



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : Α.ΚΑΤΡΙΝΑΚΗ
ΣΥΝΤΑΞΗ: ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΖΟΥΡΑΡΗ (7325)**

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2009

Περιεχόμενα

1. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία -Βασικές έννοιες.....	3
1.1 Προσδιορισμοί - Λογιστική οργάνωση των παγίων.....	3
1.2 Οι αποσβέσεις.....	9
1.2.1 Έννοια - ορισμός των αποσβέσεων.....	9
1.2.2 Βασικό αίτια των αποσβέσεων.....	11
1.2.3 Σκοποί διενέργειας των αποσβέσεων.....	12
1.3 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων.....	14
1.3.1 Ο συντελεστής της απόσβεσης.....	14
1.3.2 Η «Αξία Κτήσης» των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	16
1.3.3 Η μέθοδος σαν παράγοντας της απόσβεσης.....	17
1.4 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.....	18
1.4.1 Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού.....	18
1.4.2 Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού.....	19
1.4.3 Κριτική αξιολόγηση των μεθόδων.....	21
1.5 Αποσβέσεις για χρήσεις μικρότερες η μεγαλύτερες του έτους.....	23
1.5.1 Χρόνος έναρξης υπολογισμού των αποσβέσεων.....	23
1.5.2 Οι αποσβέσεις στα βραχύχρονα αποτελέσματα.....	24
1.6 Η λογιστική των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	25
1.6.1 Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων.....	25
1.6.1.1 Η λογιστική οργάνωση των αποσβέσεων από το Ε.Γ.Λ.Σ.....	26
1.6.1.2 Λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων σαν εξόδου.....	27
1.6.2 Οι αποσβέσεις κατά την πώληση ή καταστροφή του παγίου.....	30
2. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία-Ελληνική Νομοθεσία.....	31
3. Δ.Λ.Π 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις.....	43
4. Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας με Δ.Λ.Π.....	59
5. Εφαρμογές.....	61
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	87

Κεφάλαιο 1

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία -Βασικές έννοιες

1.1 Προσδιορισμοί - Λογιστική οργάνωση των παγίων

Πρόκειται για το έδαφος που πάνω σ' αυτό είναι εγκαταστημένη απλά το κατέχει «κατά κυριότητα» η επιχείρηση, για διάφορα κτίσμα καθώς και για τεχνικές κατασκευές και τεχνικά μέσα, σε μια μεγάλη ποικιλία από τεχνικά χαρακτηριστικά και ιδιότητες, που τα κατέχει μόνιμα η επιχείρηση και μ' αυτά, κυρίως, «παράγει» τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που πουλάει. Βασικό χαρακτηριστικό των παραγωγικών προϋποθέσεων αυτής της κατηγορίας είναι ότι τα μέσα αυτά η επιχείρηση τα κατέχει και τα εκμεταλλεύεται για πολλά χρόνια. Συνήθως, όσο διαρκεί η ωφέλιμη τεχνολογικά και οικονομικά «ζωή» τους.

Βασικά είδη, πιο συνηθισμένα στην επιχειρηματική πράξη, είναι κα παραγωγικό τομέα τα παρακάτω:

Στην πρωτογενή παραγωγή: για τη γεωργία, οι αγροί, τα μηχανήματα των καλλιεργειών και τα ζώα αναπαραγωγής ή/και παραγωγής ζωοκομικών προϊόντων. Για την αλιεία, τα αλιευτικά σκάφη και ο λοιπός αλιευτικός εξοπλισμός. Για την εξορυκτική δραστηριότητα ιδιαίτερη κατηγορία αποτελούν τα ορυχεία, ενώ στο μηχανολογικό της εξοπλισμός εξομοιώνεται με τη βιομηχανική δραστηριότητα.

Στη δευτερογενή, τη μεταποιητική δραστηριότητα, στην κατηγορία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται κυρίως: οικόπεδα, τα βιομηχανοστάσια, τα μηχανήματα, οι (κτιριακές και μηχανολογικές) εγκαταστάσεις, τα εργαλεία και τα μεταφορικά μέσα.

Στην τριτογενή δραστηριότητα, για το εμπόριο, παραγωγικά μέσα αποτελούν κυρίως: οι αποθήκες, τα ψυγεία, οι εγκαταστάσεις των καταστημάτων και τα μέσα μεταφοράς. Για τις μεταφορές, τα μεταφορικά μέσα (πλοία αυτοκίνητα, αεροπλάνα, κ.λπ.), οι μόνιμες συσκευασίες (containers) κ.λπ.

Στην τεταρτογενή δραστηριότητα, για την ενέργεια ισχύουν όσα αναφέρονται στη μεταποιητική δραστηριότητα. Για τον τομέα της παροχής υπηρεσιών, η κατηγορία των παγίων περιλαμβάνει κυρίως κτιρίων γραφείων, τηλεπικοινωνιακά μέσα, ηλεκτρονικούς υπολογιστές κ.λπ.

Είναι νομίζω αυτονόητο, ότι τα είδη από αυτά τα μέσα που κατέχει και εκμεταλλεύεται η καθεμιά επιχείρηση, έχουν βέβαια τα τεχνικά χαρακτηριστικά και τις ιδιότητες της γενικής κατηγορίας σ' αυτήν που ανήκουν, αλλ' οπωσδήποτε και τα ιδιαίτερα εκείνα στοιχεία που μ' αυτά μπορεί να παραχθεί το προϊόν ή οι υπηρεσίες που παρέχει η συγκεκριμένη επιχείρηση. Τέτοια παραδείγματα είναι στη βιομηχανία, τα μηχανήματα των διαφόρων βιομηχανικών κλάδων, όπως οι αργαλειοί για την υφαντουργία, οι πρέσες για την επεξεργασία μετάλλων, οι φούρνοι για τα κεραμοουργεία, κ.λπ. Παραδείγματα στις μεταφορές, είναι για τις θαλάσσιες τα διάφορα είδη πλοίων (επιβατηγά, φορτηγά, πετρελαιοφόρα, containers, κ.λπ.) και για τις χερσαίες τα διάφορα είδη χερσαίων μεταφορικών μέσων (αυτοκίνητα φορτηγά, αυτοκίνητα επιβατηγά, αυτοκίνητα ψυγεία, σιδηρόδρομοι, κ.λπ.).

Όπως είναι γνωστό, το Ε.Γ.Α.Σ. οργανώνει λογιστικά τα πάγια, στους λογαριασμούς της **Ομάδας 1: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**

Η ομάδα περιλαμβάνει όλες χωρίς εξαίρεση τις ακινητοποιήσεις της επιχείρησης, με μοναδικό κριτήριο τη βέβαιη ή τεκμαιρόμενη μακροχρόνια απασχόληση τους σ' αυτήν.

Το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει ότι:

«στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις». (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.100 περ. 1)

Όλες οι κατηγορίες των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σ' αυτή την ομάδα, κατατάσσονται στους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ -ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

17

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.

Με βάση κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που έχουν κοινά μεταξύ τους ορισμένα πάγια, χαρακτηριστικά που τα ξεχωρίζουν από τα λοιπά, θεωρούμε ότι λειτουργούν στην επιχείρηση, περιλαμβάνονται στην παραπάνω ομάδα και παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς της, περισσότερες από μια **ενότητες** πάγιων στοιχείων και ειδικότερα:

- **τα ενσώματα πάγια στοιχεία**, τα ολοκληρωμένα, που έχουν μπει στην παραγωγική κατά τον προορισμό τους απασχόληση και που παρακολουθούνται με τους **Λογαριασμούς Νο 10-14**, αλλά και όσα βρίσκονται στο στάδιο της κατασκευής τους που παρακολουθούνται με **το Λογαριασμό Νο 15**.

Τα ενσώματα αυτά πάγια στοιχεία, το Σχέδιο τα προσδιορίζει έτσι: «ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποχτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος» (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.100 περ. 2. α.).

- **τα ασώματα πάγια στοιχεία και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης** που παρακολουθούνται με **το Λογαριασμό Νο 16**.

Τα πάγια στοιχεία αυτά το Σχέδιο ορίζει ότι:

«Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος». Εξάλλου τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης το Σχέδιο τα ορίζει σαν: «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 αναδιοργάνωση της». (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.100 περ. 2β)

- **οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις** οποιασδήποτε φύσης και από οποιαδήποτε αιτία, που παρακολουθούνται με **το Λογαριασμό Νο 18**.

Τα στοιχεία αυτά ορίζεται από το σχέδιο ότι:

«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 σ' αυτές και αποκτούνται 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 επομένης χρήσεως». (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.100 περ. 2δ)

- **τα πάγια στοιχεία των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων** για τα οποία φυσικά, ισχύουν οι παραπάνω προσδιορισμοί και τα οποία παρακολουθούνται με το **Λογαριασμό Νο 19**. Ο όγδοος στη σειρά λογαριασμός της ομάδας, ο **Λογαριασμός Νο 17** παραμένει κενός, όπως σ' όλες τις ομάδες λογαριασμών, και είναι διαθέσιμος για συμπλήρωση, σύμφωνα με τις αποφάσεις του αρμόδιου οργάνου.

Ορίζουμε τους λογαριασμούς 16 και 18 σαν ενότητες, μολονότι πρόκειται κατά περίπτωση για ένα λογαριασμό, επειδή ουσιαστικά περιέχουν ο καθένας δύο τουλάχιστον κατηγορίες πληροφοριών, που κανονικά θα εμφανίζονταν σε δύο για κάθε περίπτωση πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

Από τις παραπάνω ενότητες λογαριασμών, παρουσιάζουν ενδιαφέρον για τη μελέτη μας **μόνο η πρώτη και η δεύτερη**, καθώς είναι οι μόνες που αποτελούν τον παραγωγικό μηχανισμό της επιχείρησης. Οι υπόλοιπες κατηγορίες, περιλαμβάνουν αξίες μακροχρόνιας απασχόλησης μέσα στην επιχείρηση, αλλά συνιστούν πάγια περιουσιακά στοιχεία μόνο με βάση αυτό τους το χαρακτηριστικό. Δεν είναι συνεπώς δυνατό να ακολουθήσουν τις νομοτελειακές ρυθμίσεις (κανόνες διενέργειας αποσβέσεων, «κανονικό» μητρώο παγίων, κ.λπ.) που θα αφορούν τα λοιπά πάγια.

Για τα πάγια που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς της καθεμιάς από τις παραπάνω δύο ενότητες, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει τα παρακάτω.

10.ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. όπως παρακάτω:

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

.....»(Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.104).

11.ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ .

Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. όπως παρακάτω:

1. **«Κτίρια** είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας».

«Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές,.....οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά

τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και άνευ βλάβης της ουσίας τους ή του κτιρίου».

«Τεχνικά έργα είναι μόνιμες κατά κανόνα τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.....».

(Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.105).

12.ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ .

Τα πάγια αυτού του λογαριασμού, ορίζονται όπως παρακάτω:

- *«μηχανήματα....δηλαδή μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή ακίνητες, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες.....*

- «...τεχνικές εγκαταστάσεις... δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της».

- τέλος, ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός περιλαμβάνει τα φορητά μηχανήματα, τα εργαλεία, τα καλούπια και τις ιδιοσυσκευές, όργανα μετρήσεων, κ.λπ. (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.106).

Εμείς, ορίζουμε ότι, τα μηχανήματα είναι τεχνικά μέσα, που εντοπίζουν, εξειδικεύουν και πολλαπλασιάζουν την ανθρώπινη ενέργεια, με τη μεσολάβηση ενός εργαλείου και μιας άλλης ενέργειας (μηχανικής, αέρα, ηλεκτρικής, θερμικής, υδραυλικής, ατμού, κ.λπ.) και που χρησιμοποιούνται κατά τον προορισμό τους, για την απόσταση από τη φύση ή/και το μετασχηματισμό των φυσικών προϋποθέσεων της ανθρώπινης ζωής και την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών. Ορίζουμε επίσης ότι οι τεχνικές εγκαταστάσεις είναι ολοκληρωμένα ακίνητα τεχνολογικά συγκροτήματα, που παρέχουν το καθένα ειδικές υπηρεσίες (π.χ. μεταφορά υλικών, μεταφορά ενέργειας, αποχέτευση, ύδρευση, κ.λπ.), που έχουν άμεση σχέση και σύνδεση με τη μεταποίηση της ύλης με τη λειτουργία των μηχανημάτων.

13.ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. όπως παρακάτω:

«... τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς». (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.107).

14 . ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Είναι, πάντοτε κατά το Σχέδιο, κυρίως, τα έπιπλα, τα σκεύη, οι μηχανές γραφείων, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συστήματα, τα μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς, τα επιστημονικά όργανα, τα ζώα για πάγια εκμετάλλευση και ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών. (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.108).

15.ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΟΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

«1. Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία, μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωση τους.

5. Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτοσυστοιχιών όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού **15.09** «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων».....»

(Ε.Γ.Λ.Σ. §2.2.109).

16.ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.

1.Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

«1. Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήςσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. δικαιώματα, όπως π.χ. δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. 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».

II. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

11. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας³, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.» (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.110).

Το «Μητρώο Πάγιων Στοιχείων» - Η απογραφή των παγίων

1. Το Ε.Γ.Λ.Σ, πρώτο εγκολλώθηκε τη συγκρότηση του «μητρώου παγίων» που συναντιόταν στην ελληνική λογιστική πρακτική, μολονότι το Σχέδιο στην τρίτη υποπαράγραφο της σχετικής παραγράφου φαίνεται να «διστάζει».

Σύμφωνα με τις σχετικές ρυθμίσεις του Σχεδίου, ισχύουν για το μητρώο αυτό τα παρακάτω.

«**1.** Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λπ. βαθμού).

2. Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία:

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

~ Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

3. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα, παρακολουθούνται σε μια

ατομική μερίδα), με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.» (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.103)

Εξάλλου, η τήρηση του Μητρώου σαν υποχρεωτικού βιβλίου των υπόχρεων σε τήρηση των βιβλίων της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προβλέπεται ήδη από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού (άρθρο 7 παραγρ. 2 πέμπτη περίοδος), οι οποίες ορίζουν τα παρακάτω:

«2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων.....

Επίσης τηρεί 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 κατά συντελεστή απόσβεσης.»

Η καρτέλα μητρώου του καθενός παγίου περιλαμβάνει από τη μια μεριά την αξία κτήσης του παγίου με τη χρονολογική της εξέλιξη και από την άλλη τις αποσβέσεις του παγίου στην ίδια βάση, συνάγεται ότι το μητρώο αυτό αποτελεί ουσιαστικά, τους λογαριασμούς του τελευταίου βαθμού ανάλυσης τόσο των παγίων στοιχείων όσο και των αποσβέσεων τους αντίστοιχα. Αυτή άλλωστε η λειτουργία του Μητρώου ορίζεται και τυπικά, από τις παραπάνω διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. που προβλέπουν την τήρηση του.

Η καθιέρωση του Μητρώου σαν βιβλίου υποχρεωτικού, συνδέθηκε φυσικά με τη νέα ρύθμιση για την απογραφή των παγίων, όπως διατυπώνεται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα που ακολουθούν.

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

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

Έτσι λοιπόν, ο Κώδικας αξιοποιεί το Μητρώο Παγίων Στοιχείων και μ' αυτό αναπληρώνει την αναλυτική καταχώρηση των παγίων στο βιβλίο απόγραφων, στο τέλος κάθε χρήσης, απαλλάσσοντας την επιχείρηση από τη σχολαστική και μάταιη αυτή επανάληψη. Σημειώνουμε ότι, οι ομοειδείς κατηγορίες παγίων στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος, προφανώς δεν είναι κάποιες οποιεσδήποτε κατηγορίες, αλλά οι κατηγορίες που με βάση το ΕΓΛΣ έχουν συγκροτηθεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς με τους οποίους τα πάγια φέρονται καταταγμένα στη γενική λογιστική.

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων συμπεραίνεται ότι, πρακτικά η καταγραφή της απογραφής των παγίων στο ανάλογο βιβλίο θα γινόταν με την απλή καταχώρηση ενός ισοζυγίου των πρωτοβάθμιων λογαριασμών παγίων. Δυστυχώς, η λαθεμένη λύση στη λογιστική απεικόνιση των παγίων που επιβάλλει το ΕΓΛΣ, αποστερεί τη λογιστική πράξη από αυτή την ευχέρεια, επειδή το Σχέδιο περιέλαβε σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίου και τον αντίθετο λογαριασμό, με τις αποσβέσεις του! Με τις συνθήκες αυτές, θα πρέπει να συνταχθεί ένα ισοζύγιο δευτεροβάθμιων λογαριασμών των παγίων, με την εξαίρεση από κάθε πρωτοβάθμιο του ανάλογου δευτεροβάθμιου των αποσβέσεων (XX.99), ο οποίος θα πρέπει να καταχωρηθεί ιδιαίτερα.

1.2 Οι αποσβέσεις

1.2.1 Έννοια - ορισμός των αποσβέσεων

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

Αναφορικά με τη φύση της απόσβεσης, παρατηρούμε τα εξής. Η επιχείρηση αγοράζει ένα πάγιο στοιχείο, αναγκαίο για την παραγωγή του προϊόντος της, πριν από την έναρξη της παραγωγής της και το χρησιμοποιεί για μια μακριά χρονική περίοδο, αντλώντας τμηματικά τις υπηρεσίες του για την πραγματοποίηση της παραγωγής αυτής. Η επιχείρηση ^δηλ. αγοράζοντας ένα πάγιο πραγματοποιεί ένα «συσσωρευμένο», «πολυετές», «μελλοντικό» έξοδο Αργότερα, κατά το χρόνο διεξαγωγής της παραγωγής, το μέρος της αξίας του παγίου, που καλύπτει αυτή την τμηματική φθορά, το οποίο εκφράζεται με την απόσβεση, (θα απομονωθεί σε κάθε χρήση σαν («ετήσιο») έξοδο της χρήσης και θα καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 (Λ/σμός 66), σαν έξοδο κατ' είδος της χρήσης αυτής.

Επισημαίνεται ότι το έξοδο αυτό, όταν προσδιορίζεται, έχει ήδη γίνει δαπάνη, επειδή σαν παραγωγική υπηρεσία των παγίων, έχει ήδη ενσωματωθεί στο έργο που έχει παραχθεί. Συνεπώς το έξοδο αυτό, όπως όλες οι άλλες ανάλογες υπηρεσίες (ανθρώπινη δουλειά, ενέργεια, κ.λ.π.) θα θεωρηθεί σύγχρονα ισόποση δαπάνη (κόστους) παραγωγής του ανάλογου έργου και τελικά των προϊόντων. Παρατηρούμε λοιπόν, ότι η διαδικασία αυτή είναι πανομοιότυπη με τη διαδικασία απόκτησης και απόσβεσης, οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας.

Βασικό για τον υπολογισμό της απόσβεσης, είναι το ζήτημα, αν το -συνολικό ποσό της απόσβεσης θα υπολογιστεί, με βάση το χρόνο που λειτούργησε το πάγιο ή με βάση την παραγωγή που πραγματοποίησε.

Αν η απόσβεση υπολογιστεί με μια από τις χρονικές μεθόδους, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται ^ βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τη μονάδα (που σημαίνει μια ετήσια χρήση) και παρονομαστή το σύνολο των ετών που προβλέπεται να διαρκέσει συνολικά η παραγωγική λειτουργία του παγίου. Η απόσβεση δηλ. υπολογίζεται στην περίπτωση αυτή, σε συνάρτηση με το χρόνο λειτουργίας του παγίου ανεξάρτητα από την ποσότητα της παραγωγής που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' αυτό το χρονικό διάστημα.

Αν η απόσβεση υπολογιστεί με την ποσοτική μέθοδο, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τη μονάδα (που σημαίνει μια μονάδα από το προϊόν ή μια ώρα πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου) και παρονομαστή το σύνολο των μονάδων του προϊόντος ή το συνολικό χρόνο

πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' όλη τη διάρκεια της «ωφέλιμης ζωής του». Η απόσβεση δηλαδή, στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται σε συνάρτηση με την ποσότητα της παραγωγής του παγίου μέσα στη χρήση (ή την τυχόν μικρότερη κοστολογική περίοδο).

Εντούτοις τα ζητήματα αυτά θα αναπτυχθούν διεξοδικά παρακάτω. Η απόσβεση είναι ένα έξοδο καθαρά υπολογιστικό, ως προς το μέγεθος του. Υπολογιστικό τόσο σε ποσότητα (το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου που «αναλώνεται» σε κάθε χρήση για την αντίστοιχη παραγωγή, ο συντελεστής της απόσβεσης του παγίου δηλ.), όσο και σε αξία (προσδιορισμός της αξίας κτήσης του παγίου σαν βάσης για την εφαρμογή του συντελεστή και τον προσδιορισμό του ποσού της απόσβεσης). Έτσι, το ποσό της απόσβεσης που σαν έξοδο της χρήσης εγγράφεται στους ανάλογους λογαριασμούς των αποσβέσεων (για τις «τακτικές» Λ/σμός Νο 66 και για τις «πρόσθετες» Λ/σμός Νο 85) δεν προέρχεται από αγορά, όπως τα άλλα έξοδα, αλλά από υπολογισμό.

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

"I. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

1. **Απόσβεση** είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο απολογισμός της σε καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του, απαξιώσεως.

2. **Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο** είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

3. **Ωφέλιμη διάρκεια ζωής** είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

4. **Αποσβεστέα αξία** ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως) ,μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5. **Υπολειμματική αξία** ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι 'η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.» (**Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.102**).

1.2.2 Βασικό αίτια των αποσβέσεων

Τα βασικά αίτια που προκαλούν τις αποσβέσεις, μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες. Είναι πρώτο **η φθορά** που επέρχεται στα πάγια, βασικά και κύρια από την παραγωγική χρησιμοποίησή τους, αλλά και, με βραδύτερους βέβαια ρυθμούς, από την αδράνεια τους.

Είναι βέβαια αυτονόητο, αλλά το επισημάναμε και παραπάνω, ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, παρέχοντας τις παραγωγικές τους υπηρεσίες φθείρονται και μάλιστα μ' ένα ρυθμό που είναι ευθεία συνάρτηση του ρυθμού της παραγωγικής τους απασχόλησης. Όσο εντονότερη είναι η παραγωγική λειτουργία του παγίου, τόσο εντονότερος είναι και ο ρυθμός της φθοράς του. Και είναι βέβαια αλήθεια ότι η φθορά τους αυτή αντιμετωπίζεται με την συντήρηση που τους γίνεται, αλλ' όμως η συντήρηση αυτή δεν είναι τεχνολογικά δυνατό να αποκαταστήσει ολόκληρη τη φθορά που παθαίνει το πάγιο. Πάντα κάτι μένει που δεν αποκατασταίνεται. Αυτή λοιπόν η βαθμιαία φθορά από τη χρήση των παγίων σιγά-σιγά, με την πάροδο του χρόνου συσσωρεύεται και φθάνει κάποτε να καταστήσει το πάγιο άχρηστο.

Αυτό, δεν σημαίνει βέβαια ότι δεν συνεπάγεται επίσης φθορά σ' ορισμένα πάγια η αδράνεια τους. Είναι γνωστό ότι, αν π.χ. ένα μηχάνημα ή ένα αυτοκίνητο παραμείνουν για πολύ καιρό εκτός λειτουργίας, θα χρειαστούν εκτεταμένη επισκευή για να ξαναμπούν σε κανονική λειτουργία, ενώ αν μείνουν σε αδράνεια για ένα χρονικό διάστημα οριακό, μπορεί ακόμη και να γίνουν τελείως άχρηστα!

Η φθορά συνεπώς, είναι ένα πρώτο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται οι αποσβέσεις.

Δεύτερο αίτιο που λειτουργεί στην ίδια κατεύθυνση, είναι **η τεχνολογική απαξίωση** των παγίων. Η απαξίωση αυτή, έχει πολλές εκφράσεις. Εκφράζεται πρώτο, με την αδυναμία των παγίων να κατασκευάσουν τα νέα προϊόντα που ολοένα μπαίνουν στην αγορά, με ιδιότητες νέες. Εκφράζεται δεύτερο τη μείωση της σχετικής παραγωγικότητας του παγίου. Συγκεκριμένα, τα αντίστοιχα παγία της νέας τεχνολογίας, είναι ολοένα παραγωγικότερα, με συνέπεια η σχέση της παραγωγικότητας του παγίου με τα ανάλογα νέα να γίνεται ολοένα δυσμενέστερη. Τέλος η τεχνολογική απαξίωση του παγίου, εκφράζεται με την αδυναμία της επιχείρησης, να εφαρμόσει τις περισσότερο σύγχρονες μεθόδους παραγωγής, οι οποίες ταιριάζουν με τα πιο σύγχρονα κάθε φορά παραγωγικά μέσα.

Η τεχνολογική απαξίωση συνεπώς, είναι ένα δεύτερο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.

Τρίτο αίτιο που προκαλεί την ανάγκη της απόσβεσης, είναι **η οικονομική απαξίωση** των παγίων. Η απαξίωση αυτή, είναι βασικά και κύρια η συνέπεια των δυο προηγούμενων αιτιών: της φθοράς και της τεχνολογικής απαξίωσης. Πράγματι, τόσο η φθορά, όσο και η τεχνολογική απαξίωση, επειδή συνεπάγονται μείωση της παραγωγικότητας, μείωση της ποιότητας, εφαρμογή παλιότερων μεθόδων παραγωγής κυρίως, συνεπάγονται παραπέρα την αύξηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και φυσικά, ανάλογη μείωση του κέρδους. Καθιστούν δηλαδή τη χρήση των παγίων αντικοινωνική για την επιχείρηση. Και είναι βέβαια αλήθεια, ότι η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται τη μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων και μ' αυτό τον τρόπο ανάλογη μείωση του κόστους, όμως η μείωση αυτή αντισταθμίζει, μόνο ένα μικρό μέρος από τη ζημία που προκαλεί η αντικοινωνική λειτουργία των παγίων. Συνεπώς, η έγκαιρη αντικατάσταση των παγίων με καινούργιας τεχνολογίας, είναι με οικονομικά κριτήρια ένα αίτημα επιτακτικό.

Πρέπει εντούτοις να επισημάνουμε, ότι οικονομική απαξίωση ορισμένων κατηγοριών παγίων μπορεί να επέλθει, έστω κι' αν τα πάγια αυτά διατηρούνται σε πλήρη αδράνεια, εφόσον αυτή η αδράνεια παρατείνεται για πολλά χρόνια. Αυτό είναι όπως είπαμε, μια αναγκαία συνέπεια από

την τεχνολογική εξέλιξη, η οποία οδηγεί ολοένα στην κατασκευή παγίων με μεγαλύτερη παραγωγικότητα και συνεπώς με χαμηλότερο κόστος ανά μονάδα προϊόντος που παράγεται. Μια εξέλιξη που μειώνει την ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, και την εξαναγκάζει έτσι σε ανανέωση του παραγωγικού της εξοπλισμού.

Με τα δεδομένα αυτά, **η οικονομική απαξίωση των παγίων, αναγορεύεται σε τρίτο, αλλά πρωταρχικό αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.**

1.2.3 Σκοποί διενέργειας των αποσβέσεων

1. Η συσσώρευση της αξίας του παγίου

Από την ανάλυση στην παράγραφο που προηγήθηκε αμέσως παραπάνω, φάνηκε ότι σε κάποιο χρονικό σημείο λειτουργίας της επιχείρησης, ειδικό για καθένα πάγιο ξεχωριστά, η χρήση του κάθε παγίου γίνεται αντιοικονομική και συνεπώς η οικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβάλλει να αντικατασταθεί το πάγιο εκείνο, μ' ένα ανάλογο καινούργιο. Όμως το κάθε πάγιο αντιπροσωπεύει μια μεγάλη συνήθως αξία, που όσο προχωρούμε στον ιστορικό χρόνο και η τεχνολογία εξελίσσεται, η αξία αυτή γίνεται ολοένα μεγαλύτερη. Χρειάζεται συνεπώς σ' αυτό το χρονικό σημείο και προκειμένου να αντικατασταθεί το σχετικό πάγιο στοιχείο ένα χρηματικό ποσό, που θα είναι ίσο με την αξία του παγίου που μπήκε σε κατάσταση «εκτός λειτουργίας».

Η επιχείρηση συνεπώς, είναι υποχρεωμένη από τους νόμους της λειτουργίας της, στο χρονικό αυτό σημείο να έχει συσσωρεύσει το ποσό που είναι αναγκαίο για να αποκτήσει το καινούργιο πάγιο. Γεννιέται συνεπώς το ερώτημα από πού η επιχείρηση θα αντλήσει το ποσό αυτό.

Από την άλλη μεριά είναι δεδομένο ότι η ανάγκη να αντικατασταθεί το πάγιο, πρόκυψε σαν συνέπεια από την παραγωγική του λειτουργία, από την οποία όμως παράχθηκαν τα προϊόντα στο κόστος των οποίων προστέθηκε και η βαθμιαία απαξίωση του παγίου, με τη μορφή και το μηχανισμό της απόσβεσης. Η επιχείρηση μ' άλλα λόγια, προβλέποντας την απαξίωση του παγίου, πρόσθεσε την αξία της τμηματικής φθοράς του παγίου που προκαλούνταν από την παραγωγική του λειτουργία, στο κόστος των προϊόντων που προκύπτανε από τη λειτουργία αυτή και έτσι συσσώρευσε το ποσό που στο τέλος της παραγωγικής σταδιοδρομίας του παγίου, είναι αναγκαίο για την αντικατάστασή του.

Καταλήγουμε συνεπώς στο συμπέρασμα, **ότι σκοπός της διενέργειας, των αποσβέσεων είναι να συσσωρευτεί βαθμιαία και τμηματικά, με μέτρο τη βαθμιαία απαξίωση του παγίου, η αξία του.** Με τον τρόπο , αυτό θα συσσωρευτεί το ποσό που θα πρέπει να είναι διαθέσιμο στο χρονικό σημείο που το πάγιο θα καταλήξει να είναι αντιοικονομικό, ώστε το ποσό αυτό να δοθεί για να αγοραστεί το καινούργιο πάγιο.

Έτσι εξηγείται και ο μηχανισμός της απόσβεσης. Η επιχείρηση δηλαδή με το μηχανισμό της απόσβεσης, επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων της το οποίο αφαιρεί από τα αντίστοιχα έσοδα και έτσι μοιράζοντας στον επιχειρηματία το υπόλοιπο, μοιράζει κάθε χρήση ένα ποσό μικρότερο κατά την απόσβεση, την οποία συσσωρεύει και σχηματίζει την αξία των παγίων που πρέπει να αντικατασταθούν κάθε φορά.

Δεν πρέπει βέβαια, να γίνει η παρανόηση, ότι δήθεν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις διατηρούνται μέσα στην επιχειρηματική περιουσία με τη μορφή των μετρητών. Οι αποσβέσεις σαν στοιχείο του παθητικού (είναι άλλο το ζήτημα αν εμφανίζονται λογιστικά με αντίθετους λογαριασμούς αφαιρετικά από το Ενεργητικό του Ισολογισμού), αποτελούν μια μορφή των κεφαλαίων που διαθέτει η επιχείρηση και συνεπώς χρηματοδοτούν το σύνολο του ενεργητικού της.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι η απόσβεση καλύπτει την ομαλή φθορά που επέρχεται στα πάγια από τη χρήση τους σύμφωνα με τον προορισμό τους, την παραγωγική τους απασχόληση. Είναι φανερό, ότι η απόσβεση δεν καλύπτει και δεν είναι δυνατό να καλύψει την **αξία ενός παγίου που καταστρέφεται.** Και δεν καλύπτει την αξία αυτή, ούτε ποσοτικά, ούτε χρονικά. Η καταστροφή ενός παγίου είναι ζήτημα απρόβλεπτο και συνεπάγεται την απώλεια μιας αξίας ίσης με όση από

την αξία του παγίου δεν είχε αποσβεστεί. Πρόκειται καθαρά για μια ζημία, που είναι ίση με το μέρος από την αξία του παγίου που δεν είχε αποσβεστεί και στο χρονικό σημείο που πρόκυψε η καταστροφή του παγίου. Η ζημία αυτή συνεπώς, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης, γιατί δεν βρίσκεται εκεί ενσωματωμένη στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, αλλά **αφαιρείται κατευθείαν από το μικτό κέρδος.**

2. Η ενίσχυση της τάσης για επενδύσεις

Όπως έγινε αντιληπτό, η παραπάνω ανάλυση αφορά τις αποσβέσεις που κατατείνουν να συσσωρευτεί η αξία του παγίου, προκειμένου το σχετικό κεφάλαιο να είναι διαθέσιμο για την αντικατάσταση του παγίου. Είναι οι αποσβέσεις αυτές που προσδιορίζονται με τον όρο «τακτικές αποσβέσεις». Εκτός όμως από τις αποσβέσεις αυτές η νομοθεσία παραχωρεί στις επιχειρήσεις το δικαίωμα να πραγματοποιούν αποσβέσεις μεγαλύτερου ποσού από εκείνο που δικαιολογεί η προβλεπόμενη σε ορισμένο χρόνο απαξίωση των παγίων. Η πολιτεία παρέχει το δικαίωμα αυτό στις επιχειρήσεις προκειμένου με τις μεγαλύτερες αυτές αποσβέσεις να μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη τους και συνεπώς να καταβάλουν μικρότερο φόρο. Το μέτρο αυτό, αποτελεί κίνητρο προς τις επιχειρήσεις, προκειμένου να πραγματοποιούν επενδύσεις, που προκαλούν αύξηση της συνολικής (εθνικής) παραγωγής αλλά και της παραγωγικότητας. Επειδή οι επενδύσεις πραγματοποιούνται σε πάγια της σύγχρονης κάθε φορά τεχνολογίας.

Οι αποσβέσεις αυτές, όπως είναι φανερό, δεν ανταποκρίνονται στην ομαλή απαξίωση των παγίων συνεπεία της παραγωγικής τους δράσης με την οποία άλλωστε δεν συνδέονται, και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα έσοδα των οποίων φυσικά την πραγματοποίηση δεν έχουν συμβάλει, αλλά αφαιρούνται από το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Εδώ συνεπώς εντοπίζεται ένας **δεύτερος σκοπός της** διενέργειας (των πρόσθετων) αποσβέσεων και είναι αυτός ο σκοπός, η **παρακίνηση** των επιχειρήσεων για νέες επενδύσεις, με συνέπεια την αύξηση της (εθνικής) παραγωγής, της παραγωγικότητας και της απασχόλησης.

3. Το ακριβές κόστος

Είπαμε ότι, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, συντελούν στην παραγωγή με την παροχή των υπηρεσιών που παράγει η λειτουργία τους, ανάλογα με τα τεχνικά τους δεδομένα. Και είπαμε ακόμη ότι οι υπηρεσίες αυτές «συλλαμβάνονται» από τη μεριά των παγίων σαν φθορά τους, σαν ποσοτική και ποιοτική μείωση της παραγωγικής τους δυναμικότητας και από την πλευρά του προϊόντος σαν νέες ιδιότητες του.

Η απόσβεση συνεπώς, που αποτελεί την αξία αυτής της φθοράς των παγίων, αποτελεί συγχρόνως και το κόστος για την απόκτηση από τα προϊόντα της νέας ιδιότητας που τους προστέθηκε. Είναι συνεπώς φανερό ότι η απόσβεση αποτελεί στοιχείο της παραγωγής, γεγονός άλλωστε που γίνεται χωρίς αμφισβήτηση δεκτό από το σύνολο των συγγραφέων.

Τρίτο σκοπό της απόσβεσης συνεπώς, **αποτελεί η επιδίωξη να προσδιοριστεί ένα κόστος με ακρίβεια.**

4. Η ακριβής διαμόρφωση και εμφάνιση της περιουσίας

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω στον πρώτο σκοπό της απόσβεσης, η απόσβεση είναι μια διαδικασία, με την οποία λογαριάζεται η βαθμιαία μείωση της αξίας των παγίων και συσσωρεύεται σαν κεφάλαιο, που θα χρηματοδοτήσει την αντικατάσταση του παγίου κατά το χρόνο της τελικής φθοράς του.

Την οικονομική αυτή διαδικασία μετασχηματισμού της επιχειρηματικής περιουσίας, την εκφράζει η Λογιστική, με τη λογιστική αποτύπωση της διαδικασίας των αποσβέσεων. Με τη λογιστική αυτή αποτύπωση σε κάθε επιχειρηματική χρήση, αφαιρείται από τα πάγια, η τεκμαρτή φθορά τους όπως λογαριάστηκε με τη σχετική απόσβεση. Συγκεκριμένα, οι αποσβέσεις που

συσσωρεύονται στη διαδρομή των χρήσεων, αποτυπώνονται λογιστικά σ' ένα (αντίθετο) λογαριασμό με πιστωτικό υπόλοιπο. Ένα λογαριασμό του παθητικού δηλ, χωρίς να έχει σημασία το γεγονός ότι ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται σαν αντίθετος του ενεργητικού.¹ Σημασία έχει το γεγονός ότι ο λογαριασμός αυτός δείχνει τη μείωση της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού «πάγια» και παράλληλα μια πηγή κεφαλαίων που χρηματοδοτεί το λοιπό ενεργητικό.! Η λογιστική αυτή αποτύπωση συνεπώς, δείχνει μια αφανή, και υπολογιστική περιουσιακή μεταβολή πραγματική εντούτοις, και αποκατασταίνει έτσι την πραγματική εικόνα της επιχειρηματικής περιουσίας.

Σκοπό συνεπώς της λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης, αποτελεί η ακριβής εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας.

Είναι φανερό ότι, χωρίς τη διαδικασία της λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης, τα μεν πάγια περιουσιακά στοιχεία θα είχαν μέχρι το χρόνο της οριστικής αδράνειας τους την αρχική αξία κτήσης, ενώ παράλληλα δεν θα είχε αποτυπωθεί το κεφάλαιο που συσσωρεύτηκε για την αντικατάστασή τους.

1.3 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων

Τρεις είναι οι προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων.

Πρώτο παράγοντα αποτελεί η παραδοχή για τη χρονική διάρκεια της χρήσης του παγίου σε αριθμό επιχειρηματικών χρήσεων ή η συνολική παραγωγική απόδοση του παγίου σε παραγωγικό χρόνο ή ποσότητα έργου, ανάλογα με το είδος της μεθόδου (χρονική ή ποσοτική) που χρησιμοποιείται. Η παραδοχή αυτή θα μας δώσει το κλάσμα (π.χ. αν εκτιμάται ότι το πάγιο θα λειτουργήσει για 20 χρήσεις, η απόσβεση για κάθε χρήση θα είναι: $1/20$) ή αλλιώς το ποσοστό ($1/20 = 0,05$ ή 5%) από την αξία του παγίου, που πρέπει να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής σε κάθε επιχειρηματική χρήση. Θα μας δώσει δηλ. το συντελεστή της απόσβεσης.

Δεύτερο παράγοντα αποτελεί η («αποσβεστέα») αξία του παγίου η οποία έχει τη θέση του αριθμητή του κλάσματος απ' αυτό που θα προκύψει το ποσό της ετήσιας επιβάρυνσης από τη χρήση του παγίου.

Τρίτο παράγοντα αποτελεί η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης. ,Ο παράγοντας αυτός, προσδιορίζει το συγκεκριμένο κάθε φορά αριθμητή και παρονομαστή που θα μπει στο παραπάνω κλάσμα, προκειμένου να προκύψει το ποσό της ετήσιας επιβάρυνσης από τη χρήση του παγίου σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η μέθοδος δηλαδή εκφράζει τις παραδοχές που έχουν γίνει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση στον ορισμό του αριθμητή και του παρονομαστή του κλάσματος της απόσβεσης. Μ' άλλα λόγια ποια αξία θα δεχθούμε σαν αριθμητή και ποιο μέγεθος σαν παρονομαστή. Π.χ. αν στη θέση του αριθμητή θα μπει η αξία κτήσης του παγίου ή η αναπόσβεστη (μέθοδος της σταθερής ή της φθίνουσας απόσβεσης) ή αν στον παρονομαστή θα μπει ο χρόνος λειτουργίας ή πραγματικής παραγωγής του παγίου (χρονική ή ποσοτική μέθοδος), κ.λπ.

1.3.1 Ο συντελεστής της απόσβεσης

Όπως είπαμε λοιπόν, η κάθε χρήση πρέπει να επιβαρυνθεί με το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου, που αναλογεί στο αποτέλεσμα της. Γεννιέται συνεπώς σαν κύριο ζήτημα να προσδιοριστεί με κάθε δυνατή ακρίβεια αυτό το κλάσμα.

Υπάρχουν δύο κατηγορίες μεθόδων για να υπολογιστεί αυτό το κλάσμα. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει μεθόδους χρονικές και η άλλη, μεθόδους ποσοτικές. Οι χρονικές στηρίζουν τον

υπολογισμό της απόσβεσης στο χρόνο που διανύθηκε, ενώ οι ποσοτικές στο έργο που παράχθηκε.

Και οι δύο κατηγορίες μεθόδων, χρησιμοποιούν ένα συντελεστή (X%) απόσβεσης, που τον εφαρμόζουν πάνω στην αξία του παγίου και προσδιορίζουν έτσι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Οι χρονικές μέθοδοι χρησιμοποιούν ένα συντελεστή που στηρίζεται στα χρόνια λειτουργίας του παγίου.

Συγκεκριμένα, με βάση αυτές τις μεθόδους η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται με το συντελεστή:

1 (κοστολογική περίοδος ή χρήση)

Προβλεπόμενες κοστολογικές περιόδους ή χρήσεις λειτουργίας παγίου

Αντίθετα, οι ποσοτικές μέθοδοι χρησιμοποιούν ένα συντελεστή που στηρίζεται στο έργο που παράγεται, με τεκμήριο, είτε το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου μέσα στη χρήση, είτε την ποσότητα του έργου που παράχθηκε μέσα σ' αυτήν.

Με βάση λοιπόν τις ποσοτικές μεθόδους, ο σχετικός συντελεστής διαμορφώνεται όπως παρακάτω:

1 (ώρα παραγωγικής λειτουργίας)

Προβλεπόμενες συνολικά, ώρες παραγωγικής λειτουργίας

Ή

1 (μονάδα έργου)

Προβλεπόμενες να παραχθούν συνολικά, μονάδες

Μπορεί να υποστηριχθεί ότι για επιχειρήσεις με σταθερή σε κάθε χρήση (ή κοστολογική περίοδο) παραγωγική απασχόληση, θεωρητικά και οι δύο κατηγορίες δίνουν την ίδια επιβάρυνση. Εντούτοις, για κυμαινόμενη παραγωγική απασχόληση, είτε από χρήση σε χρήση, είτε από κοστολογική περίοδο σ' άλλη, ακριβέστερα αποτελέσματα δίνουν οι ποσοτικές μέθοδοι. Μολονότι βέβαια, λόγω της πρακτικής ευκολίας που παρουσιάζουν, στην πράξη χρησιμοποιούνται οι χρονικές μέθοδοι.

Έτσι λοιπόν, **ο συντελεστής της απόσβεσης, δείχνει την ποσότητα, το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου, που πρέπει να λογαριαστεί** (αρχικά σαν έξοδο και στη συνέχεια) **σαν δαπάνη** για την πραγματοποίηση μιας συγκεκριμένης ποσότητας παραγωγής (ποσοτικές μέθοδοι), είτε της οποιασδήποτε ποσότητας παραγωγής που πραγματοποιήθηκε μέσα σε μια χρονική περίοδο (χρονικές μέθοδοι).

Είναι φανερό, πως σε κάθε περίπτωση, με οποιοδήποτε τρόπο δηλαδή κι' αν υπολογιστεί ο συντελεστής αυτός, παρέχει πάντως ένα δεδομένο πολύ σχετικό και κατά προσέγγιση. Αυτό οφείλεται σε κάθε περίπτωση, στην ανακρίβεια του παρονομαστή του κλάσματος. Πράγματι, είτε πρόκειται για τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, για το συνολικό χρόνο της λειτουργίας του δηλ., είτε πρόκειται για τη συνολική παραγωγική απασχόληση ή το συνολικό έργο που θα παραγάγει, όλα τα ποσά αυτά στηρίζονται σε εκτιμήσεις και συνεπώς δεν είναι ακριβή.

Έτσι λοιπόν ο συντελεστής της απόσβεσης είναι σε κάθε περίπτωση ένα μέγεθος σχετικό και οδηγεί σε μια ανακρίβεια στον προσδιορισμό του συνολικού ποσού της απόσβεσης που πρέπει να βαρύνει μια παραγωγή. Αποδεχόμαστε εντούτοις την ανακρίβεια αυτή, επειδή δεν έχουμε καλύτερο τρόπο υπολογισμού.

1.3.2 Η «Αξία Κτήσης» των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

1. Η αρχική αξία κτήσης

Όπως είναι γνωστό, η αξία των παγίων αποτελεί τη βάση του υπολογισμού της απόσβεσης, επειδή είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί συνολικά, μέχρι το χρόνο που υπολογίζεται ότι θα πρέπει να αντικατασταθεί το καθένα πάγιο. Αποτελεί μ' άλλα λόγια την αξία που σε κάθε περίπτωση, το κλάσμα της που θα προσδιορίζεται με βάση τον κατάλληλο συντελεστή, θα αφαιρείται από το αποτέλεσμα και θα συσσωρεύεται σαν κεφάλαιο.

Σαν βάση υπολογισμού των αποσβέσεων γίνεται δεκτή, βασικά από τη νομοθεσία όπως θα δούμε παρακάτω, η «αξία κτήσης» των παγίων. Με το δεδομένο όμως ότι τα πάγια διατηρούνται και λειτουργούν στην επιχείρηση για πολλά χρόνια, η αξία κτήσης απέχει χρονικά από την κάθε χρήση υπολογισμού των αποσβέσεων και με δεδομένη την αυξητική τάση των τιμών, είναι πάντοτε πολύ χαμηλότερη από την κάθε φορά «τρέχουσα» αξία των παγίων, σαν αξία αντικατάστασης τους.

Συνεπώς, έστω κι' αν ο συντελεστής της απόσβεσης ήταν απόλυτα ακριβής, το γεγονός ότι εφαρμόζεται πάνω σε μια αξία κτήσης χαμηλότερη από την τρέχουσα αξία του παγίου, συνεπάγεται τον υπολογισμό σε κάθε χρήση, απόσβεσης ποσού χαμηλότερου από το οικονομικά σωστό.

Μ' αυτό το δεδομένο, το συνολικό ποσό που θα έχει συσσωρευτεί στο χρόνο αντικατάστασης του παγίου, θα υπολείπεται από την αξία που θα έχει τότε το ανάλογο πάγιο. Αντίθετα, η απόσβεση θα έπρεπε να υπολογίζεται όχι μόνον στην τρέχουσα αξία των παγίων, αλλά σε μια ψηλότερη, επειδή κατά το (μελλοντικό) χρόνο που θα συμβεί η αντικατάσταση του κάθε παγίου, η αξία του τότε θα είναι μεγαλύτερη από την κάθε φορά τρέχουσα.

Γεννιέται εντούτοις το ερώτημα, ποια είναι αυτή η «αξία κτήσης». Το ζήτημα δεν είναι θεωρητικό, αλλά απόλυτα πρακτικό και γι' αυτό η απάντηση θα αναζητηθεί στη φορολογική και τη λογιστική νομοθεσία.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι:

«4. **Αποσβεστέα αξία** ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιολογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιολογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.» (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.102).

Εξάλλου, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει για την αξία των παγίων που υπόκειται σε απόσβεση, τα παρακάτω:

«...Οι αποσβέσεις διενεργούνται... επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων...» (Ν.2238/94 άρθρο 31 § 1 περ. στ).

Ουσιαστική απόσταση δεν διαπιστώνεται ανάμεσα στους δύο αυτούς προσδιορισμούς. Πάντως η σχετική φορολογική νομοθεσία είναι ισχυρότερη και συνεπώς σαν «αξία κτήσης» που είναι για απόσβεση, πρέπει να γίνει δεκτή αυτή που ορίζεται από τη νομοθεσία αυτή. Άλλωστε δεν είναι

δυνατό να αποσβεστεί η αξία του παγίου χωρίς τις προσθήκες και τις βελτιώσεις που έχουν ενσωματωθεί σ' αυτό.

2. Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων

Με τις παραπάνω διατάξεις του ΕΓΛΣ έγιναν δεκτές σαν αξίες κτήσης σαν βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, εκτός από την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής του παγίου, επίσης οι: «αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως». Ας εξετάσουμε συνεπώς, αυτές τις δύο αξίες.

Είπαμε αμέσως παραπάνω, ότι οι αποσβέσεις που λογαριάζονται και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και ανάλογα το οικονομικό αποτέλεσμα της κάθε χρήσης, είναι μικρότερες από τις οικονομικά σωστές, εξαιτίας και της αξίας κτήσης του παγίου πάνω στην οποία υπολογίζονται. Το γεγονός αυτό έχει δύο αρνητικές για την επιχείρηση συνέπειες. Πρώτο ότι το αποτέλεσμα σε κάθε χρήση είναι μεγαλύτερο από το οικονομικά σωστό και επειδή μοιράζεται αποδυναμώνει οικονομικά την επιχείρηση. Και δεύτερο ότι αυτή η αποδυνάμωση εμφανίζεται με τη μορφή μιας συσσωρευμένης απόσβεσης που είναι μικρότερη από την αναγκαία για να αγοραστεί και να αντικατασταθεί το ίδιο πάγιο.

Οι αρνητικές αυτές συνέπειες οδήγησαν στη **διαδικασία αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων**, είτε από προαίρεση της επιχείρησης, είτε συνήθως, από νομοθετική υποχρέωση της. Πρόκειται για μια διαδικασία εφ' άπαξ ή περιοδική, με βάση την οποία αυξάνεται η αξία των (αναπόσβεστων) παγίων. Η αύξηση αυτής της αξίας των παγίων, δεν γίνεται άμεσα, αλλά έμμεσα, με την αύξηση με βάση ένα συντελεστή και των δύο όρων που προσδιορίζουν την αξία των παγίων, δηλαδή τόσο της αξίας κτήσης του παγίου, όσο και των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Αυξάνονται δηλαδή με τον ίδιο συντελεστή και η αξία του παγίου και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις. Με τον τρόπο αυτό, αναπροσαρμόζεται η αξία του παγίου στατικά, η αναπόσβεστη δηλαδή αξία, αλλά και δυναμικά, επειδή με την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης, θα υπολογίζονται μεγαλύτερες αποσβέσεις εφεξής.

Οι αναπροσαρμογές πραγματοποιούνται συνήθως από νομοθετική επιταγή που αφορά βέβαια όλες τις επιχειρήσεις, που σημαίνει ότι η αναπροσαρμογή έγινε μια **διαδικασία γενική**. Παλιότερα αυτή επιβαλλόταν εκτάκτως, ενώ τα τελευταία χρόνια καθιερώθηκε η αυτόματη αναπροσαρμογή των παγίων σε τακτά χρονικά διαστήματα και έτσι η αναπροσαρμογή έγινε **μια διαδικασία τακτική**. Αυτά για την «αναπροσαρμογή της αξία κτήσης που επιβλήθηκε από το νόμο».

Εξάλλου, καθόσον αφορά στην «αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως», παρατηρούμε ότι, προκειμένου να γίνει συγχώνευση επιχειρήσεων, οπότε εισφέρεται ολόκληρη η περιουσίες της επιχείρησης, μια αρμόδια κρατική επιτροπή, αποτιμάει τις περιουσίες των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται στην πραγματική τους αξία Έτσι λοιπόν, με την αποτίμηση αυτή προκύπτει η πραγματική αξία των παγίων, που από τότε και μετά αποτελεί την «αξία κτήσης» που πάνω σ' αυτήν υπολογίζονται οι αποσβέσεις.

1.3.3 Η μέθοδος σαν παράγοντας της απόσβεσης

Η μέθοδος αποτελεί ένα από τους βασικούς παράγοντες της απόσβεσης, επειδή ρυθμίζει το ποσό της απόσβεσης στη διαδρομή του χρόνου. Προσδιορίζει μ' άλλα λόγια, τον τρόπο με τον οποίο θα μοιραστεί σε καθεμιά και σ' όλες τις χρήσεις που θα διαρκέσει η χρησιμοποίηση του παγίου, η συνολική αποσβεστέα αξία.

Στη διαδικασία αυτή, η μέθοδος και προκειμένου να προσδιοριστεί αυτή η κατανομή, επηρεάζει (αυξομειώνει) άλλοτε τον συντελεστή και άλλοτε την αξία σαν βάση

υπολογισμού της απόσβεσης. Με τα δεδομένα αυτά διαμορφώθηκαν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και ειδικότερα:

- **η μέθοδος του ποσοτικού υπολογισμού** της απόσβεσης με δύο παραλλαγές:
 - η μία παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου
 - η άλλη παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα τις μονάδες του έργου που παράγει το πάγιο
 - **η δέσμη των μεθόδων του χρονικού υπολογισμού** της απόσβεσης που χρησιμοποιούν σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο που το πάγιο βρίσκεται όχι σε παραγωγική λειτουργία, αλλά σε συνθήκες παραγωγικής λειτουργίας
- Η τελευταία αυτή ομάδα, περιλαμβάνει, όπως είναι γνωστό τρεις μεθόδους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης στη μονάδα του χρόνου:
- τη μέθοδο της **σταθερής απόσβεσης**, που επιβαρύνει την κάθε χρήση μ' ένα σταθερό ποσό απόσβεσης
 - τη μέθοδο της **αύξουσας** που επιβαρύνει τη κάθε χρήση μ' ένα ολοένα μεγαλύτερο ποσό απόσβεσης και
 - τη μέθοδο της **φθίνουσας** απόσβεσης που επιβαρύνει την κάθε χρήση μ' ένα ολοένα μικρότερο ποσό απόσβεσης.

1.4 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Όπως είπαμε παραπάνω, υπάρχουν δύο κατηγορίες μεθόδων για τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Η μία περιλαμβάνει μια μόνο μέθοδο, τη μέθοδο του ποσοτικού προσδιορισμού και η άλλη τις τρεις μεθόδους του χρονικού προσδιορισμού της απόσβεσης. Τις μεθόδους αυτές θα διερευνήσουμε στις παραγράφους που ακολουθούν.

1.4.1 Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού

Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται στη βάση της μονάδας του έργου ή της μονάδας του χρόνου της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου. Οι δύο όροι του κλάσματος εδώ είναι ποσότητες από τις δύο αυτές μονάδες.

Συγκεκριμένα τα δύο αυτά ποσά είναι:

- για τον αριθμητή, ο αριθμός των μονάδων του έργου, που παράχθηκαν ή των μονάδων χρόνου πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, μέσα στη χρονική περίοδο υπολογισμού και
- για τον παρονομαστή, ο αριθμός των μονάδων του έργου που το πάγιο θα παράγει ή ο συνολικός αριθμός μονάδων χρόνου πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, σ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Έτσι λοιπόν, το νομισματικό μέγεθος της απόσβεσης προκύπτει στη μία παραλλαγή, από τον τύπο:

**Αξία παγίου x μονάδες έργου κρίσιμης περιόδου
συνολικές μονάδες έργου ωφέλιμης ζωής**

Παράδειγμα:

Αξία παγίου 12.000

Παραγωγή περιόδου μονάδες 2000

Προβλεπόμενη συνολική παραγωγή του παγίου 40.000 μονάδες

Ποσό απόσβεσης περιόδου: $12.000 \chi (2000/40000=) 0,05 = 600$

Και στην άλλη παραλλαγή από τον τύπο:

**Αξία παγίου \times μονάδες χρόνου παραγωγικής λειτουργίας κρίσιμης περιόδου
συνολικές μονάδες χρόνου παραλής λειτουργίας ωφέλιμης ζωής**

Με τη μέθοδο αυτή συνεπώς, το συνολικό ποσό της απόσβεσης είναι άμεση και ευθεία συνέπεια του αριθμού των μονάδων του έργου που παράγεται ή του παραγωγικού χρόνου λειτουργίας του παγίου, κάθε φορά. Αυτό συνεπάγεται μια επιβάρυνση του κόστους του προϊόντος με μεγάλη ακρίβεια, επειδή η επιβάρυνση αυτή στηρίζεται στις μονάδες του έργου που το προϊόν δέχεται ή του παραγωγού χρόνου λειτουργίας του παγίου που το προϊόν απαιτεί. Και βέβαια το ακριβές κόστος σημαίνει παραπέρα και απόλυτα ακριβή προσδιορίσω του αποτελέσματος.

Το πλεονέκτημα αυτό, απέναντι στις χρονικές μεθόδους υπολογισμού της απόσβεσης, αναδειχεται σε κυρίαρχο στις επιχειρήσεις που προσδιορίζουν βραχύχρονα οικονομικά αποτελέσματα. Στις περιπτώσεις αυτές, η χρήση των χρονικών μεθόδων, παρέχει ίση επιβάρυνση κατά περίοδο ανεξάρτητα από την παραγωγή της κάθε βραχύτερης περιόδου. Με τον τρόπο αυτό το κόστος ανά μονάδα προϊόντος διακυμαίνεται, κατά περίοδο, χωρίς να υπάρχει οικονομική δικαιολογία!

Αντίθετα, η μέθοδος παρουσιάζει τη δυσκολία, ότι πρέπει να είναι γνωστές και να χρησιμοποιούνται κοστολογικά οι μονάδες του έργου ή παραγωγικού χρόνου από το κάθε πάγιο, που εμπεριέχονται σε κάθε μονάδα προϊόντος που παράγεται.

1.4.2 Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού

Όπως είπαμε παραπάνω, στην κατηγορά των μεθόδων χρονικού προσδιορισμού περιλαμβάνονται τρεις μέθοδοι για να υπολογιστούν οι αποσβέσεις:

- η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης,
- η μέθοδος της φθίνουσας και
- η μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.

Οι μέθοδοι αυτές χρησιμοποιούν σαν μέτρο υπολογισμού της απόσβεσης, το χρόνο κατά τον οποίο το πάγιο βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση (όχι σε λειτουργία, αλλά) σε κατάσταση λειτουργίας, σε σχέση με το συνολικό τέτοιο χρόνο, σ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Οι δύο όροι του κλάσματος εδώ είναι μονάδες χρόνου λειτουργίας του παγίου.

Συγκεκριμένα τα δύο αυτά ποσά είναι:

- για τον αριθμητή, η χρήση ή ο αριθμός των μικρότερων χρονικών μονάδων (μήνες, τρίμηνα, κ.λπ.), αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα
- για τον παρονομαστή, ο συνολικός αριθμός των χρήσεων ή των μικρότερων χρονικών μονάδων τις οποίες υπολογίζεται ότι περιλαμβάνει η «ωφέλιμη ζωή» του παγίου.

Έτσι λοιπόν, το νομισματικό μέγεθος της απόσβεσης προκύπτει από τον τύπο:

**Αξία παγίου \times κρίσιμη μονάδα χρόνου
Σύνολο ίδιων μονάδων χρόνου ωφέλιμης ζωής**

Με τη μέθοδο αυτή συνεπώς, το συνολικό ποσό της απόσβεσης είναι άμεση και ευθεία συνέπεια του αριθμού των μονάδων χρόνου που το πάγιο, θα βρίσκεται σε κατάσταση λειτουργίας. Αυτό συνεπάγεται μια επιβάρυνση του κόστους του προϊόντος άνιση κατά περίοδο, επειδή το ποσό της απόσβεσης ίσο για κάθε περίοδο, μοιράζεται στις μονάδες των προϊόντων που παράχθηκαν μέσα στην περίοδο, που ασφαλώς δεν είναι ίσες σ' όλες τις περιόδους. Και εφόσον η κοστολογική περίοδος συμπίπτει με τη χρήση, τότε το μειονέκτημα εξαφανίζεται επειδή υπολογίζεται ενιαίο κόστος για όλες τις μονάδες του προϊόντος της ετήσιας παραγωγής.

Το αντίθετο ισχύει για τις περιπτώσεις όπου υπολογίζεται βραχύχρονο οικονομικό αποτέλεσμα. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιβάρυνση της κάθε ίσης χρονικής περιόδου (π. χ. μήνα, 3μήνου, κ.λπ.) με ίσο ποσό απόσβεσης, συνεπάγεται αδικαιολόγητη διακύμανση της δαπάνης της απόσβεσης ανά μονάδα προϊόντος.

Το βασικό μειονέκτημα των χρονικών μεθόδων, είναι ότι για τον υπολογισμό της απόσβεσης χρησιμοποιείται ο χρόνος που το πάγιο βρίσκεται απλά, σε συνθήκες λειτουργίας και δεν χρησιμοποιείται ο χρόνος της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου. Αν χρησιμοποιούνταν αυτός ο τελευταίος χρόνος και με δεδομένο ότι ο χρόνος αυτός είναι ευθεία συνάρτηση των μονάδων του έργου που δέχεται η μονάδα του κάθε προϊόντος, η επιβάρυνση του από την απόσβεση θα ήταν απόλυτα ακριβής και ίση με την επιβάρυνση που υπολογίζεται με βάση την ποσοτική μέθοδο.

Για καθεμιά από τις μεθόδους αυτές παρατηρούμε τα παρακάτω.

1. Η μέθοδος της «Σταθερής Απόσβεσης»

Με βάση τη μέθοδο της **σταθερής απόσβεσης**, εφαρμόζεται ένας σταθερός από χρήση σε χρήση συντελεστής πάνω στην επίσης σταθερή «αξία κτήσης» του παγίου, και αποδίδει σε κάθε χρήση ένα **σταθερό ποσό** απόσβεσης.

Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Αξία κτήσης Παγίου	Συντ. Απόσβ.	Ποσό σταθ. Απόσβεσης	Συσσωρευμέν ες Αποσβέσεις	Αναπόσβε στη Αξία
100.000	5%	5.000	5.000	95.000
100.000	5%	5.000	10.000	90.000
100.000	5%	5.000	15.000	85.000
100.000	5%	5.000	20.000	80.000

2. Η μέθοδος της «Αύξουσας Απόσβεσης»

Η αύξουσα απόσβεση προκύπτει από τη χρήση, πάνω στη σταθερή αρχική αξία (κτήσης) του παγίου, ενός συντελεστή που προοδευτικά μεγαλώνει κι' έτσι προκύπτει κάθε χρόνο **μεγαλύτερο ποσό** απόσβεσης.

Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου, παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Αξία κτήσης Παγίου	Συντ. Απόσβ.	Ποσό σταθ. Απόσβεσης	Συσσωρευμέν ες Αποσβέσεις	Αναπόσβε στη Αξία
100.000	5%	5.000	5.000	95.000
100.000	6%	6.000	11.000	89.000
100.000	7%	7.000	18.000	82.000
100.000	8%	8.000	26.000	74.000

3. Η μέθοδος της «Φθίνουσας Απόσβεσης»

Με βάση τη μέθοδο της **φθίνουσας απόσβεσης**, εφαρμόζεται και σ' αυτή την περίπτωση ένας σταθερός συντελεστής, όπως και στη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, αλλά τώρα πάνω σε μια φθίνουσα αξία. Σε μια αξία που κάθε χρόνο μειώνεται. Η αξία αυτή είναι κάθε φορά, σε κάθε χρήση, η αρχική αξία του παγίου, μειωμένη όμως κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις. Είναι δηλαδή η κάθε φορά αναπόσβεστη αξία του παγίου. Συνεπώς, ενώ στην περίπτωση της σταθερής απόσβεσης, ο σταθερός συντελεστής εφαρμόζεται πάνω στην ίδια (σταθερή) κάθε χρόνο «αξία κτήσης» του παγίου και αποδίδει ένα σταθερό κάθε χρόνο ποσό, στην περίπτωση της φθίνουσας απόδοσης, ο σταθερός συντελεστής εφαρμόζεται πάνω σε μια αξία παγίων που κάθε χρόνο μειώνεται. Μειώνεται, εξαιτίας της μείωσης της σταθερής αρχικής αξίας των παγίων, με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις που ολοένα αυξάνονται, και έτσι προκύπτει κάθε χρόνο ένα **μικρότερο ποσό απόσβεσης**.

Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

2. Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης

Αξία κτήσης Παγίου	Συντ. Απόσβ.	Ποσό σταθ. Απόσβεσης	Συσσωρευμέν ες Αποσβέσεις	Αναπόσβε στη Αξία
100.000	5%	5.000	5.000	95.000
95.000	5%	4.750	9.750	90.250
90.250	5%	4.512,5	14.262,5	85.737,5
85737,5	5%	4.286,9	18.549,4	81.450,6

Τα αποτελέσματα από τη χρήση καθεμιάς από τις παραπάνω μεθόδους είναι φανερά τόσο στο ετήσιο έξοδο που συνιστά η απόσβεση, όσο και στις συσσωρευμένες αποσβέσεις και ανάλογα, στην αναπόσβεστη αξία των παγίων.

1.4.3 Κριτική αξιολόγηση των μεθόδων

Σχετικά με τη **σημασία της μεθόδου** για τον οικονομικά ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων και τη διαμόρφωση ενός **αποτελέσματος που θα είναι οικονομικά ακριβές**, παρατηρούμε τα παρακάτω.

Προκειμένου να προκύψει ένα ακριβές κατά το δυνατόν οικονομικό αποτέλεσμα, που είναι φυσικά το ζητούμενο, η καθεμιά κατηγορία, δηλαδή τόσο η μέθοδος ποσοτικού υπολογισμού, όσο και οι μέθοδοι χρονικού υπολογισμού, πρέπει να συνδεθούν με τον τρόπο καταλογισμού της διαπάσης των αποσβέσεων εις βάρος του αποτελέσματος.

Αυτό σημαίνει ότι η απόσβεση που προκύπτει από τη μέθοδο του ποσοτικού υπολογισμού που υπολογίζει την απόσβεση με βάση τις μονάδες παραγωγής, την προσδιορίζει σαν αυστηρά μεταβλητή δαπάνη και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, η απόσβεση πρέπει να καταλογιστεί στο κόστος των προϊόντων, με απώτερη συνέπεια το αποτέλεσμα να επιβαρύνεται με το ποσό της απόσβεσης που περιέχεται στο κόστος των πουλημένων.

Αντίθετα, η απόσβεση που προκύπτει από τις μεθόδους του χρονικού υπολογισμού έχει τα χαρακτηριστικά της σταθερής δαπάνης και συνεπώς πρέπει να καταλογίζεται στο σύνολο της εις βάρος του αποτελέσματος.

Δυστυχώς η ελληνική νομοθεσία, ενώ προβλέπει τον υπολογισμό των αποσβέσεων με βάση μεθόδους χρονικού υπολογισμού (άλλοτε της σταθερής και τώρα της φθίνουσας απόσβεσης), προβλέπει εντούτοις τον καταλογισμό της στο κόστος παραγωγής, με συνέπεια την άνιση επιβάρυνση του κόστους ανά μονάδα, ανάλογα με την ποσότητα της παραγωγής της χρονικής περιόδου σ' αυτήν που αφορά η απόσβεση!) Μια πολιτική, που οι αρνητικές συνέπειες της εμφανίζονται κυρίως στα βραχύχρονα αποτελέσματα επιχειρήσεων με προϊόντα με εποχικές διακυμάνσεις.

Αυτά προκειμένου για την αξιολόγηση των μεθόδων γενικά. Καθόσον αφορά στην αξιολόγηση καθεμιάς από τις μεθόδους χρονικού υπολογισμού, παρατηρούμε τα παρακάτω.

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης έχει δύο πλεονεκτήματα. Πρώτο ότι η απόσβεση υπολογίζεται μ' ένα τρόπο απλό και δεύτερο ότι επιβαρύνει το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης μ' ένα μάλλον σταθερό ποσό. Έχει όμως το μειονέκτημα, ότι η σταθερή επιβάρυνση από τη δαπάνη της απόσβεσης, που συνεπάγεται, δεν αντιστοιχεί διαχρονικά στην απόδοση του παγίου, η οποία από χρόνο σε χρόνο ελαττώνεται, επειδή ολοένα μειώνεται από τη χρήση και η παραγωγικότητα του. Συνεπώς η επιβάρυνση του οικονομικού αποτελέσματος με το ίδιο ποσό στη διαδρομή των χρήσεων μέχρι την πλήρη αχρήστευση του παγίου, δεν είναι ουσιαστικά ακριβής από οικονομική άποψη, επειδή επιβαρύνει σταθερά με το ίδιο ποσό ένα οικονομικό αποτέλεσμα που όσο εξαρτάται από την απόδοση του παγίου, ολοένα γίνεται μικρότερο.

Αλλά και από φορολογική άποψη η σταθερή επιβάρυνση του οικονομικού αποτελέσματος που συνεπάγεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, παρουσιάζει μειονέκτημα. Έγκειται το μειονέκτημα αυτό, ότι συνεπάγεται την ίδια φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης για το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα στη διαδρομή των χρήσεων, μολονότι κατά τις πρώτες χρήσεις της λειτουργίας του παγίου, η επιχείρηση αντιμετωπίζει αυξημένα βάρη, από τις υποχρεώσεις των δανείων που πραγματοποίησε για την αγορά του παγίου.

Υποστηρίζεται ότι αυτά τα μειονεκτήματα αντιμετωπίζονται **με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης**. Θυμίζουμε ότι σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η απόσβεση της κάθε χρήσης, υπολογίζεται πάνω στην «αναπόσβεστη αξία» που έχουν τα πάγια κατά τη λήξη της χρήσης εκείνης.

Με τον τρόπο αυτό:

- από οικονομική άποψη, η απόσβεση συμβαδίζει με την ολοένα μειούμενη απόδοση του παγίου και συνεπώς (θεωρητικά τουλάχιστον) με το αποτέλεσμα που παράγεται απ' αυτό
- από φορολογική άποψη, επιτρέπει να γίνουν μεγαλύτερες αποσβέσεις και συνεπώς να προκύψει μικρότερο εισόδημα για φορολόγηση, στις πρώτες χρήσεις μετά την επένδυση, που η επιχείρηση έχει τα βάρη από τα δάνεια γι' αυτήν.

Μετά την παραπάνω ανάλυση γίνεται φανερό ότι **η μέθοδος είναι το κλειδί** (η «κλείδα μερισμού») **μ' αυτό που καθορίζεται πως θα κατανεμηθεί η συνολική απόσβεση του παγίου, σ' όλες τις χρήσεις που θα διαρκέσει η «ζωή» του.**

1.5 Αποσβέσεις για χρήσεις μικρότερες η μεγαλύτερες του έτους

Είναι αυτονόητο, ότι η απόσβεση, επειδή συνδέεται με την παραγωγική χρήση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από την οποία προκύπτουν τα προϊόντα, συνδέεται έμμεσα με το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Όμως οι τρεις αυτοί παράγοντες, δηλ. η χρήση των παγίων, η ποσότητα των προϊόντων και το οικονομικό αποτέλεσμα, συνδέονται άμεσα με το χρόνο σαν διάρκεια. Συνεπώς ο χρόνος και καθορίζει και συνδέει αυτούς τους παράγοντες. Με το δεδομένο εξάλλου ότι η ετήσια απόσβεση ανταποκρίνεται στην ετήσια παραγωγή και συνεπώς στο ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα, όταν το αποτέλεσμα αυτό και η παραγωγή αντιστοιχούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο από ένα έτος, τότε και το ποσό της ετήσιας απόσβεσης προσαρμόζεται ανάλογα.

1.5.1 Χρόνος έναρξης υπολογισμού των αποσβέσεων - Χρήσεις μικρότερες ή μεγαλύτερες του έτους

Η χρονική προσαρμογή της απόσβεσης εντούτοις, δεν αφορά τα πάγια στοιχεία σαν σύνολο, αλλά το καθένα ξεχωριστά. Έτσι, αν η επιχειρηματική χρήση διάρκεσε ένα έτος και ένα συγκεκριμένο πάγιο λειτούργησε, αλλ' όχι σ' όλη τη διάρκεια αυτού του έτους, τότε η απόσβεση αυτού του παγίου που θα βαρύνει το αποτέλεσμα, δεν θα είναι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του, αλλά ένα ποσό ανάλογο με τη χρονική διάρκεια της λειτουργίας του συγκεκριμένου παγίου μέσα στη χρήση.

Γεννιέται συνεπώς το ζήτημα, να προσδιοριστεί ο χρόνος έναρξης υπολογισμού της απόσβεσης, σ' όλες τις περιπτώσεις, που ένα πάγιο δεν λειτούργησε από την αρχή του έτους αλλά αργότερα. Είναι αυτονόητο λοιπόν, ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις ο υπολογισμός της απόσβεσης αρχίζει από την αρχή του χρόνου που λειτούργησε το πάγιο. Τι ακριβώς όμως σημαίνει λειτούργησε; Θεωρείται ότι το πάγιο «λειτούργησε» και συνεπώς ορίζεται η αφετηρία της απόσβεσης του, στο χρονικό σημείο που άρχισε η παραγωγή του παγίου, να είναι σύμφωνη με τα ποσοτικά και ποιοτικά δεδομένα των τεχνικών προδιαγραφών του. Το Ε.Γ.Α.Σ. πάνω στο ζήτημα αυτό, ορίζει τα παρακάτω:

10. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.» (Ε.Γ.Α.Σ. § 2.2.102)

Τα παραπάνω εντούτοις δεν σημαίνουν ότι από τη στιγμή που ένα πάγιο μια φορά μπήκε σε λειτουργία, από τότε και συνεχώς υπολογίζονται γι' αυτό το πάγιο αποσβέσεις ανελλιπώς.

Ισχύει πάντοτε ο κανόνας, ότι η απόσβεση συνδέεται στενά με το χρόνο της κανονικής λειτουργίας του παγίου.

Πάνω στο ζήτημα αυτό, το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει τα παρακάτω:

«11. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.» (Ε.Γ.Α.Σ. § 2.2.102)

Καταλήγουμε συνεπώς στο συμπέρασμα ότι αν η χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου, η συνολική απόσβεση θα υπολογιστεί σε τόσα δωδέκατα, όσοι και

οι μήνες λειτουργίας του παγίου. Το ίδιο φυσικά θα ισχύσει «κατ' αναλογίαν» και στην περίπτωση επιχειρηματικής χρήσης μεγαλύτερης του δωδεκαμήνου. Και στην περίπτωση αυτή θα υπολογιστεί απόσβεση για δωδέκατα περισσότερα από δώδεκα, τόσα όσοι είναι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης.

1.5.2 Οι αποσβέσεις στα βραχύχρονα αποτελέσματα

Με τα δεδομένα πρώτο, ότι η απόσβεση συνδέεται με την παραγωγική λειτουργία του παγίου και δεύτερο, ότι είναι στοιχείο του κόστους αυτής της παραγωγής, θεωρείται αυτονόητο ότι στην περίπτωση που προσδιορίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα, τα αποτελέσματα αυτά πρέπει να επιβαρυνθούν με τις ανάλογες αποσβέσεις.

Γεννιόνται από εδώ δύο ζητήματα. Το ζήτημα, πρώτο, για το ποσό των αποσβέσεων που θεωρείται «ανάλογο» με το κάθε φορά βραχύχρονο αποτέλεσμα. Και το ζήτημα, δεύτερο, για το λογιστικό χειρισμό αυτού του ποσού.

Σχετικά με το πρώτο ζήτημα, σε μια πρώτη προσέγγιση φαίνεται να είναι απλό, επειδή έχουμε αποδεχθεί ότι το ποσό της απόσβεσης είναι ανάλογο με το χρόνο λειτουργίας του παγίου. Η παραδοχή αυτή συνεπάγεται στην περίπτωση των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, ότι το ποσό της απόσβεσης θα είναι το ανάλογο κλάσμα του ποσού της ετήσιας απόσβεσης, Μ' άλλα λόγια, η ανάλογη απόσβεση θα είναι τόσα δωδέκατα της ετήσιας, όσοι και οι μήνες που περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα του βραχύχρονου αποτελέσματος.

Αυτό εντούτοις σε πολλές περιπτώσεις στην πράξη, θα οδηγούσε σε ανακριβή βραχύχρονα αποτελέσματα! Η συνέπεια αυτή οφείλεται στο γεγονός, ότι συχνά η κατανομή της ετήσιας παραγωγής στους μήνες, όχι μόνο δεν είναι ισομερής, αλλά και παρουσιάζει συχνά έντονες διακυμάνσεις, όπως π. χ. στην περίπτωση των επιχειρήσεων με εποχικά προϊόντα. Αυτό συνεπάγεται μια δυσανάλογη επιβάρυνση του αποτελέσματος από μήνα σε μήνα και μια διακύμανση του αδικαιολόγητη από τα πράγματα, που συσκοτίζει τα συμπεράσματα από τη διερεύνηση αυτού του αποτελέσματος. Δεν είναι όμως μόνο οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα με εποχικό χαρακτήρα οι μόνες που διατρέχουν αυτό τον κίνδυνο. Ο κίνδυνος μπορεί να παρουσιαστεί σε κάθε επιχείρηση, όταν από λόγους απρόβλεπτους υπάρξει μια περιστασιακή έντονη διακύμανση στην παραγωγή. Τέλος, συχνά παρατηρούνται διακυμάνσεις, είτε προβλεπόμενες είτε απρόοπτες, που δεν είναι έντονες και ενδεχόμενα δεν επισημαίνονται, που όμως συνεπάγονται άνιση επιβάρυνση του αποτελέσματος με αποσβέσεις.

Για να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά αυτές οι συνέπειες, προτείνεται η επιβάρυνση των βραχύχρονων αποτελεσμάτων με αποσβέσεις να συνδέεται με την παραγωγή της σχετικής βραχύχρονης περιόδου και να μην είναι κλάσματα των ετήσιων ανάλογα με το χρόνο. Προτείνονται για το σκοπό αυτό δύο κριτήρια, από τα οποία η επιχείρηση μπορεί να διαλέξει το περισσότερο πρόσφορο. Τα κριτήρια της ποσότητας παραγωγής της βραχύχρονης περιόδου ή της αξίας της ίδιας παραγωγής. Για το σκοπό αυτό, το ποσό της ετήσιας απόσβεσης που έχει υπολογιστεί σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες που εφαρμόζει η επιχείρηση (π.χ. με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης), θα διαιρεθεί με την προβλεπόμενη ή την προκαθορισμένη από το πρόγραμμα ετήσια παραγωγή (με το κριτήριο της ποσότητας ή της αξίας που έχει επιλεγεί) και θα προσδιοριστεί η απόσβεση ανά μονάδα παραγωγής. Με το στοιχείο αυτό, θα πολλαπλασιάζονται οι μονάδες της παραγωγής της κάθε βραχύχρονης περιόδου και θα προκύπτει η επιβάρυνση από τις αποσβέσεις με αρκετή ακρίβεια.

Η ακρίβεια αυτή δεν θα είναι βέβαια τόση, ώστε στο τέλος του δωδεκατου μήνα να έχουν συσσωρευτεί ακριβώς τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων! Για να αποφύγουμε συνεπώς μεγάλες αποκλίσεις στο τέλος της χρήσης, σκόπιμο είναι να παρακολουθείται στο τέλος της κάθε βραχύχρονης περιόδου, η σχέση ανάμεσα στο ποσό της συσσωρευμένης απόσβεσης και το αντίστοιχο χρονικό κλάσμα από το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Με τον τρόπο αυτό θα μπορεί να γίνεται μια συνεχής από περίοδο σε περίοδο προσαρμογή των ποσών των βραχύχρονων

αποσβέσεων, ώστε το τελευταίο βραχύχρονο αποτέλεσμα, να επιβαρυνθεί με το υπόλοιπο ποσό των αποσβέσεων εκείνο που οδηγεί στο συνολικό ετήσιο, ακριβώς.

Το δεύτερο ζήτημα αφορά στο λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων που βαρύνουν τα βραχύχρονα αποτελέσματα. Παρατηρούμε ότι, σε κάθε περίπτωση, είτε δηλ. η επιχείρηση τηρεί την Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης είτε όχι, θα εφαρμοστούν οι σχετικοί κανόνες που προβλέπονται αντίστοιχα για την κάθε περίπτωση από το Ε.Γ.Λ.Σ. Οι αποσβέσεις δηλ. θα ακολουθήσουν τους κανόνες που διέπουν το λογισμό όλων των εξόδων εις βάρος του βραχύχρονου αποτελέσματος. Ειδικότερα, αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα στα πλαίσια της Αναλυτικής Λογιστικής, τότε αντίστοιχα με τη χρέωση του σχετικού κοστολογικού λογαριασμού θα πιστωθεί ο αντίθετος λογαριασμός 90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Λογισμένα. Αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα στα πλαίσια της Γενικής Λογιστικής, θα πιστωθεί ο λογαριασμός 58.06 Προϋπολογισμένες Αποσβέσεις Εκμεταλλεύσεως. Τα ζητήματα αυτά, εντούτοις είναι βασικά κοστολογικού χαρακτήρα.

1.6 Η λογιστική των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

1.6.1 Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι μια καθαρά μαθηματική διαδικασία, που παρέχει το ποσό κατ' αυτό που μετά παραδεκτά τεκμήρια, μειώθηκε η αξία των παγίων στοιχείων μέσα σε μια επιχειρηματική χρήση.

Όπως είπαμε όμως, οι σκοποί που εξυπηρετούνται με τις αποσβέσεις είναι: η ακριβής εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και η συσσώρευση του κεφαλαίου για την αντικατάσταση του φθαρμένου πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης. Αυτές οι οικονομικές διαδικασίες όμως, όλες, αποτελούν επίσης λογιστικά γεγονότα, που σημαίνει ότι απεικονίζονται λογιστικά. Για να εξυπηρετηθούν συνεπώς οι σκοποί των αποσβέσεων, είναι ανάγκη οι αποσβέσεις να αποτυπώνονται και να παρακολουθούνται λογιστικά. Αυτό σημαίνει ότι οι αποσβέσεις θα παρασταθούν με λογιστικές εγγραφές και θα παρακολουθούνται επίσης, με κατάλληλους λογαριασμούς.

Οι δύο βασικές μέθοδοι για την παρακολούθηση των αποσβέσεων, είναι οι μέθοδος των άμεσων και εκείνη των έμμεσων αποσβέσεων.

Με βάση την πρώτη μέθοδο, τα ποσά των αποσβέσεων, σαν μειωτικά της αξίας των παγίων στοιχείων, που είναι στοιχεία του ενεργητικού, φέρονται σε μείωση των παγίων με πίστωση των ανάλογων λογαριασμών. Με τον τρόπο αυτό, από τους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων, εμφανίζεται μόνο το υπόλοιπο της αξίας του παγίου, σε κάθε χρονικό σημείο. Υποστηρίξαμε εντούτοις, ότι το ποσό της τμηματικής απόσβεσης είναι ένα ποσό υπολογιστικό, που στηρίζεται σε τεκμήρια και εκτιμήσεις. Η (οριστική) πίστωση του παγίου συνεπώς με ένα ποσό υπολογιστικό, θα είχε τη συνέπεια να παρουσιάζεται ένα υπόλοιπο του παγίου για την ακρίβεια του οποίου θα δικαιολογούταν κάθε επιφύλαξη. Με τον τρόπο αυτό όμως, αναιρείται ο σκοπός της ακριβούς εμφάνισης της αξίας της επιχειρηματικής περιουσίας, που είναι από τους βασικούς της διενέργειας των αποσβέσεων!

Για να αντιμετωπιστεί αυτό το ζήτημα, δημιουργήθηκε η δεύτερη μέθοδος, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του παγίου που" επισημαίνεται με την τμηματική απόσβεση, επειδή δεν είναι ένα αναμφισβήτητο ποσό, δεν καταχωρείται στην πίστωση του ανάλογου λογαριασμού του παγίου, αλλά καταχωρείται στην πίστωση ενός αντίθετου λογαριασμού. Με τον τρόπο αυτό εμφανίζονται σε κάθε χρονικό σημείο δύο κρίσιμα ποσά: η αρχική αξία του παγίου και οι (συσσωρευμένες) αποσβέσεις που μειώνουν αυτή την αξία ανάλογα. Με τον τρόπο αυτό, ο αναγνώστης του ισολογισμού μπορεί με δικά του κριτήρια να συμπεράνει αυτή που θεωρεί σαν πραγματική αξία του παγίου στο ανάλογο χρονικό σημείο. Για τον ίδιο λόγο άλλωστε, και όταν ολοκληρωθεί η (συνολική) απόσβεση του παγίου, οπότε κατά τους κανόνες της λογιστικής

μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του ανάλογου παγίου, το ποσό της απόσβεσης αυτής μειώνεται κατά 1 εκατοστό του ευρώ και έτσι το πάγιο εμφανίζεται πάντοτε στον ισολογισμό με το ενδεικτικό αυτό υπόλοιπο ώστε να δηλώνεται ότι το πάγιο εξακολουθεί να υπάρχει και να λειτουργεί, μολονότι έχει ολοσχερώς αποσβεστεί και συνεπώς ότι εκεί, μολονότι δεν μπορούμε να την εκτιμήσουμε, υπάρχει όμως μια αξία.

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

Ζήτημα γεννιέται τώρα, μόνο σχετικά με το πεδίο του Ισολογισμού (Ενεργητικό - Παθητικό), σ' αυτό που θα εμφανιστεί η απόσβεση, σ' αυτό δηλαδή που θα καταταχθούν οι αντίθετοι λογαριασμοί των αποσβέσεων. **Όπως είναι γνωστό, οι αντίθετοι λογαριασμοί, στον Ισολογισμό μπορούν να εμφανιστούν με δύο τρόπους:**

α) στο πεδίο του Ισολογισμού σ' αυτό που ανήκουν σύμφωνα με το υπόλοιπο τους, δηλ. οι αντίθετοι του Ενεργητικού (με πιστωτικό υπόλοιπο) στο Παθητικό και οι αντίθετοι του Παθητικού (με χρεωστικό υπόλοιπο), αντίστοιχα στο Ενεργητικό ή

β) αφαιρετικά στο πεδίο των λογαριασμών όπου ανήκει ο κύριος λογαριασμός, δηλ. ο αντίθετος του Ενεργητικού αφαιρετικά σ' αυτό το πεδίο και αντίστοιχα ο αντίθετος του Παθητικού.

Η δεύτερη λύση είναι σαφώς προτιμότερη, επειδή πρώτο, δεν διογκώνει αδικαιολόγητα τα αθροίσματα του Ισολογισμού και δεύτερο επειδή ο συσχετισμός του αντίθετου με τον αντίστοιχο κύριο που συμπληρώνει, είναι άμεσος και πιο σαφής.

Τα παραπάνω αναπτύχθηκαν προκειμένου να παρουσιαστούν οι λύσεις που είναι αποδεκτές με κριτήριο τη λογιστική δεοντολογία. Εντούτοις, από την άποψη της λογιστικής πρακτικής, τα ζητήματα αυτά έχουν αντιμετωπιστεί και επιλυθεί από το Ε.Γ.Λ.Σ., που περιλαμβάνει ανάλογες σχετικές ρυθμίσεις, τις οποίες παρέχουμε αμέσως παρακάτω.

1.6.1.1 Η λογιστική οργάνωση των αποσβέσεων από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. για την παρακολούθηση των αποσβέσεων που συσσωρεύονται κάθε χρήση, έχει δημιουργήσει δευτεροβάθμιους αντίθετους λογαριασμούς, μέσα σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίου.

Η λύση αυτή είναι απόλυτα εσφαλμένη από άποψη, τόσο επιστημονική, όσο και πρακτική.

Από άποψη επιστημονική επειδή αποτελεί παραβίαση βασικών λογιστικών αρχών. Είναι τελείως απαράδεκτο ένας πρωτοβάθμιος «λογαριασμός ουσίας» (ο λογαριασμός της αξίας κτήσης του παγίου), να περιλαμβάνει ένα δευτεροβάθμιο.....«αντίθετο λογαριασμό»!

Από άποψη πρακτική, επειδή συσκοτίζονται οι πληροφορίες που θα έπρεπε να παρέχονται από τους ανάλογους λογαριασμούς. Συγκεκριμένα με τη λύση αυτή δεν προκύπτουν αμέσως τα δύο βασικά μεγέθη που προσδιορίζουν την τρέχουσα αξία του παγίου (αρχική αξία - αποσβέσεις) ξεχωριστά, αλλά εμφανίζεται το υπόλοιπο τους, στο επίπεδο του κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού παγίου σαν αναποσβεστη αξία του. Και ανάλογα, το σύνολο των λογαριασμών της ομάδας παρέχει σαν μοναδική πληροφορία, το υπόλοιπο της αξίας του συνόλου των παγίων στοιχείων και όχι όπως θα έπρεπε και θα μπορούσε, τη συνολική αξία κτήσης και τις συνολικές αποσβέσεις των παγίων. Ενώ εξάλλου, δημιουργεί την εσφαλμένη εντύπωση ότι οι αποσβέσεις αποτελούν.....πίστωση του παγίου!

Επισημαίνεται συνεπώς, ότι η λύση που παρέχει το Ε.Γ.Λ.Σ. βαρύνεται με ουσιαστικές πληροφοριακές ανεπάρκειες. Σύγχρονα όμως, αποτελεί και παραβίαση βασικών λογιστικών αρχών και κανόνων.

Η σωστή λύση, που δεν επιτρέπεται όμως από το σχέδιο, είναι να δημιουργείται μέσα στην ομάδα των παγίων ξεχωριστός **πρωτοβάθμιος αντίθετος λογαριασμός** για τις αποσβέσεις, με δευτεροβάθμιους αντίστοιχους με τους πρωτοβάθμιους των παγίων. Με τον τρόπο αυτό ο κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός παγίου, θα έδειχνε την αρχική αξία («κτήσεως») της ανάλογης

κατηγορίας παγίων, ο ανάλογος πρωτοβάθμιος αντίθετος, το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων και ολόκληρη η ομάδα το σύνολο της αξίας κτήσεως όλων των παγίων, το σύνολο των αποσβέσεων, και το σύνολο των αναπόσβεστων αξιών.

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

- **οι λογαριασμοί με την «αξία κτήσεως» των παγίων**, οι λογαριασμοί δηλ της κάθε κατηγορίας παγίων, που παρακολουθούν την αξία τους που αποτελεί τη βάση υπολογισμού των αποσβέσεων και που με τις αποσβέσεις μειώνεται, δηλ. οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί **10-14** της Ομάδας 1,
- **οι λογαριασμοί των συσσωρευμένων αποσβέσεων**, οι λογαριασμοί δηλ. που παρακολουθούν τη μείωση της αξίας των παγίων που συσσωρεύεται στη διαδρομή του χρόνου, που είναι δευτεροβάθμιοι μέσα σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίων, με χαρακτηριστικό κωδικό αριθμό **10.99-14.99** και που αναλύονται στον τρίτο βαθμό στην ίδια ακριβώς ανάλυση με τους δευτεροβάθμιους των παγίων του ίδιου πρωτοβάθμιου
- **οι λογαριασμοί των αποσβέσεων της χρήσεως σαν εξόδου κατ' είδος**, και συγκεκριμένα ο λογαριασμός 66 που δέχεται τη χρέωση από τις **τακτικές αποσβέσεις** στους δευτεροβάθμιους **66.00-66.05** που είναι ακριβώς αντίστοιχοι με τους αμέσως παραπάνω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των συσσωρευμένων αποσβέσεων που λειτουργούν μέσα στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων
- **οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων εκτός εκμεταλλεύσεως** και συγκεκριμένα ο λογαριασμός 85 που δέχεται τη χρέωση από τις **πρόσθετες αποσβέσεις** στους δευτεροβάθμιους **85.00-85.05** που είναι ακριβώς αντίστοιχοι με τους αμέσως παραπάνω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των συσσωρευμένων αποσβέσεων που λειτουργούν μέσα στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων.

1.6.1.2 Λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων σαν εξόδου

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

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

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

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως).

14. Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03)» (Ε.Γ.Λ.Σ. § 2.2.102 ΙΙΙ).

Η Γενική Λογιστική, με βάση τους κανόνες που αναπτύχθηκαν παραπάνω, προσδιορίζει τις συνολικές αποσβέσεις κατά κατηγορία τακτικές και πρόσθετες, για κάθε πάγιο και για το σύνολο τους και τις χειρίζεται λογιστικά όπως παρακάτω:

- τις τακτικές σαν έξοδο κατ' είδος, και χρεώνει τον ανάλογο λογαριασμό εξόδου:
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
- τις πρόσθετες σαν δαπάνη που βαρύνει το αποτέλεσμα και χρεώνει συνεπώς τον ανάλογο λογαριασμό αποτελέσματος:

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

ενώ εξάλλου, με το σύνολο των δύο παραπάνω χρεώσεων για κάθε πάγιο και για όλα τα πάγια, πιστώνει φυσικά το δευτεροβάθμιο αντίθετο λογαριασμό αποσβέσεων του ανάλογου πάγιου στοιχείου, δηλ. ένα από τους λογαριασμούς Νο 10.99-14.99, γιατί φυσικά, το άθροισμα των αποσβέσεων και των δύο κατηγοριών αποτελεί τη συνολική μείωση της αξίας του ανάλογου παγίου.

Παραθέτουμε παρακάτω:

- τους λογαριασμούς των αποσβέσεων της Ομάδας 6, ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ, όπου χρεώνονται οι τακτικές αποσβέσεις, ακολούθως
- τους λογαριασμούς αποσβέσεων της Ομάδας 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ, όπου χρεώνονται οι πρόσθετες αποσβέσεις και τέλος
- τους αντίθετους λογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των Παγίων της Ομάδας 1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ, όπου πιστώνονται οι συνολικές (τακτικές και έκτακτες αποσβέσεις), προκειμένου να καταδειχθεί η μεταξύ τους σχέση και αντιστοιχία κατά περίπτωση.

Οι λογαριασμοί αυτοί, και των τριών κατηγοριών, είναι μεταξύ τους αντίστοιχοι, όχι μόνο ως προς το είδος της απόσβεσης που ο καθένας τους περιλαμβάνει (π.χ. αποσβέσεις επίπλων) αλλά και ως προς το βαθμό, το επίπεδο του λογαριασμού.

Για τη χρέωση των τακτικών αποσβέσεων σαν εξόδου κατ' είδος λειτουργούν οι παρακάτω λογαριασμοί

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΠΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ, ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

- 66.00 Αποσβέσεις .εδαφικών εκτάσεων
- 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων
- 66.02 Αποσβέσεις μηχαν/των - τεχν. εγκ/σεων –λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

Για τη χρέωση των πρόσθετων αποσβέσεων σαν δαπάνης του εκτός εκμεταλλεύσεως αποτελέσματος, λειτουργούν οι παρακάτω λογαριασμοί:

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

- 85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων
- 85.01 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκ/σεων κτιρίων - τεχνικών έργων
- 85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχν. εγκατ/σεων -λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 85.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 85.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

Τέλος, για την **πίστωση των αποσβέσεων και των δύο παραπάνω κατηγοριών**, λειτουργούν οι **αντίθετοι λογαριασμοί** των παγίων, όπου συσσωρεύονται οι αποσβέσεις των παγίων της κάθε χρήσης και δείχνουν με το υπόλοιπο τους, το σύνολο των αποσβέσεων που αφορά τα πάγια του ανάλογου πρωτοβάθμιου λογαριασμού. Των αποσβέσεων δηλ., που έχουν συσσωρευτεί μέχρι το χρονικό σημείο που δείχνει το υπόλοιπο του λογαριασμού.

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις -λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
Στον πίνακα που ακολουθεί εμφανίζονται σε αντιστοιχία, οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί, των αποσβέσεων σαν εξόδων και των συσσωρευμένων σαν μείωσης της αξίας των παγίων. Η ίδια αντιστοιχία, όπως είπαμε και παραπάνω, ισχύει και για τους λογαριασμούς των χαμηλότερων βαθμών (τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους, κ.λπ.)

Λογαριασμοί χρεούμενοι			Λογαριασμοί πιστούμενοι
Αποσβ	Αποσβ.		Συσσωρευμένε ς Αποσβ.
Τακτι	Κίνητρ		
κές	α		
66.00	85.00	Αποσβ. Εδαφικών Εκτάσεων	10.99
66.01	85.01	Αποσβ. Κτιρίων - Εγκ/σεων κτιρίων -Τεχνικών έργων	11.99
66.02	85.02	Αποσβ. Μηχαν/των - Τεχν. Εγκ/σεων Λοιπού μηχαν/κού εξοπλισμού	12.99
66.03	85.03	Αποσβέσεις Μεταφορικών	13.99

66.04	85.04	μέσων Αποσβ. Επίπλων και λοιπού Εξοπλ.	14.99
66.05	85.05	Αποσβ. Ασώματων ακινητοποιήσεων και Εξόδων πολυετούς απόσβεσης	16.99

1.6.2 Οι αποσβέσεις κατά την πώληση ή καταστροφή του παγίου

Όπως φάνηκε από την προηγούμενη ανάλυση, η απόσβεση αποτελεί ισόποση μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Μια μείωση όμως που εμφανίζεται σε (αντίθετο) λογαριασμό ξεχωριστό από εκείνον που περιέχει την (αρχική) αξία του παγίου.

Συνεπώς, σε περίπτωση πώλησης του παγίου, η απόσβεση προσ αυξάνει το τυχόν θετικό ή μειώνει το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα. Την τελευταία αυτή συνέπεια, συνεπάγεται φυσικά και στην περίπτωση καταστροφής του παγίου, οπότε η απόσβεση μειώνει τη φαινομενική ζημία που κατ' αρχήν φαίνεται ίση με την αρχική αξία του παγίου που δείχνει ο σχετικός λογαριασμός του παγίου.

Βέβαια, επειδή η μείωση της αξίας του παγίου, είναι ένα οικονομικό γεγονός που πρέπει να διατυπωθεί λογιστικά, η μείωση της αρχικής αξίας του παγίου που πουλιέται ή καταστρέφεται, πρέπει να γίνει με τρόπο λογιστικό. Αυτό τον τρόπο θα εξετάσουμε αμέσως παρακάτω, χωριστά για την περίπτωση της πώλησης όπου υπάρχει έσοδο και χωριστά για την καταστροφή όπου η συνολική αξία του παγίου αποτελεί ζημία.

Κεφάλαιο 2

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία-Ελληνική Νομοθεσία

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 299

"Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης"

(ΦΕΚ 255/4.11.2003/τ. Α')

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 αποφασίζουμε:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 1

1. Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων που ασκούνται από φυσικό 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 μετά 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 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 :Γ) θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος.
8. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που ορίζονται με το παρόν εφαρμόζονται από 1 ης Ιανουαρίου 2003, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν αο - 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 μαγαζαλόους 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 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 οδικό 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 προκατασκευής).

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 κ.λπ., 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 (MAZOYT) και μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

β) Για αεριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (NTHZEL), κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου:

αα) Για μονάδες ελαφρού πετρελαίου (NTHZEL), 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%).

δ) Για νηξελοηλεκτρικές 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 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 ξέξι 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%)¹ ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- ι) Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, γενικά, κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).
- ία) 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) Πα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων:
- αα) Πα 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) Πα εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).
- 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) Πα εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων) κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
- γ) Για τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX) εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι

τοισ εκατό (20%).

δ) Πα 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) Πα 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 κεραίες 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 λυμάτων, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για έργα δικτύων ύδρευσης:

αα) Για φράγματα ένα τοισ εκατό (1%).

ββ) Για διυλιστήρια κατώτερος ένα τοισ εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοισ εκατό (2%).

γγ) Πα υδραγωγεία κατώτερος ενάμισι τοισ εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοισ εκατό (2,5%).

δδ) Για κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος δύο τοισ εκατό (2%) και ανώτερος τρία τοισ εκατό (3%).

εε) Πα δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος δύομισι τοισ εκατό (2%) και ανώτερος τρεισήμισι τοισ εκατό (3,5%).

στστ) Για δίκτυα διανομής, καθώς και εξωτερικά και εσωτερικά αντλιοστάσια, κατώτερος επί τοισ εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοισ εκατό (10%).

ζζ) Για δεξαμενές κατώτερος ένα τοισ εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοισ εκατό (2%).

β) Πα έργα δικτύων αποχέτευσης:

αα) Για έργα βαριάς υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες κατώτερος ένα τοισ εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοισ εκατό (2%).

ββ) Πα δευτερεύοντες αγωγούς κατώτερος ενάμισι τοισ εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοισ εκατό (2,5%).

γγ) Για εξωτερικές διακλαδώσεις κατώτερος δύο τοισ εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοισ εκατό (4%).

δδ) Πα ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις κατώτερος επτά τοισ εκατό (7%) και ανώτερο δέκα τοισ εκατό (10%).

γ) Για αντιπλημμυρικά έργα:

αα) Πα 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 φρεατία υδροσυλλογής κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

δ) Για έργα αντιρρύπανσης και κέντρα επεξεργασίας λυμάτων:

αα) Για ερευνητικά κέντρα λυμάτων και κέντρα λυμάτων 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) Πα 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) Πα αεροσυμπιεστές και γρασσαδόρους κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

7. Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κ.λπ. οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρελιών κ.λπ.) 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 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 κ.λπ.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες κ.λπ.) στους χώρους παράγωγής 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, αλουμίνας 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 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 κατώτερα: δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%). β) Των λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος τοις εκατό (15%).

ΑΡΘΡΟ 5

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες ορίζονται σε δεκαπέντε (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 γεραμούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορτηγίδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

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 ικρίωματα, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ) Για προωθητήρες γαιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλικά μηχανήματα, γεωτρήματα, αναβατόρια, μηχανικά φυτάρια, αυτοκινούμενους αποξεοτήρες, θραυστήρες, τριβείς, σιλοκόσκινα, δονητές και αναμικτήρες σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κ.λπ. 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%).

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 γεωργικό 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, χορτοσφρευτές, οπαρτικές 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, τευλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για λιπασματοδιανομείς και ψεκαστήρες, 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 εκμετάλλευσης 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 εκμετάλλευσης τους.

Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσης της ταινίας στο οικείο διαχειριστικό έτος, με τον περιορισμό ότι αυτή δεν μπορεί να υπερβεί κατά το

πρώτο έτος τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση της ταινίας. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ώστε για τα πρώτα δύο (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 μοτοσικλές:

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%).

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 τροχαίο 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 κ.λπ.) 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 (επίπλων, σκευών κ.λπ.) 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, PAX, 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 (50ΓΠΛ/ΑΚΕ) 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:

- α) Για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και επίπλα και σκεύη κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- β) Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (50ΓΠΛ/ΑΚΕ) 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

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 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 αα' της περίπτωσης ε', των περιπτώσεων Γ 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

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 αποσβεσθεί σε αυτή τη διαχείριση. Στον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών αναθέτουμε τη δημοσίευση και εκτέλεση αυτού του διατάγματος.

Κεφάλαιο 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 (1998): Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελούν 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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, εκτός

όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

3. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματες ακινήτοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία)

γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλέπε ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων)ή

δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στα στοιχεία β)δ)

.(ΔΠΧΠ 5)- (όπως τροπ. με τον 1910/2005 (ΔΠΧΠ 6))

4. Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων βασισμένα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις απαιτεί η οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

5. Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που

χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ενσώματες Ακινητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

(α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και

(β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Ανακτήσιμο ποσό, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα

ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

(α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και

(β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

8. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας

ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

9. Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, ήτοι τί συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

10. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

Αργικές δαπάνες

11. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

Μεταγενέστερες δαπάνες

12. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

13. Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της

ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον

πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 67-72).

14. Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

15. Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του.

Στοιχεία του κόστους

16. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

(α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.

(β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.

(γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

17. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19

Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου,

(γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,

(δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,

(ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού)

και (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

18. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 Αποθέματα στο κόστος των υποχρεώσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσεις όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο που πραγματοποιούνται σε μία συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι υποχρεώσεις που αφορούν σε κόστη που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.

19. Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

- (α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,
 - (β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),
 - (γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)
- και
- (δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

20. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- (α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,
- (β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου και
- (γ) το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

21. Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως πάρκιν μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

22. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος

των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συν θετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Αποτίμηση του κόστους

23. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

24. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

25. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν: (α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή
(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και
(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανάκλα τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

26. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα

μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

27. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ ΑΠ 17 Μισθώσεις.

28. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

29. Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 30 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Μέθοδος κόστους

30. Ύστερα από την αναγνώριση του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απο μείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

31. Ύστερα από την αναγνώριση του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα 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 ζημίες 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.

32. Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

33. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

34. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

35. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

(α) επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης του.

(β) συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40.

36. Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

37. Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

(α) εδαφικές εκτάσεις, (β) γήπεδα και κτίρια,

(γ) μηχανήματα,

(δ) πλοία,

(ε) αεροσκάφη,

(στ) οχήματα,

(ζ) έπιπλα και σκεύη,

και

(η) εξοπλισμός γραφείου.

38. Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

39. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

40. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

41. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

42. Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος.

Απόσβεση

43. Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

44. Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

45. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

46. Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

47. Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβένει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

48. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

49. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οίκο νομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία.

Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

50. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

51. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

52. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσης του.

53. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

54. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

55. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή. (ΔΠΧΠ 5)

56. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οποσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

(α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική

δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.

(β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.

(γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.

και

(δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

57. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητα του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.

58. Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής,

η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

59. Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται

οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Μέθοδος Απόσβεσης

60. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

61. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μετά βολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΑΠ 8.

62. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου 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. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Απομείωση Αξίας

63. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απο μείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απο μειωθεί Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απο μείωσης.

64. Το ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση.

Αποζημίωση για την απο μείωση αξίας

65. Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

66. Απομειώσεις ή ζημιές στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως: (α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο,

(γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση

λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή και

(δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

ΔΙΑΓΡΑΦΗ

67. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

68. Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18: Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

70. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

71. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

72. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

73. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

(α) τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,

(β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση

(συναθροιζόμενων των σωρευμένων

ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου

και

(ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:

(i) προσθήκες,

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,(ΔΠΧΠ 5)

(πι) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,

(iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31,39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,.....

(vii) αποσβέσεις,

(viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και (ix) άλλες μεταβολές.

74. Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

(α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,

(β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,

(γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων

ακινητοποιήσεων

και

(δ) αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

75. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

(α) η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου

και

(β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

76. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

(α) τις υπολειμματικές αξίες,

(β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(γ) τις ωφέλιμες ζωές

και

(δ) τις μεθόδους απόσβεσης.

77. Αν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

(β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής,

(γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,

(δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,

(ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και

(στ) τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

78. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 (ε) (iv) μέχρι (vi), η οντότητα

γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

79. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια, (β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων

ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,

(γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,(ΔΠΧΠ 5)

(δ) την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

80. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 24-26 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζονται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

81. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. **ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ**

82. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις (αναθεωρημένο το 1998).

83. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες: (α) ΜΕΔ-6 Κόστη Τροποποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού

(β) ΜΕΔ-14 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων

και

(γ) ΜΕΔ-23 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες Ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τα συνοδευτικά του έγγραφα τροποποιούνται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στο Δ.Π.Χ.Α., η παράγραφος 24 τροποποιείται ως εξής:

24 Εφόσον μία θυγατρική καταστεί υιοθετούσα για πρώτη φορά μετά τη μητρική εταιρία, η θυγατρική θα αποτιμά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της, είτε σύμφωνα με:

(β) τις λογιστικές αξίες που απαιτούνται από το υπόλοιπο Δ.Π.Χ.Α. αυτό, βάσει της ημερομηνίας μετάβασης της θυγατρικής εταιρίας στα Δ.Π.Χ.Α. Οι λογιστικές αξίες αυτές μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που περιγράφονται στο

(α):

(ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από εκείνες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, η θυγατρική μπορεί να χρήσιμο ποιεί ως λογιστική πολιτική της τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

Α2. Στο ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, η παράγραφος 21 τροποποιείται ως εξής:

21. Οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα μιας οντότητας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων, η οποία λογιστικοποιήθηκε ως αγορά, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν απεικονίζονται είτε στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματες ακινήτοποιήσεις έχουν αναπροσαρμοσθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανakλούν αυτές τις αναπροσαρμογές.

Α3. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α4. Το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων τροποποιείται ως ακολούθως:

Στο Πρότυπο, οι παράγραφοι 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 και 104 τροποποιούνται ως εξής:

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό (εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις. Όμως, η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

9. Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ'ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης κατωτέρω:

(στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και

37. Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δε θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:

(β) μελλοντικά κόστη για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση τμήματος ή τη συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου.

38. Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

(β) μελλοντικά κόστη για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση τμήματος ή τη συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου ή τα σχετικά μελλοντικά οφέλη που θα απορρεύσουν από το μελλοντικό κόστος αυτό.

41. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει κόστη για τη συμπλήρωση, αντικατάσταση τμήματος ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από αυτά τα κόστη (βλ. Προσάρτημα Α, Παράδειγμα 6).

42. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν τα αναγκαία κόστη της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου.

59. Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αμέσως, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο. 96. Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ'ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να συμπληρωθεί, να αντικατασταθεί τμήμα ή να συντηρηθεί περιουσιακό στοιχείο ή μία δέσμευση να διακοπεί ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο.

Κεφάλαιο 4

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΚΑΙ Δ.Λ.Π

Οι κυριότερες διαφορές του αναθεωρημένου το 2003 ΔΛΠ 16 (καθώς και του προηγούμενου) από τα Ελληνικά πρότυπα (ΕΓΛΣ και κωδ. Ν. 2190/ 1920), που περιλαμβάνονται στις οικείες θέσεις στα επόμενα), συνοψίζονται εδώ ως εξής:

α) Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων κ.λπ.) θεωρούνται ειδικά έξοδα κτήσεως του ακινήτου και προσauξάνουν το κόστος κτήσεως του, σε αντίθεση με τον κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 § 5 περ. β' και § 3 περ. α') και το ΕΓΛΣ που τα χαρακτηρίζουν έξοδα πολυετούς απόσβεσης (καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.14 και αποσβένονται, είτε εφάπαξ στο έτος της πραγματοποιήσεως είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία).

β) Οι τόκοι των δανείων, που χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού» (όταν τα δανειακά κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου κ.λπ., βλ. κατωτ. § 65 περ. 3), προσauξάνουν το κόστος κτήσεως του πάγιου στοιχείου, ενώ η αντιμετώπιση των ελληνικών προτύπων είναι διαφορετική (βλ. κατωτ. § 88 αριθ. 10).

γ) Σύμφωνα με το Πρότυπο, η μετά την αρχική καταχώρηση αποτίμηση των πάγιων στοιχείων γίνεται με τις εξής δύο μεθόδους:

- είτε με τη βασική μέθοδο, που συμπίπτει με τα προβλεπόμενα στα ελληνικά πρότυπα, δηλαδή αποτίμηση στο κόστος κτήσεως, μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις σχηματισμένες προβλέψεις (ή απομειώσεις κατά το Πρότυπο).

- είτε με την εναλλακτική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία, η λογιστική αξία αναπροσαρμόζεται, ανά τρία έως πέντε έτη, στην εύλογη αξία, η οποία, για μεν τις εδαφικές εκτάσεις και τα κτίρια είναι η εκτιμώμενη από επαγγελματίες εκτιμητές αγοραία αξία αυτών, για δε τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις η αγοραία αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάσταση τους.

δ) Σύμφωνα με το πρότυπο, οι αποσβέσεις των ενσώματων πάγιων στοιχείων υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή κάθε πάγιου στοιχείου.

2. Στο ΔΛΠ 16 καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των λειτουργικών ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς και των λειτουργικών ακινήτων, καθόσον τα ακίνητα επένδυσης διέπονται από το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» (βλ. κατ. § 72).

Σύμφωνα με το Πρότυπο, πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ή ενσώματων πάγιων στοιχείων) αποτελούν, ο σωστός χρόνος της καταχωρήσεως των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που πρόκειται να λογιστεί για τα στοιχεία αυτά.

3. Ορισμοί: Στην § 6 του προτύπου καθορίζονται οι έννοιες των χρησιμοποιούμενων από αυτό όρων, τις οποίες παραθέτουμε στα επόμενα επειδή παρατηρούνται κάποιες μικροδιαφορές σε σχέση με τις αντίστοιχες των ελληνικών προτύπων:

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

(α) κατέχονται από μία επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και τ

(β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,

(β) είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το περιουσιακό στοιχείο.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διαθέσεως.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Ζημία απομειώσεως είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων επ' αυτού ζημιών απομειώσεως.

4. Ειδικές ρυθμίσεις: Προβλέπονται οι ακόλουθες:

α) Μεγάλης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός, όταν αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας χρήσεων, χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

β) Ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως, που χρησιμοποιούνται μόνο για ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται να είναι ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου.

γ) Όταν επί μέρους στοιχεία ενός ενσώματου πάγιου έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή, παρακολουθούνται ξεχωριστά για τους σκοπούς της απόσβεσής τους (π.χ. το αεροσκάφος και οι μηχανές του αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστά αποσβεστέα πάγια στοιχεία).

δ) Εγκαταστάσεις ασφαλείας ή προστασίας περιβάλλοντος καταχωρούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, κατά την έκταση που η λογιστική αξία τους, μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία αποκτήθηκαν, δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους.

Κεφάλαιο 5 ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1: για αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους (αφορά περιπτώσεις που τα λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη ή καλύτερα όταν η λογιστική αξία του πάγιου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από εκείνη της φορολογικής βάσης)

Η εταιρία «Κ» Α.Ε. έχει αγοράσει στις αρχές του 2007 π.χ. στις 5.1.07 ένα μηχάνημα "Α" για τις ανάγκες της αντί αξίας 300.000 €.

Ο συντελεστής απόσβεσης από το νόμο είναι 12% ετησίως. Το μηχάνημα αυτό υπολογίζεται απάτη διοίκηση της Α.Ε. ότι θα έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής 20 έτη, χωρίς υπολειμματική αξία, οπότε ο συντελεστής ετήσιας απόσβεσης είναι 5% ($100/20 \text{ έτη} = 5\%$).

Ο συντελεστής φόρου στην Α.Ε. είναι 25% και το λογιστικό κέρδος με 31.12.07 ανήλθε στο ποσό 400.000€. Το κέρδος αυτό διαμορφώθηκε στο ποσό 400.000€, αφαιρώντας ως αποσβέσεις το ποσό που προκύπτει με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής που είναι 20 έτη (και όχι το ποσό που προκύπτει με βάση το νόμιμο συντελεστή απόσβεσης που είναι 12%).

Αντίθετα, τα φορολογητέα κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία που τηρούνταν με βάση τη φορολογική νομοθεσία ανήλθαν για τη χρήση 2007 στο ποσό 379.000€. Για να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη, υπολογίστηκαν αποσβέσεις με βάση το συντελεστή 12% που προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία.

Ζητείται: με βάση τα παραπάνω δεδομένα:

- α) Να δοθούν οι σχετικές διευκρινίσεις για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης,
- β) να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή στην πρώτη αυτή χρήση του 2007 για τον αναβαλλόμενο φόρο και
- γ) να γίνουν οι παραπέρα λογιστικές ενέργειες και λογιστικές εγγραφές που αφορούν τον αναβαλλόμενο φόρο.

Λύση

α) Διευκρινίσεις και υπολογισμός της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης με 31.12.07

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ($300.000 \times 5\% = 15.000$ ευρώ)	15.000
Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή 12% ($300.000 \times 12\% = 36.000$ ευρώ)	<u>-36.000</u>
Διαφορά στις αποσβέσεις (φορολογητέα προσωρινή διαφορά)	21.000

Δηλαδή, στα λογιστικά βιβλία, για να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη (με βάση τα Δ.Λ.Π.), ελήφθησαν υπόψη οι αποσβέσεις 15.000€, ενώ για να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν υπόψη οι φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις που προκύπτουν με βάση το νόμιμο συντελεστή 12% και που είναι 36.000€. Έτσι προκύπτει μία αρνητική διαφορά στις αποσβέσεις η οποία ονομάζεται "**φορολογητέα προσωρινή διαφορά**".

Η αναμόρφωση λοιπόν στα κέρδη γίνεται ως εξής:

Κέρδη που φορολογούνται (φορολογητέα)	379.000€
<u>Πλέον:</u> Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή	36.000€
<u>Μείον:</u> Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο	<u>-15.000€</u>
Κέρδη με βάση τα Δ. Λ. Π. (λογιστικά κέρδη)	400.000€

Έξοδο φόρου και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

Φόρος στα κέρδη με βάση τα Δ.Λ.Π. ($400.000 \times 25\% = 100.000$ ευρώ)	100.000
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη ($379.000 \times 25\% = 94.750$ ευρώ)	<u>-94.750</u>

Διαφορά στο φόρο (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση)	5.250
1^{ος} τρόπος υπολογισμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης με 31.12.07	
Λογιστική Αξία (Λ. Α.) μηχανήματος "Α"	285.000
(Αρχική αξία μηχ. 300.000 - Αποσβέσεις με τα Δ.Λ.Π. -15.000 = 285. 000€)	
Φορολογική Βάση (Φ. Β.) μηχανήματος "Α"	-264.000
(Αξία μηχαν. 300.000 - Νόμιμες αποσβέσεις - 36.000 = 264.000€)	
Διαφορά (Λ. Α. - Φ. Β.) ή προσωρινή διαφορά	21.000

21.000 X 25% (συντ. φόρου) = **5.250€** (= αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση)

β) Λογιστικές εγγραφές με 31.12.07

Με ημερομηνία 31.12.07 και στο "ημερολόγιο διαφορών με τα Δ.Λ.Π." της εταιρίας "Κ" Α.Ε. γίνονται οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές, μία με το ποσό 94.750€ και μία άλλη με το ποσό 5.250€, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.50.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		94.750
<u>Φόρος στα Φορολογητέα κέρδη</u>		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.50.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	5.250	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους		5.250
<u>Διαφορά στο φόρο</u>		

γ) Λογιστικός χειρισμός, για τις "αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους" στα επόμενα 7 έτη (έτη 2008 έως και 2014)

Ο ωφέλιμος χρόνος ζωής του μηχανήματος είναι 20 έτη, δηλαδή ο συντελεστής απόσβεσης είναι $100/20$ έτη = 5% και οι ετήσιες αποσβέσεις είναι: Αξία μηχαν. 300.000 X 5% = **15,000€** (= ετήσιες αποσβέσεις)

Ο νόμιμος συντελεστής για τις αποσβέσεις που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι 12% και τα έτη στα οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής αυτός μέχρι να εξαντληθούν φορολογικά όλες οι αποσβέσεις είναι **8,333 έτη** ($100/12\% = 8,333$ έτη).

Από αυτά τα 8,333 έτη, ως πρώτο έτος θεωρείται το έτος 2007 και επομένως τα υπόλοιπα 7 έτη μέχρι να συμπληρωθούν συνολικά τα 8 έτη, είναι τα έτη 2008 μέχρι και 2014. Για το καθένα λοιπόν από αυτά τα 7 επόμενα έτη 2008 - 2014 και εφόσον ο συντελεστής φόρου είναι ο ίδιος (25%), στο ημερολόγιο, διαφορών με τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να γίνονται οι παρακάτω δύο λογιστικές εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.08-31.12.14 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.50.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		94.750
<u>Φόρος στα φορολογητέα κέρδη</u>		

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	5.250	
86.50.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		5.250
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους		

Διαφορά στο φόρο

Έτσι, για τα πρώτα 8 χρόνια, θα πιστώνεται ο λογ/σμός 45.50 "Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους" κάθε χρόνο με το ποσό **5.250€**, οπότε συνολικά για τα 8 αυτά πρώτα χρόνια, ο λογ/σμός αυτός θα είναι πιστωμένος με το ποσό $5.250 \times 8 \text{ έτη} = 42.000\text{€}$.

δ) Στο τέλος του 9ου χρόνου (έτους 2015) θα προκύψουν τα παρακάτω. Επειδή οι αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής υπολογίζονται για ολόκληρο το έτος, ενώ οι αποσβέσεις που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμες υπολογίζονται μόνο για 0,3333 έτη, θα έχουμε:

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής (300-000X5%-15.000€)	15.000
Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή αποσβέσεων (300.000 X 12% X 0,3333 έτη = 12.000€)	<u>-12.000</u>
Διαφορά στις αποσβέσεις	<u>3.000</u>
<u>Διαφορά στο ΦΟΡΟ</u>	<u>750€ φόρος</u>
(3.000 X 25% συντ. φόρου = 750 φόρος)	

Με τη διαφορά λοιπόν του φόρου που είναι 750€, επειδή οι λογιστικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες από τις νόμιμες, χρεώνεται ο λογ/σμός 45.50 "αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους" με πίστωση του λογ/σμού 86.51.00.000 "Έσοδο από φόρο εισοδήματος". Δηλαδή, θα πρέπει να γίνουν οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές (υποθέτοντας ότι ο φόρος στα φορολογητέα κέρδη είναι και πάλι 94.750€), ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2015 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.50.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		94.750

Φόρος στα Φορολογητέα κέρδη

45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρου	750	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.51.00.000 Έσοδο από φόρο εισοδήματος		750
Διαφορά στο φόρο		

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές προκύπτει ότι, σε περίπτωση που οι λογιστικές αποσβέσεις είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις, τότε με

Έτσι, στο τέλος του 11ου αυτού έτους και συνολικά στο τέλος του 20ου έτους από την αγορά του μηχανήματος (δηλαδή με 31.12.2026), ο λογ/σμός 45.50.00.000 "Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους" θα εμφανίζεται ενημερωμένος και συγχρόνως εξισωμένος, ως εξής:

Χρέωση	45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από Φόρους	Πίστωση
	750 42.000	
	<u>41.250</u>	
	42.000	

Πίνακας για τις αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους

Για τις ετήσιες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους, λόγω αγοράς του μηχανήματος "Α", συντάσσεται ο παρακάτω πίνακας για τη συνεχή παρακολούθηση του.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ "Α" ΑΞΙΑΣ 300.000€

Χρή- σεις	Απο- σβέ- σεις με τα Δ.Λ.Π.	Απο- σβέ- σεις νόμιμες	Προ- σω- ρινή διαφ ορά	Σ υ ντ ε- λε σ τ ής	Ανοβα λ- όμεν ος φόρος (πίστω ση λογ.	Χρή- σεις	Απο- σβέ- σεις με βάση τα Δ.Λ.Π	Αποσβ έσεις νόμιμες	Προσ ωρινή διαφορ ά	Συντ ε- λεστ ής φόρο υ	Αναβα λ- όμεν ος φόρος (χρέω ση λογ.
--------------	---	---------------------------------	------------------------------------	--	--	--------------	--	---------------------------	------------------------------	---------------------------------------	---

				φ ό ρ ο υ	45.50)						45.50}
2007	15.000	36.000	21.0	2	5.250	2015	15.000	12.00	3.000	25%	750
2008	15.000	36.000	00	5	5.250	2016	15.000		15.000	25%	3.750
- 2014 {για κάθε χρήσ η)			21.0 00	% 2		- 2026 (για κάθε χρήσ η)					
Σύνολα φόρου		αναβαλλόμενου			42000	Σύνολα αναβαλλόμενου φόρου					42.000

Στον παραπάνω πίνακα, στην πράξη, τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος κερδών αλλάζουν οπωσδήποτε από έτος σε έτος. Αυτό όμως δεν επηρεάζει καθόλου τους αναβαλλόμενους φόρους, διότι αυτοί προκύπτουν με τον πολλαπλασιασμό του συντελεστή φόρου πάνω στις διαφορές των αποσβέσεων. Οι αναβαλλόμενοι φόροι αλλάζουν από έτος σε έτος, **μόνο όταν αλλάζει ο συντελεστής φόρου εισοδήματος**. Στην αρχή, με τους αναβαλλόμενους φόρους θα διαμορφώνεται η πίστωση του λογ. 45.50, που στο παράδειγμα μας είναι συνολικά 42.000 ευρώ και στη συνέχεια, θα διαμορφώνεται η χρέωση του ίδιου αυτού λογ/σμού 45.50, μέχρις ότου και στη χρέωση σχηματιστεί ισόποσο αναβαλλόμενου φόρου, δηλαδή 42.000 ευρώ.

Για κάθε νέο πάγιο στοιχείο που θα αγοράζεται, θα πρέπει να συμπληρώνεται ο παραπάνω πίνακας από χρήση σε χρήση, για να παρακολουθείται έτσι ο αναβαλλόμενος φόρος, μέχρις ότου η χρέωση του λογ. 45.50 γίνει ίση με την πίστωση του ίδιου αυτού λογ/σμού που στην περίπτωση μας είναι 42.000 ευρώ (υπάρχουν και άλλοι τρόποι παρακολούθησης του αναβαλλόμενου φόρου, όπως είναι π.χ. με αναλυτικούς λογ/σμούς ή μέσω Η/Υ κλπ.).

Χαρακτηριστικοί ορισμοί με βάση τα Δ.Λ.Π.

Λογιστικά κέρδη =	400.000
Φορολογητέα κέρδη =	379.000
Τρέχον φόρος =	94.750
Έξοδο φόρου =	100.000
Προσωρινή διαφορά =	21.000
(400.000 - 379.000 - 21.000)	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	5.250

Λογιστική αξία (300.000 -15.000 αποσβ.) 285.000
φορολογική βάση 264.000
(300.000-36.00 νόμιμες αποσβέσεις=**264.000**)

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕ ΤΟΥΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ

Η εταιρία "Κ" Α.Ε. εφαρμόζει από 1.1.05 και μετά υποχρεωτικά (ή και προαιρετικά το ίδιο είναι) τα Δ.Λ.Π. Με 31.12.05, σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας συντάχθηκε το παρακάτω β¹ προσωρινό (ή προσαρμοσμένο) ισοζύγιο.
Ο συντελεστής φόρου με 31.12.05 για τις Α. Ε. είναι 32%.

ΙΣΟΖΥΓΙΟ Β' ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ Ή ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΤΗΣ «Κ» Α.Ε. ΜΕ 31.12.05

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
	ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
11 ΚΤΙΡΙΑ		
11.00.00.000 Κτίρια απογραφής	1.000.000	
1 1.99.01.000 Αποσβεσμένα κτίρια		240.000
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής	3.000.000	
12,99.02.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα		1,440.000
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης & α' οργάνωσης	100.000	
16,14.00.000 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	200.000	
16,99.10.000 Αποσβεσμένα έξοδα ίδρυσης		80.000
16,99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης		120.000
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	2.000.000	
20.01.00.019 Αγορές με 19%	5.000.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	380.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.00.00.000 Καταβλημένο Μ. Κ.		3.000.000
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		
60.00.00.000 Τακτικές αποδοχές	2.500.000	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		
64.00.00.000 Έξοδα κίνησης	500.000	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		

66.01.00.000 Αποσβέσεις κτιρίων	80.000	
66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων	360.000	
66.05.1 0.000 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης	20.000	
66.05.14.000 Αποσβέσεις εξόδων κτήσης	40.000	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
70.00.00.019 Πωλήσεις με 19%		10.000.000
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
81.03.02.000 Κέρδη από πώληση μηχανημάτων		300.000
ΣΥΝΟΛΑ	15.180.000	15.180.000

Διευκρινίσεις - επεξηγήσεις στα δεδομένα του ισοζυγίου

1) Κτίρια

Τα κτίρια αγοράστηκαν στις αρχές του 2003. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 8% ετησίως και ο ωφέλιμος χρόνος ζωής του τα 80 έτη.

2) Μηχανήματα

α) Τα μηχανήματα αποκτήθηκαν όλα στις αρχές του 2002. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι με βάση τη φορολογική νομοθεσία 12% ετησίως και ο ωφέλιμος χρόνος ζωής τους τα 20 έτη. Τα μηχανήματα αυτά χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των εμπορευμάτων.

β) Ένα μηχάνημα, εκτός από τα παραπάνω που είχε αγοραστεί στις αρχές του 2002 πωλήθηκε τις τελευταίες ημέρες του έτους 2005 με τελικό κέρδος 300.000€. Για τη χρήση 2005 δεν έγιναν αποσβέσεις για το μηχάνημα αυτό γιατί δεν χρησιμοποιήθηκε.

3) Ασώματες ακινητοποιήσεις

α) Ο λογαριασμός 16.10 "Έξοδα ίδρυσης & α¹ οργάνωσης" είναι χρεωμένος με το ποσό 100.000€ και εκφράζει τα έξοδα ίδρυσης που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση 2002 και αποφασίστηκε τότε από το λογιστή ν' αποσβένονται αυτά και να εκπίπτουν φορολογικά μέσα σε **5 χρήσεις**.

β) Ο λογαριασμός 16.14 "Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων" είναι χρεωμένος με το ποσό 200.000€ και εκφράζει τους φόρους μεταβίβασης και τα συμβολαιογραφικά έξοδα που καταβλήθηκαν στις αρχές του έτους 2003, όταν είχε αγοραστεί το κτίριο. Αποφασίστηκε ν' αποσβένονται φορολογικά αυτά τα έξοδα ισόποσα μέσα σε 5 χρόνια.

4) Εμπορεύματα

Στην απογραφή που συντάχθηκε με 31.12.05, συμπεριλαμβάνεται και ένα ποσό 200.000€ (1.000 μον. x 200 = 200.000€) που αντιπροσωπεύει το είδος α. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όμως του είδους α με 31.12.05 ανέρχεται στο ποσό **150.000€** (1.000 X 150 = 150.000€), λόγω παλαιότητας, αλλαγής της μόδας κλπ.

Ζητείται:

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές με 31.12.05 που θεωρούνται απαραίτητες για τη μετατροπή των δεδομένων του παραπάνω ισοζυγίου στα Δ.Λ.Π

Λύση**A) 11.00 Κτίρια και 16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων****α) Λογαριασμοί για τα κτίρια και τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων**

Οι λογαριασμοί των κτιρίων που απεικονίζονται στο ισοζύγιο της σελίδας 126 έχουν ως εξής:

<u>11.00.00.000 Κτίρια απογραφής</u>	<u>11.99.01.000 Αποσβεσμένα κτίρια</u>
1.000.000	240.000
<u>16.14.00.000 Έξοδα κτήσης ακιν/σεων</u>	<u>16.99.14.000 Αποσβ. έξοδα κτήσης</u>
200.000 I	120.000
<u>66.0.1.00.000 Αποσβέσεις κτιρίων</u>	<u>66.05.14.000 Αποσβέσεις εξόδων κτήσης</u>
80.000	40.000

β) Μεταφορά των εξόδων κτήσης στο λογ. 11.00 "Κτίρια"

Τα έξοδα κτήσης μεταφέρονται με ολόκληρο το ποσό που είναι 200.000€ στο λογ/σμό 11.00 "Κτίρια", διότι αποτελεί μέρος της αξίας του κτιρίου αυτού. Η εγγραφή γίνεται στο "ημερολόγιο διαφορών με τα Δ.Λ.Π.", ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ		
11.00.00.000 Κτίρια απογραφής	200.000	
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων		200.000
<u>Μεταφορά λογ. 16.14 στο λογ. 11.00</u>		

γ) Υπολογισμός των αποσβέσεων με τα Δ.Λ.Π,

-Οι αποσβέσεις που θα έπρεπε να γίνουν με βάση τα Δ.Λ.Π. ανά έτος είναι: $1.000.000 + 200.000$ (έξοδα κτήσης) $= 1.200.000/80$ έτη $= 15.000€$

-Οι αποσβέσεις που έχουν γίνει με τη φορολογική νομοθεσία ανά έτος είναι:

Κτίρια	$1.000.000 \times 8\% -$	<u>80.000</u>
Έξοδα κτήσης	$200.000/5$ έτη $=$	<u>40.000</u>
Συνολικές αποσβέσεις ανά έτος		120.000

-Οι διαφορές στις αποσβέσεις ανά έτος έχουν ως εξής:

Έτη	Φορολογικές αποσβέσεις στα κτίρια	Αποσβέσεις βάση τα Δ.Λ.Π. κτίρια	με Διαφορές στα αποσβέσεις κτίρια	στις		
2003	2004	120.000	15.000	15.000	105.000	105.000
2005		120.000	15.000		105.000	

Σύνολα	120.000		
	360.000	45.000	315.000

δ) Λογιστικές εγγραφές για τη μετατροπή στα Δ.Λ.Π.

Με 31.12.05 γίνονται οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές. Η πρώτη από αυτές αφορά άλατα προηγούμενα έτη μέχρι και 31.12.03. Οι αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. είναι 15.000 ευρώ. Με τη διαφορά 80.000- 15.000 = **65.000€ του λογ. 11.99** και με το ποσό **40.000€ του λογ. 16.99** γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

Αποσβέσεις έτους 2003

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ		
11.99.01.000 Αποσβεσμένα κτίρια	65.000	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης	40.000	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗ		
42.50.00.000 Διαφορές από μετατροπή στα Δ.Λ.Π.		105.000

Μεταφορά στα ΔΛΠ.

Αποσβέσεις έτους 2004

Οι αποσβέσεις είναι και εδώ για τα κτίρια 80.000€ και για τα έξοδα κτήσης 40.000€, ενώ έπρεπε να είναι μόνο 15.000 ευρώ στο λογ. 11.99. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ		
11.99.01.000 Αποσβεσμένα κτίρια	65.000	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης	40.000	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
42.00.00.001 Υπόλοιπο κερδών 2004		105.000(*)

Μεταφορά στα Δ.Λ.Π.

(*) Θα πρέπει με λογιστική εγγραφή ή χωρίς λογιστική εγγραφή το ποσό 15.000 ευρώ να απεικονίζεται ως αποσβέσεις ανάλογα και στην "Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης" του 2004 για σύγκριση.

Αποσβέσεις έτους 2005

Μετά και από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, οι σχετικοί λογαριασμοί που μας ενδιαφέρουν έχουν ως εξής:

<u>11.99.01.000 Αποσβεσμένα κτίρια</u>	<u>16.99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης</u>
65.000 240.000	40.000 120.000

65.000		40.000	
66.01.00.000	Αποσβέσεις κτιρίων	66.05.14.000	Αποσβέσεις εξόδων κτήσης
80.000		40.000	

Από τους παραπάνω λογαριασμούς θα πρέπει να μείνουν με υπόλοιπα μόνο ο λογ/σμός 11.99.01 με πιστωτικό υπόλοιπο 45.000€ και ο λογαριασμός 66.01 με χρεωστικό υπόλοιπο 15.000€, ενώ όλοι οι άλλοι λογαριασμοί θα πρέπει να εξισωθούν. Η λογιστική εγγραφή για τις τακτοποιήσεις αυτές γίνεται ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑ Δ.Λ.Π. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

11 ΚΤΙΡΙΑ		
11.99.01.000	Αποσβεσμένα κτίρια	65.000
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.99.14.000	Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης	40.000
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.01.00.000	Αποσβέσεις κτιρίων	65.000
66.05.14.000	Αποσβέσεις εξόδων κτήσης	40.000

Μεταφορά αποσβέσεων 2005 στα Δ.Λ.Π.

ε) Αναβαλλόμενοι φόροι για τις αποσβέσεις κτιρίων

-Αναβαλλόμενοι φόροι μέχρι και τη χρήση 2003

Για το έτος 2003 η διαφορά στις αποσβέσεις είναι 105.000€. Ο αναβαλλόμενος φόρος είναι: $105.000 \times 32\% = 33.600\text{€}$. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ Δ.Λ.Π. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.50.00.000	Διαφορές από μετατροπή στα Δ.Λ.Π.	33.600
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000	Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους	33.600

Μεταφορά στα Δ.Λ.Π.

-Αναβαλλόμενοι φόροι χρήσης 2004

Η διαφορά στις αποσβέσεις είναι και για το 2004 105.000€ και ο αναβαλλόμενος φόρος $105.000 \times 32\% = 33.600\text{€}$. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑ Δ.Λ.Π. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.00.00.001	Υπόλοιπο κερδών 2004	33.600
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000	Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους	33.600

Μεταφορά στα Δ.Λ.Π.

Θα πρέπει το ποσό 33.600€, είτε με λογιστική εγγραφή είτε χωρίς λογιστική εγγραφή, να μεταφερθεί και στα αποτελέσματα χρήσης 2004 ως "έξοδο" για να είναι συγκρίσιμη η "Κατάσταση Αποτελεσμάτων" του 2004 με εκείνη του 2005.

-Αναβαλλόμενοι φόροι χρήσης 2005

Η διαφορά στις αποσβέσεις είναι και εδώ 105.000 και ο αναβαλλόμενος φόρος $105.000 \times 32\% = 33.600\text{€}$. Η λογιστική εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.50.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	33.600	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους		33.600

Αναβαλλόμενοι Φόροι χρήσης 2005

B) 12.00 Μηχανήματα και 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα

α) Λογαριασμοί για τα μηχανήματα

Οι λογαριασμοί των μηχανημάτων που μας ενδιαφέρουν είναι ενημερωμένοι ως εξής:

<u>12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής</u>	<u>12.99.02.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα</u>
3.000.000	1.440.000
<u>66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>	
360.000	

-Για τις αποσβέσεις του 2005

Μετά και από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, οι σχετικοί λογαριασμοί που μας ενδιαφέρουν παρουσιάζονται ενημερωμένοι οι εξής:

<u>12.99.02.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα</u>	<u>66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>
420.000	1.440.000
210.000	360.000
630.000	

Οι αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. για το έτος 2005 είναι 150.006. Θα πρέπει λοιπόν ο λογαριασμός 12.99.02.0a00 να εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 600.000€ και ο λογ/σμός 66.02.000 με χρεωστικό υπόλοιπο 150.000€.

Για την τακτοποίηση αυτή με τη διαφορά που προκύπτει 210.000€ (360.000 -150.000 = 210.000€) γίνεται η αμέσως παρακάτω λογιστική εγγραφή.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.02.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	210.000	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων		210.000

Μεταφορά αποσβέσεων για τα Δ.Λ.Π.

β) Αναβαλλόμενοι φόροι για τις αποσβέσεις στα μηχανήματα

-Αναβαλλόμενοι φόροι μέχρι και τη χρήση 2003

Οι διαφορές στις αποσβέσεις μέχρι και 31.12.03 είναι 420.000€. **Ο αναβαλλόμενος φόρος είναι: 420.000 X 32% * 134.400€.** Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.50.00.000 Διαφορές από μετατροπή στα Δ.Λ.Π.	134.400	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους		134.400

Μεταφορά στα Δ.Λ.Π.

-Αναβαλλόμενοι φόροι χρήσης 2004

Η διαφορά στις αποσβέσεις είναι **210.000€** και ο αναβαλλόμενος φόρος 210.000 X 32% = **67.200€.** Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.00.00.001 Υπόλοιπο κερδών 2004	67.200	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους		67.200

Μεταφορά στα Δ.Λ.Π.

Το ποσό **67.200€**, είτε με λογιστική εγγραφή είτε και χωρίς λογιστική εγγραφή, θα πρέπει να μεταφερθεί στην "Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης" του 2004 ως "έξοδο" στους αντίστοιχους λογαριασμούς, για να είναι έτσι συγκρίσιμη η "Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης" του 2004 με εκείνη του 2005.

Αναβαλλόμενοι φόροι χρήσης 2005 για τα μηχανήματα

Η διαφορά στις αποσβέσεις και για τη χρήση 2005 είναι **210.000€** (βλέπε σελ. 132}. Ο αναβαλλόμενος φόρος είναι $210.000 \times 32\% = 67,200€$. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΔ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.50.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	67.200	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους		67.200

Αναβαλλόμενοι ΦΟΡΟΙ χρήσης 2005

Γ) 16.10 Έξοδα ίδρυσης & α' οργάνωσης

α) Λογαριασμοί για τα έξοδα ίδρυσης

Τα έξοδα ίδρυσης & α' οργάνωσης απεικονίζονται με τους εξής λογαριασμούς:
16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης & α' οργάνωσης 16.99.10.000 Αποσβ. έξοδα ίδρυσης 100.000
80.000

66.05.10.000 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης 20.000

β) Μεταφορά των εξόδων ίδρυσης

Ο λογαριασμός 16.99 εξισώνεται και μεταφέρεται στον κύριο λογαριασμό 16.10, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.99.10.000 Αποσβεσμένα έξοδα ίδρυσης	80.000	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ!		
16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης & α' οργάνωσης		80.000

Μεταφορά λον. 16.19 στο λον. 16.05

γ) Λογαριασμοί ενημερωμένοι για τα έξοδα ίδρυσης

Μετά και από την πιο πάνω λογιστική εγγραφή, οι λογαριασμοί που έχουν ακόμα υπόλοιπα είναι οι εξής:

<u>16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης & οργάνωσης</u>	<u>66.05.10.000 Αποσβ.εξόδα ίδρυσης</u>
100.000	80.000
	20.000

Οι δύο αυτοί λογαριασμοί εξισώνονται και μεταφέρονται στ' αποτελέσματα χρήσης, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		

68.50.16.000 Ζημίες απομείωσης άυλων στοιχείων	20.000	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης & α' οργάνωσης		20.000

Αναπόσβεστη αξία εξόδων ίδρυσης

-----31.12.05-----

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.00.02.000 Έσοδα διοικητικής λειτουργίας	40.000	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.05.10.000 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης		20.000
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		
68.50.16.000 Ζημίες αποζημίωσης άυλων στοιχείων		20.000

Μεταφορά στ' αποτελέσματα χρήσης

Αναβαλλόμενοι φόροι για τα έξοδα ίδρυσης

Η πιο πάνω λογιστική εγγραφή δείχνει ότι μειώθηκαν τα κέρδη με βάση τα Δ.Λ.Π. κατά το ποσό 40.000€.

Ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος είναι 12.800€(40.000 X 32% = 12.800€). Η εγγραφή για τον αναβαλλόμενο φόρο γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ		
18.50.00.000 Αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους	12.800	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.51.00.000 Έσοδο από φόρο εισοδήματος		12.800

Αναβαλλόμενος φόρος

Δ) 20.00 Εμπορεύματα

Στην απογραφή με 31.12.05, πάτα εμπορεύματα το είδος α αποτιμάται λόγω παλαιότητας στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που είναι 150.000 ευρώ, ενώ με τη μέθοδο ΡίΡΟ αυτό είχε αποτιμηθεί στο ποσό **200.000€**.

Με τη διαφορά που είναι **50.000€** (200.000 - 150.000 = 50.000€) γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ ΑΠ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		
68.50.20.000 Ζημίες απομείωσης εμπορευμάτων	50.000	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00.00.000 Εμπορεύματα απογραφής		50.000

Ζημίες απομείωσης εμπορευμάτων

ΣΗΜ.: Αν με 31.12.06, υπάρχουν ως "απόθεμα" από το είδος αυτό 300 μονάδες με τιμή αποτίμησης 150€ ανά μονάδα και οι υπόλοιπες 200 μονάδες έχουν πωληθεί μέσα στο ίδιο έτος

2006 με τιμή 180 ευρώ ανά μονάδα τότε με τη διαφορά στην αξία που είναι 9.000€ (μονάδες 300 X (180 - 150) =9.000€) και με ημερομηνία 31.12.06 θα πρέπει να γίνει η παρακάτω λογιστική εγγραφή, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.06 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΟ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00.00.000 Εμπορεύματα απογραφής	9.000	
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		
75.50.20.000 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης εμπορευμάτων		9.000

Κέρδη από αναστροφή απομείωσης εμπορευμάτων

Ε) 81.03 Κέρδη από πώληση μηχανημάτων

Με το ποσό **300.000€** που είναι το κέρδος από την πώληση κάποιου μηχανήματος (λογ. 81.03.02, σελ. 126), γίνεται η παρακάτω λογιστική εγγραφή, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
81.03.02.000 Κέρδη από πώληση μηχανημάτων	300.000	
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		
75.60.12.000 Κέρδη από πώληση μηχανημάτων		300.000

Μεταφορά κερδών για τα Δ.Λ.Π.

Ζητείται:

Να γίνουν οι υπολογισμοί και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές για την μετατροπή του πάγιου αυτού περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της Α. Ε. με 31.12.2008.

Λύση

α) Οι αποσβέσεις για τα έτη 2002 - 2003 υπολογίζονται ως εξής:

έτος 2002 1.000.000 X 12% = 120.000 ευρώ αποσβέσεις

έτος 2003 1.000.000 X 12% = 120.000 ευρώ αποσβέσεις

Σύνολο αποσβέσεων 240.000 ευρώ αποσβέσεις

Με ημερομηνία 31.12.2002 είχε γίνει η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		

66.01.00.001 Αποσβέσεις μηχανολογικών εγκατ/σεων 120.000 11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ

11.99.00.001 Αποσβεσμένες μηχανολογικές εγκαταστάσεις 120.000

Αποσβέσεις χρήσης

Ίδια εγγραφή είχε γίνει και με 31.12.2003.

β) Με 31.12.2004 είχε γίνει αναπροσαρμογή κατά 30% στο πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η αρχική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις αναπροσαρμόστηκαν ως εξής:

Αρχική αξία 1.000.000 X 30% = 300.000

Σωρευμένες αποσβέσεις 240.000 X 30% = 72.000

Έτσι, με 31.12.04, οι αποσβέσεις υπολογίστηκαν στην αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία, ως εξής:
 $1.000.000 + 300.000 = 1.300.000 \times 12\% = 156.000\text{€}$ (= αποσβέσεις)

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 3

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΤΑ Δ.Λ.Π. ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1ο Παράδειγμα: Αναπροσαρμογή αξίας πάγιου στοιχείου

Η εταιρία "Κ" Α.Ε. εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. από 1.1.05 και μετά. Με ημερομηνία 31.12.08, ένα πάγιο κτιριακό περιουσιακό στοιχείο που απεικονίζεται στη χρέωση του λογ/σμού 11.00.00.000 "Κτίρια απογραφής" με το ποσό 30.000 ευρώ, αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής στο ποσό 35.000€ και οι σωρευμένες αποσβέσεις που απεικονίζονται στην πίστωση του λογ. 11.99.00.000 "Αποσβεσμένα κτίρια" με το ποσό 15.000€ αναπροσαρμόζονται με το ποσό 2.500€.

Ζητείται:

Να γίνουν οι εγγραφές αναπροσαρμογής για το πάγιο αυτό στοιχείο.

Λύση

Με ημερομηνία 31.12.08, στα βιβλία της εταιρίας αυτής γίνονται οι εξής εγγραφές αναπροσαρμογής.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.08 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.00.00.000 Κτίρια απογραφής	5.000	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
41.50.16.001 Διαφορές αναπροσαρμογής κτιρίων		5.000

Αναπροσαρμογή πάγιου στοιχείου

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
41.50.16.001 Διαφορές αναπροσαρμογής κτιρίων	2.500	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.00.000 Αποσβεσμένα κτίρια		2.500

Αναπροσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων

2ο Παράδειγμα: Μετατροπή πάγιου στοιχείου στα Δ.Λ.Π.

Η εταιρία "Ε" Α. Ε., από 1.1,2009 και μετά, επιθυμεί να εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. Με 31.12.08 λοιπόν παρουσιάζει στα λογιστικά της βιβλία ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο (μηχανολογική εγκατάσταση) που το είχε αποκτήσει την 1.1.2002 αντί του ποσού 1.000.000€. Το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόστηκε με 31.12.04 με το ποσοστό 30%. Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονταν με το συντελεστή 12%. Από τη διοίκηση της εταιρίας υπολογίζεται

ως ωφέλιμος χρόνος ζωής για το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο τα 20 έτη, με υπολειμματική αξία μηδέν (δηλαδή χωρίς υπολειμματική αξία) και με εφαρμογή τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Ζητείται:

Να γίνουν οι υπολογισμοί και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές για την μετατροπή του πάγιου αυτού περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της Α. Ε. με 31.12.2008.

Λύση

α) Οι αποσβέσεις για τα έτη 2002 - 2003 υπολογίζονται ως εξής:

έτος 2002	1.000.000 X 12% =	120.000 ευρώ αποσβέσεις
έτος 2003	1.000.000 X 12% =	120.000 ευρώ αποσβέσεις
Σύνολο αποσβέσεων		240.000 ευρώ αποσβέσεις

Με ημερομηνία 31.12.2002 είχε γίνει η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.01.00.001 Αποσβέσεις μηχανολογικών εγκατ/σεων	120.000	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.00.001 Αποσβεσμένες μηχανολογικές εγκαταστάσεις		120.000

Αποσβέσεις χρήσης

Ίδια εγγραφή είχε γίνει και με 31.12.2003.

β) Με 31.12.2004 είχε γίνει αναπροσαρμογή κατά 30% στο πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η αρχική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις αναπροσαρμόστηκαν ως εξής:

Αρχική αξία	1.000.000 X 30% = 300.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	240.000 X 30% = 72.000

Έτσι, με 31.12.04, οι αποσβέσεις υπολογίστηκαν στην αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία, ως εξής:

$$1.000.000 + 300.000 = 1.300.000 \text{ X } 12\% = 156.000\text{€} (= \text{αποσβέσεις})$$

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 4

1ο Παράδειγμα: απόκτηση μηχανήματος μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing

Η εταιρία "Π" Α.Ε. με ημερομηνία 2.1.07 απόκτησε μηχάνημα "Α" μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης Ι038'ηα από την εταιρία "Τ" Α.Ε. Στο συμβόλαιο της χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγράφονται αναλυτικά τα εξής στοιχεία:

α. Διάρκεια μίσθωσης 3 έτη (από 2.1.07 - 31.12.09).

β. Το μηχάνημα αυτό που αποκτάται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει αναλυτικά την εξής αξία (τιμολόγιο ανοράς από τον προμηθευτή του εκμισθωτή).

Αξία μηχανήματος	290.000 €
Άμεσα (ειδικά) έξοδα μισθωτικής συμφωνίας	4.000 €
Έξοδα εγκατάστασης του μηχανήματος	<u>6.000 €</u>
Σύνολο αξίας χρηματοδοτικής μίσθωσης	300.000 €
<u>Φ.Π.Α. 19%</u>	<u>57.000 €</u>
Σύνολο	357.000 €

γ. Τα ετήσια μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) εμφανίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

Πίνακας leasing μηχανήματος συνολικής αξίας 300.000€

Ημερομηνίες που καταβάλλονται τα μισθώματα	Τόκος ετήσιος	Χρεολύσια ετήσια	Ετήσια τοκοχρεολύσια (μισθώματα)
31.12.07	27.000	97.000	124.000
31.12.08	20.400	103.600	124.000
31.12.09	15.200	108.800	124.000
Σύνολο		300.000	372.000

Δηλαδή, κάθε χρόνο στις 31.12 θα καταβάλλεται το ετήσιο μίσθωμα που θα είναι 124.000€.

δ. Με τη λήξη της μίσθωσης το μηχάνημα θα παραδοθεί στο μισθωτή σχεδόν στη μηδενική αξία (π.χ. στο ποσό 100€).

ε. Το μηχάνημα, υπολογίζεται ότι θα έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής 10 έτη. στ. Ο νόμιμος συντελεστής απόσβεσης είναι 12% ετησίως.

Ζητείται:

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του μισθωτή και στα βιβλία του εκμισθωτή.

δ) Με ημερομηνία 31.12.09, επειδή το μηχάνημα "Α" αποκτάται με πλήρη κυριότητα, οι λογαριασμοί τάξης δεν έχουν πλέον θέση και αντιλογίζονται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.09 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
08.02.00.000 ΑΤΤΙΚΟ/μηχ. "Α" με leasing.	1	
04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		
04.02.00.000 Μηχάνημα "Α" με leasing.		1

Αντιλογισμός λον/σμών τάξης

Λογιστικές εγγραφές με βάση τα Δ.Λ.Π. στα βιβλία του μισθωτή

Όταν λοιπόν ο μισθωτής, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, τότε με ημερομηνία την ίδια μέρα ή στο τέλος του συγκεκριμένου μήνα ή το αργότερο στο τέλος του ίδιου έτους, με βάση τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να γίνουν οι αμέσως παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

α) Με την αξία του μηχανήματος γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2.1.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.50.00.000 Μηχάνηματα leasing απογραφής	300.000	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.51.50.000 ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. (leasing)		300.000

Ανορά μηχανήματος "Α" με leasing

β) Τα μισθώματα leasing (124.000€) καταβάλλονται, σύμφωνα με το μισθωτήριο συμβόλαιο, συνολικά για κάθε χρήση, στο τέλος του έτους.

Με βάση λοιπόν το παραστατικό στοιχείο που εκδίδει η εκμισθώτρια εταιρία "Τ" Α. Ε., στα βιβλία του μισθωτή που είναι η εταιρία "Π" Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή με 31.12.07 (ίδια εγγραφή γίνεται και με ημερομηνίες **31.12.08 και 31.12.09**).

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.51.50.000 ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. (leasing)	97.000	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.50.65.000 Τόκοι από μισθώσεις leasing	27.000	
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
62.04.20.001 Ενοίκια μίσθωσης leasing		124.000

Μεταφορά ενοικίων στα Δ.Λ.Π.

γ) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις στα βιβλία με βάση τα Δ.Λ.Π., ως εξής:

αξία μηχανήματος 300.000 € και ωφέλιμος χρόνος ζωής 10 έτη, οπότε έχουμε:
 $300.000/10 \text{ έτη} = 30.000 \text{ € ετήσιες αποσβέσεις.}$

Με το ποσό λοιπόν 30.000 € γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή με 31.12.07 (ίδια

εγγραφή γίνεται και στις 31.12.08 καθώς και στις 31.12.09).

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.02.50.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων leasing	30.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.50.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα leasing		30.000

Υπολογισμός αποσβέσεων με 31.12.07

δ) Όμοιες λογιστικές εγγραφές με εκείνες που έγιναν πιο πάνω (περιπτώσεις β και γ) για τη χρήση 2007 γίνονται και με 31.12.08 καθώς και με 31.12.09 για τις χρήσεις 2008 και 2009, αντίστοιχα.

Όμως, με ημερομηνία 31.12.09, επειδή το μηχάνημα "Α" αποκτάται με πλήρη κυριότητα, γίνονται με βάση τα Δ.Λ.Π. και οι παρακάτω δύο λογιστικές εγγραφές, μία με την αρχική αξία του μηχανήματος που είναι 300.000€ και μία άλλη με τις αποσβέσεις των 3 ετών 2007, 2008 και 2009 που είναι συνολικά $30.000 \times 3 = 90.000\text{€}$, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.09 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.00.00.000 Μηχάνηματα απογραφής χωρίς νόμο	300.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.50.00.000 Μηχάνηματα leasing απογραφής		300.000

Μεταφορά λον. 12.50 στο λον. 12.00

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.50.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα leasing	90.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα απογραφής		90.000

Μεταφορά λον. 12.99.50 στο λον. 12.99.00

ε) Η εγγραφή γ που έγινε με ποσό αξίας 100€ με βάση τη φορολογική νομοθεσία δεν ακυρώνεται, διότι είναι ένα πραγματικό γεγονός με πραγματικά παραστατικά.

B. ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. (εκμισθωτής)

B1. Λογιστικές εγγραφές με βάση τη φορολογική νομοθεσία στα βιβλία του εκμισθωτή (Τ Α.Ε.)

α) Όταν ο εκμισθωτής, τηρεί τα λογιστικά του βιβλία, κατά τη διάρκεια της χρήσης, με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, τότε με την αξία αγοράς του μηχανήματος αυτού με σκοπό την εκμίσθωση του στη συνέχεια με το σύστημα leasing, προβαίνει στην αμέσως παρακάτω λογιστική εγγραφή ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ.....ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

12.20.00.019 Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 19% 300.000

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ

54.00.01.019 Φ. Π.Α. αγорών παγίων με 19% 57.000

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

50.00.00.000 Προμηθευτής..... 357.000

Ως τιμολόγιο Νο.....

β) Όταν στη συνέχεια υπογράφεται η σύμβαση της χρηματοδοτικής μίσθωσης Ιβ35ίηα και το μηχανήμα μεταφέρεται στις εγκαταστάσεις της εταιρίας Π Α. Ε. που είναι ο μισθωτής, τότε για το ποσό 300.000€, γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2.1.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

12.21.00.000 Μηχανήματα leasing, στην Π Α.Ε. 300.000

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

12.20.00.000 Μηχανήματα leasing σε τρίτους 300.000

Μηχάνημα "Α" leasing στην Π Α.Ε.

γ) Με ημερομηνία 31.12.07 υπολογίζονται οι αποσβέσεις με βάση τα έτη της σύμβασης, δηλαδή 300.000/3 έτη - 100.000€ ετήσιες αποσβέσεις (άρθρο 31 παρ. 12 Ν. 2238/94). Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων 100.000

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα leasing 100.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων leasing 2007

δ) Με ημερομηνία 31.12.07, για να εισπραχθούν τα ενοίκια εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με ποσό 124.000 + Φ.Π.Α. 19% 23.560 €, σύνολο 147.560 €. Η σχετική εγγραφή, για το γεγονός αυτό, αν είναι μετρητοίς, γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	147.560	
73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
73.02.00.019 Έσοδα από μισθώματα leasing με 19%		124.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.20.019 Φ.Π.Α. από μισθώματα leasing με 19%		23.560

Μισθώματα leasing έτους 2007

ε) Με ημερομηνία 31.12.07, ο λογ/σμός 12.20.00.000 "Μηχανήματα leasing σε τρίτους" με το ποσό 300.000€ χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 12.20.00.019 "Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 19%" με το ίδιο ποσό για να εξισωθεί και ο λογαριασμός αυτός, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.20.00.000 Μηχανήματα leasing σε τρίτους	300.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.20.00.019 Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 19%		300.000

Αντιλογισμός και εξίσωση των λογ/σμών αυτών

στ) Ίδιες με τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, της περίπτωσης γ που αφορά τις ετήσιες αποσβέσεις και της περίπτωσης δ που αφορά τα ενοίκια (μισθώματα leasing), γίνονται και με ημερομηνία 31.12.08 για τις αποσβέσεις και τα μισθώματα του έτους 2008, καθώς και με ημερομηνία 31.12.09 για τις αποσβέσεις και τα μισθώματα του έτους 2009.

ζ) Με ημερομηνία 31.12.09 τελειώνει η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing και σύμφωνα με το σχετικό συμβόλαιο η εταιρία "Π" Α.Ε. αποκτά το μηχάνημα αυτό με πλήρη κυριότητα αντί τιμήματος 100 €.

Η εταιρία Λοιπόν "Τ" Α.Ε. εκδίδει για την πώληση αυτή ένα τιμολόγιο -δελτίο αποστολής με αξία 100 € + Φ.Π.Α. 19% 19 €, σύνολο 119 €. Η εγγραφή για το γεγονός αυτό, αν είναι με μετρητά, γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.09 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	119	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.21.01.019 Πωλήσεις μηχανημάτων leasing με 19%		100
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.04.019 Φ.Π.Α. πωλήσεων παγίων με 19%		19
<u>Τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής Νο</u>		

η) Με ημερομηνία 31.12.09, όπως προκύπτω και από τις σχετικές λογιστικές εγγραφές των 3 ετών, ο λογαριασμός 12.99.21.000 "Αποσβεσμένα μηχανήματα leasing παρουσιάζεται πιστωμένος με το συνολικό ποσό 300.000€ (100.000 ετήσιες αποσβέσεις X 3 έτη = 300.000€). Με ίδια ημερομηνία παρουσιάζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 100€ και ο λογαριασμός 12.21.01.019 "Πωλήσεις μηχανημάτων leasing με 19%". Οι δύο αυτοί λογαριασμοί χρεώνονται για να εξισωθούν και πιστώνεται με το συνολικό τους ποσό ο λογαριασμός 12.21.00.000 "Μηχανήματα leasing στην ΚΑΜΠΙΑΣ Α.Ε.", ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.09 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.21.000	Αποσβεσμένα μηχανήματα leasing	300.000
12.21.01.019	Πωλήσεις μηχανημάτων leasing με 19%	100
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.21.00.000	Μηχανήματα ΙΘ3είπ9 στην Π Α.Ε.	300.100

Μεταφορά λον/σμών για τακτοποίηση

θ) Μετά και από την πιο πάνω λογιστική εγγραφή, ο λογαριασμός 12.21.00.000 "Μηχανήματα leasing στην Π Α.Ε." εμφανίζεται χρεωμένος με το ποσό 300.000€ και πιστωμένος με το ποσό 300.100€. Επειδή είναι μεγαλύτερο το ποσό της πίστωσης, η διαφορά 100€ (300.100 - 300.000 = 100 ευρώ) θεωρείται κέρδος από πώληση μηχανήματος leasing. Με το ποσό 100€ γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.09 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.21.00.000	Μηχανήματα leasing στην Π Α.Ε.	100
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑ! ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
81.03.02.001	Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων 1935109	100

Κέρδη από πώληση μηχανήματος "Α"

B2. Λογιστικές εγγραφές με βάση τα Δ.Α.Π. στα βιβλία του εκμισθωτή 'Τ' Α.Ε.

α) Όταν παραδίνεται το μισθωμένο μηχάνημα στην εταιρία "Π" Α.Ε., γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2.1.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑ Δ.Α.Π. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
18.30.00.000	Π Α.Ε (leasing)	300.000
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.21.00.000	Μηχανήματα leasing στην Π Α.Ε.	300.000

Ως χρηματοδοτικά σύμβαση leasing No.....

β) Στις 31.12.07 εισπράττεται το **μίσθωμα** leasing του έτους 2007 που είναι συνολικά 124.000€. Το ποσό αυτό απεικονίζεται στην πίστωση του λογ/σμού 73.02.00.019 "έσοδα από μισθώματα leasing, με 19%" που έγινε με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Το ποσό 124.000€ αναλύεται σε τόκους 27.000€ και σε χρεολύσιο 97.000€. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. ως "έσοδα" θεωρούνται μόνο οι τόκοι. Για το λόγο αυτό γίνεται η πιο κάτω λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
73.02.00.019 Έσοδα από μισθώματα leasing, με 19%	124.000	
18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
18.30.00.000 ΠΑ.Ε. (leasing) 73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		97.000
73.50.00.000 Έσοδα από τόκους leasing		27.000

Εννραφή τακτοποίησης εσόδων από τόκους

Ίδια με την πιο πάνω λογιστική εγγραφή (β) γίνεται και με ημερομηνία 31.12.08 καθώς και με 31.12.09, φυσικά με διαφορετικά τα αντίστοιχα ποσά.

γ) Με 31.12.07, στη λογιστική με τα Δ.Λ.Π. *ακυρώνεται η εγγραφή για τις αποσβέσεις που έγινε με βάση τη φορολογική νομοθεσία.* Αυτό γίνεται διότι με βάση τα Δ.Λ.Π. εγγραφές για τις αποσβέσεις ενεργεί μόνο ο μισθωτής (και όχι ο εκμισθωτής). Η ακυρωτική εγγραφή λοιπόν γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	100.000	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων		100.000
<u>Ακύρωση εννραφής αποσβέσεων</u>		

Ίδια ακυρωτική εγγραφή γίνεται και με ημερομηνία 31.12.08 καθώς και ημερομηνία 31.12.09.

δ) Με 31.12.07 γίνεται και η παρακάτω λογιστική εγγραφή για τακτοποίηση με το ποσό 300.000€ με χρέωση του λογαριασμού 12.20.00.000 και με πίστωση του λογαριασμού 12.20.00.019, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.20.00.000 Μηχανήματα leasing, σε τρίτους	300.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.20.00.019 Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 19%		300.000

Τακτοποίηση αντιθέτων λογ/σμών

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- «Σημειώσεις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», Αλεξάνδρα Κατρινακη - Νέγκα, Ηράκλειο 2002
- «Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων», Μ. Σταθάκη, Ηράκλειο 2003
- «Αρχές Λογιστικής», Ο.Ε.Δ.Β., 1999
- «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας, Εκδόσεις Ipiroyiki, 2003
- Δ.Λ.Π. e-book από το site http://taxheaven.gr/bibliothiki/bib_all.shtml
- ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. από site http://hba.gr/7logistika/diethni_logistika.htm
- «Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Πρωτοψάλτης Βρουστουρης. Εκδ. ΣΟΕΛ-2002 «Δ.Λ.Π», Καραγιάννης Δημήτριος, εκδ. Σταμούλης-2005
- «Δ.Λ.Π. IAS», συγγρ. Γεωργίου, εκδ.Σακκούλας-2003
- « Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής) », Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου Αθήνα 2005

INTERNET SITES

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.ypetho.gr>

<http://www.fle.gr>

http://www.karponidis.com/bibliothiki/bib_dip.php

http://www.gus.gr/bibliothiki/bib_dlp.php

<http://www.foroiogika.gr>

<http://www.ssel.gr/diethnis-protypa.htm>

http://www.fle.gr/BFL/index.php?catid=119&Itemid=113&option=com_weblinks

<http://www.soei.gr/>

<http://www.soe.gr/>

<http://www.fasb.org/>

<http://www.fee.be/>

<http://www.ifac.org>