

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ  
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ**

**ΜΕΝΕΓΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**

**ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΑΚΗΣ ΓΙΩΡΓΟΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2007**

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην εργασία που ακολουθεί θα παρακολουθήσετε θέματα σχετικά με τον ορισμό και την έννοια των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τους λόγους ύπαρξης των αποσβέσεων, τους σκοπούς για τους οποίους γίνονται οι αποσβέσεις, τους προσδιοριστικούς παράγοντες των αποσβέσεων, για τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση, γενικά για τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων στη χώρα μας (για τακτικές και πρόσθετες), για την απόσβεση των απαιτήσεων της επιχείρησης έναντι τρίτων, για την απόσβεση ομολογιακού δανείου, μετοχικού κεφαλαίου, για την απόσβεση των ασώματων ακινητοποιήσεων, για την απόσβεση των πάγιων στοιχείων που υπόκεινται σε εξάντληση, για τις αποσβέσεις σε περιόδους πληθωρισμού, για τους τρόπους λογιστικής των αποσβέσεων (άμεσος και έμμεσος τρόπος) για τους μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων, για τις αποσβέσεις σε κλασματικές περιόδους, για τον καθορισμό των κατώτερων και των ανώτερων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων, για την έννοια των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για το αρχικό κόστος κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για το κόστος κτήσεως δι αγοράς για την κριτική του κόστους κτήσεως όπως οριοθετείται από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ., για τις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων, καθώς και για την λογιστική αντιμετώπιση αυτών, για τις προβλέψεις, για απαξιώσεις και υποτιμήσεις των πάγιων περιουσιακών συντελεστών κατά το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ. για την τήρηση του βιβλίου – μητρώου πάγιων στοιχείων, για τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης ή πρώτης εγκατάστασης, για την απόσυρση των παγίων, για την αναπροσαρμογή των παγίων, για την έννοια του μετοχικού κεφαλαίου, την συγκρότηση του, για τους τρόπους αύξησης και μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου και για την έννοια του ομολογιακού δανείου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### 1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Ο όρος λογιστική απόσβεση σημαίνει τη μείωση ή ελάττωσή ή ακόμα και εξαφάνιση κάποιου δεκτικού αποσβέσεως λογιστικού στοιχείου. Συνεπώς απόσβεση δέχονται στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού. Εκτός όμως από τη λογιστική υπάρχει και η οικονομική απόσβεση κατά την οποία γίνεται τμηματική ή ολική εξόφληση κάποιου χρέους.

Η Απόσβεση επέρχεται από:

α) τη χρήση ή την λειτουργική φθορά: Παράδειγμα ένα μηχάνημα το οποίο όσο περισσότερο λειτουργεί τόσο περισσότερο μειώνεται η αξία του μέχρι να μηδενιστεί ή να έχει αξία ως παλιομέταλλο.

β) την πάροδο του χρόνου ή χρονική φθορά. Όλα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής όπως έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, προνόμια, αυτοκίνητα

γ) την οικονομική απαξίωση η οποία οφείλεται στις συνεχείς επιστημονικές και τεχνολογικές εξελίξεις που εμφανίζουν στην αγορά πιο βελτιωμένους ή και νέους τύπους αγαθών πιο παραγωγικών και οικονομικών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μια χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

### 1.2 ΛΟΓΟΙ ΥΠΑΡΞΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι λόγοι που προκαλούν μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων είναι πολλοί.

α) Η φθορά που προέρχεται από τη λειτουργική χρήση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται από την ένταση της λειτουργίας και από τη συντήρηση του συγκεκριμένου στοιχείου.

β) Η φθορά που προκύπτει από την απλή πάροδο του χρόνου (χρονική φθορά). Η φθορά αυτή ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο.

γ) Η απαξίωση που προκύπτει λόγω της προόδου της τεχνικής.

δ) Η απαξίωση που προκύπτει από τις μετακινήσεις των αναγκών της οικονομικής αγοράς (αλλαγή μόδας).

ε) Η απαξίωση που προκύπτει από το χρονικό περιορισμό χρήσης λόγω νομικής δέσμευσης. Η περίπτωση αυτή αφορά τα αύλα πάγια στοιχεία π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κλπ.

### **1.3 ΣΚΟΠΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Οι σκοποί των αποσβέσεων είναι:

α) Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής καθορισμός του αποτελέσματος.

β) Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής προσδιορισμός του κόστους εμπορευμάτων

γ) Η κατά το δυνατόν ακριβής και ορθή απεικόνιση της περιουσίας των επιχειρήσεων και

δ) Ο βασικότερος σκοπός για τον οποίο διενεργούνται οι αποσβέσεις είναι η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται για να μπορεί η επιχείρηση να διατηρεί ανέπαφη την παραγωγική της δυναμικότητα. Άρα η γενική δικαιολογητική βάση των αποσβέσεων είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δύναμης που επενδύθηκε σε πάγια στοιχεία. Το αν τώρα η επιχείρηση θα αγοράσει το ίδιο με το αποσβεσθέν πάγιο στοιχείο είναι θέμα αποφάσεως της διοίκησης της επιχείρησης που θα κριθεί από τη σκοπιμότητα της αγοράς του νέου στοιχείου κατά το χρόνο της αγοράς.

### **1.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Όπως αναφέρθηκε απόσβεση είναι ο επιμερισμός του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στο χρόνο της υπολογιζόμενης ωφέλιμης ζωής του. Έτσι οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της απόσβεσης είναι:

- Το κόστος κτήσης του στοιχείου
- Η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του στοιχείου
- Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του

Αποσβεστέα αξία είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του πάγιου στοιχείου. Κατά το νόμο 2190/1920 άρθρο 45 αποσβεστέα αξία είναι η αξία κτήσεως (ή το κόστος ιδιοκατασκευής) των πάγιων στοιχείων αυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι συχνά ασήμαντη και είναι δυνατόν να υπολογίζεται κατά τον καθορισμό της αποσβέσιμης αξίας. Αν η υπολειμματική αξία πιθανολογείται ότι είναι σημαντική εκτιμάται κατά το χρόνο κτήσεως, του στοιχείου ή κατά το χρόνο οποιασδήποτε αναπροσαρμογής της αξίας του με βάση την αξία ρευστοποίησης, κατά το χρόνο αυτόν, παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η ωφέλιμη ζωή εξαντλήθηκε και η λειτουργία τους πραγματοποιήθηκε κάτω από συνθήκες παρόμοιες μ' αυτές κάτω από τις οποίες πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το νέο περιουσιακό στοιχείο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ωφέλιμη ζωή είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο. Έτσι λοιπόν η ωφέλιμη ζωή του αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί σε μια από τις παρακάτω βάσεις:

- α) Σε χρονικές περιόδους (έτη, μήνες)
- β) σε λειτουργικές περιόδους ή ώρες εργασίας και
- γ) σε μονάδες παραγόμενων προϊόντων.

### **1.5 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΠΟΣΒΕΣΗ**

Σύμφωνα με το νόμο 2190-1920 υπόκεινται σε απόσβεση τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ενσώματα και ασώματα καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή αύλο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος. Αποσβέσιμα θεωρούνται επίσης και τα έξοδα εγκαταστάσεως.

Κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 4: αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία: α) αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μια λογιστικών περιόδων, β) έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και γ) κατέχονται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.

Στη Λογιστική στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση είναι:

- α) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης
- β) Οι απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση από τρίτους και οι οποίες δεν παρέχουν απόλυτη ασφάλεια είσπραξης, και αυτές που είναι επισφαλείς και οι ανεπίδεκτοι είσπραξως απαιτήσεις.

γ) Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.

δ) Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου των ανώνυμων εταιρειών εκείνων που το κεφάλαιο τους, έπειτα από συμβατική συμφωνία ή καταστατικό όρο θα παρέλθει στο κράτος, στο δήμο ή την κοινότητα που είναι εγκαταστημένες, μετά από πάροδο συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος.

## **1.6 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

### **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ**

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

Στη συνέχεια ο λογαριασμός 83.10 που το ποσό του θεωρείται ζημία για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για να τα μειώσει. Η ζημία όμως αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση και για το λόγο αυτό το ποσό του λογαριασμού 83.10 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους, που θα φορολογηθεί.

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.

Οι φυτείες θα πρέπει να κανονικά να αποσβένονται και ως κατάλληλος χρόνος έναρξης του υπολογισμού της απόσβεσης πρέπει να θεωρείται εκείνος μέσα στον οποίο αρχίζουν τα δέντρα να αποδίδουν εσοδεία.

### **1.6.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων κτιρίων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης. Για το λόγο αυτό οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη σχετική νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής

αποσβέσεως. Δεν επιτρέπεται ο λογαριασμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους ή μικρότερους από αυτούς που ορίζει η κείμενη νομοθεσία. Η διενέργεια της απόσβεσης για κάθε κτίριο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του κτιρίου (μείον 0,01 ευρώ). Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από το μήνα και το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται και όχι από την ημέρα που αγοράζεται.

### **1.6.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

Όταν ένας εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητας του, σε μια Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρεία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό, γιατί θεωρείται ότι ιδιοχρησιμοποιείται από τον ίδιο τον εταίρο. Το δικαίωμα όμως της απόσβεσης του ακινήτου αυτού το διατηρεί ο εταίρος που εισφέρει τη χρήση του και που έχει την κυριότητά του. Η εταιρεία, τη χρήση ακινήτου κυριότητας εταίρου, την εμφανίζει στα βιβλία της με λογαριασμούς τάξεως. Π.χ. με την αντικειμενική αξία του ακινήτου αυτού στα βιβλία της εταιρίας χρεώνεται ο λογαριασμός 04.00.00.000 «Χρήση ακινήτου ιδιοκτησίας εταίρου» και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 08.00.00.00 «Χρήση ακινήτου ιδιοκτησίας εταίρου».

Σε περίπτωση όμως που εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία κατά χρήση σε εταιρία, που τα κέρδη της υπολογίζονται τεκμαρτά, δεν επιτρέπεται στους εταίρους να υπολογίζουν αποσβέσεις για τα στοιχεία αυτά και να τις εκπίπτουν από το εισόδημα τους. Αυτό γίνεται γιατί οι αποσβέσεις έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους.

### **1.6.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ – ΤΕΧΝ/ΚΩΝ ΕΛΚ/ΣΕΩΝ – ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ**

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από το μήνα που το μηχάνημα αρχίζει να λειτουργεί. Για τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπόν μηχανολογική ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 01/01/1998 και μετά οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεων (π.χ. βιομηχανική και εμπορική κλπ.) 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 που το μηχάνημα δεν λειτουργεί, λόγω επισκευής ή αργίας υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις. Για τα πάγια στοιχεία που η επιχείρηση παραχωρεί για να τα χρησιμοποιήσουν τρίτοι και με τα οποία συνδέεται με ειδική συμβατική σχέση οι αποσβέσεις γίνονται κανονικά από την επιχείρηση που τα παραχωρεί.

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

Όταν η επιχείρηση αγοράσει μηχανήματα με πίστωση και πάνω σ' αυτά ο πωλητής να διατηρεί την κυριότητα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος.

Στην περίπτωση αυτή τα μηχανήματα ανήκουν στην επιχείρηση που τα αγοράζει αλλά δεν έχει δικαίωμα να τα μεταπωλήσει προτού εξοφλήσει το τίμημα αγοράς τους.

Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση που αγοράζει μηχανήματα με τον όρο της αποπληρωμής του τιμήματος, υπολογίζει κανονικά αποσβέσεις πάνω στα μηχανήματα, αυτά από το μήνα που αρχίζει να τα χρησιμοποιεί.

Σε περίπτωση όμως που η επιχείρηση η οποία αγόρασε με πίστωση τα μηχανήματα, δεν μπόρεσε να τα εξοφλήσει, τότε οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν ακυρώνονται και το ποσό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης εκείνης, κατά τη διάρκεια της οποίας πληρούται η αίρεση της αποπληρωμής του τιμήματος και φορολογούνται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη. Σ' αυτήν την περίπτωση φυσικά το ποσό που κατέβαλε η αγοράστρια επιχείρηση ως αποζημίωση για τη χρήση και τη φθορά των μηχανημάτων τα οποία επιστράφηκαν, το μεταφέρει κανονικά στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης, που στα κέρδη της έχουν προστεθεί και οι ακυρούμενες αποσβέσεις. Με τον τρόπο αυτό μειώνονται τα κέρδη της χρήσης αυτής και το υπόλοιπο από τα κέρδη αυτά θα φορολογηθεί κανονικά ως κέρδος χρήσης.

#### **1.6.6 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ**

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται κατά τον ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Πρέπει 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.



### 1.6.7 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός αποσβένονται κάθε χρόνο κανονικά με τα νόμιμα ποσοστά. Τα νόμιμα αυτά ποσοστά που ονομάζονται ποσοστά αποσβέσεων είναι υποχρεωτικά. Αν δηλαδή η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μικρότερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος, τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις που δεν υπολογίσει στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων. Αν όμως η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσεως μεγαλύτερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος τότε το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δεν χάνει όμως το δικαίωμα η επιχείρηση να υπολογίσει και να συμπεριλάβει τη διαφορά αυτή των αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις (όχι όμως σωρευτικά). Ιδιορρυθμία υπάρχει στα ζώα, που παραμένουν στην επιχείρηση πάνω από μια χρήση και συμβάλλουν στην παραγωγή 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 να εφαρμόζονται ο ανώτερος και ο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης.

Η αξία αγοράς των Η/Υ υπόκειται σε ετήσια απόσβεση 24% ή 30% ετησίως, και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης 34% ή 40%. Τα προγράμματα των Η/Υ αποσβένονται με συντελεστή 24% - 30% ετησίως. Η απόσβεση όμως την Η/Υ και των προγραμμάτων μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθεται σε λειτουργία .

Η αξία από ποτήρια, πιάτα, πετσέτες κι άλλα παρόμοια των ξενοδοχείων, σανατορίων, εστιατορίων, κλινικών, υπόκεινται σε απόσβεση 30% και οι κουρτίνες, τα ανθοδοχεία, και οι τσιγαροθήκες με συντελεστή 30%. Όταν τα είδη αυτά αγοράζονται από τις λοιπές επιχειρήσεις και χρησιμοποιούνται, ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20%.

Τα είδη εξοπλισμού γραφείων (π.χ. αριθμομηχανές, φωτοτυπικά μηχανήματα κτλ) αποσβένονται με ετήσιο ποσό το 15% ή 20%. Αν τα είδη εξοπλισμού χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης τότε το ετήσιο ποσοστό είναι 29% ή 35%.

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.

Οι φωτεινές επιγραφές και τα παρόμοια άγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με άγιο συντελεστή.

### **1.6.8 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΎΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

Αύλα πάγια στοιχεία είναι εκείνα τα ασώματα αγαθά που είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την επιχείρηση. Τα αύλα 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 σχέσεις που είναι π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της επιχείρησης κλπ. Τα στοιχεία της κατηγορίας αυτής συνθέτουν την υπεραξία της επιχείρησης και της δίνουν συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στην στοιχείων. Τα αύλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στο λογαριασμό 16 με την αξία κτήσης τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση απεικονίζονται στο λογαριασμό 16 μόνο με τα έξοδα πραγματοποίησης τους και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Στο λογαριασμό 16 καταχωρούνται και τα ειδικά έξοδα απόκτησης των ναύλων πάγιων στοιχείων όπως είναι π.χ. οι δικηγορικές αμοιβές, τα συμβολαιογραφικά έξοδα κλπ .

Στο λογαριασμό 16 «ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΎΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ» παρακολουθούνται οι ακόλουθες δύο κατηγορίες στοιχείων:

- Τα ασώματα (αύλα) περιουσιακά στοιχεία (υπολογαριασμοί 1600-1609 και 1698)

- Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (υπόλοιποι λογαριασμοί 1610-1619)

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται:

- Για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας

- Για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και

- Για την επέκταση και αναδιοργάνωση της

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγαλύτερη χρονική περίοδο – οπωσδήποτε μεγαλύτερη του έτους, και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

### **1.6.9 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

Γενικά η απόσβεση των αϋλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν. 2190/1920 επιβάλλουν τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως των αϋλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Το σχετικό ημερολογιακό άρθρο είναι της ακόλουθης μορφής:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης

66.05.00 Αποσβέσεις Υπεραξίας επιχείρησης

66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας κτλ

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις

16.99 Αποσβεσμένη Υπεραξία επιχείρησης

16.99 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας κλπ.

*Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης*

### **1.7 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΘΙΕΡΩΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει τις ακόλουθες γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων

α) Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο .για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.

β) Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβεσίμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο καλύπτουν τη φυσική φθορά καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

γ) Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης δεν επιτρέπεται ο λογισμός των αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

δ) Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους, συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργούμενων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνεται ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μια μονάδα), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

ε) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

στ) Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέραν από έξι μήνες υπολογίζονται για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσό μειώσεως καθορίζεται κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

ζ) 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 άγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των προβλεπόμενων από το Σχέδιο αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

η) Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση οι τακτικές που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

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

## **1.8 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΛΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**

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

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως πρέπει να είναι ανάλογες της ετήσιας μειώσεως της αξίας του στοιχείου που αποσβένεται. Η βασική όμως αυτή αρχή αναιρείται από

τον ίδιο το νόμο με την υιοθέτηση των φορολογικών αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων)

Οι αποσβέσεις πρέπει να γίνονται κατά τρόπο συστηματικό και ομοιόμορφο καθόλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Αντίκειται λοιπόν στο νόμο η μη διενέργεια από την εταιρεία αποσβέσεων σε μια χρήση με τον ισχυρισμό ότι στις προηγούμενες χρήσεις είχε διενεργήσει αποσβέσεις μεγαλύτερες από την ετήσια μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων ή μη διενέργεια αποσβέσεων σε μια χρήση με την προοπτική της διενέργειας αυξημένων αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις .

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

### **1.9 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων με βάση την κείμενη φορολογική νομοθεσία διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες.

Οι τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές που αναπτύσσονται στα επόμενα επί της αποσβεστέας αξίας με βάση τη μέθοδο του σταθερού ποσού και με συντελεστές που καθορίζονται από το νόμο.

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις διάφορα νομοθετήματα παρέχουν τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχειρήσεις να υπολογίζουν και πρόσθετες αποσβέσεις. Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι ουσιαστικά αποσβέσεις, αλλά αποτελούν φορολογικό αναπτυξιακό κίνητρο.

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

### **1.10 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

α) Ο Υποχρεωτικός χαρακτήρας των τακτικών αποσβέσεων. Μέχρι το 1971 η διενέργεια αποσβέσεων στα πάγια στοιχεία ήταν προαιρετική. Με το ν.δ. 1077/1971 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατέστη υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Αν η επιχείρηση παρέλειπε να διενεργήσει τακτικές αποσβέσεις σε κάποια χρήση ή διενεργούσε αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο του νόμιμου, έχανε το δικαίωμα της από φορολογικής πλευράς να εκπέσει το ποσό

των αποσβέσεων από τα έσοδα των επόμενων χρήσεων. Με την πρόσφατη διάταξη του άρθρου 10 του 2065/1992 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατέστη προαιρετική για τους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1992

β) Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων (αποσβεστέα αξία)

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αξίας κτήσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (σε ΕΥΡΩ) ή της νόμιμα αναπροσαρμοσμένης αξίας αυτών. Δηλαδή η βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων είναι η αξία κτήσεως του στοιχείου δηλαδή η τιμή αγοράς του προσαυξημένη με τις ειδικές δαπάνες που έγιναν, μέχρι το χρόνο ενάρξεως της χρησιμοποίησής του ή αξία στην οποία αναπροσαρμόστηκε με βάση τις ειδικές διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

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

Πάγια στοιχειά των οποίων η αξία κτήσεως είναι μέχρι 1200 ΕΥΡΩ είναι δυνατόν να αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

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

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

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

Για την παρακολούθηση των αποσβέσεων κάθε πάγιου στοιχείου είναι απαραίτητη η τήρηση ειδικού βιβλίου καλούμενου ως βιβλίου «Μητρώου πάγιων στοιχείων».

Στο βιβλίο αυτό παρακολουθείται η αποσβεστέα αξία, οι διενεργούμενες κατ' έτος αποσβέσεις και η αποσβεστική αξία κάθε στοιχείου.

δ) Χρόνος ενάρξεως και λήξεως διενέργειας αποσβέσεων.

Η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται από το μήνα μέσα στον οποίο τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο και όχι από το μήνα της αγοράς του ή της καταχωρήσεως του στα βιβλία της επιχειρήσεως. Δηλαδή αν ένα μηχάνημα άρχει να λειτουργεί στις 20 Μαΐου μιας χρήσεως θα εκπεστεί απόσβεση

ίση με τα 8/12 της ετήσιας απόσβεσης και αυτό γιατί όπως προβλέπει το διάταγμα τα ποσοστά αποσβέσεων αναφέρονται σε ετήσια περίοδο. Αν η διαχείριση είναι μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου π.χ. 20 μηνών, το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως θα αυξηθεί ανάλογα, δηλαδή θα πολλαπλασιαστεί με κλάσμα που έχει αριθμητή του αριθμού των μηνών, μέχρι τέλους της χρήσεως και παρονομαστή τον αριθμό 12.

Η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών μηχανημάτων δεν υποβάλλεται σε τμηματική απόσβεση, αλλά ολόκληρη η αξία αυτών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία χρησιμοποιήθηκαν. Έτσι αν τα ανταλλακτικά αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν τον τελευταίο μήνα της χρήσεως, ολόκληρη η αξία τους είναι εκπεστέα από τα έξοδα της χρήσεως αυτής.

ε) Προϋποθέσεις για την αναγνώριση των αποσβέσεων.

Για να αναγνωριστεί η απόσβεση ως εκπεστέα, από τα έσοδα έξοδα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση, β) το περιουσιακό στοιχείο να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται, γ) οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί με βάση τα νόμιμα ποσοστά των αποσβέσεων, και δ) το ποσοστό της αποσβέσεως να έχει καταχωρηθεί τα βιβλία της επιχείρησης, ε) το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

εα) Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου δεν αποσβένεται πρέπει να ανήκει στην επιχείρηση. Δεν αναγνωρίζεται λοιπόν απόσβεση στοιχείων ξένης κυριότητας.

Δεν αναγνωρίζεται επίσης απόσβεση των κτισμάτων που έχει κατασκευάσει η επιχείρηση με δαπάνες της σε οικοπέδο κυριότητας τρίτου προσώπου, γιατί – κυριότητα των κτισμάτων ανήκει στον κύριο του οικοπέδου. Για τα κτίσματα αυτά αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των κτισμάτων δια του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση θα εισπράξει κάποιο αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους, το αντάλλαγμα αυτό αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται δια του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων. Εξαιρέση από τον παραπάνω κανόνα αποτελεί η περίπτωση των παγίων στοιχείων που αγοράζει η επιχείρηση με πίστωση και ο πωλητής παρακρατεί την κυριότητα μέχρι να αποπληρωθεί το αντίτιμο της αγοράς.

εβ) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται.

Για να υποβληθεί σε απόσβεση ένα πάγιο στοιχείο πρέπει να χρησιμοποιείται στην επιχείρηση για τον σκοπό για τον οποίο το στοιχείο προορίζεται, ήτοι το μηχανήμα να λειτουργεί, το ακίνητο να χρησιμοποιείται κλπ. Περιουσιακά στοιχεία

που δεν χρησιμοποιήθηκαν ή δεν λειτούργησαν δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Σε περίπτωση που το σε αδράνεια περιουσιακό στοιχείο λόγω της παρόδου, για τη μείωση αυτή μπορεί η επιχείρηση να σχηματίσει πρόβλεψη, η οποία όμως δεν αναγνωρίζεται πλέον ως εκπεστέα από τα φορολογητέα έσοδα δαπάνη.

εγ) Οι αποσβέσεις πρέπει αν έχουν υπολογιστεί με βάση τα νόμιμα ποσοστά.

Οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με ποσοστά ίσα ή μικρότερα των νομίμων, όχι όμως και μεγαλύτερα αυτών. Αν η επιχείρηση σε μια χρήση διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένα ποσοστά ή δεν διενεργήσει καθόλου αποσβέσεις σε όλα ή σε ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, δεν χάνει το δικαίωμα να εκπέσει στις επόμενες χρήσεις το ποσό της αποσβέσεως που αναλογεί στη χρήση που δεν διενήργησε αποσβέσεις.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με ποσοστά μεγαλύτερα των νομίμων, είτε γιατί θεωρεί ότι τα ποσοστά αυτά είναι ανεπαρκή, είτε γιατί θέλει να περιορίσει τα διανεμόμενα κέρδη της χρήσεως, δεν δικαιούνται να εκπέσει από τα φορολογητέα έσοδα τα ποσά των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν πέρα από τα νόμιμα όρια. Τα ποσά αυτά θεωρούνται από φορολογική άποψη αποθεματικά και προστίθενται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως, υποβαλλόμενα σε φορολογία.

εδ) Το ποσό της αποσβέσεως να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Το ποσό της απόσβεσης πρέπει να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα οποία πρέπει να τηρούνται βάσει των κανόνων της διπλογραφικής μεθόδου. Η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων γίνεται συνήθως στο τέλος της χρήσεως κατά το κλείσιμο του ισολογισμού. Η καταχώρηση των αποσβέσεων στα βιβλία γίνεται με τον έμμεσο τρόπο.

### **1.11 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

α) Γενικά περί πρόσθετων αποσβέσεων

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

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

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



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

β) Πρόσθετες αποσβέσεις ν. 1262/1982

Σύμφωνα με τη διάταξη της §1 του άρθρου 15 του ν. 1262/1982 όλες οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην §1 του άρθρου 2 του νόμου αυτού μπορούν να ενεργούν εκτός από τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις.

Η πρόσθετη απόσβεση ενεργείται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτούν οι υπαγόμενες στο νόμο επιχειρήσεις από 16/06/1982 μέχρι και 30/06/1990 και υπολογίζεται σε ποσοστό του συντελεστή των τακτικών αποσβέσεων, ανάλογα με την περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας.

Τα ποσοστά αυτά είναι:

<b>ΠΕΡΙΟΧΗ</b>	<b>A ΒΑΡΔΙΑ</b>	<b>B ΒΑΡΔΙΑ</b>	<b>Γ ΒΑΡΔΙΑ</b>
<b>A</b>	<b>-</b>	<b>20%</b>	<b>40%</b>
<b>B</b>	<b>20%</b>	<b>40%</b>	<b>80%</b>
<b>Γ</b>	<b>35%</b>	<b>70%</b>	<b>120%</b>
<b>Δ</b>	<b>50%</b>	<b>100%</b>	<b>150%</b>

Οι μεταλλευτικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους, ενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της περιοχής Γ, αν όμως είναι εγκατεστημένες στην περιοχή Δ ενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της περιοχής αυτής. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύσεως ιαματικών πηγών και τα κατασκηνωτικά κέντρα ενεργούν τις πρόσθετες αποσβέσεις της πρώτης βάρδιας ανάλογα βέβαια με την περιοχή που είναι εγκατεστημένες.

Αν η επιχείρηση απασχολεί εργάτες σε δεύτερη βάρδια για να ενεργήσει αυξημένη πρόσθετη απόσβεση, απαιτείται όπως ο αριθμός των εργατών της βάρδιας αυτής να αναλογεί σε μέσο ετήσιο ποσοστό ίσο τουλάχιστον με το 50% του αριθμού των εργατών που εργάζονται στην πρώτη βάρδια. Το μέσο ετήσιο ποσοστό υπολογίζεται αν προσθέσουμε τους αριθμούς των εργατών που εργάζονται σε κάθε χρονική μονάδα (μήνες, εβδομάδα κλπ) κατά τη διάρκεια του έτους και διαιρέσουμε το άθροισμα με το πλήθος των χρονικών μονάδων του έτους (12 μήνες, 52 εβδομάδες κλπ.). αν η επιχείρηση απασχολεί εργάτες και σε Τρίτη βάρδια απαιτείται, όπως ο

αριθμός των εργατών της δεύτερης και της τρίτης βάρδιας συνολικά και αναλογεί σε μέση ετήσιο ποσοστό ίσο με το 80% του αριθμού των εργατών που εργάζονται στην πρώτη βάρδια.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση έλαβε δωρεάν επιχορήγηση – το ποσό αυτής αφαιρείται από την αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου και επί του υπόλοιπου υπολογίζονται τακτικές και οι πρόσθετες αποσβέσεις.

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

Η εγκατεστημένη στην περιοχή Δ' υφαντουργική επιχείρηση έχει κατά την 31/12/2001 τα εξής πάγια στοιχεία: Κτίρια 6.000.000 Ευρώ, μηχανήματα και εγκαταστάσεις 10.000.000 Ευρώ και μεταφορικά μέσα 4.000.000 Ευρώ για τα οποία έλαβε συνολική επιχορήγηση 6.000.000 Ευρώ. Η επιχείρηση εργάζεται σε μια βάρδια.

ι) Προσδιορίζεται το ποσοστό επιχορηγήσεως που αναλογεί σε κάθε περιουσιακό στοιχείο:

$$\text{Επιχορήγηση κτιρίων } 6.000.000 \times \frac{6.000.000}{2.000.000} = 1.800.000 \text{ Ευρώ}$$

$$\text{Μηχανημάτων } 6.000.000 \times \frac{10.000.000}{2.000.000} = 3.000.000 \text{ Ευρώ}$$

$$\text{Μεταφορικών μέσων } 6.000.000 \times \frac{4.000.000}{2.000.000} = 1.200.000 \text{ Ευρώ}$$

Σύνολο 6.000.000 Ευρώ

Υπολογίζονται οι αποσβέσεις επί του κόστους κτήσεως

Στοιχείο	Κόστος κτήσεως		Αποσβέσεις		Σύνολο
			Τακτικές	Πρόσθετες	
Κτίρια	6.000.000	8%	480.000 4%	240.000	720.000
Μηχανήματα και εγκ/στάσεις	4.000.000	12%	1.200.000 6%	600.000	1.800.000
20%	10.000.000				
Μεταφορικά μέσα		20%	800.000 10%	400.000	1.200.000
			2.480.000	1.240.000	3.720.000

Υπολογίζονται αποσβέσεις επί της επιχορηγήσεως:

Στοιχείο	Κόστος κτήσεως		Αποσβέσεις		Σύνολο
			Τακτικές	Πρόσθετες	
Κτίρια	1.800.000	8%	144.000 4%	72.000	216.000
Μηχανήματα και εγκ/στάσεις	4.000.000	12%	360.000 6%	180.000	540.000
20%	12.000.000				
Μεταφορικά μέσα		20%	240.000 10%	120.000	360.000
			744.000	372.000	1.116.000

### Σημείωση

Οι πρόσθετες αποσβέσεις καταργήθηκαν με το νομικό διάταγμα του 1998.

### 1.12 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

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

Η έννοια και οι σκοπός της παραπάνω διατάξεως αποδυναμώνεται, αφού πια η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική. Άρα κοστολογούνται οι τακτικές αποσβέσεις υπό την προϋπόθεση ότι διενεργήθηκαν και στην έκταση που αυτές διενεργήθηκαν.

### **1.13 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως των πάγιων (ενσώματων και ασώματων) στοιχείων καθώς, και των εξόδων εγκαταστάσεως. Οι αποσβέσεις παρακολουθούνται στον τελευταίο δευτεροβάθμιο (με κωδικό 99) κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού αποσβέσιμου στοιχείου ως αντίθετοι λογαριασμοί των λοιπών υπολογαρισμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού. Οι αντίθετοι αυτοί λογαριασμοί αναλύονται σε τριτοβάθμιους, οι οποίοι αντιστοιχούν στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποσβέσιμα πάγια στοιχεία. Έτσι οι αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12 «μηχανήματα – τεχνικές – εγκαταστάσεις λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός» παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.99 «αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός», ο οποίος αναλύεται περαιτέρω σε τριτοβάθμιους που αντιστοιχούν στους λοιπούς δευτεροβάθμιους του 12 ως εξής:

<b>Λογαριασμοί πάγιων στοιχείων</b>	<b>Λογαριασμοί από/μων πάγιων</b>
<b>1200 Μηχανήματα</b>	<b>129900 Αποσβεσμένα μηχ/τα</b>
<b>1201 Τεχνικές εγκαταστάσεις</b>	<b>129901 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκ/σεις</b>
<b>1202 Φορητά μηχανήματα χειρός</b>	<b>129902 Αποσβεσμένα φορητά μηχ/τα</b>
<b>κλπ</b>	<b>χειρός κλπ</b>

Η δαπάνη των τακτικών αποσβέσεων θεωρείται οργανικό έξοδο μια καταχωρείται στο λογαριασμό 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις θεωρούνται ανόργανο έξοδο και καταχωρούνται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 85 «αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».

Έτσι οι ημερολογιακές εγγραφές θα έχουν την εξής μορφή:

66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

66 00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων κλπ.

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων κλπ

(εις) 10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις κλπ.

## Λογιστική εγγραφή αποσβέσεως

---

Για να αποσαφηνίσουμε το κύκλωμα των λογιστικών εγγραφών που υιοθετεί το Ε.Γ.Λ.Σ. και ακολουθεί πράξη για την απεικόνιση των αποσβέσεων πάγιων στοιχείων έστω το ακόλουθο π.χ.

Βιομηχανική επιχείρηση που εδρεύει στη Δράμα (π0εριοχή Δ) και λειτουργεί με δύο βάρδιες, αγόρασε την 31/12/2000 ένα φορτηγό αξίας κτήσεως 5.000.000 Ευρώ. Η επιχείρηση υπολογίζει τις υποχρεωτικές τακτικές αποσβέσεις και επειδή πραγματοποιεί κέρδη υπολογίζει και τις πρόσθετες αποσβέσεις με τον ανώτατο συντελεστή που δικαιούται. Έτσι:

	Τακτικές	Πρόσθετες	
Το έτος 1991 (5.000.000x20%)	1.000.000	1.000.000	} Προσαύξηση 100%
Το έτος 1992	1.000.000	1.000.000	
Το έτος 1993	<u>1.000.000</u>		
	<b>3.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	

Το αυτοκίνητο αποσβέστηκε ήδη στα τρία χρόνια λειτουργίας του, ενώ εξακολουθεί να λειτουργεί επί δύο ακόμα χρόνια.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει να γίνουν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

Στις χρήσεις 2001 και 2002

---

66 Απ/σεις παγίων ενσ/νες στο λειτουργικό κόστος 1.000.000

660302 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

1.000.000

85.03.02 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων)

(εις) 1399 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς

139902 Αποσβεσμένα φορτηγά αυτοκίνητα

2.000.000

*Αποσβέσεις παγίων*

<b>80.00 Λογ/σμός Γενικής Εκμ/σης (Αποσβέσεις πάγιων εν/νες στο λειτουργικό κόστος)</b>	<b>1.000.000</b>
<b>66 Απ/σεις παγίων στοιχείων εν/νες στο λειτουργικό κόστος</b>	
<b>660302 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων</b>	
<i>Μεταφορά του 660302 στον 8000</i>	<b>1.000.000</b>
<b>86 Αποτελέσματα χρήσεως</b>	<b>1.000.000</b>
<b>8603 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (εις) 85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος</b>	
<b>850302 Αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων</b>	<b>1.000.000</b>
<i>Μεταφορά του 850302 στον 8603</i>	

β) Στη χρήση 2003 θα γίνει η πρώτη εγγραφή μόνο για τις τακτικές αποσβέσεις και θα γίνει και δεύτερη εγγραφή.

Την 31/12/2003 οι σχετικοί λογαριασμοί θα έχουν ως εξής:

Φορτηγό αυτοκίνητο Νο . . . .

<b>31/12/1990 5.000.000</b>	<b>31/12/1991 2.000.000</b>
	<b>31/12/1992 2.000.000</b>
	<b>31/12/1993 <u>1.000.000</u></b>
	<b>5.000.000</b>

Με τη διενέργεια των πρόσθετων αποσβέσεων τα κέρδη των χρήσεων 2003 και 2004, εμφανίζονται μειωμένα καθεμιάς ανά 1.000.000 με αντίστοιχη εμφάνιση αυξημένων κερδών στις χρήσεις 2004 και 2005.

Η αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου και αποσβέσεις εμφανίζονται στους ισολογισμούς της επιχείρησης εσφαλμένα, καθόλη τη διάρκεια της ζωής του στοιχείου ως εξής:

Τέλος χρήσεως	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις		Αναπόσβεστη αξία	
		έγιναν	Έπρεπε να γίνουν	Εμφανίζεται	Έπρεπε να εμφανίζεται
<b>1991</b>	<b>5.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>3.000.000</b>	<b>4.000.000</b>
<b>1992</b>	<b>5.000.000</b>	<b>4.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>3.000.000</b>
<b>1993</b>	<b>5.000.000</b>	<b>5.000.000</b>	<b>3.000.000</b>	-	<b>8.000.000</b>
<b>1994</b>	<b>5.000.000</b>	-	<b>4.000.000</b>	-	<b>1.000.000</b>
<b>1995</b>	<b>5.000.000</b>	-	<b>5.000.000</b>	-	-

Στον ισολογισμό δεν γίνεται διάκριση των συσσωρευμένων αποσβέσεων σε τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, πληροφορία σημαντική για να σχηματίσει ο μελετητής του ισολογισμού κάποια εικόνα, όχι απόλυτα ακριβή των σχετικών αποθεματικών που έχει η εταιρία σχηματίσει.

#### **1.14 Η ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ**

##### **Αδυναμίες των τακτικών αποσβέσεων**

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

α) Η καθιέρωση των ίδιων συντελεστών αποσβέσεως κατά κατηγορία παγίων στοιχείων για όλες τις επιχειρήσεις έχει ως αναγκαία συνέπεια ότι οι συντελεστές αυτοί δεν ανταποκρίνονται προς τις ανάγκες αποσβέσεως της συγκεκριμένης επιχειρήσεως. Το π.δ. 88/1988 ορίζει π.χ. ετήσιο συντελεστή απόσβεσης για τα μηχανήματα παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μετάξι το 15%. Αλλά είναι γεγονός ότι υπάρχει μεγάλη ποικιλία μηχανών παραγωγής νημάτων και ως εκ τούτου, είναι πολύ πιθανόν ο συντελεστής αυτός να μην ανταποκρίνεται στις ανάγκες αποσβέσεως της συγκεκριμένης μηχανής της συγκεκριμένης επιχείρησης.

β) Οι συντελεστές αποσβέσεως, κατά την παλαιά περί αποσβέσεων άποψη, υποτίθεται ότι αντικατοπτρίζουν την επερχόμενη φθορά και στην οικονομική απαξίωση των στοιχείων. Αλλά η λειτουργική φθορά εξαρτάται και από το βαθμό λειτουργίας του στοιχείου που δεν μπορεί να σταθμιστεί με γενικό κανόνα, γιατί ποικίλλει από επιχείρηση σε επιχείρηση, ακόμα δε και από μηχανήμα σε μηχανήμα μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Στο ίδιο εργοστάσιο π.χ. η μία μηχανή εργάζεται 4 ώρες ημερησίως ενώ μια άλλη 8 ώρες. Ακόμα η και η φθορά των στοιχείων εξαρτάται, τα μέγιστα από το βαθμό συντηρήσεως τους, ο οποίος ποικίλλει από επιχείρηση σε επιχείρηση και πιθανόν από μηχανήμα σε μηχανήμα.

γ) Αποσβεστέα αξία είναι ολόκληρη η αξία κτήσεως. Δεν υπολογίζεται υπολειμματική αξία, ακόμα και σε περιπτώσεις που η αξία αυτή είναι σημαντική.

δ) Οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων στην χώρα μας είναι σημαντικά υψηλότεροι σε σχέση με τους συντελεστές που ισχύουν σε άλλες χώρες.

ε) Πλήρης αποδιάρθρωση του συστήματος των αποσβέσεων επήλθε με την πρόσφατη κατάργηση από το φορολογικό νόμο 2065/1992 της υποχρεωτικής διενέργειας των τακτικών αποσβέσεων.

#### **1.15 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το σύστημα αποσβέσεων που προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει τα εξής μειονεκτήματα:

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

2) Το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθετεί και τις πρόσθετες αποσβέσεις, με όλα τα μειονεκτήματα που αυτές οι αποσβέσεις παρουσιάζουν, χωρίς κατά τη γνώμη μας να τις αντιμετωπίζει με τον ενδεδειγμένο λογιστικό τρόπο.

3) Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του πάγιου στοιχείου. Η ωφέλιμη δε ζωή του στοιχείου είναι δυνατόν, και κατά τους ορισμούς του Ε.Γ.Λ.Σ., να προσδιοριστεί και με βάση την ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται ότι θα έχει η επιχείρηση από το στοιχείο αυτό. Πως όμως είναι δυνατόν να υπολογιστεί η απόσβεση με βάση την παραγόμενη ποσότητα, αφού ως μοναδική μέθοδο αποσβέσεως προβλέπει τη σταθερή μέθοδο, η δε μέθοδος αυτή απεικονίζει τη χρονική φθορά των πάγιων στοιχείων.

#### **1.16 ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Για να αποφευχθούν όλες οι παραπάνω ανατρεπτικές των αποτελεσμάτων και του ισολογισμού συνέπειες που επιφέρουν οι πρόσθετες αποσβέσεις εισηγούμαστε την ακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση αυτών.



Οι πρόσθετες αποσβέσεις διενεργούνται μόνο στις χρήσεις που η επιχείρηση πραγματοποιεί κέρδη, ώστε να αποφύγουν την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των διανεμόμενων κερδών ή για να περιορίσουν τα διανεμόμενα κέρδη.

Η διενέργεια όμως πρόσθετων αποσβέσεων σε χρήσεις που παρουσιάζουν ζημία ή που τα κέρδη είναι ανεπαρκή για να διανείμει τα νόμιμα και καταστατικά μερίσματα στους δικαιούχους δεν αποτελεί σώφρονα διαχειριστική ενέργεια, αφού η ζημία που θα προκύψει από τις πρόσθετες αποσβέσεις μπορεί από φορολογική άποψη να καλυφθεί από τα κέρδη μόνο των πέντε επόμενων χρήσεων, ενώ η διενέργεια των αποσβέσεων δεν έχει τέτοιους χρονικούς περιορισμούς.

Θεωρούμε λοιπόν τις πρόσθετες αποσβέσεις όχι έξοδο αλλά πραγματοποιηθέντα και μη διανεμηθέντα κέρδη. Έτσι για το λόγο αυτό οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν έχουν θέση στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» αλλά στο «λογαριασμό διάθεσης κερδών».

Μετά τον προσδιορισμό των πραγματικών λογιστικών κερδών της χρήσεως και τον υπολογισμό των σωστών κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό, για μερίσματα στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους από το υπόλοιπο των κερδών θα κρατούνται οι πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες θα φέρονται στην πίστωση ενός λογαριασμού καθαρής θέσης της επιχείρησης όπως π.χ. «αφορολόγητες προβλέψεις από πρόσθετες αποσβέσεις». Η επιχείρηση θα εξακολουθεί να υπολογίζει τακτικές αποσβέσεις μέχρι ολοκληρωτικής αποσβέσεως των στοιχείων μόνο από τακτικές αποσβέσεις. Το ποσό των τακτικών αποσβέσεων που από κάποια χρήση και μετά υπολογίζονται επί των ολοκληρωτικά αποσβεσμένων στοιχείων θα λογίζεται κανονικά ως έξοδο της χρήσεως, θα κοστολογείται κλπ ισόποσο σε κονδύλι θα μεταφέρεται από τον παραπάνω λογαριασμό «αφορολόγητες προβλέψεις» από πρόσθετες αποσβέσεις παγίων» στον λογαριασμό «διάθεση κερδών» ως διατιθέμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα για το παράδειγμα που αναφέρουμε πιο πριν θα γίνουν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

Για τις τακτικές αποσβέσεις που υπολογίζονται και στις πέντε χρήσεις θα γίνουν σε καθεμία χρήση οι ακόλουθες εγγραφές:

<b>66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος</b>	<b>1.000.000</b>
<b>1399 (εις) Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Απόσβεση μεταφορικών μέσων</b>	
<b>80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης</b>	<b>1.000.000</b>
<b>66 (εις) Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Μεταφορά απόσβεσης στην Γενική εκμετάλλευση</b>	

2) Στις 31/12/2001 και 31/12/2002 κατά τη διάθεση των κερδών των χρήσεων 2001 και 2002 για τις πρόσθετες αποσβέσεις θα γίνει η εγγραφή:

<b>88 00 Καθαρά κέρδη χρήσης προς διάθεση</b>	<b>1.000.000</b>
<b>(εις) Αφορολόγητες προβλέψεις από πρόσθετες αποσβέσεις παγίων</b>	<b>1.000.000</b>

3) Στις 31/12/2004 και 31/12/2005 οπότε εξακολουθούν να διενεργούνται τακτικές αποσβέσεις παρόλο που το πάγιο στοιχείο λόγω των πρόσθετων αποσβέσεων έχει ήδη ολοκληρωτικά αποσβεστεί θα γίνει η εγγραφή κατά την διανομή των κερδών των χρήσεων 2004 και 2005.

<b>Αφορολόγητες προβλέψεις από πρόσθετες αποσβέσεις παγίων</b>	<b>1.000.000</b>
<b>88 (εις) Αποτελέσματα προς διάθεση (κέρδη προς διάθεση ή ζημίες εις νέο</b>	<b>1.000.000</b>

Με την παραπάνω λογιστική παρακολούθηση των πρόσθετων αποσβέσεων αντιμετωπίζονται κατά το δυνατόν οι σοβαρές αλλοιώσεις που οι αποσβέσεις αυτές επιφέρουν στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Ο προτεινόμενος λογιστικός χειρισμός δεν προσκρούει κατά τη γνώμη μας στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Η νομοθεσία αυτή απαιτεί τη διενέργεια και για τις πρόσθετες αποσβέσεις λογιστικής εγγραφής, η οποία εγγραφή γίνεται. Το φορολογητέο εισόδημα σχεδόν δεν επηρεάζεται.

## **1.17 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΥΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ**

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

Οι τακτικές φορολογικές αποσβέσεις που προβλέπονται σήμερα, λαμβανομένης υπόψη και της προαιρετικής διενέργειας αυτών, παρουσιάζουν σημαντικές αδυναμίες, κρινόμενες με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, με συνέπεια οι ισολογισμοί και οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως να μην εμφανίζουν τα σύμφωνα με τις αρχές αυτές σωστά λογιστικά μεγέθη.

Εκτεταμένη όμως νόθευση των αποτελεσμάτων και των ισοογισμών επιφέρουν κυρίως οι καλούμενες πρόσθετες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που δίνονται ως κίνητρα οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης και οι οποίες βρίσκονται έξω από κάθε έννοια αποσβέσεων. Πέρα απ' αυτό οι αποσβέσεις αυτές αντίκειται ευρέως στις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας και ειδικότερα στις διατάξεις του ν. 2190/1920 περί Α.Ε. που ορίζουν το μέτρο των αποσβέσεων, καθιερώνουν τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, αντίκειται ακόμα και στις διατάξεις που διέπουν τη διανομή και αποθεματοποίηση των κερδών της χρήσης.

Οι πρόσθετες αποσβέσεις πρέπει το συντομότερο να αντικατασταθούν με αφορολόγητα αποθεματικά για να παύσει επιτέλους η παραβίαση των δασικών λογιστικών αρχών και ο εμπαιγμός εκείνων που αναζητούν ακριβείς πληροφορίες στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.

Η λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων την οποία καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ. και ακολουθείται και από την πράξη είναι ανεπιτυχής, και οδηγεί στις στρεβλώσεις των αποτελεσμάτων και των ισολογισμών. Νωρίτερα αναπτύξαμε ένα απλό λογιστικό κύκλωμα λογιστικών εγγραφών, που δίνει ικανοποιητική λύση στα σοβαρά θέματα που δημιουργούνται από τις πρόσθετες αποσβέσεις και το οποίο χωρίς φορολογικές συνέπειες, μπορούν να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις για όσο

χρόνο ο νομοθέτης εξακολουθεί να παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας τέτοιων αποσβέσεων απαιτώντας τη διενέργεια για αυτές λογιστικών εγγραφών.

### **1.18 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ**

Σύμφωνα με τη διάταξη του νόμου 2190/1920 οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται η αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής, οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσης απόσβεσης και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

Δεν είναι σωστή συνεπώς η εμφάνιση των συσσωρευμένων αποσβέσεων αφαιρετικά από το σύνολο του κόστους κτήσεως των πάγιων στοιχείων με ένα συνολικό ποσό, πολύ δε περισσότερο η εμφάνιση αυτών στο παθητικό του ισολογισμού.

### **1.19 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΝΑΝΤΙ ΤΡΙΤΩΝ**

Ο όρος απαιτήσεις υπό ευρεία έννοια, περιλαμβάνει όλες τις αξιώσεις που έχει η επιχείρηση κατά φυσικών ή νομικών προσώπων για παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, κυρίως δε χρήματος. Ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο κριτήριο οι απαιτήσεις διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- Με κριτήριο τη φύση των συναλλαγών από τις οποίες προέρχονται

Ανάλογα με τη φύση των συναλλαγών από τις οποίες πηγάζουν οι απαιτήσεις δηλαδή ανάλογα με το εάν οι συναλλαγές εμπίπτουν ή όχι στο κύριο αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησεως, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε οργανικές και σε ανόργανες:

**Οργανικές:** είναι οι απαιτήσεις που προέρχονται από την πώληση των προϊόντων της επιχειρήσεως ή την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες. Οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται λογιστικά στο λογαριασμό «30 πελάτες». Αν προέρχονται από πωλήσεις σε ανοικτό λογαριασμό ή στο λογαριασμό γραμμάτια εισπρακτέα αν οι πελάτες αποδέχθηκαν συναλλαγματικές ή γραμμάτια εις διαταγή της επιχείρησεως.

**Ανόργανες:** Είναι οι απαιτήσεις που δεν προέρχονται από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης αλλά από διάφορες άλλες αιτίες. Οι απαιτήσεις μπορεί να εμφανίζονται σε ανοικτούς λογαριασμούς ή σε γραμμάτια, εισπρακτέα και μπορούν να αφορούν τρέχουσες ή μη τρέχουσες απαιτήσεις.

- Με κριτήριο το χρόνο ρευστοποιήσεως τους σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Μακροπρόθεσμες είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Βραχυπρόθεσμες είναι όλες οι άλλες απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήση.

- Με κριτήριο την φερεγγυότητα των οφειλετών οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως διακρίνονται απαιτήσεις ασφαλούς εισπράξεως, σε απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως και σε απαιτήσεις 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 λέγεται η απαίτηση όταν διαγράφεται αλλά δεν είναι πλήρως αποδεδειγμένη η αδυναμία του οφειλέτη να εξοφλήσει την υποχρέωση του προς την επιχείρηση.

γ) Ανεπίδεκτες εισπράξεις απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που η είσπραξη τους κρίνεται αδύνατη.

## **1.20 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

Από 01/01/2003 και μετά, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν ως αποσβέσεις για επισφαλείς απαιτήσεις (τα ποσά εκείνα που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές. Με το ποσό της απόσβεσης χρεώνεται πρώτα ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες» αν τυχόν έχει πιστωτικό υπόλοιπο μέχρι να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 30 ή ο λογαριασμός 30.97 ανάλογα και αν η απόσβεση για επισφαλείς απαιτήσεις είναι μεγαλύτερη, τότε με το επιπλέον ποσό χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.06 «Ζημίες από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις» και πιστώνεται ο λογαριασμός 30 ή 31 (ή ο λογαριασμός 3097 αν προηγούμενα είχε χρεωθεί ο λογαριασμός αυτός).

Στη συνέχεια ο λογαριασμός 81.02.06 πιστώνεται για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 86.02.08 «έκτακτες ζημίες». Όταν τηρούνται βιβλία Δ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τότε τα ποσά για αποσβέσεις επισφαλών πελατών καταχωρούνται στο τέλος της χρήσης, σε ξεχωριστή στήλη στο βιβλίο «εσόδων – εξόδων» και αναλύονται σε αναλυτική κατάσταση ανά επισφαλή πελάτη (υπόλοιπο, απόφαση δικαστηρίου κλπ).

Το καθεστώς φορολογίας που ισχύει μέχρι και τη χρήση 2003 προβλέπει τον σχηματισμό πρόβλεψης για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, η οποία αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα και η οποία υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πωλήσεων και στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών

αξίας το οποίο όμως ποσοστό δεν μπορεί για κάθε διαχειριστική χρήση να υπερβεί το 35% του συνολικού χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού «πελάτες». Στο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «πελάτες» δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, Δήμους ή Κοινότητες, Δημόσιες Επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λογαριασμό με όνομα «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Στο πιο πάνω ποσοστό περιλαμβάνονται και οι πελάτες εξωτερικού. Δεν περιλαμβάνονται υπόλοιπα από λιανικές πωλήσεις και τυχόν υπόλοιπα από χονδρικές με συμβολαιογραφική πράξη (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Ακόμα δεν περιλαμβάνονται οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία. Τα ποσά του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών του φόρου κατανάλωσης καπνού, και των λοιπών ειδικών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες. Οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι επιχειρήσεις ενοικιάσεως αυτοκινήτων για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες εκδίδουν απόδειξη παροχής υπηρεσιών και όχι τιμολόγιο. Άρα και οι υπηρεσίες αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για το σχηματισμό της προβλέψεως επισφαλών απαιτήσεων εφόσον βεβαίως προκύπτουν από τα βιβλία τους. Στις περιπτώσεις αυτές μόνο οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες (χονδρικής) θα λαμβάνονται υπόψη ενώ δεν λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς ιδιώτες (λιανικής).

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματα τους, με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης.

#### **1.21 ΠΟΤΕ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ**

Για να εκπίπτουν, ως δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες, οι αποσβέσεις που γίνονται σε επισφαλείς πελάτες, θα πρέπει να αποδείξει η επιχείρηση ότι δεν μπορεί να εισπράξει ολικά ή μερικά την απαίτηση της λόγω αφερεγγυότητας του οφειλέτη με κάποιο από τα εξής δικαιολογητικά:

1) Από οικονομικές καταστάσεις του πελάτη που να δείχνουν ότι ο πελάτης δεν είναι σε υγιή θέση.

2) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου που να υποχρεώνει τον οφειλέτη σε εξόφληση.

3) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου με την περιουσία που έχει ο πελάτης (αν έχει) και ποια είναι τα βάρη της.

4) Αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από το συμβολαιογράφο που ανέλαβε τον πλειστηριασμό της περιουσίας του πελάτη από το οποίο να προκύπτει ότι δεν καλύπτεται.

5) Αν η επιχείρηση είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και έχει κηρυχθεί σε πτώχευση και δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια κλπ.) που να καλύπτουν τους οφειλέτες τους.

#### **Σημείωση:**

α) Δεν ισχύουν ως δικαιολογητικά οι επιστολές ή οι βεβαιώσεις δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης ούτε οι ακάλυπτες επιταγές ούτε και η κήρυξη του πελάτη σε κατάσταση πτώχευσης (εκτός της περίπτωσης 5)

β) Η απόσβεση γίνεται για κάθε έναν πελάτη χωριστά και όχι συνολικά για όλους τους πελάτες της επιχείρησης.

γ) Οι επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι 150 Ευρώ η κάθε μία εφόσον η επιχείρηση δεν άσκησε αγωγή και εφόσον η απαίτηση αυτή παραμένει ανείσπρακτη για δύο χρήσεις συμπληρωμένες, τότε το ποσό αυτό αποσβένεται και αναγνωρίζεται φορολογικά. Αν όμως έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση τότε αποσβένεται μέσα στην επόμενη χρήση από εκείνη που ασκήθηκε η αγωγή.

### **1.22 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΛΑΤΗ ΩΣ ΕΠΙΣΦΑΛΗ ΚΑΙ ΩΣ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ**

Την 31/12/2005 στα βιβλία της ΑΣΤΗΡ Α.Ε. εμφανίζεται ο λογαριασμός «πελάτες» με χρεωστικό υπόλοιπο 100.000 Ευρώ. Ο λογιστής της εταιρίας για να συντάξει την απογραφή και τον ισολογισμό, εξετάζει προσεκτικά, έναν έναν όλους τους πελάτες, που της οφείλουν χρήματα και διαπιστώνει ότι:

α) Ο πελάτης με κωδικό 30.00.00.000 «Αντωνιάδης Δημήτριος» που οφείλει 8000 Ευρώ δεν κατέβαλε ούτε ένα ευρώ εδώ και 6 μήνες ενώ η συμφωνία ήταν να καταβάλλει την «επί πιστώσει» οφειλή του μέσα σε 20 ημέρες από την ημερομηνία πώλησης του προϊόντος σ' αυτόν. Πριν δύο μήνες έγινε και αγωγή στα δικαστήρια.

Κατά τεκμηριωμένες πληροφορίες, ο πελάτης αυτός τον τελευταίο καιρό πληρώνει τις οφειλές του σε ποσοστό περίπου 70% μετά από σχετικό συμβιβασμό. Το ίδιο πρότεινε εγγράφως και στην εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε.

Μετά τις πληροφορίες αυτές ο λογιστής της εταιρίας αποφασίζει να αποσβέσει το 30% της οφειλής του πιο πάνω πελάτη. Άρα ο πελάτης αυτός χαρακτηρίζεται ως επισφαλής με ποσοστό πιθανής ζημίας 30%, δηλ. ποσό ζημίας 2400 Ευρώ (8000x30%).

Δεν καλύπτει τις προϋποθέσεις και τα δικαιολογητικά για να αναγνωριστεί η ζημία αυτή ως απόσβεση επισφαλούς απαίτησης (και επομένως δεν εκπίπτει φορολογικά απ' τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης).

β) Ο πελάτης με κωδικό 30.00.00.000 «Μαραντάκης Βασίλειος που οφείλει στην ΑΣΤΗΡ Α.Ε. 5000 Ευρώ πτώχευσε χωρίς να έχει περιουσία. Ο πελάτης αυτός χαρακτηρίζεται ως ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτη, με πιθανή ζημία 100%. Στην περίπτωση αυτή παραμένει ο πελάτης χρεωμένος στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. με 0,01 ευρώ, μέχρι να παραγραφεί πλήρως η απαίτηση του.

Καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωριστεί η ζημία αυτή ως απόσβεση φορολογικά αναγνωρίσιμη.

**Ζητείται:** Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. την 31/12/2005 για τον χαρακτηρισμό των πιο πάνω πελατών του πρώτου ως επισφαλή και του δεύτερου ως ανεπίδεκτο είσπραξης καθώς και η πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες δεδομένου ότι δεν έχει γίνει καμία τέτοια πρόβλεψη σε προηγούμενες χρήσεις.

#### **Λύση**

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

Για τον επισφαλή πελάτη:

---

#### **30 πελάτες**

<b>309700000 Αντωνιάδης Δημήτριος</b>	<b>8000</b>
---------------------------------------	-------------

#### **30 πελάτες**

<b>30.00.00.000 Αντωνιάδης Δημήτριος</b>	<b>8000</b>
--	-------------

***Χαρακτηρισμός του Δ. Αντωνιάδη ως επισφαλή***

---

#### **30 πελάτες**

<b>309700000 Μαραντάκης Βασίλειος</b>	<b>5000</b>
---------------------------------------	-------------

#### **30 πελάτες**

<b>30.00.00.000 Μαραντάκης Βασίλειος</b>	<b>5000</b>
--	-------------

***Χαρακτηρισμός Β. Μαραντάκη ως ανεπίδεκτου***

---

Για τα ποσά των ζημιών που προβλέπεται να υποστεί η επιχείρηση γίνονται οι εξής εγγραφές:



---

**83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ****831100000 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ 2400****44 Προβλέψεις****441100000 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 2400*****Πρόβλεψη για τυχόν ζημία από Αντωνιάδη Δημήτριο***

---

Η πρόβλεψη 2400 Ευρώ δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση

**ΓΙΑ ΤΟΝ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΠΕΛΑΤΗ**

---

**81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα****810206000 Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπραξης απαιτήσεις 4999,99****30 Πελάτες****309900001 Μαραντάκης Βασίλειος 4999,99**

*Ζημίες από χαρακτηρισμό του πελάτη Μαραντάκη Βασιλείου ως ανεπίδεκτου εισπραξης*

---

**Σημείωση:** Ο ανεπίδεκτος εισπραξης πελάτης θεωρείται ότι αποσβέστηκε πλήρως και παραμένει χρεωμένος με 0,01 Ευρώ (η παρακολούθηση του είναι προαιρετική και το πολύ ως 5 έτη)

δ) Η ζημία 4999,99 ευρώ αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

**1.23 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΕΠΙΣΦΑΛΟΥΣ ΠΕΛΑΤΗ ΩΣ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΠΕΛΑΤΗ**

Ο πελάτης Αντωνιάδης Δημήτριος που είχε χαρακτηριστεί την 31/12 της προηγούμενης χρήσης ως επισφαλής και που παρακολουθείται με τον κωδικό 309700000 εμφανίζεται χρεωμένος στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. με το συνολικό ποσό της απαίτησης της από αυτόν, που είναι 8000 Ευρώ. Για την απαίτηση αυτή είχε γίνει και πρόβλεψη στις 31/12 του προηγούμενου έτους με το ποσό 2400 Ευρώ, που παρακολουθείται στην πίστωση του λογαριασμού 44.11.00.000 προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

Στις 13/02 της φετινής χρήσης απεβίωσε ο Αντωνιάδης Δημήτριος χωρίς αν έχει περιουσία (άρα καλύπτονται οι προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί η ζημία που προκύπτει από τον πελάτη αυτό ως απόσβεση φορολογικά αναγνωρίσιμη).

Ζητείται: Να γίνουν οι απαιτούμενες λογιστικές εγγραφές σ' αυτήν την περίπτωση.

### **Λύση**

α) Ο πιο πάνω πελάτης χαρακτηρίζεται οριστικά πλέον ως ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτης. Για το λόγο αυτό θα πρέπει ο λογιστής να τον αποσβέσει πλήρως από τα βιβλία της επιχείρησης. Ο πελάτης αυτός εμφανίζεται στη χρέωση του λογαριασμού 309700000 με το ποσό των 8000 ευρώ και στην πίστωση του λογαριασμού 441100000 με το ποσό των 2400 ευρώ.

Χρεώνεται ο λογαριασμός 41100000 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 840100000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή έχει ως εξής:

---

#### **44 Προβλέψεις**

<b>441100000 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις</b>	<b>2400</b>
---	-------------

<b>84 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσης</b>	
--	--

<b>840100000 έσοδα από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις</b>	<b>2400</b>
---	-------------

***Μεταφορά από λογαριασμό 4411 στον 8401 για τακτοποίηση***

---

2) Ο λογαριασμός 309700000 εμφανίζει υπόλοιπο χρεωστικό 8000 ευρώ. Το ποσό αυτό δεν πρόκειται να εισπραχθεί και θεωρείται πλέον οριστικοποιημένη ζημία από ανεπίδεκτο είσπραξης πελάτη. Για το ποσό αυτό λοιπόν γίνεται η εξής εγγραφή:

---

#### **81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα**

<b>810206000 ζημίες από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις</b>	<b>8000</b>
--	-------------

<b>30 Πελάτες</b>	
-------------------	--

<b>309900000 Αντωνιάδης Δημήτριος</b>	<b>8000</b>
---------------------------------------	-------------

*Ζημίες από χαρακτηρισμό πελάτη Αντωνιάδη ως ανεπίδεκτο εισπράξεως*

---

3) Ο λογαριασμός 810206000 στο τέλος της χρήσης εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 860200000 ως εξής:

<b>86 Αποτελέσματα χρήσης</b>	
<b>860200000 Έκτακτες ζημίες</b>	<b>8000</b>
<b>81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>	
<b>810206000 Ζημίες από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις</b>	<b>8000</b>
<b>Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης</b>	

Το ποσό 8000 ευρώ που είναι ζημία από ανεπίδεκτο είσπραξης πελάτη, αναγνωρίζεται φορολογικά.

4) Ο λογαριασμός 840100000 χρεώνεται με το ποσό 2400 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 860203000 ως εξής:

<b>84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων</b>	
<b>840100000 Έσοδα από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις</b>	<b>2400</b>
<b>86 Αποτελέσματα χρήσης</b>	
<b>8602033000 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων</b>	<b>2400</b>
<b>Μεταφορά από λογαριασμό 81/01 στο λογ. 860203</b>	

Το ποσό 2400 ευρώ δεν φορολογείται, επειδή δεν έχει εκπέσει φορολογικά και το ποσό 2400 ευρώ του λογαριασμού 83.11.

**Σημείωση:** Αν στην επιχείρηση, υπάρχει πιστωμένος ο λογαριασμός 4411 από προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες που είχαν σχηματιστεί μέχρι 31/12/2002 τότε θα πρέπει πρώτα να χρεωθεί για το επιπλέον αυτό υπόλοιπο ο λογαριασμός 4411 για να εξισωθεί και μετά αν προκύπτει ακόμα υπόλοιπο στον επισφαλή πελάτη, τότε γίνονται οι πιο πάνω λογιστικές εγγραφές.

#### **1.24 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΑΠΟ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟ ΠΕΛΑΤΗ**

Ο πελάτης Μαραντάκης Βασίλειος που στις 31/12 της προηγούμενης χρήσης είχε χαρακτηριστεί ως ανεπίδεκτος είσπραξης παρακολουθείται και εξακολουθεί να εμφανίζεται από τότε στα βιβλία της επιχείρησης ΑΣΤΗΡ Α.Ε. χρεωμένος με 0,01 ευρώ στο λογαριασμό 309700001. Στις 22/03 της φετινής χρήσης, ο πιο πάνω πελάτης κατέβαλε στην επιχείρηση 1000 ευρώ και με το ποσό αυτό έκλεισε το λογαριασμό του.

Ζητείται: Να γίνουν οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν τον πελάτη αυτό:

## ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Μεταξύ της επιχείρησης και του πελάτη συντάσσεται κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό για τον συμβιβασμό και το κλείσιμο του λογαριασμού του.

Ο ταμίας της επιχείρησης, εισπράττοντας το ποσό των 1000 ευρώ εκδίδει μια απλή απόδειξη είσπραξης.

Το πρωτότυπο της απόδειξης το παίρνει ο πελάτης. Με το δευτερότυπο της απόδειξης ο λογιστής της ΑΣΤΗΡ Α.Ε. κάνει την εξής εγγραφή:

---

<b>38 Χρηματικά διαθέσιμα</b>	<b>1000</b>
<b>3800000 Ταμείο Επιχείρησης</b>	
<b>30 Πελάτες</b>	
<b>309700001 Μαραντάκης Βασίλειος</b>	<b>0,01</b>
<b>81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>	
<b>810306000 Κέρδη από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις</b>	<b>999,99</b>
<b><i>Εξόφληση και κέρδη από ανεπίδεκτο πελάτη</i></b>	

---

γ) Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης, χρεώνεται ο λογαριασμός 81.03.06.000 για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 86.02.00.001 ως εξής:

---

<b>81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>	
<b>810306000 Κέρδη από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις</b>	<b>999,99</b>
<b>86 Αποτελέσματα Χρήσης</b>	
<b>86.02.00.001 Έκτακτα Κέρδη</b>	<b>999,99</b>
<b><i>Μεταφορά λογαριασμού για προσδιορισμό αποτελέσματος</i></b>	

---

δ) Το ποσό 999,99 θεωρείται πραγματικό κέρδος και φορολογείται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη της χρήσης.

## 1.25 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ

Η απόσβεση ενός ομολογιακού δανείου γίνεται με την εξόφληση ομολογιών με τους εξής τρόπους:

Οι πιο συνηθισμένοι τρόποι αποσβέσεως των ομολογιακών δανείων από τις Α.Ε. είναι οι εξής:

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

β) Εξαγορά των ομολογιών από την «Α.Ε. στην ελεύθερη αγορά κεφαλαίων.

γ) Μετατροπή των ομολογιών σε μετοχές

δ) Αντικατάσταση ενός ομολογιακού δανείου με ένα άλλο νέας εκδόσεως.

Η απόσβεση των ομολογιακών δανείων μπορεί να εμφανίζεται λογιστικά κατά τρόπο άμεσο οπότε χρεώνεται αμέσως ο λογαριασμός του ομολογιακού δανείου, ή κατά έμμεσο τρόπο απόσβεσης, με την 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 «Δικαιούχοι ληξιπρόθεσμων ομολογιών – (ΔΛΟ)» ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την καταβολή των ποσών που αναλαμβάνονται από τους κομιστές των ομολογιών που έληξαν κατά την περίοδο αναφοράς.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ**

Οι μετοχικές επιχειρήσεις για να κάνουν μια έκδοση ομολογιών περισσότερο ελκυστική στους επενδυτές είναι δυνατόν να συμφωνήσουν για τη σύσταση ενός κεφαλαίου απόσβεσης τους, το οποίο θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την εξόφληση των ομολογιών κατά την ημερομηνία λήξεώς τους. Ένα κεφάλαιο απόσβεσης ομολογιών δημιουργείται με την παρακράτηση ενός συγκεκριμένου ποσού χρημάτων κατ τακτά διαστήματα. Τα μετρητά συνήθως κατατίθενται σε ένα χρηματοδοτικό οργανισμό, ο οποίος τα επενδύει και προσθέτει τα πραγματοποιούμενα κέρδη στο ποσό του κεφαλαίου απόσβεσης των ομολογιών. Οι περιοδικές καταθέσεις μετρητών συν τα πραγματοποιούμενα κέρδη του επενδυόμενου κεφαλαίου επένδυσης θα προκαλέσουν την κατά προσέγγιση εξίσωση του συνολικού ποσού του κεφαλαίου με το ποσό της έκδοσης των ομολογιών κατά την ημερομηνία λήξεως τους. Όταν η έκδοση των ομολογιών πλησιάζει στη λήξη της, ο χρηματοοικονομικός οργανισμός πουλάει, όλα τα χρεόγραφα του κεφαλαίου και χρησιμοποιεί τις εισπράξεις για την εξόφληση των ομολογιούχων. Το ποσό των μετρητών που απομένει στο κεφάλαιο, θα επιστραφεί στη μετοχική επιχείρηση μετά την εξόφληση των ομολογιών από το χρηματοοικονομικό οργανισμό.

Ένα κεφάλαιο απόσβεσης ομολογιών δεν περιλαμβάνεται στο κυκλοφοριακό ενεργητικό γιατί δεν είναι διαθέσιμο για την πληρωμή των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης. Τα μετρητά και τα χρεόγραφα που συνθέτουν το κεφάλαιο συνήθως εμφανίζονται ως ένα ποσό, υπό ένα τίτλο, όπως μακροπρόθεσμες επενδύσεις, και το οποίο εμφανίζεται ακριβώς κάτω από την

ενότητα του κυκλοφοριακού ενεργητικού. Οι τόκοι του κεφαλαίου απόσβεσης ομολογιών αποτελούν έσοδο για τη μετοχική επιχείρηση.

### **ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ**

Οι μετατρέψιμες ομολογίες αντιπροσωπεύουν μια αρκετά δημοφιλή μορφή χρηματοδότησης, ιδιαίτερα κατά τη διάρκεια περιόδων αύξησης των τιμών, των κοινών μετοχών. Το χαρακτηριστικό της μετατροπής δίνει τη δυνατότητα στους ομολογιούχους να πραγματοποιήσουν κέρδη από μια αύξηση της αγοραίας τιμής των κοινών μετοχών της εταιρείας ενώ διατηρούν ακόμη την ιδιότητά τους ως πιστωτών παρά ως μετόχων. Λόγω αυτής της δυνατότητας πραγματοποίησης κέρδους, οι μετατρέψιμες ομολογίες γενικά φέρουν χαμηλότερα επιτόκια από ότι οι μη μετατρέψιμες ομολογίες.

Η σχέση μετατροπής ορίζεται σε μια τιμή μεγαλύτερη της τρέχουσας αγοραίας τιμής της κοινής μετοχής κατά την ημερομηνία έγκρισης των ομολογιών. Για παράδειγμα αν μια κοινή μετοχή με ονομαστική αξία 10 ευρώ ανά μετοχή τότε η τιμή μετατροπής μπορεί να οριστεί στα 50 ευρώ ανά μετοχή δίνοντας έτσι τη δυνατότητα στους κατόχους μετατρέψιμων ομολογιών ονομαστικής αξίας 1000 ευρώ να μετατρέψουν τις ομολογίες σε 20 κοινές μετοχές. Υποθέστε ότι μετατρέψιμες ομολογίες 5 ευρώ εκατομμυρίων εκδίδονται στο άρτιο, και ότι σε κάποιο μεταγενέστερο χρόνο, όταν οι κοινές μετοχές αυξήθηκαν στην τιμή των 60 ευρώ ανά μετοχή οι κάτοχοι 100 ομολογιών αποφασίζουν να μετατρέψουν τις ομολογίες τους σε κοινές μετοχές. Η συναλλαγή της μετατροπής θα καταχωρηθεί ως εξής:

---

<b>Μετατρέψιμες Ομολογίες Πληρωτέες</b>	<b>100.000</b>
<b>Κοινό Μετοχικό Κεφάλαιο, Ονομαστικής αξίας 10Ευρώ</b>	<b>20.000</b>
<b>Αποθεματικό από έκδοση υπέρ το άρτιο</b>	<b>80.000</b>
<b><i>Καταχώρηση της μετατροπής 100 ομολογιών σε 2000 κοινές μετοχές</i></b>	

---

Δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία για την μετοχική επιχείρηση, η οποία εξέδωσε τις ομολογίες, από τη μετατροπή των ομολογιών. Η τρέχουσα αξία των ομολογιών μεταφέρεται απλά στο κοινό μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο αυξήθηκε από αυτή τη μετατροπή. Αν οι ομολογίες είχαν εκδοθεί σε μια τιμή μεγαλύτερη ή μικρότερη της ονομαστικής αξίας, η αναπόσβεστη διαφορά υπέρ ή υπό το άρτιο που σχετίζεται με τις ομολογίες θα έπρεπε να αποσβεστεί, το χρόνο της μετατροπής για να μεταφερθεί έτσι η τρέχουσα αξία των ομολογιών στο μετοχικό κεφάλαιο.

## **1.26 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου αποτελεί επιστροφή στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους ή τμήματος της αξίας αυτής, χωρίς να επέρχεται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Η απόσβεση μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από τα κέρδη της χρήσης ή με χρησιμοποίηση ειδικού αποθεματικού που είχε σχηματισθεί από κέρδη προηγούμενων χρήσεων για το σκοπό αυτό. Με την απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου δεν επέρχεται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου αλλά μείωση της καθαρής θέσης. Η απόσβεση διακρίνεται σε ολική όταν αποσβένεται ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο και σε μερική όταν αποσβένεται τμήμα αυτού. Η δεύτερη περίπτωση μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την απόσβεση ενός μέρους της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών, είτε με την απόσβεση ολόκληρης της ονομαστικής αξίας ενός αριθμού των μετοχών.

Σε αντικατάσταση των μετοχών που αποσβένονται χορηγούνται μετοχές επικαρπίας οι οποίες δεν έχουν ονομαστική αξία εξακολουθούν όμως να διατηρούν τα δικαιώματα των αποσβεσθέντων μετοχών εκτός από:

1) Το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή πρώτου μερίσματος

2) Το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή του μετοχικού κεφαλαίου σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας, ενώ διατηρούν το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή αποθεματικών.

Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου δείχνει οικονομική ευρωστία της εταιρείας και γι αυτό πολλές φορές πραγματοποιείται για λόγους γοήτρου.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Έστω η Α.Ε. «Ψ» με μετοχικό κεφάλαιο 20.000€. Αποφασίζει την ολική απόσβεση του κεφαλαίου της με τη χρησιμοποίηση αποθεματικού που το δημιούργησε για το σκοπό αυτό ύψους 150.000€. Το υπόλοιπο καλύπτεται από τα κέρδη της χρήσεως.

41 Αποθ/κά – Διαφορές Αν/σης		150000
4105 Έκτακτα Αποθεματικά	150000	
4105xx Έκτακτο αποθεματικό για απόσβεση ΜΚ	150000	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		150000
8807 Λογ/σμός αποθ/κών προς διάθεση	150000	
<i>Αποθεματοποίηση</i>		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		150000
8807 Λογ/σμός αποθ/κών προς διάθεση	150000	
53 Πιστωτές διάφοροι		50000
5316 Μέτοχοι – αξία μετοχών προς απόσβεση		200000
<i>Απόσβεση μετ. κεφαλαίου</i>		200000
53 πιστωτές διάφοροι		200000
5316 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς απόσβεση ΜΚ	200000	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		200000
3800 Ταμείο	200000	
<i>Απόδοση ονομαστικής αξίας λόγω απόσβεσης ΜΚ</i>		
40 Κεφάλαιο		200000
4000 Καταβεβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών	200000	
40 Κεφάλαιο		200000
4004 Κοινό ΜΚ αποσβεσμένο	200000	
<i>Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου</i>		
04 Διάφοροι λογ/σμοί πληροφοριών χρεωστικοί		
04xx Μετοχές επικαρπίας		
08 Διάφοροι λογ/σμοί πληροφοριών πιστωτικοί		
08xx Κομιστές μετοχών επικαρπίας		
<i>Εκδοθείσες μετοχές επικαρπίας σε αντικατάσταση κοινών μετοχών λόγω απόσβεσης ΜΚ</i>		



## **1.27 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ**

Η δόση υπολογισμού των αποσβέσεων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους είναι το κόστος κτήσεως. Αλλά σε περιόδους πληθωρισμού είναι σαφές ότι η αξία αντικατάστασης των αποσβέσιμων στοιχείων του πάγιου ενεργητικού είναι κατά το χρόνο αντικατάστασης, αυτών ουσιώδης υπέρτερη από τις συσσωρευμένες αποσβέσεις των στοιχείων που αποσβέστηκαν και τελούν υπό αντικατάσταση, και έτσι η δυναμικότητα της επιχείρησης με την πάροδο του χρόνου να συρρικνώνεται.

Τίθεται λοιπόν το ερώτημα μήπως οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικαταστάσεως των στοιχείων ή μήπως να επιβάλλεται η συντόμευση του χρόνου αποσβέσεως αυτών δια της εφαρμογής μιας μεθόδου αύξουσας αποσβέσεως, ώστε με τη συντομότερη επένδυση των κεφαλαίων που συγκεντρώνονται με τις αποσβέσεις να εξουδετερώνεται ως ένα βαθμό ο κίνδυνος που προαναφέραμε.

Πολλοί είναι αυτοί που υποστηρίζουν ότι οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικαταστάσεως των στοιχείων. Το θέμα αυτό τέθηκε στο AICPA το οποίο αναφέρει:

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

- Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να γνωρίζει κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, της διανομής των κερδών κλπ., πρέπει να έχει υπόψη της ότι η αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων πιθανόν να απαιτήσει ποσά μεγαλύτερα από εκείνα που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχειρήσεως.

- Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει κατά την διανομή των κερδών να σχηματίζει αποθεματικά για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων.

Τέλος το AICPA με το statement No33 ζητά από τις μεγάλες επιχειρήσεις να αποκαλύπτουν το τρέχον κόστος αντικατάστασης των παγίων καθώς και το ετήσιο έξοδο των αποσβέσεων των παγίων υπολογισμένο στις τιμές αντικατάστασης τους. Η παραπάνω άποψη θέτει το θέμα στη σωστή του βάση.

## **ΟΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ**

Η αποσβεστέα αξία των πάγιων στοιχείων, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους είναι η αξία κτήσεως αυτών και ότι σε περιόδους πληθωρισμού τίθεται το ερώτημα, μήπως επιβάλλεται η διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων, για να

αντιμετωπισθούν ως ένα βαθμό οι νοθεύσεις που επιφέρει ο πληθωρισμός στα αποτελέσματα και γενικά στις οικονομικές καταστάσεις.

Για την εξουδετέρωση των επιπτώσεων του πληθωρισμού στα λογιστικά μεγέθη οι οπαδοί της λογιστικής του ιστορικού κόστους καταφεύγουν σε ορισμένες συντηρητικές διαδικασίες όπως η υποεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των πάγιων στοιχείων δηλαδή οι επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Έτσι το θέμα τίθεται σε εσφαλμένη βάση.

Το ερώτημα είναι αν μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους δικαιολογούνται οι πρόσθετες αποσβέσεις. Οι πρόσθετες αποσβέσεις παραβιάζουν βασικές λογιστικές αρχές και αλλοιώνουν τα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Άλλωστε το ύψος των αποσβέσεων αυτών δεν έχει καμία αντιστοιχία με το ρυθμό του πληθωρισμού και καθιερώνεται με αναπτυξιακά κριτήρια ανεξάρτητα από το ύψος του πληθωρισμού.

#### **1.2.8 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ**

(ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία κλπ.)

Οι φυσικές πηγές υπόκεινται σε εξάντληση. Γι αυτό το κόστος κτήσεως αυτών πρέπει να υποβάλλεται σε απόσβεση δηλαδή σε λογική και συστηματική κατανομή αυτού καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Η απόσβεση υπολογίζεται με την μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Προσδιορίζεται δηλαδή το κόστος κατά μονάδα προϊόντος με τον τύπο:

##### **Αρχικό κόστος – Υπολειμματική αξία**

Εκτιμώμενη παραγωγή σε μονάδες

Και στη συνέχεια πολλαπλασιάζεται ο συντελεστής αυτός με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν στη διάρκεια της περιόδου π.χ.:

Υποθέτουμε ότι για την απόκτηση ενός λατομείου μαρμάρων καταβλήθηκαν 50.000.000ευρώ, και οι αρμόδιοι γεωλόγοι εκτιμούν ότι από το λατομείο θα εξορυχθούν 1000κ.μ. μαρμάρου και ότι η αξία του γηπέδου, που θα μείνει μετά την ολική εξόρυξη του αποθέματος των μαρμάρων εκτιμάται σε 1.000.000 ευρώ. Η κατά μονάδα (κ.μ.) απόσβεση θα είναι:

$$\text{Συντελεστής αποσβέσεως} = \frac{50.000.000 - 1.000.000}{10.000} = 4900$$

Αν στη συγκεκριμένη περίοδο εξορύχθηκαν 2000κ.μ. μαρμάρου η απόσβεση που αναλογεί στην περίοδο ανέρχεται σε ευρώ 9.800.000 (2000x4900). Λαμβάνοντας υπόψη όμως τις δυσκολίες που προκύπτουν κατά την εκτίμηση των αποθεμάτων, ο συντελεστής αποσβέσεως πρέπει να αναθεωρείται με το πέρασμα

του χρόνου, όταν με την πρόοδο των εργασιών εξορύξεως, διαπιστώνεται σημαντική διαφορά στα αποθέματα που αρχικά προβλέφθηκαν ή στο κόστος των έργων αξιοποιήσεως. Ο νέος συντελεστής προσδιορίζεται με διαίρεση του αναπόσβεστου κόστους αυξημένου με το τυχόν πρόσθετο κόστος των έργων αξιοποιήσεως δια του εκτιμώμενου απομένοντος αποθέματος. Οι ήδη διενεργηθείσες αποσβέσεις δεν αναθεωρούνται.

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις εκτός από τα έργα αξιοποιήσεως δημιουργούν και εγκαταστάσεις επεξεργασίας των ορυκτών, όπως εργοστάσια (κτίρια κτλ.). Αν η λειτουργική ζωή των εγκαταστάσεων αυτών εκτιμάται ότι θα καλύψει επεξεργασία μεγαλύτερων ποσοτήτων σε σύγκριση με εκείνες που αναμένονται να αντληθούν από το εξαντλούμενο πάγιο τότε η απόσβεση των εγκαταστάσεων αυτών προσδιορίζεται με βάση τις τελευταίες αυτές ποσότητες και όχι με τις ανταποκρινόμενες στην λειτουργική ζωή των εγκαταστάσεων. Η ετήσια απόσβεση προσδιορίζεται με τον τύπο:

$$\text{Αποσβεστέα αξία} = \frac{\text{Μονάδες που εξορύχθηκαν κατά το έτος}}{\text{Συνολικές εκτιμώμενες μονάδες αποθέματος}}$$

Αν η λειτουργική ζωή των παραπάνω εγκαταστάσεων είναι μικρότερη σε σύγκριση με το ύψος των αποθεμάτων που εκτιμάται ότι θα αντληθούν από τη φυσική, πηγή η απόσβεση αυτών γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή αυτών.

### **1.2.9 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Ο Λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων μπορεί να γίνει με δύο τρόπους, τον άμεσο και τον έμμεσο.

α) Κατά τον άμεσο τρόπο χρεώνεται ο λογαριασμός εξόδου «αποσβέσεις» και πιστώνεται απ' ευθείας ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου με το ποσό της απόσβεσης π.χ.

<b>66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσ/νες στο λειτουργικό κόστος</b>		<b>20000</b>
<b>6602 Αποσβέσεις μηχανημάτων</b>		<b>20000</b>
<b>660200 Αποσβέσεις μηχανημάτων</b>		<b>20000</b>
<b>12 Μηχ/τα – Τεχνικός εξοπλισμός</b>		<b>20000</b>
<b>1200 Μηχανήματα</b>		<b>20000</b>
<b>Ετήσια απόσβεση 200.000x10%</b>		

β) Κατά τον έμμεσο τρόπο, για το παραπάνω παράδειγμα χρεώνεται ο λογαριασμός εξόδου 660200 «Αποσβέσεις μηχανημάτων» και πιστώνεται ο αντίθετος λογ/σμός 129900 «Αποσβεσμένα μηχανήματα» ως εξής:

<b>66 Αποσβέσεις παγίων ενσ/νες στο λειτουργικό κόστος</b>		<b>20000</b>
<b>6602 Αποσβέσεις μηχανικού εξοπλισμού</b>	<b>20000</b>	
<b>12 Μηχανήματα ΤΕ – ΛΜΕ</b>		<b>20000</b>
<b>1299 Αποσβεσμένα μηχανήματα</b>	<b>20000</b>	
<b>129900 Αποσβεσμένα μηχανήματα</b>	<b>20000</b>	
<b>Ετήσια απόσβεση 10% x 200.000</b>		

Το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθετεί τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης

Εγγραφές μετατροπής άμεσου σε έμμεσο στο παραπάνω παράδειγμα

<b>Μηχανήματα</b>	<b>200.000</b>	
<b>Αποσβεσμένα Μηχανήματα</b>		<b>200.000</b>
<b>Μετατροπή άμεσου τρόπου απόσβεσης σε έμμεσο</b>		

Έγγραφή μετατροπή έμμεσου τρόπου απόσβεσης σε άμεσο στο παραπάνω π.χ.

<b>Αποσβεσμένα Μηχανήματα</b>	<b>200.000</b>	
<b>Μηχανήματα</b>		<b>200.000</b>
<b>Μετατροπή έμμεσου σε άμεσο τρόπο</b>		

Ο έμμεσος τρόπος πλεονεκτεί του άμεσου γιατί μ' αυτόν γνωρίζουμε το σύνολο των επενδύσεων που έχει κάνει η επιχείρηση, το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς την αξία που απομένει για απόσβεση, και δεν διατρέχουμε τον κίνδυνο τη σταθερή μέθοδο να τη μετατρέψουμε σε φθίνουσα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Ο καθορισμός της αξίας που πρέπει να επανακτηθεί από την επιχείρηση σε κάθε διαχειριστική χρήση από την απόσβεση της αξίας που έχει επενδύσει σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, είναι από τα πιο δύσκολα θέματα.

Η δυσκολία αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι ο χρόνος ωφέλιμης ζωής με βάση τον οποίο καθορίζεται ο συντελεστής ετήσιας αποσβέσεως, είναι συμβατικός και όχι πραγματικός. Ο συντελεστής αυτός προκύπτει από την ομαλή λειτουργία, συντήρηση επισκευή και γενικά φροντίδα, ενώ στην πράξη υπάρχει και ιδιαίτερη επιμέλεια και αμέλεια. Ακόμα η λειτουργία ή η χρησιμοποίηση του πάγιου στοιχείου είναι διαφορετική κάθε χρόνο και εξαρτάται από την παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης, του προγραμματισμού της και πολλούς άλλους παράγοντες.

Για να περιοριστεί το σφάλμα του χρονικού επιμερισμού των αποσβέσεων στις διαχειριστικές χρήσεις έχουν επινοηθεί διάφοροι μέθοδοι από τις οποίες οι πιο βασικές είναι:

1) Η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως, 2) μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως, 3) η μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως, 4) η μέθοδος της λειτουργικής αποσβέσεως, 5) η μέθοδος της παλινδρομούσας αποσβέσεως, 6) η μέθοδος της αποτιμήςσεως.

#### **2.1.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται για όλες τις χρήσεις με σταθερό συντελεστή % πάνω στην τιμή του πάγιου στοιχείου, αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία, αν υπάρχει.

Το γινόμενο αυτό δηλαδή αποσβεστέα αξία επί του συντελεστή αποσβέσεως δίνει το ποσό της ετήσιας, αποσβέσεως, που είναι ίδιο για όλες τις χρήσεις.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η τιμή κτήσεως των επίπλων είναι 40.000ευρώ και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως είναι 20% (η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του 5έτη)

### ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	40.000	20%	8000	8000	32000
2	40.000	20%	8000	16000	24000
3	40.000	20%	8000	24000	16000
4	40.000	20%	8000	39000	8000
5	40.000	20%	7999	39999	1

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης είναι απλή στους υπολογισμούς της, αλλά παρουσιάζει το μειονέκτημα ότι κάθε χρόνο έχουμε το ίδιο ποσό απόσβεσης το οποίο υπολογίζουμε πάνω στην αρχική αξία και όχι στην παρούσα. Δεν λαμβάνεται υπόψη η ωφέλεια που παρέχεται κάθε έτος από το πάγιο.

### 2.1.2 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής αποσβέσεων είναι σταθερός αλλά απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα κάθε φορά αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου. Με τη μέθοδο αυτή αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου και μερίζονται τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας από το μεγαλύτερο κλάσμα.

Παράδειγμα: Μηχανήματα με τιμή κτήσεως 90000ευρώ και τα οποία δεν έχουν υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι 5 έτη οπότε έχουμε:

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	90000	90000	5/15	30000	60000
2	90000	60000	4/15	54000	36000
3	90000	36000	3/15	72000	18000
4	90000	18000	2/15	84000	6000
5	90000	6000	1/15	90000	0

### 2.1.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Κατά τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αυξάνεται από έτος σε έτος, καταβάλλεται δε προσπάθεια η αύξηση να είναι ισόποση όσο παραμένει σταθερή η αποσβεστέα αξία. Το να αυξάνει ισόποσα το ποσό της ετήσιας απόσβεσης επιτυγχάνεται δια του μερισμού της αποσβεστέας αξίας σε μέρη ανάλογα των ετών της διάρκειας της ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Μηχανήματα με τιμή κτήσης 90000 και τα οποία δεν καταλειμματική αξία, να αποσβεσθούν μέσα σε πέντε έτη, όσα είναι και η διάρκεια ζωής του. Τότε αφού αναλυθεί ο αριθμός 5 ως εξής:  $1+2+3+4=5=15$  θα μερίσουμε την αποσβεστέα αξία του συγκεκριμένου παγίου σε μέρη ανάλογα των αριθμών 1, 2, 3, 4, 5 οπότε:

Τον 1<sup>ο</sup> χρόνο θα αποσβεσθούν το  $1/15 \times 90000=6000$

Τον 2<sup>ο</sup> χρόνο θα αποσβεσθούν το  $2/15 \times 90000=12000$

Τον 3<sup>ο</sup> χρόνο θα αποσβεσθούν το  $3/15 \times 90000=18000$

Τον 4<sup>ο</sup> χρόνο θα αποσβεσθούν το  $4/15 \times 90000=24000$

Τον 5<sup>ο</sup> χρόνο θα αποσβεσθούν το  $5/15 \times 90000=30000$

Εγγραφή 1<sup>ης</sup> χρήσης

---

<b>66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωμ/νες λειτ.</b>	<b>6000</b>
<b>6602 Αποσβέσεις μηχανημάτων</b>	<b>6000</b>
<b>660200 Αποσβέσεις μηχανημάτων</b>	<b>6000</b>
<b>12 Μηχανήματα ΤΕ-ΜΛΕ</b>	<b>6000</b>
<b>1299 Αποσβεσμένα μηχανήματα</b>	<b>6000</b>
<b>129900 Αποσβεσμένα μηχανήματα</b>	<b>6000</b>
<b><i>Ετήσια Απόσβεση 10% αύξουσα μέθοδος</i></b>	

---

κ.ο.κ. για τις άλλες χρήσεις

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΑΥΞΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
5	90000	30000	1/15	6000	841000
4	90000	36000	2/15	18000	72000
3	90000	72000	3/15	36000	54000
2	90000	84000	4/15	60000	30000
1	90000	90000	5/15	90000	0

Η αύξουσα και η φθίνουσα μέθοδος παρουσιάζουν το πλεονέκτημα ότι ακολουθούν την εξέλιξη των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, και την μεν αύξουσα μέθοδο εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις εκείνες που παρουσιάζουν χαμηλά κέρδη τα πρώτα χρόνια λειτουργίας τους, και τα οποία αυξάνονται από χρήση σε χρήση, την δε φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις που στα πρώτα έτη της ζωής τους παρουσιάζουν υψηλά κέρδη τα οποία μειώνονται με την πάροδο του χρόνου.

#### **2.1.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

Η λειτουργική μέθοδος που λέγεται και μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών εργασίας, μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα, και λοιπά πάγια στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή.

Ως βάση υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

α) οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας π.χ. μηχανήματος μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση της κάθε χρήσης βρίσκεται με τη σχέση:

$$\text{Απόσβεση χρήσης} = \frac{\text{Αποσβεστέα αξία} \times \text{Ώρες λειτουργίας χρήσης}}{\text{Προυπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας}}$$

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

$$\text{Απόσβεση χρήσης} = \frac{\text{Αποσβεστέα αξία} \times \text{Μονάδες παραγωγής χρήσης}}{\text{Προυπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής}}$$

#### **2.1.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

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

#### **2.1.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ**

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, από την οποία αντί για απόσβεση θα φαίνεται ως ωφέλεια.



## **2.2 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ – ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων που ασκούνται από φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31, 40, 49, και 105 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσεως της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ορίζονται κατά τις επόμενες διατάξεις.

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που ορίζονται με το παρόν εφαρμόζονται από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2003 για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και εκείνα που αποκτούν από 01/01/1998 και μετά, με την επιφύλαξη των αναφερόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Για τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που από 01/01/1998 και μετά οι βιοτεχνικές βιομηχανικές, λατομικές, μεταλλευτικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδος απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται με τις μεθόδους που προαναφέρθηκαν, υπολογίζονται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στις διατάξεις του παρόντος και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο παρόν διάταγμα συντελεστών, επί της σε ευρώ αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, προσαυξημένης, με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, όπως η αξία αυτή εξευρίσκεται σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά σχετικές διατάξεις.

### **ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ**

#### **ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ**

1. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, σανατορίων και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικά κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

β) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία κατώτερος 3% και ανώτερος 6%.

γ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις, κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

δ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών, που χρησιμοποιούνται ως μπαγκαλόους ή κάμπινγκς και είναι κατασκευασμένες από ξύλο, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, που επίσης είναι κατασκευασμένες από ξύλο, κατώτερος 8% και ανώτερος 12%. Για τις ίδιες οικοδομές ή τμήματα αυτών και τις συναφείς εγκαταστάσεις τους, που είναι κατασκευασμένες από τσιμέντο, κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

ε) Για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κλπ) που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε χρήση κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

στ) Για βιομηχανοστάσια όπως αυτά νοούνται από τις διατάξεις α' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, τα παραρτήματα και παρακολουθήματα τους, καθώς και τις αποθήκες που είναι συνεχόμενες με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών ή την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

ζ) Για οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα (αποθήκες καπνών και άλλων εξαγωγίμων αγροτικών προϊόντων) και ως ξηραντήρια καπνού, κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

η) Για οικοδομήματα αεροδρομίων που χρησιμοποιούνται ως αεροσταθμοί επιβατών, κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

θ) Για οδικά δίκτυα ενός χώρου εργοστασίων ή χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού, κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

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

3) Από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου αναγνωρισμένης απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό 10% ή 5% επί του ακαθάριστου εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κλπ. αναλόγως της περίπτωσης.

Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις παραγωγής μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στα οποία εξορύσσονται ύλες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις τους, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για ατμοηλεκτρικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (ΜΑΖΟΥΤ) και μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος 4% και ανώτερος 5%.

β) Για αεριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΗΖΕΛ) κατώτερα 5% και ανώτερος 7%.

γ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου:

αα) Για μονάδες ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΗΖΕΛ) κατώτερος 4% και ανώτερος 7%.

ββ) Για μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος 6% και ανώτερος 7%.

δ) Για νηζελοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας κατώτερος 5% και ανώτερος 7%.

ε) Για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για φράγματα 9%.

ββ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις κατώτερος 3% και ανώτερος 4%.

στ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας εναλλακτικών μορφών:

αα) Για αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και γεωθερμικές μονάδες κατώτερος 5% και ανώτερος 7%.

ζ) Για σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΘΣΗΘ) κατώτερος 5% και ανώτερος 7%

η) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για γραμμές μεταφοράς κατώτερος 3% και ανώτερος 4%

ββ) Για υποσταθμούς μεταφοράς κατώτερος 4% και ανώτερος 5%.

γγ) Για εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων κατώτερος 10% και ανώτερος 20%.

δδ) Για συστήματα τηλεοπτείας ή τηλεχειρισμών κατώτερος 18% και ανώτερος 20%.

θ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης κατώτερος 5% και ανώτερος 6%

ββ) Για δίκτυα διανομής μέσης τάσης κατώτερος 4% και ανώτερος 6%.

γγ) Για υποσταθμούς διανομής μέσης τάσης χαμηλής τάσης κατώτερος 5% και ανώτερος 6%.

δδ) Για υποσταθμούς διανομής υψηλής τάσης μέσης τάσης κατώτερος 4% και ανώτερος 6%.

εε) Για κέντρα διανομής υψηλής τάσης – μέσης τάσης κατώτερος 4% και ανώτερος 8%.

στ) Για καλώδια μεταφοράς δεδομένων κατώτερος 7% και ανώτερος 8%.

ζζ) Για συστήματα τηλεπικοινωνιών – τηλεχειρισμών κατώτερος 18% και ανώτερος 20%.

ι) Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, γενικά κατώτερος 10% και ανώτερος 12%.

ια) Για ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ορυκτές ύλες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

ιβ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων:

αα) Για ηλεκτροκίνητο σκαπτικό εξοπλισμό (εκσκαφείς – αποθέτες ταινιόδρομοι) κατώτερος 5% και ανώτερος 6%.

ββ) Για τεχνικά έργα υποδομής και υποστήριξης κατώτερος 6% και ανώτερος 7%.

γγ) Για χρωματουργικά μηχανήματα και οχήματα κατώτερος 14% και ανώτερος 16%.

δδ) Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης κατώτερος 10% και ανώτερος 12%.

2) Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

β) Για εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων) κατώτερος 11% και ανώτερος 11%.

γ) Για τηλεφωνικές τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX) εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

δ) Για υπόγεια και υποβρύχια καλώδια – σωληνώσεις (συμβατικά και οπτικών ινών) κατώτερος 4% και ανώτερος 7%.

ε) Για καλώδια σωληνώσεων οπτικών ινών και κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

στ) Για εναέρια ενσύρματα δίκτυα κατώτερος 8% και ανώτερος 12% και για εναέρια ασύρματα δίκτυα κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

ζ) Για κύριες τηλεφωνικές – τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις – συσκευές και θαλάμους κατώτερος 11% και ανώτερος 15%.

η) Για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις κατώτερος 8,5% και ανώτερος 12,5%.

θ) Για καλωδιακά πλοία κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

3) Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για κάμερες και παρελκόμενα βίντεο και παρελκόμενα καθώς και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

β) Για Κέντρα εκπομπής αναμεταδότες (πομποί – αναμεταδότες και παρελκόμενα, πυλώνες – ιστοί και παρελκόμενα καθώς και κεραίες εκπομπής – λήψης και παρελκόμενα) κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

γ) Για λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοηλεκτρονικών σταθμών κατώτερος 11% και ανώτερος 15%.

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

α) Για έργα δικτύων ύδρευσης

αα) Για φράγματα 1%

ββ) Για διυλιστήρια κατώτερος 1% και ανώτερος 2%

γγ) Για υδραγωγεία κατώτερος 1,5% και ανώτερος 2,5%

δδ) Για κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος 2% και ανώτερος 3%.

εε) Για δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος 2,5% και ανώτερος 3,5%

στστ) Για δίκτυα διανομής καθώς και για εξωτερικά και εσωτερική αντλιοστάσια, κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

ζζ) Για δεξαμενές κατώτερος 1% και ανώτερος 2%

θ) Για έργα δικτύων αποχέτευσης:

αα) Για έργα βαρείας υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες κατώτερος 1% και ανώτερος 2%

ββ) Για δευτερεύοντες αγωγούς κατώτερος 1,5% και ανώτερος 2,5%

γγ) Για εξωτερικές διακλαδώσεις κατώτερος 2% και ανώτερος 4%

δδ) Για ηλεκτρομαγνητικές εγκαταστάσεις, κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

γ) Για αντιπλημμυρικά έργα:

αα) Για διευθετήσεις ρεμάτων 1%

ββ) Για συλλεκτήρες ομβρίων υδάτων κατώτερος 1% και ανώτερος 2%.

γγ) Για δίκτυα ομβρίων υδάτων κατώτερος 1,5% και ανώτερος 2,5%

δδ) Για φρεάτια υδροσυλλογής κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

δ) Για έργα αντιρρύπανσης και κέντρα επεξεργασίας λυμάτων:

αα) Για ερευνητικά κέντρα λυμάτων και κέντρα λυμάτων κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

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

α) Για κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγρανήτρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

β) Για σιγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

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

α) Για αντλίες και εξοπλισμό αυτών 9των πρατηρίων κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

β) Για αεροσυμπιεστές και γρασσαδόρους κατώτερος 11% και ανώτερος 15%

7) Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κλπ οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρελιών κλπ) κατώτερος 24% και ανώτερος 30%.

β) Για χαλύβδινες φιάλες υγραερίου κατώτερος 11% και ανώτερος 15%.

γ) Για δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

δ) Για μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

8) Για τα ψυκτικά μηχανήματα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγείο διατήρησης τροφίμων κλπ) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες – καυστήρες κλπ.) στους χώρους παραγωγής κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

β) Για ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων κατώτερος 15% και ανώτερος

9) Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 11% και 15% αντίστοιχα.

10) Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (βίντεο, κινηματογραφικών κλπ) ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκπτώτικων, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

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

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

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

α) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου, χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

β) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου, χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα κατώτερος 4,5% και ανώτερος 6,5%.

γ) Αυτόνομα θερμαντικά σώματος καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές, μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

14) Για τα μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για αγωγούς μεταφοράς και διανομής φυσικού αερίου χαλύβδινους ή πολυαιθυλενίου και τις εγκαταστάσεις τους, δεξαμενές υγροποιημένου φυσικού αερίου από σκυρόδεμα και ειδικό μέταλλο και υπόγειες αποθήκες φυσικού αερίου κατώτερος 1,5% και ανώτερος 2,5%.

β) Για μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης καθοδικής προστασίας αγωγών φυσικού αερίου κατώτερος 4% και ανώτερος 7%.

γ) Για σταθμούς μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμούς συμπίεσης κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

δ) Για κρυογενικές εγκαταστάσεις αεροποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους κατώτερος 1,5% και ανώτερος 2,5%.

15) Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των ακόλουθων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες DVD, καθώς και ραδιοτηλεοπτικών σταθμών ορίζονται ως ακολούθως: α)

Για τις κινηματογραφικές ταινίες:

Κατώτεροι 75% για το πρώτο έτος, 11% για το δεύτερο έτος, 7% για το τρίτο έτος, και 7% για το τέταρτο έτος εκμετάλλευσης τους και

Ανώτερος 80% για το πρώτο έτος, 12% για το δεύτερο έτος και 8% για το τρίτο έτος εκμετάλλευσης τους.

Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσης της ταινίας στο οικείο διαχειριστικό έτος με τον περιορισμό ότι αυτή δεν μπορεί να υπερβεί κατά το πρώτο έτος τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση της ταινίας. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ώστε για τα πρώτα δύο έτη η συνολική απόσβεση να ανέρχεται στο 86% της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογών των κατώτερων συντελεστών ή στο 92% της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των κατώτερων συντελεστών ή στο 92% της αξίας της ταινίας στην περίπτωση των ανώτερων συντελεστών.

β) Για τις βιντεοταινίες – DVD

αα) Κατώτεροι 65% για το έτος κτήσης 25% για το δεύτερο έτος και 10% για το τρίτο έτος εκμετάλλευσης τους

ββ) Ανώτεροι 70% για το έτος κτήσης και 30% για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσής τους.

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

## **Άρθρο 10**

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

α) Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων κατώτερος 15% και ανώτερος 20%

β) Για φορτηγά αυτοκίνητα κατώτερος 15% και ανώτερος 20%

γ) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:

αα) Εκπαιδευτηρίων, κατώτερος 11% και ανώτερος 15%

ββ) Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψηφίων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσικλετών) κατώτερος 19% και ανώτερος 25%

γγ) Λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος 11% και ανώτερος 15%



δ) Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα κατώτερος 11% και ανώτερος 15%

ε) Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, εξαιρούμενων εκείνων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4, κατώτερος 19% και ανώτερος 25%.

στ) Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου κατώτερος 11% και ανώτερος 15%

ζ) Για σιδηροτροχιές και τροχάιο υλικό κατώτερος 3% και ανώτερος 5%

η) Για τα λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

2) Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για καινούρια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κατώτερος 4% και ανώτερος 6%.

β) Για μεταχειρισμένα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κατώτερος 4% και ανώτερος 6% πλέον 1% για κάθε έτος το οποίο παρήλθε από το επόμενο έτος της κατασκευής μέχρι το έτος της απόκτησης.

3) Για τα πλοία και τα λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων: α) κατώτεροι συντελεστής απόσβεσης 15% για το πρώτο έτος εκμετάλλευσής τους υπό ελληνική σημαία, 7% ετησίως από το δεύτερο έτος έως και το πέμπτο έτος και 3% ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσής τους δ) ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης 20% για το πρώτο έτος εκμετάλλευσής τους υπό ελληνική σημαία 10% ετησίως από το δεύτερο έτος έως και το πέμπτο έτος και 5% ετησίως για το έκτο έτος και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσής τους.

## **Άρθρο 11**

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων σκευών κλπ) των σανατορίων, κλινικών, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης ορίζονται αντίστοιχα σε 24% και 30%.

2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κλπ) των λοιπών επιχειρήσεων ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

3. Για τα είδη εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή αριθμομηχανές, λογιστικές μηχανές, φωτοαντιγραφικά και φωτοτυπικά μηχανήματα, μαγνητόφωνα, γραφομηχανές, προβολείς διαφανειών, τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές, TELEX, FAX, καθώς και τα επιστημονικά όργανα και τις συσκευές εργαστηρίου χημείου, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

4. Αν τα άγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 29% και 35% αντίστοιχα.

5. Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 24% και 30% αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 34% και 40% αντίστοιχα.

Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

β) Των λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος 11% και ανώτερος 15%

#### **Άρθρο 5**

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες ορίζονται σε 27% και 33% αντίστοιχα.

#### **Άρθρο 6**

1. Οι επιχειρήσεις λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών εκτός από τις κατά τα άρθρα 3, 4, 10 και 11 του παρόντος αποσβέσεις διενεργούν ετήσια απόσβεση και επί της αξίας των λατομείων ή των μεταλλείων με κατώτερο συντελεστή 7% και ανώτερο 10%.

2. Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ο ανώτερος και ο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 4% και 7% αντίστοιχα.

3. Για τα έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ίδιων επιχειρήσεων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 7% και 10% αντίστοιχα.

4. Για τους σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιχειρήσεων του άρθρου αυτού ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 11% και 15% αντίστοιχα.

5. Η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Α. 1959.

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

### **Άρθρο 7**

1) Για τα λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για λιμένες, αποβάθρες, ορμητήρια, και προβλήτες κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

β) Για έργα ελάφρυνσης πρηνών κατώτερος 11% και ανώτερος 16%.

γ) Για ρυμούλκες, βυθοκόρους, πλωτούς γεραμούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορηγίδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

δ) Για μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα και πλωτές δεξαμενές κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

ε) Για ναυπηγικές κλίνες κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

στ) Για σχέδια ναυπήγησης πλοίων κατώτερος 27% και ανώτερος 33%.

2) Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων και ιδιωτικών έργων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές ορίζονται ως εξής:

α) Για ξυλεία η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα, κατώτερος 21% και ανώτερος 30%.

β) Για μεταλλικά ικριώματα κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

γ) Για πολυθραυστήρες γονιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλτικά μηχανήματα, γεωτρύπανα, αναβατόρια, μηχανικά φτυάρια, αυτοκινούμενους αποξεστήρες, τριβείς, θραυστήρες κλπ. ο κατώτερος συντελεστής είναι 11% και ο ανώτερος 15%.

3) Για τις εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων σε εκμεταλλεύσεις διωρύγων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 11% και 16% αντίστοιχα.

4) Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο του άρθρου αυτού δεν δικαιούνται να διενεργούν τις κατά τα άρθρα 3, 4, 7 παράγραφος 1 και 10 του παρόντος αποσβέσεις .

5) Για τις εγκαταστάσεις αεροδρομίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως εξής:

α) Για αεροδιάδρομους, γέφυρες διέλευσης αεροσκαφών, χώρους πίστας, αεροδρομίου για στάθμευση αεροσκαφών, γέφυρες επιβίβασης επιβατών, σύστημα τροφοδοσίας εξεργασμένου αέρα και ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης αποσκευών, κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

β) Για υπόγειο σύστημα παροχής ρεύματος 400Hz στα αεροσκάφη κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

γ) Για οπτικά αεροβοηθήματα:

αα) Για εργασίες κατασκευής, κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

ββ) Για εξοπλισμό κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

δ) Για τηλεπικοινωνιακά συστήματα κατώτερος 2% και ανώτερος 4%.

### **Άρθρο 8**

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

α) Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές οδοντωτές σβάρνες, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα, δισκοσβάρνες, χορτοσωρευτές, χορτοαναδευτές, σπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών για αποθήκευση, μηχανές άλεσης τροφών, ρυμούλκες, θεριστικές μηχανές, αυτοδελτικές πατασυλλεκτικές και θεριζοαλωνιστικές μηχανές, φορτωτικές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος και συλλεκτικές αραβόσιπου μηχανές, φρέζες, τευτλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα κατώτερος 8% και ανώτερος 12%.

β) Για λιπάσματα διανομείς και ψεκαστήρες κατώτερος 10% και ανώτερος 14%.

γ) Για λοιπά μηχανήματα κατώτερος 7% και ανώτερος 10%.

### **Άρθρο 9**

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης του λογισμικού (software) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.

6) Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των ειδών υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων και κλινικών στις περιπτώσεις που αυτά θεωρούνται εγκαταστάσεις των παραπάνω επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων, ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

7) Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζεται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

## **Άρθρο 12**

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

α) Για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και έπιπλα και σκεύη κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

β) Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (software) των Η/Υ κατώτερος 24% και ανώτερος 30%.

γ) Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού 75% της δαπάνης με τους κατώτερους οριζόμενους συντελεστές απόσβεσης:

αα) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου, χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου κατώτερος 2% και ανώτερος 4% .

ββ) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου, χαλύβδινοι θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα κατώτερος 4,5% και ανώτερος 6,5%.

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

ε) Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα 100%.

## **ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ**

1. Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο οι κατώτεροι κι οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο από τις διατάξεις του παρόντος, πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή (3) τρία.

2. Οι κατά την προηγούμενη παράγραφο προκύπτοντες συντελεστές αποσβέσεων της φθίνουσας μεθόδου υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

3. Κατά τη διαχειριστική περίοδο που αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων μειωμένη με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχείριση, είναι μικρότερη από το ποσοστό 10% της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους

ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεσθεί σε αυτή τη διαχείριση.

### **2.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΕ ΚΛΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ**

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως. Οι συντελεστές αυτοί, καλύπτουν κατά τεκμήριο τη φυσική φθορά καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Αν η επιχείρηση σε κάποια χρήση διενεργήσει για κάποιο στοιχείο απόσβεση με συντελεστή μεγαλύτερο από τον νόμιμο, τότε το επιπλέον αυτό ποσό αποσβέσεως δεν αναγνωρίζεται ως εκπεστέο από τα έσοδα έξοδο.

Δεν επιτρέπεται και ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η κείμενη νομοθεσία. Αν η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις σε μια χρήση για ένα πάγιο στοιχείο με μικρότερο συντελεστή από το νόμιμο, τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να διενεργήσει στις επόμενες χρήσεις το υπόλοιπο ποσό της αποσβέσεως.

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

Η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται από το μήνα μέσα στον οποίο τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο και όχι από το μήνα της αγοράς του ή της καταχωρήσεως του στα βιβλία της επιχείρησης. Δηλαδή αν ένα μηχάνημα τέθηκε σε λειτουργία στις 20 Απριλίου μιας χρήσεως, θα εκπεστεί απόσβεση με τα 9/12 της ετήσιας αποσβέσεως και αυτό γιατί όπως προβλέπεται από το διάταγμα τα ποσοστά των αποσβέσεων αναφέρονται σε ετήσια βάση.

Συνεπώς αν η διαχείριση είναι μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου π.χ. 21 μηνών (έναρξη εργασιών της επιχείρησης) το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως θα αυξηθεί ανάλογα δηλαδή θα πολλαπλασιαστεί με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των μηνών μέχρι τέλους της χρήσης και παρονομαστή τον αριθμό 12.

Όταν το ποσό των αποσβέσεων γίνει ίσο με την τιμή κτήσεως ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου στοιχείου, τότε παύει η διενέργεια αποσβέσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### 3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων στο ενεργητικό του ισολογισμού γίνεται με βάση τον προορισμό τους και κυρίως με βάση την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Έτσι με βάση τα κριτήρια αυτά, πάγια στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην οικονομική μονάδα και τα οποία κυκλοφορούν σε περισσότερες χρήσεις.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.

Στα πάγια περιλαμβάνονται επίσης και οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Δεν είναι η φύση αλλά ο προορισμός του στοιχείου το κριτήριο για την κατάταξη του στην κατηγορία του παγίου ή του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Το ίδιο στοιχείο είναι δυνατόν για την μια επιχείρηση να αποτελεί πάγιο και για την άλλη κυκλοφορούν, π.χ. Τα αυτοκίνητα για τη βιομηχανία αυτοκινήτων αποτελούν κυκλοφορούν ενώ για τη βιομηχανική επιχείρηση που τα προορίζει για τη μεταφορά των προϊόντων της, αποτελούν πάγια στοιχεία.

Σύμφωνα με το νόμο στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες στοιχείων:

- α) Τα ενσώματα πάγια στοιχεία
- β) Τα ασώματα (αύλα) πάγια στοιχεία
- γ) Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- δ) Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις
- ε) Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

### ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

## **ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ (ΑΥΛΩΝ) ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Στην κατηγορία των αϋλων πάγιων στοιχείων περιλαμβάνονται τα οικονομικά αγαθά που δεν έχουν φυσική υπόσταση, οικονομικά οφέλη μέσω των δικαιωμάτων και των προνομίων που συνδέονται με την κατοχή τους.

## **ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται:

- Για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας
- Για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης
- Και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγαλύτερη χρονική περίοδο – οπωσδήποτε μεγαλύτερη του έτους – και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

## **ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΙΤΛΟΙ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ως συμμετοχές που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της κατηγορίας «συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις», ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

## **ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες.

Τα πάγια στοιχεία ενσώματα και ασώματα διακρίνονται σε λειτουργικά και μη λειτουργικά. Λειτουργικά στοιχεία είναι τα στοιχεία ου χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη λειτουργική της δραστηριότητα, ενώ μη λειτουργικά είναι τα στοιχεία που κατέχει για εισοδηματικούς σκοπούς (αποτελούν επένδυση) ή για πώληση.

Λειτουργικά ενσώματα πάγια στοιχεία χαρακτηρίζονται τα πάγια στοιχεία τα οποία:

- α) Έχουν φυσική υπόσταση (είναι ενσώματα) και σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.



β) Χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης (παραγωγή προϊόντων κλπ)

γ) Δεν κατέχονται σαν μια επένδυση ή δεν προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Επίσης τα λειτουργικά πάγια στοιχεία διακρίνονται στις υποκατηγορίες

- Στα υποκείμενα σε απόσβεση, π.χ. μηχανήματα, κτίρια, έπιπλα
- Στα μη υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση π.χ. γήπεδα, αγροί
- Στα υποκείμενα σε εξάντληση π.χ. μεταλλεία, ορυχεία κτλ.

### **3.2 ΤΟ ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡ/ΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι «η τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται ε τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις».

Αναλυτικότερα: στην τιμή κτήσεως περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

Η τιμολογιακή αξία, δηλαδή η αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς ή αν πρόκειται περί ακινήτων, στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς.

α) Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων, ανεξάρτητα απ' την αιτία χορήγησης τους (λόγω σύντομης εξοφλήσεως του τιμολογίου κτλ)

β) Τα ειδικά έξοδα αγοράς, δηλ. τα έξοδα που προκύπτουν κατά και εξαιτίας της συγκεκριμένης αγοράς, όπως ο ναύλος, οι δασμοί και τα λοιπά έξοδα που δημιουργούνται, μέχρι και την παραλαβή του στοιχείου στον τόπο εγκαταστάσεως ή χρησιμοποίησεως του.

γ) Το κόστος εγκαταστάσεως του στοιχείου δηλ. οι δαπάνες συναρμολογήσεως και τοποθετήσεως αυτού στην κατάλληλη θέση ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία. Το συστατικό αυτό στοιχείο του κόστους κτήσεως που καθορίζει το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων και στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος κατεργασίας, που απαιτήθηκε για να φθάσει το στοιχείο στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκεται τη στιγμή της απογραφής του.

Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των ακινήτων: οι φόροι μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων παρόλο που πρόκειται για ειδικά έξοδα κτήσεως των ακινήτων. Τα έξοδα αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό στο λογ/σμό «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεων».

### **3.3 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΙΔΙΟΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ**

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

Στο κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων δεν περιλαμβάνονται «τόκο ιδιοκατασκευαστικής περιόδου» και «έξοδα χρηματοδοτήσεως».

### **3.4 ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΟΠΩΣ ΟΡΙΘΕΤΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Η παραπάνω έννοια που δίνει ο νόμος και το Ε.Γ.Λ.Σ. για την τιμή κτήσεως δεν εναρμονίζεται με τις σύγχρονες αντιλήψεις και είναι εσφαλμένη για τους εξής λόγους:

1) Το βασικό μέγεθος της τιμής κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία. Ο νόμος δεν προσδιορίζει όμως ποια τιμολογιακή αξία εννοεί «τοις μετρητοίς» ή την «επί πιστώσει», η οποία, περιλαμβάνει και τους τόκους. Προφανώς δέχεται και τις δύο. Έτσι αν το πάγιο στοιχείο αγοραστεί «επί πιστώσει» και στο τιμολόγιο αγοράς δεν αναγράφονται χωριστά οι τόκοι αυτοί περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου, έστω και να μέρος των τόκων αυτών δεν είναι δεδουλευμένο και συνεπώς, αφορούν δαπάνη επόμενων χρήσεων. Αν όμως οι τόκοι αυτοί αναγράφονται στο τιμολόγιο αγοράς χωριστά σε ιδιαίτερο κονδύλι, τότε οι τόκοι αυτοί θεωρούνται χρηματοοικονομικό έξοδο και βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως και όχι την αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου. Άρα ανάλογα με τον τρόπο εκδόσεως του τιμολογίου του πωλητή έχουμε διαφορετική εμφάνιση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, των αποσβέσεων τους και, κατ' επέκταση των αποτελεσμάτων.

Η σωστή όμως έννοια της τιμολογιακής αξίας είναι η αξία τοις μετρητοίς. Τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται επί πιστώσει πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία στην ισοδύναμη αξία της μετρητοίς. Οι τόκοι που συμπεριλαμβάνονται στην τιμολογιακή αξία δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσεως του παγίου γιατί αφορούν χρηματοοικονομικό έξοδο.

2) Στη χώρα μας συμβαίνει η τιμολογιακή αξία των παγίων στοιχείων, κυρίως αυτών που εισάγονται από το εξωτερικό να μην είναι η κανονική, αλλά να είναι διογκωμένη – υπερτιμολογημένη. Ασφαλώς δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη να δέχεται την υπερτιμολογημένη αξία ως αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου γιατί έτσι

θα νομιμοποιούσε το κοινωνικό έγκλημα της υπερτιμολογήσεως. Για το λόγο αυτό διδάσκεται στην αλλοδαπή ότι στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται όλες οι λογικές και αναγκαίες που καταβάλλει τοις μετρητοίς ένας συνετός αγοραστής για την απόκτησή του στοιχείου με βάση μια αμφοτεροβαρή σύμβαση που συνάπτεται μεταξύ των μη συνδεόμενων μερών.

3) Η διάταξη του άρθρου 43 §5 του ν. 2190/1920 αντιφάσκει. Ενώ στο πρώτο εδάφιο της ορίζει ότι στην αξία κτήσεως περιλαμβάνονται και τα «ειδικά έξοδα αγοράς» στο δεύτερο εδάφιο της ορίζει ότι στην αξία κτήσεως των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται «οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων». Αλλά τα έξοδα αυτά είναι αναμφισβήτητα «ειδικά έξοδα αγοράς» γιατί συνδέονται άμεσα με την απόκτηση των ακινήτων. Τα έξοδα αυτά τα χαρακτηρίζει ο νόμος ως «έξοδα κτήσεως» των ακινήτων και υιοθετώντας τη ρύθμιση του Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την καταχώρηση τους στο λογ/σμό 1614 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και την απόσβεση τους είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Η παραπάνω σκέψη των «εξόδων κτήσης» που καθιερώθηκε από το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον νόμο εκπορεύεται από τη σκέψη ότι σε περίπτωση διαδοχικών πωλήσεων ενός ακινήτου τα έξοδα αυτά και ειδικότερα ο φόρος μεταβιβάσεως δεν προσυξάνουν την αξία του.

Το επιχείρημα αυτό όμως δεν είναι σωστό, γιατί τα ακίνητα αποκτούνται για πάγια εκμετάλλευση και δεν προορίζονται για πώληση. Τα ακίνητα κατέχονται από την επιχείρηση επί σειρά δεκαετιών, στη διάρκεια των οποίων η αξία τους θεαματικά ανατιμάται και απομακρύνεται από το κόστος κτήσεως.

Επίσης υπό ομαλές συνθήκες ο αγοραστής ακινήτου προβαίνει στην πώληση αυτού μόνο όταν ο νέος αγοραστής καταβάλλει σ αυτόν το τίμημα που να καλύπτει το κόστος κτήσεως συμπεριλαμβανομένου και του φόρου μεταβιβάσεως, αλλιώς θα πραγματοποιήσει από την πώληση ζημία.

Ανεξάρτητα όμως από την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών, η ρύθμιση που δίνουν στο θέμα το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο νόμος είναι αντιεπισημονική για τους εξής λόγους:

α) Παραβιάζει την έννοια του κόστους κτήσεως, στο οποίο πρέπει να περιλαμβάνονται όλα τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση, εγκατάσταση και ολοκλήρωση του στοιχείου, ώστε να είναι έτοιμο για χρήση και

β) Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, η αξία με την οποία τα πάγια εγγράφονται στα βιβλία είναι το ιστορικό κόστος κτήσεως, ανεξάρτητα από την τρέχουσα αξία αυτών που συνήθως αγνοείται.

### **3.5 ΤΟ ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ**

Η λογιστική των πάγιων στοιχείων στηρίζεται στις λογιστικές αρχές του κόστους κτήσεως και της αντιπαράθεσης εσόδων – εξόδων.

Κατά το χρόνο κτήσεως τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στους λογ/σμούς στο κόστος κτήσεως. Σ 'αυτό περιλαμβάνονται όλες οι λογικές και αναγκαίες δαπάνες κτήσεως του στοιχείου και τοποθετήσεως του στη θέση και υπό τις συνθήκες που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση ώστε να είναι έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

Τώρα όταν το πάγιο αποκτάται έναντι μετρητών, το κόστος κτήσεως προσδιορίζεται εύκολα καθώς στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται όλες οι αναγκαίες δαπάνες που καταβλήθηκαν για την απόκτηση, τοποθέτηση κλπ. του στοιχείου ώστε να είναι έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

Όταν το πάγιο στοιχείο αποκτάται με άλλη, πλην μετρητών ανταλλακτική σύμβαση, κόστος κτήσεως αυτού είναι η τρέχουσα αξία του στοιχείου που δίνεται από την επιχείρηση κατά το χρόνο της ανταλλαγής ή τρέχουσα αξία του στοιχείου που λαμβάνεται, η οποία απ' αυτές τις δύο μπορεί σαφέστερα να προσδιοριστεί.

Αναλυτικότερα:

#### **ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΔΙ' ΑΓΟΡΑΣ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ**

Σύμφωνα με τις αποφάσεις του IASC το κόστος ενός λειτουργικού παγίου στοιχείου περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς και τα άμεσα έξοδα που είναι απαραίτητα για να φέρουν το περιουσιακό ενεργητικό στοιχείο στην λειτουργική κατάσταση για την οποία προορίζεται. Κάθε φύσεως εκπτώσεις και επιστροφές αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς. Παραδείγματα άμεσων κοστολογήσιμων εξόδων είναι:

- Τα έξοδα διαμορφώσεως του χώρου
- Τα έξοδα της αρχικής παράδοσης και τακτοποιήσεως
- το κόστος τοποθετήσεως, όπως ειδικές βάσεις για τις εγκαταστάσεις
- επαγγελματικές αμοιβές (μηχανικών κλπ.)

Τα διοικητικά και άλλα γενικά άμεσα έξοδα δεν είναι συστατικά του κόστους των λειτουργικών παγίων στοιχείων, εκτός αν είναι δυνατόν να συσχετιστούν ειδικά με την απόκτηση του παγίου στοιχείου ή με το να το φέρουν στην λειτουργική του κατάσταση.

Τα έξοδα ενάρξεως και τα συναφή προλειτουργικά έξοδα δεν αποτελούν μέρος του κόστους των λειτουργικών πάγιων στοιχείων, εκτός αν είναι απαραίτητα για να φέρουν το πάγιο στοιχείο στη λειτουργική του κατάσταση.

### **3.6 ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΔΙ' ΑΓΟΡΑΣ ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ**

Υπάρχει περίπτωση τα πάγια στοιχεία να αποκτηθούν με πίστωση. Στην περίπτωση αυτή το πάγιο στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αξία ισοδύναμη με την αξία μετρητοίς. Οι συνομολογούμενοι τόκοι δεν πρέπει να βαρύνουν την αξία κτήσεως του στοιχείου αλλά να αντιμετωπίζονται ως έξοδα χρηματοδοτήσεως. Ειδικότερα:

- Αν το στοιχείο προσφέρεται σε μια τιμή μετρητοίς και σε μια μεγαλύτερη επί πιστώσει, η τιμή μετρητοίς καταχωρείται ως κόστος κτήσεως του στοιχείου μια η διαφορά καταχωρείται ως έξοδο χρηματοδοτήσεως.

- Αν στη σύμβαση αγοράς του στοιχείου δεν προσδιορίζεται ο τόκος, αλλά η συμφωνηθείσα τιμή είναι μεγαλύτερη της τιμής μετρητοίς η διαφορά, αποτελεί την επιβάρυνση για τη χρονική πίστωση της εξοφλήσεως της αξίας του στοιχείου και δεν αποτελεί κόστος κτήσεως αυτού, αλλά έξοδο χρηματοδοτήσεως.

Αν στη σύμβαση αγοράς δεν προσδιορίζεται η αξία μετρητοίς ή αν η αξία αυτή δεν είναι δυνατόν αν προσδιοριστεί η αξία του στοιχείου είναι η παρούσα αξία των τμηματικών πληρωμών, η οποία εξευρίσκεται δια προεξοφλήσεως αυτών με βάση το τρέχον επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας και του συνολικού καταβλητέου ποσού αποτελεί έξοδο χρηματοδοτήσεως.

### **3.7 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ**

#### **3.7.1 Έννοια και διακρίσεις των επισκευών και συντηρήσεων**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Συντήρηση είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται στο πάγιο με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Οι διαφορές μεταξύ των δαπανών των δύο αυτών κατηγοριών είναι οι εξής:

α) Η επισκευή προϋποθέτει βλάβη ή αλλοίωση που επέρχεται με τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου, ενώ η συντήρηση αποβλέπει στο να εμποδίσει τη βλάβη. Δηλαδή η μεν συντήρηση προλαμβάνει ή δε επισκευή θεραπεύει.

α) Οι δαπάνες επισκευών δεν επαναλαμβάνονται σταθερά ενώ οι δαπάνες συντηρήσεων επαναλαμβάνονται κάπως σταθερά.

Οι επισκευές διακρίνονται σε συνήθεις και ασυνήθεις (έκτακτες)

Οι ασυνήθεις δαπάνες αυξάνουν την αξία χρήσεως δηλαδή την αποδοτικότητα ή τη χρησιμότητα του στοιχείου ή επιμηκύνουν την ωφέλιμη ζωή αυτού σε σύγκριση με τη ζωή του πριν την επισκευή. Παράδειγμα οι μεγάλες δαπάνες επιθεώρησης δαπανών, η ενδυνάμωση του σκελετού ενός κτιρίου κτλ.

### **3.7.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ**

#### **3.7.2.1 ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων των πάγιων στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής, δηλαδή είναι έξοδα γιατί η χρησιμότητα που προσφέρουν εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας οικονομικής χρήσεως. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς. Πρόκειται για τις συνήθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων και όχι για τις ασυνήθεις δαπάνες επισκευών.

#### **3.7.2.2 ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι δαπάνες για συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων και επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων.

Για τα έξοδα συντηρήσεων και επισκευών των ακινήτων ισχύουν τα εξής:

Αν το ακίνητο ιδιοχρησιμοποιείται, οι υπό συζήτηση δαπάνες θεωρούνται ως έξοδα εκμεταλλεύσεων και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

- Αν η εταιρεία χρησιμοποιεί «επ'ενοικίων» ξένο ακίνητο και πραγματοποιεί έξοδα επισκευών και συντηρήσεων που κατά τη συμφωνία τη βαρύνουν, τα έξοδα αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Τα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων των ιδιοχρησιμοποιούμενων βιομηχανοστασίων, καθώς και των παραρτημάτων και εξαρτημάτων τους αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Πρόκειται για τα έξοδα συντηρήσεων και επισκευής μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, τα οποία αφορούν τις κατ' έτος επαναλαμβανόμενες συντηρήσεις και επισκευές.

Οι δαπάνες επισκευής και συντηρήσεως που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτονται κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως τους.

Τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτονται ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των πέντε ετών.

Οι ασυνήθεις επισκευές και συντηρήσεις δεν πρέπει να βαρύνουν μια μόνο χρήση αλλά να κατανέμονται σε περισσότερες ανάλογα με τη φύση και το μέγεθος τους και τις ιδιάζουσες συνθήκες της επιχείρησης.

### **3.7.2.3 ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ**

Κατά τις σύγχρονες επιστημονικές αντιλήψεις ισχύουν οι ακόλουθες απόψεις:

α) Οι δαπάνες των συνήθων συντηρήσεων και επισκευών χαρακτηρίζονται έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

Οι δαπάνες θεωρούνται τρέχοντα έξοδα και καταχωρούνται στον οικείο λογ/σμό εξόδων. Επειδή προηγείται η χρήση του πάγιου στοιχείου και έπονται οι επισκευές, υποστηρίζεται πολλές φορές ότι δεν εφαρμόζεται επαρκώς η αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων – εξόδων.

Εν τούτοις το επιχείρημα αυτό αποδυναμώνεται αν ληφθεί υπόψη ότι οι δαπάνες αυτές είναι αναπόφευκτες στη διάρκεια της ζωής των πάγιων στοιχείων, είναι συνήθως μικρού ύψους και μεσολαβεί μικρός χρόνος μεταξύ χρήσεως του στοιχείου και επισκευής αυτού.

β) Οι δαπάνες των συνήθων συντηρήσεων και επισκευών κατανέμονται σε περισσότερες χρήσεις.

Οι δαπάνες αυτές δεν πραγματοποιούνται με τον ίδιο ρυθμό στη διάρκεια της ζωής των παγίων στοιχείων. Όταν τα πάγια στοιχεία είναι καινούρια, οι υπό συζήτηση δαπάνες στα πρώτα χρόνια είναι χαμηλές και προοδευτικά με τη χρησιμοποίηση των στοιχείων αυξάνουν. Γι αυτό σε πολλές περιπτώσεις θεωρείται προτιμότερη η μέθοδος της τμηματικής κατανομής των δαπανών αυτών.

Με τη μέθοδο αυτή γίνεται εκτίμηση του συνολικού κόστους των συνήθων επισκευών και συντηρήσεων κατά τη διάρκεια: α) της ζωής του στοιχείου, ή β) μέσα σε μια χρήση.

Η κατ' εκτίμηση δαπάνη επισκευών κατανέμεται στις ενδιάμεσες χρονικές περιόδους χρονικά ισόποσα (το ίδιο ποσό κάθε μήνα ή κάθε έτος, ανάλογα με την περίπτωση) ή με βάση την πραγματοποιούμενη από το μηχάνημα παραγωγή. Η κατ' εκτίμηση δαπάνη καταχωρείται στον οικείο λογαριασμό εξόδου με πίστωση

λογαριασμού προβλέψεως ο τελευταίος δε αυτός λογ/σμός χρεώνεται με την πραγματοποιούμενη δαπάνη, π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι η ετήσια δαπάνη συντηρήσεων και επισκευών εκτιμάται σε 5.000.000 Ευρώ και ότι το μήνα Φεβρουάριο πραγματοποιήθηκε τέτοια δαπάνη 1.000.000Ευρώ.

Οι εγγραφές θα είναι οι ακόλουθες:

<b>Έξοδα συντηρήσεων και επισκευών</b>	<b>5.000.000</b>
<b>    Προβλεπόμενες δαπάνες συντηρήσεων και επισκευών</b>	<b>5.000.000</b>
<b>Κατά την πραγματοποίηση των δαπανών:</b>	
<b>    Προβλεπόμενες δαπάνες συντηρήσεων και επισκευών</b>	<b>1.000.000</b>
<b>    Ταμείο</b>	<b>1.000.000</b>

Στο τέλος της χρήσης το τυχόν υπόλοιπο (χρεωστικό ή πιστωτικό) του λογ/σμού «προβλεπόμενες δαπάνες συντηρήσεων και επισκευών» μεταφέρεται σε χρέωση ή πίστωση του λογ/σμού «έξοδα συντηρήσεων και επισκευών».

γ) Οι δαπάνες των ασυνηθών επισκευών αντιμετωπίζονται ως εξής:

- Αν οι επισκευές οδηγούν κυρίως σε αύξηση της αποδοτικότητας του στοιχείου ή της χρησιμότητας αυτού για την επιχείρηση, η δαπάνη καταχωρείται σε αύξηση της αξίας κήσεως του στοιχείου.

- Αν οι επισκευές οδηγούν σε αύξηση της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου (ίσως και της υπολειμματικής αξίας αυτού), η δαπάνη καταχωρείται στη χρέωση του οικείου λογ/σμού αποσβέσεως του στοιχείου δηλαδή φέρεται σε μείωση των συσσωρευμένων αποσβέσεων του στοιχείου, κι έτσι αυξάνεται η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

Επειδή είναι δύσκολη η διάκριση μεταξύ αυξήσεως της χρησιμότητας και αυξήσεως της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου από τις ασυνήθεις επισκευές, στην πράξη εφαρμόζονται και οι δύο μέθοδοι γιατί δίνουν το ίδιο αποτέλεσμα.

### **3.8 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ]**

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται:

- Τα έξοδα ιδρύσεως ή συστάσεως της εταιρείας π.χ. τα έξοδα κατάρτισεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων



εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως οικονομοτεχνικών μελετών.

- Τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα μέχρι την έναρξη της παραγωγικής της δράσης.

- Τα έξοδα οργανώσεως και επεκτάσεως της οικονομικής που πραγματοποιούνται μετά την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως.

Τόσο τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση κατά το στάδιο της ιδρύσεως της για να αποκτήσει νομική προσωπικότητα όσο και τα έξοδα που δημιουργούνται μετά την έναρξη της παραγωγικής της δράσης για την επέκταση της δραστηριότητας της, αποδίδουν στην επιχείρηση ένα όφελος που διατηρεί καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της, μέχρι τη στιγμή της εκκαθάρισεως της. Οι δαπάνες αυτές αποτελούν το τίμημα που κατέβαλε η επιχείρηση για να αποκτήσει το όφελος, της ιδρύσεως, προβολής, οργανώσεως κλπ. και γι αυτό οι δαπάνες αυτές πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό ως ιδιόρρυθμο περιουσιακό στοιχείο και να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση. Οι παραπάνω δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως έχουν αξία μόνο μέσα στα πλαίσια της ίδιας της επιχειρήσεως και η αξία τους διατηρείται εφόσον και καθόσον η επιχείρηση υπάρχει.

Τα έξοδα της πρώτης εγκαταστάσεως που έγιναν μέχρι τη σύσταση του νομικού προσώπου της εταιρείας καταχωρούνται σε προσωρινά βιβλία που πρέπει να έχουν θεωρηθεί πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους, επ' ονόματι του ιδρυτή που τα προσκομίζει στον προϊστάμενο της ΔΟΥ της κατοικίας ή διαμονής του, με μνεία της υπό σύσταση επιχειρήσεως. Οι εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται αναλυτικά ή συγκεντρωτικά, αμέσως ως συσταθεί το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, στα θεωρημένα οριστικά βιβλία, αμέσως μετά από την καταχώρηση των εγγραφών ενάρξεως.

Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

### **3.9 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### **ΑΝΑΓΚΗ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Την ανάγκη αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων στοιχείων προκαλεί το μειονέκτημα της λογιστικής του ιστορικού κόστους που βασίζεται στην άποψη πως οι νομισματικές μονάδες που καταγράφει παραμένουν σταθερές με την πάροδο του χρόνου. Η άποψη αυτή κάθε άλλο παρά αληθής είναι αφού οι πάντες γνωρίζουν ότι οι τιμές των αγαθών δεν παραμένουν σταθερές, λόγω των μεταβολών στην

αγοραστική αξία του νομίσματος ή μεταβολών στις ατομικές τιμές των αγαθών. Ειδικότερα στη σύγχρονη εποχή που η παγκόσμια οικονομία πλήττεται από καλπάζοντα πληθωρισμό. Έτσι στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους έχουν επινοηθεί διάφορα μέτρα μεταξύ των οποίων θεωρείται και η αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά επειδή είναι βραδείας κυκλοφορίας, πλήττονται περισσότερο από τον πληθωρισμό και οι αποσβέσεις τους υπολογιζόμενες στο ιστορικό κόστος κτήσεως, αποτελούν βασική αιτία νοθεύσεως των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως.

### **3.10 ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Κατά την αναπροσαρμογή της αξίας των λειτουργικών πάγιων στοιχείων πρέπει να εφαρμόζονται ορισμένοι κανόνες, οι σπουδαιότεροι από τους οποίους είναι οι εξής:

1) Όταν στις οικονομικές καταστάσεις η αξία των λειτουργικών πάγιων στοιχείων αναπροσαρμόζεται, πρέπει να αναπροσαρμόζεται η αξία μιας ολόκληρης κατηγορίας στοιχείων, ή η επιλογή των στοιχείων η αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται πρέπει να γίνεται με μια συστηματική βάση, η οποία βάση πρέπει να αποκαλύπτεται.

2) Η αναπροσαρμοσμένη αξία μιας κατηγορίας στοιχείων δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη από το επανακτήσιμο από τα στοιχεία της κατηγορίας αυτής ποσό.

3) Όταν η αξία των λειτουργικών πάγιων προσαρμόζεται προς τα πάνω, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις αυτών που υφίστανται κατά το χρόνο της προσαρμογής δεν πρέπει να μεταφέρονται σε πίστωση των αποτελεσμάτων.

4) Μια αύξηση της καθαρής λογιστικής αξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των λειτουργικών πάγιων στοιχείων πρέπει να εγγράφεται απευθείας στην καθαρή θέση με τίτλο «πλεόνασμα προσαρμογής». Στην περίπτωση όμως που μια τέτοια αύξηση σχετίζεται με προγενέστερη μείωση της αξίας των στοιχείων που βάρυνε τα αποτελέσματα της προγενέστερης χρήσεως, η αύξηση από την προσαρμογή πρέπει να προσαυξήσει τα αποτελέσματα.

5) Μια μείωση της καθαρής λογιστικής αξίας που προκύπτει από την προσαρμογή της αξίας των λειτουργικών πάγιων στοιχείων πρέπει να βαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα. Στην περίπτωση όμως που μια τέτοια μείωση σχετίζεται με προγενέστερη αύξηση της αξίας των στοιχείων που καταχωρήθηκε στον λογαριασμό της καθαρής θέσεως «πλεόνασμα προσαρμογής» και η οποία στη

συνέχεια δεν αντιλογίστηκε ή χρησιμοποιήθηκε πρέπει να καταχωρείται απευθείας στη χρέωση του λογαριασμού αυτού.

### **3.11 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν. 2190/1920 ΚΑΙ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσεως τους, και δεν επιτρέπεται μόνο κατ' εξαίρεση αν ειδικός νόμος το επιτρέψει την αναπροσαρμογή της αξίας όλων ή συνήθως ορισμένων μόνο περιουσιακών στοιχείων.

Αν γίνει αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων στοιχείων η αναπροσαρμοσμένη αξία των πάγιων στοιχείων θεωρείται και αξία κτήσεως τους.

- Κάθε αναπροσαρμογή, που έγινε στην κλειόμενη χρήση αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κινήσεως του λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις διαφορές αναπροσαρμογής.

Ο φορολογικός νόμος 2065/1922 καθιέρωσε το σύστημα της ανά τετραετίας από τις χρήσεως 1992, αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

### **3.12 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΑΞΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Υπάρχουν περιπτώσεις που η αξία ορισμένων πάγιων στοιχείων όπως π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων υπέστη μείωση ακόμα και κάτω του κόστους κτήσεως αυτών σε βαθμό που να δικαιολογείται η μείωση του κόστους κτήσεως τους ή ακόμα και η ολοσχερής διαγραφή τους από τα βιβλία της οικονομικής μονάδας π.χ. κοντά στο ακίνητο της οικονομικής μονάδας εγκαταστάθηκε ρυπογόνο εργοστάσιο κλπ ή λόγω οικονομικής απαξιώσεως ορισμένα μηχανήματα κατέστησαν άχρηστα και έχουν μόνο υπολειμματική αξία.

Όταν συντρέχει τέτοια περίπτωση, επιβάλλεται να μειωθεί η λογιστική αξία του πάγιου στοιχείου και να εμφανιστεί στον ισολογισμό η πραγματική αξία αυτού. Η μείωση της αξίας του στοιχείου γίνεται με χρέωση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και πίστωση του λογαριασμού «αποσβεσθέντα πάγια». Η ζημία αυτή χαρακτηρίζεται έκτακτη μόνο όταν είναι ασυνήθης σε έκταση και δ) δεν συμβαίνει συχνά.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι σε περίπτωση υποτιμήσεως ενσώματου πάγιου στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, τότε σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη ώστε η

αποτίμηση του στοιχείου αυτού κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης του κόστους ιδιοκατασκευής και τις υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του.

Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχιστεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

Οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σχηματίζοντας σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι παραπάνω προβλέψεις σχηματίζονται με χρέωση του αποτελεσματικού λογ/σμού 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων» με πίστωση του λογ/σμού ισολογισμού 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων». Ο πρώτος από τους λογ/σμούς αυτούς εμφανίζεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως με τον τίτλο «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», ενώ ο δεύτερος εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού με τίτλο «λοιπές προβλέψεις».

Σε περίπτωση εκποίησης πάγιου στοιχείου, για το οποίο έχει προηγηθεί ο σχηματισμός προβλέψεως, η τελευταία μεταφέρεται απ' το λογ/σμό 44.10 στην περίπτωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου που εκποιείται.

Φορολογικά δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα οι προβλέψεις για μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Για ακίνητα για τον υπολογισμό της η μίας αυτών, ως τιμή πωλήσεως δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

### **3.13 ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Τα πάγια στοιχεία αποσύρονται από την επιχείρηση είτε εκούσια λόγω πωλήσεως ή ανταλλαγής είτε ακούσια λόγω απώλειας, όπως από πυρκαγιά ή πλημμύρα. Οποιαδήποτε όμως και αν είναι η αιτία που το πάγιο αποσύρεται από την επιχείρηση, επιβάλλεται να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του στοιχείου κατά το χρόνο της αποσύρσεως του, για να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός του αποτελέσματος και η διαγραφή των οικείων λογαριασμών από τα βιβλία της

επιχειρήσεως. Έτσι επιβάλλεται να λογιστούν αποσβέσεις και για την περίοδο από την έναρξη της χρήσεως μέχρι το χρόνο αποσύρσεως του στοιχείου στις περιπτώσεις που η απόσυρση αυτού λαμβάνει χώρα στη διάρκεια της χρήσεως, ενώ οι αποσβέσεις λογίζονται στο τέλος κάθε χρήσεως.

Παρακάτω αναφέρονται δύο παραδείγματα αποσύρσεως πάγιου στοιχείου από τα οποία το πρώτο αποτελεί περίπτωση εκούσιας απόσυρσης και το δεύτερο περίπτωση ακούσιας απόσυρσης.

### **Πώληση Παγίων στοιχείων**

Ας υποθέσουμε ότι ένα πάγιο στοιχείο αγοράστηκε την 01/01/2002 αντί 15.000ευρώ και ότι αποσβένεται με συντελεστή 10% ετήσιο το πάγιο δεν έχει υπολειμματική αξία και την 31/05/2006 πωλήθηκε αντί 7000 ευρώ. Ο λογαριασμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων του πάγιου στοιχείου μέχρι την 31/12/2005 πρέπει να παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο  $(15.000 \times 0,10 \times 5)$  7500 ευρώ έπειτα πρέπει να λογιστούν και οι αποσβέσεις των πέντε μηνών της τρέχουσας χρήσης οι οποίες είναι  $915000 \times 10\% \times 5/12$  625 ευρώ και να γίνει η εγγραφή:

<b>66 Αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος</b>	<b>8125</b>
<b>12.99 Αποσβεσθέντα μηχανήματα</b>	<b>8125</b>
<i>Και στη συνέχεια να γίνει η εγγραφή:</i>	
<b>3800 Ταμείο</b>	<b>7000</b>
<b>12.99 Αποσβεσθέντα μηχανήματα</b>	<b>8125</b>
<b>12 Μηχανήματα</b>	<b>15000</b>
<b>81.03 Έκτακτα κέρδη</b>	<b>125</b>

Το έκτακτο αποτέλεσμα από την πώληση του πάγιου στοιχείου εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως στην οποία έγινε η πώληση.

### **ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΚΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟΣΥΡΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

#### **Καταστροφή πάγιου στοιχείου**

Σε περίπτωση καταστροφής πάγιου στοιχείου από έκτακτα γεγονότα όπως σεισμός, πυρκαγιά κτλ πρέπει να διακρίνουμε αν το στοιχείο ήταν ασφαλισμένο ή όχι.

Όταν το στοιχείο δεν ήταν ασφαλισμένο και έχει καταστραφεί ολοσχερώς η αναπόσβεστη λογιστική αξία του στοιχείου, μειωμένη με την τυχόν υπολειμματική του

αξία θεωρείται ζημία και καταχωρείται ως έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία συνέβη το ζημιογόνο γεγονός.

Αν το στοιχείο δεν έχει ασφαλισθεί ολοσχερώς, τα έξοδα που απαιτούνται για την αποκατάσταση της ζημίας θεωρούνται ως έκτακτη ζημία που καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία συνέβη το ζημιογόνο γεγονός. Αν το στοιχείο έχει υποστεί μερική μόνο ζημία η οποία δεν επιδιορθώνεται, μειώνεται η λογιστική του αξία ανάλογα με την απώλεια της χρησιμότητάς του.

Όταν το καταστραφέν πάγιο στοιχείο ήταν ασφαλισμένο σε ασφαλιστική εταιρεία, το αποτέλεσμα από το έκτακτο ζημιογόνο γεγονός θα προσδιοριστεί, αφού ληφθεί υπόψη και το πόσο της αποζημιώσεως που θα εισπράξει η επιχείρηση από την ασφαλιστική εταιρεία. Στις περιπτώσεις που η αποζημίωση που θα εισπράξει η επιχείρηση είναι μεγαλύτερη από την αναπόσβεστη αξία του στοιχείου που καταστράφηκε, η επιχείρηση αντί ζημίας θα έχει έκτακτο κέρδος το οποίο θα πρέπει να εμφανίσει στα αποτελέσματα της χρήσεως ως ιδιαίτερο κονδύλι υπό κατάλληλο τίτλο όμως π.χ. «ληφθείσα αποζημίωση επιπλέον της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας του στοιχείου που καταστράφηκε».

### **3.14 ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για τη διαχειριστική παρακολούθηση του κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του.

Το βιβλίο αυτό αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών, δηλαδή περιλαμβάνει αναλυτικά με κάθε λεπτομέρεια τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του ορισμού της τελευταίας βαθμίδας)

- Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλαδή την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)

- Τον τόπο εγκαταστάσεως ή τον τρίτο στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται το πάγιο στοιχείο.

- Την ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και την ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

- Την τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (είδος βάρους, αιτία, ποσό)
- Τον κωδικό αριθμό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Τις λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσό) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και τις αντιλογιζόμενες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τον συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται ή την απαλλαγή του.
- Τα στοιχεία και την αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή. Επίσης δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τηρούν το μητρώο αυτό κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων, με τη διαφορά ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο κατά την πώληση ή καταστροφή κτλ θα είναι δυνατόν να εξατομικεύεται. Η θεώρηση του μητρώου από την οικονομική εφορία απαλλάσσει την οικονομική μονάδα από την υποχρέωση της αναλυτικής καταχωρήσεως των παγίων στοιχείων και στην άλλη όψη οι κατ' έτος διενεργούμενες αποσβέσεις.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΘΕΩΡΗΜΕΝΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ

Μηχάνημα Α

Ημερομηνία	Κωδικός ΓΛΣ	Αιτιολογία	Μήνες απόσβεσης	ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ			Ποσοστά	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		Αναπόσβεστη αξία
				Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο προοδ/κο		Ετήσια απόσβεση	Προδ/κοί σύνολο αποσβέσεων	
16/8/2006	12.00.000	Αγορά με 19% τιμ.		1.000.000	-	1.000.000				1.000.000
31/12/2006		Αποσβέσεις	4,5				4,5%	45.000	45.000	955.000
03/01/2007	12.00.000	Βελτιώσεις με τιμ. 18%	12	400.000	-	1.400.000				1.355.000
03/01/2007	2.00.001	Βελτιώσεις με 18% τιμ.	12	100.000	-	1.500.000				1.455.000
31/12/2007		Αποσβέσεις	12				12%	180.000	225.000	1.230.000

Π.χ.  $\frac{12\% \times 4,5 \text{ μήνες}}{12 \text{ μήνες}} = 4,5\%$   $\frac{12\% \times 4,5 \text{ μήνες}}{12 \text{ μήνες}} = 4,5\%$



### **3.15 ΕΝΝΟΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Ο λογαριασμός «Μετοχικό κεφάλαιο» εκφράζει ένα ποσό αξίας που διαμορφώθηκε κατά καιρούς από τις εισφορές των μετόχων κατά τη σύσταση της εταιρίας και κατά μεταγενέστερες ουσιαστικές αυξήσεις καθώς κι με κεφαλαιοποιήσεις διαφόρων ποσών που προέρχονται από αποθεματική από αναπροσαρμογή της ιστορικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ιδίως των παγίων, της εταιρίας ή από υποχρεώσεις της προς τρίτους. Το ποσό αυτό κατανέμεται σε ίσα μέρη, τις μετοχές που αντιπροσωπεύονται από μεταβιβάσιμους τίτλους, συνήθως ανώνυμους αλλά κάποτε και ονομαστικούς. Λόγω της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου το μετοχικό κεφάλαιο «Μ.Κ.» δεν μπορεί να μεταβληθεί χωρίς να υπάρξει προηγούμενης τροποποίηση του καταστατικού. Το Μ.Κ. μπορεί να καταβληθεί με δόσεις οπότε το αναληφθέν αλλά μη καταβληθέν τμήμα του συνιστά το οφειλόμενο κεφάλαιο. Όταν με ανακοίνωση του Δ.Σ. οι μέτοχοι καλούνται να καταβάλουν σε τακτική προθεσμία, την επόμενη δόση, έχουμε την έννοια του κληθέντος κεφαλαίου η οποία εκφράζει το ποσό του οφειλόμενου κεφαλαίου που έχει κληθεί να καταβληθεί. Οι Α.Ε. μπορούν να καλύψουν το κεφαλαίο τους εκδίδοντας είτε κοινές, είτε προνομιούχες μετοχές. Οι τελευταίες εκδίδονται με ορισμένους περιορισμούς.

### **3.16 ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Η αύξηση του Μ.Κ. αποφασίζεται από την Γενική Συνέλευση με ειδική πλειοψηφία που απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού. Επιτρέπεται όμως να δοθεί, είτε από το καταστατικό είτε από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, εξουσιοδότηση στο Διοικητικό Συμβούλιο να πραγματοποιήσει την αύξηση αν η απόφαση ληφθεί με πλειοψηφία των 2/3 των μελών του. Το ποσό της αύξησης των κεφαλαίων δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Επίσης δεν επιτρέπεται η αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου πριν από τη δημοσίευση της πρόσκλησης για καταβολή της τελευταίας οφειλόμενης δόσης.

Η αύξηση διακρίνεται σε ουσιαστική, όταν πραγματοποιείται με νέες εισφορές των μετόχων οι οποίες αποτελούν για την Α.Ε. εισροή αγοραστικής δύναμης ή σε τυπική όταν χαρακτηρισθούν ως μετοχικό κεφάλαιο τμήματα του ίδιου κεφαλαίου όπως αποθεματικά μερίσματα πληρωτέα κλπ.

Οι λόγοι που οδηγούν την εταιρεία να αυξήσει το κεφάλαιο της είναι κυρίως η ανάγκη νέων κεφαλαίων.

Οι πιο συνηθισμένοι τρόποι αύξησης του Μ.Κ. είναι:

1. Με κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών
2. Με πρόσθετες εισφορές των παλαιών μετόχων ή την είσοδο νέων μετόχων.
3. Με την μετατροπή υποχρεώσεων της Α.Ε. σε μετοχές
4. Με την κεφαλαιοποίηση μερισμάτων πληρωτέων
5. Με την κεφαλαιοποίηση της Υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού.
6. Με απορρόφηση άλλης επιχείρησης λογιστικής ή αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιείται όπως και η σύσταση.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

---

Με νέες εισφορές μετόχων

Οι εγγραφές είναι όμοιες με εκείνες της συστάσεως δηλαδή:

33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Εταίροι λογ/σμοί κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου

33.03.00 Μέτοχοι λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου

33.03.00.00 Μέτοχος Α λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου

33.03.00.01 Μέτοχος Β λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου

40 Κεφάλαιο

40.06 Εταιρικό κεφάλαιο

40.06.00 Εταιρικό κεφάλαιο

40.06.00.00 Α λογ/σμός κεφαλαίου

440.06.00.01 Β λογ/σμός κεφαλαίου

*Σύσταση*

---

2) Μετατροπή ομολογιών ή άλλων υποχρεώσεων σε μετοχές δηλαδή: έστω ότι κεφαλαιοποιείται ομολογιακό δάνειο ύψους 40.000 ευρώ που είχε συνάψει η Α.Ε.:

<b>33 Χρεώστες διάφοροι</b>	<b>40000</b>	
<b>33.03 Μέτοχοι λογ/σμός κεφαλαίου</b>	<b>40000</b>	
<b>40 Κεφάλαιο</b>		<b>40000</b>
<b>40.00 Καταβεβλημένα μηχ. Κεφάλαιο κοινών μετοχών</b>	<b>40000</b>	
<b>40.01 Καταβεβλημένο μηχ. κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών</b>		
<i><b>Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και υποχρέωση των μετοχών για καταβολή του σχετικού ποσού</b></i>		

<b>45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις</b>	<b>40000</b>	
<b>45.01 Ομολογιακά δάνεια σε ευρώ μετατρέψιμα</b>		
<b>53 πιστωτές διάφοροι</b>		<b>40000</b>
<b>53.04 Ομολογίες πληρωτέες</b>		
<i><b>Απαίτηση των ομολογιούχων δανειστών της Α.Ε.</b></i>		
<b>53 Πιστωτές διάφοροι</b>	<b>40000</b>	
<b>53.04 Ομολογίες πληρωτέες</b>	<b>40000</b>	
<b>33 Χρεώστες διάφοροι \</b>		<b>40000</b>
<b>33.03 Μέτοχοι – λογ/σμός κεφαλαίου</b>	<b>40000</b>	
<i><b>Συμψηφισμός της απαιτήσεως και της υποχρεώσεως των μετόχων</b></i>		

### **3.17 ΜΕΙΩΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Η μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου υπόκειται σε αυστηρότερες διατυπώσεις από την αύξηση λόγω της ιδιαίτερης σημασίας που παρουσιάζει ως προς τη διασφάλιση των δανειστών της εταιρείας. Οι επιπλέον διατυπώσεις που απαιτούνται είναι:

α) Η πρόσκληση για τη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης καθώς και η απόφαση για τη μείωση του μετοχικού Κεφαλαίου να ορίζει το σκοπό της μείωσης καθώς και τον τρόπο πραγματοποίησής της.

β) Η απόφαση να συνοδεύεται από έκθεση ορκωτών Λογιστών στην οποία να βεβαιώνεται η ικανότητα της εταιρείας να ικανοποιήσει τους δανειστές της. Ο Υπουργός εμπορίου δεν εγκρίνει την απόφαση για μείωση, αν σύμφωνα με την έκθεση κρίνει ότι μετά τη μείωση είναι δύσκολη η ικανοποίηση των δανειστών.

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου διακρίνεται σε υποχρεωτική και σε εκούσια. Υποχρεωτική μείωση έχουμε όταν στην περίπτωση μέτοχου η εταιρεία δεν κατορθώσει να πουλήσει τις μετοχές του υπερήμερου μετόχου.

Οι λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν στην εκούσια μείωση είναι:

- Μεγάλο ύψος Μ.Κ. σε σχέση με τις εργασίες της εταιρείας.
- Απόσβεση ζημιών που εμφανίζονται στον ισολογισμό.
- Αδυναμία διανομής επαρκών κερδών όταν δεν πραγματοποιούνται σε ικανοποιητικό επίπεδο.

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί: Με μείωση του αριθμού των μετοχών που μπορεί να γίνει είτε με αντικατάσταση των μετοχών με μικρότερο αριθμό νέων, που δίνονται στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των παλαιών μετοχών, οι οποίες αποσύρονται, είτε με συνένωση περισσότερων μετοχών και αντικατάσταση τους με μια νέα της οποίας η ονομαστική αξία είναι μικρότερη από το σύνολο των ονομαστικών αξιών των μετοχών που συνενώνονται (π.χ. 3 μετοχές ονομαστικής αξίας ευρώ αντικαθίστανται με μια νέα μετοχή ονομαστικής αξίας ευρώ)

- Με ισόποση μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.
- Με αγορά αριθμού μετοχών που η ονομαστική τους αξία αντιπροσωπεύει το ποσό μειώσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Κατά τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου το ύψος δεν πρέπει να κατέβει πιο κάτω από το κατώτατο όριο που ορίζει ο νόμος (22347,09 ευρώ), εκτός αν η μείωση συνδυάζεται με ταυτόχρονη αύξηση που επαναφέρει το μετοχικό κεφάλαιο στα νόμιμα όρια. Επίσης όταν η αύξηση γίνεται με μείωση της ονομαστικής αξίας η νέα ονομαστική αξία των μετοχών δεν θα πρέπει να πέσει κάτω των (0,29ευρώ) που σύμφωνα με το νόμο αποτελούν το κατώτατο όριο ονομαστικής αξίας της μετοχής.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕΙΩΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Όταν αποδίδεται τμήμα του Μ.Κ. στους μετόχους:

<b>40 Κεφάλαιο</b>		<b>5000</b>
<b>40.00 Καταβεβλημένο MK κοινών μετοχών</b>	<b>3000</b>	
<b>40.01 Καταβ/νο MK προνομιούχων μετοχών</b>	<b>2000</b>	
<b>53 Πιστωτές διάφοροι</b>		<b>5000</b>
<b>53.16 Μέτοχοι αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μειώσεως κεφαλαίου</b>		
<b>53.16 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μειώσεως κεφαλαίου</b>		<b>5000</b>
<b>38.00 Ταμείο</b>		<b>5000</b>
<b>β) όταν συμψηφίζεται η ζημία</b>		
<b>41.02 Τακτικό Αποθεματικό</b>	<b>4000</b>	
<b>40.00 Καταβεβλημένο MK κοινών μετοχών</b>	<b>5000</b>	
<b>40.01 Καταβεβλημένο MK προνομιούχων μετοχών</b>	<b>1000</b>	
<b>42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων</b>		<b>10000</b>
<b>Συμψηφισμός ζημίας</b>		

### **3.1.8 ΚΑΛΥΨΗ – ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Η εταιρική περιουσία που ανταποκρίνεται στο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου συγκεντρώνεται με την καταβολή της αξίας των μετοχών από τα πρόσωπα που τις αποκτούν. Η καταβολή αυτή λέγεται εισφορά. Η υποχρέωση των προσώπων που αποκτούν τις μετοχές να καταβάλουν την εισφορά λέγεται κάλυψη του κεφαλαίου. Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας πρέπει να καλυφθεί πριν από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, δηλαδή προτού η διοίκηση χορηγήσει την άδεια συστάσεως της εταιρείας.

Ο νόμος γνωρίζει δύο τρόπους καλύψεως του κεφαλαίου: α) την ιδιωτική κάλυψη, όταν οι ιδρυτές αναλαμβάνουν όλες τις μετοχές και β) τη δημόσια κάλυψη, όταν όλες οι μετοχές ή μέρος αυτών αναλαμβάνονται από το κοινό με δημόσια εγγραφή.

Η κάλυψη με δημόσια εγγραφή προϋποθέτει: α) την παροχή άδειας από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς, β) κεφάλαιο της εταιρείας τουλάχιστον 30.000 ευρώ γ) τη διενέργεια της καλύψεως μέσω τράπεζας και δ) την εντός έτους εγγραφή των μετοχών στο χρηματιστήριο.

Με την κάλυψη του κεφαλαίου ο μέτοχος, ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει στην εταιρία την αξία της μετοχής, ενώ με την καταβολή εκπληρώνει αυτή του την υποχρέωση.

Η υποχρέωση για καταβολή είναι αμέσως ληξιπρόθεσμη και απαιτητή με τη σύνταξη του καταστατικού της εταιρίας. Το Δ.Σ. υποχρεούται, μέσα σε δύο μήνες από την ίδρυση της εταιρίας ή την αύξηση του κεφαλαίου της να πιστοποιήσει σε ειδική συνεδρίαση αν το κεφάλαιο καταβλήθηκε σύμφωνα με όσα ορίζει το καταστατικό και να υποβάλλει αντίγραφο του πρακτικού της συνεδρίασεως στο Υπουργείο Εμπορίου.

Η καταβολή του κεφαλαίου πραγματοποιείται με εισφορές των μετόχων σε χρήμα ή σε είδος.

Εισφορά σε χρήμα είναι η εισφορά σε εντόπιο νόμισμα τοις μετρητοίς. Εισφορά σε είδος είναι η εισφορά κάθε άλλου, εκτός από το χρήμα, αγαθού, το οποίο μπορεί α) να αποτελέσει στοιχείο του ενεργητικού και β) να τύχει χρηματικής αποτιμήσεως.

### **3.1.9 ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ**

Ομολογιακό δάνειο είναι ένα μακροπρόθεσμο δάνειο το οποίο διαιρείται σε μεγάλο συνήθως αριθμό ισόποσων τίτλων (ομολογίες) που διευκολύνουν την ανεύρεση μεγάλου αριθμού δανειστών (ομολογιούχων) στους οποίους παρέχεται η δυνατότητα της μεταβίβασης της απαιτήσεως τους δια της μεταβιβάσεως των τίτλων που κατέχουν.

Η ομολογία είναι ένας έγγραφος τίτλος που αντιπροσωπεύει ποσό που χορηγήθηκε ως δάνειο από τον κάτοχο στον εκδότη του υπό τους όρους που αναγράφονται πάνω σ' αυτόν.

Οι ομολογίες διακρίνονται:

α) Από άποψη του τρόπου εκδόσεως τους σε:

- Ονομαστικές, όταν αναγράφουν το όνομα του ομολογιούχου
- Μικτές, ονομαστικές αλλά με τοπομερίδια στον κομιστή
- «εις διαταγήν», ονομαστικές αλλά μεταβιβάσιμες δια οπισθογραφήσεως
- εις τον κομιστήν μεταβιβαστές με απλή παράδοση

β) Από άποψη της τιμής εκδόσεως τους σε:

- Εκδοθείσες στο άρτιο, των οποίων η τιμή εκδόσεως συμπίπτει με την ονομαστική τους αξία

- Εκδοθείσες σε τιμή διάφορη του άρτιου, των οποίων η τιμή είναι υπό ή υπέρ το άρτιο.

γ) Από άποψη του τρόπου εξοφλήσεως τους σε:

- Εξοφλητέες στο άρτιο δηλ. στην ονομαστική τους αξία
- Εξοφλητέες υπέρ το άρτιο δηλ. σε αξία μεγαλύτερη της ονομαστικής τους
- Λαχειοφόρες όταν η εξόφληση τους συνοδεύεται με πιθανότητα κέρδους από λαχείο
- Μετατρέψιμες σε μετοχές
- Τιμαριθμικές όταν ο τόκος και η εξόφληση του κεφαλαίου καθορίζεται με βάση τον τιμάριθμο.
- Με ρήτρα ξένου νομίσματος όταν ο τόκος και η εξόφληση τους γίνεται με βάση την τρέχουσα τιμή του ξένου νομίσματος
- Από άποψη των εγγυήσεων που παρέχονται στους ομολογιούχους σε:
  - Συνήθεις όταν ο ομολογιούχος είναι απλός εγχειρόγραφος δανειστής
  - Προνομιούχες όταν ο ομολογιούχος εξασφαλίζεται με εμπράγματα ασφάλεια (υποθήκη ή ενέχυρο)

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ (ΠΕΡΙΛΗΨΗ)

Απόσβεση είναι η μείωση της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται λόγω τεχνολογικής απαξίωσης λειτουργικής φθοράς, και από χρονική φθορά.

Ο κύριος σκοπός για τον οποίο διενεργούνται οι αποσβέσεις είναι η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται για να μπορεί η επιχείρηση να διατηρεί ανέπαφη της παραγωγικής της δυναμικότητα. Άρα η γενική δικαιολογητική βάση των αποσβέσεων είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δύναμης που επενδύθηκε σε πάγια στοιχεία.

Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της απόσβεσης είναι:

- Το κόστος κτήσεως του στοιχείου
- Η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του στοιχείου
- Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του

Σε απόσβεση υπόκεινται τα περιουσιακά στοιχεία ενσώματα και ασώματα καθώς και τα έξοδα εγκαταστάσεως, τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, οι απαιτήσεις της επιχείρησης έναντι τρίτων καθώς και το μετοχικό κεφάλαιο των ανώνυμων εταιρειών.

Τέλος δεν επιτρέπεται ο λογ/σμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που ορίζει η κείμενη νομοθεσία. Αν η επιχείρηση σε κάποια χρήση διενεργήσει αποσβέσεις με αυξημένους, τότε το επιπλέον αυτό, ποσό απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται ως εκπεστέα από τα έσοδα έξοδο. Επίσης δεν επιτρέπεται ο λογ/σμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία. Αν η επιχείρηση διενεργήσει σε κάποια χρήση απόσβεση με συντελεστή μικρότερο από αυτόν που ορίζει η νομοθεσία τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να διενεργήσει στις άλλες χρήσεις αυξημένες αποσβέσεις.

Η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται από τη στιγμή που το πάγιο τέθηκε σε λειτουργία ή άρχισε να χρησιμοποιείται.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Γενικές Αρχές Λογιστικής, Ηλίας Δεούσης, 1994.
2. Γενικές Αρχές Λογιστικής, Σημειώσεις Σταθάκη Μαρία, 2000.
3. Γενική Λογιστική, Αριστοτέλης Γ. Κοντακός, 1997.
4. Ειδικά λογιστικά και φορολογικά θέματα εταιρειών, Δημοσθένης Π. Χεβάς, 2000.
5. Λογιστική, Waiter B. Meias – Robert FMeias, 1988.
6. Λογιστική, Νικόλαος Σ. Πομόνης, 1998.
7. Λογιστική 2, Σημειώσεις Γωνιωτάκης, 1999.
8. Λογιστική Εταιρειών, Βασίλειος Ν. Αρσέντης, 2002.
9. Λογιστική εταιρειών, Σημειώσεις, Χατζάκη Μαρία, 2003.
10. ΠΧ Εφαρμογής και ανάλυσης του ΓΠΣ στην πράξη, Δημήτρης Ι. Καραγιάννης, 1998.
11. Το ΕΓΛΣ, Εμμανουήλ Ι. Σάκελλης, 1990.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	3
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	3
1.2 ΛΟΓΟΙ ΥΠΑΡΞΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	3
1.3 ΣΚΟΠΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	4
1.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	4
1.5 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΠΟΣΒΕΣΗ .....	5
1.6 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	6
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ .....	6
1.6.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ .....	6
1.6.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ .....	7
1.6.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ – ΤΕΧΝ/ΚΩΝ ΕΛΚ/ΣΕΩΝ – ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ.....	7
1.6.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΠΑΡΑΚΡΑΤΕΙΤΑΙ Η ΚΥΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕΧΡΙ ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ.....	8
1.6.6 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ.....	8
1.6.7 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ .....	9
1.6.8 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΈΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....	10
1.6.9 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....	11
1.7 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΘΙΕΡΩΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	11
1.8 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΛΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ .....	12
1.9 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ .....	13
1.10 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	13
1.11 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ .....	16
1.12 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	19
1.13 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	20
1.14 Η ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ .....	23
ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΩΝ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	23

1.15 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	24
1.16 ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	24
1.17 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΥΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ .....	27
1.18 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ .....	28
1.19 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΝΑΝΤΙ ΤΡΙΤΩΝ.....	28
1.20 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	29
1.21 ΠΟΤΕ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ.....	30
1.22 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΛΑΤΗ ΩΣ ΕΠΙΣΦΑΛΗ ΚΑΙ ΩΣ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ .....	31
1.23 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΕΠΙΣΦΑΛΟΥΣ ΠΕΛΑΤΗ ΩΣ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΠΕΛΑΤΗ.....	33
1.24 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΑΠΟ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΟ ΠΕΛΑΤΗ	35
1.25 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ .....	37
ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΡΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ .....	38
1.26 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	39
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ .....	39
1.27 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ .....	41
ΟΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ .....	41
1.2.8 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ .....	42
.....	42
1.2.9 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ .....	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	45
2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	45
2.1.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ .....	45
2.1.2 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ .....	46
2.1.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....	48
2.2 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ – ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	49
ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ .....	49
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ.....	49

ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ .....	61
2.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΕ ΚΛΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ.....	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	63
3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ .....	63
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	63
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ (ΑΥΛΩΝ) ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	64
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ .....	64
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΙΤΛΟΙ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	64
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ .....	64
3.2 ΤΟ ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡ/ΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	65
3.3 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΙΔΙΟΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ .....	66
3.4 ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΟΠΩΣ ΟΡΙΘΕΤΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	66
3.5 ΤΟ ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ .....	68
ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΔΙ΄ ΑΓΟΡΑΣ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ.....	68
3.6 ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΔΙ΄ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ.....	69
3.7 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ .....	69
3.7.1 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ.....	69
3.7.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ .....	70
3.7.2.1 ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	70
3.7.2.2 ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ.....	70
3.7.2.3 ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ .....	71
3.8 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ] .....	72
3.9 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	73
ΑΝΑΓΚΗ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	73
3.10 ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	74
3.11 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν. 2190/1920 ΚΑΙ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	75
3.12 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΑΞΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	75
3.13 ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	76
ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	77

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΚΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟΣΥΡΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ .....	77
ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ .....	77
3.14 ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	78
ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΘΕΩΡΗΜΕΝΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	80
ΜΗΧΑΝΗΜΑ Α.....	80
3.15 ΕΝΝΟΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	81
3.16 ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ .....	81
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	82
3.17 ΜΕΙΩΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	83
3.1.8 ΚΑΛΥΨΗ – ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ .....	85
3.1.9 ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ .....	86
ΕΠΙΛΟΓΟΣ (ΠΕΡΙΛΗΨΗ) .....	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	88