



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ**  
**ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΔΟΚΙΑΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΒΟΥΜΒΟΥΡΑΚΗ ΣΤΕΦΑΝΙΑ Α.Μ.:7453**

**ΚΑΡΒΟΥΝΑΡΑΚΗ ΚΡΥΣΤΑΛΛΗ Α.Μ.:7439**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2010**

**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	8
<b>ΜΕΡΟΣ Α - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	
1.1 Γενικά περί αποσβέσεων.....	10
1.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.....	10
1.3 Η απόσβεση ως στοιχείο κόστους.....	11
1.4 Χρόνος ενάρξεως και λήξεως διενέργειας των αποσβέσεων.....	15
1.5 Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση.....	16
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	
2.1 Έννοιες και ορισμοί.....	17
2.2 Κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	18
2.2.1 Ενσώματα Πάγια Στοιχεία.....	18
2.2.2 Ασώματα Πάγια Στοιχεία.....	22
2.3 Παράγοντες που επηρεάζουν τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	23
2.3.1 Φυσικοί Παράγοντες.....	24
2.3.2 Οικονομικοί Παράγοντες.....	24
2.4 Λόγοι ύπαρξης αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	25
2.5 Σκοποί των αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	25
2.6 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	25
2.6.1 Καθολική υποχρέωση τήρησης του μητρώου παγίων για τους επιτηδευματίες με βιβλία Γ΄ Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από 01/01/2003.....	25
2.6.2 Χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων.....	26
2.6.3 Μη απαραίτητη η θεώρηση του μητρώου παγίων.....	26
2.6.4 Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.(Παρ.2.2.103).....	27
2.6.5 Καταχώρηση των παγίων σε βιβλία Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ.....	28
2.6.5.1 Χρόνος ενημέρωσης.....	28
2.6.5.2 Περιεχόμενο βιβλίου.....	28
2.6.6 Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων Στοιχείων.....	29
2.7 Μέθοδοι αποσβέσεων.....	29
2.7.1 Γενικά.....	29
2.7.2 Οι μέθοδοι απόσβεσης αναλυτικά.....	30
1. Μέθοδος σταθερής απόσβεσης .....	30
2. Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης.....	32
3. Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.....	34

4. Μέθοδος μικτής απόσβεσης.....	36
5. Μέθοδος λειτουργικής απόσβεσης και μέθοδος μονάδων παραγωγής.....	36
6. Μέθοδος της παλλινδρομούσας απόσβεσης.....	38
7. Μέθοδος της αποτίμησης .....	38
8. Μέθοδος της επιταχυνόμενης απόσβεσης.....	38
2.7.3 Παρατηρήσεις για την σωστή επιλογή μεθόδου απόσβεσης.....	39
2.7.4 Προτιμότερη μέθοδος απόσβεσης.....	40
2.8 Φορολογική άποψη των αποσβέσεων.....	40
2.9 Αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	41
2.10 Λογιστικές εγγραφές επί των αποσβέσεων.....	47
2.11 Εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό.....	50
2.12 Μετατροπή έμμεσου τρόπου απόσβεσης σε άμεσο και αντίστροφα.....	50
2.13 Αντίθετοι ή αρνητικοί λογαριασμοί.....	51
2.13.1 Φύση των αντίθετων λογαριασμών.....	52
2.13.2 Η λειτουργία των αντίθετων λογαριασμών.....	52
2.13.3 Λογαριασμοί ενδιάμεσοι, μεταβατικοί, συνδέσμου και κατανομής.....	53
2.14 Πληθωρισμός και απόσβεση.....	53
<b>ΚΕΦΆΛΑΙΟ 3 - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ &amp; ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>	
3.1 Απαιτήσεις της επιχείρησης έναντι τρίτων.....	56
3.2 Αποσβέσεις επισφαλών πελατών.....	57
3.2.1 Προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων βάσει του νόμου 3091/2002.....	57
3.2.2 Κήρυξη σε πτώχευση (βάσει του ν. 3091/2002).....	58
3.2.3 Διενέργεια πλειστηριασμού (βάσει του ν. 3091/2002) .....	58
3.2.4 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μικρής αξίας (βάσει του ν. 3091/2002).....	59
3.2.5 Αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις.....	59
3.2.6 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί μερικής εξοφλήσεως τιμολογίου αξίας άνω των 150 ευρώ (βάσει του ν. 3091/2002).....	59
3.2.7 Φερεγγυότητα τριτεγγυητών ή οπισθογράφων γραμματίων είσπραξης.....	60
3.3 Αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων βάσει του νόμου 2065/1992.....	60
3.4 Εγγραφές επισφαλών απαιτήσεων.....	61
3.5 Είσπραξη αποσβεσθείσας απαίτησης.....	63
3.6 Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου.....	64
3.6.1 Έννοια και ορισμός.....	64
3.6.2 Διαδικασία απόσβεσης Μετοχικού Κεφαλαίου.....	65
3.6.3 Τρόπος αποσβέσεως μετοχικού κεφαλαίου.....	65

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.7 Ομολογιακά δάνεια.....	69
3.7.1 Έννοια και ορισμός.....	69
3.7.2 Είδη ομολογιακών δανείων.....	71
3.7.3 Διαφορές μεταξύ μετοχών και ομολογιών.....	72
3.7.4 Έκδοση ομολογιών.....	73
3.7.5 Απόσβεση δανείου με ομολογίες.....	73
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 · ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	
4.1 Τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις.....	79
4.2 Βασικές αρχές που διέπουν τις τακτικές αποσβέσεις.....	79
4.2.1 Υποχρεωτικός χαρακτήρας των τακτικών αποσβέσεων.....	79
4.2.2 Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων.....	80
4.2.3 Οι αποσβέσεις δεν πρέπει να υπερβαίνουν την αποσβεστέα αξία.....	80
4.2.4 Χρόνος ενάρξεως και λήξεως διενέργειας αποσβέσεων.....	81
4.2.5 Προϋποθέσεις για την αναγνώριση των αποσβέσεων.....	82
4.3 Γενικά περί πρόσθετων αποσβέσεων.....	85
4.4 Οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων που επιβάλλονται από τη φορολογική νομοθεσία.....	85
4.4.1 Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του νόμου 1262/1982.....	86
4.4.2 Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του νόμου 1892/1990.....	88
4.4.3 Υπολογισμός των αποσβέσεων.....	88
4.4.4 Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του ν.δ. 3765/1957.....	88
4.5 Αδυναμίες των τακτικών αποσβέσεων.....	89
4.6 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στην από «οικονομικολογιστική άποψη» έννοια των αποσβέσεων.....	90
4.7 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στις διατάξεις του νόμου 2190/1920.....	91
4.8 Οι πρόσθετες αποσβέσεις σε περιόδους πληθωρισμού.....	92
4.9 Αδυναμίες τον συστήματος αποσβέσεων όπως προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.....	93
4.10 Προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων.....	94
<b>ΜΕΡΟΣ Β΄</b>	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ.....</b>	<b>96</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	
2.1 Πάγιο Ενεργητικό.....	99
2.2 Αποτίμηση Παγίων Στοιχείων.....	101
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>	
3.1 Αποθέματα Γενικά.....	103
3.2 Κριτήρια διαχωρισμού αποθεμάτων.....	104

3.2.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους.....	104
3.2.2. Με κριτήριο τον κλάδο που ανήκει η επιχείρηση .....	105
3.2.3. Με κριτήριο τον τρόπο που αποκτήθηκαν.....	105
3.2.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους στο κόστος των παραγομένων προϊόντων..	106
3.3 Βασικές Έννοιες.....	107
3.4 Αποτίμηση Επιμέρους Αποθεμάτων.....	108
3.5 Αναλυτικός προσδιορισμός των τιμών που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.....	110
3.5.1 Τρέχουσα Τιμή Αγοράς.....	110
3.5.2 Τιμή Κτήσεως.....	112
3.5.3 Ιστορικό κόστος παραγωγής.....	113
3.5.4 Πρότυπο κόστος.....	118
3.6 Μέθοδοι αποτίμησης.....	121
3.6.1 Γενικά.....	121
3.6.2 Αναλυτικός προσδιορισμός μεθόδων.....	121
1. Η μέθοδος του μέσου κόστους.....	122
2. Η μέθοδος πρώτου εισερχομένου, πρώτου εξερχόμενου (F.I.F.O.).....	125
3. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.).....	127
4. Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (N.I.F.O.).....	128
5. Οι μέθοδοι προσδιορισμού αποθεμάτων κατ' εκτίμηση (που απομακρύνονται από το κόστος κτήσης).....	128
6. Η μέθοδος βασικού αποθέματος.....	129
7. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification).....	130
8. Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους (Variable or Direct Method)...	131
9. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους ( standard cost ).....	131
10. Η μέθοδος στην τρέχουσα τιμή.....	132
11. Η μέθοδος αποτίμησης στη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως & τρέχουσας τιμής (cost of market rule).....	133
3.6.3 Προτιμότερη μέθοδος.....	133
3.7 Η αρχή της συνέπειας.....	135
3.8 Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων.....	136
3.8.1 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον νόμο 2190/ 1920.....	136
3.8.2 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.....	136
3.8.3 Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου αποτίμησης.....	137
3.9 Αποτίμηση Αποθεμάτων με ειδικά χαρακτηριστικά.....	138
3.9.1 Υποπροϊόντα.....	138

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.9.2 Υπολείμματα.....	139
3.9.3 Συμπαράγωγα Προϊόντα.....	139
3.9.4 Ελαττωματικά Προϊόντα.....	140
3.9.5. Απαξιωθέντα προϊόντα.....	141
3.9.6 Προϊόντα που υπέστησαν μείωση της αξίας τους.....	141
3.9.7. Αποθέματα που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.....	142
3.10 Χρησιμότητα της αποτίμησης αποθεμάτων.....	143

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

4.1 Γενικά.....	144
4.1.1 Διάκριση των απαιτήσεων σε Μακροπρόθεσμες- Βραχυπρόθεσμες.....	146
4.2 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	148
4.3 Φορολογική αντιμετώπιση της αποτίμησης.....	149
4.4 Αποτίμηση μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών ανώνυμων εταιριών.....	149
4.4.1 Νόμος 2190/1920 και Κ.Β.Σ.....	149
4.4.2 Λογιστική αντιμετώπιση.....	151
4.4.3 Φορολογία εισοδήματος.....	152

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ & ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

5.1 Γενικά.....	154
5.2 Αποτίμηση απαιτήσεων, υποχρεώσεων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα.....	154
5.3 Αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων απαιτήσεων.....	156
5.3.1 Ασφαλείς απαιτήσεις.....	157
5.3.2 Επισφαλείς απαιτήσεις.....	157
5.3.3 Ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις.....	158
5.3.4 Χρεόγραφα και γραμμάτια.....	158
5.4 Αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων υποχρεώσεων.....	159
5.4.1 Αποτίμηση υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που καλύπτονται με προαγορά οφειλόμενου ξένου συναλλάγματος.....	160
5.4.2 Αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που δεν καλύπτονται με προαγορά του ξένου νομίσματος.....	161
5.4.2.1 Ε.Γ.Λ.Σ.....	161
5.4.2.2 Νόμος 2190/ 1920.....	161
5.4.2.3 Κ.Β.Σ.....	162
5.4.2.4 Φορολογία εισοδήματος.....	162
5.4.3 Λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγματικών διαφορών.....	162
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	165

**ΜΕΡΟΣ Γ΄- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

<b>1. Έννοια, Δημιουργία και Σκοπός των Δ.Λ.Π.....</b>	<b>167</b>
<b>2. Καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα.....</b>	<b>168</b>
<b>3. Επίδραση των Δ.Λ.Π.....</b>	<b>169</b>
<b>3.1 Νόμος 2190/ 1920.....</b>	<b>169</b>
<b>3.2 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.....</b>	<b>170</b>
<b>3.3 Φορολογία Εισοδήματος.....</b>	<b>170</b>
<b>3.4 Αξιολόγηση Επίδρασης.....</b>	<b>171</b>
<b>4. Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα.....</b>	<b>171</b>
<b>4.1 Ανάλυση Προτύπων που αφορούν την εργασία μας.....</b>	<b>173</b>
<b>4.1.1 Δ.Λ.Π. 2- Αποθέματα.....</b>	<b>173</b>
<b>4.1.2 Δ.Λ.Π. 16- Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.....</b>	<b>175</b>
<b>5. Τρόπος τήρησης βιβλίων- Αποτίμηση Αποθεμάτων, Μετοχών μη εισηγμένων &amp; Τίτλων.....</b>	<b>177</b>
<b>5.1 Τρόπος τήρησης λογιστικών βιβλίων.....</b>	<b>177</b>
<b>5.2 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π...177</b>	<b>177</b>
<b>5.3 Αποτίμηση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.....</b>	<b>178</b>
<b>5.4 Αποτίμηση των τίτλων και των χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.....</b>	<b>178</b>
<b>6. Βασικές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ελληνικών Προτύπων .....</b>	<b>179</b>
<b>6.1 Οικονομικές Καταστάσεις.....</b>	<b>179</b>
<b>6.2 Αποτιμήσεις, Λογιστικοποιήσεις και Λογιστικοί Χειρισμοί.....</b>	<b>179</b>
<b>6.3 Συμπεράσματα.....</b>	<b>182</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>183</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....</b>	<b>186</b>

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία καλείται να δώσει την όσο το δυνατόν πληρέστερη εικόνα της Απόσβεσης και της Αποτίμησης των Περιουσιακών Στοιχείων. Για διευκόλυνση και την καλύτερη κατανόηση της κάτωθι εργασίας, έγινε ο διαχωρισμός της σε τρία μέρη, τα οποία είναι τα ακόλουθα: Αποσβέσεις, Αποτιμήσεις, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πρώτο μέρος αναπτύσσονται οι αποσβέσεις σε όλες τις περιπτώσεις που μπορούν να εμφανιστούν και προσδιορίζονται οι μέθοδοι υπολογισμού τους σύμφωνα με όσα ορίζονται από τους νόμους που διέπουν το Ελληνικό Κράτος.

Στο δεύτερο μέρος αναφερόμαστε στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων όπως τα πάγια, τα αποθέματα, οι απαιτήσεις κ.λ.π. και αναλύουμε τις μεθόδους αποτίμησης αυτών βάσει όσων ορίζουν τα Ελληνικά Πρότυπα.

Τέλος στο τρίτο μέρος γίνεται μια προσπάθεια γνωριμίας και εξοικείωσης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για την καλύτερη αντίληψη των Δ.Λ.Π., παρατίθενται ομοιότητες και διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των ανωτέρω και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τα παρουσιάζουμε ονομαστικά. Επίσης γίνεται η αναφορά των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων της εφαρμογής τους.

Ευχαριστούμε θερμά την εισηγήτρια μας κα Δοκιανάκη Μαρία για την πολύτιμη στήριξη και καθοδήγηση της στην προσπάθεια μας να φέρουμε εις πέρας την εργασία αυτή.



***ΜΕΡΟΣ Α΄***  
***ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ***

## **ΚΕΦΆΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>**

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

#### **1.1 Γενικά περί αποσβέσεων**

Οι αποσβέσεις αποτελούν ένα σημαντικό και αυτοτελές κομμάτι της λογιστικής που ενδιαφέρει έμμεσα κάθε λογιστική μονάδα. Μια επιχείρηση αποτελείται από πολλά στοιχεία αξίας, τα οποία σε κάθε διαχειριστική χρήση επιδέχονται ένα ποσοστό απόσβεσης, σύμφωνα με τα ανώτατα και τα κατώτατα όρια συντελεστών όπως τα ορίζει ο νόμος ή ακόμη μπορεί να αποσβεσθούν και εις ολόκληρο. Σημαντικό λοιπόν είναι οι αποσβέσεις να γίνονται σωστά γιατί μπορεί να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Εξίσου σημαντικό είναι ότι η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει εάν τα στοιχεία που την αποτελούν έχουν υποστεί απόσβεση και σε πιο βαθμό (Μητρώο Παγίων), διότι μπορεί να καθορίσει νέα επενδυτικά πλάνα άλλα και πωλήσεις αυτών των στοιχείων. Τέτοια στοιχεία από τα οποία αποτελείται κατά κανόνα μια λογιστική μονάδα είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, το Μετοχικό Κεφάλαιο, οι ομολογίες κ.α.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάντοτε στο τέλος κάθε έτους επάνω στην αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται. Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι ώστε να υπολογίσουμε την απόσβεση, τις οποίες και θα αναλύσουμε εκτενεστέρα σε ένα από τα κεφάλαια που θα ακολουθήσουν αλλά και διάφοροι τρόποι ώστε να την απεικονίσουμε λογιστικά στα βιβλία της επιχείρησης.

#### **1.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί**

Απόσβεση ονομάζεται γενικά η μείωση ενός λογαριασμού για οποιαδήποτε αιτία, π.χ. μείωση χρέους, εξαφάνιση απαιτήσεως κατά τρίτου λόγω μη φερεγγυότητάς του, μείωση ομολογιακού δανείου της λογιστικής μονάδας, δηλαδή μερική εξόφλησή του ή κατανομή των εξόδων πρώτης εγκατάστασης της επιχείρησης (έξοδα ιδρύσεως) σε περισσότερες από μια χρήσεις κλπ. Ουσιαστικά με τον όρο απόσβεση εννοούμε τη μείωση της αξίας ενός στοιχείου από τη φθορά που υπέστη, είτε λόγω της παρόδου του χρόνου (χρονική φθορά), είτε λόγω της χρήσεως (λειτουργική φθορά), είτε και όταν οφείλεται σε διάφορες τεχνολογικές προόδους (οικονομική και τεχνολογική απαξίωση).

Μπορούμε επίσης να ορίσουμε την απόσβεση όπως την ορίζει και το Ε.Γ.Λ.Σ. ως

τη χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του, τη χρονική περίοδο δηλαδή που η επιχείρηση χρησιμοποιεί παραγωγικά το στοιχείο αυτό.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος, εκτός βέβαια εάν πρόκειται για αποσβέσεις μη ενσωματωμένες σε αυτό όπου και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης. Αποτελούν στην ουσία δαπάνη, οπότε η διενέργεια τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών οπότε πρέπει να διενεργούνται αποσβέσεις και σε ζημιογόνες χρήσεις των επιχειρήσεων.

### **1.3 Η απόσβεση ως στοιχείο κόστους**

Απόσβεση ή «Εκπνεύσαν κόστος», κόστος δηλαδή που προσφέρθηκε σε μία χρονική περίοδο αλλά τώρα εξέπνευσε. Συνεπώς η απόσβεση συνιστά δαπάνη και όχι ζημία.

Σημαντικό στοιχείο για να καθορίσουμε την απόσβεση μιας αξίας είναι να αποσαφηνίσουμε τα αίτια που την προκαλούν, τα οποία βέβαια είναι συνήθως τόσο επισφαλής και ποικίλα με αποτέλεσμα να παραμένουν άγνωστα συνήθως μέχρι και τον καθορισμό της πραγματικής ζημίας που προκλήθηκε από αυτά. Η απόσβεση διαφόρων αξιών είναι απαραίτητη, έτσι λοιπόν επιβάλλεται να λαμβάνεται πρόνοια για κάλυψη της με παρακράτηση από τα κέρδη της επιχείρησης. Εάν δεν γίνει αυτή η παρακράτηση θα καταστεί αναγκαίο να βρει νέα κεφάλαια ώστε να καλύψει την αντικατάσταση της αξίας που αποτιμήθηκε. Από την στιγμή λοιπόν που δεν λαμβάνεται πρόνοια δεν μπορούμε να γνωρίζουμε εάν ο τελικός της ισολογισμός απεικονίζει την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Για να καθορίσουμε λοιπόν το ποσό της απόσβεσης θα πρέπει να γνωρίζουμε τη φθορά που υπέστη και όχι τη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής. Όσον αφορά της δαπάνες βελτίωσης και συντήρησης αρχικά χρεώνονται στον λογαριασμό και έπειτα εμφανίζονται ως αποσβέσεις. Κατά κανόνα οι δαπάνες βελτίωσης και συντήρησης αποσβένονται εις ολόκληρο.

Με της διατάξεις του άρθρου 31 § 1 παράγραφος στ του ν.2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν «τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με της ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά της 30 Δεκεμβρίου 1997».

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις σε συνδυασμό με της διατάξεις του άρθρου 27 § 4 του ΚΒΣ, προκύπτει ότι για να αναγνωρισθεί απόσβεση των πάγιων στοιχείων ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση
- 2) το πάγιο στοιχείο να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό που προορίζεται
- 3) οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί βάσει των νόμιμων ποσοστών
- 4) το ποσό της αποσβέσεως να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Για τις προϋποθέσεις αυτές σημειώνουμε τα ακόλουθα:

### ***Α) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση***

- Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται πρέπει να ανήκει στην επιχείρηση, της προκύπτει από της διατάξεις του άρθρου 31 § 1 παρ. στ' του ν.2238/1994, που ομιλεί περί αποσβέσεων «για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης **περιουσίας της επιχειρήσεως**». Δεν αναγνωρίζεται, λοιπόν, απόσβεση στοιχείων ξένης κυριότητας.
- Σύμφωνα με τα παραπάνω δεν αναγνωρίζεται απόσβεση των κτισμάτων που έχει κατασκευάσει η επιχείρηση με δαπάνες της σε **οικόπεδο κυριότητας τρίτου προσώπου**, γιατί η κυριότητα των κτισμάτων ανήκει στον κύριο του οικοπέδου. Για τα κτίσματα αυτά αναγνωρίζεται της έκπτωση ποσό ίσο με το ηλικίο της διαιρέσεως της αξίας των κτισμάτων δια του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων, το οποίο ο φορολογικός νομοθέτης εσφαλμένα ονομάζει αποθεματικό (άρθρο 31 § 1 παρ. ζ' του ν.2238/1994). Την απόσβεση εν προκειμένω δικαιούνται να διενεργούν οι κύριοι (εκμισθωτές) των οικοπέδων (άρθρο 31 § 1 παρ. ζ' του ν.2238/1994 – Πολ.1005/2005).Εξαίρεση από τον προαναφερόμενο βασικό κανόνα ότι δηλαδή ο κύριος του παγίου στοιχείου δικαιούται να διενεργεί της αποσβέσεις αποτελεί η περίπτωση των πάγιων στοιχείων που αγοράζει η επιχείρηση με πίστωση και ο πωλητής παρακρατεί την κυριότητα μέχρι να αποπληρωθεί το αντίτιμο αγοράς (puctum reservati domin).Γίνεται δεκτό ότι της περιπτώσεις που η ευθύνη της

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ανανεώσεως των στοιχείων (**οικονομική ιδιοκτησία**) αποχωρίζεται από την κυριότητα αυτών (**νόμιμη ιδιοκτησία**), τότε της αποσβέσεις που θα διενεργούσε ο κύριος των στοιχείων, διενεργεί της που έχει την οικονομική ευθύνη ανανεώσεως του περιουσιακού στοιχείου, δηλ. **ο αγοραστής. Έτσι η ουσία τίθεται υπεράνω των τύπων.**

- Σε περίπτωση απόκτησης της **χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων** αντικείμενο απόσβεσης δεν είναι το κόστος κτήσης της κυριότητας αυτών αλλά το κόστος κτήσης της χρήσης του. Η απόσβεση της αξίας χρήσης γίνεται τμηματικά και ισόποσα στον αριθμό των ετών που η επιχείρηση θα έχει τη χρήση των ενσώματων παγίων.
- Στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί παγίων περιουσιακών στοιχείων, η επικαρπώτρια επιχείρηση δικαιούται να ενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας των παγίων. Ο συντελεστής απόσβεσης στην περίπτωση αυτή, προκύπτει με βάση το χρόνο διάρκειας του δικαιώματος της επικαρπίας. Η αξία της επικαρπίας εξευρίσκεται κατά τα οριζόμενα από της διατάξεις του άρθρου 15 §§ 3,4 και 5 του ν.δ 118/1973. Έτσι, αν η επικαρπία ακινήτου έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με το ηλικίο που θα προκύψει από τη διαίρεση της υπόψη αξίας με τα έτη διάρκειας της επικαρπίας. Αν η επικαρπία ακινήτου συσταθεί για αόριστο χρόνο ή για εφ' όρου ζωής, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με εκείνον που ορίζεται από της κείμενες διατάξεις. (Πολ.1005/14.01.2005).
- «Σε περίπτωση μετατροπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) σε ανώνυμη εταιρία (ΑΕ), κατά της διατάξεις του άρθρου 67 του ν.2190/1920, οπότε δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου, αλλά μεταβάλλεται, απλώς, ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας σε ανώνυμη, οι αποσβέσεις των εισφερθέντων στην ανώνυμη εταιρία παγίων στοιχείων της ΕΠΕ συνεχίζονται να διενεργούνται της και πριν την μετατροπή. Συνεπώς, ως αξία κτήσεως των στοιχείων αυτών, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων από την ανώνυμη εταιρία, πρέπει να λαμβάνεται η **αρχική της αξία κτήσεως, της αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της ΕΠΕ** και όχι η αξία των παγίων αυτών στοιχείων η προσδιοριζόμενη από την επιτροπή του άρθρου 9 του ν.2190/1920» (Σ.τ.Ε. 2196/1991 και 217/1995) (Πολ.1005/14.01.2005).
- Στις επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με βάση το ν.δ 1297/1972 οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στο μέρος

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

της υπεραξίας που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία των εισφερομένων από τη μετατρέπομενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή τη συγχώνευση (άρθρο 2 § 3 ν.δ 1297/72).

### ***Β) Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση***

Για να υποβληθεί σε απόσβεση ένα πάγιο στοιχείο πρέπει να χρησιμοποιείται στην επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο το στοιχείο προορίζεται, ήτοι το μηχάνημα να λειτουργεί, το ακίνητο να χρησιμοποιείται, κ.λπ.

### ***Γ) Οι αποσβέσεις πρέπει να έχουν υπολογιστεί με βάση της νόμιμους συντελεστές απόσβεσης***

Η δαπάνη των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων πρέπει να έχει υπολογιστεί με βάση της νόμιμους συντελεστές, δηλαδή κατά τα ισχύοντα με βάση της συντελεστές που προβλέπει το π.δ 299/2003.

### ***Δ) Το ποσό της αποσβέσεως πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχειρήσεως***

Το ποσό της δαπάνης της αποσβέσεως πρέπει να έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως, (άρθρο 31 § 15 του ν.2238/1994).

Η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων γίνεται με χρέωση των λογαριασμών δαπάνης 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών των αποσβεσμένων στοιχείων (λογαριασμοί 10.99,11.99,12.99 κλπ).

Η εγγραφή αυτή των επιχειρήσεων που δεν τηρούν περιοδική αναλυτική λογιστική γίνεται συνήθως στο τέλος της χρήσεως κατά το κλείσιμο του ισολογισμού. Στις επιχειρήσεις που τηρούν περιοδικά (μηνιαία ή τριμηνιαία) αναλυτική λογιστική και γενικότερα συντάσσουν περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, ο λογισμός (υπολογισμός και λογιστική καταχώρηση) των αποσβέσεων πρέπει να γίνεται μηνιαίως ή το αργότερο τριμηνιαίως.

Για την παρακολούθηση των αποσβέσεων κάθε πάγιου στοιχείου είναι απαραίτητη η τήρηση «**μητρώου πάγιων στοιχείων**», καθώς η δαπάνη των αποσβέσεων προκύπτει από την υποχρεωτική τήρηση αυτού (από 1.1.2003).

**Ε) Οι αποσβέσεις δεν πρέπει να υπερβαίνουν την αποσβεστέα αξία**

Το άρθρο 1 § 4 του ΠΔ. 299/2003 ορίζει ότι «οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με της διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσεως ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου...». «Επομένως η διενέργεια αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.» (Πολ. 1122/19.11.2003).

Αν μετά την κάλυψη της αποσβεστέας αξίας του στοιχείου η επιχείρηση εξακολουθεί να υπολογίζει απόσβεση για το στοιχείο αυτό, το επιπλέον ποσό αποσβέσεων 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 «**μητρώου πάγιων στοιχείων**».

**1.4 Χρόνος ενάρξεως και λήξεως διενέργειας των αποσβέσεων**

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

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

Επισημαίνεται ότι, για τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια στοιχεία, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις υπολείπονται της αποσβεστέας αξίας κατά ένα λεπτό του ευρώ (0,01) ως αξία μνείας για όση χρονική περίοδο το πάγιο στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα της εταιρίας.

### **1.5 Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση**

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.

Στη Λογιστική στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση είναι τα ακόλουθα :

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης
- Οι απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση από τρίτους και οι οποίες δεν παρέχουν απόλυτη ασφάλεια είσπραξης, και αυτές που είναι επισφαλείς και οι ανεπίδεκτοι εισπράξεως απαιτήσεις.
- Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.
- 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.
- Δάνεια με ομολογίες, όπου η απόσβεση στην προκειμένη περίπτωση σημαίνει εξόφληση του δανείου.



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°****ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ****2.1 Έννοιες και ορισμοί**

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι απαραίτητα για την ανάπτυξη της παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης και γενικά για την εύρυθμη λειτουργία της. Η αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς μαζί με τα μεταφορικά έξοδα καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης. Η αξία αυτή όμως υπόκειται σε βαθμιαία μείωση το οποίο είναι συνέπεια χρονικής, λειτουργικής φθοράς όπως επίσης και τεχνολογικής και οικονομικής απαξίωσης. Η βαθμιαία αυτή μείωση ονομάζεται απόσβεση.

**Απόσβεση** λοιπόν των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι η απομείωση της αξίας αυτών των στοιχείων που υφίσταται κάθε χρόνο λόγω της χρήσης αυτών.

Η κατ' έτος απόσβεση των παγίων στοιχείων είναι υποχρεωτική και θα γίνεται με τον επιλεγμένο κατώτερο ή ανώτερο συντελεστή, για όλες τις χρήσεις και για όλα τα πάγια μέχρι να αποσβεστούν 100%. Για πάγια που αποκτώνται από 1.1.2005 και μετά, μπορεί να επιλεγεί και συντελεστής μεταξύ του ανώτερου και κατώτερου των πινάκων. Ο συντελεστής υπολογίζεται στην αρχική ή την αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου, ανάλογα με την μέθοδο υπολογισμού που εφαρμόζεται, αφού ληφθεί υπόψη η υπολειμματική αξία, εκτός αν αυτή δεν είναι αξιόλογη. Ως **υπολειμματική αξία** θεωρείται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του που υπολογίζεται ότι θα εισπραχθεί από την πώληση του παγίου στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (παραγωγική ικανότητα). Αν οι αποσβέσεις γίνουν με μεγαλύτερο του προβλεπομένου συντελεστή η διαφορά καταλογίζεται ως η «λογιστική διαφορά». Αν γίνει με χαμηλότερο ή δεν γίνει απόσβεση του παγίου για ένα έτος η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που δεν ενήργησε. Το υποχρεωτικό της απόσβεσης παγίων αφορά και τις επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ.

Το κυριότερο χαρακτηριστικό των παγίων είναι ότι έχουν ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη του ενός έτους. Ως **ωφέλιμη διάρκεια ζωής** μπορεί να οριστεί είτε η χρονική διάρκεια κατά την οποία 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 τη χρησιμοποίηση του παγίου αυτού (π. χ. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες). Αυτό κατά συνέπεια σημαίνει πως το χρονικό διάστημα που

απαιτείται ώστε να εξαντληθούν οι υπηρεσίες είναι μεγαλύτερο του ενός έτους. Η εξάντληση αυτή των υπηρεσιών μπορεί να είναι απόρροια της παρόδου του χρόνου, τεχνολογικής απαξίωσης αλλά και οικονομικής απαξίωσης.

Υπάρχουν διάφοροι παράγοντες οι οποίοι μπορεί να επηρεάσουν μεμονωμένα ή σε συνδυασμό την ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός πάγιου στοιχείου και είναι οι ακόλουθοι:

1. Οι κλιματολογικές συνθήκες
2. Ο τρόπος και η ένταση της εκμετάλλευσης
3. Ο βαθμός και η συστηματικότητα της συντήρησης
4. Οι συνθήκες της αγοράς
5. Οι τεχνολογικές εξελίξεις

**Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο** ορίζεται το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής, πάντως μεγαλύτερη του ενός έτους.

Ως **αποσβεστέα αξία** ενός αποσβέσιμου παγίου μπορεί να οριστεί το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νόμιμα το ιστορικό κόστος. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη τότε δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην επιχείρηση.

## **2.2 Κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων**

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χωρίζονται σε δυο κατηγορίες τις οποίες θα αναλύσουμε εκτενέστερα παρακάτω.

### **2.2.1.Ενσώματα Πάγια Στοιχεία:**

#### **Λογαριασμός 10:Εδαφικές εκτάσεις**

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

### ***Λογαριασμός 11:Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα***

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.

- ***Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρία***

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.

**Λογαριασμός 12:Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις-Λοιπός Μηχανολογικός εξοπλισμός.**

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 τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 01/01/1998 και μετά οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές και οι μικτές επιχειρήσεις τους (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.

**• Αποσβέσεις μηχανημάτων για τα οποία παρακρατείται η κυριότητα μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος**

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.

**Λογαριασμός 13:Μεταφορικά μέσα**

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 προσauζάνει 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.

**Λογαριασμός 14:Έπιπλα & Λοιπός εξοπλισμός**

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 αποσβέσεως 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 αυτών των ζώων 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 των 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, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20%.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα είδη εξοπλισμού γραφείων (π.χ. αριθμομηχανές, φωτοτυπικά μηχανήματα κτλ) αποσβένονται με ετήσιο ποσοστό 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 πάγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με πάγιο συντελεστή.

### **Λογαριασμός 15: Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων.**

Στο λογαριασμό 15: «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διατίθενται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το ημερήσιο υπόλοιπο του λογαριασμού 15 κατά το κλείσιμο του ισολογισμού απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

#### **2.2.2 Ασώματα Πάγια Στοιχεία:**

- **Λογαριασμός 16:** «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις & Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης»

Υπολογαριασμός 16.00.: Υπεραξία Επιχείρησης

Υπολογαριασμός 16.01.: Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Υπολογαριασμός 16.02.: Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων- μεταλλείων- λατομείων

Υπολογαριασμός 16.03.: Λοιπές παραχωρήσεις

Υπολογαριασμός 16.04.: Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων

Υπολογαριασμός 16.05.: Λοιπά δικαιώματα

- **Υπολογαριασμοί 16.10-16.19 :**

Υπολογαριασμός 16.10.: Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Υπολογαριασμός 16.11.: Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων

Υπολογαριασμός 16.12.: Έξοδα λοιπών ερευνών

Υπολογαριασμός 16.13.: Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως  
ομολογιακών δανείων

Υπολογαριασμός 16.14.: Έξοδα κτήσεως ακίνητοποιήσεων

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

*Υπολογαριασμός 16.15.:Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων*

*Υπολογαριασμός 16.16.:Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών*

*Υπολογαριασμός 16.17.:Έξοδα αναδιοργανώσεως*

*Υπολογαριασμός 16.18.:Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου*

*Υπολογαριασμός 16.19.:Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης*

Οι υπολογαριασμοί 16.10-16.19 όπως αναφέρονται παραπάνω είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

- **Λογαριασμός 18:** «Συμμετοχές και Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις».

Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής π.χ. Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Η απόκτηση των παγίων από τις λογιστικές μονάδες γίνεται με κύριο σκοπό να προσφέρουν χρήσιμες υπηρεσίες ώστε να βοηθούν στην εύρυθμη λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας της. Όμως οι υπηρεσίες που μπορεί ένα πάγιο να προσφέρει είναι περιορισμένες λόγω του ότι και η ζωή ενός παγίου είναι περιορισμένη. Απεριόριστη ζωή έχουν μονάχα τα οικόπεδα τα οποία ως γνωστόν όσο περνάνε τα χρονιά αποκτούν ολοένα και μεγαλύτερη αξία, δηλαδή έχουν υπεράξια.

Οι υπηρεσίες που προαναφέραμε ότι προσφέρουν τα πάγια θεωρούμε ότι είναι απόθεμα υπηρεσιών που υπάρχει στο πάγιο στοιχείο. Όταν λοιπόν μια λογιστική μονάδα αγοράζει ένα πάγιο στην ουσία αγοράζει και το σύνολο του αποθέματος των υπηρεσιών. Αυτή λοιπόν τη στιγμή η επιχείρηση προσδοκά πως αυτές οι υπηρεσίες που διαθέτουν τα πάγια αν τις αξιοποιήσει με τον πιο κατάλληλο τρόπο θα καταφέρει να δημιουργήσει έσοδα ώστε να καλύψει τα κόστη των υπηρεσιών.

### **2.3. Παράγοντες που επηρεάζουν τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων**

Υπάρχουν δύο κατηγορίες παραγόντων που επηρεάζουν τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, οι φυσικοί και οι οικονομικοί παράγοντες.

### 2.3.1. Φυσικοί Παράγοντες

- Συνήθης λειτουργική φθορά, στην οποία υπόκεινται τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται θετικά από την ένταση της λειτουργίας και αρνητικά από την συντήρηση των στοιχείων. Αλλά και η αχρηστία είναι δυνατό να προκαλεί μείωση της αξίας ορισμένων παγίων στοιχείων, όπως λ.χ. ορισμένα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία που παραμένουν στο ύπαιθρο φθείρονται γρηγορότερα από την αχρηστία παρά από την χρήση.
- Ασυνήθης λειτουργική φθορά που προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα λόγω κακών συνθηκών λειτουργίας ή πλημμελούς συντηρήσεως τους. Παρόλο που οι περισσότερες από τις ζημιές αυτές επισκευάζονται, κατά κανόνα προξενούν μείωση της χρησιμότητας των μηχανημάτων.
- Χρονική φθορά, που επέρχεται με μόνη την πάροδο του χρόνου και η οποία ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο. Στην αγροτική οικονομία π.χ. το έμψυχο υποστατικό (ζώα έλξεως ή αναπαραγωγής) και τα δέντρα γηράσκουν ανεξάρτητα από τα λοιπά αίτια, και με μόνη την πάροδο του χρόνου.

### 2.3.2. Οικονομικοί Παράγοντες

- Ιδιωτικοοικονομικοί Παράγοντες

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

- Κοινωνικοοικονομικοί Παράγοντες

Τα πάγια στοιχεία, κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη οικονομική απαξίωση (obsolescence), που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων. Η συνεχής επιστημονική και τεχνική πρόοδος ρίχνει καθημερινά στην αγορά μηχανήματα οικονομικότερης λειτουργίας, που εκδηλώνεται γενικά με την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή με την βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος. Η απαξίωση είναι δυνατό να προέρχεται ακόμη και από την



αλλαγή της μόδας, εξαιτίας της οποίας το παραγόμενο προϊόν έπαυσε να ζητείται από την αγορά.

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

## **2.4 Λόγοι ύπαρξης αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων**

- i. Η φθορά που προέρχεται από τη λειτουργική χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται από την ένταση της λειτουργίας και από τη συντήρηση του συγκεκριμένου στοιχείου.
- ii. Η φθορά που προκύπτει από την απλή πάροδο του χρόνου (χρονική φθορά) και η οποία ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο.
- iii. Η απαξίωση που προκύπτει λόγω της προόδου της τεχνικής.
- iv. Η απαξίωση που προκύπτει από τις μετακινήσεις των αναγκών της οικονομικής αγοράς (αλλαγή μόδας).
- v. Η απαξίωση που προκύπτει από το χρονικό περιορισμό χρήσης λόγω νομικής δέσμευσης. Η περίπτωση αυτή αφορά τα άυλα πάγια στοιχεία π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κλπ.

## **2.5 Σκοποί των αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων**

Οι σκοποί των αποσβέσεων είναι:

- i. Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής καθορισμός του αποτελέσματος.
- ii. Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής προσδιορισμός του κόστους εμπορευμάτων
- iii. Η κατά το δυνατόν ακριβής και ορθή απεικόνιση της περιουσίας των επιχειρήσεων και
- iv. 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.

## **2.6 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων**

### **2.6.1 Καθολική υποχρέωση τήρησης του μητρώου παγίων για τους επιτηδευματίες με βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από 01/01/2003**

Ο επιτηδευματίας με βιβλία Γ' κατηγορίας, μεταξύ των άλλων βιβλίων που είναι

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

υποχρεωμένος να τηρεί, τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης. Οι διατάξεις αυτές, τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 7 του ΚΒΣ -Π.Δ.186/1992- τέθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 2 του Ν.3052/2002.

Δηλαδή με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης μητρώου παγίων από όλους τους επιτηδευματίες που τηρούν, προαιρετικά η υποχρεωτικά, βιβλία Γ' κατηγορίας,

Η καθολική αυτή υποχρέωση αρχίζει από 1.1.2003 και καταλαμβάνει τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά από την ημερομηνία αυτή.

### **2.6.2 Χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων**

Ο χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παρ. 2 του άρθρου 17 του ΚΒΣ. Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ρητά ότι το μητρώο παγίων, η τήρηση του οποίου θεσπίστηκε υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας, ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (εγκύκλιος ΠΟΛ 1271/12.12.2002).

### **2.6.3 Μη απαραίτητη η θεώρηση του μητρώου παγίων**

Με τις διατάξεις του Ν.3052/2002 καταργήθηκε η θεώρηση του μητρώου παγίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά). Η κατάργηση της θεώρησης του μητρώου παγίων καταλαμβάνει και το μητρώο παγίων της χρήσης που λήγει την 31.12.2002, δεδομένου ότι η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησης αυτού έληγε μετά από την 1.1.2003 (ημερομηνία ισχύος της διάταξης αυτής). Σημειώνεται ότι το μητρώο παγίων συνεχίζει να τηρείται θεωρημένο στις περιπτώσεις εκείνες που είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία, π.χ. «Βιβλίο επενδύσεων - Μητρώο παγίων» (εγκύκλιος ΠΟΛ.1271/12.12.2002).

Με τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 27 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι:

- Παράγραφος 4: Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:
  - α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσυζητημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
  - β) αποσβέσεις και
  - γ) αναπόσβεστη αξία.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

- Παράγραφος 5: Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.»

Σχετικά με τις ανωτέρω διατάξεις του ΚΒΣ, η Διοίκηση, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1271/12.12.2002, παρείχε τις ακόλουθες οδηγίες:

«Το μητρώο παγίων τηρείται σύμφωνα με την παρ. 2.2.103 του ΕΓΛΣ και πρέπει να προκύπτουν από αυτό τα στοιχεία που ορίζονται σε αυτή. Για την αντιμετώπιση δυσχερειών που ενδεχόμενα προκύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων, σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η ευχέρεια, ενόψει και της περίπτωσης 3 της παρ. 2.2.103 του ΕΓΛΣ, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησής του έχουν αποσβεστεί πλήρως, να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδείς κατηγορίες, με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των λογισμένων αποσβέσεων»

### **2.6.4 Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.(Παρ.2.2.103)**

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ .λ. π., βαθμού). Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης του αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας. Πρέπει όμως να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

1. Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του πάγιου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
2. Τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
3. Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες βελτιώσεις, μειώσεις),
4. Ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος, στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5. Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
6. Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
7. Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (πχ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
8. Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
9. Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, πχ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής.
10. Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (πχ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

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

### **2.6.5 Καταχώρηση των παγίων σε βιβλία Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΒΣ (βιβλία Β' κατηγορίας), ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, έχει την υποχρέωση να καταχωρεί διακεκριμένα σε ιδιαίτερο χώρο αυτού του βιβλίου:

1. Την αξία αγοράς των παγίων στοιχείων.
2. Την αξία πώλησής τους.
3. Τον ΦΠΑ που αναλογεί στην αγορά ή στην πώληση.
4. Τις αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

#### **2.6.5.1 Χρόνος ενημέρωσης**

Ο χρόνος ενημέρωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΚΒΣ, άρθρο 17, παρ, 10 δ').

#### **2.6.5.2 Περιεχόμενο βιβλίου**

Στο βιβλίο επενδύσεων τηρούνται εξωλογιστικά, κατά αναπτυξιακό νόμο, οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- i. Διακεκριμένος λογαριασμός επενδύσεων, στη χρέωση του οποίου καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά, οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του σχετικού αναπτυξιακού νόμου, και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
- ii. Ιδιαίτερος λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού, σε πίστωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού.
- iii. Ιδιαίτερος λογαριασμός για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου και πιστώνεται με τη σχηματιζόμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση και με την αξία της τυχόν πώλησής του.

### 2.6.6 Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων Στοιχείων

Κωδικός Αριθμός	Περιουσιακό Στοιχείο	Αρχική Αξία	Τακτικές Αποσβέσεις	Πρόσθετες Αποσβέσεις	Σύνολο Αποσβέσεων	Αναπόσβεστη Αξία

## 2.7 Μέθοδοι αποσβέσεων

### 2.7.1 Γενικά

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

Συγκεντρωτικά λοιπόν οι μέθοδοι αποσβέσεων είναι οι ακόλουθες:

- 1) Σταθερή μέθοδος
- 2) Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως
  - α. με σταθερό συντελεστή
  - β. με μειωμένο συντελεστή
- 3) Μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως
- 4) Μικτή μέθοδος απόσβεσης
- 5) Μέθοδος της λειτουργικής απόσβεσης
- 6) Μέθοδος της παλλινδρομούσας απόσβεσης
- 7) Μέθοδος της αποτίμησης
- 8) Μέθοδος της επιταχυνόμενης απόσβεσης

### 2.7.2 Οι μέθοδοι απόσβεσης αναλυτικά

#### 1. Μέθοδος σταθερής απόσβεσης

Στη μέθοδο αυτή το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή (σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 ΦΕΚ 255/Α/4.11.2003) επί της τιμής κτήσεως ή αν συντρέχει περίπτωση, την τιμή κτήσεως, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του στοιχείου η οποία παραμένει σταθερή σε όλη τη διάρκεια χρησιμοποίησής του. Αν όμως η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιολογηθεί δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

$$\text{Αποσβεστέα αξία} = \text{Αξία Παγίου} - \text{Υπολειμματική Αξία}$$

$$\text{Απόσβεση} = \text{Αποσβεστέα αξία} \times \text{Νόμιμος συντελεστής}$$

Το παραπάνω γινόμενο όπως βλέπουμε μας δίνει το ποσό της ετήσιας απόσβεσης, το οποίο είναι όμοιο για όλες τις χρήσεις.

Στις περισσότερες μεθόδους απόσβεσης θα χρησιμοποιήσουμε τα ίδια δεδομένα ώστε να μπορέσουμε πιο εύκολα να καταλήξουμε στη πιο συμφέρουσα μέθοδο την οποία και θα επιλέγαμε για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο.

#### Παράδειγμα σταθερής μεθόδου απόσβεσης:

Έστω η αξία ενός μηχανήματος ανέρχεται στα 40800 €, η υπολειμματική του αξία υπολογίζεται σε 800 € και η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του είναι 5 χρόνια. Η ετήσια απόσβεση του ανωτέρω μηχανήματος θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\frac{40800-800}{5} = \frac{40000}{5} = 8000 \text{ €}$$

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Άρα από τον παραπάνω τύπο βλέπουμε πως η ετήσια απόσβεση για την επιχείρηση για το συγκεκριμένο στοιχείο θα είναι 8000 €.

Ο πίνακας της απόσβεσης για τα 5 χρόνια πιθανής ωφέλιμης ζωής του στοιχείου μας θα έχει ως ακολούθως:

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
1ο ΈΤΟΣ	40000	20%	8000	8000	40000-8000=32000€
2ο ΈΤΟΣ	40000	20%	8000	16000	40000-16000=24000€
3ο ΈΤΟΣ	40000	20%	8000	24000	40000-24000=16000€
4ο ΈΤΟΣ	40000	20%	8000	32000	40000-32000=8000€
5ο ΈΤΟΣ	40000	20%	7999.99	39999,99	0,01€

Στην τελευταία στήλη που αναγράφεται ως αναπόσβεστη αξία ένα λεπτό (0.01€) ως υπόλοιπο είναι υποχρεωτική για να μη παύσει να παρακολουθείται το περιουσιακό στοιχείο και η οποία ονομάζεται υπολειμματική αξία.

Εξίσου σημαντικό είναι να αναφερθούν ορισμένες λεπτομέρειες όσον αφορά τα πάγια και τον χρόνο με τον οποίο γίνονται οι αποσβέσεις τους. Χαρακτηριστικά λοιπόν αναφέρουμε πως:

- Η έναρξη των αποσβέσεων δεν γίνεται από την χρονική στιγμή της αγοράς ενός παγίου αλλά από την χρονική στιγμή της έναρξης της λειτουργίας του. Για παράδειγμα, εάν αγοράσουμε ένα μηχάνημα την 01/05/2009 αξίας 20000 € και η λειτουργία του ξεκίνησε την 01/10/2009, θα υπολογισθούν αποσβέσεις για τρεις (3) μήνες και εάν ο συντελεστής απόσβεσης του είναι 10% ετησίως τότε για την χρήση 2009 οι αποσβέσεις του θα είναι  $20000€ \times 10\% \times 3/12 = 500 €$ .
- Για αγορές που γίνονται το πρώτο δεκαπενθήμερο κάθε μήνα οι αποσβέσεις αρχίζουν από τον ίδιο μήνα. Ενώ οι αγορές που γίνονται το δεύτερο δεκαπενθήμερο ξεκινούν από τον επόμενο μήνα.
- Σε περίπτωση που ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο εκπονηθεί, τότε υπολογίζονται αποσβέσεις μέχρι το χρόνο εκποίησης του.

Τέλος αξίζει να τονίσουμε πως γενικά η σταθερή μέθοδος είναι η πιο απλή στους υπολογισμούς 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, δηλαδή, η ωφέλεια που παρέχεται κάθε έτος από το πάγιο.

## 2. Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης

### 2.α Με σταθερό συντελεστή

Η φθίνουσα μέθοδος καθιερώθηκε με το άρθρο 13 παράγραφος 2 του Π.Δ. 100/98. Τη μέθοδο αυτή μπορούν να την εφαρμόζουν από 01/01/98 για τα αποκτώμενα πάγια στοιχεία από αυτήν την ημερομηνία και έπειτα, υπό την προϋπόθεση ότι οι επιχειρήσεις αυτές είναι:

- βιομηχανικές,
- βιοτεχνικές,
- μεταλλευτικές,
- λατομικές
- καθώς επίσης και επιχειρήσεις των ανωτέρω.

Πρέπει να τονισθεί ότι, όταν μία επιχείρηση επιλέξει μία μέθοδο απόσβεσης, με αυτήν πρέπει να προχωρήσει στην ολοκληρωτική απόσβεση του παγίου στοιχείου. Δεν επιτρέπονται εναλλαγές στο ίδιο πάγιο στοιχείο, δηλαδή, σε μία χρήση οι αποσβέσεις να υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο και σε μία άλλη χρήση με την φθίνουσα ή και αντίστροφα. Επιτρέπεται όμως στην ίδια επιχείρηση, αλλά σε διαφορετικά πάγια να αποσβένονται άλλα με την σταθερή μέθοδο και άλλα με την φθίνουσα.

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.

Έτσι λοιπόν έχουμε:

$$\text{Απόσβεση} = \text{Αναπόσβεστη Αξία} \times \text{Νόμιμος Συντελεστής}$$

Κατά την διαχειριστική χρήση όπου η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις, που αναλογούν στη χρήση αυτή, είναι μικρότερη του ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας αυτών, τότε ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτήν την χρήση.

Παρακάτω θα δούμε στην πράξη πως εφαρμόζεται η φθίνουσα μέθοδος με τα ίδια δεδομένα όπως τα είχαμε στο παράδειγμα της σταθερής μεθόδου.



**Παράδειγμα φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με σταθερό συντελεστή:**

Έστω η αξία ενός μηχανήματος ανέρχεται στα 40800 €, η υπολειμματική του αξία υπολογίζεται σε 800 € και η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του είναι 5 χρόνια. Η ετήσια απόσβεση του ανωτέρω μηχανήματος θα υπολογιστεί ως εξής:

**π.χ. Έτος 1°: Ετήσια Απόσβεση=40000 x 20%=8000**

**Έτος 2°: Ετήσια Απόσβεση=32000 x 20%=6400 κ.ο.κ.**

Αναλυτικά ο πίνακας της απόσβεσης για τα 5 χρόνια πιθανής ωφέλιμης ζωής του στοιχείου μας θα έχει ως ακολούθως:

ΈΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
1ο ΈΤΟΣ	40000	20%	8000	8000	32000
2° ΈΤΟΣ	32000	20%	6400	14400	25600
3ο ΈΤΟΣ	25600	20%	5120	19520	20480
4ο ΈΤΟΣ	20480	20%	4096	23616	16384
5ο ΈΤΟΣ	16384	20%	3276,80	26892,80	13107,20

**2.β Με μειωμένο συντελεστή**

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που έχουν:

- μεγαλύτερες φθορές τα πρώτα χρόνια από ότι στα τελευταία
- αυξανόμενες δαπάνες συντήρησης και επισκευών.

Οπότε συνδυάζοντας τις αυξανόμενες αυτές δαπάνες με τις φθίνουσες αποσβέσεις, εξισορροπούν τη συνολική επιβάρυνση του κόστους (υψηλή αποδοτικότητα στα πρώτα έτη και φθίνουσα στα μετέπειτα).

Επίσης η μέθοδος αυτή υιοθετείται από τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις ζωικού κεφαλαίου.

Κατά αυτή τη μέθοδο το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται πάντοτε από την αρχική αξία αλλά με μειωμένο συντελεστή. Επίσης 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. Συγκεντρωτικά λοιπόν έχουμε:

- Αθροίζονται οι αριθμοί των ετών της ωφέλιμης ζωής.

$$\Sigma = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Κάθε αριθμός των ετών της ωφέλιμης ζωής διαιρείται με το 15, ώστε να δημιουργηθούν τόσα κλάσματα όσα και τα έτη της ωφέλιμης ζωής.  
 $1/15, 2/15, 3/15, 4/15, 5/15$
- Τα κλάσματα αυτά χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων, όπως φαίνονται στον παρακάτω πίνακα του παραδείγματος μας.

### **Παράδειγμα φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με μειωμένο συντελεστή:**

Έστω η αξία ενός μηχανήματος ανέρχεται στα 40800 €, η υπολειμματική του αξία υπολογίζεται σε 800 € και η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του είναι 5 χρόνια. Η ετήσια απόσβεση του ανωτέρω μηχανήματος θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\text{Άθροισμα ετών}=1+2+3+4+5=15$$

$$\text{(π.χ. για το πρώτο έτος) Ετήσια Απόσβεση}=40000 \times 5/15=13333,33$$

$$\text{Τον 1ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 5/15 \times 40000=13333,33$$

$$\text{Τον 2ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 4/15 \times 40000=10666,67$$

$$\text{Τον 3ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 3/15 \times 40000=8000$$

$$\text{Τον 4ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 2/15 \times 40000=5333,33$$

$$\text{Τον 5ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 1/15 \times 40000=2666,67$$

Θα δούμε λοιπόν παρακάτω πως θα διαμορφωθεί ο πίνακας υπολογισμού των αποσβέσεων με βάση την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης με μειωμένο συντελεστή:

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
1ο ΕΤΟΣ	40000	40000	5/15	13333,33	26666,67
2ο ΕΤΟΣ	40000	26666,67	4/15	23999,99	16000,01
3ο ΕΤΟΣ	40000	16000,01	3/15	31999,99	8000,01
4ο ΕΤΟΣ	40000	8000,01	2/15	37333,32	2666,68
5ο ΕΤΟΣ	40000	2666,68	1/15	39999,99	0,01

### **3. Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης**

Η αύξουσα απόσβεση έχει το πλεονέκτημα ότι, παρακολουθεί την πορεία των κερδών, τα οποία είναι μικρά τα πρώτα χρόνια, αυξάνουν όμως τα μετέπειτα χρόνια. Παρουσιάζεται ωστόσο, και το μειονέκτημα να γίνεται άνισος καταμερισμός των αποσβέσεων στις διάφορες χρήσεις. Η μέθοδος αυτής της απόσβεσης υιοθετείται από τις επιχειρήσεις που:

- αντιμετωπίζουν κινδύνους απρόοπτης οικονομικής απαξίωσης για τα πράγματα που διαθέτουν λόγω εμφάνισης νέων προϊόντων

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

Κατά αυτή τη μέθοδο το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται πάντοτε από την αρχική αξία αλλά με αυξανόμενο συντελεστή. Όπως αναφέρθηκε και στην φθίνουσα μέθοδο αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου και μερίζονται τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας όμως αυτή τη φορά από το μικρότερο κλάσμα .Συγκεντρωτικά λοιπόν έχουμε όπως και στην φθίνουσα μέθοδο τα ακόλουθα:

- Αθροίζονται οι αριθμοί των ετών της ωφέλιμης ζωής.

$$\Sigma = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

- Κάθε αριθμός των ετών της ωφέλιμης ζωής διαιρείται με το 15, ώστε να δημιουργηθούν τόσα κλάσματα όσα και τα έτη της ωφέλιμης ζωής.

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

### **Παράδειγμα αύξουσας μεθόδου απόσβεσης:**

Έστω η αξία ενός μηχανήματος ανέρχεται στα 40800 €, η υπολειμματική του αξία υπολογίζεται σε 800 € και η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του είναι 5 χρόνια. Η ετήσια απόσβεση του ανωτέρω μηχανήματος θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\text{Άθροισμα ετών} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$\text{(π.χ. για το πρώτο έτος) Ετήσια Απόσβεση} = 40000 \times 1/15 = 2666,66.$$

$$\text{Τον 1ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 1/15 \times 40000 = 2666,66$$

$$\text{Τον 2ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 2/15 \times 40000 = 5333,33$$

$$\text{Τον 3ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 3/15 \times 40000 = 8000$$

$$\text{Τον 4ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 4/15 \times 40000 = 10666,67$$

$$\text{Τον 5ο χρόνο θα αποσβεσθούν το } 5/15 \times 40000 = 13333,33$$

Παρατηρούμε λοιπόν παρακάτω πως διαμορφώνεται ο πίνακας μας σύμφωνα με την αύξουσα μέθοδο απόσβεσης:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
1ο Έτος	40000	40000	1/15	2666,66	37333,33
2ο Έτος	40000	37333,33	2/15	7999,99	32000,01
3ο Έτος	40000	32000,01	3/15	15999,99	24000,01
4ο Έτος	40000	24000,01	4/15	26666,66	13333,34
5ο Έτος	40000	13333,34	5/15	13333,33	0,01€

### 4. Μέθοδος μικτής απόσβεσης

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

#### Παράδειγμα μικτής μεθόδου απόσβεσης:

Εστω η αξία ενός μηχανήματος ανέρχεται στα 40800 €, η υπολειμματική του αξία υπολογίζεται σε 800 € και η πιθανή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του είναι 5 χρόνια.

Τα τρία πρώτα χρόνια θα διενεργήσουμε αποσβέσεις με σταθερή μέθοδο απόσβεσης και τα υπόλοιπα δύο χρόνια θα διενεργήσουμε φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης με σταθερό συντελεστή. Οπότε ο πίνακας των αποσβέσεων μας θα έχει ως ακολούθως:

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
1ο Έτος	40000	20%	8000	8000	32000
2ο Έτος	40000	20%	8000	16000	24000
3ο Έτος	40000	20%	8000	24000	16000
4ο Έτος	16000	20%	3200	27200	12800
5ο Έτος	12800	20%	2560	29760	10240

### 5. Μέθοδος λειτουργικής απόσβεσης και μέθοδος μονάδων παραγωγής

Η λειτουργική μέθοδος και μέθοδος των μονάδων παραγωγής μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή. Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

- 1) Οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας του στοιχείου μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση κάθε χρήσης βρίσκεται με τη σχέση:

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΕΩΣ} = \frac{\text{ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ} \times \text{ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ}}{\text{ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ}}$$

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΕΩΣ} = \frac{\text{ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ} \times \text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ}}{\text{ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ}}$$

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

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΗΣ} = \frac{\text{ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ} \times \text{ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ}}{\text{ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ}}$$

### **Παράδειγμα λειτουργικής μεθόδου με βάση υπολογισμού τις ώρες εργασίας:**

Έστω μηχάνημα αποσβεστέας αξίας 40.000€, με προϋπολογισμένες ώρες λειτουργίας 20.000. Κατά το έτος 2009 λειτούργησε 17.000 ώρες.

Η απόσβεση θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\text{Απόσβεση 2009} = \frac{40000\text{€} \times 17.000}{20.000} = 34000\text{€}$$

- Αν λάβουμε ως βάση υπολογισμού τις μονάδες παραγωγής σε αντικατάσταση των ωρών λειτουργίας τότε η απόσβεση της κάθε χρήσης θα προκύπτει από τον ακόλουθο τύπο:

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΗΣ} = \frac{\text{ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ} \times \text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ}}{\text{ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ}}$$

### **Παράδειγμα λειτουργικής μεθόδου με βάση υπολογισμού τις μονάδες παραγωγής:**

Η τιμή κτήσης ενός μηχανήματος 40800 € και η υπολειμματική του αξία ορίστηκε σε 800 €. Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής που αναμένεται να παραχθούν ανέρχονται στις 25.000 μονάδες. Το έτος 2009 συσκευάστηκαν μόνο 15.000 μονάδες. Η απόσβεση του μηχανήματος το έτος 2009 θα δίνεται από τον ακόλουθο τύπο:

$$\text{Απόσβεση 2009} = \frac{40000\text{€} \times 15.000}{25000} = 24000\text{€}$$

### 6. Μέθοδος της παλλινδρομούσας απόσβεσης

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

### 7. Μέθοδος της αποτίμησης

Αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργούνται στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των δύο υπολογισμών λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήσεως, από την οποία αντί για απόσβεση θα φαίνεται ως ωφέλεια.

### 8. Μέθοδος της επιταχυνόμενης απόσβεσης

Λογιστική μέθοδος σύμφωνα με την οποία ένα μέρος του κόστους κάποιου πάγιου στοιχείου αποσβένεται ετήσια με ταχύτερα ποσοστά από ότι με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης σύμφωνα με την οποία αποσβένονται ίσα ποσά κάθε χρόνο σε όλη τη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Υπάρχουν 3 βασικές μέθοδοι μέσω των οποίων το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποσβεστεί με ταχύτερο ρυθμό από ότι με μία γραμμική μέθοδο. Οι 3 αυτές βασικές μέθοδοι επιταχυνόμενων αποσβέσεων είναι:

- **η αντίστροφη σειρά της διάρκειας ζωής (sum of years digits)**

Η συγκεκριμένη μέθοδος θεωρείται συντηρητική παρ' όλα αυτά είναι ακριβής, διότι προβλέπεται μέσα από αυτήν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο χάνει την πλειοψηφία της αξίας του στην πρώτα αρκετά χρόνια χρήσης.

Αρχικά υπολογίζεται το άθροισμα των ετών ζωής με το τύπο  $[n(n + 1)]/2$ . Έπειτα διαιρούμε για τον πρώτο χρόνο τα έτη ζωής (n) διά του παραπάνω αθροίσματος και πολλαπλασιάζουμε με την τιμή κτήσεως μείον την υπολειμματική αξία. Για κάθε ένα επόμενο έτος ο αριθμητής (n) μειώνεται κατά 1 ήτοι (n-1), (n-2) κ.ο.κ.

- **η απόσβεση με διπλάσιο ποσοστό της γραμμικής (double declining balance)**

Στη μέθοδο αυτή ο συντελεστής αποσβέσεως είναι ίσος με το διπλάσιο των εκτιμωμένων ετών ζωής δια του 100. Στην περίπτωση αυτή δεν αφαιρούμε την υπολειμματική αξία. Κάθε αποσβεστέο ποσό αφαιρείται από το απομένον αναπόσβεστο στο οποίο εφαρμόζουμε το συντελεστή για τις αποσβέσεις του επόμενου έτους.

Η μέθοδος αυτή για να χρησιμοποιηθεί πρέπει πρώτα απ' όλα να υπολογιστούν αποσβέσεις σύμφωνα με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Στη συνέχεια υπολογίζεται το συνολικό ποσοστό επί του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται κατά το πρώτο έτος και το διπλό αυτού.

- **η απόσβεση βάση λειτουργικής φθοράς (units of production)**

Λογιστική μέθοδος η απόσβεση υπολογίζεται σε σταθερή τιμή ανά μονάδα του προϊόντος, με βάση την εκτίμηση του συνολικού αριθμού των μονάδων που το ακίνητο θα παράγει κατά τη διάρκεια ζωής του. Η μέθοδος αυτή είναι χρήσιμη μόνο όταν ο συνολικός αριθμός των μονάδων παραγωγής μπορούν να εκτιμηθούν με ακρίβεια.

Η απόσβεση ανά μονάδα παραγωγής υπολογίζεται διαιρώντας τις συνολικές αποσβέσεις με τις προβλεπόμενες μονάδες της παραγωγής, παραγωγικής ικανότητας. Για να βρεθεί η περιοδική δαπάνη απόσβεσης, πολλαπλασιάζεται η απόσβεση ανά μονάδα παραγωγής από τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

### **2.7.3 Παρατηρήσεις για την σωστή επιλογή μεθόδου απόσβεσης**

- Η αύξουσα μέθοδος ενδείκνυται για επιχειρήσεις που δεν έχουν στην αρχή πολλά κέρδη όπως είναι οι εταιρίες κοινής ωφέλειας, διαχείρισης, υποδομής, κ.τ.λ.
- Η φθίνουσα μέθοδος ενδείκνυται σε αντίθεση με την αύξουσα μέθοδο, για επιχειρήσεις με μεγάλα κέρδη από την αρχή. Εφαρμόζεται κυρίως και σε μηχανήματα και άλλα περιουσιακά στοιχεία των οποίων η απόσβεση είναι μεγάλη τα πρώτα χρόνια όσο όμως περνάει ο καιρός η αξία μειώνεται αρκετά αλλά δεν φτάνει ποτέ στο μηδέν γιατί μπορεί να χρησιμοποιούνται και ως παλαιά σίδερα ή ανταλλακτικά. Χαρακτηριστικά εφαρμόζεται στα άλογα Ιπποδρομιών τα οποία τα πρώτα χρόνια μέχρι κάποια ηλικία έχουν την μεγαλύτερη απόδοση τους ενώ από εκεί και έπειτα η αξία τους μειώνεται με γοργούς ρυθμούς.
- Η λειτουργική μέθοδος είναι η πιο δίκαιη αλλά δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της πάντα (π.χ. στα ακίνητα) διότι υπάρχει και το στοιχείο της υποκειμενικότητας (εγγύηση πωλητού, οικονομική, παραγωγική, λειτουργική, διάρκεια ζωής, πείρα κ.ο.κ.)
- Για την αποφυγή υποκειμενικών κρίσεων στα ποσοστά αποσβέσεων, ο Νόμος ορίζει τα ανώτατα και τα κατώτατα όρια, τα οποία διασφαλίζουν τη φορολογική διαδικασία, προσδιορίζοντας φορολογητέα κέρδη. Αναλυτικά θα δούμε αυτούς τους συντελεστές στο παράρτημα.

#### **2.7.4 Προτιμότερη μέθοδος απόσβεσης**

Οποιαδήποτε μέθοδος και αν εφαρμοστεί, σκοπός της απόσβεσης είναι να βρεθεί ένα μέτρο βάσει του οποίου θα πρέπει να αποσβεστούν τα πάγια στοιχεία, μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα, ώστε στο τέλος αυτού, να βρεθούν τα μέσα ανάκτησης τους, χωρίς να γίνει επένδυση Κεφαλαίου.

Όσον αφορά το δικό μας παράδειγμα, η προτιμότερη μέθοδος απόσβεσης για το μηχάνημα είναι η «φθίνουσα μέθοδος με μειωμένο συντελεστή». Η συγκεκριμένη μέθοδος συνιστάται για μηχανήματα και άλλα παρόμοια πάγια τα οποία εξαρτώνται άμεσα από την εξέλιξη της τεχνολογίας. Με την πάροδο του χρόνου δημιουργούνται νέες απαιτήσεις που το παλιό μηχάνημα όπως είναι φυσικό δεν μπορεί να τις εκπληρώσει λόγω της τεχνολογικής προόδου.

Με τη συγκεκριμένη μέθοδο θα διενεργηθεί δίκαια η απόσβεση και αυτό γιατί όπως προαναφέραμε με το πέρας του χρόνου ελαττώνονται οι επιδόσεις του μηχανήματος οπότε μειώνεται και το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Συνεπώς η μέθοδος αυτή ακολουθεί την πορεία του παγίου, στην προκειμένη περίπτωση του μηχανήματος, που αποσβένεται.

### **2.8 Φορολογική άποψη των αποσβέσεων**

Από φορολογική άποψη, οι αποσβέσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τους ανώτερους και τους κατώτερους συντελεστές αποσβέσεων οι οποίοι έχουν ορισθεί βάσει του προεδρικού διατάγματος **299/2003 ΦΕΚ 255/Α/4.11.2003**. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην τιμή κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου προσαυξημένη με τυχόν βελτιώσεις ή συντηρήσεις.

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

Είναι σημαντικό να επισημάνουμε τα ακόλουθα:

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



## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων στοιχείων ή της νόμιμα αναπροσαρμοσμένης αξίας αυτών.
- Στην αξία κτήσεως του στοιχείου προστίθενται και οι δαπάνες που έχουν γίνει για τη βελτίωση αυτών. Έτσι λ.χ. για μηχάνημα το οποίο χρησιμοποιήθηκε από 1 Αυγούστου 2009 θα υπολογισθεί η απόσβεσή του την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 για χρονικό διάστημα 01/08/2009-31/12/2009.

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

- Να διενεργούνται σε στοιχεία, τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση.
- Να μην υπερβαίνουν την τιμή κτήσεως, όταν δηλαδή καλύψουν την αξία κτήσεως παύουν να διενεργούνται.
- Να είναι καταχωρημένες στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
- Να ενεργούνται σε στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης. Επομένως, σε στοιχεία ξένης κυριότητας δεν διενεργούνται αποσβέσεις.
- Να μην υπερβαίνουν τα ανώτατα νόμιμα όρια των συντελεστών, τα οποία καθορίζονται με τα Προεδρικά Διατάγματα που ισχύουν κατά καιρούς. Είναι δυνατόν όμως οι επιχειρήσεις να υπερβούν το ανώτατο όριο αλλά στην περίπτωση αυτή το καθ' υπέρβαση ποσό δεν επιτρέπεται να εκπέσει από τα ακαθάριστα κέρδη.

Επίσης μπορεί η οικονομική μονάδα να χρησιμοποιήσει μικρότερα ποσοστά ή ακόμη και να μην πραγματοποιήσει αποσβέσεις. Αλλά και σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση δεν δικαιούται να συμπληρώσει το ποσό μέχρι των ανωτάτων ορίων ή να διενεργήσει αποσβέσεις τις οποίες παρέλειψε σε προηγούμενα έτη.

Τέλος αξίζει να σημειώσουμε πως οι αποσβέσεις έχουν πρακτική αξία μόνο για τις οικονομικές μονάδες που τηρούν βιβλία σύμφωνα με την διπλογραφική μέθοδο, εφόσον βέβαια τα βιβλία κριθούν από τον φορολογικό έλεγχο επαρκή και ειλικρινή. Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία σύμφωνα με την απλογραφική μέθοδο και σε εκείνες που τα βιβλία τους κρίνονται ανεπαρκή και ανειλικρινή τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται εξωλογιστικά και περιλαμβάνονται στο συντελεστή καθαρού κέρδους και, συνεπώς δεν παρουσιάζουν πρακτικό ενδιαφέρον.

### **2.9 Αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων**

Σε αποσβέσεις υπόκεινται τόσο τα υλικά πάγια (κτίρια, μηχανήματα εγκαταστάσεις κ.α.) όσο και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως:

- έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως
- έξοδα μελετών και ερευνών

- διπλώματα ευρεσιτεχνίας
- εμπορικά σήματα
- δικαιώματα πνευματικής εργασίας
- φήμη και πελατεία (Good will – Fonds d'commerce)

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

Ο λογαριασμός 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» χωρίζεται στις εξής δύο κατηγορίες:

**1.Ασώματες ακινητοποιήσεις(άυλα πάγια στοιχεία)**

**2.Έξοδα πολυετούς απόσβεσης**

**1.Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)**

Άυλα πάγια στοιχεία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό την παραγωγική χρησιμοποίησή τους για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, και διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

- 1) δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, πνευματική ιδιοκτησία.
- 2) πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογ/μούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Στο λογαριασμό 16.00 «υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

συγγωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη κυρίως λόγω της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερής της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού. Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Στο λογαριασμό 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα έχει πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος. Για την καταχώριση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία ότι τα δικαιώματα για τα οποία γίνονται έξοδα θα αποδώσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς του 16, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκείται οποιοδήποτε αποτέλεσμα από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών. Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Στους λογαριασμούς 16.02 «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και 16.03 «λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών, όπως ορίζεται στην περίπτωση 5 της παρ. 2.2.104.

Στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς στη χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων παγίων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως. Αυτή λοιπόν η αξία εισφοράς στη χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου

στοιχείου.

Στο λογαριασμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος.

Όταν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

Στην περίπτωση της οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες». Ενώ στην περίπτωση πώλησης άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην περίπτωση 12 της παραγράφου 2.2.106 για το λογαριασμό 12.

## **2. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται 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 τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

Στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως, των εξόδων αυτών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωσης. 6 της παρ. 2.2.104.

Στο λογαριασμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

Στο λογαριασμό 16.13 «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

Στο λογαριασμό 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρακάτω περίπτωση.

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

Στο λογαριασμό 16.17 «έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από την ανάπτυξη της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του.

Στο λογαριασμό 16.98 «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην περίπτωσης 5 της παρ. 2.2.109 για το λογαριασμό 15.09.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής:

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκιο της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκιου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.
- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.
- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή

δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού 16.16 αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

## **2.10 Λογιστικές εγγραφές επί των αποσβέσεων**

Μετά τον υπολογισμό των αποσβέσεων ενός παγίου στοιχείου, πρέπει να γίνει η καταχώρηση του στα βιβλία της λογιστικής μονάδας. Η εμφάνιση ή καταχώρηση των αποσβέσεων γίνεται με κατάλληλη ημερολογιακή εγγραφή και σημαίνει δύο πράγματα. Πρώτον, εμφάνιση του ποσού των αποσβέσεων σε κατάλληλο λογαριασμό και δεύτερον, μείωση του κόστους κτήσεως του παγίου στοιχείου.

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

α) Άμεσος τρόπος απόσβεσης ή άμεση απόσβεση υπάρχει όταν, ενώ χρεώνεται ο λογαριασμός αποσβέσεις, πιστώνεται κατευθείαν ο λογαριασμός του αποσβεσμένου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Ο λογαριασμός εξόδου «Αποσβέσεις» μπορεί να τηρείται ως περιληπτικός, δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό, επειδή στο τέλος της χρήσεως θα αποτελέσει αντικείμενο μερισμού στους λογαριασμούς του κατά λειτουργία κόστους. Ο μερισμός των αποσβέσεων γίνεται στο φύλλο μερισμού των αποσβέσεων.

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

### ***Παράδειγμα άμεσου τρόπου:***

Έστω ότι σε ένα μηχάνημα αξίας 100.000 € υπολογίζεται απόσβεση άμεση και σταθερή

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

με συντελεστή 10%.

Τότε θα γίνει η εγγραφή που ακολουθεί:

66	Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		10.000	
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000		
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000		
12	Μηχανήματα-Τεχνικός εξοπλισμός			10000
12.00	Μηχανήματα	10.000		
	Ετήσια απόσβεση 100.000€ x 10%			

β) Έμμεσος τρόπος απόσβεσης ή έμμεση απόσβεση υπάρχει όταν, ενώ χρεώνεται ο λογαριασμός αποσβέσεις, πιστώνεται ένας άλλος λογαριασμός αντί του λογαριασμού του αποσβενόμενου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος καλείται αντίθετος λογαριασμός όπως «Αποσβεσθέντα μηχ/τα» . Έστω λοιπόν ότι έχουμε το ίδιο παράδειγμα με αυτό του άμεσου τρόπου. Η εγγραφή που θα ενεργήσουμε θα είναι η εξής:

66	Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		10.000	
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000		
12	Μηχανήματα-Τεχνικός εξοπλισμός			10.000
12.99	Αποσβεσθέντα μηχανήματα	10.000		
12.99.00	Αποσβεσθέντα μηχανήματα	10.000		
	Ετήσια απόσβεση 100.000€ x 10%			

Οι λογαριασμοί στο γενικό καθολικό στην περίπτωση της έμμεσης απόσβεσης θα έχουν ως εξής:

<u>Χ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π</u>	<u>Χ ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧ/ΤΑ Π</u>	<u>Χ ΜΗΧ/ΤΑ Π</u>
10.000	10.000	100.000

Ο λογαριασμός 66 «αποσβέσεις» είναι αποτελεσματικός, οπότε στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται στον λογαριασμό 88 «αποτελέσματα χρήσης» και από εκεί στο κεφάλαιο.

Ο λογαριασμός 12.99 «αποσβεσθέντα μηχανήματα» είναι αντίθετος του λογαριασμού 12 «μηχανήματα» και δημιουργήθηκε για να δέχεται τις αποσβέσεις που γίνονται στο τέλος κάθε χρόνου. Αντί δηλαδή όταν χρεώνεται ο αποτελεσματικός λογαριασμός 66 «αποσβέσεις» ,να πιστώνεται ο λογαριασμός 12 «μηχανήματα», πιστώνεται ο λογαριασμός 12.99 «αποσβεσθέντα μηχανήματα» που είναι αντίθετος του.



## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζεται στον Ισολογισμό και μάλιστα στο Παθητικό του ή σαν αφαιρετικό στοιχείο του ενεργητικού και σε μερική στήλη με τον αντίστοιχο κύριο λογαριασμό.

Στο παράδειγμα μας ο αντίθετος λογαριασμός 12.99 «Αποσβεσθέντα μηχανήματα» παρακολουθεί το λογαριασμό 12«Μηχανήματα-Τεχνικός εξοπλισμός» και εμφανίζεται στον νέο ισολογισμό όπως έχει αυξανόμενος με το ποσοστό αποσβέσεων σε κάθε χρήση. Στο τέλος 10 ετών θα γίνει η εξής εγγραφή:

12	Μηχανήματα		9.999,99	
12.99	Αποσβεσθέντα μηχ/τα	9.999,99		
12	Μηχανήματα			9.999,99
12.00	Μηχανήματα	9.999,99		
	Ετήσια απόσβεση 100.000€ x 10%			

Θα εμφανίζεται στο εξής το μηχάνημα με ένα λεπτό(0.01€) ως αναπόσβεστη αξία και αυτό για να γίνεται γνωστή η ύπαρξη του παγίου στοιχείου, είτε χρησιμοποιείται ακόμη είτε όχι.

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

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

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u>	<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>
Μηχανήματα 100.000€		Αποσβ. Μηχ/τα 100.000€

Με τον συγκεκριμένο τρόπο δεν είναι πολύ απλά τα πράγματα ειδικά όταν υπάρχουν πολλά στοιχεία προς απόσβεση. Το πιο σημαντικό όμως είναι ότι τα αθροίσματα του ενεργητικού και του παθητικού είναι εικονικά. Έτσι λοιπόν ο νόμος 2190/1920, άρθρο 42 ε, παρ. 7, αναφέρει ότι οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής, οι σωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεως και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

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

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u>	<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>
Μηχανήματα 100.000		
Μείον αποσβέσεις <u>20.000</u>		80.000

Το ίδιο ισχύει και για τους αντίθετους λογαριασμούς του παθητικού(εμφανίζονται αφαιρετικά κάτω από τους κύριους λογαριασμούς τους).

Τέλος αξίζει να αναφερθεί ότι ο έμμεσος τρόπος πλεονεκτεί έναντι του άμεσου γιατί σε οποιοδήποτε έτος και αν βρεθούμε μπορούμε εύκολα να γνωρίζουμε την αρχική αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται, η οποία και θα αναγράφεται στον κύριο λογαριασμό, και την απόσβεση που έχει διενεργηθεί μέχρι το συγκεκριμένο έτος γιατί θα λαμβάνεται από τον αντίθετο λογαριασμό.

### **2.11 Εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό**

Η εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό γίνεται εφ' όσον η επιχείρηση ακολουθεί τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης(έμμεση απόσβεση) γιατί όπως γνωρίζουμε στον άμεσο τρόπο οι αποσβέσεις δεν εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς και επομένως δεν μπορούμε να τις γνωρίζουμε. Με τον άμεσο τρόπο οι αποσβέσεις φέρονται σε πίστωση των κύριων λογαριασμών των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται και των οποίων οι αξίες εμφανίζονται μειωμένες στον ισολογισμό. Επομένως όταν μιλάμε για εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό εννοούμε τον τρόπο κατά τον οποίο μπορούν οι αντίθετοι λογαριασμοί των παγίων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού να εμφανισθούν σ' αυτόν. Όπως αναφέραμε σε προηγούμενη παράγραφο η εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό μπορεί να γίνει με δύο τρόπους, είτε με την αναγραφή των λογαριασμών των αποσβέσεων στο Παθητικό, είτε με την αναγραφή των λογαριασμών στο Ενεργητικό ως αφαιρετικών στοιχείων των κύριων λογαριασμών των στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση.

### **2.12 Μετατροπή έμμεσου τρόπου απόσβεσης σε άμεσο και αντίστροφα**

Πολλές φορές παρουσιάζεται η περίπτωση της μετατροπής της έμμεσης απόσβεσης σε άμεση αλλά και το αντίθετο. Αυτό επιτυγχάνεται αρκεί στην δεύτερη περίπτωση(μετατροπή άμεσης σε έμμεση απόσβεση) να γνωρίζουμε την αρχική αξία του παγίου που υπόκεινται σε απόσβεση.

Έστω ότι αποσβένονται μηχανήματα αξίας 100.000€ σύμφωνα με την έμμεση απόσβεση και ο αντίθετος λογαριασμός 12.99 «αποσβεσθέντα μηχανήματα» παρουσιάζει αυτή τη στιγμή πιστωτικό υπόλοιπο 30.000€. Όταν αποφασίσουμε να μετατρέψουμε την έμμεση απόσβεση σε άμεση θα πρέπει να διενεργήσουμε την εξής εγγραφή:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

12	Μηχανήματα		30.000	
12.99	Αποσβεσθέντα μηχανήματα	30.000		
12	Μηχανήματα			30.000
12.00	Μηχανήματα Μετατροπή της έμμεσης απόσβεσης σε άμεση.	30.000		

Αντίστροφα, εάν είχαμε διενεργήσει άμεση απόσβεση τότε ο λογαριασμός 12 «μηχανήματα» θα παρουσίαζε χρεωστικό υπόλοιπο 70.000€, οπότε για να μετατρέψουμε την άμεση απόσβεση σε έμμεση πρέπει να γνωρίζουμε την αρχική αξία του στοιχείου που αυτό μπορεί να επιτευχθεί είτε με την αναδρομή σε παλαιά βιβλία απογραφών, είτε με την ανεύρεση του συγκεκριμένου τιμολογίου αγοράς.

Έστω λοιπόν ότι γνωρίζουμε το αρχικό ποσό της αγοράς (όπως ήταν και στο προηγούμενο παράδειγμα), δηλαδή αρχική αξία μηχανήματος 100.000 ευρώ. Συνεπώς ο λογαριασμός 12 «μηχανήματα» θα έχει ως εξής:

<u>Χ</u>	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	<u>Π</u>
100.000		30.000

Η μετατροπή λοιπόν της άμεσης απόσβεσης σε έμμεση θα παρουσιαστεί με την εξής εγγραφή:

12	Μηχανήματα		30.000	
12.00	Μηχανήματα	30.000		
12	Μηχανήματα			30.000
12.99	Αποσβεσθέντα μηχ/τα Μετατροπή της άμεσης απόσβεσης σε έμμεση	30.000		

### **2.13 Αντίθετοι ή αρνητικοί λογαριασμοί**

Αντίθετοι ή αρνητικοί λογαριασμοί ονομάζονται εκείνοι οι λογαριασμοί, που ανοίγονται και κινούνται για λόγους ειδικής σκοπιμότητας και αποτελούν την άρνηση(αντίθεση) στον κύριο λογαριασμό ουσίας.

Οι αντίθετοι λογαριασμοί, που εμφανίζονται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού, δεν είναι λογαριασμοί ενεργητικού αλλά λογαριασμοί που συμψηφίζουν εικονικό και ανύπαρκτο Παθητικό(ή Καθαρή Περιουσία). Αντίθετα λογαριασμοί αρνητικοί(αντίθετοι) που εμφανίζονται στο Παθητικό του Ισολογισμού, δεν είναι λογαριασμοί Παθητικού ή Καθαρής Περιουσίας αλλά λογαριασμοί που συμψηφίζουν εικονικό και ουσιαστικά ανύπαρκτο Ενεργητικό.

Έτσι οι αντίθετοι λογαριασμοί δεν έχουν αυτοτελή και ανεξάρτητη υπόσταση. Είναι εξαρτημένοι, βοηθητικοί λογαριασμοί και οφείλει κανείς να τους εξετάζει μαζί με τον κύριο τους λογαριασμό, του οποίου αποτελούν αντίθεση και άρνηση. Ο λογαριασμός, π.χ. ,12 «Μηχανήματα» οφείλει να πιστώνεται κάθε χρόνο με το ποσοστό της φθοράς, της απόσβεσης του. Αυτό όμως η Διοίκηση της οικονομικής μονάδας δεν το θεωρεί σκόπιμο, οπότε δημιουργείται ο αντίθετος λογαριασμός του, ο λογαριασμός 12.99 «αποσβεσθέντα μηχανήματα» ο οποίος πιστώνεται στη θέση του κύριου λογαριασμού. Ο αντίθετος λογαριασμός παρουσιάζει πάντα πιστωτικό υπόλοιπο. Η εμφάνιση του στον ισολογισμό εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η απόσβεση. Εάν η απόσβεση έχει διενεργηθεί με τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης μπορεί ο αντίθετος λογαριασμός να εμφανιστεί με δύο τρόπους:

- 1) Με την αναγραφή των λογαριασμών των αποσβέσεων στο Παθητικό ,
- 2) Με την αναγραφή των λογαριασμών στο Ενεργητικό ως αφαιρετικών στοιχείων των κύριων λογαριασμών των στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση.

Εάν όμως η απόσβεση διενεργηθεί με τον άμεσο τρόπο απόσβεσης τότε οι αποσβέσεις δεν εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς οπότε δεν είμαστε σε θέση να τις γνωρίζουμε. Με τον άμεσο τρόπο οι αποσβέσεις εμφανίζονται με πίστωση των κύριων λογαριασμών των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται και των οποίων οι αξίες εμφανίζονται μειωμένες στον ισολογισμό.

### **2.13.1 Φύση των αντίθετων λογαριασμών**

Οι αντίθετοι ή αρνητικοί λογαριασμοί που έχουν πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζονται στο Παθητικό του Ισολογισμού είναι λογαριασμοί που συμψηφίζουν ορισμένο στοιχείο του Ενεργητικού. Αντίθετα οι λογαριασμοί που έχουν χρεωστικό υπόλοιπο και εμφανίζονται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού είναι λογαριασμοί αρνητικοί που συμψηφίζουν ένα ορισμένο στοιχείο του Παθητικού.

### **2.13.2 Η λειτουργία των αντίθετων λογαριασμών**

Οι αρνητικοί λογαριασμοί που εμφανίζονται στο Ενεργητικό χρεώνονται με τις αυξήσεις τους και πιστώνονται με τις μειώσεις τους. Έχουν χρεωστικό υπόλοιπο και εξισώνονται με τη μεταφορά του υπολοίπου στο λογαριασμό του Παθητικού που απεικονίζουν την άρνηση και την αντίθεση τους.

Αντίθετα οι λογαριασμοί που εμφανίζονται στο Παθητικό πιστώνονται με τις αυξήσεις τους και χρεώνονται με τις μειώσεις τους. Έχουν πιστωτικό υπόλοιπο και εξισώνονται με την μεταφορά του υπολοίπου στον κύριο λογαριασμό τους που

απεικονίζουν την άρνηση τους και την αντίθεση τους.

### 2.13.3 Λογαριασμοί ενδιάμεσοι, μεταβατικοί, συνδέσμου και κατανομής

Ενδιάμεσοι χαρακτηρίζονται οι λογαριασμοί που παρεμβάλλονται για λόγους μεθοδολογίας ή στατιστικούς μεταξύ δύο κύριων λογαριασμών. Οι κύριοι λογαριασμοί είναι εκείνοι που κινούνται κανονικά λόγω μίας οικονομικής δραστηριότητας.

Έστω ότι μία επιχείρηση παρακολουθεί ημερολογιακά όλες τις αγορές εμπορευμάτων της σε χωριστό ημερολόγιο καθώς και όλες τις πληρωμές της, σε χωριστό ημερολόγιο πληρωμών.

Εάν λοιπόν, η επιχείρηση αγοράσει εμπορεύματα αξίας 40.000€, το ½ μετρητοίς και το υπόλοιπο επί πιστώσει, και καταχωρήσει την αγορά μετρητοίς στο ημερολόγιο πληρωμών και στο ημερολόγιο αγορών, τότε θα υπάρχει διπλή κίνηση του λογαριασμού «αγορές».

Γι' αυτό το σκοπό μπορεί να δημιουργηθεί ένας ενδιάμεσος λογαριασμός ο οποίος θα χρεωθεί με την πίστωση του ταμείου και θα πιστωθεί με την χρέωση των αγορών.

Με δεδομένα τα παραπάνω θα έχουμε τις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

#### Ημερολόγιο αγορών

20	Αγορές εμπορευμάτων		40.000	
20.00	Αγορές εμπορευμάτων	40.000		
50	Προμηθευτές			40.000
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	40.000		

#### Ημερολόγιο ταμείου

50	Προμηθευτές		20.000	
50.0	Προμηθευτές	20.000		
0	εσωτερικού			
	Χρηματικά διαθέσιμα			20.000
38	Ταμείο	20.000		
38.0				
0				

### 2.14 Πληθωρισμός και απόσβεση

Η βάση υπολογισμού των αποσβέσεων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους είναι το κόστος κτήσεως. Όμως σε περιόδους πληθωρισμού είναι σαφές ότι, η

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

αξία αντικατάστασης των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων ενεργητικού κατά το χρόνο αντικατάστασης υπερτερεί έναντι των συσσωρευμένων αποσβέσεων των στοιχείων που αποσβέστηκαν και τελούν υπό αντικατάσταση, και έτσι η δυναμικότητα της επιχείρησης με την πάροδο του χρόνου ελαττώνεται.

Υπάρχει, λοιπόν το ερώτημα, μήπως οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικαταστάσεως των στοιχείων ή μήπως πρέπει να επιβάλλεται η συντόμευση του χρόνου αποσβέσεως αυτών, για την εφαρμογή μιας μεθόδου επιταχυνόμενης (αύξουσας) αποσβέσεως, ώστε με τη συντομότερη επένδυση των κεφαλαίων που συγκεντρώνονται με τις αποσβέσεις να εξουδετερώνεται, μέχρι ένα βαθμό, ο κίνδυνος που αναφέραμε προηγουμένως.

Πολλοί είναι οπαδοί της γνώμης ότι οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί της τιμής αντικαταστάσεως των στοιχείων. Το θέμα, ήδη από το 1947, απασχόλησε το Committee on Accounting Procedure του A.I.C.P.A.(American Institute of Certified Public Accountants), που στο Accounting Research Bulletin n° 33, αναφέρει μεταξύ άλλων και τα εξής:

- Την ευθύνη για την αντικατάσταση των παγίων στοιχείων έχει η διοίκηση της επιχειρήσεως, η οποία γνωρίζει ότι οι διενεργούμενες αποσβέσεις αναφέρονται σε ιστορικές νομισματικές μονάδες.
- Η διοίκηση της επιχειρήσεως κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, των τιμών πωλήσεως, της διανομής των κερδών κλπ πρέπει να λαμβάνει κατά νου το γεγονός ότι η αντικατάσταση των παγίων στοιχείων πιθανόν να απαιτήσει ποσά πολύ μεγαλύτερα από εκείνα που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχειρήσεως.
- Η διοίκηση της επιχειρήσεως οφείλει κατά τη διανομή των κερδών να σχηματίζει αποθεματικά για την αντικατάσταση των παγίων στοιχείων.

Μερικά μέλη της επιτροπής αυτής υποστήριζαν την άποψη ότι πρέπει να συνεχιστεί η εμφάνιση στον Ισολογισμό των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων τους στο ιστορικό κόστος. Επιπρόσθετα όμως προς τις ιστορικές αποσβέσεις πρέπει να επιτρέπεται μια συμπληρωματική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως με πίστωση ενός λογ/μού αντικαταστάσεως των παγίων στοιχείων που θα καταχωρείται στον ισολογισμό στην κατηγορία της Καθαρής Θέσεως. Το συμπληρωματικό ποσό με το οποίο θα βαρύνονται τα αποτελέσματα πρέπει να είναι τέτοιο, που μαζί με το ποσό των αποσβέσεων να εκφράζει σε τρέχουσες νομισματικές μονάδες τη φθορά των παγίων που αναλογεί στη χρήση ενός γενικά αποδεκτού δείκτη τιμών ο οποίος θα υπολογιζόταν επί του κατ' έτος κτήσεως ιστορικού κόστους κτήσεως των στοιχείων.

Τέλος, σημειώνουμε ότι το F.A.S.B.(Financial Accounting Standards Board) με το

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

statement n° 33, ζητά από τις μεγάλες επιχειρήσεις ν' αποκαλύπτουν το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως των παγίων, καθώς και το ετήσιο έξοδο των αποσβέσεων των παγίων, υπολογισμένο στις τιμές αντικαταστάσεως τους. Τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία δίνονται με υποσημειώσεις στο σώμα του ιστορικού ισολογισμού ή σε ιδιαίτερες συμπληρωματικές καταστάσεις που συνοδεύουν τις καταστάσεις του ιστορικού κόστους. Οι καταστάσεις του ιστορικού κόστους πρέπει οπωσδήποτε να καταρτίζονται με βάση τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που διέπουν τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής αυτής, αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων είναι το ιστορικό κόστος κτήσεως ή το νομότυπα αναπροσαρμοσμένο ποσό αυτής.

Η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων είναι πρόβλημα της διοικήσεως της επιχειρήσεως, που πρέπει να το λαμβάνει σοβαρά υπόψη κατά τη διανομή των πραγματοποιούμενων από την επιχείρηση κερδών. Για τη σωστή πληροφόρηση των αρμόδιων παραγόντων της επιχειρήσεως (διοικήσεως και μετόχων) και, εφόσον οι συνθήκες το επιβάλλουν, όπως προφανώς στη χώρα μας, στις καταστάσεις του ιστορικού κόστους πρέπει να δίνονται συμπληρωματικές πληροφορίες αναφορικά με το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως των παγίων και την ετήσια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων για αποσβέσεις, υπολογισμένες στις τιμές αντικαταστάσεως των παγίων στοιχείων. Άλλωστε, οι αποσβέσεις στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους δεν αποσκοπούν στην αντικατάσταση των στοιχείων που αποσβένονται, αλλά στην ορθολογική κατανομή του κόστους κτήσεως αυτών, ανάλογα με τις παρεχόμενες απ' αυτά υπηρεσίες σε τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η ορθολογική αντιπαράθεση εσόδων – εξόδων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ & ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

#### 3.1 Απαιτήσεις της επιχείρησης έναντι τρίτων

Με την έννοια “απαιτήσεις” περιλαμβάνονται όλες οι αξιώσεις που έχει η επιχείρηση κατά φυσικών ή νομικών προσώπων για παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, κυρίως όμως χρήματος. Οι απαιτήσεις διακρίνονται σύμφωνα με τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται, στις εξής κατηγορίες:

1) 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 επιχειρήσεως, 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 και στο λογαριασμό 31.00 «γραμμάτια εισπρακτέα» αν οι πελάτες αποδέχθηκαν συναλλαγματικές ή γραμμάτια σε διαταγή της επιχείρησης.
- **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.

2) Με κριτήριο το χρόνο ρευστοποιήσεως τους διακρίνονται 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 χρήσης.

3) Με κριτήριο την φερεγγυότητα των οφειλετών οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως διακρίνονται σε απαιτήσεις ασφαλούς εισπράξεως, σε απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως και σε απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως. Ειδικότερα:



- Ασφαλούς εισπράξεως, είναι η απαίτηση για την οποία κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί στο ακέραιο.
- Επισφαλής εισπραξης θεωρείται η απαίτηση όταν διαγράφεται αλλά δεν είναι πλήρως αποδεδειγμένη η αδυναμία του οφειλέτη να εξοφλήσει την υποχρέωση του προς την επιχείρηση.
- Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως θεωρούνται εκείνες που η είσπραξη τους κρίνεται αδύνατη.

### **3.2 Αποσβέσεις επισφαλών πελατών**

Ως αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων βάσει του νόμου 3091/2002 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές. Επιχειρήσεις που έχουν ήδη σχηματίσει προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικατασταθείσες, από το νόμο 3091/2002, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»), μέχρι πλήρους απόσβεσής τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις (1021577/10206/B0012/ΠΟΛ 1038/5-3-2003).

#### **3.2.1 Προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων βάσει του νόμου 3091/2002**

Θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι και προϋποθέσεις:

1. Η απαίτηση πρέπει να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.
2. Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:
  - 1) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που να δείχνουν ότι ο πελάτης δεν είναι σε θέση ώστε να εξοφλήσει το χρέος του.
  - 2) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου με την περιουσία που έχει στην κατοχή του ο πελάτης και εφόσον διαθέτει περιουσία πρέπει να κατατεθούν και τα ανάλογα πιστοποιητικά βαρών.

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 η απαίτηση.

3. Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή.

4. Η απόσβεση να γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά και όχι συνολικά για όλους τους οφειλότες της επιχείρησης.. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ) .

Αξίζει να σημειωθεί ότι 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.

### **3.2.2 Κήρυξη σε πτώχευση (βάσει του ν. 3091/2002)**

Η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης. Αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) ώστε να ικανοποιήσουν τους οφειλότες τους. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

### **3.2.3 Διενέργεια πλειστηριασμού (βάσει του ν. 3091/2002)**

Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν μπορεί να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ).

### **3.2.4 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μικρής αξίας (βάσει του ν. 3091/2002)**

Σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ η κάθε μία.

Ο χρόνος έκπτωσης των μικροαπαιτήσεων αυτών ορίζεται ως ακολούθως:

1. Για τις επιχειρήσεις κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και φυσικού αερίου, η χρήση εντός της οποίας συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την έκδοση του λογαριασμού.
2. Για περιπτώσεις όπου έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, εντός της επόμενης χρήσης από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η αγωγή αυτή.
3. Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η έκπτωση γίνεται μετά τη συμπλήρωση δύο (2) χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

### **3.2.5 Αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις**

Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2065/1992 προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεών τους μόνο για το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων που προερχόταν από υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές εξέδιδαν Α.Π.Υ. (βάσει των διατάξεων των άρθρων 10 και 13 του π.δ.186/1992) και όχι τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Η πρόβλεψη υπολογιζόταν με την εφαρμογή συντελεστή 0,5% στα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα. Το δικαίωμα αυτό εξακολουθούν να το έχουν και με το καινούργιο καθεστώς, όπως αυτό ισχύει μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3296/2004. (1051001/10277/B0012/31-5-1995)

### **3.2.6 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί μερικής εξοφλήσεως τιμολογίου αξίας άνω των 150 ευρώ (βάσει του ν. 3091/2002)**

Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση δεν ασκήσει ένδικο μέσα, από το ανεξόφλητο υπόλοιπο αναγνωρίζεται ποσό προς έκπτωση 150 ευρώ χωρίς καμία προϋπόθεση, εφόσον όμως ολόκληρο το ποσό της ανεξόφλητης απαίτησης διαγράφεται οριστικά, χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση το μέρος της

διαγραφείσας ανεξόφλητης απαίτησης που απομένει μετά την αφαίρεση των 150 ευρώ.  
(1062195/11052/B0012/27-9-2004)

### **3.2.7 Φερεγγυότητα τριτεγγυητών ή οπισθογράφων γραμματίων είσπραξης**

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

Παράλληλα σημειώνονται τα εξής:

1. Η προσωπική δέσμευση μιας απαίτησης δεν σημαίνει πως η απαίτηση είναι επισφαλής.
2. Η κήρυξη σε πτώχευση του οφειλέτη μετατρέπει την απαίτηση σε επισφαλή απαίτηση.
3. Η απαίτηση που καλύπτεται με εμπράγματα ασφάλεια (δικαιώματα πρωτοπραξίας) δεν θεωρείται επισφαλής. Εκτός βέβαια και αν έχουν κι άλλα πρόσωπα με εμπράγματα ασφάλεια στην ίδια απαίτηση, οπότε είναι βέβαιο ότι δεν θα μπορέσει να υπάρξει ολική ικανοποίηση της απαίτησης και έτσι η απαίτηση χαρακτηρίζεται επισφαλής.

### **3.3 Αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων βάσει του νόμου 2065/1992**

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2065/1992 καθιερώθηκε ειδικός και συγκεκριμένος τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων. Ειδικότερα, καθιερώθηκε ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωριζόταν φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Η πρόβλεψη αυτή υπολογιζόταν σε ποσοστό 0,5% (αρχικά ήταν 1%) επί των καθαρών πωλήσεων, (εσωτερικού – εξωτερικού), αφού προηγουμένως είχαν αφαιρεθεί οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προέκυπταν από τα βιβλία. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική χρήση δεν μπορεί να υπερβεί το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονταν υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω κι αν αυτά είχαν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος, καθώς και τα έσοδα από πωλήσεις προς το Δημόσιο τομέα (Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ κτλ). Επίσης, δεν λαμβάνονταν υπόψη οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί τιμολόγιο (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Εκτός από την παραπάνω σχηματιζόμενη πρόβλεψη (πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων) δεν αναγνωρίζεται κανένα άλλο ποσό προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Η επιχείρηση όμως έχει υποχρέωση να εμφανίσει τις απώλειες τις πραγματικές και να τροποποιήσει ανάλογα τη φορολογική της δήλωση.

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

### **3.4 Εγγραφές επισφαλών απαιτήσεων**

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

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

#### **Παράδειγμα πρώτου άρθρου:**

Έστω ο πελάτης Ν. Νικολάου οφείλει στην επιχείρηση 1000€, η εγγραφή αυτή θα έχει ως εξής:

30	Πελάτες		1000	
30.97	Επισφαλείς πελάτες	1000		
30	Πελάτες			1000
30.00	Ν. Νικολάου	1000		

Στο δεύτερο άρθρο θα χρεωθεί ο λογ/σμός εξόδου 81.02.06 «Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις» και θα πιστωθεί λογαριασμός ανάλογα με τον τρόπο απόσβεσης που χρησιμοποιείται αντίστοιχο ποσό. Αν εφαρμοσθεί ο άμεσος τρόπος, θα πιστωθεί απευθείας ο λογαριασμός της επισφαλούς απαιτήσεως (επισφαλούς πελάτη, χρεώστη). Ενώ αν εφαρμοσθεί ο έμμεσος τρόπος, θα πιστωθεί ο αντίθετος λογαριασμός του επισφαλούς πελάτη ή χρεώστη.

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Στη συνέχεια, η επιχείρηση θα πρέπει να αποδείξει την αδυναμία του οφειλέτη να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις του κατά ένα ποσοστό.

**Παράδειγμα δεύτερου άρθρου:**

Έστω ο πελάτης Ν. Νικολάου οφείλει στην επιχείρηση 1000€ και αδυνατεί να εξοφλήσει την υποχρέωση του κατά 70%. Η εγγραφή αυτή θα έχει ως εξής:

81	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		700	
81.02	Καταπτώσεις εγγυήσεων- ποινικών ρητρών	700		
81.02.06	Ζημίες από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις	700		
30	Πελάτες			700
30.97	Επισφαλείς πελάτες	700		

**Παράδειγμα εγγραφών επισφαλών απαιτήσεων**

Οι πελάτες Ι. Ιωάννου και Α. Ανδρέου με οφειλή 800€ και 650€ αντίστοιχα, καθίσταται επισφαλείς, με πιθανότητα μη εισπράξεως ο πρώτος 80% (640€) και ο δεύτερος 90% (585€) . Οι εγγραφές που πρέπει να πραγματοποιηθούν βρίσκονται στον πίνακα που ακολουθεί:

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	X	Π
1	30	Πελάτες		1450	
	30.97	Επισφαλείς πελάτες	1450		
	30.97.00	Ι. Ιωάννου	800		
	30.97.01	Α. Ανδρέου	650		
	30	Πελάτες			1450
	30.00	Πελάτες εσωτερικού	1450		
	30.00.00	Ι. Ιωάννου	800		
	30.00.01	Α. Ανδρέου	650		
		Μετατροπή πελατών Ιωάννου και Ανδρέου σε επισφαλείς πελάτες. Σε μεταφορά		1450	1450

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

2	81	Από μεταφορά		1450	1450
		Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		1225	
	81.02	Καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών	1225		
	81.02.06	Ζημίες από ανεπίδεκτης είσπραξης απαιτήσεις	1225		
	30	Πελάτες			1225
	30.97	Επισφαλείς πελάτες	1225		
	30.97.00	Ι. Ιωάννου	640		
	30.97.01	Α. Ανδρέου	585		
	Έκτακτες ζημίες από ανεπίδεκτης είσπραξης απαιτήσεις από επισφαλείς πελάτες.				

### **3.5 Είσπραξη αποσβεσθείσας απαίτησης**

Πρέπει να σημειωθεί ότι, αν μετά τις παραπάνω εγγραφές, οι πελάτες ή οφειλέτες που χαρακτηρίστηκαν ως επισφαλείς, καταβάλλουν το σύνολο ή μέρους της οφειλής τους, θα πρέπει να γίνουν οι ανάλογες εγγραφές.

Έστω λοιπόν στην επόμενη χρήση οι επισφαλείς πελάτες , Ι. Ιωάννου και Α. Ανδρέου, συμφωνούν με την επιχείρηση να πληρώσουν το 10% και 5% αντίστοιχα (δηλαδή μέρος της οφειλής τους) ώστε να κλείσουν οι λογαριασμοί τους θα ακολουθήσουν οι παρακάτω εγγραφές :

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	Χ	Π
1	38	Χρηματικά διαθέσιμα		112,50	
	38.00	Ταμείο	112,50		
	30	Πελάτες			112,50
	30.97	Επισφαλείς πελάτες	112,50		
	30.97.00	Ι. Ιωάννου	80		
	30.97.01	Α. Ανδρέου	32,50		
		Είσπραξη απαίτησης από επισφαλείς πελάτες. Σε μεταφορά			112,50

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

2	81	Από μεταφορά		112,50	112,50
		Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		112,50	
	81.02	Καταπτώσεις εγγυήσεων- ποινικών ρητρών	112,50		
	81.02.06	Ζημίες από ανεπίδεκτης είσπραξης απαιτήσεις	112,50		
	30	Πελάτες			112,50
	30.97	Επισφαλείς πελάτες	112,50		
	30.97.00	I. Ιωάννου	80		
	30.97.01	A. Ανδρέου	32,50		
	Έκτακτες ζημίες από ανεπίδεκτης είσπραξης απαιτήσεις από επισφαλείς πελάτες.				

Η συνολική ζημία της επιχείρησης φαίνεται από το καθολικό στο λογαριασμό εξόδου **81.02.06 «Ζημίες από ανεπίδεκτης είσπραξης απαιτήσεις»** και είναι συνολικά  $1225+112,50=1237,50$ .

### **3.6 Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου**

#### ***3.6.1 Έννοια και ορισμός***

Με σύμβαση από το Κράτος ή άλλους οικονομικούς οργανισμούς ιδρύονται ανώνυμες εταιρείες οι οποίες αναλαμβάνουν τη μονοπωλιακή εκμετάλλευση συγκεκριμένου είδους οικονομικής δράσης που έπειτα από την πάροδο κάποιας, προκαθορισμένης, χρονικής περιόδου έχουν την υποχρέωση να περιέλθουν οι εγκαταστάσεις τους στο Κράτος ή στον οικονομικό αυτόν οργανισμό.

Κατά τη λύση συνεπώς της ανώνυμης εταιρείας δεν θα υφίσταται μετοχικό κεφάλαιο προς διανομή στους μετόχους. Έτσι λοιπόν η ανώνυμη εταιρεία αποφασίζει και αναγράφει και στο καταστατικό την εξαγορά ορισμένων αριθμών μετοχών από τα καθαρά της κέρδη έτσι ώστε στο τέλος της χρονικής περιόδου που έχει προκαθορισθεί να μην υπάρχουν ενεργές μετοχές.

Ως απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου λοιπόν ορίζεται η απόδοση μέρους ή ολόκληρης της ονομαστικής αξίας των μετοχών στους μετόχους από την διάθεση των καθαρών κερδών ή από το ειδικό, για το σκοπό αυτό σχηματισμένο, αποθεματικό και όχι από το τακτικό αποθεματικό. (Άρθρο 15 α παράγραφος 3 Ν.2190/1920).



### **3.6.2 Διαδικασία απόσβεσης Μετοχικού Κεφαλαίου**

Για να διενεργηθεί απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου απαιτείται απόφαση από τη Γενική Συνέλευση που λαμβάνεται υπό τους εξής όρους:

- 1) Με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία, όταν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό (άρθρο 15 α παράγραφος 1 εδαφ. α Ν. 2190/1920).
- 2) Με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία όταν δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό (άρθρο 15 α παράγραφος 1 εδαφ. γ Ν. 2190/1920).

Η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας (άρθρα 7 β και 15 α παράγραφος 2 Ν.2190/1920).

### **3.6.3 Τρόπος αποσβέσεως μετοχικού κεφαλαίου**

Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να διεξαχθεί με τρεις τρόπους:

1. Καταβολή της ονομαστικής αξίας στους μετόχους και αντικατάσταση αυτών με μετοχές επικαρπίας.

Σύμφωνα με το συγκεκριμένο τρόπο το μετοχικό κεφάλαιο αποσβένεται με κλήρωση ορισμένου αριθμού μετοχών ετησίως, στους κομιστές των οποίων καταβάλλεται η ονομαστική αξία και ταυτόχρονα τους δίνονται άλλες μετοχές, οι οποίες ονομάζονται μετοχές επικαρπίας.

Ο κάτοχος μετοχών επικαρπίας έχει το δικαίωμα να συμμετέχει στα κέρδη μετά τη διανομή του πρώτου μερίσματος και στη διανομή κεφαλαίου μετά την εξόφληση των πιστωτών και άλλων μετόχων.

Η εταιρεία ετησίως παρακρατεί μέρος των κερδών το οποίο και διαθέτει για την απόσβεση των μετοχών όπως αναφέραμε προηγουμένως. Έτσι, από την ονομαστική αξία των μετοχών που κληρώνονται χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 «Κέρδη χρήσης» και πιστώνεται ο λογαριασμός 53.16 «Μέτοχοι- Αξία μετοχών τους προς απόσβεση ΜΚ». Έπειτα κατά την πληρωμή των μετοχών που κληρώθηκαν χρεώνεται ο λογαριασμός 53.16 «Μέτοχοι- Αξία μετοχών τους προς απόσβεση ΜΚ» και πιστώνεται το ταμείο, λογαριασμός 38.00 «Χρηματικά διαθέσιμα». Τέλος για να εμφανίσουμε το κεφάλαιο το οποίο αποσβένεται χρεώνουμε το λογαριασμό 40.00 «Καταβεβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών» και πιστώνεται ο λογαριασμός 40.04 «Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο».

***Παράδειγμα απόσβεσης μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή της ονομαστικής αξίας των μετοχών και αντικατάστασή τους από μετοχές επικαρπίας.***

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Από την «ΚΑΛΠΑΚ Α.Ε.» κληρώνονται 2500 μετοχές για απόσβεση ονομαστικής αξίας 10€ η κάθε μία. Το ποσό των 25000€ διατίθεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Στους κατόχους των κληρωμένων αυτών μετοχών καταβάλλεται η ονομαστική αξία και δίνονται σε αυτούς 2500 μετοχές επικαρπίας.

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	Χ	Π
1	88 88.99 53 53.16	Αποτελέσματα προς διάθεση Κέρδη προς διάθεση Πιστωτές διάφοροι Μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόσβεση ΜΚ Κλήρωση 2500 μετοχών προς απόσβεση με τη χρησιμοποίηση των κερδών.	25000 25000	25000	25000
2	53 53.16 38 38.00	Πιστωτές διάφοροι Μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόσβεση ΜΚ Χρηματικά διαθέσιμα Ταμείο Καταβολή ονομαστικής αξίας των 2500 μετοχών.	25000 25000	25000	25000
3	40 40.00 40 40.04	Κεφάλαιο Καταβεβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών Κεφάλαιο Αποσβεσμένο ΜΚ κοινών μετοχών Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου.	25000 25000	25000	25000
4	04 04χχ 08 08χχ	Διάφοροι χρεωστικοί λογαριασμοί πληροφοριών Μετοχές επικαρπίας Διάφοροι πιστωτικοί λογαριασμοί πληροφοριών Κομιστές μετοχών Επικαρπίας Έκδοση 2500 μετοχών επικαρπίας σε αντικατάσταση των 2500 κοινών μετοχών λόγω απόσβεσης ΜΚ.	2500 2500 2500	2500	2500

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αν η εταιρεία αυτή έχει σχηματίσει ειδικό αποθεματικό κεφάλαιο μετά την ισχύ του νόμου Ν.2065/1992,δηλαδή έχει φορολογηθεί, τότε θα έχουμε τις εγγραφές που ακολουθούν:

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	X	Π
1	41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής		25000	
	41.05	Έκτακτα αποθεματικά	25000		
	41.05.00	Έκτακτο αποθεματικό για απόσβεση ΜΚ 25000	25000		
	88 88.07	Αποτελέσματα προς διάθεση Λογαριασμός αποτελεσμάτων προς διάθεση Χρησιμοποίηση ειδικού αποθεματικού για απόσβεση ΜΚ.	25000		25000
2	88 88.07	Αποτελέσματα προς διάθεση Λογαριασμός αποτελεσμάτων προς διάθεση	25000	25000	
	53 53.16	Πιστωτές διάφοροι Μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόσβεση ΜΚ Μεταφορά λογαριασμού	25000		25000
	53 53.16	Πιστωτές διάφοροι Μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόσβεση ΜΚ	25000	25000	
3	38 38.00	Χρηματικά διαθέσιμα Ταμείο Καταβολή της αξίας των μετοχών στους μετόχους.	25000		25000
		Σε μεταφορά		75000	75000

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4	40	Από μεταφορά		75000	75000
	40.00	Κεφάλαιο		25000	
	40	Καταβεβλημένο Μ.Κ .κοινών μετοχών	25000		
	40.04	Κεφάλαιο Αποσβεσμένο ΜΚ κοινών μετοχών Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου	25000		25000
5	04	Διάφοροι χρεωστικοί λογαριασμοί πληροφοριών		2500	
	04χχ	Μετοχές επικαρπίας	2500		
	08	Διάφοροι πιστωτικοί λογαριασμοί Πληροφοριών			2500
	08χχ	Κομιστές μετοχών επικαρπίας Έκδοση και διάθεση 2500 μετοχών επικαρπίας.	2500		

2. Επιστροφή στους μετόχους μέρος της ονομαστικής αξίας των μετοχών.

Κατά αυτό τον τρόπο προωθούνται οι μετοχές και σφραγίζονται από την εταιρεία και έτσι καταβάλλεται στους μετόχους μέρος της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους. Σύμφωνα με αυτόν τον τρόπο δεν κρίνεται απαραίτητη η έκδοση μετοχών επικαρπίας.

3. Απόσβεση κεφαλαίου με εξαγορά μετοχών

Οι ανώνυμες εταιρείες προβλέπουν μέσα από τα καταστατικά τους την περίπτωση της εξαγοράς των μετοχών τους στο χρηματιστήριο. Ο συγκεκριμένος τρόπος είναι κατάλληλος για την διοίκηση, γιατί απαλλάσσεται η εταιρεία από έναν αριθμό μετοχών στους οποίους δεν διατίθενται μετοχές επικαρπίας.

Στο χρηματιστήριο η εξαγορά των μετοχών γίνεται με την διάθεση, είτε καθαρών κερδών, είτε του ειδικού αποθεματικού το οποίο είναι σχηματισμένο για την απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου.

Ο τρόπος αυτός της απόσβεσης του μετοχικού κεφαλαίου παρουσιάζει το μειονέκτημα ότι ο μεγαλύτερος αριθμός των μετοχών δεν προορίζεται προς πώληση στο χρηματιστήριο και έτσι μπορεί να διενεργηθεί μόνο μερική απόσβεση του μετοχικού

κεφαλαίου. Εάν διεξαγόταν ολική απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου συνέπεια θα είχε την διάλυση της εταιρείας λόγω έλλειψης μετοχών.

Εάν η εξαγορά πραγματοποιηθεί σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική αξία των μετοχών, η χρεοπίστωση των λογαριασμών της εγγραφής που εμφάνιζε την μείωση του ΜΚ θα γίνει με την αξία των αποσβεσθεισών μετοχών, ενώ η χρεοπίστωση των άλλων εγγραφών θα γίνει με το ποσό της εξαγοράς.

Στην περίπτωση της εξαγοράς των μετοχών που χρησιμοποιηθούν καθαρά κέρδη θα γίνονται ίδιες εγγραφές σύμφωνα με την πρώτη περίπτωση του ανωτέρω παραδείγματος, ενώ αν χρησιμοποιηθεί το ειδικό αποθεματικό θα γίνουν οι εγγραφές της δεύτερης περίπτωσης του παραδείγματος.

### **3.7 Ομολογιακά δάνεια**

#### ***3.7.1 Έννοια και ορισμός***

Για την ανάπτυξη της δραστηριότητας της μία ανώνυμη εταιρεία είναι πιθανό να χρειαστεί κεφάλαια ώστε να μπορέσει να επεκτείνει τις εγκαταστάσεις της, να ανανεώσει τον εξοπλισμό της κ.τ.λ.

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι ώστε να προμηθευτεί τα κεφάλαια που χρειάζεται μία ανώνυμη εταιρεία, οι οποίοι είναι οι ακόλουθοι:

1) Μπορεί να καλέσει τους μετόχους της, οι οποίοι δεν έχουν καταβάλλει εξ' ολοκλήρου το ποσό της οφειλής των μετοχών τους ώστε να καταβάλλουν και τις υπόλοιπες δόσεις.

Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να αναλογιστούμε εάν οι μέτοχοι είναι σε θέση να το κάνουν και τι πρόκειται να συμβεί εάν η προθεσμία καταβολής των δόσεων είναι προκαθορισμένη. Υπάρχει φυσικά και το ενδεχόμενο το ποσό που οφείλουν οι μέτοχοι να μην είναι σημαντικό ώστε να μπορεί η εταιρεία να στηριχτεί σε αυτό.

2) Μπορεί να προσφύγει σε δανεισμό από τράπεζες, οργανισμούς Δημοσίου Δικαίου ή από διάφορα πρόσωπα.

Αυτή όμως η ενέργεια παρουσιάζει τα εξής μειονεκτήματα:

- i. Οι εμπορικές τράπεζες συνήθως δανείζουν βραχυπρόθεσμα.
- ii. Ζητούν μεγάλες εγγυήσεις τις οποίες πολλές φορές αδυνατεί να δώσει η ανώνυμη εταιρεία.
- iii. Μερικές φορές απαιτούν έλεγχο των κινήσεων της ανώνυμης εταιρείας με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ελευθερία κινήσεων.

3) Μπορεί να αυξήσει το κεφάλαιο της με έκδοση νέων μετοχών.

Αυτή η κίνηση όμως ακολουθείται από τα παρακάτω μειονεκτήματα:

- i. Υπάρχει πιθανότητα να μην προσέλθουν νέοι μέτοχοι και να μην στεφθεί με επιτυχία η ανωτέρω ενέργεια.
- ii. Να προεξοφλείται η επιτυχία της κάλυψης με εγγραφή νέων μετόχων, κάτι που οι παλαιοί μέτοχοι να θεωρούν ασύμφορο, εφόσον η εταιρεία βρίσκεται σε πλήρη άνθηση.

4) Η ανώνυμη εταιρεία για να επιτύχει τη σύναψη δανείου εκδίδει τίτλους, που αντιπροσωπεύουν ορισμένα ποσά, τα οποία υπόσχεται να εξοφλήσει εντός κάποιας, προκαθορισμένης, προθεσμίας και παρέχει σε αυτό το διάστημα τόκο ετήσιο ή εξαμηνιαίο. Οι τίτλοι αυτοί ονομάζονται ομολογίες.

Η ομολογία συνεπώς είναι ένας τίτλος που δημιουργείται για τον μακροπρόθεσμο οφειλέτη, ο οποίος παραδίδεται στον δανειστή που ονομάζεται ομολογιούχος και αντιπροσωπεύει τα δικαιώματά του. Οι ομολογιούχοι είναι δηλαδή δανειστές της εταιρείας. Η σχέση όμως που έχουν με την εταιρεία δεν ταυτίζεται με τους συνήθεις κανόνες που διέπουν μία σύμβαση δανείου αλλά απαιτεί μεγαλύτερη προστασία εκείνων που εμπιστεύθηκαν στην εταιρεία τις αποταμιεύσεις τους.

Η ανώνυμη εταιρεία δεν μπορεί να προσφέρει άλλη εγγύηση παρά μόνο την προσωπική της περιουσία, έτσι ο νόμος επιβάλλει να εκδίδονται ομολογίες μόνο μέχρι το ποσό που ανέρχεται το καταβεβλημένο μετοχικό της κεφάλαιο. Επίσης δεν επιτρέπεται να γίνεται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου με ποσό μεγαλύτερο από τις ομολογίες που έχουν αποσβεστεί.

Οι ομολογίες ως επί το πλείστον αντιπροσωπεύουν ορισμένο ποσό του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Αυτές μπορούν να είναι ονομαστικές ή και το πιο συνηθισμένο στον κομιστή, όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, όπου το Κράτος πολλές φορές παρέχει πρόσθετη εγγύηση.

Η Γενική Συνέλευση των μετόχων είναι το αρμόδιο όργανο ώστε να αποφασίσει την έκδοση ή μη δανείου.

Στις ομολογίες επισυνάπτονται τα τοκομερίδια, οι αποδείξεις δηλαδή πληρωμής των τόκων. Σε κάθε ομολογιούχο παρέχεται η δυνατότητα να εισπράττει τους τόκους που του αναλογούν με την προσκόμιση των αντίστοιχων τοκομεριδίων.

Ο δανεισμός από ομολογίες είναι μακροπρόθεσμος και συνήθως εξοφλείται τμηματικά με διαδοχικές κληρώσεις και στο άρτιο, δηλαδή στην ονομαστική τους αξία. Δύναται να είναι και λαχειοφόρα οπότε καταβάλλονται και διάφορα ποσά σε λαχνούς.

Οι ομολογίες, τα τοκομερίδια, τυχόν λαχνοί όπως και η υπό το άρθρο διαφορά λαμβάνονται από τα ακαθάριστα κέρδη της εταιρείας, ανεξάρτητα από το αν η εταιρεία σημειώνει κέρδη ή ζημία την παρούσα χρήση.

Συμπερασματικά λοιπόν βλέπουμε πως με τον όρο *ομολογιακό δάνειο* εννοούμε το σύνολο της αγοραστικής δύναμης που μεταβιβάζεται από τον δανειστή στον δανειζόμενο (οφειλέτη) και έχει διαιρεθεί σε ισόποσους μεταβιβάσιμους τίτλους, τις ομολογίες, οι οποίες εξοφλούνται με τους όρους του δανείου.

### **3.7.2 Είδη ομολογιακών δανείων**

Τα ομολογιακά δάνεια διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής:

#### **i. Κοινό ομολογιακό δάνειο**

Το κοινό ομολογιακό δάνειο αποτελείται από ομολογίες που παρέχουν μόνο δικαιώματα τόκου και επιστροφής της ονομαστικής τους αξίας, χωρίς να παρέχουν άλλο προνόμιο.

#### **ii. Μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο**

Αποτελείται από μετατρέψιμες ομολογίες που παρέχουν στον ομολογιούχο το δικαίωμα να ζητήσει τη μετατροπή τους σε κοινές μετοχές. Κατά τη μετατροπή θεωρείται ότι η εταιρία πραγματοποιεί ισόποση αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 3α ΚΝ 2190/1920). Η έκδοση ομολογιακού δανείου με μετατρέψιμες ομολογίες επιφέρει αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας που τελεί υπό την αίρεση της μετατροπής των ομολογιών σε μετοχές. Ο νόμος παρέχει δικαίωμα προτίμησης στην απόκτηση μετατρέψιμων ομολογιών που εκδίδει η εταιρία υπέρ των προσώπων τα οποία κατά το χρόνο έκδοσης αυτών είναι μέτοχοι. Η περίπτωση της εισαγωγής μετοχών που προέκυψαν από τη μετατροπή ομολογιών ρυθμίζεται στον Κανονισμό Λειτουργίας του Χ.Α.Α. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, η εταιρία που εκδίδει ομολογιακό δάνειο και ανεξάρτητα από την εισαγωγή των ομολογιών στο Χ.Α.Α., θα πρέπει να εκδώσει ενημερωτικό δελτίο το οποίο θα πρέπει να εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο του Χ.Α.Α. (εκτός αν πρόκειται για δημόσια εγγραφή οπότε εγκρίνεται από την ΕΚ). Για την έγκρισή του υποβάλλονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έγκριση ενημερωτικού δελτίου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τα οποία και απαριθμούνται στην σχετική απόφαση του Χ.Α.Α.

**iii. Ομολογιακό δάνειο με ανταλλάξιμες ομολογίες**

Σε αυτή την περίπτωση οι ομολογιούχοι έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν με δήλωσή τους την εξόφληση των ομολογιών τους εξ' ολοκλήρου ή μερικώς, σύμφωνα με τους όρους του δανείου, με μεταβίβαση σε αυτούς άλλων ομολογιών ή μετοχών ή άλλων κινητών αξιών της εκδότριας ή άλλων εκδοτών. Η έκδοση του ομολογιακού δανείου με ανταλλάξιμες ομολογίες δεν υπόκειται σε κανέναν περιορισμό ποσού, εκτός αν αυτό ορίζει το καταστατικό της εκδότριας.

**iv. Ομολογιακό δάνειο με δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη**

Σύμφωνα με το άρθρο 3β του ΚΝ 2190/1920, αυτό το ομολογιακό δάνειο παρέχει στους ομολογιούχους δανειστές δικαίωμα απόληψης εκτός από τον τόκο και ορισμένου ποσοστού από τα κέρδη που απομένουν μετά την απόληψη του πρώτου μερίσματος ή άλλης πρόσθετης παροχής που εξαρτάται από το ύψος της παραγωγής ή από το εν γένει επίπεδο της δραστηριότητας της εταιρίας.

**3.7.3 Διαφορές μεταξύ μετοχών και ομολογιών**

Οι ομολογίες αποτελούν τίτλους τοποθέτησης κεφαλαίων, ενώ οι μετοχές τίτλους κερδοσκοπικούς. Ως συνέπεια αυτής της διαφοράς προκύπτουν οι εξής επιμέρους διαφορές:

- i. Οι μετοχές προϋποθέτουν την ύπαρξη μίας ανώνυμης εταιρείας, ενώ οι ομολογίες μπορούν να εκδοθούν από το Κράτος ή από τους Δήμους κ.τ.λ.
- ii. Δεν μπορούν να ασκήσουν τα δικαιώματα τους στο εταιρικό ενεργητικό οι μέτοχοι παρά μόνον αφού εξοφληθούν εξ' ολοκλήρου οι δανειστές και ιδιαίτερα οι ομολογιούχοι.
- iii. Ανάλογα με τα αποτελέσματα παρέχεται δικαίωμα στα κέρδη της εταιρείας από την μετοχή, ενώ η ομολογία παρέχει έναν τόκο ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της εταιρείας.
- iv. Ένας ομολογιούχος δεν μπορεί να συμμετέχει στη διαχείριση της εταιρείας σε αντίθεση με ένα μέτοχο.
- v. Ένας μέτοχος του οποίου οι μετοχές αποσβέστηκαν λαμβάνει μετοχές επικαρπίας και συνεχίζει να διατηρεί την ιδιότητα του μετόχου. Αντίθετα ένας ομολογιούχος από την στιγμή που εξοφλείται αποκλείεται από την εταιρεία.
- vi. Ο ομολογιούχος έχει το δικαίωμα όπως όλοι οι δανειστές, εκτός από τους μετόχους, να κηρύξει σε πτώχευση την εταιρεία.
- vii. Όταν μία ανώνυμη εταιρεία εκδίδει μετοχές αυτές πρέπει να καλυφθούν ολοσχερώς, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει απαραίτητα με τις ομολογίες.



viii. Οι μετοχές δεν μπορούν να εκδοθούν υπό το άρτιο.

ix. Οι μέτοχοι το ελάχιστο που υποχρεούνται να καταβάλλουν είναι το ένα τέταρτο ( $\frac{1}{4}$ ) της αξίας της μετοχής. Αυτή η υποχρέωση δεν ισχύει στους ομολογιούχους.

### **3.7.4 Έκδοση ομολογιών**

Οι ομολογίες μπορούν να εκδοθούν σε τρία επίπεδα τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- i. Στο άρτιο, οπότε ο ομολογιούχος καταβάλλει το ποσό της ονομαστικής αξίας της ομολογίας.
- ii. Υπό το άρτιο, οπότε ο ομολογιούχος καταβάλλει ποσό μικρότερο από την ονομαστική αξία της ομολογίας.
- iii. Υπέρ το άρτιο, οπότε ο ομολογιούχος καταβάλλει ποσό μεγαλύτερο από την ονομαστική αξία της ομολογίας.

### **3.7.5 Απόσβεση δανείου με ομολογίες**

Στην περίπτωση αυτή ο όρος απόσβεση σημαίνει εξόφληση. Τα δάνεια με ομολογίες ως επί το πλείστον εξοφλούνται τοκοχρεωλυτικά. Γι' αυτό το λόγο βρίσκεται το ποσό που πρέπει να διατίθεται μηνιαίως για την αποπληρωμή του δανείου, το οποίο ονομάζεται χρεολύσιο. Επίσης υπολογίζεται και ο τόκος βάσει ορισμένου επιτοκίου. Το ποσό του χρεολυσίου και του τόκου καλείται Τοκοχρεολύσιο. Με βάση τα παραπάνω γίνεται ετησίως κλήρωση ενός συγκεκριμένου αριθμού ομολογιών αξίας ίσης με το χρεολύσιο, οι οποίες εξοφλούνται στο άρτιο και ταυτόχρονα γίνεται η πληρωμή των τόκων με την προσκόμιση των τοκομεριδίων. Ο τόκος κάθε χρόνο μειώνεται ως συνέπεια της μείωσης των ομολογιών, ενώ το χρεολύσιο αυξάνει με αποτέλεσμα την αύξηση του αριθμού των κληρομένων ομολογιών.

Οι τόκοι των ομολογιών έπειτα από μία πενταετία από την ημερομηνία πληρωμής τους, η οποία αναγράφεται επάνω στα τοκομερίδια, παραγράφονται. Οι παραγραφόμενοι τόκοι αποτελούν κέρδος για την ανώνυμη εταιρεία και διατίθενται για το σχηματισμό ειδικού αποθεματικού, το οποίο χρησιμοποιείται για την απόσβεση του δανείου ή την κάλυψη των εξόδων έκδοσης του.

Οι τόκοι που καταβάλλονται στους ομολογιούχους φορολογούνται βάσει του εδαφίου α της 1<sup>ης</sup> παραγράφου του άρθρου 25 του ΝΔ 3323/1955, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν.2238/16-09-1994, όπως στη συνέχεια τροποποιήθηκε με το Ν.2579/1998. Ο φόρος κατά τη συμφωνία άλλοτε βαρύνει τους ομολογιούχους και άλλοτε την εταιρεία.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η ανώνυμη εταιρεία, βάσει του άρθρου 29 του ΝΔ 3323/1955, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, όπως εν συνεχεία αυτό τροποποιήθηκε με το Ν.2579/1998, οφείλει να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο που πρέπει να υποβληθεί μέσα στον επόμενο μήνα που έγινε η παρακράτηση, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας του παρακρατούντος ή της εταιρείας.

Ο φόρος επιβαρύνει την εξυπηρέτηση του δανείου και τον παρακολουθούμε στη χρέωση του λογαριασμού 65.00 «Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων».

Αν ο τόκος οφείλει να καταβληθεί σε μεταγενέστερο χρόνο από το τέλος της χρήσης, γίνεται ανάλογη εγγραφή τακτοποιήσεως, ώστε να επιβαρυνθεί η χρήση με τους τόκους που αντιστοιχούν.

Έστω ότι μία ανώνυμη εταιρεία συνάπτει ομολογιακό δάνειο με τη συμφωνία να είναι μακροπρόθεσμης λήξης μετά από δέκα (10) έτη και κατά έτος προβαίνει σε τμηματική εξόφληση του δανείου, τότε αυτή η τμηματική εξόφληση ονομάζεται «Απόσβεση Ομολογιακού δανείου». Ονομάζεται αλλιώς και «Οικονομική Απόσβεση» ώστε να αποφευχθεί η σύγχυση με την απόσβεση του παγίου ενεργητικού.

Η απόσβεση του δανείου με ομολογίες μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με κλήρωση είτε με εξαγορά ομολογιών.

### ι. Απόσβεση Ομολογιακού δανείου με Κλήρωση

α) Απόσβεση ομολογιών που εκδόθηκαν στο άρτιο με διάθεση κεφαλαίων κίνησης.

#### **Παράδειγμα:**

Έστω την 30<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 γίνεται η πρώτη κλήρωση 1000 ομολογιών ονομαστικής αξίας 25€ δανείου 10000 ομολογιών που εκδόθηκαν την 30<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2008 οι οποίες και εξοφλούνται. Θα ακολουθήσουν οι παρακάτω εγγραφές.

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	Χ	Π
1	45 45.00 53 53.04	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Ομολογιακά δάνεια Πιστωτές διάφοροι Ομολογίες πληρωτέες Απόσβεση 1000 ομολογιών έκδοσης στο άρτιο. Σε μεταφορά	25000 25000	25000 25000	25000 25000

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2	53	Από μεταφορά		25000	25000
		Πιστωτές διάφοροι		25000	
	53.04	Ομολογίες πληρωτέες	25000		
	38	Χρηματικά διαθέσιμα			25000
	38.00	Ταμείο	25000		
		Πληρωμή της ονομαστικής αξίας των 1000 ομολογιών			

β ) Απόσβεση ομολογιών που εκδόθηκαν υπό το άρθρο διάθεση κεφαλαίων κίνησης.

**Παράδειγμα:**

Αν οι 10000 ομολογίες είχαν εκδοθεί υπό το άρθρο έστω 20€ η κάθε μία αντί της τιμής του αρτίου των 25€ τότε θα γίνουν οι ίδιες εγγραφές με τις παραπάνω και επιπλέον θα γίνει τμηματική ετήσια απόσβεση της διαφοράς (ζημίας) που προέκυψε από την υπό το άρθρο έκδοση και η οποία ανέρχεται σε 50000€ που έχει εμφανισθεί στο λογαριασμό 66.05.16 «Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών» με την εγγραφή:

Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	Χ	Π
66	Αποσβέσεις		5000	
66.05	Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	5000		
66.05.16	Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών	5000		
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης.			5000
16.99	Αποσβεσμένες ασώματες Ακινητοποιήσεις	5000		
16.99.16	Αποσβεσμένες διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών	5000		
	Απόσβεση χρήσεως			

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. η διαφορά έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών αποσβένεται με ισόποσες δόσεις κατά τη διάρκεια του δανείου, σύμφωνα με τα έτη απόσβεσης (στην περίπτωση μας το δάνειο αποσβένεται σε δέκα έτη), δηλαδή 1/10 και του 1/5 των εξόδων έκδοσης εφόσον δεν αποσβεσθούν εφάπαξ αποσβένονται με ισόποσες σε μία πενταετία.

γ) Απόσβεση ομολογιών που εκδόθηκαν στο άρτιο με διάθεση καθαρών κερδών.

Πρόκειται για μία όχι και τόσο συχνή περίπτωση, κατά την οποία έχει συμφωνηθεί τα αναγκαία κεφάλαια για την απόσβεση του ομολογιακού δανείου να λαμβάνονται από τα καθαρά κέρδη. Έτσι, η εταιρεία σταδιακά εξοφλεί το δάνεια ενώ δεν χρησιμοποιεί καθόλου το ενεργητικό της το οποίο της προμήθευσε το ομολογιακό δάνειο. Στην ουσία λοιπόν δημιουργείται ένα πραγματικό αποθεματικό το οποίο στο τέλος θα ισούται με το ποσό του δανείου.

**Παράδειγμα:**

Η «ΚΑΛΠΑΚ Α.Ε.» έχει συνάψει δάνειο 2.000.000€ το οποίο είναι διαιρεμένο σε 10.000 ομολογίες των 200€ που εκδόθηκαν στο άρτιο στο τέλος του πρώτου χρόνου και προβαίνει σε απόσβεση 1.000 ομολογιών στο άρτιο από τα καθαρά κέρδη (μετά τον υπολογισμό του φόρου).

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	Χ	Π
1	88	Αποτελέσματα προς διάθεση		200000	200000
	88.99	Κέρδη προς διάθεση	200000		
	53	Πιστωτές διάφοροι			
	53.04	Ομολογίες πληρωτές	200000		
		Χρησιμοποίηση κερδών για εξόφληση 1.000 ομολογιών.			
2	53	Πιστωτές διάφοροι		200000	200000
	53.04	Ομολογίες πληρωτές	200000		
	38	Χρηματικά διαθέσιμα			
	38.00	Ταμείο	200000		
		Εξόφληση 1.000 ομολογιών			
3	45	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		200000	200000
	45.00	Ομολογιακά δάνεια	200000		
	41	Αποθεματικά-διαφορές αναπροσαρμογής			
	41.04	Ειδικά αποθεματικά	200000		
		Απόσβεση 1.000 ομολογιών			

δ )Απόσβεση ομολογιών που εκδόθηκαν στο άρτιο με λαχνούς

Στην περίπτωση αυτή οι κληρωμένες ομολογίες εξοφλούνται στο άρτιο και δίδεται επιπλέον και ένα λαχείο σε ορισμένες από αυτές.

**Παράδειγμα:**

Η «ΚΑΛΠΑΚ Α.Ε.» την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 προχώρησε σε κλήρωση 500 ομολογιών ονομαστικής αξίας 100€ η κάθε μία, οι οποίες είχαν εκδοθεί υπό το άρτιο προς 90€ η κάθε μία και έστω ότι οι 100 από τις ομολογίες που κληρώθηκαν πήραν με τη μορφή λαχείου επιπλέον διάφορα ποσά τα οποία έφθασαν συνολικά στα 16.000€.

A/A	Κωδικοί	Λογαριασμοί	ΒΣ	X	Π
1	45 45.00 16 16.16 16.16.XX 53 53.04	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Ομολογιακά δάνεια Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών Διαφορά από κλήρωση με λαχνούς  Πιστωτές διάφοροι Ομολογίες πληρωτέες Κλήρωση 500 ομολογιών για απόσβεση και υπολογισμός 100 λαχνών.	50000 50000 16000 16000 16000 66000	50000 16000	66000
2	53 53.04 38 38.00	Πιστωτές διάφοροι Ομολογίες πληρωτέες Χρηματικά διαθέσιμα Ταμείο Καταβολή στους ομολογιούχους Σε μεταφορά	66000 66000 66000	66000 132000	66000 132000

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

		Από μεταφορά		132000	132000
3	86	Αποτελέσματα χρήσεως		16000	
	86.00	Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	16000		
	16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης			16000
	16.16	Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών	16000		
	16.16.XX	Διαφορά από κλήρωση με λαχνούς	16000		
		Μεταφορά λογαριασμού			

**ii. Απόσβεση Ομολογιακού δανείου με Εξαγορά**

Μία ανώνυμη εταιρεία θα επιλέξει την απόσβεση ομολογιακού δανείου με εξαγορά στο χρηματιστήριο, όταν η τιμή των ομολογιών είναι μικρότερη της ονομαστικής αξίας και μπορεί να διενεργηθεί με τη διάθεση κεφαλαίων κίνησης ή με διάθεση καθαρών κερδών.

Γνωρίζοντας πως η απόσβεση του ομολογιακού δανείου μπορεί να γίνει και με κλήρωση αλλά και με εξαγορά μπορεί να χρησιμοποιηθούν δύο αντίθετοι λογαριασμοί από τον λογαριασμό 45.00 «Ομολογιακά Δάνεια». Όταν αποπερατωθεί η απόσβεση του δανείου θα πιστωθούν οι αντίθετοι λογαριασμοί που προαναφέραμε ότι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, με χρέωση του λογαριασμού 45.00 «Ομολογιακά Δάνεια» με το συνολικό ποσό, οπότε και θα κλείσουν.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>****ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ****4.1 Τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις.**

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων βάσει της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας διακρίνονται σε *τακτικές* και *πρόσθετες*. Η έννοια των τακτικών αποσβέσεων συμπίπτει περίπου με τη νομική τους έννοια.

Οι τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αποσβεστέας αξίας βάσει της μεθόδου του σταθερού ποσού και με συντελεστές που καθορίζονται από το νόμο. Οι συντελεστές που ισχύουν καθορίζονται από το π.δ. 100/1998 (ή π.δ. 88/1973).

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις, διάφορα νομοθετήματα παρέχουν τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχειρήσεις να υπολογίζουν και *πρόσθετες* (ή αυξημένες) αποσβέσεις. Οι πρόσθετες αποσβέσεις, στην ουσία δεν είναι αποσβέσεις, αλλά συνθέτουν φορολογικό- αναπτυξιακό κίνητρο.

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

**4.2 Βασικές αρχές που διέπουν τις τακτικές αποσβέσεις.****4.2.1 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 νομίμου, έχανε το δικαίωμα της, από φορολογικής πλευράς, να εκπέσει το ποσό των αποσβέσεων (ολόκληρο ή τη διαφορά) από τα έσοδα των επόμενων χρήσεων. Δυστυχώς, με την πρόσφατη διάταξη του άρθρου 10 § 11 του ν. 2065/1992 (άρθρο 35 § 1 περίπτ. στ' του ν.δ. 3323/1955), η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατέσται προαιρετική για τους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1992. Με τη ρύθμιση αυτήν οι επιχειρήσεις έχουν πάλι την ευχέρεια να ρυθμίζουν, κατ' επιλογή, το ύψος των φορολογητέων κερδών τους με τη διενέργεια ή μη τακτικών

αποσβέσεων στα πάγια στοιχεία, όπως γινόταν και πριν από την ισχύ του ν.δ. 1077/1971. Υφίσταται επίσης ευχέρεια στη διενέργεια ή μη πρόσθετων αποσβέσεων.

#### **4.2.2 Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων**

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

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

Στην περίπτωση που η επιχείρηση έλαβε δωρεάν επιχορήγηση για επενδύσεις που εντάσσονται 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.

#### **4.2.3 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 συγκεκριμένο στοιχείο, 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 το οποίο ονομάζεται: «Μητρώο πάγιων στοιχείων και αποσβέσεων» ή κατάλληλα γραμμογραφημένων καρτελών. Στο βιβλίο αυτό ή στις καρτέλες παρακολουθείται η αποσβεστέα αξία, οι διενεργούμενες κατ' έτος αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία κάθε στοιχείου. Πολλές όμως επιχειρήσεις δεν τηρούν τέτοιο βιβλίο αλλά αρκούνται σε παρακολούθηση της αποσβεστέας αξίας κατ' έτος κτήσεως των ομοειδών στοιχείων που υποβάλλονται στον ίδιο συντελεστή αποσβέσεως και των διενεργούμενων αντίστοιχα αποσβέσεων. Η τελευταία αυτή πρακτική, εκτός από το ότι



δεν ενδείκνυται από διαχειριστική άποψη, εναντιώνεται με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ (άρθρο 27 § 4 του π.δ. 186/1992).

Γενικά είναι συνήθης η διενέργεια αποσβέσεων υπέρτερων της αποσβεστέας αξίας (που επικράτησε να ονομάζονται «υπεραποσβέσεις») στις επιχειρήσεις εκείνες που δεν παρακολουθούν τις αποσβέσεις κατά στοιχείο σε ειδικά μητρώα ή καρτέλες, αλλά υπολογίζουν τις αποσβέσεις επί των υπολοίπων των λογαριασμών των πάγιων στοιχείων.

#### **4.2.4 Χρόνος ενάρξεως και λήξεως διενέργειας αποσβέσεων.**

Το διάταγμα περί αποσβέσεων προβλέπει ότι η απόσβεση ξεκινά 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 τέθηκε σε λειτουργία στις 20 Μαΐου μιας χρήσεως, εκπίπτει απόσβεση ίση με τα 8/12 της ετήσιας αποσβέσεως και τούτο διότι, όπως προβλέπει το διάταγμα, τα ποσοστά αποσβέσεων αναφέρονται σε ετήσια περίοδο. Συνεπώς, αν η διαχείριση είναι μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου π.χ. 20 μηνών (έναρξη εργασιών της επιχειρήσεως) το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως θα αυξηθεί ανάλογα, δηλαδή θα πολλαπλασιαστεί με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των μηνών μέχρι τέλους της χρήσεως και παρονομαστή τον αριθμό 12.

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

Ειδικότερα και κατ' εξαίρεση των παραπάνω αρχών, πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσεως εκάστου είναι μέχρι 200.000 δρχ. δύναται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση στην οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Επίσης, η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών μηχανημάτων δεν υποβάλλεται σε τμηματική απόσβεση, αλλά ολόκληρη η αξία αυτών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία χρησιμοποιήθηκαν (όχι αυτής που αγοράστηκαν). Έτσι, αν τα ανταλλακτικά και εργαλεία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν τον τελευταίο μήνα της χρήσεως, ολόκληρη η αξία τους είναι εκπεστέα από τα έσοδα της χρήσεως αυτής.

#### 4.2.5 Προϋποθέσεις για την αναγνώριση των αποσβέσεων.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των § 1 εδάφιο στ' και 7 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και της διατάξεως της § 3 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), προκύπτει ότι, για να αναγνωρισθεί η απόσβεση ως εκπεστέο από τα έσοδα έξοδο, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

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

Η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται πρέπει να ανήκει στην επιχείρηση, όπως απορρέει από τη διάταξη του άρθρου 35 § 1 περίπτ. στ' του ν.δ. 3323/1955, που αναφέρεται σε αποσβέσεις «για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης». Δεν αναγνωρίζεται, λοιπόν, απόσβεση στοιχείων ξένης κυριότητας.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν αναγνωρίζεται απόσβεση των κτισμάτων που έχει κατασκευάσει η επιχείρηση με δαπάνες της σε οικοπέδο ιδιοκτησίας τρίτου προσώπου, γιατί η κυριότητα των κτισμάτων ανήκει στον κάτοχο του οικοπέδου. Για τα κτίσματα αυτά αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ίσο με το ηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των κτισμάτων διά του αριθμού των ετών που θα διαρκέσει η χρήση των κτισμάτων (άρθρο 35 § 1 περίπτ. ζ' του ν.δ. 3323/1955).

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

Εξαίρεση από τον παραπάνω βασικό κανόνα αποτελεί η περίπτωση των πάγιων στοιχείων που αγοράζει η επιχείρηση με πίστωση και ο πωλητής παρακρατεί την κυριότητα μέχρι να αποπληρωθεί το αντίτιμο αγοράς (*ructum reservati domi-nii*).

Γίνεται δεκτό ότι σε περιπτώσεις που η ευθύνη της ανανέωσης των στοιχείων (οικονομική ιδιοκτησία) αποχωρίζεται από την κυριότητα αυτών (νομική ιδιοκτησία), τότε τις αποσβέσεις που θα διεξήγαγε ο κάτοχος των στοιχείων, διενεργεί αυτός που έχει την οικονομική ευθύνη ανανέωσης του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή ο αγοραστής.

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

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

Για να υποβληθεί σε απόσβεση ένα πάγιο στοιχείο πρέπει να χρησιμοποιείται στην επιχείρηση για το σκοπό γ τον οποίο το στοιχείο προορίζεται, ήτοι το μηχάνημα να λειτουργεί, το ακίνητο να χρησιμοποιείται, κ.λπ. Περιουσιακά στοιχεία λοιπόν που δεν λειτούργησαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

3) Οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί βάσει των νόμιμων ποσοστών.

Οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται με ποσοστά ίσα ή μικρότερα των νομίμων, όχι όμως και μεγαλύτερα αυτών, με την επιφύλαξη των όσων αναπτύσσουμε παρακάτω στην § 22.7.5. Αν η επιχείρηση σε μια χρήση διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένα ποσοστά ή δε 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 διανεμητέα κέρδη της χρήσεως, δε δικαιούται 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. Όπως όμως έχει δεχθεί η Διοίκηση, το αναπόσβεστο τμήμα των πάγιων στοιχείων, το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά, μπορεί η επιχείρηση να αποσβέσει στις επόμενες χρήσεις μέχρι μηδενισμού της αξίας του.

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

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

Σε περίπτωση που ένα πάγιο στοιχείο, μετά την έναρξη της λειτουργίας του, αδρανήσει για ορισμένους μήνες (επισκευές, απεργίες, μείωση παραγωγής λόγω

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

περιορισμού της ζητήσεως των προϊόντων κ.λπ.) θα αποσβεστεί με ολόκληρο το ετήσιο ποσοστό αποσβέσεως κι όχι μειωμένο ποσοστό. Για τα περιουσιακά όμως στοιχεία που αδρανούν σε μόνιμη βάση δεν υπολογίζονται αποσβέσεις, όχι γιατί δε φθείρονται με την πάροδο του χρόνου, αλλά γιατί ο νόμος όρισε ως προϋπόθεση αναγνωρίσεως της αποσβέσεως τη χρησιμοποίηση των στοιχείων από την επιχείρηση. Αν αποσβεστέο στοιχείο δε χρησιμοποιηθεί στην επιχείρηση κατά τον προορισμό του και υποστεί μείωση της αξίας του, για τη μείωση αυτήν μπορεί να σχηματιστεί πρόβλεψη, σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτώσεως η' της § 1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/55 (πιο κάτω § 70.9).

4) Το ποσό της αποσβέσεως να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Το ποσό της αποσβέσεως πρέπει να έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως, τα οποία πρέπει να τηρούνται βάσει των κανόνων της διπλογραφικής λογιστικής (άρθρο 35 § 7 του ν.δ. 3323/1955). Η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων γίνεται συνήθως στο τέλος της χρήσεως κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μπορεί όμως να γίνεται και προϋπολογιστικά κατά μήνα ή κατά άλλα χρονικά διαστήματα, κυρίως για την περιοδική κοστολόγηση της σχετικής δαπάνης.

Η καταχώρηση των αποσβέσεων στα βιβλία γίνεται συνήθως με τον **έμμεσο** τρόπο. Τα δημιουργούμενα, από φορολογικής πλευράς, θέματα σχετικά με τον τρόπο της λογιστικής εμφανίσεως των αποσβέσεων αντιμετωπίζονται από τη διάταξη της § 4 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. που ορίζει ότι για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών:

- i. Η αξία κτήσεως προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως.
- ii. Οι αποσβέσεις που έχουν γίνει (προηγούμενων χρήσεων και τρέχουσας).
- iii. Το αναπόσβεστο τμήμα της αξίας του. Συνεπώς κατά τη διάταξη αυτήν, έστω και αν η επιχείρηση διαθέτει πολλά όμοια πάγια στοιχεία πρέπει να γίνει για καθένα η ανάλυση αυτή. γιατί μπορεί να είναι διαφορετική η αξία κτήσεως, διάφορος ο χρόνος αγοράς και ο χρόνος ενάρξεως της αποσβέσεως.

Εξαιρετικά για τα έπιπλα και σκεύη η αναγραφή τους στο βιβλίο απογραφών μπορεί να γίνει κατά ομοειδείς κατηγορίες ή ομάδες που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή αποσβέσεως. Επίσης, στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία - μητρώα πάγιων στοιχείων (αναλυτικό καθολικό πάγιων στοιχείων), οπότε γίνεται σ' αυτά λεπτομερής παρακολούθηση καθενός πάγιου στοιχείου, η παραπάνω διάταξη παρέχει στην επιχείρηση την ευχέρεια να καταχωρεί στην απογραφή με ένα ποσό ομοειδείς κατηγορίες πάγιων στοιχείων (κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, εξοπλισμός γραφείων κ.λπ.)τα εξής:

- i. Την αξία κτήσεως αυτών προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως.
- ii. Τις αποσβέσεις (προηγούμενων χρήσεων και τρέχουσας).
- iii. Την αναπόσβεστη αξία τους.

Τέλος στη περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί, αλλά παραμένει στην κυριότητα της επιχείρησης αναγράφεται στην απογραφή με αξία μνήμης ενός λεπτού (0,01€).

#### **4.3 Γενικά περί πρόσθετων αποσβέσεων.**

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

- i. Οι πρόσθετες αποσβέσεις αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα έσοδα της επιχειρήσεως ισοδύναμα με τις τακτικές αποσβέσεις.
- ii. Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν κοστολογούνται. Τα ποσά αυτών μεταφέρονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως».
- iii. Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, όπως οι τακτικές. Συνεπώς, αν δεν διενεργηθούν πρόσθετες αποσβέσεις σε μια χρήση, η επιχείρηση δικαιούται να διενεργήσει τέτοιες αποσβέσεις στην επόμενη χρήση, όχι όμως αθροιστικά.

Τα κυριότερα νομοθετήματα που ισχύουν σήμερα και επιτρέπουν τη διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων είναι οι νόμοι 1262/1982 και 1892/1990 και το ν.δ. 3765/1957. τα οποία εξετάζουμε συνοπτικά παρακάτω.

#### **4.4 Οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων που επιβάλλονται από τη φορολογική νομοθεσία.**

Με την § 11 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της § 1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και επήλθαν σημαντικότερες μεταβολές στο σύστημα των αποσβέσεων που είχε καθιερωθεί από δεκαετίες στη χώρα μας. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- i. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992, δηλαδή από της χρήσεως 1992 και εφεξής.
- ii. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσεως εκάστου είναι μέχρι 600€ είναι δυνατό να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.
- iii. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεως επί της αξίας κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην αμέσως επόμενη περίπτωση.
- iv. Οι αποσβέσεις των καινούργιων μηχανημάτων και του λοιπού μηχανικού ή τεχνικού εξοπλισμού (δηλ, λ/σμός 12) που αποκτώνται από 1/1/1993 και μετά, διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο αποσβέσεως.
- v. Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά.
- vi. Κατ' εξαίρεση των παραπάνω, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992 (δηλαδή, στις χρήσεις που λήγουν 31/12/1992 και 31/12/1993 ή 30/6/1993 και 30/6/1994) δύνανται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιοδήποτε συντελεστή αποσβέσεως προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το συνολικό ποσό της δαπάνης των αποσβέσεων αυτών των πάγιων στοιχείων, δεν δύναται να υπερβεί το 20% των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.

### **4.4.1 Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του νόμου 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, όπως αντικαταστάθηκαν με τη διάταξη του άρθρου 9 του ν. 1360/1983 και συμπληρώθηκαν με

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

το άρθρο 36 του ν. 1563/1985). μπορούν να ενεργούν εκτός από τις τακτικές και προσθετές αποσβέσεις.

Η πρόσθετη απόσβεση ενεργείται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτούν οι υπαγόμενες στο νόμο επιχειρήσεις από 16/6/1982 (ημερομηνίας ενάρξεως του ισχύος νόμου) μέχρι και 30/6/1990 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:

Περιοχή	1 <sup>η</sup> Βάρδια	2 <sup>η</sup> Βάρδια	3 <sup>η</sup> Βάρδια
A	-	20%	40%
B	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%
Δ	50%	100%	150%

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

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

Στην περίπτωση που η επιχείρηση έλαβε δωρεάν επιχορήγηση, το ποσό αυτής αφαιρείται από την αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου και επί του υπολοίπου

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

υπολογίζονται οι τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις (§ 6 άρθρ. 15). Αν δε λόγω ανακρίβειας των βιβλίων πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών, στη διαμόρφωση του συντελεστή καθαρού κέρδους λαμβάνονται υπόψη, εκτός των τακτικών και οι πρόσθετες αποσβέσεις (άρθρου 16).

Για την εφαρμογή νόμου η επικράτεια διαιρείται σε τέσσερις περιοχές.

### **4.4.2 Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του νόμου 1892/1990.**

Σε γενικές γραμμές ισχύουν τα όσα αναφέρονται για τις πρόσθετες αποσβέσεις του ν. 1262/1982.

### **4.4.3 Υπολογισμός των αποσβέσεων.**

Όπως είπαμε, οι επιχορηγήσεις που, σύμφωνα με τους παραπάνω νόμους δίνονται στις επιχειρήσεις πρέπει να μειώνουν την αποσβεστέα αξία των πάγιων στοιχείων, προκειμένου να υπολογιστούν οι τακτικές και οι πρόσθετες αποσβέσεις.

Εξάλλου, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται επί του συνολικού κόστους κτήσεως, από δε το λογαριασμό της επιχορηγήσεως να μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με επιχορηγήσεις.

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

### **4.4.4 Πρόσθετες αποσβέσεις βάσει του ν.δ. 3765/1957.**

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 32 §2 του ν.δ. 3323/ 1955), η υπεραξία (αυτόματη υπερτίμηση) που προκύπτει από την πώληση ή διάθεση πάγιου περιουσιακού στοιχείου της επιχειρήσεως αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής), το οποίο φορολογείται κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε. Παρέχεται όμως η ευχέρεια να μην υπαχθεί στο φόρο αν χρησιμοποιηθεί σαν πρόσθετη απόσβεση (πέρα των τακτικών) άλλων μηχανημάτων της επιχειρήσεως ή βιομηχανικών γενικά εγκαταστάσεων της, κατά το έτος



πραγματοποιήσεως της, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.δ. 3765/1957. Ακόμη, από τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι, η απαλλαγή αυτή συνεχίζεται και για το αμέσως επόμενο ή μεθεπόμενο έτος, αν το τυχόν υπόλοιπο υπεραξίας που έχει απομείνει χρησιμοποιηθεί επίσης, ως πρόσθετη απόσβεση όχι παλαιών αλλά νέων μηχανημάτων και βιομηχανικών γενικά εγκαταστάσεων, που ήθελε αποκτήσει η επιχείρηση κατά τα δύο αυτά έτη. Αν παρ' όλα αυτά απομένει υπόλοιπο υπεραξίας αυτό θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος.

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

### **4.5 Αδυναμίες των τακτικών αποσβέσεων.**

Η καθιέρωση συντελεστών αποσβέσεων ανά 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 τα ακόλουθα μειονεκτήματα:

1. Η καθιέρωση των ίδιων συντελεστών αποσβέσεως ανά κατηγορία πάγιων στοιχείων για όλες τις επιχειρήσεις έχει ως συνέπεια ότι οι συντελεστές αυτοί δεν ανταποκρίνονται στις ανάγκες αποσβέσεως της συγκεκριμένης επιχείρησης.
2. Οι συντελεστές αποσβέσεως, κατά την παλαιά περί αποσβέσεων άποψη, υποτίθεται ότι αντικατοπτρίζουν την επερχόμενη φθορά (χρονική και λειτουργική) και την 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 διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, ακόμη δε και από μηχανήμα σε μηχανήμα μέσα στην ίδια την επιχείρηση.
3. Αποσβεστέα αξία είναι ολόκληρη η αξία κτήσεως. Δεν υπολογίζεται υπολειμματική αξία, ακόμη και στις περιπτώσεις που η αξία αυτή είναι σημαντική.

4. Οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων στη χώρα μας είναι σημαντικά υψηλότεροι σε σύγκριση με τους συντελεστές που ισχύουν σε άλλες χώρες.
5. Τέλος, πλήρης αποδιάρθρωση του συστήματος των αποσβέσεων επήλθε με την πρόσφατη κατάργηση, από το φορολογικό νόμο 2065/1992, της υποχρεωτικής διενέργειας των τακτικών αποσβέσεων.

#### **4.6 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στην από «οικονομολογιστική άποψη» έννοια των αποσβέσεων.**

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

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

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

Ο υπολογισμός σε μια χρήση πρόσθετων αποσβέσεων, σε αντίθεση με την προηγούμενη χρήση στην οποία δεν υπολογίστηκαν τέτοιες αποσβέσεις αποτελεί ασφαλώς μεταβολή μεθόδου αποσβέσεως, που δεν δικαιολογείται, αφού οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται ανεξάρτητα αν μεταβλήθηκαν ή όχι οι συνθήκες που δικαιολογούν τη διενέργειά τους. Αρκεί ότι υπάρχουν κέρδη, τα οποία δεν επιθυμεί να διανείμει η διοίκηση της εταιρίας, οπότε καταφεύγει στη λύση των πρόσθετων αποσβέσεων. Ο νόμος δεν υποχρεώνει την επιχείρηση να αιτιολογήσει την αλλαγή της μεθόδου των αποσβέσεων που επιφέρουν οι πρόσθετες αποσβέσεις, ούτε βέβαια και η πράξη μπορεί να αναφέρει τέτοια αιτία, απλούστατα γιατί δεν υπάρχει.

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

### **4.7 Οι πρόσθετες αποσβέσεις αντίκεινται στις διατάξεις του νόμου 2190/1920.**

Σύμφωνα με το ν. 2190/ 1920 οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως πρέπει να είναι ανάλογες της αναλώσεως και φθοράς των στοιχείων και της διάρκειας χρησιμοποίησής τους, δηλαδή να είναι «λελογισμένες» και να μην υπερβαίνουν την «εμπορικώς δικαιολογημένη κλίμακα».

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

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

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

1. Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται μικρότερο.
2. Το μέρισμα των μετόχων υπολογίζεται μικρότερο, στην περίπτωση που το 35% των κερδών, μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, δίνει ποσό μεγαλύτερο του 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου.
3. Θίγονται τα συμφέροντα των δικαιούχων επί του υπολοίπου των κερδών (μελών Δ.Σ., κατόχων ιδρυτικών τίτλων, κατόχων κερδοφόρων ομολογιών, του προσωπικού της εταιρίας, κ.λπ.), κ.λπ.

Τα παραπάνω διανεμόμενα ποσά διανέμονται σε επόμενες χρήσεις, όταν, λόγω μη υπολογισμού αποσβέσεων επί των λογιστικά αποσβεσμένων στοιχείων, τα κέρδη εμφανίζονται αυξημένα.

### **4.8 Οι πρόσθετες αποσβέσεις σε περιόδους πληθωρισμού.**

Παραπάνω αναφέραμε ότι η αποσβεστέα αξία των πάγιων στοιχείων, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, είναι η αξία κτήσεως τους και ότι σε περιόδους πληθωρισμού υπάρχει το ερώτημα μήπως επιβάλλεται η διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων, για να αντιμετωπιστούν, μέχρι ένα βαθμό, οι αλλοιώσεις που επιφέρει ο πληθωρισμός στα αποτελέσματα και γενικά στις οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους.

Είναι γεγονός ότι οι οπαδοί της λογιστικής του ιστορικού κόστους καταφεύγουν σε ορισμένες συντηρητικές διαδικασίες για την εξουδετέρωση των επιπτώσεων του πληθωρισμού στα λογιστικά μεγέθη, μεταξύ δε των μέτρων που εισηγούνται είναι και η

υποεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των πάγιων στοιχείων, δηλαδή οι επιταχυνόμενες αποσβέσεις.

Το ερώτημα είναι αν μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους δικαιολογούνται οι πρόσθετες αποσβέσεις. Όπως ήδη αναπτύχθηκε, 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. Καθιερώνονται αποκλειστικά με αναπτυξιακά κριτήρια ανεξάρτητα από το ύψος του πληθωρισμού.

#### **4.9 Αδυναμίες τον συστήματος αποσβέσεων όπως προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.**

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

1. Το Ε.ΓΛΣ δεν απομακρύνεται από το καθιερωμένο στη χώρα μας σύστημα των φορολογικών αποσβέσεων. Προβλέπει ως μοναδική μέθοδο λογισμού των αποσβέσεων τη σταθερή μέθοδο, με βάση συντελεστές που ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, δηλαδή ότι εφαρμόζεται σήμερα από τις επιχειρήσεις σύμφωνα με τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας. Η μόνη απομάκρυνση που εισάγει το Ε.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 μ' εκείνες των τακτικών αποσβέσεων.
2. Το Ε.ΓΛΣ υιοθετεί και τις πρόσθετες αποσβέσεις, με όλα τα μειονεκτήματα που οι αποσβέσεις αυτές παρουσιάζουν, χωρίς, κατά τη γνώμη μας, να τις αντιμετωπίζει με τον ενδεδειγμένο λογιστικό τρόπο.
3. Παρατηρούμε ακόμη ότι το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι η απόσβεση υπολογίζεται βάσει της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου στοιχείου. Η ωφέλιμη δε ζωή του στοιχείου είναι δυνατό, 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.

#### **4.10 Προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των πρόσθετων αποσβέσεων.**

Οι επιχειρήσεις διενεργούν πρόσθετες αποσβέσεις για να αποφύγουν την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών ή για να περιορίσουν τα διανεμόμενα κέρδη. Το αντίθετο, η διενέργεια δηλαδή πρόσθετων αποσβέσεων σε χρήσεις που κατέλειπαν ζημία ή που τα κέρδη είναι ανεπαρκή για να διανείμει τα νόμιμα και καταστατικά μερίσματα στους δικαιούχους, δεν αποτελεί σωστή 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. Αρκεί να υπάρχει αναπόσβεστη αξία των στοιχείων και να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος.

Θεωρούμε, λοιπόν, τις πρόσθετες αποσβέσεις όχι έξοδο, αλλά «πραγματοποιηθέντα και μη διανεμηθέντα κέρδη». Ως εκ τούτου, οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν έχουν θέση στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», αλλά στο «λογαριασμό διαθέσεως κερδών», όπως ακριβώς στον ίδιο λογαριασμό έχει τη θέση τους η δημιουργία και η διάλυση των αποθεματικών.

Έτσι, μετά τον προσδιορισμό των πραγματικών λογιστικών κερδών της χρήσεως και τον υπολογισμό των ορθών 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 θέσεως της επιχειρήσεως, όπως λ.χ. «αφορολόγητες προβλέψεις από πρόσθετες αποσβέσεις παγίων». 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 (συνυπολογιζομένων των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων) θα λογίζεται κανονικά ως έξοδο της χρήσεως, θα κοστολογείται κ.λπ. Ισόποσο κονδύλιο θα μεταφέρεται από τον παραπάνω λογαριασμό «αφορολόγητες προβλέψεις από πρόσθετες αποσβέσεις παγίων» στο λογαριασμό «διάθεση κερδών», ως διατιθέμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

# ***ΜΕΡΟΣ Β΄***

# ***ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ***

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ

Αποτίμηση είναι η συνέχεια της απογραφής που εκφράζει τον προσδιορισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων σε χρηματικές μονάδες σε μια ορισμένη χρονική στιγμή, δηλαδή είναι η προσπάθεια εκτίμησης σε ευρώ, των τιμών που θα πρέπει να εφαρμόσουμε στις ποσότητες που έχουν καταγραφεί στην φυσική απογραφή. Με την αποτίμηση καταφέρνουμε να έχουμε ακριβή και ολοκληρωμένη εικόνα για την αξία της επιχειρηματικής περιουσίας.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει με διάφορους κανόνες που ο καθένας μας δίνει διαφορετικά αποτελέσματα, η επιλογή του κανόνα που θα εφαρμοστεί εξαρτάται από τον σκοπό της αποτίμησης. Δηλαδή εξαρτάται από το αν η αποτίμηση γίνεται για την μεταβίβαση ολόκληρης της περιουσίας, την μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ξεχωριστά ή για την σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού.

Στην περίπτωση της αποτίμησης με σκοπό την μεταβίβαση ολόκληρης της περιουσίας της επιχείρησης πρέπει να αντιμετωπίσουμε και την αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. Φήμη & Πελατεία ), τα οποία δημιουργούν αφανή αποθεματικά. Αντίθετα στην περίπτωση αποτίμησης με σκοπό την σύνταξη ετήσιου ισολογισμού (με την οποία θα ασχοληθούμε κυρίως σ' αυτό το κεφάλαιο) , η αποτίμηση γίνεται σε αξίες που έχουν ποσοτική υπόσταση και που αποκτώνται με σκοπό να παραμείνουν στην επιχείρηση για κάποιο χρονικό διάστημα. Συνεπώς το θέμα της αποτίμησης δεν αφορά τις υπηρεσίες γιατί καταναλώνονται αμέσως μετά την απόκτηση τους, όπως επίσης δεν αφορά και τους χρηματικούς λογαριασμούς, γιατί αυτοί δεν περιέχουν πράγματα ή αγαθά που η αξία τους μεταβάλλεται, αλλά ένα συγκεκριμένο χρηματικό ποσό. Οπότε τα περιουσιακά στοιχεία που επιδέχονται αποτίμηση είναι αυτά που έχουν υλική υπόσταση ή εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, δηλαδή τα:

- Πάγια
- Αποθέματα
- Συμμετοχές & Χρεόγραφα
- Απαιτήσεις, Υποχρεώσεις & τα Διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα



## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ωστόσο με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων με σκοπό την σύνταξη ετήσιου Ισολογισμού τίθεται πρόβλημα στον προσδιορισμό της πραγματικής τρέχουσας αξίας της περιουσίας την συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Είναι σημαντικό να υπολογιστεί με ακρίβεια η τρέχουσα αξία γιατί από αυτήν εξαρτάται το αποτέλεσμα της επιχείρησης που θα διανεμηθεί. Δηλαδή έμμεσα επηρεάζεται το εισόδημα του επιχειρηματία, ο φόρος που αναλογεί στο Κράτος και τα αποθεματικά που έχουν υπολογιστεί για να μείνουν στην επιχείρηση. Επομένως αν η αξία της περιουσίας είναι αλλοιωμένη, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ή μικρότερο ποσό από το πραγματικό που θα έπρεπε να διανεμηθεί κανονικά.

Ο λόγος που η αποτίμηση επηρεάζει το αποτέλεσμα της χρήσης οφείλεται στην επιρροή της στο κέρδος. Η εξίσωση για τον υπολογισμό του Κέρδους είναι:

$$\text{Έσοδα} - \text{Κόστος Πωληθέντων} = \text{Κέρδος}$$

Από την παραπάνω σχέση διαπιστώνουμε ότι το Κόστος Πωληθέντων επηρεάζει άμεσα το Κέρδος.

Το Κόστος Πωληθέντων προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση:

$$\text{Αποθέματα Έναρξης} + \text{Κόστος Παραγωγής ή Αγορών} - \text{Αξία Μένοντων} = \text{Κόστος Πωληθέντων}$$

Συνεπώς η αξία των μένοντων καθορίζει το Κόστος Πωληθέντων, από το οποίο εξαρτάται άμεσα το αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Αν για παράδειγμα η αξία των μένοντων που αποτιμήθηκε είναι μεγαλύτερη από την πραγματική, με βάση τις παραπάνω εξισώσεις έχουμε μειωμένο κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια αυξημένο το κέρδος. Αυτό σημαίνει ότι τα κεφάλαια της επιχείρησης διανέμονται στη θέση του κέρδους που δεν είναι πραγματικό. Επίσης ανακριβής είναι και η περιουσία (το Απόθεμα των έτοιμων) κατά το ποσό που αυξάνει πλασματικά την εικόνα των μένοντων. Από την άλλη μεριά έχουμε ενίσχυση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης όταν η αξία των μένοντων αποτιμηθεί σε μικρότερη τιμή από αυτήν της πραγματικής, αφού το κέρδος που διανέμεται είναι μικρότερο από αυτό που θα έπρεπε να διανεμηθεί κανονικά. Όμως και η περιουσία εμφανίζεται μειωμένη με το ανάλογο ποσό που είναι μειωμένα τα μένοντα.

Τέτοιες περιπτώσεις όπως τις παραπάνω μπορούμε να διακρίνουμε όταν οι τιμές των πραγμάτων παρουσιάζουν αστάθεια και μεταβάλλονται συνεχώς. Αυτό μπορεί να

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

συμβεί είτε σε περίπτωση ανατίμησης, όπου αλλάζει η τιμή ενός μόνο ή συνήθως μερικών πραγμάτων και το ζήτημα αφορά μόνο τα πράγματα αυτά και τις επιχειρήσεις που τα κατέχουν. Είτε όταν έχουμε αλλαγή της εσωτερικής αξίας του νομίσματος όπου αλλάζουν λιγότερο ή περισσότερο για το καθένα, οι τιμές όλων σχεδόν των πραγμάτων της αγοράς. Η αλλαγή αυτή στην αξία του νομίσματος σημαίνει ότι με συγκεκριμένο χρηματικό ποσό, μετά από αύξηση των τιμών μπορούμε να αγοράσουμε μικρότερη ποσότητα πραγμάτων και αυτό αφορά όλες τις επιχειρήσεις της αγοράς. Επειδή όμως τα προϊόντα που απαρτίζουν την αγορά μιας χώρας αποτελούνται από εγχώρια προϊόντα της χώρας αυτής και από εισαγόμενα από το εξωτερικό, η αλλαγή της αξίας του νομίσματος επεκτείνεται και στη σχέση του με τα ξένα νομίσματα που με αυτά αγοράζονται τα εισαγόμενα προϊόντα.

Μπορούμε επίσης να διαχωρίσουμε την αποτίμηση σε τρία διαφορετικά είδη:

- Αποτίμηση σύμφωνα με τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου, κατά το άρθρο 22 του Κ.Φ.Σ.
- Αποτίμηση σύμφωνα με τις διατάξεις του εμπορικού δικαίου, κατά το άρθρο 43 βάση του Β.Δ. 174/1963 κωδικοποιηθέντος Ν. 2190 περί Α.Ε.
- Αποτίμηση σύμφωνα με τις διατάξεις της κοστολόγησης (Εγκύκλιος 128/10.8.51)

Σημαντικότερες για την σύνταξη Ισολογισμού είναι οι διατάξεις φορολογικού και εμπορικού δικαίου, όμως εμφανίζουν αποκλίσεις και έτσι δεν αποτελούν ενοποιημένο δίκαιο αποτίμησης.

Από όσα είδαμε παραπάνω μπορούμε να συμπεράνουμε ότι η αποτίμηση είναι πολύ σημαντική στον υπολογισμό σπουδαίων παραγόντων για την ύπαρξη, την σωστή λειτουργία και τις ασφαλείς προοπτικές της επιχείρησης. Για την αποφυγή και τον αποκλεισμό της αυθαιρεσίας στον υπολογισμό των απαραίτητων δεδομένων, οι κανόνες αποτιμήσεως που αναφέραμε, καθώς και πλήθος απόψεων για τους διαφορετικούς τρόπους αποτιμήσεως, θεσπίζονται από το κράτος και εφαρμόζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικής ή νομοθεσίας των εταιριών, για τις διάφορες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που θα δούμε αναλυτικά παρακάτω.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

#### 2.1 Πάγιο Ενεργητικό

Το πάγιο ενεργητικό σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.100) περιλαμβάνει το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που δεν προορίζονται για μεταπώληση αλλά για να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα με σκοπό την εκμετάλλευσή τους, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Τα συνηθέστερα πάγια στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού της, είναι τα υλικά και τα άυλα στοιχεία. Τα υλικά είναι όλα όσα έχουν υλική υπόσταση, όπως για παράδειγμα γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα κτλ. Αυτά που δεν έχουν υλική υπόσταση είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως η φήμη και πελατεία, κάποιο δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κ.τ.λ.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται αναλυτικά οι εξής επιμέρους κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- Ενσώματα Πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10- 15) είναι τα υλικά που τα αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την εκμετάλλευσή τους κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους και η παραμονή τους στην οικονομική μονάδα πρέπει σε κάθε περίπτωση να είναι μεγαλύτερη από ένα έτος. Αναλυτικά:

#### **10. ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

#### **11. ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ**

#### **12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ**

#### **13. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ**

#### **14. ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ**

#### **15. ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ & ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

- Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.10- 16.09) περιλαμβάνουν τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα, με στόχο την παραγωγική χρησιμοποίησή τους για διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Αναλυτικά: \_

**16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ**

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ**

**16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)**

**16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας**

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

01 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licences)

02 Σήματα

03 Μέθοδοι (Know How)

04 Πρότυπα

05 Σχέδια

**16.02 Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων**

**16.03 Λοιπές παραχωρήσεις**

**16.04 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων**

**16.05 Λοιπά δικαιώματα**

- Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10-16.19) είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Αναλυτικά:

**16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως**

**16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων**

**16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών**

**16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων**

**16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων**

**16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων**

Υποχρεωτική ανάπτυξη κατά πίστωση ή δάνειο

**16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών**

**16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως**

16.17.00 Λογισμικά προγράμματα Η/Υ (Γνωμάτευση 142/1948/1993)

**16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου**

**16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**

- Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18) είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής -Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες.- οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης. Αναλυτικά:

## **18. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

### **2.2 Αποτίμηση Πάγιων Στοιχείων**

Όλα τα πάγια ξεχωριστά πρέπει να γράφονται στο βιβλίο απογραφών ή στο θεωρημένο μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων με ένα ποσό για κάθε ίδια κατηγορία παγίων. Η αξία του κάθε πάγιου είναι ίση με την τιμή κτήσης του ή του κόστους ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως και συντήρησης του και τέλος από την τιμή αυτή αφαιρούνται οι αποσβέσεις που πραγματοποιούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Δαπάνες βελτίωσης είναι οι δαπάνες που επαυξάνουν την αξία του ακινήτου όπως για παράδειγμα η ανέγερση ενός επιπλέον ορόφου σε μια οικοδομή. Ενώ δαπάνες συντήρησης είναι αυτές που επιδιώκουν μόνο τη συντήρηση και όχι και την επαύξηση της αξίας του ακινήτου όπως το βάψιμο ενός κτιρίου.

Η αξία των παγίων προσδιορίζεται από τους δύο παράγοντες που αναφέραμε παραπάνω, τις αποσβέσεις και την αξία κτήσεως. Οι αποσβέσεις λόγω του ότι προσδιορίζουν το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης, που με αυτό θα μειωθεί η αξία του παγίου. Και έπειτα η αξία κτήσης λειτουργεί σαν βάση εφαρμογής του παραπάνω ποσοστού απόσβεσης, απ' όπου θα προκύψει το ποσό της ετήσιας μείωσης.

Ο Νόμος ορίζει ξεχωριστό συντελεστή απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίων στοιχείων (γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα, κ.α.). Με αυτόν τον συντελεστή υπολογίζεται η ετήσια απόσβεση του παγίου και καθορίζεται η αξία πάνω στην οποία θα εφαρμοστεί ο συντελεστής για να προκύψει το ποσό της απόσβεσης που θα αφαιρεθεί. Η αξία που μένει μετά, γίνεται δεκτή σαν καθαρή και τρέχουσα (« αναπόσβεστη»).

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

**Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις αυτές:**

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

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

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

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

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

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

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

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

#### **3.1 Αποθέματα Γενικά**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η ομάδα 2 παρουσιάζεται παρακάτω:

#### **ΟΜΑΔΑ 2<sup>η</sup> - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

##### **20 Εμπορεύματα**

##### **21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή**

##### **22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα**

##### **23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)**

##### **24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας**

##### **25 Αναλώσιμα υλικά**

##### **26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων**

##### **27 .....**

##### **28 Είδη συσκευασίας**

##### **29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων**

Τα αποθέματα παρακολουθούνται στην 2<sup>η</sup> ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ. και προέρχονται από διάφορες πηγές όπως για παράδειγμα από μένοντα (μη πωληθέντα) αποθέματα από την προηγούμενη χρήση (απογραφή), από αγορά, ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις από ανταλλαγή, εισφορά σε είδος και δωρεά. Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

- προορίζονται για πώληση με την συνηθισμένη λειτουργία της οικονομικής μονάδας, αυτά είναι τα εμπορεύματα (λογαριασμός 20) και τα έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21)
- βρίσκονται ακόμα στο στάδιο της παραγωγής και μετά την μετατροπή τους σε έτοιμα προϊόντα, προορίζονται για πώληση, σ' αυτά ανήκουν οι πρώτες & βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24) και τα ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21)
- τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, που παράγονται στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, με τη χρησιμοποίηση των ίδιων πρώτων υλών, αυτά είναι τα υποπροϊόντα (λογαριασμός 22)

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- τα άχρηστα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας και όταν απορρίπτονται αποτελούν μέρος της βιομηχανικής απώλειας, είναι τα υπολείμματα (λογαριασμός 22)
- προορίζονται είτε για την παραγωγή των έτοιμων προϊόντων, είτε για την παροχή υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα τα αναλώσιμα και τα καύσιμα (λογαριασμός 25)
- προορίζονται για την συντήρηση, την επισκευή, την καλή λειτουργία ή την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων, όπως για παράδειγμα τα ανταλλακτικά (λογαριασμός 26)
- προορίζονται αποκλειστικά για την συσκευασία των εμπορευμάτων και των έτοιμων προϊόντων, αυτά είναι τα υλικά και είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28)

Κάθε οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να πραγματοποιεί φυσικές απογραφές των παραπάνω αποθεμάτων, τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Αυτό γίνεται γιατί πρέπει να αναγνωριστούν, να καταμετρηθούν, να καταγραφούν και να καταταχτούν όλα τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας κατ' είδος, ποιότητα, ποσότητα και κατηγορίες στους αντίστοιχους επιμέρους λογαριασμούς αποθεμάτων.

Με τις ρυθμίσεις που θα δούμε παρακάτω, εισάγονται οι σχετικοί εννοιολογικοί προσδιορισμοί του Ε.Γ.Λ.Σ και επιδιώκεται η εναρμόνιση των σχετικών διατάξεων, τιμών και μεθόδων που αφορούν την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής τέλους χρήσης.

### **3.2 Κριτήρια διαχωρισμού αποθεμάτων**

#### ***3.2.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους***

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων βασίζεται όχι μόνο στην αντικειμενική φύση τους αλλά και στον προορισμό τους στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχείρησης. Έτσι σύμφωνα με την αντικειμενική φύση, τα στοιχεία είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν λειτουργικά, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης στην οποία αποκρίνονται, για παράδειγμα:



Αντικειμενική φύση στοιχείου	Είδος επιχειρήσεως στην οποία βρίσκεται το στοιχείο	Λειτουργική φύση και χαρακτηρισμός του στοιχείου
Βάμβακας εκκοκκισμένος	Εκκοκκιστήριο	Έτοιμο προϊόν
	Βαμβακεμπορική επιχείρηση	Εμπόρευμα
	Κλωστήριο	πρώτη ύλη
Ύφασμα	Ύφαντήριο	Έτοιμο προϊόν
	Ύφασματοεμπορική επιχείρηση	Εμπόρευμα
	Βιομηχανία ενδυμάτων	πρώτη ύλη
Σιδηρόφυλλα	Βιομηχανία ελασμάτων	Έτοιμο προϊόν
	Βιομ. Σιδ. Κατασκευών	πρώτη ύλη
Φιάλες υάλινες	Υαλουργική επιχείρηση	Έτοιμο προϊόν
	Βιομηχανία αναψυκτικών	υλικά συσκευασίας
Πυρήνας	Ελαιουργία	Υποπροϊόν
	Πυρηνελαιουργία	πρώτη ύλη

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προσδιορίζει τις διάφορες κατηγορίες αποθεμάτων, για καθεμία των οποίων αφιερώνει και ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό.

### **3.2.2. Με κριτήριο τον κλάδο που ανήκει η επιχείρηση**

Με αυτό το κριτήριο τα αποθέματα χωρίζονται σε εμπορικά και σε βιομηχανικά. Η εμπορική επιχείρηση έχει να κάνει με εμπορεύματα ενώ αντίθετα η βιομηχανική έχει να κάνει με πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά κ.λπ.

### **3.2.3. Με κριτήριο τον τρόπο που αποκτήθηκαν**

Με το κριτήριο αυτό, τα αποθέματα διακρίνονται σε αγοραζόμενα και παραγόμενα. Αγοραζόμενα είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων και τα είδη συσκευασίας και παραγόμενα είναι τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα και τα ημικατεργασμένα υλικά (παραγωγή σε εξέλιξη).

### **3.2.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους στο κόστος των παραγομένων προϊόντων**

Με το κριτήριο αυτό τα αγαθά διακρίνονται σε άμεσα ή έμμεσα. Άμεσα υλικά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι «οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και

όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρες)». Επίσης άμεσα υλικά θεωρούνται και τα υλικά συσκευασίας στην βιομηχανική επιχείρηση. Σε αυτήν την περίπτωση τα άμεσα υλικά πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές του εκάστοτε προϊόντος, πραγματοποιούνται σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα και η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται στον λογαριασμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας»

Τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, πραγματοποιούνται σε αναλογική σχέση με τον όγκο παραγωγής, που σημαίνει ότι η παραγωγή διπλάσιας ποσότητας προϊόντος απαιτεί και σχεδόν διπλάσια κατανάλωση άμεσων υλικών. Επίσης τα άμεσα υλικά προσ αυξάνουν το βάρος των προϊόντων.

Έμμεσα υλικά σύμφωνα με όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι «εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος και δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όπως π.χ. τα υλικά δέψεως στη βυρσοδεψία, τα υλικά αποχρωματισμού, αποσμήσεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, τα υλικά διαμορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών».

Συνεπώς τα έμμεσα υλικά παρόλο που δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, μπορούν να έχουν ή και να μην έχουν αναλογική σχέση με αυτά, αλλά δεν προσ αυξάνουν το βάρος αυτών.

Τα έμμεσα υλικά θεωρούνται, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 25 και 26, «αναλώσιμα υλικά» και «ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων» αντίστοιχα. Το κόστος των έμμεσων υλικών που αναλώθηκαν, βαρύνει τα κέντρα κόστους (υπολογαριασμοί του 92 «κέντρα κόστους») και συνιστά τμήμα των «γενικών βιομηχανικών εξόδων», δηλαδή καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων με βάση διάφορα κριτήρια καταλογισμού.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η διάκριση σε άμεσα και έμμεσα υλικά δεν επηρεάζεται από τον τρόπο με τον οποίο παρακολουθούνται τα αναλώσιμα υλικά στην κάθε επιχείρηση. Δηλαδή η διάκριση τους δεν εξαρτάται από το εάν τα υλικά αυτά εξατομικεύονται κατά παραγόμενο προϊόν όταν παραδίδονται για βιομηχανοποίηση ή εάν οι τεχνικές προδιαγραφές των παραγόμενων προϊόντων προσδιορίζουν την ποσότητα των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του κάθε προϊόντος. Το πιο σημαντικό κριτήριο είναι αν ενσωματώνεται ή όχι η ποσότητα των υλικών αυτών στην ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων. Ενώ ο τρόπος που παρακολουθούνται και υπολογίζονται οι αναλώσεις των υλικών, αποτελούν δευτερεύοντα κριτήρια.

### 3.3 Βασικές Έννοιες

Στην συνέχεια θα δούμε κάποιες βασικές έννοιες που θα μας βοηθήσουν στην αντίληψη των διατάξεων αποτίμησης που θα δούμε παρακάτω. Σύμφωνα με την εφαρμογή των διατάξεων αυτών λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής, της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και διάφοροι άλλοι ορισμοί που περιλαμβάνονται στις τιμές αυτές που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6, 8, 9(εκτός του 3<sup>ου</sup> εδαφίου) & 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) .

- **Τιμή Κτήσης** είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς), (περίπτωση 6).
- **Τιμολογιακή Αξία** είναι η αξία αγοράς που αναφέρεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.
- **Ειδικά έξοδα αγοράς** είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.
- **Ιστορικό κόστος παραγωγής** είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με αναλογία γενικών (έμμεσων) εξόδων καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας), που δαπανήθηκαν για τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή (περίπτωση 9).
- **Τρέχουσα τιμή αγοράς** είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής από τη συνήθη αγορά, με τους συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωπικά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες διακυμάνσεις των τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως (περίπτωση 8).

- **Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** είναι η τιμή πώλησεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι θα πουληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζονται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης. (περίπτωση 10) (28.1.1 άρθρο 28 εγκ. 3/24.11.1992).
- **Τιμή αγοράς** είναι η τιμή κατά την οποία η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να αγοράσει το αγαθό κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού.
- **Υπολείμματα** είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν είναι άχρηστα απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας.. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.200, σελίδα 303)
- **Υποπροϊόντα** είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα ή πωλούνται αυτούσια (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.200, σελίδα 330)

### **3.4 Αποτίμηση Επιμέρους Αποθεμάτων**

Ο κυριότερος στόχος της αποτίμησης είναι να υπολογιστεί το τελικό απόθεμα στην ακριβή και πραγματική του αξία σύμφωνα με τους νόμους και τις διατάξεις που διέπουν την κάθε περίπτωση, ώστε να μην προκύψει κανένα πρόβλημα ορθότητας της αξίας αυτής στον Ισολογισμό αλλά ούτε και στις επόμενες χρήσεις.

Χωρίζοντας τα αποθέματα σε επιμέρους κατηγορίες, μπορούμε να δούμε τι ορίζουν για κάθε περίπτωση οι διατάξεις της § 1 του άρθρου 28 του Π.Δ. 186/1992:

α) Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα υλικά, είδη συσκευασίας κ.λπ.), αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

β) Τα αποθέματα (πλην των υπολειμμάτων, των υποπροϊόντων και των ελαττωματικών) που προορίζονται για πώληση, είτε για παραπέρα επεξεργασία για την μετατροπή τους σε έτοιμα προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και την τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

κλεισίματος του Ισολογισμού.

Στην περίπτωση που η τελευταία αυτή τιμή είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος, αλλά ταυτόχρονα είναι και μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση θα γίνει στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

**Δηλαδή θα έχουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:**

1. Αν τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ > τιμή ΑΓΟΡΑΣ > τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Τότε : ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ = τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

2. Αν τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ < τιμή ΑΓΟΡΑΣ < τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Τότε : ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ = τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

3. Αν τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ < τιμή ΑΓΟΡΑΣ > τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Τότε : ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ = τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

α. Αν τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ < τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Τότε: ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ = τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

β. Αν τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ > τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Τότε: ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ = τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

4. Αν τιμή ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ > τιμή ΑΓΟΡΑΣ < τιμή ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Τότε : ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ = τιμή ΑΓΟΡΑΣ

γ) Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή, στο στάδιο της “παραγωγής σε εξέλιξη”, αποτιμώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής, της τιμής που παράγονται αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που εξαιρέσαμε προηγουμένως, υπολείμματα, υποπροϊόντα και ελαττωματικά προϊόντα, ορίζεται από τις περιπτώσεις 3,4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 και έχουν όπως παρακάτω:

δ) Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν από την πώληση τους.

ε) Τα υποπροϊόντα όταν προορίζονται για πώληση , αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως γίνεται και στα

υπολείμματα. Όταν όμως προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

στ) Τα ελαττωματικά προϊόντα όταν πρόκειται να πουληθούν με μειωμένη τιμή, αποτιμώνται στην τιμή αυτή, όταν πρόκειται να πουληθούν με μία μικρή έκπτωση, αποτιμώνται στην τιμή του κανονικού προϊόντος. Αν πρόκειται να επισκευαστούν, το κόστος επισκευής επιβαρύνει όλη την παραγωγή της περιόδου. Τέλος, αν ανακυκλωθούν, δηλαδή αν χρησιμοποιηθούν σαν πρώτη ύλη στην ίδια επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστούν.

Για την αποτίμηση συμπαραγώγων προϊόντων ενεργούμε με βάση τις περιπτώσεις 11 και 12 παράγραφος 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 και σύμφωνα με αυτές έχουμε:

ζ) Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πωλήσεως.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στις οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχει τη δυνατότητα να γίνεται στις τιμές του πρότυπου κόστους που έχει προϋπολογιστεί έπειτα από ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς. Αυτό γίνεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πουλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

### **3.5 Αναλυτικός προσδιορισμός των τιμών που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων**

#### ***3.5.1 Τρέχουσα Τιμή Αγοράς***

Τρέχουσα τιμή αγοράς σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα μπορεί να προμηθευτεί το αγαθό από την αγορά, την ημέρα σύνταξης της απογραφής, κάτω από τις φυσιολογικές συνθήκες συναλλαγής και με τους συνηθισμένους όρους, χωρίς αυτή η συναλλαγή να επηρεαστεί από περιστασιακά και προσωρινά γεγονότα που δημιουργούν αυξομειώσεις των τιμών. Με λίγα λόγια είναι η τιμή αντικατάστασης ενός συγκεκριμένου αγαθού, σε χρηματικές μονάδες. Η διαμόρφωση της τρέχουσας τιμής περιλαμβάνει τον υπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σαν τρέχουσα τιμή στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα παράγει η ίδια τα αποθέματα της, μπορεί να θεωρηθεί και η τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής των ιδιοπαραγόμενων αποθεμάτων. Η τιμή αυτή αποτελείται από το άθροισμα των εξόδων παραγωγής τους, στις τρέχουσες τιμές τους. Συνεπώς τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το συνολικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η επιχείρηση για την επίτευξη της παραγωγής των ιδιοπαραγόμενων αποθεμάτων της, την ημέρα συντάξεως της απογραφής. Ουσιαστικά, όταν η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται σύμφωνα με την τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής, παίρνουμε το κόστος παραγωγής του τελευταίου μήνα της τρέχουσας χρήσης ή του πρώτου της επόμενης.

Ο προσδιορισμός της τρέχουσας τιμής μπορεί να γίνει ακολουθώντας τις εξής βάσεις:

α) Τη βάση της αγοράς ή της αντικατάστασης, η οποία εφαρμόζεται για τα εμπορεύματα και τα υλικά που αγοράζει η επιχείρηση. Κάτω από κανονικές συνθήκες, τρέχουσα τιμή αγοράς μίας μονάδας ενός αγαθού είναι αυτή που υπερισχύει στην αγορά από την οποία το προμηθεύεται η επιχείρηση (ισχύει για κάθε αγαθό χωριστά), κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής. Η αντικατάσταση δεν αφορά μόνο την στενή έννοια της αγοράς ενός αγαθού, αλλά συμπεριλαμβάνει και τα ειδικά έξοδα της αγοράς αυτής.

β) Τη βάση της αναπαραγωγής που χρησιμοποιείται για τα παραγόμενα προϊόντα και τα προϊόντα που βρίσκονται υπό κατεργασία. Σ' αυτήν την περίπτωση, όπως αναφέραμε και παραπάνω η τρέχουσα τιμή ισούται από το κόστος παραγωγής. Δηλαδή αποτελείται από το τρέχον κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων που δημιουργήθηκαν από την διαδικασία της παραγωγής.

γ) Τη βάση της πραγματοποιήσεως (ρευστοποιήσεως) που χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις αποτίμησης κάποιων παλιών αγαθών που είναι δύσκολο να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή αγοράς τους. Τέτοια αγαθά είναι για παράδειγμα τα παλιά και απαξιωμένα ή αυτά που επανακτήθηκαν από κατασχέσεις, εφόσον οι αγοραστές δεν κατέβαλαν το αντίτιμο πώληση κ.λπ. Έτσι σαν πραγματοποιήσιμη αξία παίρνουμε την προσδοκώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με τα έξοδα που επιβαρύνουν την πώληση και με ένα λογικό κέρδος.

Για τον υπολογισμό της τρέχουσας αξίας κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, πρέπει να εφαρμόζονται τα παρακάτω:

- Η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία θεωρείται το ανώτατο όριο που μπορεί να φτάσει η τρέχουσα τιμή. Δηλαδή η αξία που υπολογίζεται ως τιμή πώλησης σύμφωνα με την

συνηθισμένη πορεία της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το καθορισμένο κόστος συμπλήρωσης και διάθεσης, είναι αυτή η αξία που δεν πρέπει να υπερβαίνει η τρέχουσα αξία.

- Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να είναι μικρότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μειωμένη με μία έκπτωση για ένα πλησιέστερο προς το κανονικό περιθώριο κέρδους. Επομένως, η τιμή αυτή είναι το κατώτατο όριο με βάση το οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή.

Σε περίπτωση που δεν μπορεί να καθοριστεί η τρέχουσα τιμή, τότε επιλέγουμε την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία για τον προσδιορισμό της αξίας.

Κατά το αναθεωρημένο άρθρο 75 του Κ.Φ.Σ. «ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας δύναται να αγοράσει ή να παράγει το εμπορεύσιμο στοιχείο, κατά την ημέρα της απογραφής, σε όποια κατάσταση αυτό βρίσκεται».

### 3.5.2 Τιμή Κτήσεως

Η τιμή κτήσεως περιλαμβάνει την τιμή αγοράς (την τιμολογιακή αξία) ενός αποθέματος, αφού προστεθεί σε αυτήν το συνολικό ποσό των ειδικών εξόδων όπως για παράδειγμα είναι οι ναύλοι, οι δασμοί, τα μεταφορικά, τα εκφορτωτικά κ.λπ. και μειωθεί με τις τυχόν εκπτώσεις επί των τιμολογίων.

Αν η οικονομική μονάδα παράγει ή κατασκευάζει η ίδια τα αγαθά τότε η τιμή κτήσης είναι το ιστορικό κόστος. Δηλαδή ισούται με το άθροισμα:

- του κόστους αγοράς των Α & Β υλών και των διαφόρων άλλων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή.
- των γενικών εξόδων παραγωγής, τα ειδικά δεν υπολογίζονται εφόσον αυτά βαρύνουν απευθείας τις ύλες και τα υλικά που αφορούν.
- και τέλος των άμεσων και έμμεσων δαπανών που επιβαρύνουν την παραγωγή.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει όλα τα έξοδα και τις επιβαρύνσεις που έγιναν, άμεσα ή έμμεσα, για να μετατραπεί το αγαθό από την αρχική του κατάσταση, στο συγκεκριμένο είδος στη σημερινή του μορφή και θέση. Υπάρχουν τρεις περιπτώσεις κόστους κτήσεως:

1. Το κόστος (ή τιμή) κτήσεως αγοράς, που αναφέρεται στα εμπορεύματα και τις προς βιομηχανοποίηση και γενικότερα προς ανάλωση ύλες.

2. Το κόστος παραγωγής, που αναφέρεται στο κόστος κτήσεως των αγαθών που παράγονται από την οικονομική μονάδα (έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, υποπροϊόντων κ.τ.λ.)



3. Η μέση τιμή κτήσεως των αποθεμάτων (προέρχονται είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή), υπολογίζεται η τιμή κτήσης με βάση την χρήση μιας από τις αποδεκτές μεθόδους που θα δούμε αναλυτικά παρακάτω(π.χ. F.I.F.O., L.I.F.O., μέσου σταθμικού κόστους κ.λπ.)

### **3.5.3 Ιστορικό κόστος παραγωγής**

Ιστορικό κόστος ή τιμή κόστους παραγωγής, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (§ 2.2.205 , περίπτωση 9), είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλών που χρησιμοποίησε η οικονομική μονάδα για την παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα και τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αγαθά στην μορφή και κατάσταση που βρίσκονται την ημέρα της απογραφής. Δηλαδή το ιστορικό κόστος αποτελείται από την τιμή αγοράς, αυξημένα με τα ειδικά έξοδα και ένα μέρος των γενικών εξόδων.

Ειδικά έξοδα είναι αυτά που κάνουμε για κάθε εμπόρευμα ξεχωριστά, όπως είναι τα μεταφορικά, τα φορτωτικά, οι δασμοί κ.λπ. Ενώ γενικά έξοδα είναι αυτά που γίνονται για όλα ανεξαιρέτως τα εμπορεύματα όπως για παράδειγμα οι μισθοί, τα ενοίκια, ο φωτισμός, η θέρμανση κ.λπ. Ένα μέρος των εξόδων αυτών πρέπει να επιβαρύνει την αγορά του κάθε εμπορεύματος για να προσδιοριστεί το ιστορικό κόστος του.

Ο υπολογισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται με μία από τις μεθόδους που χρησιμοποιούμε και για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως που θα δούμε αναλυτικά παρακάτω. Ο τρόπος που θα πραγματοποιηθεί ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής εξαρτάται από την επιχείρηση, μπορεί να γίνει είτε σύμφωνα με τον τρόπο που περιγράφεται στο Ε.Γ.Λ.Σ. είτε με άλλο εσωλογιστικό ή εξωλογιστικό τρόπο, αρκεί να εφαρμόζεται με συνέπεια.

Όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα, είναι υποχρεωμένες εφαρμόζουν τις διατάξεις και τις αρχές που ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. για τον προσδιορισμό του πραγματικού (ιστορικού) κόστους. Οι οικονομικές μονάδες που σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις (όπως για παράδειγμα την η παράγραφος 1 του άρθρου 7 του νόμου 1882/1990), υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ.1123/ 1980-ΦΕΚ Α 283) πρέπει να το τηρούν στο σύνολό του, δηλαδή τόσο στη Γενική Λογιστική όσο και στην Αναλυτική Λογιστική.

Η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, σύμφωνα με την παράγραφο 1.100 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980, μπορεί να λειτουργεί με δύο διαφορετικούς τρόπους ή συστήματα:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Με το σύστημα πλήρους αυτονομίας από την γενική λογιστική, δηλαδή σε ξεχωριστό και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής. Έτσι διατίθενται και λειτουργούν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς και οι λογαριασμοί της ομάδας εννέα (9), σύμφωνα με όσα καθορίζονται αναλυτικά στις παραγράφους 5.20-5.21 του Π.Δ.1123/1980.
- Με το σύστημα παράλληλης λειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, όπως ορίζει η περίπτωση 6 της παρ. 1.100 του π.δ.1123/1980, δηλαδή της ταυτόχρονης λειτουργίας τους στο αυτό λογιστικό κύκλωμα, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική διατηρεί την αυτονομία της και δεν διαστρεβλώνονται οι βασικές αρχές των παραγράφων 1.101 και 1.102 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980. Συνεπώς δεν πρέπει να αλλοιώνονται η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές, σύμφωνα με την περίπτωση 6 της παραγράφου 1.100 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980.

Ανεξάρτητα από τον κλάδο που ανήκει η κάθε επιχείρηση (βιομηχανικό, εμπορικό, παροχής υπηρεσιών, τεχνικές κ.λπ.), εφόσον από τις ισχύουσες διατάξεις υποχρεούται να τηρεί την αναλυτική λογιστική του Ε.Γ.Λ.Σ., πρέπει υποχρεωτικά να παρακολουθεί τη διαμόρφωση του κόστους της κατά λειτουργία. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την υποχρεωτική τήρηση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 92 Κέντρα Κόστους. Σ' αυτούς προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Δηλαδή καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό».

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς (92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04), στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, της λειτουργίας διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Οι υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι είναι οι εξής:

**92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής**

**92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας**

**92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως**

**92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως**

**92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας**

Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο όταν στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία. Έτσι, για παράδειγμα μια εμπορική επιχείρηση, δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 92.00 όταν δεν υπάρχει σ' αυτήν η λειτουργία παραγωγής.

Κάτω από αυτούς τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92, αναπτύσσονται τριτοβάθμιοι, τεταρτοβάθμιοι κ.λπ. λογαριασμοί των κέντρων ή θέσεων κόστους εφόσον υπάρχουν. Τα κέντρα κόστους διαρθρώνονται κυρίως με βάση τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης. Σε κάποιες περιπτώσεις δημιουργούνται λογαριασμοί κέντρων κόστους ανεξάρτητοι από τη λειτουργική υποδιαίρεση της μονάδας με σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησεως, όπως για παράδειγμα τα έξοδα ταξιδευόντων υπαλλήλων, τα έξοδα διευθυντικών στελεχών, τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα κ.λπ.

Η διάκριση των κέντρων κόστους γίνεται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα κόστους θεωρούνται εκείνα που το κόστους τους επιβαρύνει τους ενδιαμέσους και τους τελικούς φορείς (προϊόντα ή υπηρεσίες), ενώ βοηθητικά κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται στα κύρια ή στα άλλα βοηθητικά κέντρα κόστους.

Για κάθε κέντρο κόστους ανάλογα με το τμήμα που παρακολουθεί, ανοίγεται και τηρείται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος αυτού. Ο τελευταίος βαθμός ανάλυσης κάθε λογαριασμού, στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (π.χ. ενός τμήματος), ταυτίζεται τουλάχιστον με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής και τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής για τα αποθέματα που αναλώνονται, όταν αυτά δεν χρεώνονται απ' ευθείας στο κόστος παραγωγής.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Έτσι για παράδειγμα ακολουθεί ενδεικτική ανάλυση λογαριασμών ενός κέντρου παραγωγικής λειτουργίας:

### 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής

92.00.00 Τμήμα Παραγωγής Προϊόντος Α'

92.00.00.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού

61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων

62 Παροχές Τρίτων

63 Φόροι - Τέλη

64 Διάφορα Έξοδα

66 Αποσβέσεις Παγίων

68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως

24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες- Υλικά Συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

26 Ανταλλακτικά Παγίων

28 Είδη συσκευασίας

92 Αναλογία Κόστους Βοηθητικών Υπηρεσιών

- Συγκεκριμένα το κόστος των παραγομένων προϊόντων των επιχειρήσεων του τομέα μεταποίησης πρέπει να παρακολουθείται υποχρεωτικά και να προσδιορίζεται αναλυτικά κατ' είδος στον λογαριασμό κόστος παραγωγής ή παραγωγή σε εξέλιξη. Όταν εφαρμόζεται το σύστημα αυτονομίας, το κόστος παραγωγής παρακολουθείται και τηρείται υποχρεωτικά στον λογαριασμό 93. Ενώ, στο σύστημα παράλληλης λειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής το κόστος παραγωγή μπορεί να παρακολουθείται στον λογαριασμό 23.

Η συγκέντρωση και παρακολούθηση του ολικού κόστους παραγωγής ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων, υπηρεσιών, παγίων στοιχείων), γίνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου Κόστους παραγωγής, εκεί παρακολουθείται ακόμα και το κόστος έρευνας και ανάπτυξης, κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Το κόστος των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού Κόστος παραγωγής χωρίζεται σε άμεσο ή έμμεσο. Το άμεσο κόστος παραγωγής συμπεριλαμβάνει, κατά κανόνα, τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία, ενώ το έμμεσο περιλαμβάνει το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η κάθε οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη στους αναλυτικούς λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου Κόστος Παραγωγής να συγκεντρώνει μόνο το κόστος της παραγωγής, συνεπώς σ' αυτούς συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους που πραγματοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν, η υπηρεσία, ή το έργο και να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία επιτυγχάνεται η διάθεσή του στην αγορά για πώληση ή η ιδιοχρησιμοποίησή του. Σε υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου Κόστος Παραγωγής περιλαμβάνεται και ο λογαριασμός Κόστος Αναπτύξεως Προϊόντων, όπου σε αυτόν συγκεντρώνεται το μέρος εκείνο του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Το κόστος του έργου αυτού στη γενική λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας (1) ένα .

Επίσης οι οικονομικές μονάδες με την προϋπόθεση ότι παράγεται συγκεκριμένο έργο, υποχρεούται στους αναλυτικούς του πρωτοβάθμιου Κόστος Παραγωγής να περιλαμβάνουν και τους λογαριασμούς που αφορούν το αντίστοιχο έργο και παρακολουθούν το κόστος τουλάχιστον των ακολούθων κατηγοριών:

- i. Κόστος παραγωγής προϊόντων ετοιμών και ημιτελών, υποπροϊόντων και
- ii. υπολειμμάτων.
- iii. Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων.
- iv. Κόστος παρεπομένων δραστηριοτήτων
- v. Κόστος αναπτύξεως προϊόντων.

Ακόμα, το κόστος, στο επίπεδο του προϊόντος, πρέπει να αναλύεται τουλάχιστον σε Άμεσα Υλικά, Άμεση Εργασία και Γενικά βιομηχανικά έξοδα. Και τέλος το ολικό κόστος παραγωγής να αναλύεται στα άμεσα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Η ανάλυση αυτή, του ολικού κόστους παραγωγής, δεν είναι απαραίτητη όταν αυτή προκύπτει από το λογαριασμό 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής, από όπου μεταφέρονται οι δαπάνες στο λογαριασμό Κόστος Παραγωγής.

- Το κόστος των υπηρεσιών, για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, εφόσον αυτές το επιθυμούν, προσδιορίζεται σε οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου Κόστος Παραγωγής. Η ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου Κόστος Παραγωγής, σ' αυτές τις οικονομικές μονάδες, όπως και στις υπόλοιπες γίνεται σύμφωνα με την κάλυψη των αναγκών τους. Η τήρηση του λογαριασμού 92 και των δευτεροβάθμιών του είναι υποχρεωτική.

Την αποτίμηση των αποθεμάτων, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

- **Η αρχή του ιστορικού κόστους**, δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεώς τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεώς τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται, το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων - εξόδων. Τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμώνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως, εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημίας, απαξιώσεως κ.λπ., οπότε αποτιμώνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.
- **Η αρχή της συντηρητικότητας**, που ικανοποιείται όταν ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.
- **Η αρχή της συνέπειας**, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μια χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.
- **Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως**, σύμφωνα με την οποία οι καθιερωμένοι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της.

Είναι κατανοητό πλέον ότι για να υπολογιστεί η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος, χρειάζεται να ακολουθηθεί συγκεκριμένη διαδικασία. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα επιλογής ανάμεσα σε διάφορες μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων, που θα αναλύσουμε στην επόμενη παράγραφο του παρόντος κεφαλαίου.

### 3.5.4 Πρότυπο κόστος

Πρότυπη τιμή είναι εκείνη στην οποία αναμένεται να αποκτηθεί το συγκεκριμένο στοιχείο του κόστους. Για τον προσδιορισμό της λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες που προβλέπονται να ισχύουν στην αγορά κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, τα αρχικά αποθέματα, οι συμφωνίες που έχουν γίνει με προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, τα μέσα και οι δυνατότητες επηρεασμού των τιμών αγοράς των συγκεκριμένων υλικών ή υπηρεσιών που προβλέπεται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα στην παραγωγή των επιμέρους προϊόντων κ.λπ.

Πρότυπο κόστος είναι ένα προσεκτικά προκαθορισμένο κόστος, που ο προσδιορισμός του γίνεται μετά από μετρήσεις και ακριβείς υπολογισμούς. Το πρότυπο κόστος βασίζεται κυρίως σε στοιχεία του παρελθόντος, επειδή ο προσδιορισμός του γίνεται πριν την πραγματοποίησή του. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ένα καλά

οργανωμένο αρχείο, που καλύπτει μία σημαντική χρονική περίοδο, εξασφαλίζει αξιόλογη πηγή για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους. Παρά το γεγονός ότι υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφοροποιείται από τις άλλες μορφές προκαθορισμένου κόστους στα εξής δύο βασικά σημεία:

- τα στοιχεία που το απαρτίζουν υπολογίζονται μετά από πειραματική επαλήθευση των ποσοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.
- το σταθερό μέρος του ολικού κατά μονάδα πρότυπου κόστους υπολογίζεται με βάση τον πρότυπο βαθμό απασχολήσεως, ο οποίος δεν μεταβάλλεται για όλη την προϋπολογιστική περίοδο και τον μετράμε σε ώρες άμεσης εργασίας, μονάδες παραγωγής ή άλλες κατάλληλες μονάδες έργου.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να αποτελέσει για τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, αποτελεσματικό μέσο ελέγχου του κόστους των διάφορων λειτουργιών της, καθώς και των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους. Ο έλεγχος γίνεται με τη σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος, τον προσδιορισμό των αποκλίσεων, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτίων που προκαλούν τις αρνητικές διαφορές.

Εάν λάβουμε το πρότυπο κόστος ως πραγματοποιήσιμο και όχι σαν ιδεατό, τότε αυτό αποτελεί την κυριότερη σταθερή βάση για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης. Οι διαφορές του πραγματικού (ιστορικού) από το πρότυπο κόστος είναι η απόδειξη του βαθμού υστερήσεως, επιτεύξεως ή υπερκαλύψεως του κοστολογικού στόχου που κάθε φορά ορίζει το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.

Βασική αρχή του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησης είναι η αρχή των εξαιρέσεων. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, απομονώνονται τα βασικότερα και περισσότερα σε αριθμό στοιχεία του κόστους. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία κόστους παρακολουθούνται συγκεντρωμένα σαν ενιαίο σύνολο (ένα στοιχείο). Έτσι επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος του συνολικού κόστους με την ελάχιστη δυνατή προσπάθεια.

Με βάση την αρχή των εξαιρέσεων, τα στοιχεία του πρότυπου κέρδους χωρίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες :

- Τα Άμεσα υλικά που ενσωματώνονται άμεσα στο προϊόν που παράγεται, η μέτρησή τους γίνεται με ακρίβεια κατά την ανάλυσή τους και αναγνωρίζονται εύκολα στον τελικό φορέα κόστους. Τα άμεσα υλικά καλύπτουν ποσοστό του μεγαλύτερο του 50% του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως πρώτων υλών.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Η Άμεση εργασία αναφέρεται μόνο στο κόστος του προσωπικού που απασχολεί άμεσα η παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο τρόπος υπολογισμού της είναι εύκολος και επιβαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό. Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως εργασίας, η άμεση εργασία καλύπτει ένα ποσοστό περίπου 50% στο ολικό κόστος παραγωγής.
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ( Γ.Β.Ε.) περιλαμβάνουν όλα τα υπόλοιπα στοιχεία κόστους. Σε αυτά ενσωματώνονται η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά παραγωγής, οι αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων κ.λπ. Τα Γ.Β.Ε. καλύπτουν πολύ σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως κεφαλαίου. Το ποσοστό αυτό μπορεί να είναι μεγαλύτερο ακόμη και από την άμεση εργασία ή τα άμεσα υλικά. Υπάρχουν κάποιες ειδικές περιπτώσεις στοιχείων κόστους που ξεχωρίζονται από τα υπόλοιπα στοιχεία των Γ.Β.Ε. και αντιμετωπίζουν ειδική παρακολούθηση έτσι ώστε να γίνει πιο αποτελεσματική η παρακολούθηση και ευκολότερος ο έλεγχος τους. Τέτοια στοιχεία τα οποία αποτελούν σημαντικό ποσοστό του ολικού προτύπου κόστους είναι για παράδειγμα το νερό, το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής πάγου και ψύχους, το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής αλουμινίου κ.λπ.

Όπως ορίζει η παράγραφος 2.2.205 περίπτωση 5 του Π.Δ. 1123/1980, “Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν την δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του προτύπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και το πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απούλητα (μένοντα) και στα πουλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα”. Εφόσον ισχύει αυτή η προϋπόθεση, κατά τη μέθοδο του προτύπου κόστος τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή του προτύπου κόστους. Πράγμα το οποίο ορίζεται από την περίπτωση 7ζ της ίδιας παραγράφου. Ο υπολογισμός της απόκλισης γίνεται από την εξής σχέση:

### **Πρότυπο Κόστος – Πραγματικό Κόστος = Απόκλιση**

Ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται πάντα σύμφωνα με το πρότυπο κόστος και όταν είναι θετικές ( περίπτωση κέρδους), το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το πρότυπο, ενώ όταν είναι αρνητικές (περίπτωση ζημίας), το πραγματικό κόστος είναι μεγαλύτερο από το πρότυπο.



Όταν όμως οι αποκλίσεις υπολογίζονται μόνο με βάση το συνολικό κόστος του προϊόντος ή του τμήματος, τα αποτελέσματα που παίρνουμε δεν εξυπηρετούν ιδιαίτερα τις απαιτήσεις της διοίκησης. Αυτό συμβαίνει γιατί με τις συνολικές αποκλίσεις δεν είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι επιμέρους αιτίες που διαμορφώνουν τη φύση και το μέγεθος κάθε απόκλισης. Έτσι στην περίπτωση που η ολική απόκλιση του κόστους του τμήματος ή του προϊόντος προκύπτει από τον αλγεβρικό συμψηφισμό των επιμέρους αποκλίσεων των στοιχείων του πρότυπου και πραγματικού κόστους, μπορεί να μας δώσει τελείως διαφορετικά συμπεράσματα από τα πραγματικά.

Συνεπώς η αδυναμία αυτή μας οδηγεί στην ανάγκη ξεχωριστού προσδιορισμού των αποκλίσεων για κάθε ένα από τα τρία ή και περισσότερα στοιχεία του πρότυπου κόστους και μάλιστα να είναι διασπασμένος σε αποκλίσεις αποδόσεως και αποκλίσεις τιμών των στοιχείων αυτών.

### **3.6 Μέθοδοι αποτίμησης**

#### ***3.6.1 Γενικά***

Από όλα όσα είδαμε παραπάνω αντιλαμβανόμαστε ότι η τιμή αγοράς και η τιμή ρευστοποίησης μπορούν να υπολογιστούν με σχετική ευκολία, εφόσον υπάρχει ελεύθερη αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά. Αντίθετα, αντιμετωπίζουμε δυσκολίες στον προσδιορισμό της τιμή κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Ο λόγος είναι ότι κατά τη διάρκεια μίας χρήσης, πρέπει να αντιμετωπίσουμε πολλές και διαφορετικές αγορές και παραγωγές, σε διαφορετικές τιμές.

Για την αντιμετώπιση των παραπάνω προβλημάτων, η οικονομική μονάδα επιλέγει κάποια από τις ακόλουθες παραδεκτές μεθόδους όπως επίσης και με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο, αρκεί η μέθοδος που θα επιλεγεί, να εφαρμόζεται πάγια και για όλα τα αποθέματα των υποκαταστημάτων και των λοιπών εγκαταστάσεων της.

#### ***3.6.2 Αναλυτικός προσδιορισμός μεθόδων***

Οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης, μέθοδοι που απομακρύνονται από το κόστος κτήσης και μέθοδοι εκτίμησης της αξίας αποθεμάτων. Αναλυτικά η κάθε κατηγορία περιλαμβάνει:

**Μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης:**

- 1) Η μέθοδος του μέσου κόστους (average cost)
- 2) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted cost)
- 3) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- 4) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)
- 5) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)
- 6) Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (N.I.F.O.)
- 7) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- 8) Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους
- 9) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

**Μέθοδοι απομακρυσμένες από το κόστος κτήσης:**

- 10) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής
- 11) Η μέθοδος αποτίμησης στην τιμή πώλησης
- 12) Μέθοδοι αποτίμησης των κατασκευαζόμενων έργων

**Μέθοδοι εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων:**

- 13) Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους
- 14) Η μέθοδος αποτίμησης στις τιμές λιανικών πωλήσεων

**1. Η μέθοδος του μέσου κόστους**

Αυτή η μέθοδος ανάλογα με το αν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει περιοδική ή διαρκή απογραφή, χωρίζεται σε δύο διαφορετικούς τρόπους εφαρμογής, το μέσο σταθμικό κόστος και ο κυκλοφοριακός μέσος όρος.

**A. Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους**

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average method) υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

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

Το αποτέλεσμα που θα πάρουμε, είναι το μέσο σταθμικό κόστος μονάδας, με το οποίο στην συνέχεια πολλαπλασιάζουμε την ποσότητα του αποθέματος τέλους χρήσεως και για να βρούμε το ποσό που κόστισε κατά μέσο όρο η μια μονάδα.

Με αυτόν τον τρόπο προσδιορίζεται η μέση σταθμική τιμή μονάδας, η οποία χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως. Ακόμα, μειώνει τις επιπτώσεις των διακυμάνσεων των τιμών στο κόστος. Σε μια αγορά που οι τιμές

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ακολουθούν αύξουσα πορεία, το μέσο κόστος είναι μικρότερο από το τρέχον κόστος. Αντίθετα, στην αγορά που οι τιμές ακολουθούν φθίνουσα πορεία, το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον.

Αυτή η μέθοδος είναι η κατάλληλη για να εφαρμοστεί σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το σύστημα της περιοδικής απογραφής αποθεμάτων, δηλαδή αυτές συνήθως πωλούν λιανικά μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Στο τέλος της χρήσεως λοιπόν, που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία τους και το κόστος των πωλημένων. Από την άλλη, είναι ακατάλληλη στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Αυτό συμβαίνει, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν γίνεται να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, συνεπώς οι πωλήσεις και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων (μένοντα), παρακολουθούνται κατά τη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα.

Το αν αναφερόμαστε και χρησιμοποιούμε μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος ή μέσο μηνιαίο ή τριμηνιαίο σταθμικό κόστος, εξαρτάται από την περίοδο σταθμίσεως, που μπορεί να είναι ετήσια (δηλαδή αφορά ολόκληρη τη χρήση) ή μικρότερη του έτους (μηνιαία αλλά και τριμηνιαία) αντίστοιχα.

Παρόλο που η μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους χαρακτηρίστηκε θεωρητικά παράλογος από τους Finney και Miller, οι λογιστές την προτιμούν και χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί έχει εύκολη εφαρμογή, προσδιορίζει αντικειμενικά το κόστος κάθε μονάδας, εφόσον απαλλάσσεται από τα περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των υπερβολικών τιμών στην αγορά.

Για καλύτερη κατανόηση του μέσου σταθμικού κόστους, εκτός από την θεωρητική προσέγγιση, θα γίνει εφαρμογή της μεθόδου σε ένα παράδειγμα. Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω δεδομένα, είναι τα στοιχεία μίας οικονομικής μονάδας, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν σε όλες τις μεθόδους, προκειμένου να αντιληφθούμε και τις διαφορές μεταξύ των μεθόδων.

**Παράδειγμα:**

Συναλλαγές	Μονάδες	Τιμή	Αξία	Μονάδες που πουλήθηκαν	Υπόλοιπο μονάδων
1/1 απόθεμα	300	10	3.000		300
6/1 αγορά	550	14	7.700		850
10/1 πώληση				250	600
13/1 αγορά	630	12	7.560		1.230
19/1 πώληση				900	330
22/1 αγορά	250	15	3.750		580
29/1 πώληση				230	350
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<u>1.730</u>	--	<u>22.010</u>	<u>1.380</u>	<u>350</u>

Σύμφωνα με τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα, έχουμε μία οικονομική μονάδα που στις 1/1 είχε απόθεμα έναρξης 300 μονάδες εμπορεύματος, που αποτιμήθηκαν με 10€ η κάθε μονάδα, έτσι η αξία των μονάδων του αποθέματος ήταν  $300 \times 10 = 3.000\text{€}$ . Κατά την διάρκεια της περιόδου αγοράστηκαν συνολικά 1.430 που άξιζαν συνολικά  $(7.700 + 7.560 + 3.750) 19.010\text{€}$ . Η επιχείρηση στο διάστημα αυτό πούλησε 1.380 μονάδες. Οι 350 μονάδες που έμειναν αποτελούν το τελικό απόθεμα που παρέμεινε στην επιχείρηση στο τέλος της περιόδου. Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 13,50€.

Έτσι από την αντικατάσταση του τύπου :

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

Έχουμε λοιπόν,

$$\frac{3.000 + 19.010}{300 + 1.430} = \frac{22.010}{1.730} = 12,72 \text{ €}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (12,72€) και της τρέχουσας (13,50€). Συνεπώς η αξία των εμπορευμάτων είναι  $350 \times 12,72 = 4.452\text{€}$

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

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή κτήσεως του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

**Αξία προηγούμενου υπολοίπου + Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως  
**Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + Ποσότητα νέας αγοράς****

Η μέθοδος αυτή σε σύγκριση με την προηγούμενη (μέσου σταθμικού κόστους), έχει τη δυνατότητα να προσδιορίζει το μέσο κόστος της μονάδας που προκύπτει μετά από κάθε εισαγωγή, δηλαδή μετά από κάθε νέα αγορά εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια είναι η κατάλληλη μέθοδος για να χρησιμοποιηθεί αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα περιοδικής απογραφής και έχει τη δυνατότητα προσδιορισμού του κόστους των αναλώσεων ή των πωλήσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Επίσης η μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου, χαρακτηρίζεται ως αντικειμενική, επειδή δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αρκετά αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

**Παράδειγμα:**

Με βάση τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος έχουμε:

Αποθέματα ενάρξεως : 300 x 10 = 3.000

Αγορά 6/1 : 550 x 14 = 7.700

Σε αντικατάσταση του τύπου έχουμε:

$$\frac{3.000 + 7.700}{300 + 550} = \frac{10.700}{850} = 12,58 \text{ € μέση τιμή υπολοίπου.}$$

Τον ίδιο τύπο εφαρμόζουμε με τα δεδομένα που προκύπτουν ύστερα από κάθε συναλλαγή.

**2. Η μέθοδος πρώτου εισερχόμενου, πρώτου εξερχόμενου (F.I.F.O.)**

Η μέθοδος του πρώτου εισερχόμενου- πρώτου εξερχόμενου, είναι γνωστή και ως FIFO (first in- first out), βασίζεται στην υπόθεση ότι το εμπόρευμα που εισάχθηκε (αγοράστηκε) πρώτο στην επιχείρηση, είναι αυτό που θα βγει (πουληθεί) πρώτο από αυτήν. Δηλαδή, κάθε πώληση γίνεται από τα αποθέματα που αποκτήθηκαν πιο παλιά και έτσι το τελικό απόθεμα αποτελείται κυρίως από τα εμπορεύματα που αποκτήθηκαν πιο πρόσφατα. Ο υπολογισμός της αποτίμησης των αποθεμάτων ξεκινάει από την τελευταία αγορά και συνεχίζεται με την αμέσως προηγούμενη κ.λπ. Η αποτίμηση των πωλημένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους στην επιχείρηση, γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων».

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Με τη F.I.F.O. οι τιμές που αποτιμώνται τα αποθέματα τέλους χρήσης είναι πολύ κοντά στις τρέχουσες τιμές αγοράς, επομένως η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό είναι πιο αντικειμενική σε σχέση με εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή άλλων μεθόδων και συγκεκριμένα με τη μέθοδο L.I.F.O.

Εν τω μεταξύ, η μέθοδος αυτή υστερεί στην ορθή σύγκριση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, λόγω του ότι δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών. Έτσι, σε περιόδους πληθωρισμού υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη, αντίθετα με τις άλλες μεθόδους (ειδικότερα τη L.I.F.O.) και έχει σαν επακόλουθο την επιβολή αυξημένου φόρου εισοδήματος από το κράτος. Ενώ σε περιόδους που έχουμε πτώση των τιμών, το αποτέλεσμα είναι η υποεκτίμηση των κερδών, με συνέπεια μειωμένο φόρο εισοδήματος.

Παρόλο που η F.I.F.O. από όσα είδαμε προηγουμένως μειονεκτεί λόγω της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, την προτιμούν και την χρησιμοποιούν ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων. Ενδείκνυται γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, αντικειμενική και συστηματική εφόσον δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς. Επίσης, η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων και το τρέχον κόστος αντικατάστασης, προσεγγίζεται από την αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό. Τέλος μπορεί να εφαρμοστεί είτε με το σύστημα διαρκούς απογραφής σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, είτε με το σύστημα περιοδικής απογραφής δίνοντας μας, τα ίδια αποτελέσματα.

### **Παράδειγμα:**

Εφαρμόζοντας τη μέθοδο στα δεδομένα του παραδείγματος, έχουμε 350 μονάδες τελικού αποθέματος, όπου οι 250 προέρχονται από την πιο πρόσφατη αγορά που κάναμε στις 22/01 και αποτιμήθηκαν σε 15 € η μία και οι υπόλοιπες 100 είναι από την αμέσως προηγούμενη αγορά των 630 μονάδων, που κάναμε στις 13/01 με τιμή αποτίμησης 12 €.

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

$$\frac{250 \times 15 + 100 \times 12}{350} = \frac{4.950}{350} = 14,14 \text{ €}$$

Η τιμή κτήσεως είναι 14,14 € ενώ η τρέχουσα είναι 13,50 € , άρα η απογραφή θα γίνει αποτιμώντας με την μικρότερη τιμή, δηλαδή:

$$350 \text{ μονάδες} \times 13,50\text{€} = 4.725 \text{ €}$$

**3. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)**

Η μέθοδος αυτή, γνωστή και ως L.I.F.O. (last in- first out), στηρίζεται στην παραδοχή ότι η τελευταία εισαγωγή (αγορά εμπορεύματος) είναι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) και ότι τα αποθέματα του τέλους χρήσης προέρχονται από τις πιο παλιές εισαγωγές (αγορές και αρχικό απόθεμα). Δηλαδή αυτά τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν πρώτα, πουλήθηκαν τελευταία και ο υπολογισμός της αποτίμησης του τελικού αποθέματος ξεκινά από τα χρονολογικά παλιά αγαθά που τα απόκτησε η οικονομική μονάδα από τις πρώτες αγορές της περιόδου. Η αποτίμηση των πωλημένων-αναλωμένων αγαθών γίνεται αντίθετα με τη σειρά εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι η αντίθετη της μεθόδου πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή.

Μολονότι ακολουθεί αφύσικη ροή αποθεμάτων, η μέθοδος αυτή πλεονεκτεί στο ότι για τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και τα έσοδα από τις πωλήσεις, πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων.

Με τη L.I.F.O. το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως αποθεμάτων προσεγγίζεται από το κόστος των πωλημένων, εφόσον σε αυτήν την περίπτωση τα πουλημένα προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές. Έτσι η μέθοδος αυτή μειώνει τα κέρδη που προορίζονται λογιστικά και περιορίζει τον φόρο εισοδήματος αυτών. Είναι η κατάλληλη μέθοδος για περιόδους που επικρατεί έντονος πληθωρισμός.

**Παράδειγμα:**

Με την εφαρμογή της μεθόδου τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή στα δεδομένα του παραδείγματος μας, οι 350 μονάδες του τελικού αποθέματος, θα αποτιμηθούν σαν να ήταν πιο παλιά εμπορεύματα, όπως αυτά των αρχικών αγορών. Οπότε έχουμε, 300 μονάδες από το απόθεμα ενάρξεως, που θα αποτιμηθούν με 10 € και 50 μονάδες από την πρώτη αγορά που έκανε η επιχείρηση μέσα στη χρήση, στις 06/01 των 550 μονάδων με τιμή αποτίμησης 14 €.

Έτσι η τιμή κτήσεως με την εφαρμογή της L.I.F.O. θα είναι:

$$\frac{300 \times 10}{350} + \frac{50 \times 14}{350} = \frac{3.000 + 700}{350} = 10,57 \text{ €}$$

Άρα η αποτίμηση της απογραφής θα γίνει με την τιμή κτήσης αφού αυτή είναι μικρότερη της τρέχουσας ( $10,57 < 13,50$ ). Έχουμε λοιπόν,  $350 \times 10,57 = 3.699,5\text{€}$

Το κόστος του τελικού αποθέματος με βάση τη L.I.F.O. (3.699,5) είναι αρκετά μικρότερο από το αντίστοιχο κόστος με βάση τη F.I.F.O. (4.950), του προηγούμενου παραδείγματος.

#### **4. Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (N.I.F.O.)**

Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή που είναι γνωστή και ως N.I.F.O (next in –first out), αποβλέπει στη μέτρηση του κόστους των πωληθέντων με βάση τις τιμές αντικατάστασής τους και για αυτόν τον λόγο, προσομοιάζει με τη L.I.F.O. Όμως, δεν γίνεται γενικώς αποδεκτή και γι' αυτό δεν θα αναπτυχθεί περαιτέρω.

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

Σε αυτήν την περίπτωση έχουμε δύο επιμέρους μεθόδους:

A) του μικτού κέρδους (gross marginor, gross profit method)

B) του λιανικού εμπορίου (retail inventory method).

Αυτές οι μέθοδοι είναι γενικά αποδεκτές και μπορούν να μας δώσουν αποτελέσματα κατά προσέγγιση, αν και παρουσιάζουν αξιόλογη απόκλιση από το κόστος κτήσης.

##### **A. Μέθοδος μικτού κέρδους**

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στο ποσοστό του μικτού κέρδους επί των πωλήσεων. Χρησιμοποιείται για την εξακρίβωση της ποσότητας των αποθεμάτων που εμφανίζονται στους Ισολογισμούς, για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που εμφανίζονται στους περιοδικούς Ισολογισμούς (μηνός – τριμήνου) και τέλος κατά την κατάρτιση των προγραμμάτων δράσης. Η μέθοδος αυτή προσδιορίζεται από τον εξής τύπο:

$$\text{(Αρχικό Απόθεμα + Αγορές)} - \text{Κόστος πωληθέντων} = \text{Απογραφή Τέλους Χρήσης}$$

##### **B. Μέθοδος του λιανικού εμπορίου**

Η μέθοδος αυτή είναι εξειδικευμένη για να εφαρμοστεί σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου ή σε κάθε άλλη επιχείρηση που τηρεί αρχείο στις τιμές κόστους και ταυτόχρονα και στις λιανικές τιμές. Στηρίζεται στο ποσοστό που συμμετέχει το κόστος στην τιμή πώλησης.



Προτιμάται από Super Markets, πολυκαταστήματα και γενικά από μεγάλες εμπορικές επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν μεγάλες δυσκολίες στην απογραφή τους και απαιτείται πολύς χρόνος και κόπος, λόγω της μεγάλης ποικιλίας προϊόντων που διαθέτουν. Η μέθοδος λιανικού εμπορίου ενδείκνυται να χρησιμοποιείται στις περιοδικές απογραφές, επίσης στον χονδρικό έλεγχο των τελικών αποθεμάτων και για επαληθεύσεις (κατά προσέγγιση) και των άλλων μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων (F.I.F.O. – L.I.F.O. κ.λπ.). Χρειάζεται να διευκρινίσουμε ακόμα, ότι η μέθοδος αυτή επαληθεύει τα αποθέματα μόνο κατ' αξία.

#### **6. Η μέθοδος βασικού αποθέματος**

Για τη μέθοδο του βασικού αποθέματος, το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει την διάκριση δύο κατηγοριών για τα αποθέματα τέλους χρήσης. Η μία κατηγορία αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα αποθέματος (στοκ ασφαλείας), που είναι απαραίτητη για την ομαλή και συνηθισμένη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Η άλλη κατηγορία προορίζεται για την ποσότητα των αποθεμάτων που κρατάει η επιχείρηση πλέον του βασικού αποθέματος, αυτό είναι το λεγόμενο υπεραπόθεμα, που προορίζεται για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων.

Το βασικό απόθεμα, που λέγεται αλλιώς και φυσιολογικό, ωφέλιμο (stock – outil) ή σιδηρό, η οικονομική μονάδα υποχρεούται να το διατηρεί σε μόνιμη βάση ώστε να μπορεί να εξασφαλίσει και να διατηρήσει την ομαλή λειτουργία της. Λόγω της μονιμότητας του στην επιχείρηση, το βασικό απόθεμα, μπορούμε να πούμε ότι μοιάζει με πάγιο στοιχείο σε ότι αφορά την αξία και την ποσότητα του. Τα πάγια όπως είναι γνωστό, πρέπει να αποτιμώνται στην αξία κτήσης τους, έτσι και η αποτίμηση του βασικού αποθέματος γίνεται επίσης στην αρχική αξία κτήσης του. Η επιλογή της σταθερής αξίας κτήσης για την αποτίμηση τους, βοηθά στην αποφυγή της επιρροής των αποτελεσμάτων χρήσης από την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Το υπεραπόθεμα, αντιπροσωπεύει την ποσότητα αυτή που κρατάει η επιχείρηση για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Η αποτίμηση της αξίας του υπεραποθέματος γίνεται με μια από τις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως (μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου, F.I.F.O., L.I.F.O. κ.λπ.)

Ωστόσο, για την εφαρμογή της μέθοδο του βασικού αποθέματος (παράγραφος 2.2.205, περίπτωση 7, Ε.Γ.Λ.Σ.), οι επιχειρήσεις πρέπει να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσης σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα με δική τους ευθύνη. Κριτήριο για

τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας) θεωρείται η ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που είναι απαραίτητη για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείσεως κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες. Το κριτήριο αυτό, πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της επιχείρησης (π.χ. με βάση τον αριθμοδείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας).

Επίσης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., μπορεί να χαρακτηριστεί ολόκληρη η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνει η αποτίμηση της, μόνο στην περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση.

**Παράδειγμα :**

Σύμφωνα με το παράδειγμα μας, έχουμε 350 μονάδες τελικού αποθέματος. Έστω ότι το βασικό απόθεμα της επιχείρησης είναι 50 μονάδες με τιμή κτήσεως μονάδας 10€ και οι υπόλοιπες 300 μονάδες θα αποτιμηθούν με τη μέθοδο F.I.F.O.

Έχουμε λοιπόν:

$$\frac{(50 \times 10)}{350} + \frac{(250 \times 15)}{350} + \frac{(50 \times 12)}{350} = \frac{500}{350} + \frac{3.750}{350} + \frac{600}{350} = \frac{4.850}{350} = 13,85 \text{ €}$$

Η αποτίμηση της απογραφής θα γίνει στην τρέχουσα τιμή εφόσον αυτή είναι μικρότερη (13,50 < 13,85). Δηλαδή 350 x 13,50 = 4.725 €

**7. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification)**

Για τη μέθοδο αυτή το Ε.Γ.Λ.Σ ορίζει ότι τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους( π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών). Συνεπώς, κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, τα αποθέματα πρέπει να αναλύονται στις ποσότητες κατά παρτίδα(από την οποία προέρχονται) και να αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο που παράχθηκαν ή αγοράστηκαν.

Επομένως, όταν έχουμε την ευχέρεια προσδιορισμού των συγκεκριμένων παρτίδων από τις οποίες προέρχονται οι ποσότητες των αποθεμάτων της απογραφής, τότε έχουμε και την ικανότητα να τα αποτιμήσουμε στις ειδικές τιμές κτήσης τους. Αυτό συμβαίνει συνήθως σε περίπτωση που τα αγαθά μας είναι ευμεγέθη (π.χ. πλοία, αεροπλάνα, αυτοκίνητα, στερεοφωνικά, κ.α.) αλλά ακόμα και σε περιπτώσεις μικρών ποσοτήτων αλλά μεγάλης αξίας (π.χ. πολύτιμοι λίθοι, κοσμήματα κ.α.)

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η μέθοδος εξατομικευμένου κόστους, συσχετίζει τη ροή του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους. Μπορεί να εφαρμοστεί με περιοδική ή διαρκή απογραφή των αποθεμάτων. Επίσης, η μέθοδος εξαιτίας της επιρροής που ασκεί στα αποτελέσματα, στερείται συχνά αντικειμενικότητας.

Λόγω της εξατομικευμένης παρακολούθησης που απαιτείται για κάθε στοιχείο, η παραπάνω μέθοδος, εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Χρησιμοποιείται κυρίως στις οικονομικές μονάδες που η παραγωγή των αποθεμάτων τους γίνεται κατά παραγγελία των πελατών τους. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι οι ναυπηγικές, οι κατασκευαστικές, οι εκδοτικοί οίκοι κ.ά.

### **Παράδειγμα:**

Έστω μία ναυπηγική εταιρία έχει προς πώληση 4 εξατομικευμένα πλοία που απέκτησε αντί 275.000€, 302.000€, 225.000€ και 297.000€ αντίστοιχα και πούλησε το ένα από αυτά αντί 350.000€. Το κόστος του πλοίου που πουλήθηκε και το μικτό κέρδος από την πώληση αυτή εξαρτάται από το ποιο ήταν το πλοίο που επιλέχθηκε να πουληθεί.

### **8. Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους (Variable or Direct Method)**

Σύμφωνα με τη μέθοδο του μεταβλητού κόστους, περιλαμβάνονται μόνο τα μεταβλητά έξοδα στο κόστος και όχι και τα σταθερά. Έτσι, τα σταθερά έξοδα δεν υπολογίζονται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά συμπεριλαμβάνονται στο κόστος πωληθέντων. τα σταθερά έξοδα αφαιρούνται όλα από τα καθαρά έσοδα της χρήσεως και δε με πολλά είδη και του παράγοντα βαραίνουν το κόστος των αποθεμάτων.

Αυτή η μέθοδος δεν θα αναπτυχθεί περισσότερο γιατί στην χώρα μας τουλάχιστον προς το παρόν, δεν εφαρμόζεται αυτή η μέθοδος, αντίθετα χρησιμοποιείται από αρκετές χώρες στο εξωτερικό για τον προγραμματισμό της παραγωγής και τον έλεγχο του κόστους.

### **9. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost)**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., κατά τη μέθοδο του πρότυπου κόστους για την αποτίμηση των αποθεμάτων χρησιμοποιείται η τιμή πρότυπου κόστους. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης μπορούν να αποτιμούν τα αποθέματα τους σε τιμές πρότυπου κόστους με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που θα προκύψουν από την διαφορά μεταξύ ιστορικού και πρότυπου κόστους, θα κατανεμηθούν αναλογικά στα αδιάθετα και στα αποθέματα που έχουν πουληθεί ή αναλωθεί. Επίσης οι αποκλίσεις αυτές, τακτοποιούνται και εμφανίζονται κατά την απογραφή σε συγκεκριμένο λογαριασμό,

ο οποίος αντιπροσωπεύει ένα άλλο μέσο ελέγχου της παραγωγικής και συναλλακτικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Το πρότυπο κόστος προσδιορίζεται από τις αναλώσεις των ποσοτήτων και αξιών των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Είναι το ιδεώδες ή προϋπολογισμένο κόστος, που έχει απαλλαχθεί από τις απώλειες και τα έξοδα που γίνονται χωρίς λόγο και οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες.

Είναι η ιδανική μέθοδος για να χρησιμοποιείται στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, όμως για την εφαρμογή της απαιτείται οργάνωση και εξειδικευμένο προσωπικό. Επίσης η εφαρμογή της προϋποθέτει και εσωλογιστική κοστολόγηση που ο Κ.Β.Σ. την επιβάλλει μόνο στις μεγάλες επιχειρήσεις.

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

Κατά τη μέθοδο αυτή η αποτίμηση γίνεται σε εκείνη την τιμή που πρέπει να διαθέσει η επιχείρηση προκειμένου να αγοράσει ή να αντικαταστήσει τα αγαθά της. Αυτή η τιμή είναι η τρέχουσα αξία και αντιπροσωπεύει την τιμή αντικατάστασης και την καθαρή ρευστοποιήσιμη ή πραγματοποιήσιμη τιμή.

Ως τιμή αντικατάστασης (replacement cost) θεωρούμε την αξία που δαπανά η επιχείρηση για την απόκτηση και την αγορά ενός εμπορεύματος κατά την ημέρα της απογραφής, η αντικατάσταση αυτή πρέπει να γίνονται πάντοτε κάτω από φυσιολογικές και ομαλές συνθήκες αγοράς. Ενώ ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (net realizable value), θεωρούμε την τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να πουλήσει το αγαθό, σε ομαλές συνθήκες αγοράς, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας στην περίπτωση ημιτελών αποθεμάτων ή αυτών που βρίσκονται ακόμα στο στάδιο κατεργασίας. Η τρέχουσα τιμή ονομάζεται αλλιώς τιμή διάθεσης.

Στον υπολογισμό της τρέχουσας αξίας συμπεριλαμβάνονται όλα τα στοιχεία κόστους και η εφαρμογή της στα στοιχεία του Ενεργητικού έχει σαν συνέπεια την επανεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στο τέλος της χρήσης.

Οι υποστηρικτές της μεθόδου κυριεύονται από την ιδέα ότι ο ισολογισμός πρέπει να εκφράζει την αξία της επιχείρησης. Όταν όμως η ιδέα αυτή εφαρμόζεται στην ειδική περίπτωση της αποτίμησης των αξιών μίας οικονομικής μονάδας, έχει να αντιμετωπίσει τις δυσκολίες πραγματοποίησης αλλά και τις αντιρρήσεις αρχής. Η αποτίμηση στην τιμή της ημέρας απογραφής, σημαίνει ότι δεν υπολογίζεται το κόστος που αντικαθίσταται με την τρέχουσα τιμή ημέρας. Οι οπαδοί της μεθόδου μας δίνουν μόνο τεχνητές λύσεις που δεν προσφέρουν πραγματική πρόοδο γενικά στην αποτίμηση και εξυπηρετούν μόνο την

αποτίμηση των πρώτων υλών και προϊόντων που έχουν ευρεία αγορά.

Η μέθοδος αυτή είναι η κατάλληλη για να εφαρμοστεί με επιτυχία σε ειδικές περιπτώσεις όπως συγχωνεύσεις, διαλύσεις, εκκαθαρίσεις εταιριών. Η εφαρμογή της γίνεται πιο εύκολη και απλή όταν η αγορά είναι οργανωμένη και έχουμε να κάνουμε με εμπορεύσιμα αγαθά.

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

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο για την αποτίμηση των αποθεμάτων επιλέγουμε την χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής της ημέρας. Ως τιμή κτήσης παίρνουμε την τιμή που έχει υπολογιστεί με κάποια από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης ( μέθοδος μέσου κόστους, F.I.F.O., L.I.F.O., κ.λπ.) και ως τρέχουσα την τιμή στην οποία μπορούν να αγοραστούν ή να παραχθούν τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας την μέρα της απογραφής. Υπάρχουν διάφορες παραλλαγές της συγκεκριμένης μεθόδου και παρακάτω θα δούμε τις δύο κυριότερες.

Η πρώτη είναι ότι οι παραπάνω τιμές μπορούν να ληφθούν μεμονωμένα για κάθε είδος αγαθού. Έτσι για κάποια αγαθά θα λαμβάνεται η τιμή κτήσης εφόσον θα είναι μικρότερη της τρέχουσας, ενώ κάποια άλλα είδη θα αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή, η οποία θα είναι μικρότερη της αξίας κτήσης. Η παραλλαγή αυτή ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

Αντίθετα η δεύτερη παραλλαγή ορίζει ότι η σύγκριση για την μικρότερη τιμή γίνεται μεταξύ της συνολικής αξίας της απογραφής, περιλαμβάνοντας όλα τα εμπορεύματα, που υπολογίζεται βάση της τιμής κτήσεως κάθε αγαθού και της συνολικής αξίας της απογραφής, που υπολογίζεται βάση της τρέχουσας αξίας κάθε αγαθού ξεχωριστά. Αυτά η εκδοχή θεσπίζεται από το άρθρο 43 του νόμου 2190 περί ανώνυμων εταιριών.

Η τιμή που τελικά θα αποτιμηθούν τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία την ημέρα σύνταξης της απογραφής είναι πολύ σημαντική, γιατί εξαιτίας αυτής μπορεί να δημιουργηθούν πλασματικά κέρδη (δηλαδή κέρδη που ουσιαστικά δεν υπάρχουν) που οφείλονται σε υπερτιμήσεις ή να παρουσιαστούν μειωμένα κέρδη (απόκρυψη κερδών) με σκοπό να αποφευχθεί η φορολογία. Λόγω της αδυναμίας αυτής, η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής, χαρακτηρίστηκε από κάποιους ως πεπλανημένη.

**3.6.3 Προτιμότερη μέθοδος**

Όλες οι μέθοδοι που αναφέραμε αναλυτικά παραπάνω θεωρούνται αποδεκτές και αποτελούν πρωταρχικό ρόλο για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Δεν

μπορούμε να θεωρήσουμε καμία μέθοδο ως «σωστή» ή «καταλληλότερη». Η επιλογή της μεθόδου πρέπει να γίνει σύμφωνα με τις επιπτώσεις που μπορεί να έχουν, τα αποτελέσματα που μας δίνει κάθε μέθοδος, στον ισολογισμό, στο φορολογητέο εισόδημα και στις επιχειρηματικές αποφάσεις, όπως είναι η καθιέρωση των τιμών πώλησης των αγαθών.

Η μέθοδος αναλυτικού προσδιορισμού είναι η πλέον κατάλληλη για την απεικόνιση της πραγματικής ροής των εμπορευμάτων, αλλά ταυτόχρονα επιτρέπει την αλλοίωση του αποτελέσματος μέσω του αβάσιμου καθορισμού των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση. Ακόμα η μέθοδος αυτή μπορεί να δώσει εσφαλμένα αποτελέσματα και να μας οδηγήσει σε λανθασμένες τιμολογιακές αποφάσεις, αυτό συμβαίνει γιατί λαμβάνει ίδιες τιμές για αγαθά που παρόλο που έχουν αρκετά κοινά χαρακτηριστικά, οι αξίες του διαφέρουν. Πανομοιότυπα αγαθά έχουν ίδιες λογιστικές αξίες μόνο με τη μέθοδο του μέσου κόστους.

Η μέθοδος του μέσου κόστους υστερεί στο ότι δεν εμφανίζει τις αλλαγές στα τρέχοντα κόστη αντικατάστασης του αποθέματος γιατί αυτά δεν συμψηφίζονται με τα παλαιότερα. Συνεπώς, το μικτό κέρδος δεν μπορεί να εκφράσει τις τρέχουσες αξίες αγοράς.

Από την άλλη, η μέθοδος L.I.F.O. αρμόζει να εφαρμόζεται σε περιόδους πληθωρισμού. Όταν έχουμε σημαντική αύξηση τιμών, τα τρέχοντα κόστη αντικατάστασης των πωληθέντων ενδεχομένως είναι το πιο βασικό δεδομένο κόστους που χρησιμοποιούμε στις πολιτικές των τιμών. Η L.I.F.O. θεωρείται η πιο ικανή μέθοδος για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος, σε ότι έχει να κάνει με τις τρέχουσες τιμές πώλησης και το κόστος αντικατάστασης. Όταν όμως χρησιμοποιούμε τη μέθοδο L.I.F.O. κατά τη διάρκεια περιόδου που οι τιμές παρουσιάζουν αυξητική τάση, έχουμε σαν αποτέλεσμα τον προσδιορισμό ενός μεγέθους αποθεμάτων στον ισολογισμό, που είναι πολύ μικρότερο από το τρέχον κόστος αντικατάστασης των μενόντων προϊόντων.

Σε περιπτώσεις σαν και αυτή, η μέθοδος F.I.F.O. είναι αυτή που μας δίνει ένα μέγεθος αποτελεσμάτων στον ισολογισμό που πλησιάζει πολύ το τρέχον κόστος αντικατάστασης. Όταν μία μέθοδος αποτίμησης μας δίνει υψηλά ποσά για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, δημιουργεί παραπλανητικά ποσά για τον ισολογισμό, αντίθετα όταν μία μέθοδος αποτίμησης μας δείχνει το κανονικό και πραγματικό μέγεθος των αποθεμάτων στον ισολογισμό, μπορεί τα δεδομένα που δείχνει για την κατάσταση χρήσεως να μην είναι τόσο ρεαλιστικά.

Η αξία των εμπορευμάτων αναφέρεται και στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης, γι' αυτό το λόγο είναι όσο και να συγκρίνουμε τις μεθόδους αποτίμησης, δεν θα καταλήξουμε στο ποια είναι η πιο αποτελεσματική. Στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως ο προσδιορισμός της αξίας των αποθεμάτων στοχεύει στην σύγκριση των εσόδων με τα έξοδα. Από την άλλη, στον ισολογισμό, το απόθεμα και τα υπόλοιπα στοιχεία του κυκλοφοριακού ενεργητικού λαμβάνονται σαν μέτρο ικανότητας της οικονομικής μονάδας να αποπληρώσει τις τρέχουσες υποχρεώσεις της.

Έτσι για αυτό το λόγο, η αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με το τρέχον κόστος αντικατάστασης θεωρείται περισσότερο αξιόπιστη.

### **3.7 Η αρχή της συνέπειας**

Η αρχή της συνέπειας είναι η βασική λογιστική αρχή που υποχρεώνει την κάθε οικονομική μονάδα να εφαρμόζει με πάγιο τρόπο τις μεθόδους που έχει επιλέξει για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν δεν ίσχυε αυτή η βασική αρχή, τότε η οικονομική μονάδα θα είχε τη δυνατότητα να αλλάζει τις μεθόδους αποτιμήσεως ανάλογα με το μέγεθος των αποθεμάτων που θα ήθελε να εμφανίσει κάθε φορά.

Σύμφωνα με την αρχή της συνέπειας, οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν σταθερά την ίδια μέθοδο και δεν επιτρέπεται η μεταβολή της μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων μεταξύ των χρήσεων. Αντίθετα δεν είναι υποχρεωμένες όλες οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την ίδια μέθοδο, κάθε επιχείρηση μπορεί να επιλέξει την μέθοδο που είναι κατάλληλη για τα δικά της δεδομένα.

Εξαιτίας της αρχής αυτής ο χρήστης οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι σίγουρος ότι η επιχείρηση χρησιμοποίησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που εφάρμοσε και στην προηγούμενη χρήση. Συνεπώς υπάρχει η δυνατότητα να πραγματοποιήσει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησης.

Παρόλα τα παραπάνω, η αρχή της συνέπειας επιτρέπει στην οικονομική μονάδα να αλλάξει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων του εφαρμόζει. Δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να επιλέξει μία νέα μέθοδο στην περίπτωση που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, με την προϋπόθεση ότι θα αποκαλύψει την αλλαγή της μεθόδου και την επίπτωση που θα έχει αυτή η αλλαγή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως.

Τέλος σημειώνεται ότι και όταν ακόμη η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι πρέπει να αποκαλύπτονται διά των οικονομικών καταστάσεων.

### **3.8 Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων**

#### **3.8.1 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον νόμο 2190/ 1920**

Ο νόμος 2190/ 1920 στο άρθρο 43, παράγραφος 7- περίπτωση β και στην παράγραφο 1- περίπτωση β, καθώς επίσης και το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζουν ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα επιλογής μίας από τις αναγνωρισμένες μεθόδους που αναφέρονται στην § [2.11.3.1](#) του Ε.Γ.Λ.Σ., ώστε να προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή κατά περίπτωση το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Όπως αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο, η αρχή της συνέπειας υποχρεώνει την επιχείρηση να εφαρμόζει «πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση», τις μεθόδους αποτίμησης και ορίζει κατηγορηματικά ότι «αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται».

Κατ' εξαίρεση ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7 περίπτωση β) επιτρέπει στην εταιρία την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, μόνο αν «υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης».

#### **3.8.2 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.**

Ο Κ.Β.Σ στο άρθρο 28 παράγραφος 2, ορίζει ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής εάν συμβούν τα παρακάτω:

- Μετά από έγκριση της Ε.Λ.Β.

Η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) την έγκριση αλλαγής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, καθώς και την αποτίμηση των αποθεμάτων κατά εγκατάσταση χωριστά, ώστε να βελτιωθεί η λειτουργικότητα της επιχείρησης ή για άλλους σημαντικούς λόγους.

Η έγκριση της επιτροπής χορηγείται μετά από αίτηση που υποβάλλει η επιχείρηση στον προϊστάμενο της ΔΥΟ, πέντε τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η προθεσμία που έχει οριστεί για την υποβολή της αίτησης από την επιχείρηση είναι ανατρεπτική.

- Κατά την πρώτη πλήρη εφαρμογή της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης επιτρέπεται, χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο που έχουμε πλήρη εφαρμογή



στην επιχείρηση της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) του Π.Δ. 1123/1980, δηλαδή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

- Με απλή γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ

Επίσης δεν απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα υποβάλλει σχετική αίτηση γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα γίνει η εφαρμογή της νέας μεθόδου.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει την πρώτη αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης δηλαδή να μην έχει προηγηθεί στο παρελθόν άλλη αλλαγή για οποιοδήποτε λόγο, όπως έγκριση Ε.Λ.Β. ή αλλαγή κατά την πρώτη χρήση πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής. Περιπτώσεις για τις οποίες έχει προηγηθεί αλλαγή, απαιτείται πάντοτε νέα έγκριση από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων ( ΠΟΛ 1271/02 άρθρο 6- παράγραφος 5)

- Αλλαγή της περιόδου στάθμισης

Στην περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους και απλώς αλλάζει η περίοδος στάθμισης, δηλαδή για παράδειγμα, η επιχείρηση προσδιόριζε το κόστος σε ετήσια βάση και εφεξής το προσδιορίζει σε εξάμηνη βάση, κατά τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.

### **3.8.3 Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου αποτίμησης**

Αν στην περίπτωση του παραδείγματος που χρησιμοποιήσαμε παραπάνω, για την καλύτερη κατανόηση και εφαρμογή των μεθόδων, η επιχείρηση εφαρμόζε στις προηγούμενες χρήσεις τη μέθοδο F.I.F.O. ενώ στην κλειόμενη χρήση την εγκαταλείπει και εφαρμόσει τη μέθοδο L.I.F.O., στη χρήση αυτή θα προκύψει η ακόλουθη μεταβολή στο αποτέλεσμα και στην αξία των αποθεμάτων:

	Αξία από F.I.F.O.	Αξία από L.I.F.O.	ΣΥΝΟΛΑ
<b>Αποθέματα με τη παλιά μέθοδο F.I.F.O. (§2.5.2.2.):</b>			
Μονάδες 250 x 15 =	3.750		
Μονάδες 100 x 12 =	1.200		4.950
<b>Αποθέματα με τη νέα μέθοδο L.I.F.O. (§ 2.5.2.3.):</b>			
Μονάδες 300 x 10 =		3.000	
Μονάδες 50 x 14 =		700	3.700
<b>Διαφορά λόγω αλλαγής μεθόδου</b>			<b>1.250</b>

Επομένως λόγω της αλλαγής της μεθόδου ( από την F.I.F.O. στην L.I.F.O.), τα κέρδη της χρήσεως (πριν από το φόρο εισοδήματος) προσδιορίζονται ελαττωμένα κατά 1.250, ισόποσα δε εμφανίζονται μειωμένα και τα αποθέματα. Αν είχαμε την αντίθετη περίπτωση, και η επιχείρηση εφάρμοζε τη μέθοδο L.I.F.O. και την αντικαθιστούσε με τη μέθοδο F.I.F.O., τα κέρδη της επιχείρησης θα εμφανιζόντουσαν αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

Στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναφέρεται πάντα η αλλαγή της μεθόδου και η επίπτωση της αλλαγής στο προ των φόρων αποτέλεσμα της χρήσεως.

### **3.9 Αποτίμηση Αποθεμάτων με ειδικά χαρακτηριστικά**

#### **3.9.1 Υποπροϊόντα**

Τα υποπροϊόντα ή υποπαράγωγα, όπως αναφέραμε και παραπάνω, είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Η αξία πώλησης τους είναι πάντα μικρότερη από την αξία των κύριων προϊόντων. Κάποιες φορές έχουν την δυνατότητα να πουληθούν αυτούσια και άλλες να επαναχρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση ως πρώτη ύλη.

Για την αποτίμηση των υποπροϊόντων τόσο ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7 περίπτωση α), όσο και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 1) παραπέμπουν στο Ε.ΓΛ.Σ., το οποίο ορίζει τα ακόλουθα:

- όταν τα υποπροϊόντα προορίζονται να πουληθούν αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης

- όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποιήσεως του δηλαδή στην τιμή που θα τα αγόραζε η επιχείρηση για να τα χρησιμοποιήσει.

### **3.9.2 Υπολείμματα**

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας και κατά κανόνα είναι άχρηστα. Προέρχονται, είτε απευθείας από την πρώτη ύλη και έχουν τις ιδιότητες της, είτε προκύπτουν στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και έχουν τα χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης ή του έτοιμου προϊόντος.

Τον τρόπο αυτόν αποτίμησης των υπολειμμάτων υιοθετούν ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7 περίπτωση α) και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 1) όπως τα αποθέματα και μας παραπέμπουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., που ορίζει ότι η αποτίμηση τους διακρίνεται σε δύο περιπτώσεις:

- όταν αυτά είναι άχρηστα, απορρίπτονται και συνιστούν μέρος της βιομηχανικής απώλειας
- όταν έχουν εμπορευματική αξία, αποτιμώνται στην πιθανή αξία πώλησης τους, μειωμένη με τα εκτιμώμενα άμεσα έξοδα πώλησεως, δηλαδή αποτιμώνται στην καθαρή αξία πώλησης τους
- όταν τα βιομηχανικά κατάλοιπα δεν έχουν εμπορευματική αξία ή δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης.

### **3.9.3 Συμπαράγωγα Προϊόντα**

Συμπαράγωγα είναι αυτά τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.. Η αποτίμηση τους γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Για την αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/ 1980.

Ειδικότερα ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του ιστορικού κόστους κτήσης ισχύει:

- τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησεως.

### 3.9.4 Ελαττωματικά Προϊόντα

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφοροποιούνται από τα υπόλοιπα κανονικά προϊόντα και πωλούνται με τον χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής. Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των ελαττωματικών προϊόντων τόσο ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7α) όσο και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 1) παραπέμπουν στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Γενικά η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων στο τέλος της χρήσεως υπακούει στο βασικό κανόνα της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους κτήσεως και καθαρής αξίας ρευστοποιήσεως. Αναλυτικότερα όμως, τα ελαττωματικά προϊόντα ανάλογα με τις περιπτώσεις που θα παρουσιαστούν, αποτιμώνται ως εξής:

- Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν προορίζεται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, θα αποτιμηθεί στην πιθανή τιμή πώλησης του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.
- Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν προορίζεται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, η αποτίμηση του γίνεται όπως και στο κανονικό προϊόν. Δηλαδή, το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από την διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.
- Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.
- Στην περίπτωση που ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμηση γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

Αυτή η αποτίμηση γίνεται, ιδίως, στην φάση υπολογισμού του κόστους παραγωγής τους, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του κύριου προϊόντος. Δηλαδή, το κόστος παραγωγής του κύριου προϊόντος προσδιορίζεται από την αφαίρεση της αποτίμηση των ελαττωματικών, των υπολειμμάτων και των υποπροϊόντων καθώς και η παραγωγή σε εξέλιξη λήξεως από το συνολικό κόστος

παραγωγής.

Σημειώνεται ότι η διόρθωση ελαττώματος δεν συνιστά επεξεργασία, εφόσον από την εργασία αυτή δεν δημιουργείται νέο είδος αγαθού και δεν αλλάζει η τιμή πώλησής του σε σύγκριση με την αρχική κανονική του μορφή (Υπ. Οικ. Εγγ. 1057510/518/7/7.2000).

### **3.9.5. Απαξιωθέντα προϊόντα**

Απαξιωθέντα είναι τα εμπορεύματα που αλλοιώνονται ή χάνουν την αξία τους που συμβαίνει λόγω της παρόδου της μόδας, απαξίωσης λόγω τοποθέτησης νεότερου στην αγορά ή αχρήστευσης από διάφορες άλλες αιτίες. Κατά τη σύνταξη της απογραφής, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, αφού αφαιρεθούν από αυτήν τα έξοδα πώλησης. Αν όμως τα εμπορεύματα αυτά αχρηστεύθηκαν τελείως, καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς αξία. Ο επιχειρηματίας φέρει την ευθύνη της απόδειξης για την απαξίωση ή την αχρήστευση των εμπορεύσιμων αγαθών.

Στην περίπτωση που τα αγαθά αυτά βρίσκονται στα χέρια τρίτου, ο οποίος κηρύχθηκε σε πτώχευση και αυτά δεν υπάρχουν στο κατάστημα του, τότε γίνονται τα εξής:

- Όταν η απώλεια δεν έχει επιβεβαιωθεί, τα εμπορεύματα εξακολουθούν να απεικονίζονται στην απογραφή ως «εμπορεύματα σε τρίτους».
- Όταν αυτά έχουν κλαπεί και τα καλύπτει ασφαλιστική αποζημίωση, παρουσιάζονται στην απογραφή με το ποσό της αποζημίωσης. Όταν εισπραχθεί το ποσό αυτό, εκδίδεται τιμολόγιο και πιστώνεται ο λογαριασμός 72.10 «Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων ή απολεσθέντων αποθεμάτων» με το ποσό του τιμολογίου.

Όταν τα εμπορεύματα έχουν κλαπεί και δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.08 «Ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων» με το ποσό του κόστους των εμπορευμάτων και πιστώνεται ο λογαριασμός 78.10.05 «Ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων» και δεν καταχωρούνται πλέον στην απογραφή.

### **3.9.6 Προϊόντα που υπέστησαν μείωση της αξίας τους**

Σύμφωνα και με τα τρία νομοθετήματα ( Ε.Γ.Λ.Σ. , νόμος 2190/1920 και Κ.Β.Σ.) προβλέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων να γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σε περίπτωση που αυτή είναι μικρότερη από την τρέχουσα τιμή (ή κατά περίπτωση το κόστος αναπαραγωγής). Όμως οι σύγχρονες γενικά αναγνωρισμένες λογιστικές αρχές περιορίζουν την εφαρμογή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή του κόστους

αντικαταστάσεως σε κάποια είδη αποθεμάτων τα οποία έχουν υποστεί μείωση της αξίας τους, αυτό μπορεί να συμβεί εξαιτίας διάφορων λόγων (έκτακτη ζημία, απαξίωση, ιδιόχρηση, επιστραφέντα από πελάτες κ.λπ.)

Η αποτίμηση αυτών των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται σε όποια αξία είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ακριβέστερα, μεταξύ του τρέχοντος κόστους αντικαταστάσεως τους ή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως των αποθεμάτων αυτών μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις τιμές που διαμορφώνονται γι' αυτά στην «αγορά μεταχειρισμένων ειδών» βάσει αντικειμενικών προσφορών ή εκτιμήσεων. Αν το κόστος αντικαταστάσεως των μεταχειρισμένων ή φθαρμένων αποθεμάτων δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί αντικειμενικά, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή αξία ρευστοποιήσεως τους.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα παρουσιάζει συστηματικά τις επιστροφές πωλήσεων και αυτές αποτελούν κύριο χαρακτηριστικό των δραστηριοτήτων της, οι ζημίες από τη μείωση της αξίας των αγαθών που επιστράφηκαν πρέπει να βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται η πώληση και έτσι πρέπει να πραγματοποιείται πρόβλεψη στη χρήση αυτή για την κάλυψη των μελλοντικών ζημιών.

Σημειώνεται ότι, και πριν από την ισχύ των πιο πάνω νομοθετημάτων, η Διοίκηση είχε δεχθεί ότι «οσάκις τα εμπορεύματα, είτε λόγω βλάβης, είτε εξ ειδικών εμπορικών λόγων (παρέλευση μόδας κ.λπ.) αχρηστεύονται ή υφίστανται μείωση της αξίας των, η αποτίμησης τούτων εν τη απογραφή δύναται να γίνει εκ των πιθανών τιμών πωλήσεων τούτων, εάν δε τα εμπορεύματα ταύτα αχρηστεύθηκαν πλήρως, θα απογραφώσιν άνευ αξίας» (Υπ. Οικ. Ε. 16430/1956). Αυτή την λύση δέχεται και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων (Σ.τ.Ε. 3355/1990, 1520/1991).

### **3.9.7. Αποθέματα που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής**

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών. Αντίθετα οι υπόλοιπες οικονομικές μονάδες που δεν τηρούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής, έχουν την υποχρέωση να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Αυτές οι οικονομικές μονάδες υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με τη βοήθεια εξωλογιστικών βιβλίων.

### **3.10 Χρησιμότητα της αποτίμησης αποθεμάτων**

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσης είναι πολύ σημαντική για την οικονομική παρουσίαση της επιχείρησης εφόσον προσδιορίζει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό, δηλαδή αποβλέπει στην αλήθεια του ισολογισμού και επίσης προσδιορίζει το κόστος των πωλημένων, το οποίο συγκρίνεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή αποσκοπεί στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως.

Μεταξύ της αξίας αποθεμάτων λήξεως και του κόστους πωληθέντων υπάρχει αντίθετη σχέση. Όσο πιο μεγάλη είναι η λογιστική αξία των αποθεμάτων (κόστος) που αντιστοιχεί στα αποθέματα λήξεως, τόσο πιο μικρό είναι το κόστος από απομένει για τα αποθέματα που έχουν πουληθεί και αντίστροφα. Οπότε:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς, σε μεγαλύτερο αποτέλεσμα της χρήσεως, ενώ
- Οι λογιστικές μέθοδοι που υποεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υπερεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς, σε μικρότερο αποτέλεσμα της χρήσεως.

Έτσι, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του αποτελέσματος της χρήσεως υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ υπάρχει αντίστροφη σχέση μεταξύ αξίας αποθεμάτων λήξεως και κόστους πωλημένων.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονίσουμε ότι, εφόσον ο βασικός στόχος της αποτίμησης των αποθεμάτων λήξεως είναι ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος, θα πρέπει να είναι ακριβής και συγκεκριμένη και η αξία των αποθεμάτων λήξεως που αναγράφεται στους ισολογισμούς και η οποία αξία θα αποτελέσει το κόστος των πωλημένων στις επόμενες χρήσεις. Μόνο στην περίπτωση που το κόστος αυτό είναι έγκυρο και αξιόπιστο, θα είναι ακριβή και τα αποτελέσματα που θα πάρουμε στις επόμενες χρήσεις. Επομένως, η αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως πρέπει να γίνεται πάντα με στόχο την ορθότητα των αποτελεσμάτων όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσεως, αλλά και των επόμενων χρήσεων. Δηλαδή επιδιώκεται η διαχρονική και ακατάλυτη ορθότητα των αποτελεσμάτων.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>****ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ****4.1 Γενικά**

Οι συμμετοχές, σύμφωνα με την § 2.2.112 του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζονται ως « ... οι μετοχές ανώνυμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτηση τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου της κάθε εταιρίας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα... »

Ο κάτοχος των συμμετοχών έχει τη δυνατότητα να ελέγχει ή και να επηρεάζει τη λήψη αποφάσεων στις άλλες επιχειρήσεις. Στο λογαριασμό 18 του Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες:

- Συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις (συνδεδεμένες και μη)
- Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων
- Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Ειδικότερα, οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις αναλύονται και παρακολουθούνται σε δύο δευτεροβάθμιους, με κριτήριο διαχωρισμού το βαθμό συγγένειας μεταξύ των επιχειρήσεων και έτσι έχουμε τις συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (λογαριασμός 18.00) και τις συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις (λογαριασμός 18.01).

Στους υπολογαριασμούς των δύο αυτών δευτεροβάθμιων λογαριασμών παρακολουθούνται οι συμμετοχές σύμφωνα με τη νομική μορφή των εταιριών (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, κ.λπ.), διαχωρίζονται με βάση την έδρα τους σε εσωτερικού και εξωτερικού, και τέλος για συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρίες με βάση το κριτήριο εισαγωγής τους ή μη σε Χρηματιστήριο.

Οι κυριότεροι πρωτοβάθμιοι παρουσιάζονται αναλυτικά παρακάτω:

**18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ****18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις****18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις****18.02 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Δρχ.****18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.**



- 18.04 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Δρχ.
- 18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικό ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.
- 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων
- 18.07 Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Δρχ.
- 18.08 Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.
- 18.09 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Δρχ.
- 18.10 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.
- 18.11 Δοσμένες εγγυήσεις
- 18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο
- 18.13 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Δρχ.
- 18.14 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.
- 18.15 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Δρχ.
- 18.16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.

Σύμφωνα με την § 2.2.305 του Ε.Γ.Λ.Σ. τα χρεόγραφα είναι «... τα χρεόγραφα-μετοχές των ανώνυμων εταιριών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα Τραπεζών τα οποία αποκτώνται από την οικονομική μονάδα... »

Τα χρεόγραφα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34 του Ε.Γ.Λ.Σ. και η ανάλυση του λογαριασμού αυτού έχει ως εξής:

#### **34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ**

##### **34.00 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού**

##### **34.01 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού**

##### **34.02 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιριών εσωτερικού**

##### **34.03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού**

##### **34.04 Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εσωτερικού**

##### **34.05 Ομολογίες ελληνικών δανείων (Γνωμάτευση 94/1680/1992)**

###### 34.05.00 Ομολογιακό δάνειο 1889 παγίου 2% (Γνωμάτευση 94/1680/1992)

###### 34.05.00.00 Αξία κτήσεως τίτλων

###### 34.05.00.01 Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων

###### 34.05.01 Ομολογιακό δάνειο 1890 Λαρίσης 2,50% (Γνωμάτευση 94/1680/1992)

###### 34.05.01.00 Αξία κτήσεως τίτλων

###### 34.05.01.01 Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων

34.05.02 Ομολογιακό δάνειο .....

34.05.02.00 Αξία κτήσεως τίτλων

34.06 Ανεξόφλητες ομολογίες ελληνικών δανείων

34.07 Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού

34.08 Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου (Γνωμάτευση 94/1680/1992)

(Η ανάλυσή του είναι ίδια με την ανάλυση του λογαριασμού 34.05)

34.09 Λοιπά χρεόγραφα εσωτερικού

34.10 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

34.11 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

34.12 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

34.13 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

34.14 Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εξωτερικού

34.15 Ομολογίες αλλοδαπών δανείων

34.16 Ανεξόφλητες ομολογίες αλλοδαπών δανείων

34.17 Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού

34.18 .....

34.19 Λοιπά χρεόγραφα εξωτερικού

34.20 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού

34.21 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού

34.22 Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εσωτερικού

34.23 Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εξωτερικού

34.24 Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση

34.25 Ίδιες μετοχές

.....

34.91 Ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου (Γνωμάτευση 94/1680/1992)

(Η ανάλυσή του είναι όμοια με την ανάλυση του λογαριασμού 34.05)

34.92 Τραπεζικά ομόλογα (Γνωμάτευση 94/1680/1992)

(Η ανάλυσή του είναι όμοια με την ανάλυση του λογαριασμού 34.05)

34.99 Προβλέψεις για υποτιμήσεις χρεογράφων (Π.Δ. 367/94, άρθ. 3 παρ.

(τριτοβάθμιοι κατ' είδος χρεογράφοι)

#### **4.1.1 Διάκριση των απαιτήσεων σε Μακροπρόθεσμες- Βραχυπρόθεσμες**

Οι απαιτήσεις μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες όπως οργανικές- ανόργανες, σε ασφαλούς εισπράξεως, επισφαλούς εισπράξεως και ανεπίδεκτες εισπράξεως και μακροπρόθεσμες- βραχυπρόθεσμες.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Εμείς εδώ θα ασχοληθούμε με την διάκριση των απαιτήσεων με κριτήριο τον χρόνο ρευστοποιήσεως τους, δηλαδή με την διάκριση σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Όπως ορίζει ο νόμος 2190/ 1920 ( άρθρο 42, περίπτωση ε και § 6) και το Ε.Γ.Λ.Σ. «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού». Σύμφωνα με τα παραπάνω, μακροπρόθεσμη θεωρείται η κάθε απαίτηση της επιχείρησης σε τρίτους, ανεξάρτητα από το αν αυτή είναι οργανική ή ανόργανη, αρκεί η προθεσμία εξόφλησεως να λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Οπότε για τον ισολογισμό της 31.12.2009, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις χαρακτηρίζονται αυτές που λήγουν μετά την 31.12.2010.

Όλες οι υπόλοιπες απαιτήσεις, δηλαδή αυτές που λήγουν μέχρι και το τέλος της επόμενης χρήσης (και σύμφωνα με το προηγούμενο παράδειγμα, στις 31.12.2010), είναι οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και εμφανίζονται στο κυκλοφορούν Ενεργητικό στην κατηγορία των απαιτήσεων. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις είναι επίσης και τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στην επόμενη χρήση.

Οι μακροπρόθεσμες και οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις που θεωρούνται επισφαλείς, καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.97 «χρεώστες επισφαλείς».

Σύμφωνα με το AICPA, χαρακτηρίζονται βραχυπρόθεσμες οι απαιτήσεις που αναμένεται να εισπραχθούν μέσα σε ένα έτος από την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού ή κατά την διάρκεια του λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως, στην περίπτωση που η διάρκεια του είναι μεγαλύτερη του ενός έτους. Ενώ μακροπρόθεσμες θεωρούνται οι απαιτήσεις που αναμένεται να εισπραχθούν σε περίοδο μεγαλύτερη του έτους ή μεγαλύτερη του λειτουργικού της κύκλου, αν το διάστημα διάρκειας του είναι μεγαλύτερο του ενός έτους.

Η ανάγκη για την αποτίμηση των συμμετοχών απορρέει από την μεταβολή της αξίας των επιχειρήσεων που συμμετέχει με ένα ποσοστό η οικονομική μονάδα, όπως επίσης μεταβάλλεται και η αξία της οικονομικής μονάδας. Έτσι και αλλιώς, τα χρεόγραφα είναι αξίες που χρησιμοποιούνται σαν αντικείμενο συναλλαγής, δηλαδή που πωλούνται και αγοράζονται και συνεπώς δημιουργείται για αυτά μία αγοραία αξία, η οποία όμως παρουσιάζει διακυμάνσεις.

## **4.2 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων**

Η αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20, §5 του Π.Δ. 186/ 1992 όπου ισχύουν τα εξής:

- Περίπτωση α: «Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.»
- Περίπτωση β: «Για τα χρεόγραφα των πιο πάνω περιπτώσεως (α), ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.»
- Περίπτωση γ: «Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους.»
- Περίπτωση δ: «Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως και τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα του κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.»

Οι περιπτώσεις β και γ, σύμφωνα με το άρθρο 12 § 5 του νόμου 3301/ 2004, εφαρμόζονται και για την αποτίμηση των πάσης φύσεως τίτλων και χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών εταιριών.

Ο υπολογισμός της τιμής κτήσεως γίνεται όπως αναλύσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο για τα αποθέματα, χρησιμοποιώντας τις ίδιες μεθόδους και κανόνες.

Σαν τρέχουσα τιμή λαμβάνεται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως αυτή προκύπτει από τον τελευταίο ισολογισμό της επιχείρησης. Εξαιρούνται από αυτό οι διαχειριστικές περίοδοι που έληγαν μέχρι τις 30/06/2005, αυτές οι μετοχές ή συμμετοχές μπορούσαν να αποτιμηθούν στην τιμή κτήσης τους.

Μια παρεκτροπή των διατάξεων του άρθρου 43 του νόμου 2190/1920 και του άρθρου 28 του Π.Δ. 186/1992, επιτρέπει στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. επιχειρήσεις, την αποτίμηση των μετοχών, ομολογιών και κάθε φύσης χρεογράφων και τίτλων, όπως και των συμβάσεων ή πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων στην τρέχουσα τιμή τους. Απαλλάσσονται όμως οι πάσης φύσεως συμμετοχές της § 5 του άρθρου 42ε του νόμου 2190/1920 και τα λοιπά χρεόγραφα, τα οποία αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή. Αυτά αποτιμώνται σύμφωνα με την § 6 του άρθρου 43 του νόμου

2190/1920, με την προϋπόθεση να ακολουθείται με πάγιο τρόπο η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή.

### **4.3 Φορολογική αντιμετώπιση της αποτίμησης**

Όταν έχουμε την περίπτωση αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, που προέρχεται από την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, πρέπει να γίνει συγκεκριμένη διαδικασία για την φορολογική αντιμετώπιση του.

Στην περίπτωση που το αποτέλεσμα από την αποτίμηση προκύπτει από την πρώτη εφαρμογή της παραπάνω διάταξης, τότε αυτό μεταφέρεται στην πίστωση ή χρέωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών Αποθεματικά από Χρεόγραφα, που παρουσιάστηκαν στα βιβλία της εταιρίας και προέρχονται από την πώληση χρεογράφων σε μεγαλύτερη τιμή από την τιμή κτήσης τους, από την πώληση μετοχών, από την ανταλλαγή ή δωρεάν λήψη χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων που αφορούν την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων. Όταν τα ποσά των αποθεματικών δεν είναι επαρκή για την κάλυψη του ποσού που προέρχεται από την τυχόν ζημία, το ακάλυπτο αυτό ποσό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε συγκεκριμένο λογαριασμό Ιδίων κεφαλαίων, ώστε να γίνει ο συμψηφισμός του με τα παραπάνω αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον. Όλες οι παραπάνω διατάξεις αφορούν διαχειριστικές χρήσεις που η ημερομηνία κλεισίματος τους είναι μεταγενέστερη της 30 Δεκεμβρίου 2001.

### **4.4 Αποτίμηση μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών ανώνυμων εταιριών**

#### ***4.4.1 Νόμος 2190/1920 και Κ.Β.Σ.***

Οι μετοχές των ανώνυμων εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί σε Χρηματιστήριο, χωρίς να έχει ιδιαίτερη σημασία ο λογιστικός τους χαρακτηρισμός ως συνδεδεμένες ή μη εταιρίες, ως τίτλων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων ή χρεογράφων, διέπονται από τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 και του Κ.Β.Σ. που θα αναλύσουμε αμέσως παρακάτω.

#### **α) Νόμος 2190/1920**

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920, η αποτίμηση των μετοχών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

Σαν τρέχουσα τιμή για τη συγκεκριμένη κατηγορία μετοχών, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου αυτού, είναι η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων, όπως

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

**β) Κ.Β.Σ.**

Σύμφωνα με το άρθρο 28, §5 περίπτωση γ, οι μετοχές αυτές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.

Τρέχουσα θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από τον νόμιμα συνταγμένο ισολογισμό τους.

Εξαίρεση αποτελούν οι διαχειριστικές περίοδοι που λήγουν έως και την 30.06.2005, όπου οι μετοχές ή συμμετοχές μπορούν να αποτιμηθούν στην τιμή κτήσης.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι η συμφωνία και η εναρμόνιση μεταξύ των διατάξεων του νόμου 2190/1920 και του Κ.Β.Σ. που προσδιορίζουν την αποτίμηση των μετοχών και χρεογράφων, όπως και των συμμετοχών σε εταιρίες που δεν έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρίας, ορίζεται από το άρθρο 6, § 6 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 01.01.2003 και έπειτα. Ωστόσο, με το άρθρο 12, § 4 του νόμου 3301/2004, έγινε επιτρεπτή η αποτίμηση η αποτίμηση των υπό συζήτηση μετοχών ή συμμετοχών να γίνεται στην τιμή κτήσης τους. Η διάταξη του Κ.Β.Σ. (άρθρο 28, § 5 περίπτωση γ) που ίσχυε πριν, όριζε επίσης ότι η αποτίμηση των προαναφερόμενων τίτλων γίνεται στην τιμή κτήσης τους. Έτσι, οι διατάξεις των δύο νομοθετημάτων διέφεραν. Ακόμα ο νόμος 2190/1920 όριζε ότι η αποτίμηση των τίτλων της κατηγορίας αυτής, έπρεπε να γίνεται στην εσωτερική λογιστική τους αξία (book value), όταν αυτή ήταν χαμηλότερη της αξίας κτήσεως, ενώ αντίθετα ο Κ.Β.Σ. επέβαλλε την αποτίμησή τους στην αξία κτήσεως, έστω κι αν αυτή ήταν μεγαλύτερη της εσωτερικής λογιστικής τους αξίας.

Όπως όριζαν οι διατάξεις του νόμου 2190/1920, η αποτίμηση των τίτλων των μετοχών και των συμμετοχών σε λοιπές (εκτός των ανώνυμων) εταιρίες έπρεπε να γίνεται

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

στη λογιστική τους αξία. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση που η λογιστική αξία απέχει σημαντικά από την τρέχουσα αξία των τίτλων μετοχών και συμμετοχών, το οποίο πρέπει να αποδειχθεί με αδιαμφισβήτητα αξιόπιστα στοιχεία.

Η αξία αποτιμήσεως με βάση τις διατάξεις του ν.2190/1920 γινόταν δεκτή και από το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1039650/270/0015/ Πολ. 1101/1993, στην οποία αναφέρεται ότι: «...επιτρέπεται ο ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης να συντάσσεται με βάση την αποτίμηση που θα διενεργείται με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920, με την προϋπόθεση όμως ότι σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου απογραφών θα καταχωρείται διακεκριμένα και η αποτίμηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.».

### 4.4.2 Λογιστική αντιμετώπιση

Η λογιστική αντιμετώπιση της αποτιμήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων που δεν είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, δεν διαφέρει από τη λογιστική αντιμετώπιση της αποτιμήσεως των μετοχών ανώνυμων εταιριών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και την οποία αναλύσαμε στην προηγούμενη ενότητα.

#### **Παράδειγμα:**

Έστω ότι η επιχείρηση συμμετέχει στις ακόλουθες εταιρίες:

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	ΤΙΤΛΟΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΙΤΛΟΥ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΤΙΤΛΟΥ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
Συμμετοχή στην θυγατρική ΑΕ «Κ» (μη εισηγμένη στο Χρηματιστήριο)	7.500	20	22
Συμμετοχή στη συνδεμένη ΑΕ «Θ» (μη εισηγμένη στο Χρηματιστήριο)	10.000	30	28

Σαν τρέχουσα αξία των μετοχών αυτών λαμβάνουμε την εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως αυτή προκύπτει από τον τελευταίο νόμιμα συνταγμένο ισολογισμό των εταιριών που εξέδωσαν τους τίτλους, επειδή οι εταιρίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Η τιμή που θα επιλεγεί για την αποτίμηση, είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσεως και τρέχουσας αξίας.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η εγγραφή που θα γίνει είναι η εξής:

<b>68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως</b>		
68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και Χρεογράφων	20.000	
<b>18 Συμμετοχές και λοιπές μακρ. Απαιτήσεις</b>		
18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		20.000
18.00.99 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις 18.00.99.XX Προβλέψεις συμμετοχής στη ΑΕ «Θ» [μετοχές 10.000 * 2(30-28)]		

### 4.4.3 Φορολογία εισοδήματος

Η ΠΟΛ.1029/17.02.2006 αναφέρει σχετικά με το θέμα της φορολογίας εισοδήματός τα εξής:

α) Πριν την τροποποίηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. με το νόμο 3052/2002

Δεν αναγνωρίζεται σαν έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, η ζημία ανώνυμης εταιρίας που προκύπτει από την αποτίμηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920, των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (ή σε άλλο αναγνωρισμένο χρηματιστήριο) μετοχών που κατέχει στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Αυτό συμβαίνει εφόσον ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 τρόπος αποτίμησης των πιο πάνω μετοχών αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού και όχι του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου δεν δύναται να προκύψει ζημία από την αποτίμηση αυτή, αφού αυτή πραγματοποιείται πάντα στην τιμή κτήσης. (Ε.14095/338/1987/), (1003595/10025/Β0012/8.2.1991)

β) Μετά την τροποποίηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. με τον νόμο 3052/2002

Από τις 1.1.2003 μπορεί να προκύψει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (ή σε άλλο αναγνωρισμένο χρηματιστήριο) στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Η ζημία αυτή μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού "αποθεματικά από χρεόγραφα" του άρθρου 38 του νόμου 2238/1994. Στην περίπτωση που μένει τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής, τότε αυτό το ποσό δεν



## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό ώστε να συμψηφιστεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°****ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ &  
ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ  
ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ****5.1 Γενικά**

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις και όλες οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, όπως επίσης και το νόμισμα που τυχόν κατέχει η επιχείρηση είναι ανάγκη να αποτιμηθούν στο τέλος της χρήσης, ώστε να προσδιοριστεί η πραγματική τρέχουσα αξία όλων των παραπάνω σε ευρώ.

Ο λόγος από τον οποίο προκύπτει η ανάγκη του να γίνεται αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης ώστε να καταρτιστεί ο Ισολογισμός, είναι η μεταβολή των τιμών ή η μείωση της εσωτερικής αξίας του νομίσματος. Η ανάγκη της μετατροπής οφείλεται στο γεγονός ότι με τα ξένα αυτά νομίσματα, δίνεται η ευκαιρία στην επιχείρηση να αγοράζει από το εξωτερικό εμπορεύματα. Έτσι, όταν η εσωτερική αξία που έχει το εθνικό νόμισμα μειωθεί και με την ίδια ποσότητα μπορούμε πλέον να αγοράσουμε λιγότερα εγχώρια εμπορεύματα, τότε αγοράζονται επίσης και λιγότερα εισαγόμενα από τις άλλες χώρες, προϊόντα. Αυτό συμβαίνει γιατί όταν γίνει η αγορά των εισαγόμενων προϊόντων και τα χρήματα από την αγορά δοθούν πίσω στην πωλήτρια χώρα, τότε θα αγοράσουν μικρότερη ποσότητα αγαθών, οι πολίτες της χώρας αυτής που θα χρησιμοποιήσουν το συγκεκριμένο χρηματικό ποσό σε δραχμές για την αγορά ελληνικών προϊόντων.

**5.2 Αποτίμηση απαιτήσεων, υποχρεώσεων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα**

Η αποτίμηση των ξένων νομισμάτων προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28, §6 του Π.Δ. 186/ 1992, που ορίζει τα παρακάτω.

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

- της απογραφής για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και
- της κτήσης (αγοράς, ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και των τίτλων των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων γενικά

Στην συνέχεια παρουσιάζονται οι διατάξεις που ορίζονται για την εφαρμογή των συναλλαγματικών διαφορών που δημιουργούνται από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων:

α. Γίνεται καταχώρηση σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ, των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση). Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

αα) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση β, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το ηλικό της διαίρεσης του υπόλοιπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκάμηνου λογίζεται ως έτος.

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

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

αβ) Ενώ, οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά την πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και όταν δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή μέρος που δε συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Το πιστωτικό υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης συμψηφίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου

λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης (αν υπάρχει). Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

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

βα) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

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

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

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

### **5.3 Αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων απαιτήσεων**

Οι απαιτήσεις καταχωρούνται στην ομάδα 3 του Ε.Γ.Λ.Σ. Συγκεκριμένα στην ομάδα αυτή, ανάλογα με την αιτία και τον τρόπο της δημιουργίας τους, καταχωρούνται οι Πελάτες- λογαριασμός 30, τα Γραμμάτια Εισπρακτέα- λογαριασμός 31, οι Παραγγελίες στο εξωτερικό- λογαριασμός 32, οι Χρεώστες Διάφοροι- λογαριασμός 33, τα Χρεόγραφα-

λογαριασμός 34, όπως και τα Χρηματικά Διαθέσιμα- λογαριασμός 38, ενώ οι υπόλοιποι λογαριασμοί που δεν αναφέραμε, δεν είναι υπό συζήτηση στο παρόν κεφάλαιο.

Στις πωλήσεις επί πιστώσει, δηλαδή στον λογαριασμό πελάτες, η επιχείρηση διατρέχει τον κίνδυνο ένα μέρος αυτού του ποσού ή και όλου να μην εισπραχθεί λόγω αφερεγγυότητας των πελατών. Με την έλλειψη εμπιστοσύνης στους πελάτες, δημιουργείται η ανάγκη σχηματισμού ανάλογης πρόβλεψης για την απόσβεση των επισφαλών αυτών απαιτήσεων. Με βάση τη φερεγγυότητα των οφειλετών, οι απαιτήσεις της επιχείρησης διακρίνονται στις εξής περιπτώσεις: ασφαλείς απαιτήσεις, απαιτήσεις επισφαλούς είσπραξης και απαιτήσεις ανεπίδεκτες είσπραξης. Στην συνέχεια της ενότητας θα αναλυθεί και η αποτίμηση των Γραμματίων Εισπρακτέων.

### **5.3.1 Ασφαλείς απαιτήσεις**

Αυτή η περίπτωση αφορά τους ασφαλείς οφειλέτες, δηλαδή τους οφειλέτες που αναμφισβήτητα θα καλύψουν τις οφειλές τους από την πώληση αγαθών, από δάνεια ή από άλλη αιτία. Αυτή αποτιμώνται με την αξία με την οποία εμφανίζονται στους λογαριασμούς της επιχείρησης και ακόμη με τους τυχόν τόκους που προκύπτουν από τις οφειλές τους, στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό.

### **5.3.2 Επισφαλείς απαιτήσεις**

Σε αυτήν την κατηγορία έχουμε να κάνουμε με χρέη τρίτων που προκύπτουν από διάφορους λόγους, όπως από τις συναλλαγές της εταιρίας με κάποια άλλη. Επισφαλής θεωρείται η απαίτηση, για την οποία, από διάφορα πραγματικά περιστατικά, υπάρχει αβεβαιότητα για το εάν ο οφειλέτης θα εκπληρώσει την υποχρέωσή του. Υπάρχουν πολλές πιθανότητες να μην εξοφληθούν τα χρέη αυτά, δηλαδή ίσως να μην γίνει η είσπραξη των οφειλόμενων στην επιχείρηση ποσών ή μπορεί να γίνει μερική είσπραξη αυτών. Ενδείξεις τέτοιας αδυναμίας αποτελούν κυρίως οι μεγάλες και συνεχιζόμενες ζημιές του οφειλέτη, εξαιτίας των οποίων έχασε σημαντικό τμήμα των κεφαλαίων του, η σημαντική καθυστέρηση εξόφλησης των χρεών του, η ποινική δίωξή του για οφειλόμενους προς το Δημόσιο φόρους και για υποχρεώσεις του προς ασφαλιστικούς οργανισμούς, η συχνή διαμαρτύρηση συναλλαγματικών αποδοχής του, κ.λπ.

Για παράδειγμα, μας ενημερώνουν από κάποια Τράπεζα, ότι η επιχείρηση «Α» έπαυσε τις πληρωμές της ή ότι τα Γραμμάτια της επιχείρησης «Β» διαμαρτύρονται το ένα μετά το άλλο. Στην περίπτωση που εμείς συνεργαζόμαστε με μία από τις δύο «Α» και «Β», πρέπει να προνοήσουμε για την απόσβεση των δικαιωμάτων της επιχείρησης με βάση ισχυρά και αντικειμενικά κριτήρια, ώστε η απόσβεση των απαιτήσεων αυτών να γίνει

σταδιακά κάθε έτος και όχι μέσα σε μια μόνο χρήση, μέχρι να αποσβεσθεί όλο το ποσό του χρέους πλην μίας δραχμής, που μένει ως «αξία μνήμης».

Όταν έχουμε να αντιμετωπίσουμε μια τέτοια κατάσταση, πρέπει να γίνει η μεταφορά των επισφαλών απαιτήσεων από τις ασφαλείς απαιτήσεις. Έτσι για παράδειγμα, οι επισφαλείς χρεώστες μεταφέρονται από τον λογαριασμό «Χρεώστες» στον λογαριασμό και η απόσβεση γίνεται πάντα κατά των έμμεσο τρόπο.

### **5.3.3 Ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις**

Αυτή η κατηγορία αφορά τις απαιτήσεις που σταματάμε τις διαδικασίες είσπραξης ή αποζημιωθήκαμε. Ανεπίδεκτη είσπραξης απαίτηση είναι εκείνη που εκτιμάται ότι είναι αδύνατο να εισπραχθεί. Αυτό μπορεί να συμβεί στην περίπτωση που η επιχείρηση άσκησε εναντίον του πελάτη όλα τα ένδικα μέσα και παρόλα αυτά οι προσπάθειες αποδείχθηκαν άκαρπες, στην περίπτωση επίτευξης εξώδικου ή δικαστικού συμβιβασμού, οπότε ανεπίδεκτο είσπραξης θεωρείται το τμήμα της απαίτησης που περικόπηκε, στην περίπτωση πτώχευσης του πελάτη, χωρίς ή με ασήμαντο ενεργητικό, στην περίπτωση θανάτου του πελάτη χωρίς να καταλείπει περιουσία και χωρίς να αφήνει κληρονόμους που να αποδέχονται τη κληρονομιά ή τέλος στην περίπτωση κακόβουλης αποδημίας, χωρίς να αφήσει περιουσία.

Έπειτα, γίνεται η μεταφορά της αξίας από τον λογαριασμό των ασφαλών απαιτήσεων στον λογαριασμό «Ανεπίδεκτοι Εισπράξεως Χρεώστες» όπου γίνεται η ολική απόσβεση της σύμφωνα με τον άμεσο τρόπο μέσω του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Αξίζει να σημειωθεί ότι και οι επισφαλείς απαιτήσεις και οι ανεπίδεκτοι εισπράξεως απαιτήσεις πραγματοποιούνται με εξατομικευμένο τρόπο, δηλαδή διεξάγονται το καθένα ξεχωριστά και ονομαστικά και όχι συνολικά και ανώνυμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κ.Φ.Σ., οι επισφαλείς απαιτήσεις απογράφονται ως εξής, αναγράφεται το αρχικό ποσό, το ποσό της απόσβεσης και το υπόλοιπο της απαίτησης.

Όταν η επιχείρηση τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο επισφαλών απαιτήσεων και αποσβέσεων, το υπόλοιπο όλων των απαιτήσεων αυτών μπορεί να καταχωρηθεί στην απογραφή κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσεως.

### **5.3.4 Χρεόγραφα και γραμμάτια**

Η αποτίμηση των χρεογράφων προσδιορίστηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο και έτσι δεν θα αναφερθούμε περαιτέρω σε αυτήν την περίπτωση.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Όσον αφορά τα γραμμάτια, η αποτίμηση τους γίνεται με την αναγωγή αυτών στην παρούσα αξία τους, δηλαδή αφαιρούνται οι "μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων". Έτσι για παράδειγμα αν  $B =$  η ονομαστική αξία των γραμματίων εισπρακτέων,  $E =$  το συνολικό προεξόφλημα από την ημέρα της απογραφής μέχρι και τη μέρα λήξεως τους και  $A =$  η παρούσα αξία αυτών. Έχουμε λοιπόν:  $B - E = A$

Ο λογαριασμός "Μη δεδουλευμένοι τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων" είναι αντίθετος με τον λογαριασμό "Γραμμάτια Εισπρακτέα" και θα εμφανιστεί στο Ενεργητικό του ισολογισμού, σαν αφαιρετικός λογαριασμός αυτού, όπως για παράδειγμα εμφανίζεται στον Ισολογισμό ο λογαριασμός "Αποσβεσθέντα Μηχανήματα" που είναι αφαιρετικός του λογαριασμού "Μηχανήματα".

Η λογιστική εγγραφή που γίνεται, έχει ως εξής:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ-ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Χρέωση	Πίστωση
Τόκοι και προεξοφλήματα	X	
Μη δεδουλευμένοι τόκοι Γραμματίων εισπρακτέων		X

Ο λογαριασμός "Τόκοι και Προεξοφλήματα", μεταφέρεται στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» όπου και θα κλείσει. Η παραπάνω περίπτωση των μη δεδουλευμένων τόκων των Γραμματίων Εισπρακτέων στην πράξη εμφανίζεται συνήθως στις Τραπεζικές και Βιομηχανικές επιχειρήσεις, ενώ δεν εμφανίζεται στις εμπορικές επιχειρήσεις εφόσον η μία επιχείρηση εξουδετερώνει την άλλη.

### **5.4 Αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων υποχρεώσεων**

Η μεγαλύτερη δυσκολία στη λογιστική των υποχρεώσεων είναι ο προσδιορισμός της έκτασης τους, δηλαδή η αναγραφή όλων των υποχρεώσεων της επιχείρησης στον ισολογισμό και επίσης η ορθή αποτίμησή τους.

Η παράλειψη ή η υποεκτίμησης μίας υποχρέωσης στην αναγραφή της στον ισολογισμό, τελικά οδηγεί σε υπερεκτίμηση της καθαρής θέσης της επιχείρησης ή σε υποεκτίμηση περιουσιακών στοιχείων. Τέτοιο παράδειγμα είναι η υποεκτίμηση οφειλής από αγορά πάγιων στοιχείων. Ανάλογα με τη φύση και το μέγεθος του λάθους, μπορεί να υπερεκτιμηθεί το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 α § 2 και 3 του νόμου 2190/1920, που καθιερώνουν τη βασική λογιστική αρχή της «πραγματικής εικόνας», οι υποχρεώσεις, είτε

είναι μακροπρόθεσμες είτε βραχυπρόθεσμες, πρέπει να αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, δηλαδή στην παρούσα αξία όλων των μελλοντικών καταβολών μετρητών ή των ισοδύναμων με μετρητά παροχών (π.χ. των υπηρεσιών), που είναι αναγκαίες για την ολοσχερή εξόφληση των υποχρεώσεων. Η παραπάνω αντίληψη γίνεται σε κάθε περίπτωση δεκτή για τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Ενώ για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (και ειδικά για τις υποχρεώσεις σε ανοικτούς λογαριασμούς που είναι πληρωτέες μέσα σε τρεις μήνες), η λογιστική πράξη αποτιμά τις υποχρεώσεις αυτές στην ονομαστική τους αξία και αρκετές φορές αγνοεί τον παράγοντα του τόκου. Αυτό συμβαίνει λόγω της ασήμαντης βαρύτητάς του στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσεως αλλά και λόγω του γεγονότος ότι οι υποχρεώσεις αυτές απορρέουν από τις αγορές αποθεμάτων τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του ενεργητικού με την «επί πιστώσει» αξία κτήσεώς τους και με την αξία αυτή, κατά κανόνα, αποτιμώνται στην απογραφή και εμφανίζονται στον ισολογισμό.

#### **5.4.1 Αποτίμηση υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που καλύπτονται με προαγορά οφειλόμενου ξένου συναλλάγματος**

Η περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται από τη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ 198/2.129/1994, στην οποία αναφέρονται τα εξής: «Σύμφωνα με τις διατάξεις: α) της § 2.3.2 περίπτωση 1-3 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, β) του άρθρου 43 § 8 περίπτωση β του Νόμου 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιρειών" και γ) του άρθρου 28 § 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.) αποτιμώνται, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως, με βάση την επίσημη τιμή πωλήσεως του Ξ.Ν. της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, που προκύπτει από το σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος. Βασικός σκοπός του κανόνα αυτού είναι, οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. να εμφανισθούν στον ισολογισμό με την πραγματική τους αξία σε ευρώ την ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν όμως, για την εξόφληση των υποχρεώσεων αυτών έχει γίνει προαγορά σε Ξ.Ν., η αξία σε ευρώ του οποίου είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, τότε πραγματική αξία των υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. είναι η καθορισμένη και αμετάβλητη αυτή αξία σε ευρώ του προαγορασθέντος Ξ.Ν., στην οποία θα αποτιμηθούν και οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. κατά το κλείσιμο του ισολογισμού. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. μετατρέπονται ουσιαστικά σε υποχρεώσεις σε ευρώ».

Ενώ σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. στην περίπτωση που η επιχείρηση, για να καλύψει τον συναλλαγματικό κίνδυνο από την υποχρέωση σε ξένο νόμισμα, προχωρά σε προαγορά συναλλάγματος με καθορισμένη και αμετάβλητη αξία σε ευρώ, η υποχρέωση πρέπει να



αποτιμηθεί και να εμφανιστεί στον ισολογισμό με την αξία σε ευρώ του προαγορασθέντος συναλλάγματος. Έτσι και αλλιώς, η χρεωστική διαφορά που προέρχεται από την προαγορά του συναλλάγματος πρέπει να κατανέμεται μεταξύ κλειόμενης και επόμενης χρήσεως ανάλογα με τη χρονική διάρκεια της συμβάσεως προαγοράς του ξένου νομίσματος.

#### **5.4.2 Αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που δεν καλύπτονται με προαγορά του ξένου νομίσματος**

##### **5.4.2.1 Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα αποτιμώνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προκύπτει από σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος. Από τον κανόνα αυτόν εξαιρούνται οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, που προέρχονται από προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες πελατών εξωτερικού, οι οποίες αποτιμώνται στη σε ευρώ αξία τους στην οποία έγινε ο οριστικός διακανονισμός τους.

Ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 2.3.2 του Ε.Γ.Λ.Σ., οι υποχρεώσεις που συμπεριλαμβάνουν και γραμμάτια πληρωτέα αποτιμώνται στην τιμή πώλησεως του ξένου νομίσματος.

Μετά από την ένταξη της χώρας μας στην ΟΝΕ και την αντικατάσταση της δραχμής από το ευρώ (νόμος 2842/27.9.2000) εκδόθηκε από το Ε.ΣΥ.Λ η γνωμάτευση 309/2694/22.3.2001, η οποία διευκρινίζει και αναλύει το θέμα της αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα.

Συγκεκριμένα η γνωμάτευση αυτή ορίζεται ότι η αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα θα γίνεται στην επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος σε ευρώ η οποία αναγράφεται στο «Δελτίο Ισοτιμιών Αναφοράς της Ε.Κ.Τ.» που δημοσιεύει καθημερινά η Τράπεζα της Ελλάδος. Ορίζει επίσης ρητά ότι «μετά τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2842/2000 θεωρούνται καταργημένες οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς και τα σημεία των γνωματεύσεων του Ε.ΣΥ.Λ, που γίνεται αναφορά σε τιμές «αγοράς» και «πώλησης», γιατί βασίζονται στη διατραπεζική αγορά συναλλάγματος, η οποία καταργήθηκε από τις διατάξεις αυτές».

##### **5.4.2.2 Νόμος 2190/ 1920**

Για την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα ο νόμος 2190/1920 στο άρθρο 43 § 8β, ορίζει ότι «οι ... υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα ... εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των ευρώ που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Με την επιφύλαξη της διατάξεως της περίπτωσης γ της παραπάνω παραγράφου 3<sup>(1)</sup> οι

συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες ... υποχρεώσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτωσης 4 της παραγράφου 2.3.2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 23 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984».

Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παραπάνω διάταξη, η αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, είτε αυτές είναι μακροπρόθεσμες είτε βραχυπρόθεσμες, γίνεται στην επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, που ήταν μέχρι 31.12.2000 η τιμή πώλησεως της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος και από 1.1.2002 οι τιμές που αναγράφονται στο «Δελτίο Ισοτιμιών Αναφοράς Ε.Κ.Τ» το οποίο δημοσιεύει καθημερινά η Τράπεζα της Ελλάδος.

#### **5.4.2.3 Κ.Β.Σ.**

Οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα (μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες), σύμφωνα με το άρθρο 28 § 6 αποτιμώνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, δηλαδή της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού.

#### **5.4.2.4 Φορολογία εισοδήματος**

Το άρθρο 31 § 1 περίπτωση η, του νόμου 2238/ 94, αναγνωρίζει την ζημία που προήλθε από την ανατίμηση στοιχείων του παθητικού της επιχείρησης, όπως δανείου σε ξένο νόμισμα για την εξόφληση του οποίου η επιχείρηση έχει διαθέσει ποσό (σε ευρώ) που είχε λάβει κατά την εισαγωγή και την μετατροπή του δανείου σε ευρώ λόγω υπερτίμησης του ξένου νομίσματος.

Για την φορολογική αντιμετώπιση της ζημίας που προκύπτει από ανατίμηση υποχρεώσεως από δάνειο σε ξένο νόμισμα (ή χρεωστική συναλλαγματική διαφορά) πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η χρήση του δανείου δεν έγινε για εξόφληση υποχρεώσεων.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές να δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση του δανείου σε ξένο νόμισμα με αγορά συναλλάγματος» (Σ.τ.Ε 2422/ 2002).

#### **5.4.3 Λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγματικών διαφορών**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αντιμετωπίζει τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα ως εξής:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

α) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (πραγματοποιημένες):

- Αν είναι χρεωστικές και δεν προέρχονται από δάνεια για την απόκτηση πάγιων στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.04 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα / συναλλαγματικές διαφορές»
- Αν είναι πιστωτικές και δεν προέρχονται από δάνεια για την απόκτηση πάγιων στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές»

β) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (μη πραγματοποιημένες)

- Οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων ή πιστώσεων για σε ξένο νόμισμα που προέκυψαν και χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση (αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση) πάγιων στοιχείων εμφανίζονται στο λογαριασμό , καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων»
- Οι συναλλαγματικές διαφορές μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων παρακολουθούνται ως εξής:

Καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.14 που τηρούνται κατά ξένο νόμισμα και τιτλοφορούνται «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» και στο τέλος κάθε χρήσεως συμψηφίζονται κατά ξένο νόμισμα οι χρεωστικές με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και το υπόλοιπο κατά ξένο νόμισμα:

α) Αν είναι χρεωστικό, θεωρείται αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία προέκυψε και μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.00.04 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα / συναλλαγματικές διαφορές»

β) Αν είναι πιστωτικό, εγγράφεται στην πίστωση του λογαριασμού 44.14 και εμφανίζεται στον ισολογισμό της χρήσεως στην οποία προέκυψε. Στο τέλος κάθε χρήσεως, από το λογαριασμό αυτόν μεταφέρεται στην πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν κάποιοι συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του λογαριασμού 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

διαφορές, το μέρος που θεωρείται αποτέλεσμα και μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές» προσδιορίζεται κατά αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του περιληπτικού λογαριασμού 44.14.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων καταχωρούνται και αυτές στον λογαριασμό 44.14 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».

(γ) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από αποτίμηση υποχρεώσεων προαγορασθέντος ξένου νομίσματος:

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα στην προθεσμιακή αξία αγοράς του προαγορασθέντος ξένου νομίσματος πρέπει να κατανέμονται μεταξύ κλειόμενης και επόμενης χρήσεως ανάλογα με τη χρονική διάρκεια της συμβάσεως προαγοράς του ξένου νομίσματος. Το μέρος της συναλλαγματικής διαφοράς που αναλογεί στη χρήση αποτελεί οριστική συναλλαγματική διαφορά που πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 81.00.04 ή 81.01.04, κατά περίπτωση, και το μέρος που αναλογεί στην επόμενη χρήση πρέπει να καταχωρείται στους μεταβατικούς λογαριασμούς.

Σε αυτήν την αντιμετώπιση καταλήγουμε, επειδή η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι οριστική και η προθεσμιακή τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος, σε σύγκριση με την τιμή όψεως αυτού, είναι βεβαρημένη και με τους τόκους του διαστήματος από της συνάψεως της συμβάσεως προαγοράς μέχρι την ημέρα αγοράς.

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

Η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά ορίζει ποιες οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν Προσάρτημα του Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης, για παράδειγμα τέτοιες οικονομικές μονάδες είναι οι Τράπεζες, οι Ασφαλιστικές Εταιρείες, οι Εταιρείες Χαρτοφυλακίου κ.λπ.

Η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί το προσάρτημα σε τρίτους, να το δημοσιεύει ή να το υποβάλλει στις αρμόδιες υπηρεσίες του κράτους και αυτό πρέπει να περιλαμβάνει συμπληρωματικά στοιχεία.

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

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

## ***ΜΕΡΟΣ Γ΄***

# ***ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ***

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ****1. Έννοια, Δημιουργία και Σκοπός των Δ.Λ.Π.**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Δ.Λ.Π. ( International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων τους οποίους καλούνται να ακολουθήσουν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την διάρκεια της ετοιμασίας των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Τέτοιες καταστάσεις είναι ο Ισολογισμός, η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα που παρουσιάζει τις μεταβολές που υπέστησαν τα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης), η Κατάσταση Ταμειακών ροών και το Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων ρυθμίζεται από την χώρα στην οποία ανήκει η εκάστοτε οικονομική μονάδα. Σε κάποιες περιπτώσεις αυτές παρουσιάζουν κάποιες ομοιότητες από χώρα σε χώρα, αλλά πάντα υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε κοινωνικές και νομικές συνθήκες, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( International Accounting Standards Committee- IASC) αποσκοπεί στην ελαχιστοποίηση των διαφορών που αναφέραμε παραπάνω και προσπαθεί να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητα τους.

Η εφαρμογή των προτύπων στοχεύει στην χρήση κοινών κανόνων αποτίμησης, στην διευκόλυνση της σύγκρισης οικονομικών καταστάσεων λόγω της ομοιομορφίας και της αξιοπιστίας τους, στην διευκόλυνση του ανταγωνισμού και της κυκλοφορίας των επενδυτικών και χρηματοδοτικών κεφαλαίων και τέλος στην υψηλή ποιότητα της οικονομικής πληροφόρησης.

Οι χρήστες των Δ.Λ.Π. χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν αυτοί που τα προετοιμάζουν όπως οι λογιστές, τα στελέχη Οικονομικής Διεύθυνσης, τα στελέχη τμημάτων MIS, Reporting, Controlling, Treasury και οι ορκωτοί λογιστές. Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν αυτοί που αναλύουν τις πληροφορίες που λαμβάνουμε από αυτά όπως είναι οι μέτοχοι, οι θεσμικοί επενδυτές, οι τράπεζες

(πιστωτές), οι επενδυτές, οι ανταγωνιστές, το Κράτος (Χρηματιστήριο, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, Υπουργείο Εμπορίου, Υπουργείο Οικονομικών, Ε.Σ.Υ.Ε., κ.λπ. ).

Τα Πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973- 2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μέχρι σήμερα έχουμε 41 δημοσιευμένα Δ.Λ.Π. τα οποία ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ακολουθούνται και να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης τα περιουσιακά της στοιχεία, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα.

Τα Δ.Λ.Π. βελτιώνονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό λογιστικό προσανατολισμό τους και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.). Το Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (Δ.Π.Χ.Π.) αλλά από τότε δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε Δ.Π.Χ.Π.

## **2. Καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα**

Η Ευρωπαϊκή Ένωση σύμφωνα με την απόφαση 1606/ 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου εισάγει την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις 01/01/2005 από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου 2992/ 2002, τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στη χώρα μας από 01/01/2003 ως εξής:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Οι λογιστικές αρχές στην Ελλάδα βασίζονται στον Νόμο 2190/ 1920 και τις προσθήκες του, Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Για την κατανόηση και την σωστή εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι απαραίτητη η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών.

Κάποια από τα μειονεκτήματα που αντιμετωπίζουμε με την εφαρμογή των προτύπων είναι η σύνθεση τους και η νέα ορολογία που εμφανίζεται σε αυτά, η αύξηση του κόστους για την κάλυψη των νέων αναγκών και εφαρμογών, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού ώστε να καλυφθεί η στελέχωση κάθε οικονομικής μονάδας και τέλος η αυστηρότητα των ελέγχων για την εφαρμογή των αρχών και των κανόνων.



### **3. Επίδραση των Δ.Λ.Π.**

Ο νόμος 3301/ 2004, που στο Κεφάλαιο Β αναφέρεται στον τρόπο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. επιδρά στον εμπορικό νόμο 2190/ 1920, στον Κ.Β.Σ. μέσω του Π.Δ. 186/ 92 και στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, νόμος 2238/ 1994.

#### **3.1 Νόμος 2190/ 1920**

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του νόμου 3301/2004, που ορίζει την αντικατάσταση της παραγράφου 1 του άρθρου 134 του νόμου 2190/ 1920 με το άρθρο 13 του νόμου 3229/ 2004, οι εταιρίες που υποχρεώνονται να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. είναι οι εξής:

- Οι εταιρίες που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ ή σε κάποιο άλλο χρηματιστήριο στο εξωτερικό, για τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές τους καταστάσεις
- Οι ενοποιούμενες από αυτές, μη εισηγμένες σε κάποιο χρηματιστήριο, εφόσον συνολικά καλύπτουν το 5% του ενοποιημένου τζίρου ή ενεργητικού ή αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των μετοχών των δικαιωμάτων μειοψηφίας, εφόσον αυτές οι εταιρίες βρίσκονται στην Ελλάδα ή όταν αυτές βρίσκονται στο εξωτερικό και από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η ευχέρεια επιλογής της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.
- Οι μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. μόνο στην περίπτωση που έχει πάρει την σχετική απόφαση εφαρμογής η Γ.Σ. και η απόφαση αυτή δεσμεύει την επιχείρηση για μία πενταετία. Αν η επιχείρηση αυτή είναι μητρική, υποχρεώνονται να τα εφαρμόσουν και οι θυγατρικές της.

Οι επιχειρήσεις ταυτόχρονα με την δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων με την Έκθεση και το Πιστοποιητικό, πρέπει και να τις δημοσιοποιούν στο διαδίκτυο στην ιστοσελίδα της εταιρίας ώστε να είναι προσπελάσιμη στο ευρύ κοινό, και πρέπει να παραμείνουν εκεί για τουλάχιστον δύο έτη από την πρώτη δημοσίευσή τους.

Πλέον η παλιά έκθεση του Δ.Σ. καταργείται και συντάσσεται νέα που έχει τις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. Όταν οι αναλύσεις συντάσσονται ενοποιημένες αφορούν τα ενοποιημένα μεγέθη υποχρεωτικά και προαιρετικά γίνονται αναφορές στα ατομικά. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων με Δ.Λ.Π. γίνεται από Ορκωτούς Ελεγκτές, με νέα πρότυπα σε σχέση με το παρελθόν και τα λογιστικά μεγέθη των εταιριών που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. είναι αυτά που εμφανίζονται και στις καταστάσεις με Δ.Λ.Π.

Οι αποτιμήσεις γίνονται με βάση τα Δ.Λ.Π. και όχι τα σχετικά άρθρα του νόμου 2190/1920. Οι εταιρίες έχουν το δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. εφόσον αυτό γίνεται για την καλύτερη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και υποχρεούνται να

το κάνουν όταν υπάρχει διαφορά. Η τήρηση των λογαριασμών των λογιστικών σχεδίων παραμένει η ίδια αφού και το περιεχόμενο τους παραμένει το ίδιο, ακόμα μπορούν να δημιουργηθούν και νέοι λογαριασμοί αν αυτό απαιτείται από τις ανάγκες των Δ.Λ.Π.

Όλα τα φορολογητέα κέρδη υπολογίζονται όπως και πριν, δηλαδή όπως ορίζουν οι ελληνικές διατάξεις, εκτός από το Leasing. Στο Leasing και για τους δύο συμβαλλόμενους μπορεί να επιλεγθεί και από φορολογική άποψη ο τρόπος των Δ.Λ.Π. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αφορά όλες τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31/12/2004.

### **3.2 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του νόμου 3301/ 2004, η κάθε εταιρία μπορεί να επιλέξει να τηρεί τα βιβλία της με βάση τα ελληνικά πρότυπα ή τα Δ.Λ.Π. Αν επιλέξει τα ελληνικά πρότυπα (φορολογική νομοθεσία), τότε από αυτά προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα. Ενώ αν επιλέξει να τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με όσα ορίζουν τα Δ.Λ.Π., τότε η εταιρία υποχρεούται να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) , όπου εκεί εμφανίζονται για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία, τα υπόλοιπα με βάση τη φορολογική νομοθεσία και η διαφορά τους. Επίσης η εταιρία οφείλει να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων που μπορεί να είναι μαζί με το Μητρώο των Δ.Λ.Π. και να συντάσσει πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Αφορολόγητων Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Οι πίνακες αυτοί πρέπει να καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογραφών, των οποίων τα δεδομένα να προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο. Αν δεν γίνει η σύνταξη ή γίνει ανακριβής σύνταξη του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων ή αν δεν γίνει η καταχώρηση του πίνακα αυτού στο Βιβλίο Απογραφών, τότε τα βιβλία μπορεί να μην γίνουν αποδεκτά.

Τα αποθέματα των εταιριών που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Δ.Λ.Π. μπορούν και να κοστολογηθούν με βάση τα Δ.Λ.Π. Οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της φορολογίας και των Δ.Λ.Π., ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση και καταχωρούνται στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων και στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

### **3.3 Φορολογία Εισοδήματος**

Με βάση όσα ορίζει το άρθρο 13 του νόμου 3301/ 2004, για τις εταιρίες που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα ελληνικά πρότυπα, λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα των βιβλίων, ενώ για αυτές που τα τηρούν με βάση τα Δ.Λ.Π., αυτά που προκύπτουν από τον

Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων. Τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων όπως προβλέπουν τα Δ.Λ.Π.

### **3.4 Αξιολόγηση Επίδρασης**

Οι ρυθμίσεις που αναφέραμε παραπάνω διακυβεύουν αρκετούς προφανείς κινδύνους όπως για παράδειγμα η απόρριψη των βιβλίων με κάποιο λάθος ή παράλειψη. Η μετατροπή σε Δ.Λ.Π. μπορεί να γίνεται εξωλογιστικά, ενώ η μετατροπή σε ελληνικά πρότυπα γίνεται μόνο λογιστικά. Οι κίνδυνοι αυτοί θα μπορούσαν να αποφευχθούν αν η τήρηση των βιβλίων γινόταν παράλληλα και στα δύο συστήματα δηλαδή να γινόντουσαν οι εγγραφές με Δ.Λ.Π. αλλά θεωρημένα να τυπωνόντουσαν μόνο τα φορολογικά. Η μετατροπή σε Δ.Λ.Π. μπορεί να γίνει πολύ πιο απλή και προσιτή απ' ότι είναι σήμερα ή να ενσωματωθεί στα υπάρχοντα συστήματα.

## **4. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Τα 41 δημοσιευμένα Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα είναι τα εξής:

- Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα
- Δ.Λ.Π. 3: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- Δ.Λ.Π. 4: Λογιστική αποσβέσεων
- Δ.Λ.Π. 5: Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις
- Δ.Λ.Π. 6: Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών
- Δ.Λ.Π. 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- Δ.Λ.Π. 9: Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως
- Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Δ.Λ.Π. 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος
- Δ.Λ.Π. 13: Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Δ.Λ.Π. 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Δ.Λ.Π. 15: Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών
- Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία
- Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις
- Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα
- Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- Δ.Λ.Π. 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- Δ.Λ.Π. 22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- Δ.Λ.Π. 23: Κόστος Δανεισμού
- Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- Δ.Λ.Π. 25: Λογιστική των επενδύσεων
- Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- Δ.Λ.Π. 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- Δ.Λ.Π. 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- Δ.Λ.Π. 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- Δ.Λ.Π. 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- Δ.Λ.Π. 35: Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις
- Δ.Λ.Π. 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώρηση και αποτίμηση 497
- Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- Δ.Λ.Π. 41: Γεωργία

## **4.1 Ανάλυση Προτύπων που αφορούν την εργασία μας**

Στη συνέχεια θα κάνουμε μια γενική αναφορά σαν παράδειγμα, σε δύο από τα παραπάνω πρότυπα, τα οποία αφορούν τα θέματα που αναπτύχθηκαν στην εργασία μας.

### **4.1.1 Δ.Λ.Π. 2- Αποθέματα**

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων. Ένα από τα κύρια θέματα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που λαμβάνεται σαν περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρι να αναγνωριστούν τα έσοδα που σχετίζονται με αυτό. Το Δ.Λ.Π.2 λοιπόν, καθορίζει τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και στην συνέχεια την αναγνώριση του σαν δαπάνη, συμπεριλαμβάνεται και οποιαδήποτε απομείωση της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Ακόμα το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες και για τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Οι επιχειρήσεις ξεκίνησαν να εφαρμόζουν το Πρότυπο αυτό στις ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν στις 01/01/2005 και μετά. Αν γίνει η εφαρμογή τους πριν από αυτήν την ημερομηνία, η επιχείρηση πρέπει να το γνωστοποιεί.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 2 (αναθεωρημένο το 1993) και επίσης αντικαθιστά τη Μ.Ε.Δ.-1 Αρχή της Συνέπειας , Διαφορετικοί Τύποι Κόστους για τα Αποθέματα.

Αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται για μεταπώληση στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή που βρίσκονται σε διαδικασία παραγωγής και στην συνέχεια για πώληση ή έχουν την μορφή πρώτων υλών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία γι' αυτό το σκοπό ή για την παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι η τιμή που εκτιμάται ότι θα πουληθεί το προϊόν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για την πραγματοποίηση της πώλησης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στο κόστος κτήσης συμπεριλαμβάνονται το κόστος αγοράς, μετατροπής και όλα τα σχετικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση

και τη θέση.

Το κόστος αγοράς είναι αυτό που συμπεριλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), όπως επίσης και τα μεταφορικά, τα έξοδα παράδοσης και τα άλλα έξοδα, τα άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Όμως κατά τον υπολογισμό του κόστους αγοράς αφαιρούνται οι εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα τέτοια παρόμοια στοιχεία.

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως για παράδειγμα τα άμεσα εργατικά. Ακόμα συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Τα σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξάρτητα από τον όγκο παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Ενώ τα μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

Οι τεχνικές αποτίμησης του κόστους είναι οι εξής δύο:

α) Το Πρότυπο κόστος (Απολογιστικό), το οποίο λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα χρήσης υλικών ,εργασίας, αποδοτικότητας παραγωγικής δυνατότητας και απαραίτητο στην παραγωγή και

β) Η Μέθοδος «Λιανικών τιμών πώλησης», όπου στα αποθέματα μεγάλου αριθμού και μεγάλης κυκλοφοριακής ταχύτητας, ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται με μείωση της αξίας πωλήσεων κατά το ποσοστό μικτού κέρδους.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης που εφαρμόζονται σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο είναι οι εξής: το Εξατομικευμένο κόστος, ο Μέσος σταθμικός μέσος όρος και η μέθοδος F.I.F.O. (first in first out). Οι πρώτες ύλες εμφανίζονται πάντα στο κόστος κτήσεως εκτός από την περίπτωση όπου το προϊόν που θα προκύψει θα έχει χαμηλότερη αξία από το κόστος κτήσεως της πρώτης ύλης. Η επιλογή του προσώπου που θα καταχωρήσει στα βιβλία του τα αποθέματα ως περιουσιακό στοιχείο εξαρτάται από το ποιος έχει αναλάβει όλους τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη (ουσία πάνω από τον τύπο).

Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι η διαχείριση των απομειώσεων της αξίας έχει ως εξής: κάθε απομείωση αξίας χρεώνεται ως έξοδο και οποιαδήποτε αναστροφή απομείωσης πιστώνεται σαν έσοδο αλλά παρουσιάζεται ως μείωση του κόστους πωληθέντων στις οικονομικές καταστάσεις.

**4.1.2 Δ.Λ.Π. 16- Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία**

Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Βασικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να εφαρμόζουν το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν εφαρμοστεί για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (αναθεωρημένο το 1998). Επίσης αντικαθιστά τις εξής Διερμηνείες: (α) Μ.Ε.Δ.-6 Κόστη Τροποποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού, (β) Μ.Ε.Δ.- 14 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων και (γ) Μ.Ε.Δ.- 23 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών.

Το πρότυπο αυτό διασαφηνίζει τις παρακάτω έννοιες :

- Απόσβεση
- Αποσβεστέο ποσό
- Κόστος κτήσης
- Εύλογη αξία
- Υπολειμματική αξία
- Λογιστική αξία
- Ωφέλιμη ζωή
- Ανακτήσιμο ποσό
- Ζημία απομείωσης

Επίσης, σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει να περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, το εργατικό κόστος κατασκευής, το κόστος διαμόρφωσης, τα αρχικά έξοδα μεταφοράς-παράδοσης, τα έξοδα εγκατάστασης-συναρμολόγησης, τις επαγγελματικές αμοιβές. Ακόμα πρέπει να συνυπολογίζονται οι εκτιμήσεις διάλυσης και απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου (αποκατάσταση χώρου).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η επιλογή της μεθόδου αποτίμησης γίνεται από την επιχείρηση μεταξύ των μεθόδων κόστους κτήσεως και αναπροσαρμογής. Η μέθοδος που επιλέγεται πρέπει να εφαρμόζεται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας.

Μετά από την αναγνώρισή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Υπάρχουν δύο μέθοδοι για τις αναπροσαρμογές, η μέθοδος μηδενισμού συσσωρευμένων αποσβέσεων και η κατ' αναλογία μέθοδος.

Οι μεταβολές (στην περίπτωση που έχουμε αύξηση) πιστώνονται στα ίδια κεφάλαια και στον λογαριασμό «αποθεματικό αναπροσαρμογής». Εάν η αύξηση αντιστρέφει μια προηγούμενη μείωση που είχε πάει στην ΚΛΑ τότε και αυτή θα πάει στην ΚΛΑ. Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα Ίδια κεφάλαια μεταφέρεται στα κέρδη όταν το πάγιο πουληθεί απ' ευθείας και όχι μέσω ΚΛΑ.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή, η οποία επηρεάζεται από τη χρήση, την παραγωγική δυνατότητα και την φθορά του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης κάποιοι άλλοι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για τις αποσβέσεις είναι η τεχνική απαξίωση, οι νομικοί περιορισμοί, η πολιτική της επιχείρησης για την διάρκεια χρήσεως και την συντήρησή τους. Το αποσβεστέο ποσό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας.

Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Επίσης η μέθοδος που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και πρέπει να γίνεται τροποποίηση της μεθόδου σύμφωνα με το νέο ρυθμό, όταν υπάρχει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Για την κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφορες μέθοδοι απόσβεσης με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο,



τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

Σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εφόσον δεν έχουμε καμία μεταβολή στην υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Τέλος, με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η κάθε οικονομική μονάδα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται πάγια από περίοδο σε περίοδο, εκτός από την περίπτωση που υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών όπως αναφέραμε παραπάνω.

## **5. Τρόπος τήρησης βιβλίων- Αποτίμηση Αποθεμάτων, Μετοχών μη εισηγμένων & Τίτλων**

### **5.1 Τρόπος τήρησης λογιστικών βιβλίων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, της παραγράφου 6 του Κ.Β.Σ., ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. προαιρετικά ή υποχρεωτικά και να επιλέγει τον τρόπο που θα τηρεί τα λογιστικά του βιβλία, δηλαδή μπορεί να επιλέξει για την τήρηση αυτών, μεταξύ των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π. ή των αρχών και των κανόνων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Συνεπώς όταν τηρούνται με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το φορολογικό αποτέλεσμα, ενώ όταν η τήρηση των βιβλίων γίνεται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Ανεξάρτητα από τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθούνται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή αν αυτή γίνεται με βάση τα Δ.Λ.Π. ή την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για τον τρόπο, τον χρόνο, την θεώρηση κ.λπ. των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρα 7, 18, 19, 24 κ.λπ.)

### **5.2 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π.**

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., σύμφωνα με τα δύο νέα εδάφια (το δεύτερο και το τρίτο) που προστέθηκαν με την παράγραφο 3, μετά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.,

προσδιορίζει το κόστος των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμά τα μένοντα των αποθεμάτων με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Οι διαφορές των στοιχείων του κόστους (όπως για παράδειγμα των αποσβέσεων), μεταξύ των αρχών της φορολογικής νομοθεσίας και των Δ.Λ.Π. προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσης και απεικονίζονται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στο σύνολο τους επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης την οποία αφορούν, χωρίς να γίνεται η κατανομή τους μεταξύ των μένοντων και πωληθέντων έτοιμων προϊόντων. Για αυτό το λόγο για τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος, δεν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας των μένοντων ιδιοπαραχθέντων έτοιμων και της παραγωγής σε εξέλιξη με τις ανωτέρω διαφορές που προκύπτουν.

### **5.3 Αποτίμηση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ., όπου οι διατάξεις αυτές αφορούν την αποτίμηση μετοχών και ανώνυμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο και των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρίας.

Συγκεκριμένα με τις παραπάνω διατάξεις δίνεται η δυνατότητα αποτίμησης των παραπάνω μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν μέχρι την 30/06/2005, στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας. Η προϊσχύουσα διάταξη του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ, της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ., έδινε αυτήν την δυνατότητα αποτίμησης μόνο για την διαχειριστική περίοδο λήξης 31/12/2003. Με τη νέα διάταξη η δυνατότητα αποτίμησης των παραπάνω μετοχών και συμμετοχών στην τιμή κτήσης τους εκτείνεται και συμπεριλαμβάνει την αποτίμηση όλων των διαχειριστικών περιόδων έως την 30/06/2005, ανεξάρτητα από το αν αυτές λήγουν πριν ή μετά την δημοσίευση του κοινοποιούμενου άρθρου. Συνεπώς συμπεριλαμβάνει και την αποτίμηση των μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων λήξης 30/06/2003, 30/06/2004, 31/12/2004 κ.λπ.

### **5.4 Αποτίμηση των τίτλων και των χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών επιχειρήσεων**

Η αποτίμηση των τίτλων και των χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (τράπεζες κ.λπ.) και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων ορίζεται από την νέα περίπτωση ε' που προστέθηκε στην παράγραφο 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. Σύμφωνα με την περίπτωση αυτή, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

κοινοποιούμενου άρθρου και όσα αφορούν την αποτίμηση των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τους τίτλους και τα χρηματοοικονομικά προϊόντα των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Με βάση τις διατάξεις αυτές, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με όλα όσα ορίζουν τα Δ.Λ.Π. , δεν αναπροσαρμόζουν στο τέλος της χρήσης την αξία των μένοντων των παραπάνω τίτλων όπως αυτή είχε υπολογιστεί και αποτιμηθεί με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., με τις κοστολογικές διαφορές που προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσης μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και των Δ.Λ.Π. Οι διαφορές αυτές εμφανίζονται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και βαρύνουν εξ' ολοκλήρου τα αποτελέσματα της χρήσης.

### **6. Βασικές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ελληνικών Προτύπων**

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε σε κάποιες από τις διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Προτύπων, δηλαδή όσων ορίζουν για την ελληνική φορολογική νομοθεσία το Ε.Γ.Λ.Σ., το Κ.Β.Σ., ο νόμος 2190/ 1920, ο νόμος 2238/ 1994 κ.λπ. Η παρουσίαση των διαφορών αυτών γίνεται σε πίνακα ώστε να διευκολυνθεί και να γίνει πιο κατανοητή η σύγκριση τους.

#### **6.1 Οικονομικές Καταστάσεις**

<b>Ελληνικά Πρότυπα</b>	<b>Δ.Λ.Π.</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ισολογισμός</li><li>• Προσάρτημα</li><li>• Έκθεση Διαχείρισεως</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ισολογισμός</li><li>• Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης</li><li>• Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow)</li><li>• Αναλυτικά Πληροφοριακά Στοιχεία</li><li>• Κέρδη ανά Μετοχή</li></ul>

#### **6.2 Αποτιμήσεις, Λογιστικοποιήσεις και Λογιστικοί Χειρισμοί**

<b>Περιγραφή</b>	<b>Αντιμετώπιση</b>	
	<b>Ελληνικά Πρότυπα</b>	<b>Δ.Λ.Π.</b>
<b>Αξία Κτήσεως</b>	Ιστορικό Κόστος	Εύλογη αξία από ανεξάρτητους εκτιμητές
<b>Αναπροσαρμογές</b>	Με βάση τη φορολογική νομοθεσία νόμος 2065/ 1992	Με βάση την εύλογη αξία αποτίμησης

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

<b>Απομείωση</b>	Δεν υπάρχει υποχρεωτική διάταξη με βάση τη Φορολογική Νομοθεσία	Υποχρεωτική ετήσια εκτίμηση με βάση την ανακτήσιμη αξία
<b>Αποσβέσεις</b>	Σταθερή μέθοδος βάσει των συντελεστών απόσβεσης Π.Δ. 299/2003 σε (%)	Βάση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής των παγίων σε έτη
<b>Έξοδα κτήσης Παγίων (π.χ. φόροι μεταβίβασης)</b>	Χρεώνονται στις Ανώματες Ακινήτοποιήσεις	Προσαυξάνουν την αξία των παγίων (Δ.Λ.Π. 16)
<b>Τόκοι Δανείων κατασκευαστικής περιόδου</b>	Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης (1-5 χρόνια)	Προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου (Δ.Λ.Π. 23)
<b>Ανταλλακτικά μεγάλης αξίας για χρησιμοποίηση τους σε πάγια</b>	Αποθέματα	Πάγια (component approach)
<b>Επιχορηγήσεις</b>	Πιστώνονται στην Καθαρή Θέση	Πιστώνεται σε Μεταβατικό λογαριασμό του Παθητικού και μεταφέρεται σταδιακά στα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

<b>Μισθώσεις (Leasing)</b>	Χρεώνονται στα αποτελέσματα χρήσης	Διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές (Δ.Λ.Π. 17). Οι λειτουργικές χρεώνονται στα αποτελέσματα ενώ το ποσό των χρηματοδοτικών μισθώσεων καταχωρείται στα πάγια και στις υποχρεώσεις εκφρασμένο στην παρούσα αξία των μισθωμάτων. Το μηνιαίο μίσθωμα κατανέμεται σε μείωση της υποχρέωσης και σε χρέωση των τόκων (P&L)
<b>Ασώματες Ακινήτοποιήσεις</b>	Προβλέπονται διάφοροι λογαριασμοί εξόδων που χρεώνονται π.χ. Έξοδα Ερευνών (αποσβένονται σε 1-5 έτη)	Δεν κεφαλαιοποιούνται (Δ.Λ.Π. 38) αλλά καταχωρούνται στο P & L
<b>Συναλλαγματικές διαφορές</b>	Κοινή αντιμετώπιση στα αποτελέσματα χρήσης. Εξαίρεση αποτελούν οι Χρεωστικές διαφορές από έντονες μεταβολές Ξ.Ν. που βάση Υπουργικών Αποφάσεων αποσβένονται σταδιακά σε 1-5 έτη. Επίσης	Κοινή αντιμετώπιση στα αποτελέσματα χρήσης
<b>➤ Προσδιορισμός κόστους κτήσης</b>		
<b>Αποθέματα</b>	FIFO, LIFO, Μέσο Σταθμικό Κόστος, Πρότυπο Κόστος	FIFO, Μέσο Σταθμικό Κόστος (Δ.Λ.Π. 2)
<b>➤ Μεταγενέστερη Αποτίμηση</b>		
<b>Αποθέματα</b>	Στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας αξίας	Στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

<b>Μερίσματα Πληρωτέα</b>	Εμφανίζονται στις υποχρεώσεις του Ισολογισμού (μετά από την έγκριση του Δ.Σ.)	Εμφανίζονται στην Καθαρή Θέση του Ισολογισμού. Μεταφέρονται στις υποχρεώσεις μετά την έγκριση της Γ.Σ.
<b>Φόροι Εισοδήματος</b>	Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων	Δαπάνη στα αποτελέσματα χρήσεως
<b>Αναβαλλόμενοι Φόροι</b>	Δεν καταχωρούνται	Καταχωρούνται στον Ισολογισμό και στο P&L (Δ.Λ.Π. 12)
<b>Έκτακτα &amp; Ανόργανα Αποτελέσματα</b>	Υπάρχουν μόνο στη δομή των Αποτελεσμάτων Χρήσεως	Στα αποτελέσματα χρήσεως δεν υπάρχουν (Λοιπά Λειτουργικά Έξοδα/ Έσοδα )

**6.3 Συμπεράσματα**

Από τους πίνακες που είδαμε παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απαιτεί ριζικές αλλαγές στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, εφόσον όλα όσα ορίζουν διαφέρουν από όσα ορίζουν τα ελληνικά πρότυπα. Ακόμα υπάρχουν πολλές και σημαντικές διαφορές στον Ισολογισμό μεταξύ των Διεθνών και των Ελληνικών Προτύπων.

Γενικά, παρόλο που η εφαρμογή τους θεωρείται αρκετά πολύπλοκη και σύνθετη, μας παρέχει ταυτόχρονα ομοιομορφία και διευκόλυνση στην σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων, που βοηθούν στην εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων από τους χρήστες τους. Για την πραγματοποίηση της εφαρμογής τους όμως θα αυξηθεί το κόστος των επιχειρήσεων και πρέπει να γίνει η κατάλληλη εκπαίδευση του προσωπικού για την στελέχωση τους.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. «ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ» (6<sup>Η</sup> ΈΚΔΟΣΗ)  
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ (2005) ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2005  
ΈΚΔΟΣΗ: ΙΔΙΩΝ
  
2. «ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»  
Δ. ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ- Π. ΤΑΧΙΝΆΚΗΣ- Σ. ΜΩΥΣΉ  
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ROSILI
  
3. «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» (5<sup>Η</sup> ΈΚΔΟΣΗ- ΑΝΑΝΕΩΜΕΝΗ)  
ΚΟΝΤΆΚΟΥ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ Γ.  
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: «ΕΛΛΗΝ»  
ΑΘΗΝΑ 1997
  
4. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»  
ΝΙΚΟΛΑΟΣ Π. ΠΟΜΟΝΗΣ  
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ  
ΑΘΗΝΑ 1998
  
5. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ι»  
ΙΩΑΝΝΗΣ Λ. ΝΤΟΜΑΛΗΣ  
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΔΙΔΑΚΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ  
ΑΘΗΝΑ 1983
  
6. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ»  
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ, 3<sup>Η</sup> ΕΚΔΟΣΗ  
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Ν. ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ  
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: INTERBOOKS  
ΑΘΗΝΑ 2003

7. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ»

ΤΟΜΟΣ Α, 3<sup>Η</sup> ΕΚΔΟΣΗ

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ε.Ε.

8. «ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ I.F.R.S.»

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

ΤΟΜΟΣ Γ, 2<sup>Η</sup> ΕΚΔΟΣΗ- ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΕΝΗ

GRANT THORNTON

9. «ΑΡΧΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ», ΤΟΜΟΣ Α

ΙΩΑΝΝΗΣ ΤΡ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ

ΑΘΗΝΑ 1966

10. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ»

2<sup>Η</sup> ΕΚΔΟΣΗ- ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΗ

ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΣΠ. ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ

ΑΘΗΝΑ- ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

11. «Η ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ»

ΤΟΜΟΣ Β- 7<sup>Η</sup> ΕΚΔΟΣΗ

WALTER B. MEIGS- ROBERT F. MEIGS

ΜΕΤΑΦΡΑΣΗ: ΧΡΗΣΤΟΣ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ

12. «ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ»

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΑΚΕΛΛΗΣ

ΑΘΗΝΑ 2005



## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

1. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
2. [www.dsanet.gr](http://www.dsanet.gr)
3. [www.reporter.gr](http://www.reporter.gr)
4. [www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)
5. [www.fle.gr](http://www.fle.gr)
6. [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
7. [www.pandektis.gr](http://www.pandektis.gr)
8. [www.el.wikipedia.org/wiki/](http://www.el.wikipedia.org/wiki/)

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Νόμος 2190/1920 Άρθρο 43 Κανόνες Αποτίμησης

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

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

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

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

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

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

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

2. Παρέκκλιση από τις αρχές της προηγούμενης παρ. 1 επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα, κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

3. α) Η ετήσια Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτική Γενική Συνέλευση περιλαμβάνει, τουλάχιστον, την πραγματική εικόνα της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της εταιρείας και της θέσης της, καθώς και την περιγραφή των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει. Η εικόνα αυτή πρέπει να δίνει μία ισορροπημένη και περιεκτική ανάλυση της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της εταιρείας και της θέσης της, η οποία πρέπει να αντιστοιχεί προς το

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

μέγεθος της και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, η εταιρεία που υπερβαίνει τα όρια που τίθενται στην παράγραφο 6 του άρθρου 42α, στο βαθμό που απαιτείται για την κατανόηση της εξέλιξης της εταιρείας, των επιδόσεων της ή της θέσης της, η ανάλυση της Έκθεσης Διαχείρισης περιλαμβάνει τόσο

χρηματοοικονομικούς όσο και, όπου ενδείκνυται, μη χρηματοοικονομικούς βασικούς δείκτες επίδοσης, που έχουν σχέση με το συγκεκριμένο τομέα δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με περιβαλλοντικά και εργασιακά θέματα. Στα πλαίσια της ανάλυσης αυτής, η ετήσια Έκθεση Διαχείρισης περιλαμβάνει, όπου ενδείκνυται, αναφορές και πρόσθετες εξηγήσεις για τα ποσά που αναγράφονται στους ετήσιους λογαριασμούς.

β) Επιπλέον, στην Έκθεση Διαχείρισης αναφέρονται :

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

ββ) η προβλεπόμενη εξέλιξη της εταιρείας,

γγ) οι δραστηριότητες στον τομέα ερευνών και ανάπτυξης, και

δδ) η ύπαρξη υποκαταστημάτων της εταιρείας

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων

περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτωσης 23 της παραγράφου 2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του γενικού λογιστικού σχεδίου» (Φ.Ε.Κ. Α' 75/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του ΠΔ 1123/1980» (ΦΕΚ Α' 179/1984). Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών, που αφορούν τη χρήση, αναφέρονται στο προσάρτημα.

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

ε) Τα ποσά που εμφανίζονται στα έξοδα εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης», που αφορούν

τη χρήση, αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

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

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

γ) Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου. Πάντως, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου τους παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

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

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

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

ακινήτοποιήσεων» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

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

δ) Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησης του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

ε) Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτίμησης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές, βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

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

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

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

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

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

τελευταίο μήνα της χρήσεως.

βγ) Για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Νόμου, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους. Στην περίπτωση που ο τελευταίος νόμιμα συνταγμένος ισολογισμός των πιο πάνω επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα του οποίου προσδιορίστηκε η τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών σε λοιπές (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή, αναγράφεται σημείωση στον Ισολογισμό και στο προσάρτημα στην οποία αναφέρεται ότι, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονται και μετοχές ανωνύμων εταιρειών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις συγκεκριμένης αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) αντίστοιχα μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και ότι ο Ισολογισμός (ή οι ισολογισμοί), με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή.

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

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

δ) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του ΠΔ 1123/1980, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος. Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής προβλέψεως), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Π.Δ. 1123/1980.

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

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

7. α) Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαραγωγό προϊόντα, αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτ. 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980.

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

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

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

συνολικά για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

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

β) Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των δραχμών που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Με την επιφύλαξη της διατάξεως της περίπτ. γ της παραπάνω παρ. 3, οι συναλλαγματικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτ. 4 της παρ. 2.3.2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 23 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

9. Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με την πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής».

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

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

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

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

δ) Τα έξοδα και τα έσοδα μετατρέπονται σε δραχμές με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος



## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

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

β) Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονται αναλόγως οι παραπάνω διατάξεις της περίπτ. γ της παρ. 3 και της περίπτ. β, εδάφιο δεύτερο, της παρ. 8. 11. Στην περίπτωση που δεν λειτουργεί υποκατάστημα, για τη μετατροπή σε δραχμές των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, που βρίσκονται στο εξωτερικό και είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της προηγούμενης παρ. 10.

**τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 38/10.02.2004)**

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'**

**ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

**Άρθρο 13**

Στον Κ.Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» προστίθεται Κεφάλαιο 15, ως εξής:

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)**

**ΑΡΘΡΟ 134**

**ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α) για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των συνδεδεμένων, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών

Λογιστικών Προτύπων.

2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 (ΦΕΚ 91/9Α/16.4.55), αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, όπως αυτές ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

### **ΑΡΘΡΟ 135**

#### **ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

1. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 43β, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως,

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη

δημοσίευσή τους και

γ. εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καθώς η Έκθεση του Διαχειριστή ή των Διαχειριστών και το Πιστοποιητικό Ελέγχου του άρθρου 23 του Ν. 3190/1955, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, που τηρείται από το Γραμματέα του Πρωτοδικείου, όπου έχει την έδρα της η εταιρεία και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια του διαχειριστή ή των διαχειριστών και με δαπάνες της εταιρείας, στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό, και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο (2) τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους.

3. Στη δημοσιότητα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού υποβάλλονται και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, που προβλέπονται από το Π.Δ. 360/1985 (ΦΕΚ 129 Α). Με τις Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, στην ως άνω δημοσιότητα υποβάλλεται και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης των τακτικών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της συντάκτριας εταιρείας. Το περιεχόμενο και η μορφή των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων είναι τα οριζόμενα από τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ το περιεχόμενο και η μορφή του Πιστοποιητικού Επισκόπησης είναι τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 137. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται η σύνταξη και δημοσιοποίηση των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων του τελευταίου τριμήνου της χρήσεως, εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από το τέλος της χρήσεως συντάσσονται και δημοσιεύονται οι Ετήσιες

Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσεως. Οι αντίθετες διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Π.Δ. 360/1985 δεν εφαρμόζονται

4. Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του

άρθρου 43β και της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955, αντίστοιχα, τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, όπως θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση, δημοσιεύονται στις εφημερίδες όπως ο νόμος ορίζει. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού, αλλά απαιτείται η αυτούσια δημοσίευσή τους στο Τεύχος Αωνόμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ειδικότερα, η δημοσιότητα των στοιχείων και των πληροφοριών, που ορίζονται με την προαναφερόμενη κοινή υπουργική απόφαση και αφορούν ενδιάμεσες της χρήσεως περιόδους, περιορίζεται στη δημοσιότητα που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Π.Δ. 360/1985.

5. Αν οι εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε άλλον τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ευθύνη για τη συμμόρφωση με τη διάταξη αυτή βαρύνει το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους Διαχειριστές της εταιρείας.

### **ΑΡΘΡΟ 136**

#### **ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ**

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στη σύνταξη Εκθέσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, με περιεχόμενο το προβλεπόμενο από τα Πρότυπα αυτά, αντί εκείνου που ορίζεται από τα εδάφια α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 43α και από την παράγραφο 3 του άρθρου 107 και από την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955.

2. Εφόσον συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών μπορεί να είναι ενιαία, με κύριο σημείο αναφοράς τα ενοποιημένα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας και των θυγατρικών της και με αναφορά στα επί μέρους (μη ενοποιημένα) οικονομικά δεδομένα της εταιρείας, όπου τούτο κρίνεται από τη διοίκηση της εταιρείας σκόπιμο ή αναγκαίο για την καλύτερη κατανόηση του περιεχομένου της.

3. Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών πρέπει να

είναι ουσιαστικό, με ιδιαίτερη έμφαση στη γλωσσική επάρκεια του κειμένου. Η παράθεση (αναπαραγωγή) στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες συνοδεύει η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών, δεν είναι ούτε σκόπιμη ούτε επιβεβλημένη, μπορεί όμως, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών να παραπέμπει σε στοιχεία και πληροφορίες που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

4. Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών υπόκειται στους προβλεπόμενους από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 135 κανόνες δημοσιότητας.

#### **ΑΡΘΡΟ 137**

##### **ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ενώ οι Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, όταν επιβάλλεται η σύνταξή τους, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης δημοσιεύεται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 135, μαζί με τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

3. Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ' της παραγράφου 3, από την παράγραφο 4 του άρθρου 43α του νόμου αυτού και από το άρθρο 6 του Π.Δ. 360/1985 αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

**ΑΡΘΡΟ 138**

**ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ**

Όπου στο νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Ως «λογιστικά μεγέθη» ορίζονται τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών.

**ΑΡΘΡΟ 139**

**ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ**

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 105 και 107 και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
2. Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας των επιχειρήσεων, για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Όπου προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία των ακινήτων, η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αντικατοπτρίζονται οι αξίες των ακινήτων.

**ΑΡΘΡΟ 140**

## ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ

1. Τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
2. Στο βαθμό που οι κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή από τους κανόνες αποτίμησης του Κεφαλαίου 5 και ισχύουν για τις εταιρείες που δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διαφέρουν από τους αντίστοιχους κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και, κατά συνέπεια, διαφοροποιείται το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) από το κέρδος (ή ζημιά) που υπόκειται σε φορολόγηση, τηρείται ξεχωριστό Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, στα οποία καταχωρίζονται και παρακολουθούνται οι διαφορές αυτές, ούτως ώστε, με την ενοποίηση του κυρίως Καθολικού με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, κατά λογαριασμό, να παρέχεται η δυνατότητα προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς), σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και τους φορολογικούς κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
3. Νοείται ότι οι εγγραφές διαφοροποίησης που απεικονίζονται στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών περιορίζονται στην απεικόνιση των διαφορών και μπορούν, κατά περίπτωση, να επαυξάνουν ή να μειώνουν το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς). Επίσης νοείται ότι η λογιστική αναγνώριση εσόδων ή εξόδων και η, κατ' επέκταση, λογιστική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) της εταιρείας ούτε συνθέτει λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών, εφόσον προκύπτουν από διαφορές αποτίμησης που έχουν αναγνωρισθεί (αντιστραφεί) στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών της εταιρείας.
4. Κατ' εξαίρεση, η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, που υπεισέρχεται στον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων προϊόντων, δεν αναπροσαρμόζεται, έστω και αν περιέχει στοιχεία κόστους, όπως αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που έχουν ποσοτικοποιηθεί πάνω σε διαφορετική βάση και, συνεπώς, συνθέτουν, στο σύνολό τους, στοιχείο αναπροσαρμογής. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται και απεικονίζονται στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν συνθέτουν στοιχεία του κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων. Ανάλογη εξαίρεση παρέχεται και στην περίπτωση της αποτίμησης των προϊόντων των



χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

5. Στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων, οι διαφορές αυτές απεικονίζονται σε ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας ή σε Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και χρησιμοποιούνται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων εγγραφών στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών. Διευκρινίζεται ότι η κατά τον ως άνω τρόπο διαφοροποίηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και για φορολογικούς σκοπούς, δεν επιφέρει οποιεσδήποτε φορολογικές συνέπειες.

6. Οι λεπτομέρειες των στοιχείων που υποβάλλονται στις φορολογικές αρχές σε σχέση με τις ως άνω διαφοροποιήσεις καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Μέχρι εκδόσεως της ως άνω απόφασης, οι εταιρείες, που τηρούν το Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, υποβάλλουν με την ετήσια φορολογική τους δήλωση κατάσταση στην οποία απεικονίζονται (σε τρεις στήλες): (α) η λογιστική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών τους, (β) οι φορολογικές διαφοροποιήσεις των μεγεθών αυτών (όπως προκύπτουν από το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών) και (γ) η φορολογική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους.

7. Τα περί θεωρήσεως, χρόνου και τρόπου τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) ισχύουν, αναλογικά, και για το προβλεπόμενο από το άρθρο αυτό (συμπληρωματικό) Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών, Καθολικό Φορολογικών Διαφορών και Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων ή Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

8. Η αναδρομική διόρθωση θεμελιώδους λάθους, κατά τα προβλεπόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν συνθέτει, αφ' εαυτής, λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών.

9. Για σκοπούς επιβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο κρίσιμος χρόνος παραμένει εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου

## ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

1. Οι εταιρείες, που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν τη δυνατότητα της επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται ακολουθείται με συνέπεια μέχρι τη λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοδοτικής μίσθωσης.
2. Η υιοθέτηση της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των χρηματοδοτικών μισθώσεων δεν συνεπάγεται αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς), για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς).
3. Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης υφιστάμενης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των μέχρι της στιγμής εκείνης λογιστικά αναγνωρισθέντων εσόδων ή εξόδων και των εσόδων ή εξόδων που θα είχαν αναγνωρισθεί, εάν είχε εφαρμοσθεί η προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδος, από την αρχική σύναψη της χρηματοδοτικής μισθωτικής σύμβασης, προστίθεται ή αφαιρείται από το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά, η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
4. Νοείται ότι οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υιοθετούν την προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, αλλά έχουν το δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να αναμορφώνουν το λογιστικό τους κέρδος (ή ζημιά), με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου τους κέρδους (ή ζημιάς).

**ΑΡΘΡΟ 142****ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

1. Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν διαδικασίες

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αρχίζουν να εφαρμόζονται κατά την έναρξη της χρήσεως την οποίαν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) καλύπτουν οι συντασσόμενες ετήσιες ή περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύπων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους.

3. Κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δεδομένης της υιοθέτησης διαφορετικών από τους μέχρι τη στιγμή εκείνη ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης. Μέσα στη χρήση, σε σχέση με την οποία θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και, πάντως, πριν από τη σύνταξη και δημοσίευση οποιωνδήποτε περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, με διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης χρήσεως και εκείνων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπο που να διευκολύνει την (εξωλογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως (ή περιόδων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως), που δεν θα έχουν συνταχθεί και δημοσιευθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε τα συγκριτικά στοιχεία, που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσεως ή περιόδου, να είναι πράγματι συγκρίσιμα.

### **ΑΡΘΡΟ 143**

#### **ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

1. Οι ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνες που θα καλύπτουν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) χρήσεις ή περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 η Δεκεμβρίου 2004.

2. Οι εταιρείες που υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, στη σύνταξη και δημοσίευση ετήσιων και περιοδικών οικονομικών καταστάσεων με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν, με απόφαση του

Διοικητικού τους Συμβουλίου, να μεταθέσουν το χρόνο της πρώτης εφαρμογής ενωρίτερα αλλά, πάντως, όχι σε χρόνο προγενέστερο της χρήσεως αναφορικά με την οποία έχουν ήδη δημοσιευθεί οικονομικές καταστάσεις με βάση τα μέχρι σήμερα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.

3. Η προβλεπόμενη από την παράγραφο 2 του άρθρου 137 εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), υποβάλλεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία ισχύος του νόμου αυτού και η σχετική απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ. Τ .Ε.) εκδίδεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη λήψη της εισήγησης.»

#### **Άρθρο 14**

Τροποποίηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στο άρθρο 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προστίθενται παράγραφοι 6 και 7 ως εξής:

«6. Οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα με Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 15 του Κ.Ν. 2190/1920, εξαιρούνται από την υποχρέωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του νόμου αυτού, στο βαθμό που οι διατάξεις αυτές είναι αντίθετες με τις ρυθμίσεις του Κ.Ν.2190/1920.

7. Διευκρινίζεται ότι ως υποκείμενα στις διατάξεις του νόμου αυτού λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων θεωρούνται τόσο τα τηρούμενα για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λογιστικά βιβλία όσο και τα συμπληρωματικά φορολογικά βιβλία στα οποία καταχωρίζονται οι διαφορές μεταξύ των κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και των αντίστοιχων φορολογικών κανόνων. Επίσης διευκρινίζεται ότι οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν κυρώσεις για τη μη τήρηση ή την πλημμελή τήρηση των λογιστικών βιβλίων, συμπεριλαμβανομένων και των συμπληρωματικών φορολογικών βιβλίων, παραμένουν σε ισχύ.»

#### **Άρθρο 15**

[Το παρόν άρθρο καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2006 και μετά, με το άρθρ. 9 παρ. 8 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006]

1. Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003 την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους και την αξία των εδαφικών εκτάσεών τους στην εύλογη αξία, η

οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α) και το άρθρο 21 του Ν. 3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α) και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς, στο όνομα του νομικού προσώπου, με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια.

[Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 άρθρ. 29 του Ν. 3296/2004, ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004]

Το σχηματιζόμενο αποθεματικό λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Οι διατάξεις του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

[Η παρ. 2 καταργήθηκε για ισολογισμούς που κλείνουν οι εταιρείες από 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά με την παρ.4 άρθρ.29 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004. Εφαρμογή για ισολογισμούς που κλείνουν οι εταιρείες με 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά]

3. Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου αποθεματικού της παραγράφου 1, αυτό φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

4. Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1, ενεργούνται αποσβέσεις, οι οποίες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

[Η παρ. 4 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 άρθρ.29 του Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004 και εφαρμόζεται για ισολογισμούς που κλείνουν οι εταιρείες με 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά]

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

6. Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου του οποίου η αναπόσβεστη αξία ή η αξία κτήσης, κατά περίπτωση, έχει αναπροσαρμοσθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1, ως αξία πώλησης για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) δεν μπορεί να ληφθεί μικρότερη από αυτή που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτή.

## ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ

**ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ  
ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 299/2003 ΦΕΚ 255/Α/4.11.2003**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με την παράγραφο 6 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330 Α').

2. Τις διατάξεις του άρθρου 29Α του Ν. 1558/1985 (Φ.Ε.Κ. 137 Α'), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 27 του Ν. 2081 /1992 (Φ.Ε.Κ. 154 Α') και αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 2α του άρθρου 1 του Ν. 2469/1997 (Φ.Ε.Κ. 38 Α').

3. Την 1065956/863/Α0012/15.7.2003 απόφαση του Πρωθυπουργού και Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 985 Β'), με την οποία καθορίστηκαν οι αρμοδιότητες των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών.

4. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

5. Τη γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας 385/2003, με πρόταση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών αποφασίζεται:

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α**

### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

#### **ΑΡΘΡΟ 1**

1. 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 ελευθέρων επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31, 41, 49 και 105 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ορίζονται κατά τις επόμενες διατάξεις του παρόντος.

2. Η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα δια του παρόντος ποσοστά είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

3. Τα ποσοστά αποσβέσεων που ορίζονται με το παρόν αφορούν ετήσια απόσβεση. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

4. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 2.

5. Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένεται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.

6. Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν. 1809/1988 (Φ.Ε.Κ. Α'222) δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος.

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

### **ΑΡΘΡΟ 2**

1. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, με την επιφύλαξη των αναφερόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

2. Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, γι' αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

3. 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 αξίας 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.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

### ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

#### ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

##### ΑΡΘΡΟ 3

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, σανατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικώς, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

β) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

γ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών, που χρησιμοποιούνται ως μπάγκαλους ή κάμπινγκ και είναι κατασκευασμένες από ξύλο, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, που επίσης είναι κατασκευασμένες από ξύλο, κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%). Για τις ίδιες οικοδομές ή τμήματα αυτών και τις συναφείς εγκαταστάσεις τους, που είναι κατασκευασμένες από τσιμέντο, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

δ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

ε) Για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε χρήση, κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

στ) Για βιομηχανοστάσια, όπως αυτά νοούνται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα παραρτήματα και παρακολουθήματά τους, καθώς και τις αποθήκες που είναι συνεχόμενες με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών ή την πρώτη εναπόθεση των

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

βιομηχανικών προϊόντων, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

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

η) Για οικοδομήματα αεροδρομίων που χρησιμοποιούνται ως αεροσταθμοί επιβατών, κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

θ) Για οδικά δίκτυα εντός χώρου εργοστασίων ή χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

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

3. Από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου αναγνωριζόμενης απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) ή πέντε τοις εκατό (5%) επί του ακαθάριστου εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κλπ., αναλόγως της περίπτωσης.

### **ΑΡΘΡΟ 4**

1. 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 παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για λιγνιτικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (ΜΑΖΟΥΤ) και μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

β) Για αεριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΗΖΕΛ), κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου:

αα) Για μονάδες ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΗΖΕΛ), κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

ββ) Για μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος έξι τοις εκατό (6%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

δ) Για νηζελοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

ε) Για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για φράγματα δύο τοις εκατό (2%).

ββ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

στ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας εναλλακτικών μορφών:

αα) Για αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και γεωθερμικές μονάδες κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

ζ) Για σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΣΗΘ) κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

η) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για γραμμές μεταφοράς κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

ββ) Για υποσταθμούς μεταφοράς κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

γγ) Για εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

δδ) Για συστήματα τηλεοπτείας - τηλεχειρισμών κατώτερος δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

θ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

ββ) Για δίκτυα διανομής μέσης τάσης κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

γγ) Για υποσταθμούς διανομής μέσης τάσης - χαμηλής τάσης κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

δδ) Για υποσταθμούς διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

εε) Για κέντρα διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

στστ) Για καλώδια μεταφοράς δεδομένων κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ζζ) Για συστήματα τηλεοπτείας - τηλεχειρισμών κατώτερος δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ι) Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, γενικά, κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

ια) Για ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ορυκτές ύλες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

ιβ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων:

αα) Για ηλεκτροκίνητο εκσκαπτικό εξοπλισμό (εκσκαφείς - αποθέτες - ταινιόδρομοι) κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

ββ) Για τεχνικά έργα υποδομής και υποστήριξης κατώτερος έξι τοις εκατό (6%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γγ) Για χωματουργικά μηχανήματα και οχήματα κατώτερος δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) και ανώτερος δεκαέξι τοις εκατό (16%).

δδ) Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό

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

α) Για ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων) κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό

γ) Για τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX) εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

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

ε) Για καλώδια σωληνώσεων οπτικών ινών κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

στ) Για εναέρια ενσύρματα δίκτυα κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και για εναέρια ασύρματα δίκτυα κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ζ) Για κύριες τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις - συσκευές και θαλάμους κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

η) Για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις κατώτερος οκτώμισι τοις εκατό (8,5%) και ανώτερος δωδεκάμισι τοις εκατό (12,5%).

θ) Για καλωδιακά πλοία κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό

(5%).

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

α)Για κάμερες και παρελκόμενα, βίντεο και παρελκόμενα, καθώς και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων, κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β)Για κέντρα εκπομπής - αναμεταδότες (πομποί - αναμεταδότες και παρελκόμενα, πυλώνες - ιστοί και παρελκόμενα, καθώς και κεραιές εκπομπής - λήψης και παρελκόμενα) κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ)Για λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοτηλεοπτικών σταθμών κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

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

α)Για έργα δικτύων ύδρευσης:

αα)Για φράγματα ένα τοις εκατό (1%).

ββ)Για διωλιστήρια κατώτερος ένα τοις εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).

γγ)Για υδραγωγεία κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δυόμισι τοις εκατό (2,5%).

δδ)Για κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τρία τοις εκατό (3%).

εε)Για δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος δυόμισι τοις εκατό (2,5%) και ανώτερος τρεισήμισι τοις εκατό (3,5%).

στστ) Για δίκτυα διανομής, καθώς και εξωτερικά και εσωτερικά αντλιοστάσια, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

ζζ)Για δεξαμενές κατώτερος ένα τοις εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).

β)Για έργα δικτύων αποχέτευσης:

αα)Για έργα βαρείας υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες κατώτερος ένα τοις εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).

ββ)Για δευτερεύοντες αγωγούς κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δυόμισι τοις εκατό (2,5%).

γγ)Για εξωτερικές διακλαδώσεις κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

δδ)Για ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

γ) Για αντιπλημμυρικά έργα:

αα) Για διευθετήσεις ρεμάτων ένα τοις εκατό (1%).

ββ) Για συλλεκτήρες ομβρίων υδάτων κατώτερος ένα τοις εκατό (1 %) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).

γγ) Για δίκτυα ομβρίων υδάτων κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).

δδ) Για φρεάτια υδροσυλλογής κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

δ) Για έργα αντιρρύπανσης και κέντρα επεξεργασίας λυμμάτων:

αα) Για ερευνητικά κέντρα λυμμάτων και κέντρα λυμμάτων κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (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, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

β) Για σιγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (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 (των πρατηρίων) κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για αεροσυμπιεστές και γρασσαδόρους κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (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 είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Για χαλύβδινες φιάλες υγραερίου κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

γ) Για δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

δ) Για μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

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

α)Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγεία διατήρησης τροφίμων κλπ.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες κλπ.) στους χώρους παραγωγής κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β)Για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

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

10.Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών) ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

11.Προκειμένου για ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α)Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β)Υποδηματοποιίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, όλου μίνας και αλουμινίου κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (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 έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

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

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

β)Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα κατώτερος τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) και ανώτερος εξήμισι τοις εκατό (6,5%).

γ)Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (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 ακολούθως:

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 ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).

β)Για μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης καθοδικής προστασίας αγωγών φυσικού αερίου κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γ)Για σταθμούς μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμούς συμπίεσης κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

δ)Για κρυογενικές εγκαταστάσεις αεριοποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους, κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).

15.Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α)Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β)Των λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

### **ΑΡΘΡΟ 5**

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

2.Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες ορίζονται σε είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και τριάντα τρία τοις εκατό (33%) αντίστοιχα.



3. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό δεν δικαιούνται να διενεργήσουν τις κατά τα άρθρα 3, 4 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.

#### **ΑΡΘΡΟ 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 επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερο δέκα τοις εκατό (10%).

2. Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τέσσερα τοις εκατό (4%) και επτά τοις εκατό (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 επτά τοις εκατό (7%) και δέκα τοις εκατό (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 έντεκα τοις εκατό (11 %) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

5. Η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250).

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

#### **ΑΡΘΡΟ 7**

1. Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για λιμένες, αποβάθρες, ορμητήρια και προβλήτες κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

β) Για έργα ελάφρυνσης πρανών κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11 %) και ανώτερος δεκαέξι τοις εκατό (16%).

γ) Για ρυμούλκες, βυθοκόρους, πλωτούς γερανούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορτηγίδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

δ) Για μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα και πλωτές δεξαμενές κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ε) Για ναυπηγικές κλίνες κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Για σχέδια ναυπήγησης πλοίων κατώτερος είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και ανώτερος τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

2. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημόσιων και ιδιωτικών έργων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για ξυλεία η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα, κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Για μεταλλικά ικριώματα, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ) Για προωθητήρες γαιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλτικά μηχανήματα, γεωτρύπανα, αναβατόρια, μηχανικά φυάρια, αυτοκινούμενους αποξεστήρες, θραυστήρες, τριβείς, σιλοκόσκινα, δονητές και αναμεικτήρες σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κλπ. κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

3. Για τις εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαέξι τοις εκατό (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 ακολούθως:

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

β) Για υπόγειο σύστημα παροχής ρεύματος 400 HZ στα αεροσκάφη κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ) Για οπτικά αεροβοηθήματα:

αα) Για εργασίες κατασκευής, κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ββ) Για εξοπλισμό, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

δ) Για τηλεπικοινωνιακά συστήματα κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

### ΑΡΘΡΟ 8

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

α) Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές, οδοντωτές σβάρνες, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα, δισκοσβάρνες, χορτοαναδευτές, χορτοσωρευτές, σπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών για αποθήκευση (στάσιμες), μηχανές άλεσης τροφών, ρυμούλκες, θεριστικές μηχανές, αυτοδετικές, χορτοσυλλεκτοδεματικές, πατατοσυλλεκτικές και θεριζοαλωνιστικές μηχανές, φορτωτικές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος και συλλεκτικές αραβόσιτου μηχανές, φρέζες, τευτλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για λιπασματοδιανομείς και ψεκασθήρες, κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δεκατέσσερα τοις εκατό (14%).

γ) Για λοιπά μηχανήματα, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

### ΑΡΘΡΟ 9

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των ακόλουθων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες - D.V.D., καθώς και των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για τις κινηματογραφικές ταινίες: αα) κατώτεροι εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για το πρώτο έτος, έντεκα τοις εκατό (11%) για το δεύτερο έτος, επτά τοις εκατό (7%) για το τρίτο έτος και επτά τοις εκατό (7%) για το τέταρτο έτος εκμετάλλευσής τους και ββ) ανώτεροι ογδόντα τοις εκατό (80%) για το πρώτο έτος, δώδεκα τοις εκατό (12%) για το δεύτερο έτος και οκτώ τοις εκατό (8%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους.

Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσής της ταινίας στο οικείο διαχειριστικό έτος, με τον περιορισμό ότι αυτή δεν

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

μπορεί να υπερβεί κατά το πρώτο έτος τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση της ταινίας. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ώστε για τα πρώτα δύο (2) έτη η συνολική απόσβεση να ανέρχεται στο ογδόντα έξι τοις εκατό ( $75\% + 11\% = 86\%$ ) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των κατώτερων συντελεστών ή στο ενενήντα δύο τοις εκατό ( $80\% + 12\% = 92\%$ ) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των ανώτερων συντελεστών.

β) Για τις βιντεοταινίες - D.V.D.: αα) κατώτεροι εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) για το έτος κτήσης, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για το δεύτερο έτος και δέκα τοις εκατό (10%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσης τους και ββ) ανώτεροι εβδομήντα τοις εκατό (70%) για το έτος κτήσης και τριάντα τοις εκατό (30%) για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσης 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 μία πενταετία σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920, αν η εκμετάλλευση τους διαρκεί ένα έτος ή περισσότερα του ενός αντίστοιχα.

### ΑΡΘΡΟ 10

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

α) Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για φορτηγά αυτοκίνητα κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

γ) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:

αα) Εκπαιδευτηρίων, κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ββ) Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσικλετών), κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%) και ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

γγ) Λοιπών επιχειρήσεων, κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

δ) Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ε) Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, εξαιρουμένων εκείνων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4, κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%) και ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

στ) Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ζ) Για σιδηροτροχιές και τροχάιο υλικό κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

η) Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

2. Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για καινούργια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

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

3. Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων:

α) κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία, επτά τοις εκατό (7%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και τρία τοις εκατό (3%) ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους και

β) ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης είκοσι τοις εκατό (20%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία, δέκα τοις εκατό (10%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και πέντε τοις εκατό (5%) ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους.

4. Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως και 3 αυτού του άρθρου δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές από διατάξεις ειδικών νόμων.

### ΑΡΘΡΟ 11

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

2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

(επίπλων, σκευών κλπ.) των λοιπών επιχειρήσεων ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

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

4.Αν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) και τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) αντίστοιχα.

5.Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τριάντα τέσσερα τοις εκατό (34%) και σαράντα τοις εκατό (40%) αντίστοιχα.

Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα.

Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και 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 δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%), αντίστοιχα.

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

### ΑΡΘΡΟ 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:

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

β) Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

γ) Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους ετήσιους συντελεστές απόσβεσης:

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

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

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

δ) Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα εκατό τοις εκατό (100%).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

### ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ

#### ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

##### ΑΡΘΡΟ 13

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του παρόντος ως μηχανήματα και λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής θεωρούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στις ακόλουθες διατάξεις του παρόντος:

α) στις παραγράφους 1 (εκτός της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης ε', των περιπτώσεων ι' και ια' και των υποπεριπτώσεων ββ' και δδ' της περίπτωσης ιβ'), 5, 7 (εκτός των περιπτώσεων α' και β'), 8 (εκτός της περίπτωσης β'), 9, 11, 12 και 14 (εκτός των περιπτώσεων α' και β') του άρθρου 4.

β) Στην περίπτωση β' της παραγράφου 15 του άρθρου 4, με την προϋπόθεση ότι αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία και

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

γ)στην παράγραφο 4 του άρθρου 6.

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

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

4.Κατά τη διαχειριστική περίοδο που η αναπόσβεστη αξία των πάγιων περιουσιών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχείριση, είναι μικρότερη από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτή τη διαχείριση.



**ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Π.Δ. 299/2003 ΦΕΚ 255/Α/4.11.2003**

Με το πιο πάνω προεδρικό διάταγμα το οποίο εκδόθηκε σε εκτέλεση της εξουσιοδοτικής διάταξης του έκτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., καθορίζονται οι Κατώτεροι και οι Ανώτεροι Συντελεστές Απόσβεσης των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων των εμπορικών επιχειρήσεων (μεταπρατικών, βιοτεχνικών, βιομηχανικών ξενοδοχειακών κλπ.), των γεωργικών επιχειρήσεων και των προσώπων που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εν λόγω επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών.

Οι συντελεστές αυτοί έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 30 του ν. 3091/2002 αλλά και σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 1 αυτού του ΠΔ από 1/1/2003 για διαχειριστικές χρήσεις που άρχισαν από την ημερομηνία αυτή και μετά. Επομένως οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι οποίες βαρύνουν διαχειριστικές χρήσεις που άρχισαν από 1/1/2003 και μετά, χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων δηλαδή αν αυτά αποκτήθηκαν πριν ή μετά την 1/1/2003.

Όπως ορίζεται με τη διάταξη του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι επιχειρήσεις δύνανται να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης και δεν έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν κάποιο συντελεστή απόσβεσης ο οποίος βρίσκεται μεταξύ του κατώτερου και του ανώτερου. Η επιλογή του κατώτερου ή του ανώτερου συντελεστή απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους.

Η παραπάνω παράγραφος αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 9 του **Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253/Α')** και έγινε ως εξής: «Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.»

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

νοείται, η τελευταία υποδιάκριση αυτών, όπως ορίζεται στο κοινοποιούμενο ΠΔ. Π.χ. τα πάγια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου ΠΔ αποτελούν μια κατηγορία, τα πάγια της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου αποτελούν άλλη κατηγορία, τα πάγια της υποπερίπτωσης. αα' της περίπτωσης. γ' της παρ. 1 του άρθρου 4 του κοινοποιούμενου ΠΔ αποτελούν άλλη κατηγορία, τα πάγια της υποπερίπτωσης. ββ' της ίδιας περίπτωσης αποτελούν άλλη κατηγορία κ.ο.κ.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών των οποίων η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι περιορισμένη και πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος και για τα οποία δεν ορίζεται με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου ΠΔ κατώτερος και ανώτερος συντελεστής απόσβεσης, θα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Αυτό σημαίνει ότι για τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν θα υπάρχει δυνατότητα επιλογής κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης εφόσον αυτά θα αποσβένονται υποχρεωτικά με το συντελεστή απόσβεσης που θα προκύπτει με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

Μετά από τα παραπάνω, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες, εφόσον και στο βαθμό που κρίνεται αναγκαίο, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του συγκεκριμένου Προεδρικού Διατάγματος.:

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

#### ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

##### ΑΡΘΡΟ 1

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 ορίζεται η θέσπιση κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων, καθώς και των ελεύθερων επαγγελματιών για το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους αυτών κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 31, 41, 49 και 105 του Κ.Φ.Ε..

2. Με το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 1 ορίζεται ότι η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό, και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενέργησε.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Από τον κανόνα αυτό ορίζεται παρέκκλιση με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 1. Ειδικότερα με το εν λόγω εδάφιο ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν την εξής δυνατότητα: α) είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους ή β) να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις γι' αυτό με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4% ( $8\% \times 50\%$ ), διαφορετικά θα έχει ανάλογη εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου.

Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου όλες τις διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις ή θα διενεργήσει τις προβλεπόμενες μειωμένες αποσβέσεις και στις τρεις 3 διαχειριστικές χρήσεις).

Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, δεδομένου ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή αφορά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης.

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

- i. Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από 1/1/2003 και μετά.
- ii. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- iii. Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν υποκατάστημα.
- iv. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει υποκατάστημα πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- v. Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα.

**Π.χ.** μια βιομηχανική επιχείρηση ιδρύει μια νέα παραγωγική μονάδα η οποία κατασκευάζει προϊόντα όμοια με αυτά που ήδη παράγονται ή νέα προϊόντα ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο ήδη

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

υφιστάμενο ή μια εταιρία κινητής τηλεφωνίας αρχίζει να παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας.

vi) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις iii, iv, v και vi οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνον όσον αφορά το υποκατάστημα και τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση αντίστοιχα, τότε η επιλογή της μη διενέργειας ή διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα πάγια του υποκαταστήματος κλπ.

Όσον αφορά το πότε μια επιχείρηση που έχει περιέλθει από συγχώνευση ή μετατροπή θεωρείται «νέα» ή όχι, έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται στην διαταγή 1051542/10435/B0012/ΠΟΛ 1122/28.4.1998

**3.** Με την παρ. 3 του άρθρου 1 ορίζεται ότι τα ποσοστά αποσβέσεων που καθορίζονται με το π.δ/γμα αφορούν ετήσια απόσβεση, καθώς και ότι για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Επομένως οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με τον προβλεπόμενο συντελεστή είναι αποσβέσεις ενός έτους ή με άλλα λόγια δώδεκα (12) μηνών, οπότε αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μικρότερο από δώδεκα (12) μήνες (π.χ. επειδή αγοράστηκε και τέθηκε σε λειτουργία τον 3ο μήνα της 12μηνιας διαχειριστικής χρήσης ή επειδή πουλήθηκε το 10ο μήνα της 12μηνιας διαχειριστικής χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή θα περιοριστούν στα 10/12 αυτών.

Σημειώνεται ότι στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του παγίου περιλαμβάνεται και ο μήνας που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε ή λειτούργησε το μήνα αυτό. Κατά την ίδια έννοια αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, έστω για δεκαπέντε (15) μήνες, όπως συμβαίνει π.χ. στην περίπτωση της υπερδωδεκάμηνιας διαχειριστικής χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή θα προσαυξηθούν κατά τα 3/12 αυτών, δηλαδή θα ανέλθουν στα 15/12 των ετήσιων αποσβέσεων.

Όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης

ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης, γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται αποσβέσεις. Αντίθετα για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε διαχειριστική χρήση (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων κλπ.), θα υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση των παγίων τους για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 1 ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το π.δ/γμα δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 2. Επομένως η διενέργεια αποσβέσεων για κάποιο πάγιο, διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Περισσότερα για την αποσβεστέα αξία των παγίων αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 1 ορίζεται ότι τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένονται εφάπαξ, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Σημειώνεται ότι η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να τα αποσβέσουν τμηματικά.

6. Με την παρ. 6 του άρθρου 1 ορίζεται ότι πάγια περιουσιακά στοιχεία η αξία κτήσης εκάστου των οποίων είναι μέχρι εξακόσια (600) € δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά. Δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, όπως είναι των παγίων της προηγούμενης παραγράφου, αλλά δυναμική.

Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στη εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα αν η τμηματική απόσβεσή του, όπως ειδικότερα αναφέρεται στο επόμενο άρθρο, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο.

Σημειώνεται ότι η επιλογή, της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο αυτής της κατηγορίας ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη

δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 600€) να τα αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Επιπλέον σημειώνεται ότι το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, π.χ. με ένα Τ.Π.-Δ.Α., δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά.

Η παραπάνω παράγραφος αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 9 του **Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253/Α')** και έγινε ως εξής: «Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι **χίλια διακόσια (1.200) ευρώ**, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.» και έχει εφαρμογή για αγορές παγίων στοιχείων που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1. 1.2005 και μετά.

7. Με την παρ. 7 του άρθρου 1 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 9 του ν. 1809/1988 (Φ.Ε.Κ. 222 Α') δεν θίγονται από τις διατάξεις του κοινοποιούμενου π.δ/τος. Επομένως για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών αυτού του νόμου δεν έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις του κοινοποιούμενου π.δ/τος αλλά οι ως άνω διατάξεις αυτού του νόμου.

8. Με την παρ. 8 του άρθρου 1 ορίζεται ο χρόνος έναρξης εφαρμογής των κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης για τον οποίο έχει γίνει αναφορά στην αρχή της παρούσας.

## ΑΡΘΡΟ 2

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1/1/1998 και μετά, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται με την παρ. 2 αυτού του άρθρου, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο. Δηλαδή όλα τα πάγια που έχουν ήδη αποκτηθεί, καθώς και εκείνα που θα αποκτηθούν μελλοντικά θα αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παράγραφο 2 αυτού του άρθρου.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 2 ορίζεται δυνητική παρέκκλιση από τον κανόνα της προηγούμενης παραγράφου, σύμφωνα με τον οποίο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο. Ειδικότερα με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1/1/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

μέθοδο, όπως δηλαδή ορίζεται με την προηγούμενη παράγραφο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, η μέθοδος δε απόσβεσης που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Δηλαδή οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις: α) δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας να επιλέξουν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τη φθίνουσα και β) εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης, έστω τη φθίνουσα, αυτήν θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Ωστόσο, αν π.χ. μια βιομηχανική επιχείρηση κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2003 αποκτήσει καινούργια μηχανήματα και επιλέξει γι' αυτά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει είτε καινούργια μηχανήματα είτε καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής είτε και τα δύο, για την απόσβεση των νέων παγίων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μπορεί να επιλέξει είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Δηλαδή για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας που αποκτούνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Στην περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται από τις προκύπτουσες από τη συγχώνευση επιχειρήσεις με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που θα αποσβένονταν από τις συγχωνευόμενες, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση. Το ίδιο ισχύει ανάλογα στην περίπτωση απορρόφησης ή διάσπασης επιχειρήσεων, εισφοράς κλάδου κλπ.

Επισημαίνεται ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης ουσιαστικά αφορά τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις εντός των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά και όχι εκείνα που έχουν αποκτηθεί τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις. Αυτό γιατί για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας τα οποία έχουν αποκτήσει οι ως άνω επιχειρήσεις κατά τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις έχει ήδη γίνει η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με βάση τις σχετικές διατάξεις του π.δ/τος 100/1998, οπότε αυτά θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται με

τη μέθοδο που έχει επιλεγεί και σύμφωνα με όσα ορίζονται πλέον από τις οικείες

διατάξεις του κοινοποιούμενου π.δ/τος.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 2 ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο υπολογίζονται σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις οικείες διατάξεις του κοινοποιούμενου π.δ/τος, και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών, επί της σε αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της σε αναπροσαρμοσμένης αξίας τους (δηλαδή όπως η αξία αυτή προκύπτει από την αναπροσαρμογή που γίνεται με βάση τις οικείες διατάξεις του ν.2065/1992).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

### ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

#### ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

##### ΑΡΘΡΟ 3

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 3 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των κτιριακών εγκαταστάσεων και των οικοδομημάτων. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο αυτή και ειδικότερα με την περίπτ. θ' αυτής ορίστηκε για πρώτη φορά, συντελεστής απόσβεσης για τα οδικά δίκτυα που βρίσκονται εντός χώρου εργοστασίων ή εντός χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 3 ορίζεται ότι τα ποσοστά απόσβεσης της προηγούμενης παραγράφου υπολογίζονται μόνο στην αξία των κτισμάτων, χωρίς να ενδιαφέρει αν έχουν κατασκευαστεί με το συνηθισμένο τρόπο ή αν είναι προκατασκευασμένα. Συνεπώς τα εν λόγω ποσοστά απόσβεσης δεν εφαρμόζονται επί της αξίας των οικοπέδων επί των οποίων έχουν ανεγερθεί τα κτίσματα.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 2 ορίζεται ότι από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται για τις κτιριακές εγκαταστάσεις και τα οικοδομήματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού αφαιρείται η απόσβεση που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που προκύπτει από τις κτιριακές εγκαταστάσεις και τα οικοδομήματα. Επομένως εάν π.χ. κάποιο οικοδόμημα ιδιοχρησιμοποιείται, οπότε προκύπτει εισόδημα από ιδιόχρηση, και υπό την προϋπόθεση ότι το καθαρό εισόδημα από την ιδιόχρηση αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (κατά τις οποίες από το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση εκπίπτουν μεταξύ των άλλων και αποσβέσεις οι οποίες υπολογίζονται με συντελεστή 5% ή 10% επί του ακαθάριστου εισοδήματος ανάλογα με τη χρήση του οικοδομήματος), οι



αποσβέσεις αυτές αφαιρούνται από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται για το οικοδόμημα με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, οπότε από το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εκπίπτει το υπολειπόμενο τμήμα των αποσβέσεων. Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, καθώς και για τους υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

#### **ΑΡΘΡΟ 4**

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων παραγωγής μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, των ορυχείων που διατηρούν επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ύλες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των τελευταίων. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο αυτή ορίστηκε για πρώτη φορά συντελεστής απόσβεσης:

- Για τις μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου (περίπτ. γ')
- Για τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών (υποπερίπτ. αα' της περίπτ. ε').
- Για τα αιολικά πάρκα (υποπερίπτ. αα» της περίπτ. στ')
- Για τους σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας -ΣΗΘ -(περίπτ. ζ')
- Για τα συστήματα τηλεοπτείας -τηλεχειρισμών (υποπερίπτ.δδ' της περίπτ.η')
- Για τα χωματοουργικά μηχανήματα και τα οχήματα των προαναφερόμενων ορυχείων (υποπερίπτ. γγ' της περίπτ. ιβ')
- Για τον εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (περίπτ. 1').
- Για τον εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης των προαναφερόμενων ορυχείων (υποπερίπτ. δδ' της περίπτ. ιβ').

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των τηλεπικοινωνιακών εγκαταστάσεων και των τηλεπικοινωνιακών έργων.

3. Με την Παρ. 3 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και γενικά του ειδικού εξοπλισμού των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των έργων δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης, των αντιπλημμυρικών έργων των έργων αντιρρύπανσης και των κέντρων επεξεργασίας λυμάτων.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

απόσβεσης των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες.

**6.** Με την παρ. 6 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων των πρατήριων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων.

**7.** Με την παρ. 7 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των δοχείων μεταφοράς υγρών και αερίων των δεξαμενών κλπ.

**8.** Με την παρ. 8 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των ψυκτικών μηχανημάτων. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο αυτή ορίστηκε για πρώτη φορά ιδιαίτερος συντελεστής απόσβεσης για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων (περίπτ.β').

**9.** Με την παρ. 9 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των γερανοφόρων και των ανυψωτικών μηχανημάτων.

**10.** Με την παρ. 10 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών,βίντεο και συναφών).

**11.** Με την παρ. 11 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των ειδικών εγκαταστάσεων και μηχανημάτων των ακόλουθων επιχειρήσεων:

- Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων
- Βυρσοδεψίας
- Παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό. και τεχνητό βαμβάκι.
- Παραγωγής πλαστικών ειδών
- Εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών
- Υποδηματοποιίας
- Παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό)
- Παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων
- Διυλιστηρίων
- Παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνας και αλουμινίου.

**12.** Με την παρ. 12 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μητρών (καλουπιών) που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής. Όσον αφορά τις μήτρες που έχουν κατασκευαστεί από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη, έχει γίνει δεκτό (Σ.σ.. 2697 /1972) ότι επειδή γι' αυτές δεν προβλέπεται συντελεστής απόσβεσης, υπόκεινται σε φθορά όπως τα ανταλλακτικά και επομένως θα αποσβένονται, όπως και αυτά, εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

**13.** Με την παρ. 13 του άρθρου 4 ορίζονται, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Σημειώνεται ότι για τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία προβλέπεται απόσβεση μόνο του εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της αξίας τους.

**14.** Με την παρ. 14 του άρθρου 4 ορίζονται Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των ειδικών εγκαταστάσεων παραγωγής μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου.

**15.** Με την παρ. 15 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των λοιπών μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των ακόλουθων επιχειρήσεων:

- Ξενοδοχειακών
- Σανατορίων
- Κλινικών
- Εκπαιδευτηρίων
- Λοιπών επιχειρήσεων.

### ΑΡΘΡΟ 5

**1.** Με την παρ. 1 του άρθρου 5 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες.

**2.** Με την παρ. 2 του άρθρου 5 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες.

**3.** Με την παρ. 3 του άρθρου 5 ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις των προηγούμενων παραγράφων αυτού του άρθρου δεν δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα άρθρα 3 (κτιριακές εγκαταστάσεις και οικοδομήματα), 4 (μηχανήματα κλπ.) και 10 (μεταφορικά μέσα κλπ.) του κοινοποιούμενου π.δ/τος. Δηλαδή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτών των άρθρων, καθώς και οι λοιπές εγκαταστάσεις γενικά των εν λόγω επιχειρήσεων θα αποσβένονται με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές αυτού του άρθρου και όχι με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές των πιο πάνω άρθρων.

### ΑΡΘΡΟ 6

**1.** Με την παρ. 1 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των λατομείων και των μεταλλείων. Σημειώνεται ότι οι συντελεστές αυτοί αφορούν αποκλειστικά τα ίδια τα λατομεία και μεταλλεία και δεν αφορούν τα κτίσματα, τα

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

μεταφορικά μέσα κλπ. των λατομείων και μεταλλείων, τα οποία θα αποσβένονται με τις οικείες διατάξεις του κοινοποιούμενου π.δ/τος.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των εξόδων κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων της προηγούμενης παραγράφου.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των εξόδων κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ίδιων ως άνω επιχειρήσεων.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των σπαστήρων λίθων, των θραυστήρων, των τριβείων, των πετρελαιομηχανών και των λοιπών μηχανημάτων των παραπάνω επιχειρήσεων, όπως π.χ. των γεωτρυπάνων, των χωματουργικών μηχανημάτων, των φορτωτών κλπ.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 6 ορίζεται ότι η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250), καθώς και ότι οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων. Κατά τις διατάξεις αυτού του άρθρου οι δαπάνες για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς οι συναφείς με αυτές δαπάνες γενικά δύνανται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης: α) εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν ή β) εφάπαξ μέσα σε κάποια από τις επόμενες τέσσερις (4) διαχειριστικές χρήσεις ή γ) τμηματικά μέσα στις διαχειριστικές αυτές χρήσεις. Με τον ίδιο τρόπο διενεργείται και η απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση κάθε φύσης λατομικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών.

### ΑΡΘΡΟ 7

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των λιμενικών έργων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των ναυπηγείων.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εργοληπτικών επιχειρήσεων που εκτελούν δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα.

3. Με την παρ., 3 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων.

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 7 ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διωρύγων δεν δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα άρθρα 3 (κτιριακές εγκαταστάσεις και οικοδομήματα), 4 (μηχανήματα κλπ.), 7 παρ. 1 (λιμένες, αποβάθρες, έργα ελάφρυνσης πρανών, ρυμούλκες κλπ.) και 10 (μεταφορικά μέσα κλπ.) του κοινοποιούμενου π.δ/τος.

Επομένως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτών των άρθρων, καθώς και οι λοιπές εγκαταστάσεις γενικά των εν λόγω επιχειρήσεων θα αποσβένονται με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές αυτού του άρθρου και όχι με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές των πιο πάνω άρθρων.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των εγκαταστάσεων των αεροδρομίων.

### **ΑΡΘΡΟ 8**

Με το άρθρο 8 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των γεωργικών μηχανημάτων και των εργαλείων που χρησιμοποιούνται από τις γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις γενικά.

### **ΑΡΘΡΟ 9**

Με το άρθρο 9 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορισμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοταινίες D.V.D. και ραδιοτηλεοπτικούς σταθμούς. Ειδικότερα ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των κινηματογραφικών ταινιών, των βιντεοταινιών D.V.D., των τηλεταινιών, των τηλεσειρών, των μουσικών εκπομπών, των εορταστικών εκπομπών, των κινούμενων σχεδίων, των τηλεπαιχνιδιών κλπ.

### **ΑΡΘΡΟ 10**

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 10 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μεταφορικών μέσων (εκτός των πλωτών και των εναέριων) και του τροχαίου υλικού. Σημειώνεται ότι τα αυτοκινούμενα μηχανήματα που εκτελούν παράλληλα ανυψωτικό και μεταφορικό έργο (κλαρκ κλπ.), επειδή δεν εκτελούν μεταφορές με την κλασσική έννοια του όρου, δεν εντάσσονται στα μεταφορικά μέσα αλλά στα ανυψωτικά μηχανήματα, των οποίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται στην παρ. 9 του άρθρου 4.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 10 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των εναέριων μεταφορικών μέσων.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 10 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των πλοίων και των λοιπών πλωτών μέσων χωρητικότητας φορτίου κάτω από 500 τόνους.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 10 ορίζεται ότι οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται, εάν από διατάξεις ειδικών νόμων προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές, οπότε εφαρμόζονται οι τελευταίοι.

## **ΑΡΘΡΟ 11**

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά των σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης. Ως είδη εξοπλισμού γενικά νοούνται όλα τα κινητά περιουσιακά στοιχεία των παραπάνω επιχειρήσεων που είναι αναγκαία για την οργάνωση γενικά και τη λειτουργία τους, όπως είναι τα έπιπλα, τα λευκά είδη, τα σκεύη (μαγειρικά σκεύη, σερβίτσια κλπ.), τα είδη προθήκης και κάθε άλλο είδος χρήσιμο για την εξυπηρέτηση τόσο του κοινού όσο και του προσωπικού των εν λόγω επιχειρήσεων (π.χ. ανεμιστήρες, τηλεοράσεις κλπ.).

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά των λοιπών επιχειρήσεων.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή των αριθμομηχανών, των φωτοαντιγραφικών και των φωτοτυπικών μηχανημάτων, των γραφομηχανών, των μαγνητοφώνων κλπ.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γραφείου, όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης. Επομένως οι επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούν τα πιο πάνω πάγια Περιουσιακά στοιχεία κατά σύστημα για σκοπούς εκπαιδευτικούς (σχολές επαγγελματικής ή τεχνικής εκπαίδευσης, κέντρα ελεύθερων σπουδών κλπ.) θα διενεργούν γι' αυτά αποσβέσεις με τον κατώτερο ή τον ανώτερο συντελεστή της παρούσας παραγράφου, οι οποίοι είναι μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους της προηγούμενης παραγράφου.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών (Η.Υ.) και των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων γενικά. Επίσης ορίζεται διαφορετικός κατώτερος και ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των Η.Υ. και των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων γενικά, οι οποίοι είναι μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους προηγούμενους, όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης. Επιπλέον ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού των Η.Υ.

(software).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ακόμη ότι η απόσβεση των Η.Υ. και του λογισμικού τους μπορεί να γίνεται εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά.

6. Με την παρ. 6 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, των σανατορίων και των κλινικών. Εννοείται ότι οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τα συγκεκριμένα πάγια τα οποία παρακολουθούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, επειδή δεν είναι συστατικά του ακινήτου, δηλαδή δεν είναι συνδεδεμένα με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και

χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

7. Με την παρ. 7 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των φωτεινών επιγραφών που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων. Σημειώνεται ότι για πρώτη φορά ορίζεται συντελεστής απόσβεσης για τα εν λόγω πάγια περιουσιακά στοιχεία.

## **ΑΡΘΡΟ 12**

Με το άρθρο 12 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των ελεύθερων επαγγελματιών.

Σχετικά με την απόσβεση των εν λόγω παγίων σημειώνονται τα ακόλουθα:

- Με την περίπτ. β' αυτού του άρθρου ορίζεται κατώτερος και ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των Η.Υ., του λογισμικού τους και των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Επομένως οι ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να αποσβένουν τα εν λόγω πάγια τμηματικά και δεν έχουν τη δυνατότητα, όπως οι επιχειρήσεις, να επιλέξουν την εφάπαξ απόσβεσή τους μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά.

- Με την περίπτ. γ' αυτού του άρθρου εκτός από τους κατωτέρους και τους ανώτερους συντελεστές απόσβεσης των οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας ορίζεται ότι τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται μέχρι ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της αξίας τους, όπως γίνεται και με τα ίδια πάγια που ανήκουν στις επιχειρήσεις.

## **ΑΡΘΡΟ 13**

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 13 εξειδικεύονται τα καινούργια μηχανήματα και ο λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής, τα οποία, όπως ορίζεται με τις διατάξεις

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

της παρ. 2 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου π.δ/τος, όταν αποκτούνται από 1/1/1998 και μετά από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές αυτών επιχειρήσεις, δύνανται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης είτε με τη σταθερή είτε με τη φθίνουσα μέθοδο.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 13 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι, συντελεστές απόσβεσης των παραπάνω πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όταν γι' αυτά επιλέγεται η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης. Ειδικότερα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι κατά την απόσβεση των εν λόγω παγίων με τη φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζεται ο κατώτερος ή ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, αφού προηγουμένως τριπλασιαστεί. Π.χ. ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου των γερανοφόρων και των

ανυψωτικών μηχανημάτων, που είναι έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα, γίνονται τριάντα τρία τοις εκατό (33%) και σαράντα πέντε τοις εκατό (45%) αντίστοιχα.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 13 ορίζεται ότι οι συντελεστές απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου των παραπάνω παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας τους. Συνεπώς ο οικείος συντελεστής απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου αρχικά εφαρμόζεται επί της σε αξίας κτήσης κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της σε αναπροσαρμοσμένης αξίας του και στη συνέχεια επί της κάθε φορά αναπόσβεστης αυτής αξίας.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου -13 ορίζεται ότι κατά τη διαχειριστική χρήση που η αναπόσβεστη αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αφού μειωθεί και με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν. σε αυτή τη διαχειριστική χρήση, είναι μικρότερη από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας κτήσης (προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων) ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτή τη διαχειριστική χρήση.