρακάτω:

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως καταχωρούνται το τίμημα πωλήσεως του πωλητήριου συμβολαίου και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση της πωλούμενης εκτάσεως (από το λογαριασμό 44.10). Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού φέρονται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πωλήσεως.

β. Στη χρέωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως μεταφέρονται, επίσης, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως και των τυχόν εξόδων διαμορφώσεώς της. Οι μεταφορές αυτές γίνονται από τους λογαριασμούς 16.14 και 11.03, αντίστοιχα, στους οποίους προηγουμένως μεταφέρονται, από τους λογαριασμούς 16.99.14 και 11.99.03, οι διενεργημένες αποσβέσεις.

γ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων», όταν είναι κέρδος.

1.6.2 Λογαριασμός 11 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα»

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι'

αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησής δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία. Τα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από καταχώρηση σ' αυτούς:

α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και

β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων-τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.

β. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).

γ. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου (δηλαδή το

υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14).

δ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημιές από εκποίηση ακινήτων» ή 81.02.01 «ζημιές από εκποίηση τεχνικών έργων» όταν είναι ζημιές, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.01 «κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως». Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεώς του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

Παράδειγμα: Η οικονομική μονάδα «ΠΡΟΜΑΣ Α.Ε.» αγοράζει στις 10/06 διαμέρισμα που θα το χρησιμοποιήσει ως λογιστικό γραφείο.

Στις 31/12 υπολογίζονται οι αποσβέσεις για το ακίνητο. Ο συντελεστής είναι 8% ετησίως. Το χρονικό διάστημα που χρησιμοποιείται είναι από 11/06-31/12, δηλαδή 7 μήνες. Η αξία του ακινήτου είναι 250.000 ευρώ. Επειδή στο συμβόλαιο δεν αναφέρεται τι μέρος από την αξία αυτή αποτελεί οικόπεδο, μετά από σχετική επιμέτρηση έγινε αποδεκτό, ότι το 25% της αξίας του ακινήτου αποτελεί την αξία του οικοπέδου και το 75% την αξία του κτιρίου, που υπόκειται σε απόσβεση. Κατά συνέπεια έχουμε: $250.000 * 75\% = 187.500$ ευρώ = αξία που υπόκειται σε απόσβεση.

Ο συντελεστής απόσβεσης είναι $8\% * 7 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} = 4,67\%$.

Οι αποσβέσεις λοιπόν είναι $187.500 * 4,67\% = 8.756,25$ ευρώ = ποσό απόσβεσης.

Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

		Χρέωση	Πίστωση
66.	Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	8.756,25	
66.01.00.000	Αποσβέσεις Κτιρίων		
11.	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων		8.756,25
11.99.00.000	Αποσβεσμένα Κτίρια		
	Υπολογισμός Αποσβέσεων		

Στη συνέχεια ο λογαριασμός 66.01.00.000 πιστώνεται με το ποσό 8.756,25 ευρώ για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 με το ίδιο ποσό.

Στις 31/12, ο λογαριασμός 16.14.00.000 «Έξοδα κτήσης κτιρίων» εμφανίζεται χρεωμένος με τα εξής ποσά:

37.100	(φόρος μεταβίβασης)
5.000	(αμοιβή συμβολαιογράφου)
<u>2.000</u>	(αμοιβή δικηγόρου)
44.100	Συνολική αμοιβή

Το ποσό αυτό μπορεί να αποσβεστεί εφάπαξ ή ισόποσα μέσα σε 5 έτη. Με το ποσό της απόσβεσης αυτής χρεώνεται ο λογαριασμός 66.05.14.000 «Αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακινητοποιήσεων» και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 16.99.14.000 «Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων». Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογαριασμός 66.05.14.000 για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 80.00.00.000 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης χρήσης 20ΧΧ». Ο λογαριασμός 16.99.14.000 παραμένει στην απογραφή και στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας. Όταν αποσβεστούν πλήρως τα έξοδα αυτά καθώς και στην περίπτωση της εφάπαξ απόσβεσης στην ίδια χρονιά, χρεώνεται ο λογαριασμός 16.99.14.000 με το ποσό 44.100 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 16.14.00.000, οπότε εξισώνεται και ο λογαριασμός αυτός.

1.6.3 Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός»

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων κλπ. υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Σήμερα ισχύουν δύο συντελεστές αποσβέσεων ο κατώτερος και ο ανώτερος (Π.Δ.299/03). Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από το μήνα που το μηχάνημα αρχίζει να λειτουργεί.

Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1/1/98 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές, και οι μικτές αυτών οικονομικών μονάδων (π.χ. βιομηχανική και εμπορική, μόνο για τα μηχανήματα του βιομηχανικού κλάδου κ.λ.π.), οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Αν αργότερα, παύσει να λειτουργεί το μηχάνημα γιατί σταμάτησε η παραγωγή του αντίστοιχου προϊόντος, τότε για το χρονικό αυτό διάστημα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Φυσικά για το χρονικό διάστημα που το μηχάνημα δεν λειτουργεί, λόγω επισκευής ή αργίας, υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις. Για τα πάγια στοιχεία που παραχωρεί η επιχείρηση για να τα χρησιμοποιήσουν τρίτοι (πρατήρια) και με τα οποία συνδέεται με ειδική συμβατική σχέση, οι αποσβέσεις γίνονται κανονικά από την επιχείρηση που τα παραχωρεί.

Παράδειγμα πώλησης μηχανήματος που έχει αποσβεστεί πλήρως: Στο μητρώο παγίων στοιχείων της επιχείρησης «ΠΡΟΜΑΣ Α.Ε.» εμφανίζεται στις 31/12/2009 ένα μηχάνημα (στον κωδικό 12.00.00.000 «Μηχανήματα απογραφής») με αξία κτήσης 20.000 ευρώ και αποσβεσμένο με ποσό 19.500 ευρώ (στον κωδικό 12.99.00.000 «Αποσβεσμένα μηχανήματα»). Στις 18/09/2010 του επόμενου έτους το μηχάνημα αυτό πωλήθηκε με πίστωση στον Α. Αντωνίου αντί 15.000 ευρώ. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 15% ετησίως, για τη χρήση αυτή.

Λύση: α) Το μηχάνημα πωλήθηκε στις 18/09/2010. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να υπολογισθούν αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 1/01/2010-18/09/2010. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15% ετησίως για τη χρήση αυτή. Το χρονικό διάστημα από 1/01-18/09 είναι 9 μήνες (Εγκ. Υπ. Οικ.

1103610/πολ.1122/03). Έτσι, το ποσοστό απόσβεσης διαμορφώνεται ως εξής:

$15\% \cdot 9\text{μήνες} / 12\text{μήνες} = 11,25\% = \text{ποσοστό απόσβεσης}$

Οι αποσβέσεις λοιπόν είναι: $20.000 \cdot 11,25\% = 2.250$ ευρώ

Επειδή όμως έχουν γίνει ήδη αποσβέσεις 19.500 ευρώ μέχρι 31/12/2009 (του προηγούμενου έτους), απομένει αναπόσβεστο ποσό μόνο 500 ευρώ ($20.000 - 19.500 = 500$ ευρώ), που σημαίνει ότι μέχρι 500 ευρώ αποσβέσεις μπορούν ακόμα να υπολογισθούν. Για το λόγο αυτό υπολογίζουμε αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 1/01/10-18/09/10 μόνο 500 ευρώ και όχι 2.250 ευρώ.

Με το ποσό λοιπόν των αποσβέσεων γίνεται η εξής εγγραφή:

		Χρέωση	Πίστωση
66.	Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	500,00	
66.02.00.000	Αποσβέσεις Μηχανημάτων		
12.	Μηχανήματα-Μηχ.Εγκαταστ.		500,00
12.99.00.000	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		
	Υπολογισμός Αποσβέσεων 01/01-18/01/2010		

Ο λογαριασμός 12.99.00.000 «αποσβεσμένα μηχανήματα», μετά την παραπάνω λογιστική εγγραφή, εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 20.000 ευρώ. Στη συνέχεια, χρεώνεται ο λογαριασμός 12.99.00.000 με 20.000 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 12.00.00.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής:

		Χρέωση	Πίστωση
12.	Μηχανήματα-Μηχ.Εγκαταστ.	20.000,00	
12.99.00.000	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		
12.	Μηχανήματα-Μηχ.Εγκαταστ.		20.000,00
12.00.00.000	Μηχανήματα Απογραφής		
	Μεταφορά αντίθετου λογ. Στον κύριο λογ.		

1.6.4 Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά Μέσα»

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται κατά τον ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Αξίζει να σημειωθεί, πως η μηχανή του αυτοκινήτου αποτελεί δαπάνη βελτίωσης και για το λόγο αυτό προσαυξάνει την αξία του αυτοκινήτου και υπόκειται σε ετήσια απόσβεση με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και η υπόλοιπη αξία του. Τα λάστιχα όμως του αυτοκινήτου θεωρούνται ανταλλακτικά και αποσβένονται εφάπαξ, μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ. 12242/58).

Παράδειγμα αντικατάστασης παλαιού αυτοκινήτου με καινούριο: Στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρίας «ΠΡΟΜΑΣ» Α.Ε., εμφανίζεται στις 31/12/09 ένα φορτηγό αυτοκίνητο της , καταχωρημένο ως εξής:

ΠΑΓΙΟ

13 Μεταφορικά μέσα

13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	80.000
-13.99.02.000 Αποσβεσμένα φορτηγά	<u>-30.000</u>
Αναπόσβεστη αξία	50.000

Στις 11/04/10, συμφωνεί η εταιρία «ΠΡΟΜΑΣ» Α.Ε. με την αντιπροσωπεία αυτοκινήτων «ΒΙΜΑΛ» Α.Ε., να δώσει σ' αυτήν το παλαιό φορτηγό αυτοκίνητο και να πάρει απ' αυτήν ένα καινούριο φορτηγό.

Το παλαιό φορτηγό το παίρνει πίσω η αντιπροσωπεία αντί 60.000+10.800 ευρώ Φ.Π.Α. σύνολο 70.800 ευρώ.

Το νόμιμο ποσοστό απόσβεσης των φορτηγών αυτοκινήτων είναι 20% ετησίως.

Λύση

31/12/10 ενέργεια:

α) Επειδή το πιο πάνω φορτηγό αυτοκίνητο πωλείται, θα πρέπει να υπολογισθούν αποσβέσεις από 1/01/10 και μέχρι την ημέρα της πώλησής του. Το ποσοστό της ετήσιας απόσβεσης είναι 20% και η αρχική αξία του φορτηγού είναι 80.000 ευρώ.

Το χρονικό διάστημα για τον υπολογισμό της απόσβεσης είναι, από 1/01/10-21/04/10, 3 μήνες και $21/30 = 0,7$ του μήνα που υπολογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Δηλαδή σύνολο 4 μήνες (Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03)

Κατά συνέπεια έχουμε:

$80.000 * 20\% * 4/12 = 5333,34$ ευρώ = απόσβεση

Με το ποσό αυτό της απόσβεσης, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

		Χρέωση	Πίστωση
66.	Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	5.333,34	
66.03.02.000	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών		
13.	Μεταφορικά Μέσα		5.333,34
13.99.02.000	Αποσβεσμένα Φορτηγά		
	Υπολογισμός Αποσβέσεων 01/01-21/04/2010		

Ο λογαριασμός 13.99.02.000 «Αποσβεσμένα φορτηγά», μετά την παραπάνω εγγραφή, βρίσκεται με πιστωτικό υπόλοιπο $30.000 + 5.333,34 = 35.333,34$ ευρώ. Επειδή το φορτηγό πωλείται, ο λογαριασμός αυτός θα χρεωθεί για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο κύριος λογ. 13.02.00.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή αυτή γίνεται στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, ως εξής:

		Χρέωση	Πίστωση
13.	Μεταφορικά Μέσα	35.333,34	
13.99.02.000	Αποσβεσμένα Φορτηγά		
13.	Μεταφορικά Μέσα		35.333,34
13.02.00.000	Φορτηγά Απογραφής		
	Μεταφορά αποσβέσεων στον κύριο λογαριασμό		

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 13.02.00.000 εμφανίζει της εξής κίνηση:

Χρέωση	13.02.00.000 Φορτηγά Απογραφής	Πίστωση
Αξία Κτήσης	80.000,00	Αξία Πώλησης 60.000,00
		Αποσβέσεις 35.333,34
		<u>Σύνολο 95.333,34</u>

Δηλαδή ο λογ. 13.02.00.000 εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 15.333,34 ευρώ (95.333,34-80.000=15.333,34 ευρώ.)

Το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος από την πώληση του φορτηγού αυτοκινήτου (αν το υπόλοιπο ήταν χρεωστικό θα θεωρούνταν ζημιά).

Στη συνέχεια, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, χρεώνεται ο λογαριασμός 13.02.00.000 με το ποσό 15.333,34 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.03.000 «Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων» με το ίδιο ποσό.

Οι αποσβέσεις του παλαιού φορτηγού αυτοκινήτου που πωλήθηκε είναι 5333,34 ευρώ. Θα πρέπει όμως να υπολογισθούν αποσβέσεις και για το καινούργιο φορτηγό αυτοκίνητο που αγοράστηκε στις 23/06/10 και άρχισε από την άλλη μέρα να χρησιμοποιείται. Η αξία αγοράς του είναι 100.000 ευρώ, το ποσοστό απόσβεσης 20% και το χρονικό διάστημα από 24/06/10-31/12/10 είναι 7 μήνες.

Με τα δεδομένα αυτά οι αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής:

$100.000 * 20\% * 7 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} = 11.666,66 \text{ ευρώ} = \text{αποσβέσεις καινούργιου φορτηγού.}$

Με τις αποσβέσεις του καινούργιου φορτηγού αυτοκινήτου, στο ημερολόγιο, εγγραφών ισολογισμών γίνεται η εξής εγγραφή:

		Χρέωση	Πίστωση
66.	Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος	11.666,66	
66.03.02.000	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών		
13.	Μεταφορικά Μέσα		11.666,66
13.99.02.000	Αποσβεσμένα Φορτηγά		
	Υπολογισμός Αποσβέσεων φορτηγών αυτοκινήτων		

Στη συνέχεια, με το σύνολο των αποσβέσεων που είναι 17.000 ευρώ (5.333,34+11.666,66=17.000 ευρώ), στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών γίνεται η εξής εγγραφή:

		Χρέωση	Πίστωση
80.	Γενική Εκμετάλλευση	17.000,00	
80.00.00.000	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης		
66.	Αποσβέσεις παγίων ενσώμ/νων στο λειτ.κόστος		17.000,00
66.03.02.000	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών		
	Μεταφορά Αποσβέσεων στο λογ. 80.00.00.000		

1.6.5 Λογαριασμός 14 «Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός»

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων, ή αποθηκών).

Τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός αποσβένονται κάθε χρόνο κανονικά με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς γίνεται και με τα μηχανήματα. Φυσικά, τα νόμιμα αυτά ποσοστά που ονομάζονται ποσοστά τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικά.

Η αξία από τα ποτήρια, πιάτα, πετσέτες, σεντόνια και άλλα παρόμοια των ξενοδοχείων, σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, κέντρων διασκέδασης και εστιατορίων υπόκειται σε ετήσια απόσβεση 30% και οι κουρτίνες, τα ανθοδοχεία και οι τσιγαροθήκες με τον ίδιο συντελεστή 30%. Όταν τα είδη αυτά αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από τις λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20% (Π.Δ. 299/03). Αν η αξία του καθένα από τα πάγια αυτά στοιχεία είναι μέχρι 600 ευρώ, τότε αυτά

μπορούν ν' αποσβεστούν και εφάπαξ (άρθρο 31 παρ. 1 στΝ.2238/94, Π.Δ. 299/03).

Τα είδη εξοπλισμού γραφείων (π.χ. αριθμομηχανές, φωτοτυπικά μηχανήματα, όργανα εργαστηρίων κλπ.) αποσβένονται με ετήσιο ποσοστό 15% ή 20%. Αν αυτά τα είδη εξοπλισμού χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, τότε το ετήσιο ποσοστό είναι 29% ή 35% (Π.Δ.299/03).

Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση, γιατί θεωρούνται από το νόμο ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με την πάροδο του χρόνου. Αν όμως υποστούν ζημιά για οποιοδήποτε λόγο, η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά (Υπ. Οικ.Α11139/71).

Οι φωτεινές επιγραφές και τα παρόμοια πάγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με πάγιο συντελεστή (Στ. Ε. 1587/66).

Η αξία αγοράς των ηλεκτρονικών υπολογιστών υπόκειται σε ετήσια απόσβεση 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης 34% ή 40%. Τα προγράμματα των ηλεκτρονικών υπολογιστών αποσβένονται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως (Π.Δ.299/03). Η απόσβεση όμως των Η/Υ και των προγραμμάτων μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ. 299/03, άρθρο 4 παρ. 9 Ν. 2753/99).

Ιδιορρυθμία υπάρχει στα ζώα, που παραμένουν στην επιχείρηση πάνω από μια χρήση και συμβάλλουν στην αναπαραγωγή ή στην παραγωγή. Η απόσβεση πάνω στην αξία αποτίμησης των ζώων αυτών διενεργείται ανάλογα με την ετήσια φθορά, που υφίσταται το ζώο, δηλαδή με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, χωρίς φυσικά να εφαρμόζεται ο ανώτερος και ο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης (Στ. Ε. 1449/64, Εγκ. Υπ. Οικ. 1076433/πολ. 1184/98, 1103610/πολ. 1122/03).

1.6.6 Λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις & Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης»

Ασώματες ακίνητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

Άυλα πάγια στοιχεία είναι εκείνα τα ασώματα αγαθά που είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την επιχείρηση.

Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται από την επιχείρηση, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

α) στα δικαιώματα που είναι π.χ. τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμποροβιομηχανικά σήματα, η πνευματική ιδιοκτησία κλπ.

β) στις πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσης που είναι π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της επιχείρησης, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών κλπ. Τα στοιχεία αυτής της κατηγορίας συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την «υπεραξία» ή τη «φήμη και πελατεία» της επιχείρησης και της δίνουν συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στο λογαριασμός 16 με την αξία κτήσης τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση σε έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Στο λογαριασμό 16 καταχωρούνται και τα ειδικά έξοδα απόκτησης των άυλων πάγιων στοιχείων, όπως είναι π.χ. οι δικηγορικές αμοιβές, τα συμβολαιογραφικά έξοδα κλπ. Όταν συμφωνείται να καταβάλλεται στον τρίτο επιπλέον και ένα άλλο ποσό μηνιαίως ή ετησίως, το επιπλέον αυτό ποσό καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 61.98.00 και όχι στο λογαριασμό 16.

Στο λογαριασμό 16.00 «υπεραξία της επιχείρησης» η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης της επιχείρησης αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά, και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες, δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα (Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110 περ.3, άρθρο 43 παρ. 4β Ν. 2190/20).

Ο λογαριασμός 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, εκτός αν από το νόμο καθορίζεται συγκεκριμένο χρονικό διάστημα απόσβεσης.

Στους λογαριασμούς 16.02 και 16.03 παρακολουθούνται οι παραχωρήσεις για εκμετάλλευση ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων κλπ.

Αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα σε περισσότερες συνεχόμενες χρήσεις, όχι όμως πάνω από 5 χρήσεις (άρθρο 43 παρ. 4^α Ν. 2190/20).

Στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην επιχείρηση, ενσώματων πάγιων στοιχείων (π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων, κλπ.) για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτίμησης. Η αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου πάγιου (άρθρο 43 παρ. 4 περ. δ' κωδ. Ν. 2190/20).

Στο λογαριασμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» η απόσβεση του μισθωτικού δικαιώματος γίνεται σε ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα. Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της απόσβεσης, χρεώνεται ο λογ. 16.99 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ.16 με το ίδιο ποσό, οπότε εξισώνεται και αυτός ο λογαριασμός (χωρίς να μένει υπόλοιπο 0,01 ευρώ.) Σε περίπτωση οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσης του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές». Σε περίπτωση πώλησης άυλου πάγιου στοιχείου ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτωση πώλησης μηχανήματος.

Τα έξοδα του λογαριασμού 16.10 «έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης» αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία (π.χ. μέσα σε 3 έτη ή 5 έτη κλπ.) (Εγκ. 1020966/96, άρθρο 31 παρ. 1ιβ Ν. 2238/94). Σε νεοδημιουργούμενη επιχείρηση, η απόσβεση αρχίζει μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης, διότι από τότε προκύπτουν έσοδα (άρθρο 7 παρ. 3 Ν. 4171/61, Εγγρ. Υπ. Οικ. 1097861, Στ. Ε. 1698/85,3903/85). Τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων σε μισθούμενο ακίνητο αποσβένονται στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, όχι όμως πέρα των 5 ετών (άρθρο 31 παρ. 1ιγ Ν. 2238/94, γνωμ. 116/92). Αν η επιχείρηση δεν λειτούργησε καθόλου αλλά τέθηκε σε εκκαθάριση, τότε δεν αποσβένονται τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, διότι δεν υπάρχει ακαθάριστο εισόδημα (Στ.Ε.Β.3979/00).

Στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» παρακολουθούνται τα έξοδα κτήσης αυτών, ενώ στο λογαριασμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για

άλλες έρευνες (εκτός ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων). Τέτοια έξοδα είναι π.χ. η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, των νέων μεθόδων παραγωγής, των πρότυπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων κλπ. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (για τα λοιπά έξοδα ερευνών ισχύει η τριετία) (άρθρο 43 παρ. 4^α και 3^α Ν. 2190/20, άρθρο 31 παρ. 1α Ν.2238/94, Εγκ. Υπ. Οικ.1103610/πολ. 1122/03).

Στο λογαριασμό 16.13 «έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις νέων μετοχών, για ανακοινώσεις, δημοσιεύσεις, προσκλήσεις, φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, αμοιβές δικηγόρων και συμβολαιογράφων κλπ., όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της επιχείρησης ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 43 παρ. 3^α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν. 2238/94).

Στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων. Τέτοια έξοδα θεωρούνται κυρίως ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία δεν προσauξάνουν το κόστος κτήσης τους. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 43 παρ. 5β και παρ.3^α Ν. 2190/20, άρθρο 31 παρ. 1β Ν. 2238/94).

Στο λογαριασμό 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ δανείων και πιστώσεων σε ξένο συνάλλαγμα, κατά την πληρωμή δόσεων των δανείων ή των πιστώσεων αυτών καθώς και κατά την απόκτησή τους, όταν οι πιστώσεις και τα δάνεια αυτά συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή, ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 16.16 «διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους αξία, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία. Αποσβένονται

με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου. Τα έξοδα έκδοσης του ομολογιακού δανείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 16.13, ενώ οι τόκοι εξυπηρέτησης του δανείου στο λογαριασμό 65.00 και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων στο λογαριασμό 65.09.

Στο λογαριασμό 16.17 «έξοδα αναδιοργάνωσης» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής, και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγλωμα της επιχείρησης σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Ειδικότερα, στον κωδικό 16.17.00.000 «Λογισμικά προγράμματα Η/Υ» καταχωρείται η αξία αγοράς των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ. Η αξία αυτή αποσβένεται με ετήσιο συντελεστή απόσβεσης 30% ή 24% (Π.Δ. 299/03). Τα προγράμματα όμως αυτά μπορούν να αποσβένονται και **εφάπαξ** κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ.299/03 άρθρο 11 παρ.5).

Στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Οι τόκοι αυτοί, που πραγματοποιούνται μέχρι τέλους της χρήσης εκείνης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν όμως να υπερβούν τα 5 έτη. Οι τόκοι υπερημερίας της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τεταρτοβάθμιο λογαριασμό του 81.00, ενώ οι τόκοι δανείων καθώς και οι τόκοι υπερημερίας από τη λήξη της κατασκευαστικής περιόδου και μετά καταχωρούνται στο λογαριασμό 65.00 (και όχι στο λογαριασμό 16.18).

Στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 – 16.18. Στο λογαριασμό 16.19 καταχωρείται και η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδάφισης του, η οποία αποσβένεται είτε εφάπαξ στο πρώτο έτος, είτε

τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία (άρθρο 43 παρ. 3^α Ν. 2190/20). Η απόσβεση αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (άρθρο 31 παρ. 1^η Ν. 2238/94).

Στο λογαριασμό 16.90 «έξοδα μετεγκατάστασής της ή εργοστασίου της» παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της, τα οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε περισσότερες από μία χρήσεις που δεν μπορούν όμως να υπερβούν τις 5 χρήσεις (άρθρο 43 παρ. 3 Ν. 2190/20, άρθρο 31 παρ. 1β Ν. 2238/94). Οι τυχόν επιχορηγήσεις καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10.

Στο λογαριασμό 16.98 «προκαταβολές κτήσης ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό.

Στο λογαριασμό 16.99 «αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις» καταχωρούνται οι αποσβέσεις που διενεργούνται κάθε φορά και αφού ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις, ο λογ. 16.99 χρεώνεται με το συνολικό του ποσό και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 16 και έτσι εξισώνονται οι λογαριασμοί αυτοί, χωρίς να μένει υπόλοιπο το ποσό 0,01 ευρώ, το οποίο μένει μόνο για τα ενσώματα πάγια στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΝΟΜΟΥ

2.1 Μέθοδοι Υπολογισμού Αποσβέσεων

Στο τέλος κάθε χρήσης, οι επιχειρήσεις οφείλουν να υπολογίζουν αποσβέσεις, προκειμένου να δείξουν τη φθορά των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους μέσα στη χρήση που πέρασε. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο, όπως αυτές περιγράφονται παρακάτω.

2.1.1 Σταθερή Μέθοδος

Οι αποσβέσεις για ισολογισμούς που κλείνουν στις 31/12/1997 και μετά, είναι υποχρεωτικές, όπως έχουμε προαναφέρει, και μάλιστα με τη σταθερή μέθοδο. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, στην αξία κτήσης κάθε παγίου που προσαυξάνεται με τις δαπάνες τυχόν προσθηκών και βελτιώσεων, εφαρμόζεται ένας σταθερός συντελεστής απόσβεσης, ο οποίος ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις και αναφέρεται σε ετήσια απόσβεση (Π.Δ. 100/1998). Έτσι, οι επιχειρήσεις που δεν ενεργούν σε κάποια διαχειριστική χρήση, αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά στοιχεία τους ή και σε όλα, χάνουν το δικαίωμα να εκπέσουν τις αποσβέσεις αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις. Δηλαδή, οι αποσβέσεις διενεργούνται κάθε χρόνο, με το νόμιμο συντελεστή, μέχρι να φτάσουν συνολικά το ποσό κατά ένα λεπτό (0,01). Οι αποσβέσεις όμως αυτές που δεν διενεργήθηκαν στη συγκεκριμένη χρήση, δε θα αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επόμενων αυτών χρήσεων. Μόνο για τα καινούρια μηχανήματα και τον καινούριο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από την 01/01/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές από αυτές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης¹, με την προϋπόθεση φυσικά ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσα στη συγκεκριμένη χρήση, θα εφαρμόζεται με πάγιο τρόπο. Επίσης, για

¹ Βλ. επόμενη παράγραφο

όλα τα καινούρια πάγια στοιχεία που αγοράζονται μέσα σε μία χρήση, θα πρέπει να εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος απόσβεσης (σταθερή ή φθίνουσα) μέχρις ότου αυτά αποσβεστούν πλήρως, ενώ για τα καινούρια πάγια άλλης χρήσης μπορεί να εφαρμοστεί άλλη μέθοδος απόσβεσης. Κατ' εξαίρεση, οι νέες επιχειρήσεις, για τις 3 πρώτες διαχειριστικές χρήσεις, που ακολουθούν τη χρήση μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους μπορούν – αντί να εφαρμόζουν τους κανονικούς συντελεστές απόσβεσης – να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων και όχι μόνο ορισμένων από αυτά, είτε με συντελεστή 0% (δηλαδή να μην υπολογίζουν καθόλου αποσβέσεις τα τρία πρώτα χρόνια), είτε να υπολογίσουν τις μισές αποσβέσεις (δηλαδή να υπολογίζουν τις μισές από τις αποσβέσεις εκείνες που προκύπτουν με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο, αντιστοίχως). Φυσικά, ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί (μηδενικός ή μισός) πρέπει να εφαρμόζεται για όλα τα πάγια και όχι μόνο για ορισμένα από αυτά. Επίσης, δεν πρέπει να μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση κατά την τριετία αυτή. Κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση, που άρχισε η λειτουργία της επιχείρησης και προηγείται της παραπάνω τριετίας, υπολογίζονται κανονικά αποσβέσεις με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο.

Για την παραπάνω τριετία, αν η επιχείρηση δεν επιλέξει καμία από τις προτεινόμενες λύσεις, τότε θα πρέπει να υπολογίζει αποσβέσεις για τα τρία αυτά χρόνια με βάση τον κανονικό συντελεστή αποσβέσεων. Η παραπάνω τριετία ισχύει και για ενεργητικά στοιχεία που αγοράζονται για λογαριασμό προβληματικής τριετίας.

Η εταιρεία που προέρχεται από συγχώνευση ή από μετατροπή με οποιονδήποτε νόμο, θεωρείται νέα, οπότε και διέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις. Αν όμως κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κάποια ή κάποιες από τις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες επιχειρήσεις είναι νέες (με κριτήριο την παραγωγική λειτουργία τους, όπως έχει προαναφερθεί), τότε η προερχόμενη από τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχείρηση, έχει το δικαίωμα, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δόθηκαν ως εισφορά από τη νέα ή τις νέες επιχειρήσεις, είτε να μην διενεργεί αποσβέσεις για την τριετία είτε να διενεργεί αποσβέσεις με το μειωμένο συντελεστή, ανάλογα με τον τρόπο που είχε ενεργήσει πριν από το μετασχηματισμό η επιχείρηση που συγχωνεύθηκε ή μετατράπηκε. Τα ίδια

ισχύουν και σε περίπτωση απορρόφησης νέας επιχείρησης από υφιστάμενη παλαιά.

Οι επιχειρήσεις που ιδρύουν υποκαταστήματα, δικαιούνται για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη χρήση μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική του λειτουργία, είτε να μην προβαίνουν σε απόσβεση των παγίων στοιχείων του υποκαταστήματος, είτε να ενεργούν αυτές με το μειωμένο κατά 50% συντελεστή.

Ένα παράδειγμα σταθερών αποσβέσεων είναι το ακόλουθο:

Παράδειγμα: Έστω το μηχάνημα Α με αξία κτήσεως 100.000,00€, το οποίο αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεων και με συντελεστή απόσβεσης 10%. Το μηχάνημα αυτό αγοράστηκε το 2001 και έχει ωφέλιμη ζωή 10 έτη, δηλαδή μέχρι το 2010². Ο πίνακας υπολογισμού αποσβέσεων είναι ο ακόλουθος:

Έτη	Αξία Κτήσεως	Συντελεστής Απόσβεσης	Ετήσια Απόσβεση	Συνολική Απόσβεση	Παρούσα Αξία
2001	100.000,00	10%	10.000,00	10.000,00	90.000,00
2002	100.000,00	10%	10.000,00	20.000,00	80.000,00
2003	100.000,00	10%	10.000,00	30.000,00	70.000,00
2004	100.000,00	10%	10.000,00	40.000,00	60.000,00
2005	100.000,00	10%	10.000,00	50.000,00	50.000,00
2006	100.000,00	10%	10.000,00	60.000,00	40.000,00
2007	100.000,00	10%	10.000,00	70.000,00	30.000,00
2008	100.000,00	10%	10.000,00	80.000,00	20.000,00
2009	100.000,00	10%	10.000,00	90.000,00	10.000,00
2010	100.000,00	10%	9.999,99	99.999,99	0,01

Όπως μπορούμε να παρατηρήσουμε μετά την πάροδο των 10 ετών και αφού το μηχάνημα Α εξακολουθεί να χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία, η αξία με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία μιας επιχείρησης είναι το 0,01€.

² Για χάρην ευκολίας θεωρούμε ότι για όλα τα έτη το νόμισμα είναι το ευρώ.

2.1.2 Φθίνουσα Μέθοδος

Όπως έχουμε προαναφέρει, για τα καινούρια μηχανήματα και τον καινούριο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από την 01/01/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές από αυτές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο. Η μέθοδος που θα προτιμηθεί δεν μπορεί να αλλάξει από έτος σε έτος, αλλά εφαρμόζεται υποχρεωτικά κατά πάγιο τρόπο η ίδια μέθοδος απόσβεσης μέχρις ότου αποσβεστούν εξ ολοκλήρου τα συγκεκριμένα αυτά πάγια περιουσιακά στοιχεία. Μπορεί ορισμένα από τα πάγια αυτά στοιχεία να αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και ορισμένα άλλα με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, αρκεί και πάλι να εφαρμόζεται η ίδια μέθοδο απόσβεσης παγιωμένα.

Σε περίπτωση χρήσης της φθίνουσας μεθόδου αποσβέσεων υπολογίζονται μόνο τακτικές αποσβέσεις και ποτέ πρόσθετες αποσβέσεις. Συγκεκριμένα:

Τα αντίστοιχα ποσοστά που προβλέπονται με τη σταθερή μέθοδο πολλαπλασιάζονται με το συντελεστή 3 και τα τριπλασιαζόμενα αυτά ποσοστά αποσβέσεων εφαρμόζονται στο εκάστοτε υπόλοιπο της αναπόσβεστης αξίας του συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Στη διαχειριστική χρήση όπου η αναπόσβεστη αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη με τις αποσβέσεις που αναλογούν στη χρήση αυτή, είναι μικρότερη από το 10% της αξίας κτήσης (που έχει ήδη προσαυξηθεί και με δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας του), ολόκληρο το ποσό αυτό της αναπόσβεστης αξίας μπορεί (χωρίς να είναι υποχρεωτικό) να αποσβεστεί μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση.

Παράδειγμα: Η βιομηχανία ΝΤΑΚΑΣ & ΣΙΑ Ο.Ε., την 01/06/2010 αγόρασε ένα καινούριο μηχάνημα αξίας κτήσης € 200.000. Ο συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο είναι 15%. Η επιχείρηση αποφάσισε να αποσβέσει το μηχάνημα αυτό με τη φθίνουσα μέθοδο.

Λύση:

Για το 2010 ο συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο υπολογίζεται ως εξής:

01/06-31/12/2010: 7 μήνες, οπότε $7/12*15\%=8,75\%$ = συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο για τους 7 μήνες του 2010.

Κατά συνέπεια, $8,75*3=26,25\%$ = συντελεστής απόσβεσης με τη φθίνουσα μέθοδο για τους 7 μήνες του 2010.

Για το μετέπειτα χρονικό διάστημα κατοχής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου ο συντελεστής απόσβεσης με τη φθίνουσα μέθοδο θα είναι:

$$15\%*3=45\%$$

Όσον αφορά τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης η εκπαιδευτική βιβλιογραφία κάνει και τους ακόλουθους διαχωρισμούς:

- **Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή:**
Είναι εκείνη κατά την οποία ο μεν συντελεστής παραμένει ο ίδιος, ο δε υπολογισμός όχι από την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου, αλλά κάθε φορά επί του υπολοίπου που εναπομένει από την αφαίρεση της αποσβέσεως. Παράδειγμα: Αν η αξία των μηχανημάτων είναι € 200.000 και υπολογίζεται απόσβεση 10% με τη μέθοδο που αναφέραμε πιο πάνω, το ποσόν αυτής συνέχεια θα μειώνεται, δηλαδή: τον 1ο χρόνο θα είναι € 20.000, το 2ο χρόνο € 18.000 κ.ο.κ.
- **Μέθοδος φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή:**
Είναι εκείνη η μέθοδος κατά την οποία το ποσό της αποσβέσεως υπολογίζεται πάντα από την αρχική αξία αλλά με μειωμένο συντελεστή. Π.χ. τον 1ο χρόνο με 10%, το 2ο χρόνο με 9%, τον 3ο χρόνο με 8% κ.ο.κ.

2.1.3 Αύξουσα Μέθοδος

Είναι εκείνη κατά την οποία το ποσό της αποσβέσεως αυξάνει κάθε χρόνο με αντίστοιχη αύξηση του συντελεστού. Π.χ. τον πρώτο χρόνο με 7%, το δεύτερο χρόνο με 8%, τον τρίτο χρόνο με 9% κ.ο.κ.

Μία παραλλαγή της μεθόδου αυτής είναι η μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής. Κατά τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του στοιχείου από τον ένα χρόνο στον άλλο αυξάνεται, δηλαδή ο συντελεστής αποσβέσεως του στοιχείου αυξάνεται από τον ένα

χρόνο στον άλλο που υπολογίζεται πάντοτε από την αρχική αξία του στοιχείου. Για να βρεθεί το ετήσιο ποσό της αποσβέσεως πρέπει να μερισθεί το ποσό της αξίας του στοιχείου σε μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας χρησιμοποίησής του στοιχείου.

Παράδειγμα: Έστω μηχάνημα Κ αρχικής αξίας € 80.000 με πιθανή διάρκεια χρησιμοποίησής 7 χρόνια. Θα έχουμε το άθροισμα: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28$ έτη ζωής οπότε θα μερισθεί ο αριθμός € 80.000 ανάλογα με τους αριθμούς 1,2,3,4,5,6,7. Άρα έχουμε:

$$1\text{o χρονο: } 80.000 \times 1 / 28 = 80.000 / 28 = 2857$$

$$2\text{o χρονο: } 80.000 \times 2 / 28 = 160.000 / 28 = 5714$$

$$3\text{o χρονο: } 80.000 \times 3 / 28 = 240.000 / 28 = 8571 \text{ κ.ο.κ.}$$

2.1.4 Μέθοδος Λειτουργικής Απόσβεσης

Επίσης, λέγεται και μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών εργασίας (παραλλαγή της προηγούμενης μεθόδου), μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία, που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή. Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

A. Οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας του πάγιου στοιχείου μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση της κάθε χρήσεως βρίσκεται με τη σχέση:

$$\text{Απόσβεση Χρήσεως} = \text{Αποσβεστέα Αξία} * \text{Ώρες Λειτουργίας Χρήσεως}$$

Η αποσβεστέα αξία πάνω στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση είναι η αξία κτήσεως ή η νόμιμα αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αξία αυτή, που περιλαμβάνει και τις δαπάνες μέχρι να τεθεί σε λειτουργία το πάγιο στοιχείο, προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεως ή προσθηκών ή βελτιώσεων. Σε περίπτωση που υπάρχει αξιόλογη υπολειμματική αξία αυτή αφαιρείται από την αρχική για να βρεθεί η αποσβεστέα.

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

$$\text{Απόσβεση Χρήσεως} = \text{Αποσβεστέα Αξία} * \text{Μονάδες Παραγωγής Χρήσεως}$$

2.1.5 Μέθοδος Παλινδρομούσας Απόσβεσης

Με αυτή τη μέθοδο, η απόσβεση υπολογίζεται πότε με μειωμένους και πότε με αυξημένους συντελεστές αποσβέσεως. Η μέθοδος αποτελεί παραλλαγή της λειτουργικής.

2.1.6 Μέθοδος Αποτίμησης

Γίνονται αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήσεως, οπότε αντί για απόσβεση θα προκύψει ωφέλεια.

2.2 Συντελεστές Απόσβεσης

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίου. Οι νόμοι που έχουν ασχοληθεί με το θέμα είναι:

- **N. 2238 / 1994 άρθρο 31, §1** (κώδικας φορολογίας εισοδήματος)
- **N. 3091 / 2002 άρθρο 5, §6** (τροποποίηση άρθρου 31)
- **Π.Δ. 299 / 29-10-2003** (καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης)

Το Π.Δ. 299/4-11-2003 καθορίζει τους ανώτερους και κατώτερους συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών. Λέγοντας επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες εννοούμε εμπορικές, μεταποιητικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ξενοδοχειακές, τις γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια

κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Οι κυριότεροι συντελεστές απόσβεσης είναι:

Κατηγορία Παγίου	Συντελεστής %
Έπιπλα – Σκεύη	20
Εξοπλισμός Γραφείου(φωτοτυπικά-επιστημονικά όργανα-αριθμομηχανές)	20
Εξοπλισμός Γραφείου ως όργανα εκπαίδευσης	35
Η / Υ – Λογισμικά(SOFTWARE)	100
Επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα	100
Πάγια με αξία κτήσης > των 600 €	100

2.3 Οι Αποσβέσεις Σύμφωνα με το Νόμο

Για να αποφύγει τις υποκειμενικές κρίσεις των επιχειρήσεων πάνω στο ποσοστό της απόσβεσης, το Υπουργείο Οικονομικών με νόμο κατά διαστήματα ετών, καθορίζει τα ανώτατα όρια των συντελεστών απόσβεσης και συνεπώς ο νόμος για να προσδιορίσει τα κέρδη που φορολογούνται, δεν αναγνωρίζει ως έξοδο τις τυχόν αποσβέσεις που έχουν γίνει με διαφορετικούς συντελεστές από ότι ορίζει ο νόμος.

Η απόσβεση είναι υποχρεωτική από το νόμο είτε υπάρχουν κέρδη είτε ζημίες. Γίνεται με σταθερή μέθοδο και με τον έμμεσο τρόπο. Υπολογίζεται από τη χρονική στιγμή που αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί το πάγιο και αν δεν συμπίπτει με την έναρξη της χρήσης, υπολογίζεται σε δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης. Σε αυτά τα δωδέκατα περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο άρχισε ή έπαυσε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων οι επιχειρήσεις δύναται να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο

συντελεστή απόσβεσης, είτε κάποιον ενδιάμεσο συντελεστή αυτών. Η επιλογή όμως χρησιμοποιείται παγίως. Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με το προεδρικό διάταγμα 299/2003, το οποίο αντικαθιστά το Π.Δ. 100/1998.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι η χρησιμοποίηση ενός εκ των δύο συντελεστών είναι στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης, πλην όμως, ο συντελεστής που θα επιλεγεί κατά την πρώτη εφαρμογή, θα ακολουθείται πάγια και στις επόμενες χρήσεις και θα αφορά όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία και τα οποία αποκτήθηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Για παράδειγμα χαμηλός συντελεστής για όλα τα κτίρια, για όλα τα μηχανήματα, κ.λ.π.. Η επιλογή αυτή είναι δεσμευτική για όλα τα πάγια μέχρι την πλήρη απόσβεση τους. Αν όμως στη συνέχεια η επιχείρηση αποκτήσει νέο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε διατηρεί το δικαίωμα επιλογής του μειωμένου ή υψηλού συντελεστή απόσβεσης χωρίς να δεσμεύεται από τις προηγούμενες επιλογές της. Ως κατηγορία παγίων περιουσιακών στοιχείων νοείται η τελευταία υποδιάκριση αυτών, όπως ορίζεται στο Π.Δ.299/2003.

Επίσης, από την 01/01/2003 ως αντικίνητρο για τις εξωχώριες εταιρείες (off shore), επειδή έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιούν υπερτιμολογήσεις, δεν αναγνωρίζονται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, όταν τα πάγια αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία.

Είναι αυτονόητο ότι κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), και επομένως οι επιχειρήσεις διατηρούν το δικαίωμα για εφάπαξ απόσβεση των παγίων στοιχείων αξίας κτήσης μέχρι 1.200,00€, για χρησιμοποίηση της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης των παγίων στοιχείων, για τη μη διενέργεια ή τη διενέργεια αποσβέσεων με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού από τις νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική διαδικασία.

Τα προαναφερθέντα έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 30 του νόμου αυτού, για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν

από την 1^η Ιανουαρίου του 2003 και μετά. Δηλαδή, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μετά τη χρήση αυτή. Επίσης, για τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2002 οι επιχειρήσεις υπολογίζουν αποσβέσεις από την 01/01/2003 με βάση το νέο Π.Δ. 299/2003, εφόσον έχουν αναπόσβεστη αξία. Το συντελεστή απόσβεσης (κατώτερο ή ανώτερο) που θα χρησιμοποιήσουν για τη διαχειριστική χρήση 2003 θα τον εφαρμόσουν υποχρεωτικά μέχρι πλήρους απόσβεσης της αξίας του παγίου.

2.4 Γενικά Θέματα επί των Αποσβέσεων

Αν τα πάγια αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή χρησιμοποιήθηκαν ορισμένους μόνο μήνες μέσα στη συγκεκριμένη χρήση, τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται μόνο γι' αυτούς τους μήνες που λειτούργησαν. Στους μήνες αυτούς περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται. Φυσικά σε μεταγενέστερη χρήση, αν συμβεί για οποιοδήποτε λόγο να παραμείνει κάποιο πάγιο αχρησιμοποίητο για μερικούς μήνες (π.χ. επισκευή), τότε θα χρησιμοποιηθεί όλο το ποσοστό της απόσβεσης και όχι μειωμένο.

Αν η επιχείρηση είναι ξενοδοχειακή ή εποχιακή ή αν βρίσκεται σε επισκευή, τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται για ολόκληρο το χρόνο.

Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού μπορεί να γίνει εφάπαξ στη χρήση μέσα στην οποία τέθηκαν σε λειτουργία.

Οι πίνακες ζωγραφικής θεωρούνται έπιπλα, αλλά δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Η δαπάνη αφορά φορολογικής ταμειακής μηχανής αποσβένεται εφάπαξ, είτε τμηματικά σε δύο ή τρία έτη σε ίσα μέρη.

Τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν και όχι μέσα στη χρήση που αγοράστηκαν.

2.5 Υποχρεωτικότητα των Αποσβέσεων

Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι

υποχρεωτική, όπως άλλωστε έχουμε προαναφέρει. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε περίπτωση που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

2.6 Εμφάνιση των Αποσβέσεων στον Ισολογισμό

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο αποσβέσεων, έχουν τη δυνατότητα να εμφανίζουν αυτές και στις οικονομικές τους καταστάσεις, δηλαδή στον ισολογισμό, σε αντίθεση με όσες χρησιμοποιούν την άμεση μέθοδο. Να υπενθυμίσουμε ότι στην άμεση μέθοδο, οι αποσβέσεις καταχωρούνται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς, οπότε και στον ισολογισμό εμφανίζεται η τελική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή η αξία κτήσεως του μείον τις αποσβέσεις του.

Για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο, οι αποσβέσεις εμφανίζονται είτε στην πλευρά του παθητικού, είτε αφαιρετικά στο ενεργητικό αμέσως μετά από τους οικείους λογαριασμούς.

Σύμφωνα με την άποψη πολλών χρηματοοικονομικών αναλυτών, ο δεύτερος τρόπος, είναι πιο εύχρηστος και πιο πλεονεκτικός, γιατί ενημερώνει πιο άμεσα τον χρηματοοικονομικό αναλυτή, τον τραπεζίτη, τον μέτοχο και κάθε τρίτο που επιθυμεί να μελετήσει έναν ισολογισμό μιας επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

3.1 Έννοια των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Πάγια είναι τα ενεργητικά στοιχεία του ισολογισμού, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή που αποκτήθηκαν, στην οικονομική μονάδα, καθώς επίσης και, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τα πάγια διακρίνονται σε:

α) Ενσώματα ή υλικά πάγια, όπως μηχανήματα, σε μεταφορικά μέσα, έπιπλα, κτίρια κλπ.

β) Ασώματα ή άυλα πάγια όπως αγορασθείσα φήμη και πελατεία, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, έξοδα πολυετούς απόσβεσης κλπ.

γ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης, και συνήθως δεν προορίζονται για μεταπώληση. Για να μπορούν όλα τα παραπάνω να θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση με σκοπό να εξυπηρετήσουν την πραγματοποίηση του στόχους της. Δεν είναι απαραίτητο να χρησιμοποιούνται συνέχεια. Σκοπός των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή, είναι να βοηθούν στην πραγματοποίηση κέρδους. Κατά συνέπεια, το περιουσιακό στοιχείο είναι αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας ολοκλήρωσης μιας πώλησης.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται εκτός από τα αγαθά που προορίζονται να παραμείνουν στην επιχείρηση μακροχρόνια με την ίδια περίπου μορφή όπως ειπώθηκε και παραπάνω, και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται είναι:

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα

- 12 Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13 Μεταφορικά μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων
- 16 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Ανεξάρτητα εάν μια επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ΄ ή Β΄ κατηγορίας, πρέπει να υπολογίζει για τα πάγια της αποσβέσεις, υποχρεωτικά.

3.2 Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων – Τήρηση Βιβλίου Μητρώου

Από την 01/01/2003 υπάρχει υποχρέωση τήρησης μητρώου παγίων το οποίο είναι αθεώρητο.

Τα πάγια τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησης του μητρώου παγίου είχαν αποσβεστεί πλήρως, καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδείς κατηγορίες με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των αποσβεσμένων που είχαν υπολογιστεί. Σε όλα τα πάγια οι αποσβέσεις υπολογίζονται, και μάλιστα για κάθε πάγιο χωριστά, γιατί υπάρχει κίνδυνος να διενεργηθούν αποσβέσεις και σε πάγια που έχουν ήδη αποσβεστεί ολοκληρωτικά. Εξαιρέση αποτελούν τα έπιπλα και σκεύη που μπορούν να παρακολουθούνται στο βιβλίο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης. Το μητρώο παγίων μπορεί να ενημερωθεί μέχρι την τελευταία ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Τα πάγια αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

- Αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών ή βελτιώσεων.
- Αποσβέσεις.

- Αναπόσβεστη αξία. Όταν το πάγιο στοιχείο αποσβεστεί πλήρως, αφήνουμε υπόλοιπο 0,01€.

Τα περισσότερα βιβλία απογραφών είναι πιο αναλυτικά και περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τύπος εγκαταστάσεως
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών (υποθήκες) πάνω σ αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Ακολουθεί υπόδειγμα Μητρώου Παγίων.

[ΕΙΔΟΣ ΠΑΓΙΟΥ (ΟΜΑΔΑ ΠΑΓΙΟΥ)]

(Π.Χ.) 02. ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΡΗΣΙΣ	ΦΠΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ			ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ ΧΡΕΔΙΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	
			ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ							%	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ				
																	ΕΙΔΟΣ
1	02.0001	ΧΧΧΧΧΧΧΧΧΧ	ΤΠΔΑ	36	ΠΛΑΙΣΙΟ Α.Ε.	ΕΠΙΘΑΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ 2m x 1,80m, 40kg ασηρή, 0,1τ.	ΤΕΜΑΧΙΑ	1	780,00	148,20	55%	510,51	510,51	417,69	ΓΡΑΦΕΙΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ - ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ	ΧΧΧΧΧΧΧΧΧΧ

(Π.Χ.) 03. ΕΡΓΑΛΕΙΑ 03.001 ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΡΗΣΙΣ	ΦΠΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ			ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ ΧΡΕΔΙΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	
			ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ							%	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ				
																	ΕΙΔΟΣ
1	03.0001.0001	ΧΧΧΧΧΧΧΧΧΧ	ΔΑΤ	569870	ΠΕΡΙΚΛΗΣ ΑΡΧΑΙΟΣ Ο.Ε.	FISSER ΚΟΥΦΤΗΣ ΜΑΡΜΑΡΟΥ 1200MM ...ΚΑΤ	ΤΕΜΑΧΙΑ	1	300,00	60,80	45%	171,36	171,36	209,44	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΥΠΕΡΒΟΥ	ΜΕΝΗΣ ΚΟΥΜΑΝΤΑΡΕΑΣ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ	ΧΧΧΧΧΧΧΧΧΧ

ΣΕΦΡΗΣΗΚΕ ΑΥΤΟ

(ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ - ΙΔΙΟΤΗΤΑ)

3.3 Έξοδα Αγοράς ή Κτήσεως Παγίων Στοιχείων

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο για να αποκτηθεί μπορεί είτε να αγοραστεί, είτε να ιδιοκατασκευαστεί. Υπάρχουν και άλλοι τρόποι απόκτησης όπως μέσω δωρεάς, επιχορήγησης από αναπτυξιακό πρόγραμμα ή εταιρικής εισφοράς.

Κρίνεται απαραίτητο να καταστεί η προσοχή ως προς τον προσδιορισμό της αξίας κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στα λογιστικά βιβλία μιας εταιρείας καταχωρούνται με την τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως τους. Ως τιμή κτήσεως ή αγοράς θεωρείται η τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως ασφάλιστρα, δασμοί, ναύλοι, κ.λ.π.. Σε περίπτωση ιδιοπαραγωγής του παγίου στοιχείου, ως κόστος κτήσης θεωρείται η αξία των άμεσων υλικών, των γενικών εξόδων και του κόστους κατεργασίας.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως η αξία του παγίου αυτού.

Η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Σε απόσβεση υπόκειται μόνο η αξία κτίσματος και όχι η αξία του αντίστοιχου οικοπέδου. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών, αλλά παρακολουθούνται με το λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, η φήμη και πελατεία, το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, κ.λ.π., μπορούν να αποσβεστούν ή σε μια χρήση ή ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις αλλά όχι πέραν της πενταετίας. Στα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, όταν ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις, δεν αφήνουν υπόλοιπο ένα λεπτό, όπως έχουμε προαναφέρει.

3.4 Εκποίηση Στοιχείων Παγίου Ενεργητικού

Πολλές επιχειρήσεις, για διάφορους λόγους, μπαίνουν στη διαδικασία εκποίησης παγίων περιουσιακών στοιχείων, είτε στο μέσο, είτε στο τέλος μιας διαχειριστικής χρήσης. Ένα πρόβλημα που προκύπτει είναι πιο είναι το

οικονομικό αποτέλεσμα από την κίνηση αυτή. Το οικονομικό αποτέλεσμα προκύπτει αφού πρώτα υπολογιστεί η παρούσα αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημέρα της εκποίησης του, με βάση τα λογιστικά βιβλία.

Θεωρητικά τα βήματα που πρέπει να ακολουθήσει ένα λογιστής είναι πρώτον ο υπολογισμός των αποσβέσεων μέχρι την ημέρα εκποίησης του, δεύτερον η άθροιση όλων των αποσβέσεων του παγίου, τρίτον η μεταφορά αυτών στον κύριο λογαριασμό του παγίου, τέταρτον ο καταλογισμός της εκποίησης με το συμφωνηθέν ποσό και τέλος σύγκριση της παρούσας αξίας με την αξία εκποίησης του παγίου ώστε να υπολογιστεί το κέρδος ή ζημία.

Πρακτικά η παραπάνω διαδικασία γίνεται ως ακολούθως:

Παράδειγμα: Έστω ότι η επιχείρηση Α έχει στην κατοχή της έπιπλα αξίας κτήσεως 80.000,00€ (καταχώρηση στο λογαριασμό 14.00 «Έπιπλα»), στα οποία μέχρι στις 31/12/2010 έχουν υπολογιστεί αποσβέσεις με τη σταθερή μέθοδο για τρία έτη, ύψους 24.000,00€ (καταχώρηση στο λογαριασμό 14.99 «Αποσβεσμένα Έπιπλα»). Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10%. Τα έπιπλα αυτά αποφασίζεται να πωληθούν στις 30/06/2011 στο ποσό των 55.000,00€. Να υπολογιστεί το οικονομικό αποτέλεσμα της εκποίησης των επίπλων.

Λύση:

Αρχικά πρέπει να υπολογιστούν οι επιπλέον αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα 01/01-30/06/2011:

$80.000,00\text{€} \cdot 10\% = 8.000,00\text{€}$ αποσβέσεις ετησίως

$8.000,00\text{€} / 12 \text{ μήνες} = 666,67\text{€}$ αποσβέσεις ανά μήνα

$666,67\text{€} \cdot 6 \text{ μήνες} = 4.000,00\text{€}$ αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα 01/01-30/06/2011.

Άρα οι αποσβέσεις των επίπλων που εμφανίζονται στο λογαριασμό 14.00 «Αποσβεσμένα έπιπλα» μέχρι τις 30/06/2011 είναι πλέον 28.000,00€. Η εγγραφή καταλογισμού είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
66. Αποσβέσεις		
66.04 Αποσβέσεις Επίπλων	4.000,00	
14. Έπιπλα		
14.99 Αποσβεσμένα Έπιπλα		4.000,00
Καταλογισμός Αποσβέσεων Επίπλων		

Στη συνέχεια πρέπει να γίνει η μεταφορά των αποσβέσεων στον κύριο λογαριασμό με την ακόλουθη εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
14. Έπιπλα		
14.99 Αποσβεσμένα Έπιπλα	28.000,00	
14. Έπιπλα		
14.00 Έπιπλα		28.000,00
Μεταφορά αποσβέσεων		

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 14.00 μέχρις αυτήν τη στιγμή είναι:

80.000,00€-28.000,00€=52.000,00€

Στη συνέχεια ακολουθεί η εγγραφή της πώλησης:

	Χρέωση	Πίστωση
38. Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο	55.000,00	
14. Έπιπλα		
14.00 Έπιπλα		55.000,00
Εκποίηση Επίπλων		

Λαμβάνοντας υπόψη ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού 14.00 είναι 52.000,00€ και η αξία πώλησης είναι 55.000€, αντιλαμβανόμαστε ότι έχουμε ένα κέρδος, ή με διαφορετικά λόγια ένα πιστωτικό υπόλοιπο 3.000,00€. Για να «κλείσει» ο λογαριασμός 14.00 πρέπει αυτό το κέρδος να μεταφερθεί στο λογαριασμό 81.03.04 «Κέρδη από Εκποίηση Επίπλων & Λοιπού Εξοπλισμού». Η εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
14. Έπιπλα		
14.00 Έπιπλα	55.000,00	
81. Έκτακτα Κέρδη		
81.03.04 Κέρδη από Εκποίηση Επίπλων & Λοιπού Εξοπλισμού		55.000,00
Μεταφορά κέρδους από εκποίηση επίπλων		

Με αυτόν τον τρόπο υπολογίστηκε το οικονομικό αποτέλεσμα, στην προκειμένη περίπτωση το κέρδος των 3.000,00€.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΑ ΔΑΝΕΙΑ & ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΠΕΛΑΤΕΣ

4.1 Ομολογιακό Δάνειο

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3156/2003, ομολογιακό δάνειο είναι το δάνειο αυτό που εκδίδεται από μία ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, η οποία καλείται εκδότρια, και το οποίο διαιρείται σε ομολογίες. Η κάθε ομολογία αντιπροσωπεύει δικαιώματα (αξιώσεις) των ομολογιούχων έναντι της εκδότριας, σύμφωνα με τους όρους του δανείου. Ο λόγος που διαιρείται το δάνειο σε ομολογίες, στην ουσία διευκολύνει την εκδότρια εταιρεία στην αποπληρωμή του.

4.2 Απόσβεση Ομολογιακού Δανείου

Όπως προαναφέρθηκε το ομολογιακό δάνειο διαιρείται σε ομολογίες. Η απόσβεση του ομολογιακού δανείου γίνεται με την εξόφληση των ομολογιών, με διάφορους τρόπους, που θα παρατεθούν στη συνέχεια.

Για την αποπληρωμή του δανείου συνήθως σχηματίζεται ένα ειδικό αποθεματικό. Η αποπληρωμή γίνεται σε ίσες ετήσιες δόσεις.

Οι πιο συνηθισμένοι τρόπου αποσβέσεως των ομολογιακών δανείων μιας ανώνυμης εταιρείας είναι οι ακόλουθοι:

α) Καταβολή στον κομιστή της ομολογίας ποσού που αποτελεί την αξία εξοφλήσεως.

β) Εξαγορά των ομολογιών από την ανώνυμη εταιρεία στην ελεύθερη αγορά κεφαλαίων.

γ) Μετατροπή των ομολογιών σε μετοχές.

δ) Αντικατάσταση ενός ομολογιακού δανείου με άλλο νέας εκδόσεως.

Λογιστικά η απόσβεση ενός ομολογιακού δανείου μπορεί να παρουσιαστεί είτε άμεσα με χρέωση απευθείας του οικείου λογαριασμού, είτε έμμεσα, δηλαδή με τη δημιουργία αντίθετου λογαριασμού, επειδή οι ομολογιούχοι δεν προσήλθαν να εισπράξουν το ποσό που δικαιούνται για εξόφληση, όταν γίνεται η εγγραφή για κάθε ληξιπρόθεσμη δόση, δημιουργείται ένας λογαριασμός «Διακαιούχοι ληξιπρόθεσμων ομολογιών – (Δ.Λ.Ο.)» ο

λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την καταβολή των ποσών που αναλαμβάνονται από τους κομιστές των ομολογιών που έληξαν κατά την περίοδο αναφοράς.

Παράδειγμα: Έστω ένα ομολογιακό δάνειο ύψους 20.000.000,00€, και η αξία κάθε ομολογιακού δανείου είναι 10,00€. Επίσης, οι αρχικές ομολογίες είναι 2.000.000 και εξοφλούνται κάθε έτος για 10 χρόνια. Τέλος, η εξόφληση γίνεται α) 30% υπέρ το άρτιο και β) 30% υπό το άρτιο.

Λύση:

α) Κατά τη λήξη του πρώτου έτους θα εξοφληθούν το 1/10, άρα θα εξοφληθούν 200.000 ομολογίες ως εξής:

$$10,00\text{€} \cdot 30\% = 3,00\text{€}$$

$$10,00\text{€} + 3,00\text{€} = 13,00\text{€} \text{ ανά ομολογία}$$

Άρα το χρεολύσιο που θα καταβληθεί είναι:

$$200.000 \text{ ομολογίες} \cdot 13,00\text{€} = 2.600.000,00\text{€}$$

Η εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
34.05 Απόσβεση Ομολογιακού Δανείου	2.600.000,00	
53.07 Δικαιούχοι Ληξιπρόθεσμων Ομολογιών		2.600.000,00

β) Κατά τη λήξη του πρώτου έτους θα εξοφληθούν το 1/10, άρα θα εξοφληθούν 200.000 ομολογίες ως εξής:

$$10,00\text{€} \cdot 30\% = 3,00\text{€}$$

$$10,00\text{€} - 3,00\text{€} = 7,00\text{€} \text{ ανά ομολογία}$$

Άρα το χρεολύσιο που θα καταβληθεί είναι:

$$200.000 \text{ ομολογίες} \cdot 7,00\text{€} = 1.400.000,00\text{€}$$

Η εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
34.05 Απόσβεση Ομολογιακού Δανείου	1.400.000,00	
53.07 Δικαιούχοι Ληξιπρόθεσμων Ομολογιών		1.400.000,00

4.3 Προβλέψεις

Πρόβλεψη είναι ένα είδος επιβάρυνσης των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος αυτής, με σκοπό την κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού όταν, κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός το ποσό της πρόβλεψης πιθανολογείται ή εκτιμάται με ικανοποιητική προσέγγιση. Οι προβλέψεις διέπονται από την αρχή της συντηρητικότητας προκειμένου να διασφαλιστεί η βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας.

Οι προβλέψεις διακρίνονται με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ σε δύο βασικές κατηγορίες:

α) Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως: Προορίζονται για να καλύψουν έξοδα της χρήσεως τα οποία πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων.

β) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους: Προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων.

Οι λογαριασμοί προβλέψεων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι:

α. 44 Προβλέψεις

β. 68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης

γ. 78 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης

δ. 83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

ε. 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

4.4 Επισφαλείς Πελάτες

Οι επιχειρήσεις ανάλογα με τη φερεγγυότητα των οφειλετών τους, τους διακρίνουν σε: απαιτήσεις ασφαλούς εισπράξεως, σε απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως και σε ανεπίδεκτες εισπράξεως. Ειδικότερα:

α. Ασφαλούς εισπράξεως είναι η απαίτηση για την οποία, κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί στο ακέραιο.

β. Επισφαλής κρίνεται η απαίτηση, όταν διαγράφεται, αλλά δεν είναι πλήρως αποδεδειγμένη, η αδυναμία του οφειλέτη να εξοφλήσει την

υποχρέωση του. Είναι, δηλαδή, αβέβαιο αν ο πελάτης θα εκπληρώσει την υποχρέωση τους προς την επιχείρηση.

γ. Ανεπίδεκτη εισπράξεως απαίτηση θεωρείται εκείνη που η είσπραξη της εκτιμάται ότι είναι αδύνατη (λόγο πτώχευσης, θανάτου, κλπ).

Για το θέμα των επισφαλών πελατών έχουν υπάρξει διάφορες φορολογικές ρυθμίσεις. Μέχρι το 1992 (δηλαδή για τους ισολογισμούς που έκλεισαν με ημερομηνία 31/12/1992), από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης μπορούσαν να εκπεστούν όλες οι οριστικές εγγραφές που ενεργούντο για τους επισφαλείς πελάτες. Προκειμένου για να αναγνωριστεί η έκπτωση αυτή, πρέπει η επισφάλεια πράγματι να υφίσταται και να αποδεικνύεται.

Από το 1992 και μέχρι το 2002, ίσχυσαν οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2096/1992. Σύμφωνα με το νόμο αυτό καθιερώθηκε ειδικός και συγκεκριμένος τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων. Ειδικότερα, καθιερώθηκε ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωριζόταν φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Η πρόβλεψη αυτή υπολογιζόταν σε ποσοστό 0,5% επί των χονδρικών πωλήσεων αφού αφαιρεθούν οι επιστροφές και οι εκπτώσεις και 1% επί των λιανικών πωλήσεων αφού αφαιρεθούν και πάλι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Με βάση τα προαναφερθέντα η εγγραφή που έπρεπε να γινόταν στα βιβλία μιας επιχείρησης είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
83. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες	XXX	
44. Προβλέψεις		
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες		XXX

Να σημειωθεί ότι το ποσό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση δεν μπορούσε να υπερβαίνει το 35% του συνολικού χρεωστικού του λογαριασμού «ΠΕΛΑΤΕΣ», όπως αυτός εμφανιζόταν στην απογραφή τέλους χρήσης. Επειδή ακριβώς υπήρχε αυτό το όριο, τότε σε περίπτωση που κάποια στιγμή

οι συσσωρευμένες προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων θα το υπερέβαινε, η διενέργεια της πρόβλεψης ήταν προαιρετική.

Με τις σημερινές διατάξεις από την 01/01/2003 και μετά καταργείται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών πελατών και ορίζεται ότι θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν καταλογιστεί. Με διευκρινιστικές εγκυκλίους του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλο θέμα για την έκπτωση των δαπανών αυτών.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και των ομολογιακών δανείων και των επισφαλών πελατών. Οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις είναι λογαριασμοί των εξόδων, οπότε και καθορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μιας οικονομικής μονάδας. Αυτό, λοιπόν, είναι σημαντικό κριτήριο για να κρίνει κάποιος τη σπουδαιότητα των θεμάτων που αναπτύχθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια. Πολλοί είναι αυτοί που δεν δίνουν ιδιαίτερη σημασία στον καταλογισμό και στο χειρισμό των αποσβέσεων. Το γεγονός όμως και μόνο ότι οι νομοθέτες τακτικά αλλάζουν και βελτιώνουν τις διατάξεις που διέπουν τις αποσβέσεις, καταστούν το θέμα αυτό ιδιαίτερης προσοχής. Το πιο σημαντικό, όμως, που δεν πρέπει άλλωστε να το ξεχνάμε κατά την εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος, είναι ότι οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν αυτές αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά το έτος που καταλογίζονται. Διαφορετικά, αυτές «χάνονται».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, «Γενική Λογιστική σε ευρώ»
2. Νικόλαος Σ. Πομόνης, «Γενική Λογιστική II» έκδοση Β, Αθ. Σταμούλης
3. Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης, 2004, «Γ.Λ.Σ.», εκδ. Πάμισος
4. Αληφαντής Γ., 2002, «Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική», Αθήνα
5. Γκίνογλου Δ. – Ταχυνάκης Π. – Μωυσής Σ., «Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική».
6. Γρηγοράκος Θ., 2001, «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.», εκδ. Σάκκουλα.
7. Καρδακάρης Ν. Κ., «Γενική Λογιστική I & II, Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.», Β έκδοση.
8. Σακκέλης Εμμ., 2003, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Αθήνα, εκδ. Βρύκουσ.
9. Σταυρόπουλος, Βαζακίδης, Τσόπογλου, 2004, «Χρηματοοικονομική Λογιστική, Λογιστικό Σχέδιο», Θεσσαλονίκη.