

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Βαφειάδη Σεβαστή

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
(Ν.2238/94 και Π.Δ.299/2003)**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγητής : Χρήστος Δρακωνάκης, Εργαστηριακός Συνεργάτης

Ηράκλειο
Νοέμβριος 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα	Σελίδα
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</u>	
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7
1.2 ΕΝΝΟΙΑ – ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	9
1.3 ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	11
1.4 ΣΚΟΠΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	12
1.5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	13
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</u>	
2.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΡΧΙΚΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	17
2.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ – ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	17
2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	21
2.4 ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	23
2.5 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ	24
2.6 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΝΙΑΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	25
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</u>	
3.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	26
3.1.1 Παράδειγμα υπολογισμού απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο	27
3.1.2 Συντελεστές αποσβέσεων με τη σταθερή μέθοδο	27
3.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	49
3.2.1 Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης με σταθερό συντελεστή επί της αναπόσβεστης αξίας του παγίου στοιχείου	49
3.2.1.1 Παράδειγμα υπολογισμού απόσβεσης με τη φθίνουσα μέθοδο	49
3.2.1.2 Συντελεστές αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο	51
3.2.2 Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης με μειούμενο συντελεστή πάνω στην αρχική αξία που στηρίζεται στο άθροισμα των ετών της ωφέλιμης ζωής του παγίου ..	54
3.2.2.1 Παράδειγμα απόσβεσης με τη φθίνουσα μέθοδο με μειούμενο συντελεστή πάνω στην αρχική αξία	54

3.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	55
3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	55
3.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	56
3.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ	56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Ο ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 299/2003

4.1 ΕΠΙΛΟΓΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	57
4.2 ΣΤΑΘΕΡΗ ΚΑΙ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	59
4.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟ Ή ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ ΧΡΟΝΙΚΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΩΔΕΚΑΜΗΝΟΥ	61
4.4 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΤΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΠΑΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΕΠΟΧΙΑΚΑ	62
4.5 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ – ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	63
4.6 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕΧΡΙ 1200 ΕΥΡΩ .	63
4.7 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ)....	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΚΩΔΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

5.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 10 "ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ"	65
5.1.1 Γενικά περί εδαφικών εκτάσεων	65
5.1.2 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων	67
5.1.3 Παραδείγματα	68
5.1.3.1 Παράδειγμα αγοράς εδαφικής έκτασης που θα χρησιμοποιηθεί ως πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση που την αγοράζει	68
5.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 11 "ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ"	74
5.2.1 Γενικά περί κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων	74
5.2.2 Κατεδάφιση κτιρίων που θεωρούνται πάγια	76
5.2.3 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεις κτιρίων και τεχνικών έργων	76
5.2.4 Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρία	78
5.2.5 Κατασκευή κτιρίων ή τεχνικών έργων σε οικόπεδα τρίτων – Υπολογισμός αποσβέσεων τους	79

5.2.6 Παραδείγματα	81
5.2.6.1 Παράδειγμα αγοράς διαμερίσματος από επιχείρηση που θα το χρησιμοποιήσει ως λογιστικό της γραφείο	81
5.2.6.2 Παράδειγμα απόσβεσης δαπανών κατασκευής που πραγματοποιούνται σε ξένο οίκημα	86
5.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 12 "ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ"	90
5.3.1 Γενικά περί μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	90
5.3.2 Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης	91
5.3.3 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	91
5.3.4 Αποσβέσεις μηχανημάτων για τα οποία παρακρατείται η κυριότητα μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος	92
5.3.5 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Λήζινγκ)	93
5.3.6 Αποσβέσεις μηχανημάτων που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων	94
5.3.7 Καταστροφή ή αχρήστευση μηχανήματος	94
5.3.8 Παραδείγματα	95
5.3.8.1 Παράδειγμα πώλησης μηχανήματος που έχει αποσβεστεί πλήρως	95
5.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 13 "ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ"	98
5.4.1 Γενικά περί μεταφορικών μέσων	98
5.4.2 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	99
5.4.3 Παραδείγματα	99
5.4.3.1 Παράδειγμα αντικατάστασης παλαιού αυτοκινήτου με καινούργιο	99
5.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 14 "ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ"	112
5.5.1 Γενικά περί επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	112
5.5.2 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	114
5.5.3 Παραδείγματα	115
5.5.3.1 Παράδειγμα αγοράς επίπλων και στη συνέχεια αντικατάστασή τους με άλλα έπιπλα	115
5.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 16 "ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ"	120
5.6.1 Γενικά περί ακινητοποιήσεων άυλων παγίων στοιχείων	120

5.6.2 Υπεραξία της επιχείρησης	121
5.6.3 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	121
5.6.4 Παραχωρήσεις δικαιωμάτων κλπ.	122
5.6.5 Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	123
5.6.6 Περιορισμός στη διανομή κερδών (άρθρο 43 παρ. 3δ και 4α΄ Ν. 2190/20)	130

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΜΟΝΑΔΩΝ

6.1 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ	131
6.1.1 Παράδειγμα	132
6.2 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ	133
6.2.1 Πάγια στοιχεία ατομικής επιχείρησης από αυτά της προσωπικής περιουσίας του επιτηδευματία	134
6.2.2 Τρόπος καταχώρησης ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων	135
6.2.3 Όροι και προϋποθέσεις για την καταχώρηση ορισμένων δαπανών στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων	136
6.2.4 Αποσβεστέα αξία παγίων στοιχείων ελεύθερων επαγγελματιών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.	137
6.2.5 Παράδειγμα	138
6.3 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ	139
6.3.1 Απογραφή παγίων περιουσιακών στοιχείων	139
6.3.1.1 Απογραφή επίπλων και σκευών	140
6.3.1.2 Μη ενημέρωσης του βιβλίου απογραφής – πρόστιμο	141
6.3.1.3 Μη τήρηση βιβλίου απογραφής	141
6.3.2 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων	141
6.3.2.1 Χρόνος ενημέρωσης	142
6.3.2.2 Τρόπος ενημέρωσης	142
6.3.2.3 Υπόδειγμα μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων	143
6.3.2.4 Τρόπος τήρησης του Μητρώου Παγίων από τα Video Clubs για τις βιντεοταινίες	143
6.3.2.5 Καταχώρηση εξοπλισμού των ξενοδοχείων στο "μητρώο παγίων" – Απόσβεση αγαθών μικρής αξίας	144

6.3.2.6 Τρόπος ενημέρωσης Μητρώου παγίων με ιδιοκατασκευαζόμενα περιουσιακά στοιχεία	145
6.3.2.7 Μεταφορά δεδομένων χειρόγραφου μητρώου παγίων σε μηχανογραφικό μητρώο	145

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

7.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	146
7.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	147
7.3 ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	151

<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	153
----------------------------------	-----

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όλες οι οικονομικές μονάδες, κυρίως κατά το αρχικό στάδιο της ίδρυσης τους, εξοπλίζονται με κατάλληλα μέσα τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία και γενικά συμβάλλουν στην καλή και αποτελεσματικότερη λειτουργία τους. Τα μέσα αυτά ονομάζονται πάγια περιουσιακά στοιχεία και αποτελούν πολύ σημαντικό, αν όχι αναπόσπαστο κομμάτι κάθε οικονομικής μονάδας. Τα πάγια διαφέρουν σε κάθε οικονομική μονάδα ανάλογα με το είδος, τη δραστηριότητα που ασκεί και το μέγεθος της. Όμως λόγω διαφόρων αιτιών, όπως χρονική και λειτουργική φθορά ή οικονομική και τεχνολογική απαξίωση, υφίστανται μια μείωση της αρχικής τους αξίας η οποία ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος των παραγόμενων αγαθών και συμπεριλαμβάνεται στα ετήσια λειτουργικά έξοδα τους, που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους και τελικά διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της χρήσης, το οποίο μπορεί να είναι κέρδος ή ζημιά. Αυτή η σταδιακή μείωση ονομάζεται απόσβεση.

Οι αποσβέσεις είναι ένα πολύ σημαντικό κομμάτι της φορολογικής νομοθεσίας και της λογιστικής και επηρεάζονται από τις ιδιαιτερότητες του κάθε κλάδου ή της κατηγορίας των παγίων. Στην εργασία αυτή λοιπόν θα δούμε πως αντιμετωπίζονται φορολογικά και λογιστικά. Συγκεκριμένα θα αναλύσουμε την έννοια των αποσβέσεων, τις μεθόδους και τους συντελεστές με τους οποίους υπολογίζονται, τι ισχύει στα Α', Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία και πως επηρεάζουν και διαμορφώνουν τα αποτελέσματα χρήσης που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι οικονομικές μονάδες, κυρίως κατά το αρχικό στάδιο της ίδρυσης τους, εξοπλίζονται με κατάλληλα μέσα τα οποία συμβάλλουν στην αποτελεσματικότερη λειτουργία τους. Τα μέσα αυτά ονομάζονται πάγια, και είναι απαραίτητα για την ανάπτυξη της παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης και γενικά για την υποβοήθηση των λειτουργιών της.

Ένα περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται πάγιο όχι από τη φύση του αλλά από το σκοπό που είναι προορισμένο να επιτελεί μέσα στην επιχείρηση¹. Συγκεκριμένα, "πάγιο είναι ένα ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για μόνιμη χρήση και έχει διάρκεια ζωής ενός τουλάχιστον έτους (μιας χρήσης)²".

Η διάκριση τους σε ενσώματα και άυλα (η οποία φαίνεται και από την κατάταξη τους στο Ε.Γ.Λ.Σ.) γίνεται με βάση την υλική τους υπόσταση και διακρίνονται στις εξής υποκατηγορίες του Ε.Γ.Λ.Σ.:

- Ενσώματα ή υλικά πάγια, όπως μηχανήματα και μεταφορικά μέσα.
- Ασώματα ή άυλα πάγια όπως αγορασθείσα φήμη και πελατεία (goodwill), διπλώματα ευρεσιτεχνίας, έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Ενσώματα πάγια είναι τα υλικά στοιχεία τα οποία έχει στην κυριότητα της η επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, στην παραγωγική διαδικασία ή για εκμίσθωση σε τρίτους και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία χρήσεις.

¹ Π.χ. Για τις περισσότερες επιχειρήσεις τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων αποτελούν πάγια επειδή έχουν σκοπό να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις και προς όφελος της επιχείρησης. Όμως οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την αγοραπωλησία ακινήτων, όταν αγοράζουν ακίνητα με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την μεταπώληση τους, τα καταχωρούν στα βιβλία τους χρεώνοντας τον λογαριασμό 20 του κυκλοφορούντος ενεργητικού και όχι το λογαριασμό 11 του πάγιου ενεργητικού. Επίσης, οι επιχειρήσεις που κατασκευάζουν ακίνητα, όταν αγοράζουν οικοπέδα και υλικά που απαιτούνται για την ανέγερση ακινήτων πάνω στα οικοπέδα αυτά, τότε τις αγορές αυτές των οικοπέδων και των υλικών τις καταχωρούν στη χρέωση του λογαριασμού 24 (γνωμ. 128/93)

² Βλέπε σελ. 1, Γ. Γωνιωτάκης, Σημειώσεις Λογιστικής ΙΙ, Ηράκλειο 1999

Τα ενσώματα πάγια σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κατατάσσονται στους παρακάτω πρωτοβάθμιους λ/σμούς:

- 10 ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ
- 11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
- 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
- 14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

"Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ.2.2.110) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενα συναλλαγής είτε αυτά μόνα τους, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα", τα οποία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

- Δικαιώματα όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.
- Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες, και σχέσεις όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στην δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν την έννοια της "υπεραξίας" ή "φήμης και πελατείας", τα οποία προσδίδουν στην οικονομική μονάδα μεγαλύτερη συνολική αξία από αυτή που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

"Έξοδα πολυετούς απόσβεσης³ είναι τα έξοδα που γίνονται για την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της⁴".

Αυτές οι δύο κατηγορίες άυλων παγίων κατατάσσονται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στον παρακάτω πρωτοβάθμιο λ/σμό:

³ Βλέπε σελ. 200, Αριστοτέλη Γ. Κοντάκου, Γενική Λογιστική Πέμπτη έκδοση, Αθήνα 1997

⁴ Τα έξοδα αυτά επειδή γίνονται για την εξυπηρέτηση της οικονομικής μονάδας για μεγαλύτερη από ένα χρόνο περίοδο αποσβένονται τμηματικά, αλλά όχι σε περίοδο μεγαλύτερη της πενταετίας.

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Όσον αφορά τις συμμετοχές πρόκειται για αγορές μετοχών & μεριδίων σε άλλες οικονομικές μονάδες έτσι ώστε να εξασφαλίζετε επιρροή πάνω σ' αυτές και γι' αυτό αποκτούνται με σκοπό την διαρκή κατοχή. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις που έχουν προθεσμία εξόφλησης μετά το τέλος της επόμενης χρήσης⁵. Τα άυλα αυτά στοιχεία καταχωρούνται στον πρωτοβάθμιο λογ/σμό :

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Όλα τα προαναφερθέντα πάγια στοιχεία αποτελούν μαζί με τα κυκλοφορούντα στοιχεία το ενεργητικό μιας επιχείρησης, δηλαδή τα οικονομικά μέσα που έχει και χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της για να επιτύχει τους σκοπούς της, ή αλλιώς αποτελούν την περιουσία της επιχείρησης, ειδικότερα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν σκοπό να χρησιμοποιηθούν για διαρκή (πάγια) εκμετάλλευση. Όμως τα πάγια, παρόλο που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για διάστημα μεγαλύτερο του έτους, υφίστανται μια σταδιακή μείωση της αρχικής τους αξίας η οποία επέρχεται λόγω φυσιολογικής φθοράς από την χρήση σε συνδυασμό με την πάροδο του χρόνου και η οποία μείωση καλείται απόσβεση. Οι λόγοι που προκαλούν αυτή τη φθορά των παγίων περιουσιακών στοιχείων και κατά συνέπεια υποχρεώνουν στη διενέργεια αποσβέσεων είναι συνοπτικά :

- Η χρονική φθορά
- Η λειτουργική φθορά
- Η οικονομική απαξίωση η οποία επέρχεται κυρίως με τη πρόοδο της τεχνολογίας.

1.2 ΕΝΝΟΙΑ – ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Ο όρος απόσβεση γενικά σημαίνει μείωση, ελάττωση, εξάλειψη, εξόφληση. Οικονομική απόσβεση είναι η τμηματική ή ολική εξόφληση κάποιου χρέους. *"Λογιστική απόσβεση σημαίνει μείωση, ελάττωση ή ακόμα και εξαφάνιση κάποιου δεκτικού αποσβέσεως λογιστικού στοιχείου"*⁶. Άρα απόσβεση μπορούν να δεχτούν στοιχεία τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού.

⁵ Αντιθέτως, οι απαιτήσεις που λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσης ονομάζονται βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

⁶ Βλέπε σελ. 1, , Γ. Γωνιωτάκης, Σημειώσεις Λογιστικής ΙΙ, Ηράκλειο 1999

Στη λογιστική στοιχεία τα οποία δέχονται απόσβεση είναι ⁷ :

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
- Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.
- Οι απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση από τρίτους και η οποίες δεν παρέχουν απόλυτη ασφάλεια είσπραξης και αυτές είναι οι επισφαλείς και οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις.
- Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών εκείνων που το κεφάλαιο τους, έπειτα από συμβατική συμφωνία ή καταστατικό όρο θα περιέλθει στο κράτος, στο δήμο ή την κοινότητα που είναι εγκατεστημένες, μετά από άροδο συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος.

Στο παρόν κείμενο θα ασχοληθούμε μόνο με τις αποσβέσεις των δυο πρώτων κατηγοριών, δηλαδή με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, καθώς και με τις ασώματες ακινητοποιήσεις.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. "Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή ασώματο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη⁸ πάντως όμως μεγαλύτερη από ένα έτος". Αποσβέσιμα θεωρούνται και τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα.

Η έννοια της απόσβεσης από την άποψη της οικονομικής των επιχειρήσεων θεωρείται σαν το ιδανικό τμήμα της αξίας των παγίων ενεργητικών στοιχείων το οποίο κατά την παραγωγική διαδικασία ενσωματώνεται στο κόστος των προϊόντων και μετασχηματίζεται σε κυκλοφοριακό ενεργητικό ⁹.

Από λογιστική άποψη η απόσβεση ορίζεται ως η με λογιστική εγγραφή διατύπωση ¹⁰ :

- Της μείωσης της αξίας ενός παγίου στοιχείου η οποία εμφανίζεται είτε αφαιρετικά στο ενεργητικό ή με αντίθετο λογαριασμό στο παθητικό του ισολογισμού, η οποία μείωση της αξίας οφείλεται σε διάφορα αίτια.

⁷ Βλέπε σελ. 1, , Γ. Γωνιωτάκης, Σημειώσεις Λογιστικής ΙΙ, Ηράκλειο 1999

⁸ Δηλαδή π.χ. ένα οικόπεδο αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο αλλά επειδή έχει διάρκεια ωφέλιμης ζωής απεριόριστη και δεν φθείρεται από τη χρήση ή τη πάροδο του χρόνου, δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

⁹ Βλέπε σελ.90, Σταθάκη Μαρία, Γενικές Αρχές Λογιστικής (Λογιστική Ι) σύμφωνα με το Ε.Λ.Σ., Ηράκλειο 2001

¹⁰ Βλέπε σελ.90, Σταθάκη Μαρία, Γενικές Αρχές Λογιστικής (Λογιστική Ι) σύμφωνα με το Ε.Λ.Σ., Ηράκλειο 2001

- Της χρονικής κατανομής έκτακτων δαπανών που έχουν ενταχθεί στο ενεργητικό (κεφαλαιοποιημένα έξοδα).

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. "Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης."

Αποτελούν στην ουσία δαπάνη, επομένως η διενέργεια τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών, οπότε πρέπει να διενεργούνται και σε ζημιολύγες χρήσεις των επιχειρήσεων. Από λογιστικής πλευράς, οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε λογιστική χρήση και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" (βαρύνουν δηλαδή το λειτουργικό κόστος) με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο αντίθετων λογαριασμών 10.99 , 11.99 , 12.99 , 13.99 , 14.99 , 16.99 των λογαριασμών παγίων. Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις, στο παρελθόν φορολογικές διατάξεις (αναπτυξιακά κίνητρα), έδιναν τη δυνατότητα διενέργειας πρόσθετων αποσβέσεων σε μεταποιητικές και βιομηχανικές εταιρίες, οι οποίες καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και βάρυναν τα έκτακτα αποτελέσματα χρήσεως.

1.3 ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι παράγοντες που προκαλούν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων και καθιστούν υποχρεωτική την διενέργεια αποσβέσεων είναι πολλοί :

- Φθορά που προέρχεται από τη λειτουργική χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων (*λειτουργική φθορά*). Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται από την ένταση λειτουργίας, από την καλή χρήση και από τη συντήρηση του συγκεκριμένου στοιχείου. Π.χ. ένα μηχάνημα το οποίο όσο περισσότερο λειτουργεί τόσο περισσότερο μειώνεται η αξία του μέχρι να μηδενιστεί ή να έχει αξία ως παλιομέταλλο.

- Φθορά που προκύπτει από την απλή πάροδο του χρόνου (*χρονική φθορά*), κυρίως στα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής (π.χ. έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως, προνόμια, οπωροφόρα δέντρα, αυτοκίνητα). Η φθορά αυτή ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο.
- Απαξίωση που προκύπτει λόγω της προόδου της τεχνολογίας (*τεχνολογική απαξίωση*), η οποία οφείλεται στις συνεχείς επιστημονικές και τεχνικές εξελίξεις που εμφανίζονται στην αγορά πιο βελτιωμένους ή και νέους τύπους αγαθών πιο παραγωγικών και οικονομικών, με αποτέλεσμα οι υπηρεσίες που παρέχει ένα συγκεκριμένο πάγιο να πάνε να ζητούνται (*οικονομική απαξίωση*).
- Απαξίωση που προκύπτει από τις μετακινήσεις των αναγκών της οικονομικής αγοράς (*αλλαγή μόδας*).
- Απαξίωση που προκύπτει από το χρονικό περιορισμό της χρήσης λόγω νομικής δέσμευσης. Η περίπτωση αυτή αφορά τα άυλα πάγια στοιχεία π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κλπ.

1.4 ΣΚΟΠΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Σκοποί της διενέργειας των αποσβέσεων είναι οι εξής :

- Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) μιας χρονικής περιόδου, ο οποίος επιτυγχάνεται με αντιπαραβολή των εσόδων και εξόδων της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, δεδομένου ότι οι αποσβέσεις αποτελούν στην ουσία δαπάνη η οποία βαρύνει το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τα έξοδα) της επιχείρησης .
- Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής προσδιορισμός του κόστους των εμπορευμάτων, αφού η απόσβεση ουσιαστικά θεωρείται σαν το ιδανικό τμήμα της αξίας των παγίων ενεργητικών στοιχείων το οποίο κατά την παραγωγική διαδικασία ενσωματώνεται στο κόστος των προϊόντων και μετασχηματίζεται σε κυκλοφοριακό ενεργητικό.
- Η κατά το δυνατόν ακριβής και ορθή απεικόνιση της περιουσίας των επιχειρήσεων, η οποία επιτυγχάνεται με τη καταχώρηση της πραγματικής ελάττωσης της αξίας που υπέστησαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της χρήσεως προσφέροντας τις

υπηρεσίες τους στην εξυπηρέτηση της όποιας παραγωγικής διαδικασίας της οικονομικής μονάδας. Η παραπάνω καταχώρηση γίνεται με ημερολογιακές ή με οποιεσδήποτε άλλες λογιστικές εγγραφές ούτως ώστε εκτός από την ελάττωση να έχουμε και στο τέλος της χρήσης και το υπόλοιπο της πραγματικής αξίας των παγίων στοιχείων επί των οποίων πραγματοποιήθηκαν αποσβέσεις.

- Μέσω της απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται επίσης και η βραχυχρόνια ρευστοποίηση τους. Έτσι δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να επανεισπράξει το ποσόν που έχει διαθέσει για την αγορά τους. Το ποσόν όμως αυτό είναι απαλλαγμένο τιμαριθμικών μεταβολών, πράγμα το οποίο μπορεί μεν να είναι δυσμενές για την επιχείρηση δεν παύει όμως να αποτελεί ένα τρόπο αυτοχρηματοδότησης.
- Οι αποσβέσεις συνιστούν μια σημαντική πηγή αυτοχρηματοδότησεως των επιχειρήσεων υπό την έννοια, ότι από τα κέρδη χρήσεως, ποσά που αντιστοιχούν στις ετήσιες αποσβέσεις δεν λαμβάνονται για την επιβολή φόρου και για μοίρασμα, αλλά παρακρατούνται και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση κατά τον πλέον πρόσφορο τρόπο. Εννοείται εδώ πως τα παρακρατούμενα ποσά των αποσβέσεων πρέπει να επενδύονται έτσι, ώστε στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου να υπάρχουν τα αναγκαία ποσά προς αντικατάσταση του. Γιατί πρέπει να τονισθεί εδώ, ότι στόχος της διενέργειας αποσβέσεων είναι η διατήρηση του κεφαλαίου της επιχείρησης, δηλαδή οι αποσβέσεις στοχεύουν στην επανεισπραξη της αγοραστικής δύναμης που έχει επενδυθεί στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο εξαφανίζεται σταδιακά.

1.5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η διενέργεια αποσβέσεων πραγματοποιείται με υπολογισμούς οι οποίοι βασίζονται σε παράγοντες που προσδιορίζουν τις αποσβέσεις γι' αυτό καθίσταται απαραίτητη η επεξήγηση αυτών πριν προχωρήσουμε στους τρόπους και μεθόδους υπολογισμού τους. Οι παράγοντες αυτοί είναι :

- **Αποσβεστέα αξία** είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου. Κατά το νόμο

2190/1920 άρθρο 45 αποσβεστέα αξία είναι η αξία κτήσης (ή το κόστος ιδιοκατασκευής) των παγίων στοιχείων αυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Ειδικότερα, η αποσβεστέα αξία, ορίζεται ως η τιμολογιακή αξία αγοράς του παγίου αυξημένη με την αξία των επεκτάσεων, προσθηκών, βελτιώσεων που έχει υποστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης του από την επιχείρηση, ελαττωμένα όλα αυτά με την υπολειμματική αξία στην περίπτωση που υπάρχει. Η αλλιώς αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου ή άλλο ποσό το οποίο αντικαθιστά το κόστος, στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

Αποσβεστέα αξία = κόστος κτήσεως – υπολειμματική αξία

- **Κόστος** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου αντιτίμου που δόθηκε, προκειμένου να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του. Συγκεκριμένα, κόστος κτήσεως είναι το κόστος αγοράς του συν τα ειδικά έξοδα αγοράς του και θέσεως του σε λειτουργία, όπως μεταφορικά, ασφάλιστρα, έξοδα συναρμολογήσεως και εγκαταστάσεως. Ορισμένα από τα ειδικά έξοδα αγοράς ενός παγίου, όπως ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτου, τα μεσιτικά και συμβολαιογραφικά, ως και οι αμοιβές δικηγόρων θεωρούνται από το νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και έτσι δεν αυξάνουν το κόστος κτήσεως του παγίου.
- **Υπολειμματική αξία** είναι το εκτιμώμενο ποσό το οποίο μια επιχείρηση θα λάμβανε την τρέχουσα χρήση από την διάθεση ενός παγίου, μετά από την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων διάθεσης, εφόσον το πάγιο ήταν σε τέτοια κατάσταση και χρονική στιγμή, όπως αυτή που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Είναι στην ουσία η αξία στην οποία μπορεί να πωληθεί το πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, και για να βρεθεί θα πρέπει να αφαιρούνται τα αναγκαία έξοδα πωλήσεως. Κατά το νόμο, όλα τα πάγια θεωρούνται ότι έχουν μηδενική υπολειμματική αξία. Το ίδιο ακολουθεί και η πράξη.

- **Ωφέλιμη ζωή** είναι το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση ή ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ωφέλιμη ζωή είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα και θα είναι ικανό να παρέχει τις υπηρεσίες του, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο. Έτσι λοιπόν η ωφέλιμη ζωή του αποσβεστέου πάγιου στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί σε μια από τις παρακάτω βάσεις :
 - Σε χρονικές περιόδους (έτη, μήνες)
 - Σε λειτουργικές περιόδους ή ώρες εργασίας και
 - Σε μονάδες παραγομένων προϊόντων
- **Εύλογη αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους.
- **Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του.
- **Ζημιά λόγω μείωσης της αξίας** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού, υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- **Ανακτήσιμο ποσό** είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού.
- **Ειδική για την επιχείρηση αξία** είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που μια επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός στοιχείου το ενεργητικού και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή από τη διάθεση μιας υποχρέωσης.

- **Αναπόσβεστη αξία** ενός παγίου καλείται η διαφορά μεταξύ (αρχικής) αποσβεστέας αξίας και συνολικών αποσβέσεων του παγίου σε δεδομένη χρονική στιγμή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

2.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΡΧΙΚΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου πρέπει να αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού εάν και μόνο εάν:

- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το πάγιο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα (στην περίπτωση που η επιχείρηση ιδιοκατασκευάζει ένα πάγιο στοιχείο, τότε το κόστος του αποτελείται από τα κόστη των αναλωθέντων υλικών, της άμεσης εργασίας και ενός εύλογου ποσού γενικών βιομηχανικών εξόδων)

2.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ – ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ

Στο κόστος ενός παγίου συμπεριλαμβάνονται:

- Η τιμή αγοράς στην οποία προστίθενται οι δασμοί εισαγωγής, οι μη επιστρεπτέοι φόροι, καθώς και οι παρεχόμενες εκπτώσεις.
- Τα άμεσα επιρριπτόμενα κόστη τα οποία είναι απαραίτητα, προκειμένου να φτάσει το πάγιο στοιχείο στην τοποθεσία και σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται από τη διοίκηση.
- Η αρχική εκτίμηση για τα κόστη αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης ενός στοιχείου καθώς και για τα κόστη αποκατάστασης της τοποθεσίας στην οποία εγκαθίστανται.

Παραδείγματα άμεσων επιρριπτόμενων εξόδων είναι:

- Τα κόστη των παροχών σε εργαζομένους που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός παγίου.

- Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου.
- Τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς.
- Τα κόστη συναρμολόγησης και εγκατάστασης.
- Οι επαγγελματικές αμοιβές.
- Τα κόστη των δοκιμών προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το πάγιο στοιχείο λειτουργεί κανονικά, μετά την αφαίρεση των καθαρών εισπράξεων από την πώληση των προϊόντων που παρήχθησαν.

Κόστη τα οποία **δεν προσαυξάνουν το κόστος** των ενσώματων παγίων είναι τα ακόλουθα:

- Έξοδα παρουσίασης ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένων των εξόδων διαφήμισης και προώθησης).
- Έξοδα ανοίγματος μιας νέας εγκατάστασης.
- Έξοδα διεξαγωγής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε νέα μέρη ή με μια νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων εκπαίδευσης του προσωπικού).
- Διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα.

Τα ακόλουθα κόστη που πραγματοποιούνται κατά την χρήση ή την επαναλειτουργία του παγίου **δεν περιλαμβάνονται στην λογιστική του αξία:**

- Τα κόστη που πραγματοποιούνται στην περίπτωση που ένα πάγιο είναι ικανό να λειτουργήσει, σύμφωνα με τους σκοπούς της διοίκησης, αλλά δεν λειτουργεί καθόλου, είτε λειτουργεί σε μικρότερο βαθμό από την τεχνική του δυνατότητα.
- Οι αρχικές λειτουργικές ζημιές.
- Τα κόστη της εγκατάστασης σε μέρος της επιχείρησης.
- Τα κόστη της αναδιοργάνωσης μέρους ή όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Το κόστος κτήσης για κάθε κατηγορία ενσώματου παγίου στοιχείου μπορεί ενδεικτικά να περιλαμβάνει:

- **Γήπεδα** : το κόστος των γηπέδων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, την προμήθεια του κτηματομεσίτη, τις νομικές αμοιβές, τις αμοιβές των τοπογράφων, τα έξοδα καθορισμού και διαμόρφωσης του εδάφους, καθώς και τα έξοδα κατεδάφισης σε περιπτώσεις που προϋπήρχαν

κτίρια επί του εδάφους κατά την αγορά, χωρίς να υπάρχει η πρόθεση χρήσης τους.

- **Κτίρια** : το κόστος των κτιρίων είναι η τιμή αγοράς τους πλέον του κόστους μετατροπής και βελτίωσης των κτιρίων, προκειμένου αυτά να καταστούν έτοιμα για τη χρήση που τα προορίζει η διοίκηση.
- **Εγκαταστάσεις και μηχανήματα** : το κόστος των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τα μεταφορικά, τα έξοδα εγκατάστασης, καθώς και το κόστος της δοκιμαστικής λειτουργίας του μηχανήματος για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν λειτουργεί σύμφωνα με τις τεχνικές του δυνατότητες.

Τα έξοδα συντηρήσεως βαρύνουν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και είναι ανεξάρτητα των εξόδων (ή και των κόστων προκειμένου περί βιομηχανικών επιχειρήσεων) αποσβέσεως. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έξοδα επισκευών, γιατί αντικειμενικός στόχος τους είναι όχι η αύξηση της παραγωγικής ικανότητας ή η αύξηση της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου, αλλά η επαναφορά της παραγωγικής ικανότητας του στο αρχικό επίπεδο.

Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή την βλάβη.

Αντιθέτως, οι δαπάνες βελτιώσεως ή προσθηκών ενός παγίου στοιχείου στοχεύουν στην αύξηση της παραγωγικής ικανότητας του ή στην αύξηση της ωφέλιμης ζωής του και γενικώς στην αύξηση της ωφελιμότητας του. Ως εκ τούτου, οι δαπάνες βελτιώσεως δεν άγονται στα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, αλλά προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του παγίου και, άρα, υπόκεινται σε απόσβεση, εφόσον η βελτίωση αυτή έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Έτσι, οι δαπάνες ισοπεδώσεως ενός οικοπέδου είναι βελτιώσεις και άρα προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του οικοπέδου. Βελτιώσεις είναι, επίσης, και οι δαπάνες περιφράξεως του οικοπέδου. Αυτές όμως, επειδή η περιφράξη υπόκειται σε χρονική φθορά, ενώ το

οικοπέδο όχι, αντί να αυξήσουν το κόστος του οικοπέδου άγονται στο χωριστό λογαριασμό (ή στον υπολογαριασμό) βελτιώσεως οικοπέδων και αποσβένονται κατ' έτος για χρονικό διάστημα ίσο προς την ωφέλιμη ζωή της περιφράξεως. Τέλος, το "ρεκτιφιέ", που γίνεται στη μηχανή του αυτοκινήτου, είναι κι αυτή βελτίωση (και όχι έξοδα συντηρήσεως ή επισκευής), αφού αυξάνει την ωφέλιμη ζωή του αυτοκινήτου.

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως ή μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα είτε την αύξηση της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεως του.

Με λίγα λόγια, σαν έξοδο συντηρήσεως χαρακτηρίζεται κάθε έξοδο που αποβλέπει στη διατήρηση της χρησιμότητας του παγίου στοιχείου στα προβλεπόμενα όρια.

Σαν προσθήκη ή βελτίωση χαρακτηρίζεται κάθε δαπάνη που αποσκοπεί στην αύξηση της χρησιμότητας του στοιχείου (άρα αύξηση της ωφέλιμης ζωής του και/ή αύξηση της αξίας του).

Η λίπανση και ο καθαρισμός της μηχανής αυτοκινήτου είναι έξοδο συντηρήσεως. Το ρεκτιφιέ, που κάνουμε στη μηχανή του αυτοκινήτου, είναι βελτίωση. Η αντικατάσταση του φίλτρου ενός αυτοκινήτου είναι συντήρηση. Η τοποθέτηση ενός extra π.χ. ραδιομαγνητοφώνου είναι βελτίωση. Τέλος το άσπρισμα ενός κτιρίου είναι συντήρηση, ενώ η προσθήκη ορόφου προσθήκη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των παγίων περιουσιακών είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στην ομάδα 6 του Ε.Γ.Α.Σ. και συγκεκριμένα στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 62.07 " Επισκευές και Συντηρήσεις ".

Όλα τα προαναφερθέντα (κόστος κτήσης, επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων) συνθέτουν τον όρο "**Αποσβεστέα αξία**". Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις δεν δύναται να υπερβούν την αξία κτήσης (περιλαμβανομένων των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης) ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, την αξία δηλαδή που έχει διαμορφωθεί μετά τις τυχόν επεκτάσεις, προσθήκες, βελτιώσεις ή την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών.

Επομένως η διενέργεια αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί σ' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (αξία κτήσεως μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές αποσβέσεων είναι **υποχρεωτική**. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι οι **νέες επιχειρήσεις** για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση, εντός της οποίας άρχισαν τη παραγωγική λειτουργία τους έχουν τις εξής δυνατότητες :

- Είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους,
- Είτε να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά, αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται

για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης 8% και ανώτερος 12% και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή 4% (8% / 2).

Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου και τις τρεις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις ή θα διενεργήσει τις προβλεπόμενες μειωμένες αποσβέσεις και στις διαχειριστικές χρήσεις).

Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια στοιχεία τους, δεδομένου ότι κατά τα πιο πάνω επιλογή αφορά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης.

Για την εφαρμογή των παραπάνω, **νέες επιχειρήσεις θεωρούνται** οι ακόλουθες:

- Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από 1/1/2003 και μετά.
- Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν υποκατάστημα.
- Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει υποκατάστημα πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα. Για παράδειγμα, μια βιομηχανική επιχείρηση ιδρύει μια νέα παραγωγική μονάδα η οποία κατασκευάζει προϊόντα όμοια με αυτά που ήδη παράγονται ή νέα προϊόντα ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο ήδη υφιστάμενο ή μια εταιρία κινητής τηλεφωνίας αρχίζει να παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας.

- Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση παραγωγής λογισμικού, το 2002 έχει εντάξει στις δραστηριότητες της τη νέα δραστηριότητα εμπορίας ηλεκτρονικών υπολογιστών, περιφερειακών και αναλώσιμων για Η/Υ. Από 1/1/2003 και μετά για τις χρήσεις που λήγουν 31/12/2003, 31/12/2004 και 31/12/2005 αποφασίζει για τα πάγια που αφορούν το νέο κλάδο να μην διενεργηθούν καθόλου αποσβέσεις.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις γ, δ, ε και στ οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνον όσον αφορά το υποκατάστημα ή τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση αντίστοιχα, οπότε η επιλογή της διενέργειας αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα πάγια του υποκαταστήματος, του αυτοτελή κλάδου κ.λ.π.

Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1122/1998 σε **περίπτωση συγχώνευσης ή μετατροπής επιχειρήσεων**, έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα :

Η προερχόμενη από τη συγχώνευση ή μετατροπή με οποιοδήποτε νόμο εταιρία δεν θεωρείται νέα. Αν όμως, κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κάποια από τις συγχωνευόμενες ή η μετατροπόμενη επιχείρηση είναι νέα σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, τότε και η προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρία έχει το δικαίωμα, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν από τις "νέες" επιχειρήσεις, είτε να μην ενεργεί αποσβέσεις είτε να ενεργεί με το μειωμένο συντελεστή, ανάλογα με τον τρόπο που είχε ενεργήσει (προ του μετασχηματισμού) η συγχωνευθείσα ή μετατραπείσα επιχείρηση.

Τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε περίπτωση απορρόφησης "νέας" επιχείρησης από υφιστάμενη παλαιά εταιρία.

2.4 ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Υπάρχουν δύο τρόποι λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου, ο άμεσος τρόπος και ο έμμεσος τρόπος. Κατά τον άμεσο τρόπο με ημερολογιακή εγγραφή δείχνουμε αμέσως την μείωση της αξίας του λογαριασμού δια

πιστώσεως του λογαριασμού του παγίου (με χρέωση του λογαριασμού «αποσβέσεις» ή «Γ. έξοδα»). Κατά τον **έμμεσο τρόπο** αντί να πιστώσουμε αμέσως τον σχετικό λογαριασμό του παγίου, πιστώνουμε στην θέση του ένα αντίθετο του λογαριασμό (π.χ. αποσβεσθέντα μηχανήματα ή έπιπλα). Όπως έχει αναφερθεί η απόσβεση αποτελεί μια μείωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, άρα μια δαπάνη και μάλιστα ομαλή, οργανική και δεδουλευμένη, όταν δεν γίνονται καθ' υπέρβαση των υπό του προεδρικού διατάγματος 299/2003 προβλεπόμενων. Συνεπώς είτε με τον άμεσο τρόπο διενεργούνται οι αποσβέσεις είτε με τον έμμεσο, χρεώνεται ο λογαριασμός της δαπάνης, δηλαδή ο λογαριασμός απόσβεσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου και αν μεν χρησιμοποιούμε τον άμεσο τρόπο πιστώνουμε κατευθείαν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αποσβένουμε, αν δε χρησιμοποιούμε τον έμμεσο τότε πιστώνεται με το ποσό της ελάττωσης της (απόσβεσης) ένας λογαριασμός αντίθετος του κύριου λογαριασμού που φέρει τον τίτλο αποσβεσμένο πάγιο.

Από τους δύο τρόπους άμεσο και έμμεσο, ο έμμεσος πλεονεκτεί του άμεσου διότι με αυτόν γνωρίζουμε πάντα το σύνολο των επενδύσεων που έχει κάνει η επιχείρηση, το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς την αξία που απομένει για απόσβεση και δεν διατρέχουμε τον κίνδυνο την σταθερή μέθοδο να την μετατρέψουμε σε φθίνουσα. Άρα ο δεύτερος τρόπος είναι και ο επιστημονικά ορθότερος και ακολουθείται υποχρεωτικά και στην πράξη.

2.5 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων σε δύο κατηγορίες :

- Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται οι **τακτικές αποσβέσεις** των παγίων στοιχείων. Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται οργανικά ή λειτουργικά έξοδα και ως εκ τούτου φέρονται με τον αναφερθέντα τίτλο στο λογαριασμό 66 (6^η ομάδα). Ο λογαριασμός 66 υποδιαιρείται σε άλλους λογαριασμούς (υπολογαριασμούς /αντίστοιχους των λογαριασμών εκείνων που περιλαμβάνονται στην ομάδα 1). Η διενέργεια τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή

μη κερδών. Αν η επιχείρηση παραλείψει να διενεργήσει τακτικές αποσβέσεις σε κάποια χρήση ή διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο του νόμιμου χάνει το δικαίωμα της από φορολογική πλευρά να εκπέσει το ποσό των αποσβέσεων από τα έσοδα των επόμενων χρήσεων.

Στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται οι πρόσθετες αποσβέσεις τις οποίες διενεργεί μια επιχείρηση επί τη βάση της φορολογικής νομοθεσίας (αναπτυξιακά κίνητρα). Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται ανόργανα ή μη λειτουργικά έξοδα και ως εκ τούτου φέρονται με τον ήδη αναφερθέντα τίτλο στον λογαριασμό 85. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αυτού δίνεται κατά τρόπο αντίστοιχο του λογαριασμού 66.

2.6 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΝΙΑΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού με κωδικό αριθμό 66 "αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος". Ως αποσβέσεις δε ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος νοούμε τις τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την εκάστοτε νομοθεσία. Η αντίστοιχη δε πίστωση γίνεται στο συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 66 χρεώνονται με πίστωση αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99 , 11.99 , 16.99).

Εκτός από τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος υπάρχουν και οι αποσβέσεις των παγίων που δεν είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και αυτές είναι οι πρόσθετες αποσβέσεις. Για τη λογιστική αντιμετώπιση αυτών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. χρεώνεται ο λογαριασμός 85 και οι δευτεροβάθμιοι του με πίστωση των αντίστοιχων πάλι λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99 , 11.99 , 16.99).¹

¹ Με το Ν. 2601/98 καταργήθηκαν οι πρόσθετες αποσβέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

3.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Από τις πιο συνηθισμένες μεθόδους υπολογισμού των ετήσιων αποσβέσεων είναι η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, η οποία εφαρμόζεται υποχρεωτικά και στην πράξη σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 299/2003. Καλείται έτσι διότι το ποσό ή ποσοστό αποσβέσεως για κάθε λογιστική χρήση ή περίοδο είναι σταθερό εφόσον δεν αλλάζει η αποσβεστέα αξία του παγίου στοιχείου και ο συντελεστής απόσβεσης. Η μέθοδος στηρίζεται στην παραδοχή, ότι η μείωση της αξίας ενός παγίου στοιχείου είναι η ίδια για κάθε ένα από τα έτη της ωφέλιμης ζωής του.

Με τη μέθοδο αυτή, η απόσβεση υπολογίζεται για όλες τις χρήσεις με σταθερό συντελεστή % πάνω στη τιμή του παγίου στοιχείου, αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία, αν υπάρχει. Το γινόμενο αυτό, δηλαδή αποσβεστέα αξία επί το συντελεστή αποσβέσεως, δίνει το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως, που είναι ίδιο για όλες τις χρήσεις.

Έτσι :

Αποσβεστέα αξία = αξία αγοράς + ειδικά έξοδα αγοράς (και εγκαταστάσεως)
— υπολειμματική αξία

Ποσό ετήσιας απόσβεσης = αποσβεστέα αξία / ωφέλιμη ζωή ή

Ποσό ετήσιας απόσβεσης = αποσβεστέα αξία X ποσοστό ετήσιας απόσβεσης

Ποσοστό ετήσιας απόσβεσης = 100% / Ω.Ζ. = χ %

Άρα ποσό αποσβέσεως = χ % * αποσβεστέα αξία

Με το σύστημα αυτό, η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και υπολογίζεται το ετήσιο ποσό της απόσβεσης που παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής.

Εφόσον ένα πάγιο έχει αποκτηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στο τέλος της πρώτης χρήσεως γίνεται τόση απόσβεση, όση αντιστοιχεί στους μήνες λειτουργίας (όπου ο μήνας θέσεως σε λειτουργία λαμβάνεται ολόκληρος υπόψη).

Δηλαδή :

Απόσβεση 1^{ης} χρήσεως = $\frac{\text{αποσβεστέα αξία}}{\text{Ωφέλιμη ζωή}} * \frac{\text{μήνες λειτουργίας (M)}}{12}$

Απόσβεση 1^{ης} χρήσεως = ποσοστό απόσβεσης * αποσβεστέα αξία * M/12

3.1.1 Παράδειγμα υπολογισμού απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο

Έστω ότι στις 3/2/2006 μια βιοτεχνική επιχείρηση αγόρασε καινούριο μηχάνημα αξίας κτήσης 100.000 ευρώ και αμέσως τέθηκε σε λειτουργία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι για το συγκεκριμένο αυτό πάγιο κατώτερος συντελεστής 10% και ανώτερος 15%. Με βάση τα δεδομένα αυτά η επιχείρηση υποχρεούται να αποσβέσει το εν λόγω πάγιο είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο και επίσης μπορεί να επιλέξει για τον υπολογισμό των αποσβέσεων του εν λόγω παγίου τον κατώτερο (10%) ή τον ανώτερο (15%) ή και ενδιάμεσο συντελεστή (10-15%) και αυτόν που θα επιλέξει θα τον ακολουθήσει μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου. Αν τώρα υποθεθεί ότι η επιχείρηση επιλέγει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και το ανώτερο συντελεστή 15%, ο πίνακας αποσβέσεων του παγίου ως την πλήρη απόσβεση του θα έχει ως εξής :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΤΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟ

Διαχειριστική χρήση	Αξία κτήσης	Βάση υπολογισμού αποσβέσεων	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευθείσες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1/1-31/12/2006	100.000,00	100.000,00	15%	13.750,00	13.750,00	86.250,00
1/1-31/12/2007	100.000,00	100.000,00	15%	15.000,00	28.750,00	71.250,00
1/1-31/12/2008	100.000,00	100.000,00	15%	15.000,00	43.750,00	56.250,00
1/1-31/12/2009	100.000,00	100.000,00	15%	15.000,00	58.750,00	41.250,00
1/1-31/12/2010	100.000,00	100.000,00	15%	15.000,00	73.750,00	26.250,00
1/1-31/12/2011	100.000,00	100.000,00	15%	15.000,00	88.750,00	11.250,00
1/1-31/12/2012	100.000,00	100.000,00	15%	11.249,99	99.999,99	0,01

Παρατηρούμε λοιπόν ότι η απόσβεση του εν λόγω καινούριου παγίου, αρχίζει από το μήνα στον οποίο τέθηκε σε λειτουργία. Η ετήσια απόσβεση του σύμφωνα με τα παραπάνω, για το πρώτο έτος λειτουργίας του θα υπολογιστεί σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες χρησιμοποίησης του στο 2006, δηλαδή $(100.000 \times 15\%) \times 11/12 = 13.750$ ευρώ, αφού το πάγιο τέθηκε σε λειτουργία το Φεβρουάριο του 2006.

3.1.2 Συντελεστές αποσβέσεων με τη σταθερή μέθοδο

Η διενέργεια αποσβέσεων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι υποχρεωτική και για τον υπολογισμό τους εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος, δηλαδή ένα σταθερό ποσοστό επί της αποσβεστέας αξίας. Τα ποσοστά αυτά αποσβέσεων του κάθε παγίου ορίζονται από προεδρικά διατάγματα που δημοσιεύονται όποτε κριθεί σκόπιμο από το Υπουργείο Οικονομικών. Το τελευταίο προεδρικό διάταγμα που ισχύει μέχρι και σήμερα είναι το Π.Δ. 299/4-11-2003. Το προεδρικό διάταγμα 299/2003 αφορά το

σύνολο των επιχειρήσεων (εμπορικές, μεταποιητικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ξενοδοχειακές κλπ.), τις γεωργικές επιχειρήσεις καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα. Με αυτό το Π.Δ. καθορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών. Πριν από Π.Δ. 299/2003 και συγκεκριμένα από τη χρήση 1998 εφαρμοζόταν το Π.Δ. 100/1998, το οποίο προέβλεπε έναν συντελεστή απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίου.

Στον παρακάτω πίνακα παραθέτουμε αναλυτικά τους συντελεστές αποσβέσεων των παγίων που αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο :

Α/Α	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Π.Δ. 299/2003	ΠΑΓΙΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΣΒΕΝΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟ	ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΝΑΣ ΜΟΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ Ή ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΦΑΠΑΞ
	<u>Άρθρο 3 παρ. 1</u>	<u>Για κτιριακές εγκαταστάσεις και οικοδομήματα¹ :</u>			
1	Παρ. 1 ^α	Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, σανατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικώς	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	
2	Παρ. 1β	Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία	τρία τοις εκατό (3%)	έξι τοις εκατό (6%)	
3	Παρ. 1γ	Για οικοδομές ή τμήματα αυτών, που χρησιμοποιούνται ως μπαγκαλούς ή κάμπινγκ και είναι κατασκευασμένες από	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	

¹ 1. Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται παρακάτω, υπολογίζονται στην αξία μόνο των κτισμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους (συνήθης ή προκατασκευής).

2. Από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου αναγνωριζόμενη απόσβεση 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.

		ξύλο, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, που επίσης είναι κατασκευασμένες από ξύλο			
4	Παρ. 1γ	Οι ίδιες οικοδομές ή τμήματα αυτών και τις συναφείς εγκαταστάσεις τους, που είναι κατασκευασμένες από τσιμέντο	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	
5	Παρ. 1δ	Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
6	Παρ. 1 ^ε	Για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κ.λ.π.) που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε χρήση	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
7	Παρ. 1στ	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	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	
8	Παρ. 1ζ	Για οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα (αποθήκες καπνών ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων) και ως ξηραντήρια καπνού	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	
9	Παρ. 1 ^η	Για οικοδομήματα αεροδρομίων που χρησιμοποιούνται ως αεροσταθμοί επιβατών	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
10	Παρ. 1θ	Για οδικά δίκτυα εντός χώρου εργοστασίων ή χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 1</u>	<u>Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις παραγωγής,</u>			

		<u>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</u> ;			
12	Παρ. 1α, αα	Για ατμοηλεκτρικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας Για λιγνιτικές μονάδες (παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας), μονάδες πετρελαίου (MAZOYT) και μονάδες φυσικού αερίου	τέσσερα τοις εκατό (4%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
13	Παρ. 1β	Για αεριοστροβλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (NTHZEL)	πέντε τοις εκατό (5%)	επτά τοις εκατό (7%)	
14	Παρ. 1γ, αα	Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (NTHZEL)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	επτά τοις εκατό (7%)	
15	Παρ. 1γ, ββ	Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας φυσικού αερίου	έξι τοις εκατό (6%)	επτά τοις εκατό (7%)	
16	Παρ. 1δ	Για νηξελοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας	πέντε τοις εκατό (5%)	έξι τοις εκατό (6%)	
17	Παρ. 1ε, αα	Για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας Για φράγματα			δύο τοις εκατό (2%)
18	Παρ. 1ε, ββ	Για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις	τρία τοις εκατό (3%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
19	Παρ. 1στ, αα	Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας	πέντε τοις εκατό (5%)	επτά τοις εκατό (7%)	

		εναλλακτικών μορφών Για αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και γεωθερμικές μονάδες			
20	Παρ. 1ζ	Για σταθμούς συμπαγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΣΗΘ)	πέντε τοις εκατό (5%)	επτά τοις εκατό (7%)	
21	Παρ. 1η, αα	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας Για γραμμές μεταφοράς	τρία τοις εκατό (3%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
22	Παρ. 1η, ββ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας Για υποσταθμούς μεταφοράς	τέσσερα τοις εκατό (4%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
23	Παρ. 1η, γγ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας Για εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων	δέκα τοις εκατό (10%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
24	Παρ. 1η, δδ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας Για συστήματα τηλεποπτείας - τηλεχειρισμών	δεκαοκτώ τοις εκατό (18%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
25	Παρ. 1θ, αα	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης	πέντε τοις εκατό (5%)	έξι τοις εκατό (6%)	
26	Παρ. 1θ, ββ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για δίκτυα διανομής μέσης τάσης	τέσσερα τοις εκατό (4%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
27	Παρ. 1θ, γγ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για υποσταθμούς διανομής μέσης τάσης - χαμηλής τάσης	πέντε τοις εκατό (5%)	έξι τοις εκατό (6%)	
28	Παρ. 1θ, δδ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για υποσταθμούς διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης	τέσσερα τοις εκατό (4%)	έξι τοις εκατό (6%)	
29	Παρ. 1θ, εε	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για κέντρα διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης	τέσσερα τοις εκατό (4%)	έξι τοις εκατό (6%)	
30	Παρ. 1θ, στστ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για	επτά τοις εκατό (7%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	

		καλώδια μεταφοράς δεδομένων			
31	Παρ. 10, ζζ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Για συστήματα τηλεοπτείας - τηλεχειρισμών	δεκαοκτώ τοις εκατό (18%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
32	Παρ. 1ι	Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, γενικά	δέκα τοις εκατό (10%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
33	Παρ. 1ια	Για ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ορυκτές ύλες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας	οκτώ τοις εκατό (8%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
34	Παρ. 1ιβ, αα	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων: Για ηλεκτροκίνητο εκσκαπτικό εξοπλισμό (εκσκαφείς - αποθέτες - ταινιόδρομοι) των παραπάνω ορυχείων	πέντε τοις εκατό (5%)	έξι τοις εκατό (6%)	
35	Παρ. 1ιβ, ββ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων: Για τεχνικά έργα υποδομής και υποστήριξης των παραπάνω ορυχείων	έξι τοις εκατό (6%)	επτά τοις εκατό (7%)	
36	Παρ. 1ιβ, γγ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων: Για χωματοουργικά μηχανήματα και οχήματα των παραπάνω ορυχείων	δεκατέσσερα τοις εκατό (14%)	δεκαέξι τοις εκατό (16%).	
37	Παρ. 1ιβ, δδ	Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων: Για εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης των παραπάνω ορυχείων	δέκα τοις εκατό (10%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 2</u>	<u>Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα :</u>			
38	Παρ. 2α	Για ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
39	Παρ. 2β	Για εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων)	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
40	Παρ. 2γ	Για τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX) εγκαταστάσεις κέντρων	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	

		και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις			
41	Παρ. 2δ	Για υπόγεια και υποβρύχια καλώδια - σωληνώσεις (συμβατικά και οπτικών ινών)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	επτά τοις εκατό (7%)	
42	Παρ. 2ε	Για καλώδια σωληνώσεων οπτικών ινών	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	
43	Παρ. 2στ	Για εναέρια ενσύρματα δίκτυα	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
44	Παρ. 2στ	Για εναέρια ασύρματα δίκτυα	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%)	
45	Παρ. 2ζ	Για κύριες τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις - συσκευές και θαλάμους	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
46	Παρ. 2η	Για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις	οκτώμισι τοις εκατό (8,5%)	δωδεκάμισι τοις εκατό (12,5%)	
47	Παρ. 2θ	Για καλωδιακά πλοία	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 3</u>	<u>Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών :</u>			
48	Παρ. 3α	Για κάμερες και παρελκόμενα, βίντεο και παρελκόμενα, καθώς και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
49	Παρ. 3β	Για κέντρα εκπομπής - αναμεταδότες (πομποί - αναμεταδότες και παρελκόμενα, πυλώνες - ιστοί και παρελκόμενα, καθώς και κεραιές εκπομπής - λήψης και παρελκόμενα)	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
50	Παρ. 3γ	Για λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοτηλεοπτικών σταθμών	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 4</u>	<u>Για τα έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιπλημμυρικών έργων, έργων αντιρρύπανσης και κέντρων επεξεργασίας λυμάτων :</u>			
51	Παρ. 4α, αα	Για έργα δικτύων			ένα τοις εκατό (1%)

		ύδρευσης Για φράγματα			
52	Παρ. 4α, ββ	Για έργα δικτύων ύδρευσης Για διυλιστήρια	ένα τοις εκατό (1%)	δύο τοις εκατό (2%)	
53	Παρ. 4α, γγ	Για έργα δικτύων ύδρευσης Για υδραγωγεία	ενάμισι τοις εκατό (1,5%)	δύομισι τοις εκατό (2,5%)	
54	Παρ. 4α, δδ	Για έργα δικτύων ύδρευσης Για κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς	δύο τοις εκατό (2%)	τρία τοις εκατό (3%)	
55	Παρ. 4α, εε	Για έργα δικτύων ύδρευσης Για δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς	δύομισι τοις εκατό (2,5%)	τρείσήμισι τοις εκατό (3,5%)	
56	Παρ. 4α, σστ	Για έργα δικτύων ύδρευσης Για δίκτυα διανομής, καθώς και εξωτερικά και εσωτερικά αντλιοστάσια	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
57	Παρ. 4α, ζζ	Για έργα δικτύων ύδρευσης Για δεξαμενές	ένα τοις εκατό (1%)	δύο τοις εκατό (2%)	
58	Παρ. 4β, αα	Για έργα δικτύων αποχέτευσης Για έργα βαρείας υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες	ένα τοις εκατό (1%)	δύο τοις εκατό (2%)	
59	Παρ. 4β, ββ	Για έργα δικτύων αποχέτευσης Για δευτερεύοντες αγωγούς	ενάμισι τοις εκατό (1,5%)	δύομισι τοις εκατό (2,5%)	
60	Παρ. 4β, γγ	Για έργα δικτύων αποχέτευσης Για εξωτερικές διακλαδώσεις	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
61	Παρ. 4β, δδ	Για έργα δικτύων αποχέτευσης Για ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό 10%	
62	Παρ. 4γ, αα	Για αντιπλημμυρικά έργα Για διευθετήσεις ρεμάτων			ένα τοις εκατό (1%)
63	Παρ. 4γ, ββ	Για αντιπλημμυρικά έργα Για συλλεκτήρες ομβρίων υδάτων	ένα τοις εκατό (1%)	δύο τοις εκατό (2%)	
64	Παρ. 4γ, γγ	Για αντιπλημμυρικά έργα Για δίκτυα ομβρίων υδάτων	ενάμισι τοις εκατό (1,5%)	δύομισι τοις εκατό (2,5%)	
65	Παρ. 4γ, δδ	Για αντιπλημμυρικά έργα Για φρεάτια υδροσυλλογής	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
66	Παρ. 4δ, αα	Για έργα αντιρρύπανσης και κέντρα επεξεργασίας λημμάτων: Για ερευνητικά κέντρα λημμάτων και κέντρα λημμάτων	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 5</u>	<u>Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις</u>			

		<u>καπνοβιομηχανίες :</u>			
67	Παρ. 5α	Για κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
68	Παρ. 5β	Για σιγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 6</u>	<u>Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων:</u>			
69	Παρ. 6α	Για αντλίες και εξοπλισμό αυτών (των πρατηρίων)	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
70	Παρ. 6β	Για αεροσυμπιεστές και γρασαδόρους	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 7</u>	<u>Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κ.λ.π. :</u>			
71	Παρ.7α	Για δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρελιών κ.λ.π.)	είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)	τριάντα τοις εκατό (30%)	
72	Παρ.7β	Για χαλύβδινες φιάλες υγραερίου	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
73	Παρ.7γ	Για δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
74	Παρ.7δ	Για μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 8</u>	<u>Για τα ψυκτικά μηχανήματα :</u>			
75	Παρ. 8α	Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγείο διατήρησης τροφίμων κ.λ.π.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες κ.λ.π.,) στους χώρους	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	

		παραγωγής			
76	Παρ. 8β	Για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
77	<u>Άρθρο 4 Παρ. 9</u>	<u>Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα</u>	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
78	<u>Άρθρο 4 Παρ.10</u>	<u>. Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών)</u>	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 11</u>	<u>Για ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων :</u>			
79	Παρ. 11α	Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
80	Παρ. 11β	Υποδηματοποιίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνιας και αλουμινίου	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
81	<u>Άρθρο 4 Παρ. 12</u>	<u>Για τις μήτρες (καλούπια) που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής</u>	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 13</u>	<u>Για τις οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)</u>			

		<u>της δαπάνης με τους κατώτερω οριζόμενους κατώτερους και ανώτερους συντελεστές απόσβεσης:</u>			
82	Παρ.13α	Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου	δύο τοις εκατό (2%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	τέσσερα τοις εκατό (4%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	
83	Παρ. 13β	Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα	τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	εξιμισι τοις εκατό (6,5%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	
84	Παρ. 13γ	Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες	τρία τοις εκατό (3%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	πέντε τοις εκατό (5%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 14</u>	<u>Για τα μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου :</u>			
85	Παρ. 14α	Για αγωγούς μεταφοράς και διανομής φυσικού αερίου χαλύβδινους ή πολυαιθυλαινίου και τις εγκαταστάσεις τους, δεξαμενές υγροποιημένου φυσικού αερίου από σκυρόδεμα και ειδικό μέταλλο και υπόγειες αποθήκες φυσικού αερίου	ενάμισι τοις εκατό (1,5%)	δύομισι τοις εκατό (2,5%)	
86	Παρ.14β	Για μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης καθοδικής προστασίας αγωγών φυσικού αερίου	τέσσερα τοις εκατό (4%)	επτά τοις εκατό (7%)	
87	Παρ. 14γ	Για σταθμούς μέτρησης	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό	

		και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμούς συμπίεσης		(4%)	
88	Παρ. 14δ	Για κρυογενικές εγκαταστάσεις αεριοποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους,	ενάμισι τοις εκατό (1,5%)	δύομισι τοις εκατό (2,5%)	
	<u>Άρθρο 4 παρ. 15</u>	<u>Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις :</u>			
89	Παρ.15α	Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
90	Παρ. 15β	Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις Των λοιπών επιχειρήσεων	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
	<u>Άρθρο 5 παρ. 3</u>	<u>Οι παρακάτω επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 5 δεν δικαιούνται να διενεργήσουν τις κατά τα άρθρα 3, 4 και 10 του παρόντος Π.Δ. αποσβέσεις.</u>			
91	Παρ. 1	Οι εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
92	Παρ. 2	Οι εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες	είκοσι επτά τοις εκατό (27%)	τριάντα τρία τοις εκατό (33%)	
93	<u>Άρθρο 6 παρ. 1</u>	<u>Οι επιχειρήσεις λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών (εκτός από τις κατά τα άρθρα 3,4,10 και 11 του π.δ.299/2003 αποσβέσεις) διενεργούν ετήσια απόσβεση και επί της αξίας των λατομείων ή των μεταλλείων</u>	<u>επτά τοις εκατό (7%)</u>	<u>δέκα τοις εκατό (10%)</u>	
94	<u>Άρθρο 6 παρ. 2</u>	<u>Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης, απογέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των</u>	<u>τέσσερα τοις εκατό (4%)</u>	<u>επτά τοις εκατό (7%)</u>	

		<u>επιχειρήσεων που αναφέρονται προηγουμένως</u>			
95	<u>Άρθρο 6 παρ. 3</u>	<u>Για έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ιδίων επιχειρήσεων</u>	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
96	<u>Άρθρο 6 παρ. 4</u>	<u>Για τους σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των ιδίων επιχειρήσεων</u>	έντεκα τοις εκατό (11 %)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
	<u>Άρθρο 6 παρ. 5</u>	<u>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.Α. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250). Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων.</u>			
	<u>Άρθρο 7 παρ. 1</u>	<u>Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία :</u>			
97	Παρ. 1α	Για λιμένες, αποβάθρες, ορμητήρια και προβλήτες	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
98	Παρ. 1β	Για έργα ελάφρυνσης πρηνών	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαέξι τοις εκατό (16%).	
99	Παρ. 1γ	Για ρυμούλκες, βυθοκόρους, πλωτούς γερανούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορτηγίδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
100	Παρ. 1δ	Για μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα και πλωτές δεξαμενές	πέντε τοις εκατό (5%)	οκτώ τοις εκατό (8%).	
101	Παρ. 1ε	Για ναυπηγικές κλίνες	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
102	Παρ. 1στ	Για σχέδια ναυπήγησης πλοίων	είκοσι επτά τοις εκατό (27%)	τριάντα τρία τοις εκατό (33%)	
	<u>Άρθρο 7 παρ. 2</u>	<u>Για τα πάγια περιουσιακά</u>			

		<u>στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημόσιων και ιδιωτικών έργων</u>			
103	Παρ. 2α	Για ξυλεία η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα	είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)	τριάντα τοις εκατό (30%).	
104	Παρ. 2β	Για μεταλλικά ικριώματα	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
105	Παρ. 2γ	Για προωθητήρες γαιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλικά μηχανήματα, γεωτρήματα, αναβατόρια, μηχανικά φτυάρια, αυτοκινούμενους αποξεστήρες, θραυστήρες, τριβείς, σιλοκόσκινα, δονητές και αναμικτήρες σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κ.λπ.	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
106	<u>Άρθρο 7 παρ. 3</u>	<u>Για τις εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων (Οι επιχειρήσεις αυτές δεν δικαιούνται να διενεργούν τις κατά τα άρθρα 3,4, 7 παράγραφος 1 και 10 του Π.Α. 299/2003 αποσβέσεις, άρθρο 7 παρ. 4)</u>	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαέξι τοις εκατό (16%)	
	<u>Άρθρο 7 παρ. 5</u>	<u>Για τις εγκαταστάσεις αεροδρομίων :</u>			
107	Παρ. 5α	Για αεροδιάδρομους, γέφυρες διέλευσης αεροσκαφών, χώρους πίστας αεροδρομίου για στάθμευση αεροσκαφών, γέφυρες επιβίβασης επιβατών, σύστημα τροφοδοσίας επεξεργασμένου αέρα και ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης αποσκευών	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
108	Παρ. 5β	Για υπόγειο σύστημα παροχής ρεύματος 400 HZ στα αεροσκάφη	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%).	
109	Παρ. 5γ, αα	Για οπτικά	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό	

		αεροβοηθήματα Για εργασίες κατασκευής		(4%)	
110	Παρ. 5γ, ββ	Για οπτικά αεροβοηθήματα Για εξοπλισμό	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
111	Παρ. 5δ	Για τηλεπικοινωνιακά συστήματα	δύο τοις εκατό (2%)	τέσσερα τοις εκατό (4%)	
	<u>Άρθρο 8</u>	<u>Για τα γεωργικά μηχανήματα και τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται από γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις γενικά :</u>			
112	Παρ. α	Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές, οδοντωτές σβάρνες, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα, δισκοσβάρνες, χορτοαναδευτές, χορτοσωρευτές, σπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών για αποθήκευση (στάσιμες), μηχανές άλεσης τροφών, ρυμούλκες, θεριστικές μηχανές, αυτοδετικές, χαρτοσυλλεκτοδεματικές, πατατοσυλλεκτικές και θεριζοαλωνιστικές μηχανές, φορτωτικές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος και συλλεκτικές αραβόσιτου μηχανές, φρέζες, τευτλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
113	Παρ. β	Για λιπάσματα διανομείς και ψεκαστήρες	δέκα τοις εκατό (10%)	δεκατέσσερα τοις εκατό (14%)	
114	Παρ. γ	Για λοιπά μηχανήματα	επτά τοις εκατό (7%)	δέκα τοις εκατό (10%)	
	<u>Άρθρο 9</u>	<u>Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες – D.V.D., καθώς και οι ραδιοτηλεοπτικοί σταθμοί :</u>			

115	Παρ. α	Για τις κινηματογραφικές ταινίες ²	εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για το πρώτο έτος, έντεκα τοις εκατό (11%) για το δεύτερο έτος, επτά τοις εκατό (7%) για το τρίτο έτος και επτά τοις εκατό (7%) για το τέταρτο έτος εκμετάλλευσής τους	ογδόντα τοις εκατό (80%) για το πρώτο έτος, δώδεκα τοις εκατό (12%) για το δεύτερο έτος και οκτώ τοις εκατό (8%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους.	
116	Παρ. β	Για τις βιντεοταινίες - D.V.D	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 εκμετάλλευσής τους	εβδομήντα τοις εκατό (70%) για το έτος κτήσης και τριάντα τοις εκατό (30%) για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσής τους	
117	Παρ. γ	Οι τηλεταινίες, τηλεσειρές, μουσικές εκπομπές, εορταστικές εκπομπές, κινούμενα σχέδια, τηλεπαιχνίδια, ψυχαγωγικές εκπομπές, εκπομπές λόγου, αθλητικές και ποικίλου περιεχομένου			Ανάλογα του χρόνου εκμετάλλευσής τους, αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία αν η εκμετάλλευσή τους διαρκεί ένα έτος ή περισσότερα του ενός αντίστοιχα.
	<u>Άρθρο 10</u> <u>Παρ. 1</u>	<u>Για τα μεταφορικά μέσα (εκτός από τα πλωτά και τα εναέρια) και το τροχαίο υλικό :</u>			
118	Παρ. 1α	Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%).	
119	Παρ. 1β	Για φορτηγά αυτοκίνητα	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
120	Παρ. 1γ, αα	Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλές Εκπαιδευτηρίων	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
121	Παρ. 1γ, ββ	Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλές Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και	δεκαεννέα τοις εκατό (19%)	είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)	

² Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσής 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 εκμετάλλευσή 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.

		μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσικλετών)			
122	Παρ. 1γ. γγ	Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες Λοιπών επιχειρήσεων	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
123	Παρ. 1δ	Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
124	Παρ. 1ε	Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, εξαιρουμένων εκείνων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του π.δ.299/2003	δεκαεννέα τοις εκατό (19%)	είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)	
125	Παρ. 1στ	Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου	έντεκα τοις εκατό (11%)	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	
126	Παρ. 1ζ	Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
127	Παρ. 1η	Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων	οκτώ τοις εκατό (8%)	δώδεκα τοις εκατό (12%)	
	<u>Άρθρο 10</u> <u>Παρ. 2</u>	<u>Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα :</u>			
128	Παρ. 2α	Για καινούργια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα	τέσσερα τοις εκατό (4%)	έξι τοις εκατό (6%)	
129	Παρ. 2β	Για μεταχειρισμένα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κατώτερος και,	τέσσερα τοις εκατό (4%) πλέον ένα τοις εκατό (1%) για κάθε έτος το οποίο παρήλθε από το επόμενο έτος της κατασκευής μέχρι το έτος της απόκτησης.	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.	
130	<u>Άρθρο 10</u> <u>Παρ. 3</u>	<u>Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων</u>	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	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	
131	<u>Άρθρο 11</u> <u>Παρ. 1</u>	<u>Είδη εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λ.π.) των σανατορίων,</u>	είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)	τριάντα τοις εκατό (30%)	

		<u>κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης</u>			
132	<u>Άρθρο 11 Παρ. 2</u>	<u>Είδη εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λ.π.) των λοιπών επιχειρήσεων</u>	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
133	<u>Άρθρο 11 Παρ. 3</u>	<u>Για τα είδη εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή αριθμομηχανές, λογιστικές μηχανές, φωτοαντιγραφικά και φωτοτυπικά μηχανήματα, γραφομηχανές, μαγνητόφωνα, προβολείς διαφανειών, τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές TELEX, FAX, καθώς και τα επιστημονικά όργανα και τις συσκευές εργαστηρίου γημείου</u>	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
134	<u>Άρθρο 11 Παρ. 4</u>	<u>Αν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης</u>	είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)	τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)	
135	<u>Άρθρο 11 Παρ. 5</u>	<u>Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς</u>	εικοσιτέσσερα τοις εκατό (24%)	τριάντα τοις εκατό (30%)	Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία
136	<u>Άρθρο 11 Παρ. 5</u>	<u>Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης</u>	τριάντα τέσσερα τοις εκατό (34%)	σαράντα τοις εκατό (40%)	Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία
137	<u>Άρθρο 11 Παρ. 5</u>	<u>Για το λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών</u>	είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)	τριάντα τοις εκατό (30%)	Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της

					οποίας τίθενται σε λειτουργία
138	<u>Άρθρο 11</u> <u>Παρ. 6</u>	<u>Για τα είδη υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων και κλινικών, στις περιπτώσεις που αυτά θεωρούνται εγκαταστάσεις των παραπάνω επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων</u>	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
139	<u>Άρθρο 11</u> <u>Παρ. 7</u>	<u>Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων.</u>	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
	<u>Άρθρο 12</u>	<u>Για τα είδη τα οποία αποτελούν πάγια στοιχεία ασκούμενης δραστηριότητας, η οποία εντάσσεται στις υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών</u>			
140	Παρ. α	Για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και έπιπλα και σκεύη	δεκαπέντε τοις εκατό (15%)	είκοσι τοις εκατό (20%)	
141	Παρ. β	Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ³	είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)	τριάντα τοις εκατό (30%)	
142	Παρ. γ, αα	Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου	δύο τοις εκατό (2%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	τέσσερα τοις εκατό (4%) δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης	

³ Επομένως οι ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να αποσβένουν τα εν λόγω πάγια τμηματικά και δεν έχουν τη δυνατότητα, όπως οι επιχειρήσεις, να επιλέξουν την εφάπαξ απόσβεσή τους μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά. (ΠΟΛ. 1122/03)

143	Παρ. γ, ββ	Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα	τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%)	εξίμισι τοις εκατό (6,5%)	
144	Παρ. γ, γγ	Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες	τρία τοις εκατό (3%)	πέντε τοις εκατό (5%)	
145	Παρ. δ	Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα			εκατό τοις εκατό (100%)
		ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ :			
146	<u>Άρθρο 1 Παρ. 5</u>	<u>Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες</u>			Αποσβένεται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.
147	<u>Άρθρο 1 Παρ. 6</u>	<u>Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι 1.200 ευρώ</u>			Δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.
148	<u>Άρθρο 1 Παρ. 7</u>	<u>Ειδικοί φορολογικοί μηχανισμοί (ΕΑΦΛΣΣ)</u>			Η απόσβεση γίνεται είτε εφάπαξ είτε σε τρεις (3) το πολύ διαχειριστικές χρήσεις ισόποσα

Όσον αφορά δε, τις αποσβέσεις των ασώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι, εφόσον είτε εκ του σχετικού νόμου ή της συμβάσεως ή της φύσεως του προς απόσβεση στοιχείου υπάρχει ορισμένη χρονική διάρκεια (π.χ. μισθωτικά δικαιώματα ή δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας), τα στοιχεία αυτά αποσβένονται ισόποσα εντός της περιορισμένης χρονικής διάρκειας τους. Αλλιώς αποσβένονται ισόποσα εντός μιας πενταετίας.

Εντός πενταετίας ή εφάπαξ αποσβένονται επίσης τα έξοδα εγκαταστάσεως, όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως και τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, τα όποια φέρονται σε χωριστή κύρια κατηγορία στον ισολογισμό και όχι σαν υποκατηγορία των παγίων.

Παρακάτω παρατίθεται ένας πίνακας που παρουσιάζει συνοπτικά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τον τρόπο με τον οποίο αποσβένονται :

A/A	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΤΜΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΕΙΔΙΚΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ
1	Υπεραξία επιχείρησης	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα	
2	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		Ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους	Εκτός αν από το νόμο καθορίζεται συγκεκριμένο χρονικό διάστημα απόσβεσης
3	Παραχωρήσεις για εκμετάλλευση ορυχείων - μεταλλείων	Είτε εφάπαξ	Είτε ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, όχι όμως πάνω από 5 χρήσεις	
4	Δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων			Αποσβένονται με ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του

				συγκεκριμένου παγίου
5	Λοιπά δικαιώματα (μισθωτικά δικαιώματα)			Η απόσβεση του μισθωτικού δικαιώματος γίνεται σε ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα
6	Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία	
7	Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία	
8	Έξοδα λοιπών ερευνών	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 3ετία	
9	Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία	
10	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία	
11	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων			Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της κάθε πίστωσης ή δανείου χωριστά
12	Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών			Αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου
13	Έξοδα αναδιοργάνωσης	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία	
14	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	Είτε εφάπαξ	Είτε ισόποσα σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν όμως να υπερβούν τα 5 έτη	

15	Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης ⁴	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία	
16	Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της	Είτε εφάπαξ	Είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, που δεν μπορούν όμως να υπερβαίνουν τις 5 χρήσεις	

3.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Οι μέθοδοι αυτές βασίζονται στην υπόθεση ότι η ποσότητα των υπηρεσιών που παρέχει το πάγιο, άρα και η μείωση της αξίας του, δηλαδή η απόσβεση, χρόνο με το χρόνο είναι μικρότερη. Υπάρχουν δυο μέθοδοι υπολογισμού οι οποίοι είναι οι εξής:

3.2.1 Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης με σταθερό συντελεστή επί της αναπόσβεστης αξίας του παγίου στοιχείου

Με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας απόσβεσης είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι σταθερός, αλλά η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην αναπόσβεστη κάθε φορά αξία του παγίου στοιχείου. Δηλαδή, έχουμε ένα σταθερό ποσοστό απόσβεσης, το οποίο εφαρμόζεται κάθε φορά επί της "παρούσας αξίας" του παγίου. Έτσι, χρόνο με το χρόνο η απόσβεση μειώνεται.

3.2.1.1 Παράδειγμα υπολογισμού απόσβεσης με τη φθίνουσα μέθοδο

Έστω ότι στις 3/2/2006 μια βιοτεχνική επιχείρηση αγόρασε καινούριο μηχάνημα αξίας κτήσης 100.000 ευρώ και αμέσως τέθηκε σε λειτουργία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι για το συγκεκριμένο αυτό πάγιο κατώτερος συντελεστής 10% και ανώτερος 15%. Με βάση τα δεδομένα αυτά η επιχείρηση υποχρεούται να αποσβέσει το εν λόγω πάγιο είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο και επίσης μπορεί να επιλέξει για τον υπολογισμό

⁴ Στη περίπτωση που στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται η αναπόσβεστη αξία κτιρίου που κατεδαφίστηκε η οποία αποσβένεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία (άρθρο 43,παρ. 3α Ν. 2190/20), η απόσβεση αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (άρθρο 31,παρ. 1η Ν. 2238/94).

των αποσβέσεων του εν λόγω παγίου τον κατώτερο (10%) ή τον ανώτερο (15%) ή και ενδιάμεσο συντελεστή (10-15%) και αυτόν που θα επιλέξει θα τον ακολουθήσει μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου. Αν τώρα υποθεθεί ότι η επιχείρηση επιλέγει τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης και τον ανώτερο συντελεστή 15%, ο πίνακας αποσβέσεων του παγίου θα διαμορφωθεί όπως φαίνεται αμέσως παρακάτω, με δεδομένο ότι έχει επιλεγεί ο ανώτερος συντελεστής (15%), ο οποίος κατά τη φθίνουσα μέθοδο τριπλασιάζεται ($15 \times 3 = 45\%$) και εφαρμόζεται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας του παγίου :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ

Διαχειριστική χρήση	Αξία κτήσης	Βάση υπολογισμού αποσβέσεων	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευθείσες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1/1-31/12/2006	100.000,00	100.000,00	45%	41.250,00	41.250,00	58.750,00
1/1-31/12/2007	100.000,00	58.750,00	45%	26.437,50	67.687,50	32.312,50
1/1-31/12/2008	100.000,00	32.312,50	45%	14.540,63	82.228,13	17.771,87
1/1-31/12/2009	100.000,00	17.771,87	45%	7.997,34	90.225,47	9.774,53
ή εναλλακτικά 1/1-31/12/2009	100.000,00	17.771,87	45%	ή 17.771,86	ή 99.999,99	ή 0,01

Επειδή στη διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2009 η αναπόσβεστη αξία του παγίου είναι μικρότερη από το 10% της αξίας κτήσης του παγίου $9.774,53 < 10.000$ ($100.000 * 10\% = 10.000$) η επιχείρηση μπορεί, εφόσον το επιθυμεί, σ' αυτή τη διαχειριστική χρήση (1/1-31/12/2009) να αποσβέσει πλήρως το πάγιο.

Επίσης, παρατηρούμε ότι βασική διαφορά του τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων στην φθίνουσα μέθοδο εκτός του συντελεστή απόσβεσης, είναι το γεγονός ότι αυτές υπολογίζονται πάντα επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας (βλ. βάση υπολογισμού αποσβέσεων), σε αντίθεση με τη σταθερή μέθοδο, όπου η βάση υπολογισμού των αποσβέσεων θεωρείται πάντα η αξία κτήσης τους.

3.2.1.2 Συντελεστές αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο

Με βάση το άρθρο 2 παρ. 2 του Π.Δ. 299/2003, ορίζεται ότι "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".

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 Π.Δ. 299/2003 πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή τρία (3).

Παρακάτω έχουμε ένα πίνακα, στον οποίο αναγράφονται αναλυτικά τα πάγια που μπορούν να αποσβεστούν με τη φθίνουσα μέθοδο και τους αντίστοιχους συντελεστές απόσβεσης :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΜΠΟΡΟΥΝ ΝΑ ΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥΝ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ (ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ Ή ΤΕΧΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) (ΑΡΘΡΟ 13 § 1 Π.Δ. 299/2003)

Α/Α	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Π.Δ. 299/2003	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΤΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟ		ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ	
			ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ	ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ
1	Άρθρο 4, παρ. 1 περιπτ. α υποπεριπτ. αά	Μηχανήματα και εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας Λιγνιτικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (ΜΑΖΟΥΤ) και μονάδες φυσικού αερίου	4	5	12	15
2	" β΄	Αεριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΙΖΕΛ)	5	7	15	21
3	" γ΄, υποπεριπτ. αά	Μονάδες ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΙΖΕΛ)	4	7	12	21
4	" γ΄, " ββ΄	Μονάδες φυσικού αερίου	6	7	18	21
5	" δ΄	Ντιζελοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης)	5	6	15	18
6	" ε, υποπεριπτ. ββ΄	Μηχανήματα και εγκαταστάσεις υδροηλεκτρικών σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας	3	4	9	12
7	" στ΄, υποπεριπτ. αα	Αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και	5	7	15	21

		γεωθερμικές μονάδες				
8	Περιπτ. ζ'	Σταθμοί συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΣΗΘ)	5	7	15	21
9	" ή, υποπεριπτ. αά	Γραμμές μεταφοράς	3	4	9	12
10	" ή, " ββ'	Υποσταθμοί μεταφοράς	4	5	12	15
11	" ή, υποπεριπτ. γγ'	Εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων	12	12	30	36
12	" ή, " δδ'	Συστήματα τηλεοπτείας – τηλεχειρισμών	18	20	54	60
13	" θ', υποπεριπτ. αά	Δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης	5	6	15	18
14	" θ', " ββ'	Δίκτυα διανομής μέσης τάσης	4	5	12	15
15	" θ', " γγ'	Υποσταθμοί διανομής μέσης τάσης – χαμηλής τάσης	5	6	15	18
16	" θ', " δδ'	Υποσταθμοί διανομής υψηλής τάσης – μέσης τάσης	4	6	12	18
17	" θ', " εέ	Κέντρα διανομής υψηλής τάσης – μέσης τάσης	4	6	12	18
18	" θ', " στστ'	Καλώδια μεταφοράς δεδομένων	7	8	21	24
19	" θ', " ζζ'	Συστήματα τηλεοπτείας – τηλεχειρισμών	18	20	54	60
20	"ιβ', υποπεριπτ. αά	Ηλεκτροκίνητος εκσκαπτικός εξοπλισμός (εκσκαφείς – αποθέτες – ταινιοδρομοί) ορυχείων	5	6	15	18
21	"ιβ', " γγ'	Χωματουργικά μηχανήματα και οχήματα ορυχείων Μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες	14	16	42	48
22	Άρθρο 4, παρ. 5 περιπτ. ά	Κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης	7	10	21	30
23	" β'	Σιγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες	8	12	24	36
24	Άρθρο 4, παρ.7 περιπτ. γ'	Δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κλπ Δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα	7	10	21	30
25	" δ'	Μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων	3	5	9	15
26	Άρθρο 4, παρ.8 περιπτ. ά	Ψυκτικά μηχανήματα (ψυγεία διατήρησης τροφίμων κλπ) και				

		εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες – καυστήρες κλπ) στους χώρους παραγωγής	8	12	24	36
27	Άρθρο 4, παρ. 9	Γερανοφόρα κα ανυψωτικά μηχανήματα	11	15	33	45
28	Άρθρο 4, παρ. 11 περιπτ. ά	Ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων: Κονσερβοποιείας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών	8	12	24	36
29	" β'	Υποδηματοποιείας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνιας και αλουμινίου	11	15	33	45
30	Άρθρο 4, παρ. 12	Μήτρες (καλούπια) που κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής	11	15	33	45
31	Άρθρο 4, παρ. 14 περιπτ. γ'	Μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου: Σταθμοί μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμοί συμπίεσης	2	4	6	12
32	" δ'	Κρυογενικές εγκαταστάσεις αεριοποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους	1,5	2,5	4,5	7,5
33	Άρθρο 4, παρ. 15 περιπτ. β'	Λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις των λοιπών επιχειρήσεων (με την προϋπόθεση ότι αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία)	11	15	33	45
34	Άρθρο 6, παρ. 4	Σπαστήρες λίθων, θραυστήρες τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιχειρήσεων λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών	11	15	33	45

3.2.2 Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης με μειούμενο συντελεστή πάνω στην αρχική αξία που στηρίζεται στο άθροισμα των ετών της ωφέλιμης ζωής του παγίου

Με τη μέθοδο αυτή αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου και μερίζονται τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας από το μεγαλύτερο κλάσμα.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, για να βρούμε την απόσβεση, η αποσβεστέα αξία πολλαπλασιάζεται για κάθε χρήση με ένα κλάσμα (ή μεταβαλλόμενο ποσοστό αποσβέσεως). Παρονομαστής του κλάσματος αυτού είναι το άθροισμα των αριθμών που περιλαμβάνονται εντός του διαστήματος 0 ως Ω.Ζ. του παγίου. Π.χ. εάν Ω.Ζ. = 4 έτη, ο παρονομαστής του κλάσματος είναι ίσος προς $1+2+3+4 = 10$ έτη. Ο αριθμητής ισούται για την 1^η, 2^η, κ.λ.π. χρήση με τον αντίστοιχο αριθμό που εμφανίζεται σε αντίστροφη σειρά εντός του μνημονεθέντος διαστήματος. Έτσι, εφ' όσον Ω.Ζ. = 4 έτη, η απόσβεση της 1^{ης} χρήσης είναι: Απ. Αξ. * $4/10$, της 2^{ης} χρήσης είναι: Απ. Αξ. * $3/10$, ενώ της τελευταίας χρήσεως είναι Απ. Αξ. * $1/10$.

Προς ταχεία εξεύρεση του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης ζωής του παγίου εφαρμόζεται ο τύπος :

$$\Sigma = v * (v+1)/2$$

Όπου : v = ωφέλιμη ζωή του παγίου

3.2.2.1 Παράδειγμα απόσβεσης με τη φθίνουσα μέθοδο με μειούμενο συντελεστή πάνω στην αρχική αξία

Βιομηχανική επιχείρηση προβαίνει στην αγορά μηχανήματος αξίας 30.000 ευρώ (τον μήνα Ιανουάριο). Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του μηχανήματος προσδιορίζεται σε 5 έτη. Αθροίζουμε τα έτη και έχουμε $5+4+3+2+1=15$ έτη ή αλλιώς $\Sigma=5*[(5+1)/2]=5*3=15$ έτη

Έτσι οι αποσβέσεις μέχρι την πλήρη απόσβεση του μηχανήματος θα έχουν ως εξής :

Απόσβεση 1ης χρήσης :	$30.000 \times 5/15 = 10.000$ ευρώ
Απόσβεση 2ης χρήσης :	$30.000 \times 4/15 = 8.000$ ευρώ
Απόσβεση 3ης χρήσης :	$30.000 \times 3/15 = 6.000$ ευρώ
Απόσβεση 4ης χρήσης :	$30.000 \times 2/15 = 4.000$ ευρώ
Απόσβεση 5ης χρήσης :	$30.000 \times 1/15 = \underline{2.000}$ ευρώ
Συνολικές αποσβέσεις 5 χρήσεων :	30.000 ευρώ

3.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Κατά τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης βαίνει αυξανόμενο από έτος σε έτος. Βασίζεται στην παραδοχή, ότι στην απόσβεση πρέπει να περιλαμβάνεται και ο τόκος, τον οποίο θα μπορούσε να αποδώσει το ποσό που δεσμεύθηκε στο αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο (και ο οποίος τόκος χρόνο με το χρόνο είναι μεγαλύτερος).

Κατά τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αυξάνεται από έτος σε έτος, αλλά καταβάλλεται η προσπάθεια η αύξηση αυτή να είναι ισόποση, και εφόσον παραμένει σταθερή η αποσβεστέα αξία, αυξάνεται ο συντελεστής απόσβεσης κάθε έτος. Έτσι, το να αυξάνει ισόποσα το ποσό της ετήσιας απόσβεσης επιτυγχάνεται δια του μερισμού της αποσβεστέας αξίας σε μέρη ανάλογα των ετών της διάρκειας ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται ελάχιστα.

3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η λειτουργική μέθοδος εφαρμόζεται μόνο στα πάγια περιουσιακά στοιχεία εκείνα που τίθενται σε λειτουργία (αυτοκίνητα, μηχανήματα).

Καθοριστικός παράγοντας του ποσού της ετήσιας απόσβεσης, σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, είναι ή οι ποσότητες παραγωγής που προσέφερε το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ή οι μονάδες λειτουργίας (σε χρόνο ή σε μήκος ή σε άλλες μορφές μέτρησης) που αναλώθηκαν από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, προσφέροντας τις υπηρεσίες του στην επιχείρηση.

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εύστοχη παραδοχή ότι, όσο πιο εντατικά χρησιμοποιείται ένα πάγιο, τόσο μεγαλύτερη είναι η μείωση της αξίας του. Επομένως για να βρούμε την απόσβεση μιας συγκεκριμένης χρήσης θα πρέπει να διαιρέσουμε την Αποσβεστέα Αξία με την Ωφέλιμη Ζωή του παγίου που εδώ εκφράζεται σε ώρες, χιλιόμετρα, (π.χ. αυτοκίνητο) ή μονάδες παραγωγής, και το πηλίκο να το πολλαπλασιάσουμε με τις πραγματοποιηθείσες εντός της συγκεκριμένης χρήσεως ώρες εργασίας, χιλιόμετρα ή μονάδες παραγωγής.

Δηλαδή: $\text{Απόσβεση χρήσεως} = (\text{Αποσβεστέα Αξία} / \Omega.Z.) * M$

Όπου : $\Omega.Z.$ = ωφέλιμη ζωή σε ώρες, χιλιομ. κλπ.

M = μονάδες παραχθέντος έργου

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

Ως βάση υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως :

A) Οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας π.χ. μηχανήματος, μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.

Η απόσβεση της κάθε χρήσης, βρίσκεται με τη σχέση :

$$\text{Απόσβεση χρήσεως} = \frac{\text{αποσβεστέα αξία} \times \text{ώρες λειτουργίας της χρήσεως}}{\text{Προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας}}$$

B) Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής του μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.

Η απόσβεση της κάθε χρήσης, βρίσκεται με τη σχέση :

$$\text{Απόσβεση χρήσεως} = \frac{\text{αποσβεστέα αξία} \times \text{μονάδες παραγωγής της χρήσεως}}{\text{Προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής}}$$

Ούτε αυτή η μέθοδος εφαρμόζεται συχνά στην πράξη.

3.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

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

3.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Γίνονται αποτιμήσεις του παγίου περιουσιακού στοιχείου στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήςεως, από την οποία αντί για απόσβεση θα φαίνεται ως ωφέλεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Ο ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 299/2003

4.1 ΕΠΙΛΟΓΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν. 2238/1994) όπως τροποποιήθηκε με τη παράγραφο 7 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004, προβλέπει ότι "για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων". Αυτό ισχύει από 1/1/2005 και μετά. Στην ουσία δόθηκε η ευελιξία στις επιχειρήσεις και στους ελεύθερους επαγγελματίες να επιλέξουν οποιονδήποτε συντελεστή επιθυμούν ανάμεσα στον ανώτερο και τον κατώτερο ανά κατηγορία, όπως αυτοί ορίζονται στο Π.Δ. 299/2003. Αν για παράδειγμα, για κάποιο συγκεκριμένο πάγιο ορίζεται ανώτερος συντελεστής 20% και κατώτερος 15% η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει είτε το 20%, είτε το 15% είτε συντελεστή που βρίσκεται ενδιάμεσα π.χ. 18%.

Η επιλογή ανώτερου ή κατώτερου ή ενδιάμεσου αυτών, συντελεστή απόσβεσης αφορά υποχρεωτικά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, δηλαδή δεν υπάρχει η δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία να επιλεγεί ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης και για τα υπόλοιπα ο κατώτερος ή κάποιος ενδιάμεσος του ανώτερου και του κατώτερου. Η υποχρέωση επιλογής για όλη την κατηγορία είτε του ανώτερου είτε του κατώτερου είτε κάποιου ενδιάμεσου συντελεστή δεν υφίσταται για πάγια περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτούνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση. Αν για παράδειγμα, μια επιχείρηση κατά την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2005 έχει επιλέξει για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας Χ τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και στην επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν και αυτά στην ίδια

κατηγορία X, τότε για την απόσβεση των νέων παγίων μπορεί να επιλέξει εκ νέου είτε τον ανώτερο, είτε τον κατώτερο είτε κάποιο ενδιάμεσο αυτών συντελεστή απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύεται από την προηγούμενη επιλογή της. Το ίδιο μπορεί να συμβεί και για τις αγορές παγίων της μεθεπόμενης διαχειριστικής χρήσης κ.ο.κ. Είναι βέβαια προφανές ότι η επιλογή θα αφορά όλα τα νέα αποκτηθέντα πάγια της κατηγορίας που αποκτήθηκαν στη συγκεκριμένη χρήση.

Ουσιαστικά δηλαδή για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτώνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο είτε ενδιάμεσο αυτών συντελεστή απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως κατηγορία παγίων νοείται η τελευταία υποδιάκριση αυτών όπως ορίζεται στο Π.Δ. 299/2003 (π.χ. τα πάγια της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 "οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικότροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, σανατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης κοινού, γενικώς " αποτελούν μια κατηγορία ενώ τα πάγια της επόμενης περίπτωσης β' του ίδιου άρθρου " οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία " αποτελούν άλλη κατηγορία. Επίσης τα πάγια της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 αποτελούν μια κατηγορία ενώ τα πάγια της υποπερίπτωσης ββ' της ίδιας περίπτωσης αποτελούν άλλη κατηγορία κ.ο.κ.)

Επίσης, θα πρέπει να επισημανθεί ότι **η επιλογή του ανώτερου ή κατώτερου ή ενδιάμεσου συντελεστή απόσβεσης για κάθε κατηγορία είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση των παγίων για τα οποία επιλέχθηκε.** Εφόσον δηλαδή για κάποια κατηγορία σύμφωνα με τα προαναφερθέντα επιλέχθηκε π.χ. ο ανώτερος συντελεστής αυτός θα χρησιμοποιηθεί μέχρι την πλήρη απόσβεση των συγκεκριμένων παγίων.

Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 33 του Ν. 3296/2004, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από τη 1^η Ιανουαρίου και μετά. Επομένως, καταλαμβάνουν και τα πάγια στοιχεία που υφίστανται στις επιχειρήσεις κατά το χρόνο δημοσίευσης του νόμου (ΠΟΛ. 1016/2005).

Για όσα πάγια δεν ορίζεται, με βάση της διατάξεις του Π.Δ. 299/2003, ανώτερος ή κατώτερος συντελεστής απόσβεσης θα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους, δηλαδή για αυτά τα συγκεκριμένα πάγια δεν υπάρχει δυνατότητα επιλογής ανώτερου ή κατώτερου συντελεστή και θα αποσβένονται με το συντελεστή απόσβεσης που προκύπτει με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

4.2 ΣΤΑΘΕΡΗ ΚΑΙ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1/1/1998 και μετά επιφυλασσομένων των παρακάτω για τη φθίνουσα μέθοδο, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται δυνητική παρέκκλιση από τον προηγούμενο κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο. Ειδικότερα με την παράγραφο αυτή ορίζεται 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, όπως δηλαδή ορίζεται με την προηγούμενη παράγραφο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, η μέθοδος δε απόσβεσης που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 Π.Δ. 299/2003 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παραπάνω παγίων περιουσιακών στοιχείων, όταν γι' αυτά επιλέγεται η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης. Ειδικότερα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι **κατά την απόσβεση των εν λόγω παγίων με τη φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζεται ο συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, αφού προηγουμένως τριπλασιαστεί.**

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι οι συντελεστές απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου των παραπάνω παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας τους, σε αντίθεση με τη σταθερή μέθοδο, όπου βάση υπολογισμού θεωρείται πάντα η αξία κτήσης. Συνεπώς ο οικείος συντελεστής απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου αρχικά

εφαρμόζεται επί της αξίας κτήσης κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της αναπροσαρμοσμένης αξίας του και στη συνέχεια επί της κάθε φοράς αναπόσβεστης αυτής αξίας .

Η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση τους. Δηλαδή οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις :

- Δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας να επιλέξουν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τη φθίνουσα και
- Εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης, έστω τη φθίνουσα, αυτήν θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Ωστόσο αν μια βιομηχανική επιχείρηση, για παράδειγμα, κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2003 αποκτήσει καινούργια μηχανήματα και επιλέξει γι' αυτά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει είτε καινούργια μηχανήματα είτε καινούργιο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής είτε και τα δυο, για την απόσβεση των νέων παγίων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μπορεί να επιλέξει είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Δηλαδή, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας που αποκτούνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας. Στην περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται από τις προκύπτουσες από τη συγχώνευση επιχειρήσεις με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που θα αποσβένονταν από τις συγχωνευόμενες, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση. Το ίδιο ισχύει ανάλογα στη περίπτωση απορρόφησης ή διάσπασης επιχειρήσεων, εισφοράς κλάδου κλπ.

Επισημαίνεται ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης ουσιαστικά αφορά τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις εντός των

διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά και όχι εκείνο που έχει αποκτηθεί τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις. Τούτο γιατί για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας τα οποία έχουν αποκτήσει οι ως άνω επιχειρήσεις κατά τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις έχει ήδη γίνει η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με βάση τις προεδρικές διατάξεις του Π.Δ. 100/1998, οπότε αυτά θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται με τη μέθοδο που έχει επιλεγεί και σύμφωνα με όσα ορίζονται πλέον από τις οικείες διατάξεις του κοινοποιούμενου προεδρικού διατάγματος.

Επίσης, με τη παράγραφο 4 του άρθρου 13 Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι κατά τη διαχειριστική χρήση που η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιουσιακών στοιχείων, αφού μειωθεί και με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχειριστική χρήση, είναι μικρότερη από το ποσοστό 10% της αξίας κτήσης (προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων) ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτή τη διαχειριστική χρήση.

Τέλος, με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. 299/2003 εξειδικεύονται τα καινούργια μηχανήματα και ο λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής, τα οποία, όπως ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ιδίου προεδρικού διατάγματος, όταν αποκτούνται από 1/1/1998 και μετά από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές αυτών επιχειρήσεις, δύναται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης είτε με τη σταθερή είτε με τη φθίνουσα μέθοδο.

4.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟ Ή ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ ΧΡΟΝΙΚΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΩΔΕΚΑΜΗΝΟΥ

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι τα ποσοστά αποσβέσεων που καθορίζονται με το Π.Δ. αφορούν ετήσια απόσβεση, καθώς και ότι για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από τον μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Επομένως, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με τον προβλεπόμενο συντελεστή είναι αποσβέσεις ενός έτους ή με άλλα λόγια δώδεκα (12) μηνών, οπότε αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης

χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μικρότερο από δώδεκα (12) μήνες (π.χ. επειδή αγοράστηκε και τέθηκε σε λειτουργία τον 3^ο μήνα της 12^{μηνις} διαχειριστικής χρήσης ή επειδή πουλήθηκε το 10^ο μήνα της 12^{μηνις} διαχειριστικής χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή θα περιοριστούν στα 10/12 αυτών).

Σημειώνεται ότι στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του παγίου περιλαμβάνεται και ο μήνας που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε ή λειτούργησε το μήνα αυτό. Κατά την ίδια έννοια αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, έστω για δεκαπέντε (15) μήνες, όπως συμβαίνει π.χ. στην περίπτωση της υπερδωδεκάμηνης χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με το προβλεπόμενο συντελεστή θα προσαυξηθούν κατά τα 3/12 αυτών, δηλαδή θα ανέλθουν στα 15/12 των ετήσιων αποσβέσεων.

4.4 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΤΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΠΑΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΕΠΟΧΙΑΚΑ

Όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης και για το χρονικό διάστημα που είναι σε αδράνεια, δεν θα υπολογίζονται αποσβέσεις. Αντίθετα για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένου μήνες κάθε διαχειριστική χρήση (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων κ.λ.π.), θα υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση των παγίων τους για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

4.5 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ – ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 1 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένονται εφάπαξ, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Σημειώνεται ότι η εφάπαξ απόσβεση των παραπάνω είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να τα αποσβέσουν τμηματικά.

4.6 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕΧΡΙ 1200 ΕΥΡΩ

Με τη περίπτωση στ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004, ορίζεται ότι πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι 1200 €, μπορούν να αποσβεστούν εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για δαπάνες που πραγματοποιούνται 1/1/2005 και μετά.

Δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, όπως είναι των εργαλείων και ανταλλακτικών της προηγούμενης παραγράφου αλλά δυνητική. Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις, ανεξάρτητα αν η τμηματική απόσβεση του, όπως αναφέρεται παρακάτω, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξία κτήσης το καθένα μέχρι 1200 €) να τα αποσβέσουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις. Επιπλέον σημειώνεται ότι το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα μόνο στοιχείο, π.χ. με ένα ΤΠ-ΔΑ, δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά.

Για τα περισσότερα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και έξοδα του λογαριασμού 16 του Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχεται από το νόμο η ευχέρεια να αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά, και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (βλ. άρθρο 43, παράγραφος 3 και 4 κωδ. Ν. 2190/1920 και άρθρο 31 παράγραφος 1 περίπτωση ιβ' του Ν. 2238/1994).

Να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 11 του Π.Δ. 299/2003 για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 24% και 30% αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 34% και 40% αντίστοιχα. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε 24% και 30% αντίστοιχα. Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθεται σε λειτουργία.

4.7 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ)

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 του Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α') δεν θίγονται από τις διατάξεις του κοινοποιούμενου Προεδρικού Διατάγματος. Επομένως για την απόσβεση φορολογικών μηχανισμών αυτού του νόμου δεν έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις του κοινοποιούμενου Προεδρικού Διατάγματος αλλά οι ως άνω διατάξεις αυτού του νόμου.

Θυμίζουμε ότι οι σχετικές διατάξεις του Ν. 1809/1988 προέβλεπαν ότι η απόσβεση της δαπάνης για την απόκτηση των ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών γίνεται είτε εφάπαξ, είτε σε τρεις (3) το πολύ διαχειριστικές χρήσεις ισόποσα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΚΩΔΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

5.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 10 "ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ"

5.1.1 Γενικά περί εδαφικών εκτάσεων

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

Διακρίνονται σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι απεριόριστη, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια και σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους υπόκεινται σε απόσβεση, όπως π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Τα γήπεδα – οικόπεδα ¹ παρακολουθούνται στο λογαριασμό 10.00 και είναι οι εκτάσεις γης, πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί τα βιομηχανοστάσια, τα γραφεία, οι αποθήκες και τα διάφορα άλλα κτίσματα ή τα οικόπεδα που προορίζονται για τέτοιο σκοπό.

Τα αγροτεμάχια, τα δάση και οι φυτείες που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 10.04 – 10.06 είναι οι εκτάσεις που καλλιεργούνται ή εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Στους λογαριασμούς 10.10 – 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επιχείρησης ούτε ενοικιάζονται σε τρίτους.

Όταν ένα γήπεδο – οικόπεδο χαρακτηρίζεται από την αρμόδια Αρχή ως ορυχείο ή μεταλλείο, τότε πιστώνεται ο λογ. 10.00 ή ο λογ. 10.10, ανάλογα σε ποιο λογ. Εμφανιζόταν μέχρι την ημέρα εκείνη το ορυχείο ή το μεταλλείο για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογ. 10.01 ή 10.02 με την ίδια αξία. Η απόσβεση του μεταλλείου ή του ορυχείου θα αρχίζει να υπολογίζεται από τότε που αρχίζει και η αντίστοιχη εκμετάλλευση του.

¹ Γήπεδο είναι η συνεχόμενη έκταση (χωράφι κλπ.) που αποτελεί αυτοτελώς και ενιαίο ακίνητο και ανήκει σε έναν ή περισσότερους κύριους εξ' αδιαίρετου, ενώ οικόπεδο είναι κάθε γήπεδο που βρίσκεται μέσα σε συγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο ή μέσα στα όρια οικισμού χωρίς συγκεκριμένο σχέδιο (Εγκ. 1103845/πολ. 1284/6.12.01).

Όταν αγοράζεται μια εδαφική έκταση, χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και οι αντίστοιχοι αναλυτικοί του λογαριασμοί, με την αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων (δηλαδή με την αξία αγοράς καθώς και με την αξία εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από την νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης ².

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών, οι αμοιβές δικηγόρων και τα λοιπά έξοδα κτήσης των εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται στο λογ. 16.14 "έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων".

Τα έξοδα διαμόρφωσης των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων, που προσδίδουν σ' αυτά αξία (π.χ. ισοπεδώσεις, εκβραχισμοί κλπ.) καταχωρούνται στο λογ. 10 και αυξάνουν την αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων χωρίς να υπόκεινται σε απόσβεση. Σε περίπτωση, όμως που τα έργα αυτά φθείρονται, τότε θα πρέπει να υπόκεινται σε απόσβεση και για το λόγο αυτό θα πρέπει να καταχωρούνται στο λογ. 11.03 "υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων". Τέτοια έργα που φθείρονται και υπόκεινται σε απόσβεση είναι π.χ. οι μαντρότοιχοι, η πλακόστρωση, η αποχέτευση κλπ.

Τα ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο ή σε τρίτον για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του ορυχείου, μεταλλείου ή λατομείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 16.02 "δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων", ενώ τα έξοδα που καταβάλλονται, για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείου ή μεταλλείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 16.11 "έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων".

Οι εδαφικές εκτάσεις που αγοράζονται από τις οικοδομικές επιχειρήσεις για την ανέγερση, σ' αυτές, οικοδομών προς πώληση καταχωρούνται στο λογ. 24 "πρώτες και βοηθητικές ύλες κλπ." Και με αναλυτικό λογ. "οικόπεδα και υλικά ανέγερσης οικοδομών προς πώληση" (Υπ. Εθν. Οικ. 78086/Λ.Σ. 1874/Αρ. Γν. 128/93).

Οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο που ονομάζεται "μητρώο παγίων". Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται κάθε μια εδαφική έκταση χωριστά με την αξία κτήσης της, τις τυχόν αποσβέσεις (αν υπόκεινται σε αποσβέσεις) και με την αναπόσβεστη αξία της. Στη συνέχεια, οι ίδιες

² Οι εμπράγματα ασφάλειες, δηλαδή οι υποθήκες και οι προσημειώσεις που χορηγήθηκαν από την εταιρία σε ακινητοποιήσεις της υπέρ τρίτων δεν παρακολουθούνται λογιστικά, αλλά αναφέρονται όμως αυτές στο προσάρτημα ή παρακολουθούνται μόνο σε λογαριασμούς τάξης (άρθρο 42ε παρ. 11 Ν. 2190/1920).

αυτές εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στο αναλυτικό και γενικό καθολικό καθώς και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τέλους χρήσης, συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών εδαφικών εκτάσεων.

5.1.2 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

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

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

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

Οι φυτείες θα πρέπει κανονικά να αποσβένονται, κατά τη γνώμη μου και ως κατάλληλος χρόνος έναρξης του υπολογισμού της απόσβεσης θα πρέπει να θεωρείται εκείνος μέσα στον οποίο αρχίζουν τα δέντρα να αποδίδουν σοδειά (αποφ. Φορ. Δικ. Πατρών 209/65)

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

5.1.3 Παραδείγματα

5.1.3.1 Παράδειγμα αγοράς εδαφικής έκτασης που θα γρησιμοποιηθεί ως πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση που την αγοράζει

10.1 ΓΕΓΟΝΟΣ

Η βιομηχανική επιχείρηση "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε." αγοράζει μια εδαφική έκταση 10 στρεμμάτων από τον ιδιώτη Στεργίου αντί συνολικού τιμήματος 150.000 ευρώ με σκοπό την ίδρυση εργοστασιακού συγκροτήματος.

Η αγορά πραγματοποιείται με οριστικό συμβόλαιο και καταβάλλονται αμέσως με την υπογραφή του συμβολαίου τα 100.000 ευρώ και τα υπόλοιπα 50.000 ευρώ θα καταβληθούν στις 31/10 του ίδιου έτους.

Στις 10.1 καταβάλλονται για φόρο και για λοιπά έξοδα μεταβίβασης 22.500 ευρώ. Ο φόρος μεταβίβασης υπολογίσθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πάνω στην αντικειμενική αξία (ή στην κατ' εκτίμηση από την Δ.Ο.Υ. πραγματική αξία), που θεωρείται ότι είναι έστω 200.000 ευρώ (και όχι πάνω στα 150.000 ευρώ που αναφέρονται ως αξία συμφωνημένη (πραγματική) στο συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς του γηπέδου αυτού).

Επίσης, την ίδια μέρα καταβλήθηκαν :

- 1) 4.000 ευρώ, ως αμοιβή στο συμβολαιογράφο Α. Καλλέργη. Από το ποσό αυτό παρακρατείται φόρος , κατά την καταβολή του με συντελεστή 20%. Για το ποσό αυτό ο συμβολαιογράφος δεν εκδίδει απόδειξη, επειδή η αμοιβή αυτή, καθώς και η παρακράτηση 20% αναγράφονται στο σχετικό συμβόλαιο.
- 2) 3.000 ευρώ, ως αμοιβή στο δικηγόρο Κ. Λιάκο. Από το ποσό αυτό παρακρατείται φόρος κατά την καταβολή του, με συντελεστή 20%. Ο δικηγόρος εκδίδει σχετική απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Ζητείται : Να γίνουν οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν την πιο πάνω αγορά της εδαφικής έκτασης, από την εταιρία "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε. "

ΛΥΣΗ

10.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Με το ποσό της συμφωνημένης συνολικής αξίας αγοράς της εδαφικής έκτασης των 150.000 ευρώ που αναγράφεται στο οριστικό συμβόλαιο (και όχι με την αξία των 200.000 ευρώ που εκτιμάται από την Δ.Ο.Υ.), στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της εταιρίας "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε. " γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		
10.00.00.000 Γήπεδο περιοχής...	150.000	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Στεργίου ³		150.000
<u>Αγορά 10 στρεμ... ως συμβόλαιο Νο...</u>		

Β) Την ίδια μέρα καταβάλλονται τα 100.000 ευρώ. Με το ποσό αυτό, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Στεργίου ⁴	100.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		100.000
<u>Καταβολή έναντι λογαριασμού αγοράς γηπέδου</u>		

Γ) Καταβλήθηκαν 22.500 ευρώ για φόρο μεταβίβασης, χαρτόσημα και λοιπά έξοδα. Με το ποσό αυτό στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης εδαφικών εκτάσεων	22.500	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		22.500
<u>Φόρος μεταβίβασης και λοιπά έξοδα</u>		

Δ) Η αμοιβή του συμβολαιογράφου⁵ για τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου είναι 4.000 ευρώ, όπως αναφέρεται και στην τελευταία σελίδα του συμβολαίου. Από το ποσό αυτό παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% και το υπόλοιπο καταβάλλεται στο συμβολαιογράφο. Το ποσό του φόρου είναι 800 ευρώ

³ Αντί του λογ. 50.00... θα μπορούσε να πιστωθεί ο λογ. 53.98...

⁴ Αντί του λογ. 50.00... θα μπορούσε να πιστωθεί ο λογ. 53.98...

⁵ Η αμοιβή του συμβολαιογράφου αναγράφεται υποχρεωτικά στο συμβόλαιο και για το λόγο αυτό δεν είναι υποχρεωτικό να εκδίδεται και απόδειξη παροχής υπηρεσιών, για την αμοιβή αυτή.

(4.000 X 20% = 800 ευρώ) και το καθαρό ποσό που εισπράττει ο συμβολαιογράφος είναι 3.200 ευρώ (4.000 – 800 = 3.200 ευρώ).

Για το σύνολο των 4.000 ευρώ, για το καθαρό ποσό των 3.200 ευρώ που καταβάλλεται στο συμβολαιογράφο και για το ποσό των 800 ευρώ που είναι ο παρακρατούμενος φόρος γίνονται οι εξής λογιστικές εγγραφές :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
& ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης εδαφικών		
Εκτάσεων	4.000	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00.000 Α. Καλλέργης		4.000
<u>Αμοιβή συμβολαιογράφου ως συμβόλαιο...</u>		
_____ 10.1 _____		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00.000 Α. Καλλέργης	800	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.04.00.000 Φόρος αμοιβών ελευθ. Επαγγελματιών		800
<u>Παρακρατούμενος φόρος 20% συμβολαιογράφου</u>		

Στη συνέχεια, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η παρακάτω εγγραφή⁶ για την καταβολή του καθαρού ποσού στον συμβολαιογράφο που είναι 3.200 ευρώ (4.000 – 800 = 3200 ευρώ)

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00.000 Α. Καλλέργης	3.200	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		3.200
<u>Καταβολή καθαρού ποσού στο συμβ. Α. Καλλέργη</u>		

⁶ Ο παραπάνω τρόπος εγγραφών γίνεται όταν τα βιβλία τηρούνται μέσω Η/Υ. Διότι στην περίπτωση αυτή συμπεριλαμβάνεται ο συμβολαιογράφος με το ποσό 4.000 ευρώ στη δισκέτα που αποδίδει η επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 30/9 του επόμενου έτους (άρθρο 20 παρ. 3 Κ.Β.Σ.). Αν όμως τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, τότε δεν είναι υποχρεωτικό να ανοιχθεί ο λογ. 53.08.00.000, αλλά τα παραπάνω ποσά μπορεί να καταχωρούνται κατ' ευθείαν με ταμειακές εγγραφές. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, οι εγγραφές μπορεί να γίνουν με τον τρόπο που γίνονται οι εγγραφές της παρακάτω περίπτωσης (ε) οι οποίες αφορούν την αμοιβή του δικηγόρου.

Ε) Η ακαθάριστη αμοιβή του δικηγόρου είναι 3.000 ευρώ. Ο δικηγόρος εκδίδει μια απόδειξη παροχής υπηρεσιών, για να εισπράξει την καθαρή αμοιβή. Στην απόδειξη αυτή γράφεται η ακαθάριστη αμοιβή που είναι 3.000 ευρώ, ο παρακρατούμενος φόρος 20% που είναι 600 ευρώ (3.000 X 20% = 600 ευρώ) και η καθαρή αμοιβή που είναι 2.400 ευρώ (3.000 – 600 = 2.400 ευρώ).

Για τα πιο πάνω ποσά και με παραστατικό το πρωτότυπο από την απόδειξη παροχής υπηρεσιών του δικηγόρου, στα αναλυτικά ημερολόγια της "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε." γίνονται οι εξής εγγραφές⁷ :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης εδαφικών Εκτάσεων	2.400	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		2.400

Αμοιβή δικηγόρου... για αγορά εδαφικής έκτασης ως Α.Π.Υ. Νο...

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης εδαφικών Εκτάσεων	600	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.04.00.000 Φόρος αμοιβών ελευθ. Επαγγελματιών		600

Φόρος αμοιβής δικηγόρου... ως Α.Π.Υ. Νο...

15.3 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Μετά τη λήξη του ά διμήνου και μέχρι 20 Μαρτίου καταβάλλεται από την επιχείρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ο φόρος που παρακρατήθηκε από τους ελεύθερους επαγγελματίες μέσα στο ά δίμηνο και που είναι συνολικά 1.400 ευρώ (800 + 600 = 1.400 ευρώ).

⁷ ο τρόπος εγγραφών για την παραπάνω αμοιβή του δικηγόρου, όταν χρησιμοποιείται Η/Υ. γίνεται κατά τον τρόπο που έγιναν και οι εγγραφές της προηγούμενης περίπτωσης (δ), οι οποίες αφορούσαν την αμοιβή του συμβολαιογράφου.

Για την καταβολή του ποσού αυτού συμπληρώνεται η καρμπονιζέ προσωρινή δήλωση. Στη συνέχεια, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20.3 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.04.00.000 Φόρος αμοιβών ελευθ. Επαγγελματιών	1.400	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		1.400
Καταβολή φόρου ελευθ. Επαγγελματιών <u>ά διμήνου ως προσωρινή δήλωση...</u>		

31.10 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Καταβάλλεται από την εταιρία "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε.", στον Α. Στεργίου και το υπόλοιπο ποσό 50.000 ευρώ, με απλή απόδειξη. Στη συνέχεια στο ημερολόγιο ταμείου της εταιρίας γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.10 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Στεργίου	50.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		50.000
<u>Εξόφληση λογαριασμού ως απόδειξη Νο...</u>		

31.12 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, που έχουν γίνει στα βιβλία της "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε.", παρατηρούμε ότι ο λογ. 16.14.00.000 "Εξοδα κτήσης εδαφικών εκτάσεων" εμφανίζεται με χρεωστικό υπόλοιπο 29.500 ευρώ (22.500+3.200+800+2.400+600 = 29.500 ευρώ).

Το ποσό 29.500 ευρώ ή θα αποσβεστεί ολόκληρο (δηλαδή εφάπαξ) μέσα στη χρονιά που δημιουργήθηκε, ή θα αποσβεστεί τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μια πενταετία (δηλαδή μέσα σε 5 έτη ή μέσα σε 4 έτη κλπ. Αλλά όμως ισόποσα).

Ο λογιστής της "ΒΙΟΚΑΠ Α.Ε.", αποφάσισε την εφάπαξ απόσβεση του ποσού αυτού, καθ' ότι υπολογίζει ότι τα κέρδη της χρήσης αυτής θα διαμορφωθούν σε υψηλά επίπεδα. Για το λόγο αυτό, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων (ή στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών) θα γίνει η εξής εγγραφή :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

66.05.14.000 αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακιν/σεων 29.500

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

& ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

16.99.14.000 αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων 29.500

Απόσβεση εφάπαξ των εξόδων αγοράς εδαφικής έκτασης

Β) Επειδή τα έξοδα αγοράς της εδαφικής έκτασης αποσβέστηκαν εξολοκλήρου, ο αντίθετος λογ. 16.99.14.000 θα χρεωθεί για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο κύριος λογ. 16.14.00.000 με το ίδιο ποσό, οπότε εξισώνεται και ο λογαριασμός αυτός. Η εγγραφή λοιπόν αυτή γίνεται ως εξής :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

& ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

16.99.14.000 αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων 29.500

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

& ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

16.14.00.000 Έξοδα κτήσης εδαφικών Εκτάσεων 29.500

Μεταφορά αντίθ. Λογ. 16.99.14.000 στον κύριο 16.14.00.000

Γ) Ο λογ. 66.05.14.000 "αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακινητοποιήσεων" εμφανίζεται με χρεωστικό υπόλοιπο 29.500 ευρώ. Στη συνέχεια, ο λογαριασμός αυτός θα πιστωθεί με το ποσό 29.500 ευρώ, για να εξισωθεί και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 80.00.00.000 "λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης χρήσης 200..." με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

80.00.00.000 λογ. γενικής εκμετάλλευσης χρήσης 200... 29.500

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

66.05.14.000 αποσβέσεις εξόδων κτήσης

Ακινητοποιήσεων

29.500

Μεταφορά λογ. 66.05.14.000 στο λογ. 80.00.00.000

Για προσδιορισμό μικτού αποτελέσματος

Το ποσό 29.500 ευρώ αναγνωρίζεται φορολογικά και εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους.

Δ) Οι υπόλοιποι λογαριασμοί που κινήθηκαν στο πιο πάνω παράδειγμα, είναι λογαριασμοί ουσίας και εμφανίζονται κανονικά με τα υπόλοιπα τους στην απογραφή και στον ισολογισμό που συντάσσεται στις 31/12.

5.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 11 "ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ"

5.2.1 Γενικά περί κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες κλπ.⁸

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι οι ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετευτικές και οι άλλες πρόσθετες εγκαταστάσεις που είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. **Οι εγκαταστάσεις** αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του **11.00**, στους οποίους παρακολουθούνται **τα κτίρια** στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες (αλλιώς καταχωρούνται στο λογ. 12.01 ή στο λογ. 14 ανάλογα).

Τεχνικά έργα είναι οι κατασκευές που τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον όπως π.χ. οι δρόμοι, οι πλατείες, τα λιμάνια, τα φράγματα, οι λίμνες, οι διώρυγες, οι περιφράξεις, οι σήραγγες, οι γέφυρες, τα αεροδρόμια, τα στάδια κλπ. Όσα τεχνικά έργα εξυπηρετούν τις μεταφορές της επιχείρησης καταχωρούνται στο λογ. **11.01 "τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών"**, ενώ τα υπόλοιπα τεχνικά έργα καταχωρούνται στο λογ. **11.02 "λοιπά τεχνικά έργα"**.

Βιομηχανοστάσια είναι τα κτίρια, οι μόνιμες μηχανικές εγκαταστάσεις, τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα και τα συνεχόμενα με αυτά οικόπεδα και αποθήκες που

⁸ **Σημείωση :** α) Οι εμπράγματες ασφάλειες που χορηγούνται από την εταιρία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα αναλυτικά και δεν παρακολουθούνται λογιστικά σε λογαριασμούς ουσίας.

β) Οι πάγιες επενδύσεις, που πραγματοποιούνται με τη χρησιμοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους (κατά αναπτυξιακό νόμο) τριτοβάθμιους λογαριασμούς, που ανοίγονται κάτω από τους αρμόδιους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 1 του Γ.Λ.Σ. (άρθρο 10 παρ. 3 Κ.Β.Σ., γνφμ. 60/1374/90).

χρησιμοποιούνται ειδικά για τη λειτουργία της βιομηχανίας (ή βιοτεχνίας) (Στ. Ε. 405/87). Δηλαδή όλα τα πιο πάνω αναφερόμενα οικοδομήματα μπορούν να καταχωρηθούν σ' ένα και μοναδικό λογαριασμό με τον τίτλο "Βιομηχανοστάσιο".

Οι δαπάνες διαμόρφωσης γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων που φθείρονται, καταχωρούνται στο λογ. **11.03 "υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων"**.

Στους λογαριασμούς **11.07 – 11.10 καταχωρείται το κόστος ανέγερσης κτιρίων, οι βελτιώσεις, τα έξοδα διαμόρφωσης των εδαφικών εκτάσεων κλπ. Που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων**, όταν η επιχείρηση έχει δικαίωμα να τα χρησιμοποιεί για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα έργα αυτά περιέχονται στον κύριο του ακινήτου, χωρίς αντάλλαγμα.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της, ούτε και ενοικιάζονται σε τρίτους, παρακολουθούνται στους λογ. **11.14 – 11.17**.

Όταν αγοράζεται ένα ακίνητο⁹ (κτίριο κλπ.) χρεώνεται ο λογ. 11 και ένας αντίστοιχος αναλυτικός λογαριασμός με τίτλο "Αγορές ακινήτων εξαιρούμενες από το Φ.Π.Α." ή "Αγορές ακινήτων με 19% Φ.Π.Α." κλπ.¹⁰. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία αγοράς ή με την αξία εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από την νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Αν το κτίριο (ή η εγκατάσταση κλπ.) κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση, τότε με το συνολικό κόστος της ιδιοκατασκευής αυτής, και το αργότερο μέχρι τέλους του έτους, χρεώνεται ο λογ. 15.01 με πίστωση του λογ. 78.00. Στο τέλος της χρήσης πιστώνεται ο λογ. 15.01 για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 11¹¹.

⁹ Οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την αγοραπωλησία ακινήτων, όταν αγοράζουν ακίνητα με σκοπό την επίτευξη κέρδους από τη μεταπώληση τους, χρεώνουν το λογ. 20 του κυκλοφορούντος ενεργητικού και όχι το λογ. 11 του πάγιου ενεργητικού. Επίσης, οι επιχειρήσεις που κατασκευάζουν ακίνητα, όταν αγοράσουν οικοπέδα και υλικά που απαιτούνται για την ανέγερση ακινήτων πάνω στα οικοπέδα αυτά, τότε τις αγορές αυτές των οικοπέδων και υλικών τις καταχωρούν στη χρέωση του λογ. 24 (γνωμ. 128/93).

¹⁰ Όταν αποκτάται ακίνητο με δωρεάν παραχώρηση, τότε, με την αντικειμενική αξία που έχει το ακίνητο κατά την ημέρα που πραγματοποιείται η δωρεά, χρεώνεται ο λογ. 10.00 "Γήπεδα – Οικόπεδα" και ο λογ. 11.00 "Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων" (ανάλογα) και πιστώνεται ο λογ. 41.12 "Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν (ΕΣΥΛ 2355/γνωμ. 292/1.4.97).

¹¹ Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στην ίδια χρήση που άρχισε να κατασκευάζεται μπορεί να χρεωθεί απ' ευθείας ο λογ. 11 με πίστωση του 78.00.

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά και τα λοιπά έξοδα κτήσης των κτιρίων και τεχνικών εγκαταστάσεων καταχωρούνται στο λογ. 16.14 "έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων".

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα προσαυξάνονται και με την αξία των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων, που γίνονται κάθε φορά.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο "μητρώο παγίων στοιχείων", και στη συνέχεια, τα ίδια αυτά στοιχεία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

5.2.2 Κατεδάφιση κτιρίων που θεωρούνται πάγια

Σε περίπτωση κατεδάφισης κτιρίου, που δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά και θεωρείται πάγιο για την επιχείρηση που το κατεδαφίζει, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στο λογ. 16.19 "Έξοδα πολυετούς απόσβεσης". Το ποσό αυτό της αναπόσβεστης αξίας που απεικονίζεται στο λογ. 16.19, αποσβένεται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης του είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία και μειώνει αντίστοιχα τα πραγματικά κέρδη της επιχείρησης. Σε καμία όμως περίπτωση δεν μειώνονται τα κέρδη που θα φορολογηθούν και τούτο γιατί η αναπόσβεστη αξία των κτιριακών εγκαταστάσεων δεν μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη με τη μορφή αποσβέσεων (άρθρο 31 παρ. 1η Ν. 2238/94). «Όταν κατεδαφίζεται ένα κτίριο μετά από σεισμό από το ΥΠΕΧΩΔΕ, τότε η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (Εγκ. Υπ. Οικ. 1012758/πολ. 1093/28.3.01) (λογ. 81.02.99).»

Τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογ. 11.03 "υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων", εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου κτιρίου. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου, προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου κτιρίου (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105 περ. 10).

5.2.3 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεις κτιρίων και τεχνικών έργων

Οι αποσβέσεις αντιπροσωπεύουν την μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των κτιρίων εφαρμόζεται η

μέθοδος της σταθερής απόσβεσης. Για το λόγο αυτό οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη σχετική νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης (βλέπε ποσοστά κατώτερων και ανώτερων συντελεστών αποσβέσεων).

Η διενέργεια της απόσβεσης για κάθε κτίριο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του κτιρίου (μείον 0,01 ευρώ). Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρις ότου αποσβεστεί πλήρως το πάγιο στοιχείο, άσχετα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται μόνο για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της και όχι για τα περιουσιακά στοιχεία που είναι ξένης κυριότητας και τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση με καταβολή ή δίχως καταβολή ενοικίου (Στ. Ε. 3856/68). Με το ίδιο σκεπτικό, για τις οικοδομές που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και εκμισθώνονται σε τρίτους έναντι καταβολής ενοικίου, υπολογίζονται από την επιχείρηση οι νόμιμες αποσβέσεις, όπως κανονικά θα υπολογίζονταν, αν οι οικοδομές αυτές χρησιμοποιούνταν από την ίδια την επιχείρηση που τις εκμισθώνει σε τρίτους (Στ. Ε. 749/82).

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

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

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

5.2.4 Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρία

Όταν ένας εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητας του, σε μια Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό, γιατί θεωρείται ότι ιδιοχρησιμοποιείται από τον ίδιο τον εταίρο. Το δικαίωμα, όμως, της απόσβεσης του ακινήτου αυτού το διατηρεί ο εταίρος που εισφέρει τη χρήση του και που έχει την κυριότητα του (Στ. Ε. 762/83). Η εταιρία, τη χρήση του ακινήτου κυριότητας εταίρου, την εμφανίζει στα βιβλία της με λογαριασμούς τάξης. Π.χ με την αντικειμενική αξία του ακινήτου αυτού στα βιβλία της εταιρίας χρεώνεται ο λογ. 04.00.00.000 "Χρήση ακινήτου ιδιοκτησίας εταίρου...." και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 08.00.00.000 "Χρήση ακινήτου ιδιοκτησίας εταίρου....".

Σε περίπτωση όμως που εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία κατά χρήση σε εταιρία, που τα κέρδη της υπολογίζονται τεκμαρτά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/94, δεν επιτρέπεται στους εταίρους να υπολογίζουν αποσβέσεις, για τα στοιχεία αυτά και να τις εκπίπτουν από το εισόδημα τους. Αυτό γίνεται, γιατί οι αποσβέσεις έχουν ληφθεί υπόψη κατά το προσδιορισμό των καθαρών κερδών, με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους του άρθρου 34 (Στ. Ε. 4240-1/84).

Επίσης ένας μέτοχος μπορεί να εισφέρει στην Α.Ε. τη χρήση ακινήτων του και να λάβει από την εταιρία μετοχές ίσης αξίας με τη μισθωτική αξία του ακινήτου. Η μισθωτική αυτή αξία αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα οικοδομών που δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3,6% διότι στην πραγματικότητα δεν θεωρείται εισόδημα από μίσθωση οικοδομών αλλά εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου του, άσχετα αν πραγματοποιήθηκαν κέρδη ή ζημιές από την Α.Ε. ή αν έγινε διανομή μερίσματος στους μετόχους (Εγκ. Ν. 3166/76, Στ. Ε. 4007/84, άρθρο 21 Ν. 2238/94). Το δηλούμενο κατ' έτος ποσό θα πρέπει να είναι ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία εισφέρεται η χρήση του (άρθρο 43 παρ. 4 περ. δ' Ν. 2190/20).

Αν μέτοχος είναι επιχείρηση, τότε η επιχείρηση αυτή που είναι μέτοχος θα καταχωρήσει την αξία των μετοχών που έλαβε στη χρέωση του λογ. 18 "συμμετοχές κλπ." ή του λογ. 34 "χρεόγραφα" (ανάλογα) με πίστωση του λογ. 56.00 "έσοδα επόμενων χρήσεων". Στο τέλος της κάθε χρήσης θα χρεώνεται ο λογ. 56.00 με πίστωση του λογ. 75.05.20 "Εισοδήματα από χρήση οικοδομών" με το ποσό των εσόδων που αναλογεί στην αντίστοιχη χρήση. Εκτός από αυτό, στο τέλος κάθε

χρήσης, η επιχείρηση αυτή θα υπολογίζει και αποσβέσει σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές.

Η εταιρία, κατά τα έτη που διαρκεί η εισφορά της χρήσης του ακινήτου, έχει το δικαίωμα να εκπίπτει από τα έσοδα της ένα ποσό απόσβεσης, που αντιστοιχεί στην εισφορά χρήσης του ακινήτου. Το ποσό αυτό αναγνωρίζεται φορολογικά (Εγκ. Ν. 3166/76). Από λογιστικής πλευράς γίνονται στην Α.Ε. οι εξής εγγραφές :

Με το ποσό της μισθωτικής αξίας γίνεται πρώτα η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή χρεώνεται ο λογ. 33.03 και πιστώνεται ο λογ. 40.00. Μετά χρεώνεται ο λογ. 33.04 με το ίδιο ποσό και πιστώνεται ο λογ. 33.03 για να εξισωθεί. Στο τέλος κάθε χρόνου θα γίνεται απόσβεση κατά ποσό ίσο με εκείνο που δηλώνει ο μέτοχος ως εισόδημα από οικοδομές, δηλαδή με το ποσό της μισθωτικής αξίας που αναλογεί στο κάθε έτος. Με το ποσό αυτό της απόσβεσης, θα χρεώνεται ο λογ. 66.05.04.000 και θα πιστώνεται ο λογ. 16.99.04.000 κλπ. (άρθρο 43 παρ. 4 Ν. 2190/20, Στ. Ε. 4007/84, Εγκ. Ν. 3166/76).

5.2.5 Κατασκευή κτιρίων ή τεχνικών έργων σε οικόπεδα τρίτων – Υπολογισμός αποσβέσεων τους

Όταν μια επιχείρηση κατασκευάζει ένα ακίνητο σε οικόπεδο τρίτου, με δικαίωμα να το χρησιμοποιήσει ορισμένα χρόνια και μετά να το παραδώσει στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου, διότι θεωρείται ότι ανήκει στον κύριο του εδάφους (Εγκ. Υπ. Οικ. Πολ. 1141/90, πολ. 1246/94) , τότε εφαρμόζονται τα εξής :

- 1) Η επιχείρηση που κατασκευάζει τι κτίριο ή τεχνικό έργο σε οικόπεδο τρίτων, θα καταχωρήσει το κόστος κατασκευής καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιεί στα ακίνητα αυτά κυριότητας τρίτων (π.χ. διαμορφώσεις γηπέδων κλπ.) στους λογ. 11.07 "κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων σε γήπεδα τρίτων", 11.08 "τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων" και 11.09 "λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων", ανάλογα. Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων, καθώς και οι δαπάνες βελτίωσης και προσθήκες που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησης τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία (Π.Δ. 1123/80 περ. 2.2.105, άρθρο 31 παρ. ζ Ν. 2238/94, Εγκ. Υπ. Οικ.

1030026/πολ. 1108/00). Για τα ίδια πάγια στοιχεία, όταν αναγνωρίζεται προς έκπτωση "αποθεματικό για αντικατάσταση ενεργητικού" (άρθρο 31 παρ. 1 ζ Ν. 2238/94), τότε δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι αποσβέσεις για τα ίδια αυτά πάγια στοιχεία (Στ. Ε. 1374/65). Το "αποθεματικό για αντικατάσταση ενεργητικού" υπολογίζεται από τον εξής τύπο (Στ. Ε. 978/69): αποθεματικό = αξία παγίων που θα περιέλθουν μετά τη λήξη της σύμβασης σε τρίτους ή στο Δημόσιο / έτη διάρκειας της σύμβασης. Η μισθώτρια εταιρία θα φορολογείται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου για το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου που το κτίζει πάνω σε οικοπέδο που του παραχωρεί η εκμισθώτρια εταιρία, για συμπληρωματικό φόρο. Επίσης η μισθώτρια εταιρία, που ανεγείρει κτίσματα σε οικοπέδο της εκμισθώτριας εταιρίας δικαιούται να εκπίπτει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, εφόσον έχει τη χρήση των ακινήτων αυτών για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών (Εγκ. Υπ. Οικ. 1072541/18.10.90, 1041364/πολ. 1094/92).

- 2) Για την επιχείρηση που είναι ιδιοκτήτης του οικοπέδου – γηπέδου, το πιο πάνω κόστος κατασκευής του κτιρίου ή του τεχνικού έργου θεωρείται εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών. Για το λόγο αυτό, η ιδιοκτήτρια του οικοπέδου επιχείρηση χρεώνει σε ιδιαίτερο λογ. (π.χ. 11.25.00.000 "Κτίριο που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή") την αξία που έχει το κτίριο κατά το χρόνο ανέγερσης του με πίστωση π.χ. του λογ. 45.98.00.000 "Αντάλλαγμα στον για τη μεταβίβαση της κυριότητας του κτιρίου" για το τυχόν αντάλλαγμα που έχει οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας του κτιρίου και με πίστωση π.χ. του λογ. 56.00.75.100 "Εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών επόμενων χρήσεων" με το υπόλοιπο ποσό που θεωρείται εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών. Στο τέλος κάθε χρήσης θα χρεώνεται ο λογ. 56.00.75.100 και θα πιστώνεται ο λογ. 75.05.00.100 "εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών" με το ετήσιο ποσό που αναλογεί στην κάθε χρήση. Το ετήσιο αυτό εισόδημα υπολογίζεται με διαίρεση του συνολικού αρχικού ποσού του λογ. 56.00.75.100 με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους (άρθρο 21 παρ. 1β Ν. 2238/94, Στ. Ε. 2282-5/93). Φυσικά, στο τέλος κάθε χρήσης, για το προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, αφαιρείται ποσοστό 5% πάνω στο ακαθάριστο ετήσιο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων αυτών (Εγκ. 1018050/93 άρθρο 8 παρ. 5γ Υπ.Οικ.). **Θα υπολογίζονται κάθε χρόνο και οι**

αποσβέσεις, αλλά φορολογικά όμως δεν θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση, διότι για τα ίδια αυτά στοιχεία υπολογίζονται φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις από την πιο πάνω επιχείρηση που το χρησιμοποιεί.

Μετά τη λήξη της σύμβασης, και σε περίπτωση που ο μισθωτής παραδίδει στον εκμισθωτή μαζί με το οικόπεδο και διάφορα κτίρια που έχει ανεγείρει πάνω σ' αυτό (κτίσματα, τεχνικά έργα κλπ.) χωρίς αντάλλαγμα, τότε ο εκμισθωτής (ο ιδιοκτήτης δηλαδή του οικοπέδου) για τα κτίρια αυτά θα πρέπει να χρεώσει στα βιβλία του το λογαριασμό 11 με την πραγματική αξία τους, όπως αυτή προκύπτει από αξιόπιστη εκτίμηση, και να πιστώσει με το ίδιο ποσό το λογ. 41.96 "αποθεματικό από αξία κτιρίων – τεχνικών έργων κλπ. που αποκτούνται χωρίς αντάλλαγμα από τον εκμισθωτή του ακινήτου στο οποίο ανεγέρθηκαν από τον εκμισθωτή" (ΣΛΟΤ γνωμ. 24/336/04). Η εκμισθώτρια εταιρία φορολογείται και αποδίδει επίσης χαρτόσημο 3,6% τόσο στο ετήσιο πραγματικό μίσθωμα που αποκτά, όσο και στο ποσό της δαπάνης ανέγερσης του μισθωτή που αναλογεί στην κάθε χρήση (λογ. 75.05.00.100). Επιπλέον, η εκμισθώτρια εταιρία δηλώνει στη δήλωση Φ.Μ.Α.Π. τόσο το οικόπεδο, όσο και τα κτίσματα που ανεγέρθηκαν πάνω σ' αυτό με δαπάνες του μισθωτή.

5.2.6 Παραδείγματα

5.2.6.1 Παράδειγμα αγοράς διαμερίσματος από επιχείρηση που θα το χρησιμοποιήσει ως λογιστικό της γραφείο

10.6 ΓΕΓΟΝΟΣ

Η επιχείρηση ΚΑΛΦΑΣ Α.Ε. αγοράζει με συμβολαιογραφικό έγγραφο ένα διαμέρισμα 100 μ² από τον εργολάβο Α. Βλάση που βρίσκεται στην οδό Σταδίου 10, Αθήνα. Η αξία του διαμερίσματος συμφωνήθηκε στα 125.000 ευρώ. Από το ποσό αυτό καταβλήθηκαν τα 50.000 ευρώ και για το υπόλοιπο ποσό πήρε η εταιρία δάνειο από την ΕΤΕ, με επιτόκιο 12% ετησίως και εξοφλητέο σε 10 έτη, η πρώτη δόση θα καταβληθεί στις 10.1 του επόμενου έτους.

Κατά την υπογραφή του συμβολαίου καταβλήθηκαν και τα εξής ποσά : α) φόρος μεταβίβασης 17.500 ευρώ η Δ.Ο.Υ. για τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης εκτίμησε το ακίνητο στα 200.000 ευρώ). β) Χαρτόσημα και λοιπά έξοδα (όπως αυτά αναγράφονται στο συμβόλαιο) 550 ευρώ. γ) Ακαθάριστη αμοιβή του συμβολαιογράφου Α. Αντωνίου 2.500 ευρώ. από το ποσό αυτό αφαιρείται ο

παρακρατούμενος φόρος 20% που είναι 500 ευρώ και καταβάλλεται στο συμβολαιογράφο το υπόλοιπο καθαρό ποσό που είναι 2.000 ευρώ. δ) Καταβάλλεται στο δικηγόρο Ε. Ευαγγέλου το ποσό 500 ευρώ ως έξοδα που πραγματοποίησε για την αγορά του διαμερίσματος αυτού. Επίσης, καταβάλλεται και το ποσό τα αμοιβής του που αναλύεται ως εξής :

Ακαθάριστη αμοιβή 1.000 ευρώ – 20% φόρος = 200 ευρώ, υπόλοιπο καθαρό ποσό 800 ευρώ.

Ο συντελεστής απόσβεσης του ακινήτου αυτού είναι 8% ετησίως.

Ζητείται : *Να γίνουν οι εγγραφές αγοράς του πιο πάνω ακινήτου και οι υπόλοιπες εγγραφές μέχρι 31.12.*

ΛΥΣΗ

10.6 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Με τη συνολική αξία αγοράς του ακινήτου, που είναι 125.000 ευρώ (και όχι με την αξία που εκτίμησε η Δ.Ο.Υ.), γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.6 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.00.10.000 αγορές κτιρίων εξαιρ. του Φ.Π.Α.	125.000	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Βλάση ¹²		125.000

Αγορά διαμερίσματος ως συμβόλαιο Νο...

Β) Η εταιρία πήρε δάνειο 75.000 ευρώ με υποθήκη το ακίνητο που αγοράζει. Για το ποσό αυτό, γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.6 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	75.000	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.10.00.000 δάνειο ΕΤΕ Νο...		75.000

Είσπραξη δανείου με υποθήκη το ακίνητο...

Γ) Με το ποσό των 50.000 ευρώ, που καταβάλλονται στον εργολάβο, γίνεται η εξής εγγραφή :

¹² Αντί του λογ. 50.00... θα μπορούσε να πιστωθεί ο λογ. 53.98...

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.6 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Βλάση ¹³	50.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		50.000
<u>Καταβολή στον εργολάβο ...</u>		

Δ) Για το φόρο μεταβίβασης και τα λοιπά έξοδα (εκτός από τις αμοιβές του συμβολαιογράφου και του δικηγόρου) που είναι συνολικά 18.550 ευρώ (17.500 + 550 + 500 = 18550 ευρώ), γίνεται η εξής εγγραφή¹⁴ :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.6 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης κτιρίων	18.550	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		18.550
<u>Έξοδα αγοράς διαμερίσματος περιοχής ...</u>		

Ε) Η ακαθάριστη αμοιβή του συμβολαιογράφου είναι 2.500 ευρώ, ο φόρος 20% = 500 ευρώ και το καθαρό ποσό 2.000 ευρώ. Με τα ποσά αυτά γίνονται οι εξής εγγραφές :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.6 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		
16.14.00.000 Έξοδα κτήσης κτιρίων	2.500	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00.000 Α. Αντωνίου		2.500
<u>Αμοιβή συμβολαιογράφου ως συμβόλαιο ...</u>		
_____ 10.6 _____		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00.000 Α. Αντωνίου	500	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.04.00.000 φόρος αμοιβών ελευθ. Επαγγελμ.		500
<u>Φόρος 20% αμοιβής συμβολαιογράφου Α. Αντωνίου</u>		

¹³ Αντί του λογ. 50.00... θα μπορούσε να πιστωθεί ο λογ. 53.98...

¹⁴ Καλύτερα είναι να γίνεται εγγραφή χωριστά για το κάθε ποσό

Για το ποσό που καταβάλλεται, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.6 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00.000 Α. Αντωνίου	2.200	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		2.200
<u>Καταβολή καθαρής αμοιβής στο συμβολαιογράφο Α. Αντωνίου</u>		

Στ) Η ακαθάριστη αμοιβή του δικηγόρου είναι 1.000 ευρώ, ο φόρος 20% είναι 200 ευρώ και το καθαρό ποσό που εισπράττει ο δικηγόρος είναι 800 ευρώ. Με τα ποσά αυτά γίνονται ακριβώς ίδιες εγγραφές με εκείνες της πιο πάνω αμοιβής του συμβολαιογράφου «(ε) περίπτωση».

15.7 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ο παρακρατούμενος φόρος 20% του συμβολαιογράφου και του δικηγόρου που είναι συνολικά 700 ευρώ (500 + 200 = 700 ευρώ). για το ποσό αυτό γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 15.7 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.04.00.000 φόρος αμοιβών ελευθ. Επαγγελμ.	700	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		700
<u>Καταβολή φόρου 20% ως προσωρινή δήλωση</u>		

31.12 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις για το ακίνητο. Ο συντελεστής είναι 8% ετησίως. Το χρονικό διάστημα που χρησιμοποιείται είναι από 11.6 – 31.12, δηλαδή 7 μήνες (Εγκ. Πολ. 1122/03). Η αξία του ακινήτου είναι 125.000 ευρώ. Επειδή στο συμβόλαιο δεν αναφέρεται τι μέρος από την αξία αυτή αποτελεί οικοπέδο, μετά από σχετική επιμέτρηση έγινε αποδεκτό, ότι το 25% της αξίας του ακινήτου αποτελεί την αξία του οικοπέδου και το 75% την αξία του κτιρίου, που υπόκεινται σε απόσβεση. Κατά συνέπεια έχουμε : $125.000 \times 75\% = 93.750$ ευρώ = αξία που υπόκεινται σε απόσβεση. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι $8\% \times 7 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} = 4,67\%$.

Οι αποσβέσεις λοιπόν είναι : $93.750 \times 4,67\% = 4.378,13$ ευρώ = ποσό **απόσβεσης**. Η εγγραφή γίνεται ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ		
66.01.00.000 αποσβέσεις κτιρίων	4.378,13	
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.00.000 αποσβεσμένα κτίρια		4.378,13
<u>Υπολογισμός</u>	<u>απόσβεσης</u>	

Στη συνέχεια ο λογ. 66.01.00.000 πιστώνεται με το ποσό 4,378,13 ευρώ για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογ 80.00 με το ίδιο ποσό.

Β) Υπολογίζονται οι τόκοι του δανείου. Το ποσό είναι 75.000 ευρώ, το επιτόκιο 24% και το χρονικό διάστημα είναι από 11.6 – 31.12 δηλαδή 6,67 μήνες.

Κατά συνέπεια έχουμε :

$$75.000 \times 12\% \times 6,67 / 12 = 5.002,50 \text{ ευρώ} = \text{τόκοι}$$

Με το ποσό αυτό γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.01.00.000 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών δανείων	5.002,50	
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓΑΡ. ΒΡΑΧΥΠΡ. ΥΠΟΧΡ.		
52.00.00.000 ΕΤΕ/ λογαρ. – οφειλές τόκων		5.002,50
<u>Τόκοι από 11.6 έως 31.12</u>		

Στη συνέχεια ο λογ. 65.01.00.000 πιστώνεται με το ποσό 5.002,50 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 80.00 με το ίδιο ποσό. Οι τόκοι αυτοί ασχέτως αν προέρχονται από δάνεια αγοράς ακινήτου, αναγνωρίζονται φορολογικά.

Γ) Στις 31.12 ο λογ. 16.14.00.000 "έξοδα κτήσης κτιρίων" εμφανίζεται χρεωμένος με τα εξής ποσά :

18.550	(φόρος μεταβίβασης)
2.500	(αμοιβή συμβολαιογράφου)
<u>1.000</u>	(αμοιβή δικηγόρου)
22.050	Συνολική αμοιβή

Το ποσό αυτό μπορεί να αποσβεστεί εφάπαξ ή ισόποσα μέσα 5 έτη. Με το ποσό της απόσβεσης αυτής χρεώνεται ο λογ. 66.05.14.000 "Αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακινητοποιήσεων" και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 16.99.14.000 "Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων". Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογ 66.05.14.00 για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 80.00.00.000 "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης χρήσης 200...". Ο λογ. 16.99.14.000 παραμένει στην απογραφή και στον ισολογισμό της επιχείρησης. Όταν αποσβεστούν πλήρως τα έξοδα αυτά καθώς και στην περίπτωση της εφάπαξ απόσβεσης στην ίδια χρονιά, χρεώνεται ο λογ. 16.99.14.000 με το ποσό 22.050 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ο λογ. 16.14.00.000, οπότε εξισώνεται και ο λογαριασμός αυτός.

Δ) Το γραφείο αυτό, είχε καταχωρηθεί, την ημέρα που αγοράστηκε, στο λογ. 11.00.10.000 (για λόγους εξυπηρέτησης της διαδικασίας του Φ.Π.Α.). Τώρα όμως με 31.12 θα πρέπει να τακτοποιηθεί και ο λογ. αυτός. Δηλαδή, θα πρέπει να πιστωθεί ο λογ. 11.00.00.000 "Κτίρια απογραφής χωρίς νόμο" με το ίδιο ποσό. Η σχετική εγγραφή γίνεται ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>31.12</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u>	<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ					
11.00.00.000	Κτίρια απογραφής χωρίς νόμο			125.000	
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ					
11.00.10.000	Αγορές κτιρίων εξαιρ. του Φ.Π.Α.				125.000
<u>Τακτοποίηση λογαριασμών κτιρίων</u>					

5.2.6.2 Παράδειγμα απόσβεσης δαπανών κατασκευής που πραγματοποιούνται σε ξένο οίκημα

10.1 ΓΕΓΟΝΟΣ

Η βιομηχανική επιχείρηση "ΜΑΒΙΣΩ Ο.Ε." ενοικιάζει ένα διαμέρισμα από τον ιδιώτη Χρήστο Καμπά, που θα το χρησιμοποιήσει ως γραφείο της. Την ημέρα που γίνεται η συμφωνία της εκμίσθωσης, το διαμέρισμα είναι υπό κατασκευή και συμφωνήθηκαν μεταξύ τους τα εξής :

Η εταιρία "ΜΑΒΙΣΩ Ο.Ε." θα καταβάλλει όλες τις δαπάνες κατασκευής, μέχρι αποπεράτωσης του διαμερίσματος. Στη συνέχεια, οι δαπάνες αυτές θα "πιαστούν" ως ενοίκια 5 ετών μετρούμενων από την ημέρα που το διαμέρισμα θα είναι έτοιμο για να χρησιμοποιηθεί, οπότε θα δηλωθεί και στη Δ.Ο.Υ., ότι

χρησιμοποιείται πλέον ως γραφείο. Η συμφωνία έγινε γραπτή για 10 έτη εκμίσθωσης του ακινήτου ως γραφείου και ένα αντίγραφο αυτής κατατέθηκε μέσα σε 10 μέρες στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει η εταιρία. Για την ολοκλήρωση της κατασκευής του διαμερίσματος, στις 25.2, η εταιρία "ΜΑΒΙΣΩ Ο.Ε." κατέβαλε στον κατασκευαστή εργολάβο Α. Αντωνίου το εξής ποσό.

Ποσό κατασκευής (αμοιβή εργολάβου με υλικά δικά του)	24.000
Φ.Π.Α. 18%	<u>4.320</u>
Σύνολο	28.320
Παρακρατούμενος φόρος 24.000 X 3%	<u>-720</u>
Υπόλοιπο για καταβολή ευρώ	27.600

Για να εισπράξει το ποσό αυτό, ο εργολάβος Α. Αντωνίου εξέδωσε το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που φέρει το Νο 15. Έτσι, το διαμέρισμα ολοκληρώθηκε και άρχισε να το χρησιμοποιεί η εταιρία στις 1.3 του φετινού έτους.

Ζητείται : *Να γίνουν όλες οι εγγραφές που αφορούν τη δαπάνη αυτή αποπεράτωσης του διαμερίσματος.*

ΛΥΣΗ

25.2 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Η εταιρία κατέβαλε στον εργολάβο κατασκευαστή 27.600 ευρώ (24.000 ευρώ αμοιβή + 4.320 ευρώ Φ.Π.Α. – 720 ευρώ φόρος = 27.600 ευρώ) για την ολοκλήρωση της κατασκευής του διαμερίσματος. Για το ποσό αυτό γίνονται οι εξής εγγραφές (Π.Δ. 1123/80) :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 25.2 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.07.00.018 κτίρια σε ακίνητα τρίτων	24.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών παγίων με 18%	4.320	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Αντωνίου		28.320
Κατασκευή διαμερίσματος ως τιμ. 15/25.2 Αντωνίου		
_____ 25.2 _____		
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Αντωνίου	720	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
<u>54.09.00.012 Φόρος αμοιβών εργολάβων</u>		720

Β) Με το καθαρό πόσο 27.600 που καταβάλλεται στον εργολάβο Α. Αντωνίου, γίνεται η εξής ταμειακή εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 25.2 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Α. Αντωνίου	27.600	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		27.600
<u>Εξόφληση τιμολογίου Νο 15/25.2 Α. Αντωνίου</u>		

Γ) Μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, δηλαδή μέχρι τις 15/3 του ίδιου έτους (άρθρο 59 Ν. 2238/94) καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ο φόρος 720 ευρώ. Με την ημερομηνία την ημέρα καταβολής του φόρου (π.χ. 15.3) και με ποσό 720 ευρώ, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 15.3 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.09.00.012 Φόρος αμοιβών εργολάβων	720	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		720
<u>Καταβολή του παρακρατούμενου φόρου 3% εργολάβων</u>		

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ

Α) Το ποσό 4.320 ευρώ Φ.Π.Α. θα εκπέσει μέσα στον ίδιο μήνα από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων της εταιρίας, διότι η μίσθωση είναι 10 έτη, δηλαδή πάνω από 9 έτη που είναι το όριο μίσθωσης για να μπορεί το Φ.Π.Α. αυτό να εκπέσει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων. Στην περίπτωση μας όμως, το ποσό 24.000 ευρώ είναι δαπάνη που θα ληφθεί υπόψη ως ενοίκιο 5 ετών (ή 60 μηνών). Για το λόγο αυτό, ενώ το ποσό 4.320 ευρώ του Φ.Π.Α. θα εκπέσει μέσα στον ίδιο μήνα που έγιναν και οι σχετικές δαπάνες, το ποσό όμως 24.000 ευρώ θα αποσβεστεί μέσα σε 5 έτη. Έτσι, το ποσό της απόσβεσης θα είναι 400 ευρώ για κάθε μήνα ($24.000 / 60$ μήνες = 400 ευρώ). Φορολογικά όμως θα αναγνωρίζονται κατ' έτος αποσβέσεις τουλάχιστον ίσες με εκείνες των αντίστοιχων ιδιόκτητων παγίων στοιχείων.

Για το λόγο αυτό στις 31.12 της φετινής χρονιάς, στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού και με ποσό 4.000 ευρώ (400 X 10 μήνες = 4.000 ευρώ), θα γίνει η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ		
66.01.07.000 αποσβέσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	4.000	
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.07.000 αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων		4.000
<u>Αποσβέσεις δαπανών ολοκλήρωσης διαμερίσματος</u> ¹⁵		

Β) Στη συνέχεια, ο λογ. 66.01.07.000 θα πιστωθεί με το ποσό των 4.000 ευρώ για να εξισωθεί και θα χρεωθεί ο λογ. 80.00.00.000 "λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης χρήσης 200..." με το ίδιο ποσό.

Γ) Επίσης με 31.12, ο λογ. 11.99.07.000 θα πιστωθεί με το ποσό των 24.000 ευρώ για να εξισωθεί και θα χρεωθεί με το ίδιο ποσό ο λογ. 11.07.00.000 "κτίρια σε ακίνητα τρίτων απογραφής", όπου και θα παρακολουθείται το ποσό αυτό από την ημέρα αυτή και μετά.

¹⁵ Σημείωση : Α) Στις 31.12 του επόμενου έτους θα γίνει ίδια με την πιο πάνω εγγραφή για την απόσβεση της δαπάνης ολοκλήρωσης της κατασκευής του διαμερίσματος αλλά με ποσό όμως 4.800 ευρώ (400 ευρώ X 12 μήνες = 4.800 ευρώ). η ίδια εγγραφή θα γίνεται και σε κάθε μια από τις επόμενες χρήσεις. Στην τελευταία όμως χρήση το ποσό για απόσβεση θα είναι 800 ευρώ (400 X 2 μήνες = 800 ευρώ).

Β) Ο λογιστής θα πρέπει να γνωρίζει επίσης ότι μετά τη λήξη της 5ετίας, θα υπάρχουν στα βιβλία της επιχείρησης : 1) ο λογ. 11.07.00.000 με χρεωστικό υπόλοιπο 24.000 ευρώ και ο λογ. 11.99.07.000 με πιστωτικό υπόλοιπο 24.000 ευρώ. οι δυο αυτοί λογ. δεν υφίστανται πλέον και θα πρέπει να γίνει μια εγγραφή αντιλογισμού τους στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ή στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, για να εξισωθούν. Η εγγραφή αυτή γίνεται ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.07.000 αποσβεσμένα κτίρια σε ακίνητα τρίτων	24.000	
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.07.00.000 κτίρια σε ακίνητα τρίτων απογραφής		24.000
<u>Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού για εξίσωση</u>		

5.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 12 "ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ"

5.3.1 Γενικά περί μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

Στο λογ. **12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα της επιχείρησης**, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκατεστημένες ή κινητές που χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες, που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητας της.

Στο λογ. **12.01 παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης**, δηλαδή οι τεχνικές κατασκευές και γενικά οι τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της. Επίσης, στον ίδιο λογ. 12.01 παρακολουθούνται και οι εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή οι αποθηκευτικές δεξαμενές κλπ. που δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός να είναι δυνατόν να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων (αλλιώς παρακολουθούνται στον 11).

Στο λογ. **12.02 παρακολουθούνται τα φορητά μικρομηχανήματα χειρός**, που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από της παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογ. 12.00.

Στο λογ. **12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία**, δηλαδή τα μηχανολογικά και τα άλλα αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Όταν τα μικροεργαλεία πρόκειται να αποσβεστούν εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν, τότε παρακολουθούνται στο λογ. 25.00 "μικρά εργαλεία".

Στο λογ. **12.04 παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοκατασκευές της επιχείρησης**, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσης κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγική για την παραγωγή εξειδικευμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. τα καλούπια, οι μήτρες ή κεφαλές κλπ.).

Στο λογ. 12.05 παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων κλπ.

Στο λογ. 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, που δεν ανήκει σε καμία από τις πιο πάνω κατηγορίες των λογ. 12.00 – 12.05.

5.3.2 Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης

Στους λογ. 12.10 – 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επιχείρησης παρακολουθούνται στους λογ. 12.00 – 12.09 και όχι στους λογ. 12.10 – 12.19, άσχετα αν έχουν αποσβεστεί ολοσχερώς και παραμένουν με αναπόσβεστη αξία 0,01 ευρώ.

Στους ίδιους πιο πάνω λογ. 12.10 – 12.19 παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και πάγια που θεωρούνται οριστικά εκτός εκμετάλλευσης, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε παρακολουθούνται με την αξία κτήσης τους.

Πριν από τη μεταφορά της αξίας π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογ. εκτός εκμετάλλευσης, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12 όταν αυτά έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς των αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμετάλλευσης του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί. Καλό είναι για λόγους κυρίως πληροφοριακούς, να παρακολουθείται στους λογ. 12.10 – 12.19 η συνολική αρχική αξία των μηχανημάτων που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά ή έχουν τεθεί οριστικά εκτός εκμετάλλευσης (είτε αυτά έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί είτε όχι) και να πιστώνεται με τις αντίστοιχες συνολικές αποσβέσεις των μηχανημάτων αυτών που έχουν γίνει μέχρι τότε ο λογ. 12.99.

5.3.3 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων κλπ. υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Σήμερα ισχύουν δυο συντελεστές αποσβέσεων ο κατώτερος και ο ανώτερος (Π.Δ. 299/2003). Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από το μήνα που το μηχάνημα άρχισε να λειτουργεί. Αν η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από

εκείνο που ορίζει ο νόμος, τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίζει τις αποσβέσεις, που δεν υπολογίστηκαν στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων (Εγκ. Υπ. Οικ. 1076433/25.6.98).

Για τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1.1.98 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεων (π.χ. βιομηχανική και εμπορική, μόνο για τα μηχανήματα του βιομηχανικού κλάδου κλπ.), οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Αν αργότερα, παύσει να λειτουργεί το μηχάνημα γιατί σταμάτησε η παραγωγή του αντίστοιχου προϊόντος, τότε για το χρονικό αυτό διάστημα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις (Στ. Ε. 884/68). Φυσικά για το χρονικό διάστημα που το μηχάνημα δε λειτουργεί, λόγω επισκευής ή αργίας, υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις. Για τα πάγια στοιχεία που παραχωρεί η επιχείρηση για να τα χρησιμοποιήσουν τρίτοι (πρατήρια) και με τα οποία συνδέεται με ειδική συμβατική σχέση, οι αποσβέσεις γίνονται κανονικά από την επιχείρηση που τα παραχωρεί (Στ. Ε. 4517/86).

Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία των παγίων στοιχείων που καθόρισε η επιτροπή του άρθρου 9 του 2190/20 (Στ. Ε. 974/88) ή πάνω στην αξία που επαληθεύθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ή από τους ορκωτούς ελεγκτές (άρθρα 1 – 5 Ν. 2166/93).

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο "μητρώο παγίων στοιχείων".

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

Πολλές φορές συμβαίνει να αγοράσει η επιχείρηση μηχανήματα με πίστωση και πάνω σ' αυτά ο πωλητής να διατηρεί την κυριότητα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος. Στην περίπτωση αυτή τα μηχανήματα ανήκουν στην επιχείρηση που τα αγοράζει αλλά δεν έχει δικαίωμα να τα μεταπουλήσει, προτού εξοφλήσει το τίμημα της αγοράς τους.

Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση που αγοράζει μηχανήματα με τον όρο της αποπληρωμής του τιμήματος, **υπολογίζει κανονικά αποσβέσεις πάνω στα μηχανήματα αυτά**, από το μήνα που αρχίζει να τα χρησιμοποιεί (Υπ. Οικ. Α. 7187/63, Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03).

Σε περίπτωση όμως που η επιχείρηση η οποία αγόρασε με πίστωση τα μηχανήματα, δεν μπόρεσε να τα εξοφλήσει, τότε οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν ακυρώνονται και το ποσό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης εκείνης, κατά τη διάρκεια της οποίας πληρούται η αίρεση της αποπληρωμής του τιμήματος και φορολογούνται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη. Σ' αυτή τη περίπτωση φυσικά, το ποσό που κατέβαλλε η αγοράστρια επιχείρηση ως αποζημίωσης για την χρήση και φθορά των μηχανημάτων τα όποια επιστράφηκαν, το μεταφέρει κανονικά στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης, που στα κέρδη της έχουν προστεθεί και οι ακυρούμενες αποσβέσεις. Με τον τρόπο αυτό μειώνονται τα κέρδη της χρήσης αυτής και το υπόλοιπο από τα κέρδη αυτά θα φορολογηθεί κανονικά ως κέρδος χρήσης (Υπ. Οικ. Α. 7187/63).

5.3.5 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Λήζινγκ)

Σύμφωνα με το Ν. 1665/86 ο εκμισθωτής (Α) που είναι συνήθως Τράπεζα και ο μισθωτής (Β) που είναι συνήθως επιχείρηση (οποιασδήποτε μορφής) μπορούν να συνάψουν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης με βάση την οποία ο εκμισθωτής (Α) να παραχωρεί έναντι μισθώματος στον μισθωτή (Β) τη χρήση κινητού ή ακινήτου¹⁶ πράγματος που προορίζεται για την επιχείρηση ή το επάγγελμα του, για ορισμένο χρόνο (όχι μικρότερο από 3 έτη), παρέχοντας του συγχρόνως και το δικαίωμα είτε να αγοράσει τον εξοπλισμό στη λήξη της σύμβασης είτε να τον επαναμισθώσει (άρθρο 1 παρ. 2 Ν. 1665/86).

Η εταιρία (Α) που παραχωρεί τη χρήση κινητού πράγματος σε τρίτον (Β) έναντι μισθώματος και παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα στο μισθωτή (Β) να το αγοράσει, έχει δικαίωμα να υπολογίσει αποσβέσεις, για τα κινητά πράγματα αλλά και για τα ακίνητα¹⁷, εκτός από οικοπέδα, σε ίσα μέρη, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης (άρθρο 6 παρ. 5 Ν. 1665/86 και άρθρο 31 παρ. 12 Ν. 2238/94).

¹⁶ Για τα μισθώματα ακινήτων, όταν εισπράττονται, δεν χρειάζεται να εκδίδεται τιμολόγιο, αλλά μια απλή αθεώρητη απόδειξη (Εγκ. Υπ. Οικ. πολ. 1160/99).

¹⁷ Τα ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται από την αναπροσαρμογή της αξίας τους, για όσο διάστημα διαρκεί η σύμβαση (άρθρο 20 παρ. 1 Ν. 2065/92). Όταν μεταβιβάζονται λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που έχει υπογραφεί. Αυτό δεν ισχύει, όταν το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο ή στους κληρονόμους λόγω κληρονομικής διαδοχής (άρθρο 28 παρ. 3 Ν. 2238/94).

Φυσικά, δεν γίνονται αποσβέσεις κατά την αξία του ακινήτου που αντιστοιχεί στο οικόπεδο.

Ο μισθωτής Β δεν προβαίνει σε αποσβέσεις εκτός αν αποκτήσει το κινητό αυτό πράγμα (π.χ. μηχανήμα κλπ.) οπότε προβαίνει από την ημέρα εκείνη και μετά σε υπολογισμό των αποσβέσεων πάνω στην αξία απόκτησης του. Τα μισθώματα όμως (δηλαδή τα ενοίκια) που καταβάλλει ο μισθωτής Β εκπίπτουν¹⁸ εξολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα του (άρθρο 6 παρ. 4 Ν. 1665/86). Επίσης, τα μηχανήματα που αγοράζονται μέσω χρονομεριστικής μίσθωσης (leasing) θα πρέπει να απεικονίζονται και σε λογαριασμούς τάξης με την ποσότητά τους (π.χ. 2 μηχανήματα κλπ. και όχι με την αξία τους).

Τα καταβαλλόμενα ενοίκια μίσθωσης (κινητών) παγίων στοιχείων βάσει του Ν. 1665/86 καταχωρούνται στο λογ. 62.04 και σε ιδιαίτερους (κατά κατηγορία ή είδους παγίου στοιχείου κλπ.) τριτοβάθμιους του π.χ. 62.04.10 "Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν. 1652/86...", 62.04.20 "Ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανημάτων" κλπ., ενώ τα προκαταβαλλόμενα παρόμοια ενοίκια καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 36.00.10 "Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης" κλπ. (Εγκ. 67022/92/Αρ. Γν. 106 Υπ. Εθν. Οικ.).

5.3.6 Αποσβέσεις μηχανημάτων που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητα τους περιέχεται στους κύριους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα, παρακολουθούνται στους λογ. 12.07, 12.08 και 12.09.

Για τις αποσβέσεις κλπ. ισχύουν ανάλογα τα όσα αναφέρονται σε προηγούμενες παραγράφους για τα κτίρια και τις εγκαταστάσεις κτιρίων.

5.3.7 Καταστροφή ή αχρηστευση μηχανήματος

Σε περίπτωση που ένα μηχανήμα καταστραφεί ή αχρηστευτεί ολοκληρωτικά και δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, **η αναπόσβεστη αξία του** μεταφέρεται στη χρέωση του λογ. 81.02.99 "λοιπές έκτακτες ζημιές" και αναγνωρίζονται φορολογικά.

¹⁸ Όταν η μισθώτρια επιχείρηση εξοφλεί εφάπαξ όλα τα έξοδα που είχε καταβάλλει η εταιρία leasing για τη απόκτηση του ακινήτου το οποίο στη συνέχεια προορίστηκε για χρηματοδοτική μίσθωση, τότε τα έξοδα αυτά δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης, διότι τα έξοδα αυτά βαρύνουν τον αγοραστή του ακινήτου, δηλαδή την εταιρία leasing (Εγκ. Υπ. Οικ. 1072958/πολ. 1160/99).

5.3.8 Παραδείγματα

5.3.8.1 Παράδειγμα πώλησης μηχανήματος που έχει αποσβεστεί πλήρως

Στο μητρώο παγίων στοιχείων της επιχείρησης "MABIA A.E." εμφανίζεται με 31.12.04 ένα μηχάνημα (στον κωδικό 12.00.00.000 "μηχανήματα απογραφής") με αξία κτήσης 10.000 ευρώ και αποσβεσμένο με ποσό 9.750 ευρώ (στον κωδικό 12.99.00.000 "αποσβεσμένα μηχανήματα").

Στις 18.9 του επόμενου έτους 2005 το μηχάνημα αυτό πουλήθηκε με πίστωση στον Α Ευαγγέλου αντί 7.500 ευρώ. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 15% ετησίως, για τη χρήση αυτή.

Ζητείται : *Να γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές της πώλησης του μηχανήματος αυτού, στα βιβλία της MABIA A.E.*

ΛΥΣΗ

18.9.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

A) Η εταιρία MABIA A.E., για την πώληση του μηχανήματος αυτού εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής :

Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής No 13 Ημερ. 18.9.05 Ώρα 9.30				
Εκδότης MABIA A.E. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.				
Πελάτης Α. Ευαγγέλου Διεύθυνση Α.Φ.Μ.				
α/α	Είδος	Ποσότητας	Τιμή	Αξία
1	Μηχάνημα.... Φ.Π.Α. 18%	1	7.500,00	7.500 1.350
	Σύνολο			8.850
	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΗ			

B) Το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει το μηχάνημα, ενώ με το δευτερότυπο του τιμολογίου στο ημερολόγιο της MABIA A.E. γίνεται η εξής εγγραφή :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 18.9.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

30 ΠΕΛΑΤΕΣ

30.00.00.000 Α. Ευαγγέλου ¹⁹	8.850
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	
12.00.20.018 Πωλήσεις μηχανημάτων στο 18%	7.500
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων παγίων με 18%	1.350

Πώληση μηχανήματος ως τιμ. Νο 13/18.9.05

31.12.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Στις 31.12.05 χρεώνεται ο λογ. 12.00.20.018 "Πωλήσεις μηχανημάτων με 18% Φ.Π.Α." με το ποσό 7.500 ευρώ, για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 12.00.00.000 "Μηχανήματα απογραφής". Αυτό γίνεται γιατί το μηχάνημα απεικονίζεται στο λογ. 12.00.00.000, ενώ η πώληση του θα πρέπει πρώτα να καταχωρηθεί στο λογ. 12.00.20.018 που εκφράζει τις πωλήσεις παγίων με 18% για διευκόλυνση στη συμπλήρωση των δηλώσεων του Φ.Π.Α. και στη συνέχεια θα πρέπει να μεταφερθεί στο λογ. 12.00.00.000. Η εγγραφή λοιπόν αυτή γίνεται ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓ. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	
12.00.20.018 Πωλήσεις μηχανημάτων στο 18%	7.500
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	
12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής	7.500

Μεταφορά λογαριασμών_____

Β) Το μηχάνημα πωλήθηκε στις 18.9.05. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να υπολογισθούν αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 1.1.05 – 18.9.05. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15% ετησίως για τη χρήση αυτή.

Το χρονικό διάστημα από 1.1 – 18.9 είναι 9 μήνες (Εγκ. Υπ. Οικ. /πολ. 1122/03). Έτσι το ποσοστό απόσβεσης διαμορφώνεται ως εξής :

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

Οι αποσβέσεις λοιπόν είναι :

$$10.000 \times 11,25\% = \mathbf{1.125 \text{ ευρώ}}$$

¹⁹ Αντί του λογ. 30.00 μπορούσε να χρεωθεί ο λογ. 33.95

Επειδή όμως έχουν γίνει ήδη αποσβέσεις 9.750 ευρώ μέχρι 31.12.2004 (του προηγούμενου έτους), απομένει αναπόσβεστο ποσό μόνο 250 ευρώ (10.000 – 9.750 = 250 ευρώ), που σημαίνει ότι μέχρι 250 ευρώ αποσβέσεις μπορούν ακόμα να υπολογισθούν.

Για το λόγο αυτό υπολογίζουμε αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 1.1.05 – 18.9.05 μόνο **250** ευρώ ²⁰ και όχι 1.125 ευρώ. Με το ποσό λοιπόν των αποσβέσεων γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ		
66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων	250	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα		250
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων από 1.1.05 έως 18.9.05</u>		

Γ) Ο λογ. 12.99.00.000 "Αποσβεσμένα μηχανήματα", μετά την παραπάνω λογιστική εγγραφή, εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 10.000 ευρώ. Στη συνέχεια, χρεώνεται ο λογ. 12.99.00.000 με 10.000 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 12.00.00.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	10.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής		10.000
<u>Μεταφορά αντίθετου λογ. στον κύριο λογ.</u>		

Δ) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογ 12.00.00.000 εμφανίζεται ενημερωμένος ως εξής :

Χρέωση	12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής	Πίστωση
Αξία κτήσης	10.000	Αποσβέσεις 10.000
		Αξία πώλησης <u>7.500</u>
		17.500

²⁰ Αν το μηχάνημα δεν πωλούνταν και παρέμενε στην επιχείρηση, τότε στις 31.12.05 θα υπολογίζονταν αποσβέσεις 249,99 ευρώ (και όχι 250 ευρώ) για να παραμείνει το μηχάνημα στο μητρώο παγίων με 1 σεντς (ή 0,01 ευρώ) υπόλοιπο. Τώρα, όμως, που πωλείται το μηχάνημα υπολογίζονται αποσβέσεις 250 ευρώ (και όχι 249,99) γιατί δεν έχει κανένα νόημα ο υπόλοιπο του 0,01 ευρώ ή του 1 σεντς.

Επειδή η πίστωση είναι μεγαλύτερη από τη χρέωση, η διαφορά που είναι 7.500 ευρώ θεωρείται κέρδος.

Στη συνέχεια, θα χρεωθεί ο λογ. 12.00.00.000 με 7.500 ευρώ για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο λογ 81.03.02.000²¹ με το ίδιο ποσό.

Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής	7.500	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠ/ΤΑ		
81.03.02.000 Κέρδη από εκποίηση μηχανής		7.500
<u>Κέρδη από πώληση μηχανήματος</u>		

Ε) Ο λογ. 81.03.02.000 με ημερομηνία 18.9 ή 31.12.05, εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογ. 86.02.01.000 ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠ/ΤΑ		
81.03.02.000 Κέρδη από εκποίηση μηχανής	7.500 ²²	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.02.01.000 Έκτακτα κέρδη		7.500
<u>Μεταφορά λογ. 81.03 στο λογ. 86.02.01.000</u>		

5.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 13 "ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ"

5.4.1 Γενικά περί μεταφορικών μέσων

Στους υπολογαριασμούς του λογ. 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η επιχείρηση διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, ετοιμών προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από αυτούς. Στο λογ. 13.06 καταχωρούνται τα μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τις μεταφορές μέσα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, τα οποία κατά κανόνα είναι χωρίς αριθμό

²¹ Αν το αποτέλεσμα ήταν ζημιά, τότε θα χρεωνόταν ο λογ. 81.02.02.000 και θα πιστωνόταν ο λογ. 12.00.00.000.

²² Τα κέρδη 7.500 ευρώ που προέρχονται από πώληση του μηχανήματος αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια προστίθενται στα υπόλοιπα κέρδη που προκύπτουν από τη λειτουργία της εταιρίας για να σχηματιστεί έτσι το συνολικό ποσό των κερδών που θα φορολογηθεί.

κυκλοφορίας. Τα μοτοποδήλατα καταχωρούνται στο λογ. 13.09 "Λοιπά μέσα μεταφοράς" (Εγκ. Υπ. Οικ. 2230/γνwm. 242/95)²³.

Όσον αφορά την αγορά, τη φορολογία, την αποτίμηση και την πώληση των μεταφορικών μέσων, ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται προηγουμένως που αφορούν τα μηχανήματα.

5.4.2 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

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

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

5.4.3 Παραδείγματα

5.4.3.1 Παράδειγμα αντικατάστασης παλαιού αυτοκινήτου με καινούργιο

Στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού της εταιρίας "ΜΑΒΙΑ Α.Ε." εμφανίζεται με 31.12.04 ένα φορτηγό αυτοκίνητο της, καταχωρημένο ως εξής :

ΠΑΓΙΟ

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	40.000
13.99.02.000 Αποσβεσμένα φορτηγά	<u>-15.000</u>
Αναπόσβεστη αξία	25.000

Στις 11.4.05, συμφωνεί η εταιρία "ΜΑΒΙΑ Α.Ε." με την αντιπροσωπεία αυτοκινήτων "ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.", να δώσει σ' αυτήν το παλαιό της φορτηγό αυτοκίνητο και να πάρει απ' αυτήν ένα καινούριο φορτηγό. Το καινούριο φορτηγό αυτοκίνητο έχει αξία 50.000 ευρώ + 9.000 ευρώ Φ.Π.Α. σύνολο 59.000 ευρώ. Το παλαιό φορτηγό το παίρνει πίσω η αντιπροσωπεία αντί 30.000 ευρώ + 5.400 ευρώ Φ.Π.Α. σύνολο 35.400 ευρώ.

Η διαφορά 59.000 – 35.400 = **23.600 ευρώ** διακανονίζεται ως εξής :

²³ Τα παραδιδόμενα στον ΟΔΔΥ για εκποίηση οχήματα καταχωρούνται στο λογ. 12.90 "Οχήματα παραδιδόμενα στον ΟΔΔΥ για εκποίηση" (γνwm. ΕΣΥΛ 253/2243/95).

Ποσό 3.600 ευρώ θα καταβληθούν σε μετρητά μόλις φτάσει στην επιχείρηση το καινούριο φορτηγό και για το υπόλοιπο ποσό που είναι 20.000 ευρώ, θα αποδεχθεί η εταιρία "ΜΑΒΙΑ Α.Ε.", επίσης την ίδια μέρα, δύο συν/κές των 10.000 ευρώ η κάθε μια. Η πρώτη θα λήγει στις 31.12.05 και η δεύτερη συν/κή στις 31.3.06.

Από την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου – δελτίου αποστολής της αντιπροσωπείας "ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε." μέχρι τη λήξη της κάθε συν/κής, θα υπολογίζεται και τόκος με επιτόκιο 12% ετησίως. Ο Φ.Π.Α. των τόκων θα καταβληθεί αμέσως.

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

Η εταιρία "ΜΑΒΙΑ Α.Ε." εξέδωσε τιμολόγιο – δελτίο αποστολής για τη πώληση του παλαιού της φορτηγού αυτοκινήτου.

Ζητείται : *Να αναπτυχθούν με τη σειρά τους αναλυτικά, όλα τα γεγονότα και οι ενέργειες που αφορούν την αντικατάσταση αυτή του φορτηγού αυτοκινήτου της εταιρίας "ΜΑΒΙΑ Α.Ε.", στα βιβλία της.*

ΛΥΣΗ

1) Λογιστικές εγγραφές - ενέργειες στην εταιρία "ΜΑΒΙΑ Α.Ε."

22.4.05 ΓΕΓΟΝΟΣ (αφορά την πώληση του παλαιού αυτοκινήτου στην αντιπροσωπεία)

Η εταιρία "ΜΑΒΙΑ Α.Ε." μεταφέρει στην αντιπροσωπεία το παλαιό της φορτηγό αυτοκίνητο, για αντικατάσταση του με καινούριο. Η ενέργεια αυτή θεωρείται πώληση. Γι' αυτό την ίδια μέρα ο λογιστής της εταιρίας "ΜΑΒΙΑ Α.Ε." εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, γραμμένο ως εξής :

Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής No 118 Ημερ. 22.4.05 Ώρα 10.30					
Εκδότης : ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
Πελάτης : Αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
α/α	Είδος	μ.μ.	Ποσότης	Τιμή	Αξία
1	Φορτηγό αυτοκίνητο No 1458 Φ.Π.Α. 18%	Τεμ.	1	30.000,00	30.000 5.400
	Σύνολο				35.400
	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΗ				

22.4.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει το φορτηγό αυτοκίνητο μέχρι την αντιπροσωπεία και παραδίδεται στη συνέχεια στο λογιστήριο της.

Με το δευτερότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, ο λογιστής της εταιρίας "ΜΑΒΙΑ Α.Ε.", προβαίνει στην εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>22.4.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00.00.000	ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	35.400	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			
13.02.20.018	Πωλήσεις φορτηγών με 18% Φ.Π.Α.		30.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.00.04.018	Φ.Π.Α. πωλήσεων παγίων με 18%		5.400
<u>Πώληση φορτηγού ως τιμ. – δελ. Αποστολής Νο 118/22.4</u>			

31.12.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Με ημερομηνία 31.12.05 χρεώνεται ο λογ. 13.02.20.018 με το ποσό 30.000 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 13.02.00.000 "Φορτηγά απογραφής", ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			
13.02.20.018	Πωλήσεις φορτηγών με 18% Φ.Π.Α.	30.000	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			
13.02.00.000	Φορτηγά απογραφής		30.000
<u>Μεταφορά λογαριασμών _____</u>			

Β) Επειδή το πιο πάνω φορτηγό αυτοκίνητο πωλείται, θα πρέπει να υπολογισθούν οι αποσβέσεις από 1.1.05 και μέχρι την ημέρα της πώλησης του. Το ποσοστό της ετήσιας απόσβεσης είναι 20% και η αρχική αξία του φορτηγού είναι 40.000 ευρώ.

Το χρονικό διάστημα για τον υπολογισμό της απόσβεσης είναι από 1.1.05 – 21.4.05, 3 μήνες και $21/30 = 0,7$ του μήνα που υπολογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Δηλαδή σύνολο **4 μήνες** (Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03)

Κατά συνέπεια έχουμε :

$$40.000 \times 20\% \times 4/12 = 2.666,67 \text{ ευρώ} = \text{απόσβεση}$$

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

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ		
ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.03.02.000 αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	2.666,67	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.99.02.000 αποσβεσμένο φορτηγό		2.666,67
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων από 1.1 – 21.4.05</u>		

Γ) Ο λογ. 13.99.02.000 "Αποσβεσμένα φορτηγά", μετά την παραπάνω εγγραφή βρίσκεται με πιστωτικό υπόλοιπο $15.000 + 2.666,67 = 17.666,67$ ευρώ. επειδή το φορτηγό πωλείται, ο λογ. αυτός θα χρεωθεί για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο κύριος λογ. 13.02.00.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή αυτή γίνεται στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.99.02.000 αποσβεσμένο φορτηγό	17.666,67	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής		17.666,67
<u>Μεταφορά αποσβέσεων στον κύριο λογαριασμό</u>		

Δ) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογ. 13.02.00.000 εμφανίζει την εξής κίνηση :

Χρέωση	13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	Πίστωση
Αξία κτήσης	40.000	Αξία πώλησης 30.000,00
		Αποσβέσεις <u>17.666,67</u>
		Σύνολο 47.666,67

Δηλαδή ο λογ. 13.02.00.000 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 7.666,67 ευρώ (47.666,67 – 40.000 = 7.666,67 ευρώ). Το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος από την πώληση του φορτηγού αυτοκινήτου²⁴.

Στη συνέχεια, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, χρεώνεται ο λογ. 13.02.00.000 με το ποσό 7.666,67 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 81.03.03.000 με το ίδιο ποσό ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 21.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			
13.02.00.000	Φορτηγά απογραφής	7.666,67	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠ/ΤΑ			
81.03.03.000	Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων		7.666,67
<u>Κέρδη από πώληση φορτηγού αυτοκινήτου</u>			

23.6.05 ΓΕΓΟΝΟΣ (αφορά την αγορά του καινούριου αυτοκινήτου)

Από την αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. ξεκινάει το καινούριο φορτηγό αυτοκίνητο και φτάνει στην εταιρία ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Το φορτηγό αυτοκίνητο συνοδεύεται και με ένα τιμολόγιο δελτίο αποστολής της αντιπροσωπείας ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε., γραμμένο ως εξής :

Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής Νο 156 Ημερ. 23.6.05 Ώρα 9.20					
Εκδότης : Αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
Πελάτης : ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
α/α	Είδος	μ.μ.	Ποσότης	Τιμή	Αξία
1	Φορτηγό αυτοκίνητο	Τεμ.	1	50.000,00	50.000
	Φ.Π.Α. 18%				9.000
	Σύνολο				59.000
	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΗ				

23.6.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

²⁴ Αν το υπόλοιπο ήταν χρεωστικό θα θεωρούταν ζημιά

Α) Ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε., με παραστατικό το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων κάνει την εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.6.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.02.10.018 Αγορές φορτηγών με 18%	50.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων παγίων με 18%	9.000	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.		59.000
<u>Τιμ. Δ.Α. Νο 156/23.6.05 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.</u>		

Στο τέλος του έτους, ο λογ. 13.02.10.018 πιστώνεται με το ποσό 50.000 ευρώ για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 13.02.00.000 "Φορτηγά απογραφής".

Β) Ο λογ. 30.00.00.000 "ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε." είναι χρεωμένος με 35.400 ευρώ και ο λογ. 50.00.00.000 " ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε." πιστωμένος με 59.000 ευρώ.

Οι δυο αυτοί λογ. αφορούν το ίδιο πρόσωπο. Γι' αυτό ο ένας απ' τους δυο θα εξισωθεί και θα μεταφερθεί στον άλλο. Κατά προτίμηση εξισώνεται αυτός που έχει το μικρότερο ποσό, δηλαδή ο λογ. 30.00.00.000. Η εγγραφή γίνεται ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.6.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	35.400	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.		35.400
<u>Μεταφορά για τακτοποίηση</u>		

Γ) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογ. 50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 23.600 ευρώ (59.000 – 35.400 = 23.600).

Για την τακτοποίηση της υποχρέωσης αυτής, συμφωνήθηκε να καταβληθούν 3.600 ευρώ σε μετρητά και για το υπόλοιπο ποσό των 20.000 ευρώ να υπογραφούν δυο έντοκες συν/κές, αποδοχής της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε. λήξης 31.12.05 της μιας

και 31.3.06 της άλλης. Η κάθε συν/κή θα έχει ονομαστική αξία το ποσό 10.000 ευρώ, προσαυξημένο και με τους τόκους, που αναλογούν μέχρι τη λήξη του.

Το επιτόκιο είναι 12% ετησίως, δηλαδή 1% μηνιαίως. Ο Φ.Π.Α. των τόκων αυτών θα καταβληθεί αμέσως.

Επειδή οι συν/κές είναι έντοκες, θα πρέπει να υπολογισθούν οι τόκοι ως εξής :

Υπολογισμός τόκων

Αρχική αξία συν/κών	Χρονικό διάστημα	Μήνες	Τρόπος υπολογισμού τόκων	Ποσό τόκων	Συνολική αξία συν/κών
10.000	23.6.05 – 31.12.05	6,258 ²⁵	$10.000 * 6,258 * 1\%$	625,80	10.625,80
10.000	23.6.05 – 31.3.06	9,258 ²⁶	$10.000 * 9,258 * 1\%$	925,80	10.925,80
20.000				1.551,60	21.551,60

Με το ποσό των τόκων η αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. εκδίδει ένα θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, γραμμένο ως εξής :

Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών No 1 Ημερ. 23.6.05		
Εκδότης : Αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.		
Πελάτης : ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.		
α/α	Περιγραφή υπηρεσίας	Αξία
1	Τόκοι συν/κών	1.551,60
	Φ.Π.Α. 18%	279,28
	Σύνολο	1.830,88

Ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε., με βάση το πρωτότυπο του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, προβαίνει στην εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.6.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.06.00.000 Τόκοι συν/κών με 18% Φ.Π.Α.	1.551,60	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.02.018 Φ.Π.Α. Δαπανών με 18%	279,28	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		

²⁵ 23.6 – 31.12 = 6 μήνες και 8/31 = 0,258 μήνες = σύνολο 6,258 μήνες

²⁶ 23.6 – 31.3 = 9 μήνες και 8/31 = 0,258 μήνες = σύνολο 9,258 μήνες

50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. 1.830,88

Τόκοι ως τιμ. Παρ. υπηρ. Νο 1/23.6.05 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.

Δ) Στη συνέχεια η αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. εκδίδει, όπως συμφωνήθηκε, μια απόδειξη για ποσό 3.879,28 ευρώ (3.600 έναντι λογ. + 279,28 Φ.Π.Α. τόκων = 3.879,28). Το πρωτότυπο της απόδειξης αυτής έρχεται στο λογιστήριο της ΜΑΒΙΑ Α.Ε., καταβάλλονται στον υπάλληλο της αντιπροσωπείας 3.879,28 ευρώ και στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.6.05 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	3.879,28	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		3.879,28
<u>Έναντι λογαριασμού</u> _____		

Ε) Συμπληρώνονται και υπογράφονται από τον διευθύνοντα σύμβουλο της ΜΑΒΙΑ Α.Ε. οι δυο συν/κές, που είναι συνολικού ποσού 21.551,60 ευρώ, καταχωρούνται στο αθεώρητο βιβλίο γραμματίων πληρωτέων²⁷ και παραδίνονται στην αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Για τις δυο αυτές συν/κές, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της ΜΑΒΙΑ Α.Ε., γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.6.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	21.551,60	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		
51.00.00.001 Γραμμάτια λήξης 2005		10.625,80
51.00.00.002 Γραμμάτια λήξης 2006		10.925,80

Αποδοχή συν/κών ως βιβλίο γραμμ. Πληρωτέων

Μετά από την πιο πάνω εγγραφή, ο λογ. 50.00.00.000 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. έχει πλέον εξισωθεί και εμφανίζεται ως υποχρέωση μόνο ο λογ. 51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ με το ποσό 21.551,60 ευρώ.

²⁷ Σημ. : Επειδή το βιβλίο γραμματίων πληρωτέων είναι αθεώρητο, για το λόγο αυτό με 31.12.05 θα πρέπει στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών να γραφούν οι συν/κές μια – μια χωριστά, ενώ αν ήταν θεωρημένο, θα γραφόταν όλες μαζί συγκεντρωτικά.

31.12.05 ΓΕΓΟΝΟΣ (αφορούν το καινούριο και το παλιό αυτοκίνητο)

Έληξε και εξοφλείται η μια συν/κή ονομαστικής αξίας 10.625,80 ευρώ. Επίσης οι αποσβέσεις, οι δουλευμένοι τόκοι και το κέρδος από την πώληση του παλαιού αυτοκινήτου μεταφέρονται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, που αρμόζουν για τον προσδιορισμό των κερδών η ζημιών χρήσης.

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

A) Ο ταμίας της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε. καταβάλλει στην αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. 10.625,80 ευρώ και παίρνει στα χέρια του το στέλεχος της συν/κής. Με παραστατικό το στέλεχος αυτό, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 23.6.05 <u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		
51.00.00.001 Γραμμάτια λήξης 2005	10.625,80	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		10.625,80
<u>Εξόφληση συν/κής λήξης 31.12.05</u>		

B) Οι τόκοι 625,80 ευρώ που αφορούν την πιο πάνω συν/κή είναι δουλευμένοι, γιατί η συν/κή έληγε μέσα στην ίδια χρήση. Οι τόκοι όμως 925,80 ευρώ που αφορούν την δεύτερη συν/κή, δεν είναι δουλευμένοι. Ένα μέρος από αυτούς τους τόκους θα βαρύνει τα' αποτελέσματα της επόμενης χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα :

Το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της συν/κής είναι από 23.6.05 – 31.3.06.

Το διάστημα από 23.6.05 – 31.12.05	6,258 μήνες
Το διάστημα από 1.1.06 – 31.3.06	<u>3</u> μήνες
Σύνολο	9,258 μήνες

Οι τόκοι της συν/κής είναι 925,80 ευρώ.

Κατά συνέπεια, έχουμε τους εξής υπολογισμούς :

$925,80 \times 6,258 \text{ μήνες} / 9,258 \text{ μήνες} = 625,80 \text{ ευρώ} = \text{τόκοι δουλευμένοι}$

$925,80 \times 3/9,258 = \underline{300} \text{ ευρώ} = \text{τόκοι μη δουλευμένοι}$

Σύνολο

925,80 ευρώ

Δηλαδή το σύνολο των δουλευμένων τόκων είναι $625,80 + 625,80 = 1.251,60$ ευρώ.

Με αθεώρητο λογιστικό σημείωμα και με επισυναπτόμενο το χαρτί που υπολογίζονται οι τόκοι, στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών, γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		
80.00.00.000 Λογ. Γεν. εκμετάλλευσης χρήσης 2005	1.251,60	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		
51.03.00.000 μη δουλευμ. Τόκοι γραμμ. πληρωτέων	300,00	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.06.000.000 Τόκοι συν/κών με 18% Φ.Π.Α.		1.551,60
<u>Χαρακτηρισμός δουλευμένων και μη δουλευμένων τόκων</u>		

Γ) Οι αποσβέσεις του παλαιού φορτηγού αυτοκινήτου που πωλήθηκε είναι 2.666,67 ευρώ. Θα πρέπει όμως να υπολογισθούν αποσβέσεις και για το καινούριο φορτηγό αυτοκίνητο που αγοράστηκε στις 23.6.05 και άρχισε από την άλλη μέρα να χρησιμοποιείται. Η αξία αγοράς του είναι 50.000 ευρώ, το ποσοστό απόσβεσης 20% και το χρονικό διάστημα από 24.6.05 – 31.12.05 είναι 7 μήνες (Εγκ. Πολ. 1122/03).

Με τα δεδομένα αυτά, οι αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής :

$50.000 \times 20\% \times 7 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} = 5.833,33$ ευρώ = αποσβέσεις καινούριου φορτηγού.

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

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ		
ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.03.02.000 αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	5.833,33	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		
13.99.02.000 αποσβεσμένα φορτηγά		5.833,33
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων φορτηγών αυτοκινήτων</u>		

Στη συνέχεια, με το σύνολο των αποσβέσεων που είναι 9.300 ευρώ (2.666,67 + 5.833,33 = 8.500 ευρώ), στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		
80.00.00.000 Λογ. Γεν. εκμετάλλευσης χρήσης 2005	8.500,00	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ		
ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.03.02.000 αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών		8.500,00
<u>Μεταφορά αποσβέσεων στο λογ. 80.00.00.000</u>		

Δ) Το κέρδος από την πώληση του παλαιού φορτηγού που είναι 7.666,67 ευρώ, εμφανίζεται στην πίστωση του λογ. 81.03.03.000 "Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων". Στη συνέχεια, χρεώνεται ο λογ. αυτός για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 86.02.01.000 "Έκτακτα κέρδη" με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
81.03.03.000 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων	7.666,67	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.02.01.000 Έκτακτα κέρδη		7.666,67
<u>Μεταφορά κερδών από πώληση φορτηγού αυτοκινήτου</u>		

Ε) Ο λογ. 13.02.10.018 "Αγορές φορτηγών με 18%" εμφανίζεται χρεωμένος με 50.000 ευρώ. Με 31.12.05, πιστωμένος ο λογ. 13.02.10.018 με το ποσό 50.000 ευρώ για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 13.02.00.000 "Φορτηγά απογραφής".

31.3.06 ΓΕΓΟΝΟΣ (αφορά τη λήξη της δεύτερης συν/κής)

Λήγει και η δεύτερη συν/κή, ονομαστικής αξίας 10.925,80 ευρώ.

31.3.06 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

A) Ο ταμίας της επιχείρησης ΜΑΒΙΑ Α.Ε. καταβάλλει στην αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. το ποσό 10.925,80 και παίρνει στα χέρια του το στέλεχος της συν/κής. Με παραστατικό το στέλεχος αυτό, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.3.06 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		
51.00.00.002 Γραμμάτια λήξης 2006	10.925,80	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		10.925,80
<u>Εξόφληση συν/κής λήξης 31.3.06</u>		

B) Οι τόκοι της πιο πάνω συν/κής που αφορούν το χρονικό διάστημα από 1.1.06 – 31.3.06 εμφανίζονται στη χρέωση του λογ. 51.03.00.000 "μη δουλευμ. Τόκοι γραμμ. πληρωτέων" με ποσό 300 ευρώ.

Οι τόκοι αυτοί πλέον θεωρούνται δουλευμένοι τόκοι. Για το λόγο αυτό θα πιστωθεί ο λογ. 51.03.00.000 και θα χρεωθεί ο λογ. 65.06.00.000 "Τόκοι συν/κών δουλευμένοι". Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.3.06 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.06.000.000 Τόκοι συν/κών δουλευμένοι	300,00	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		
51.03.00.000 μη δουλευμ. Τόκοι γραμμ. Πληρωτέων		300,00
<u>Χαρακτηρισμός τόκων ως δουλευμένων</u> ²⁸		

2) Λογιστικές εγγραφές - ενέργειες στην αντιπροσωπεία αυτοκινήτων "ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε."

A) Λογιστικές εγγραφές από την αντιπροσωπεία για την αγορά του παλαιού αυτοκινήτου

Για την αντιπροσωπεία αυτοκινήτων "ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε." η αγορά αυτή του φορτηγού αυτοκινήτου θεωρείται αγορά εμπορεύματος. Για το λόγο αυτό, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή :

²⁸ Η παραπάνω εγγραφή θα μπορούσε να γίνει με οποιαδήποτε ημερομηνία της χρήσης αυτής και όχι μόνο με 31.3.06. Δηλαδή, η εγγραφή αυτή θα μπορούσε να γίνει και με 31.12.06 στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών αντί στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 22.4.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.01.00.018 Αγορές χρήσης με 18%	30.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών με 18%	5.400	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΜΑΒΙΑ Α.Ε. ²⁹		35.400
<u>Τιμ. Νο 118/22.4.05 ΜΑΒΙΑ Α.Ε.</u>		

Β) Λογιστικές εγγραφές από την αντιπροσωπεία για την πώληση του καινούριου φορτηγού αυτοκινήτου

Για την αντιπροσωπεία "ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.", η πώληση αυτή του καινούριου φορτηγού αυτοκινήτου θεωρείται πώληση εμπορεύματος. Για το λόγο αυτό, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων (ή στο ημερολόγιο πωλήσεων αν υπάρχει θεωρημένο τέτοιο ημερολόγιο) και με ημερομηνία την ημέρα πώλησης (23.6.05) γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.6.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00.00.000 ΜΑΒΙΑ Α.Ε.	59.000	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
70.00.00.018 Πωλήσεις χονδρικές με 18%		50.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%		9.000
<u>Τιμ. Δελ. Νο 156/23.6.05</u>		

²⁹ Σημ. : Όταν εξοφληθεί με το ποσό 35.400 ευρώ ο προμηθευτής ΜΑΒΙΑ Α.Ε., τότε χρεώνεται ο λογ. 50.00.00.000 με πίστωση του ταμείου. Επίσης, όταν εισπράττεται από τον πελάτη ΜΑΒΙΑ Α.Ε. το ποσό 59.000 ευρώ, τότε χρεώνεται ο λογ. Ταμείο με πίστωση του λογ. 30.00.00.000 ΜΑΒΙΑ Α.Ε.

5.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 14 "ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ"

5.5.1 Γενικά περί επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Στο λογ. **14.00 "έπιπλα"** παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα και χωρίς βλάβη και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων (γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών) και χρησιμοποιούνται κυρίως από το προσωπικό της επιχείρησης.

Στο **14.01 "σκεύη"** παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασης, που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας, είδη εστίασης, τα διάφορα σέρβις κλπ.).

Στο λογ. **14.03 "ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα"** παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν την επιχείρηση όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές, τα φωτοτυπικά μηχανήματα, οι τηλεοράσεις, οι ηλεκτρονικοί προβολείς διαφανειών, οι εκτυπωτές κλπ.

Στο λογ. **14.04 "μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς"** παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, σιδηρά δοχεία, σιλό, κοντέινερ, ή παλέτες, γυάλινες φιάλες μπύρας και πλαστικά κιβώτια (γνωμ. 75/1510/91 κλπ.).

Στο λογ. **14.05 "επιστημονικά όργανα"** παρακολουθούνται τα φορητά μέσα, με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού με κρούσεις, εφεκλυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού κλπ.).

Στο λογ. **14.06 "ζώα για πάγια εκμετάλλευση"** παρακολουθούνται τα ζώα, τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις (π.χ. άλογα και βόδια που χρησιμοποιούνται για το όργωμα των αγρών ή για τις μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα κλπ.). Για τα νεογέννητα (μοσχάρια, πουλάρια, αρνιά,

γουρουνόπουλα κλπ.) που δεν πωλούνται, αλλά επιλέγονται για πάγια εκμετάλλευση, χρεώνεται ο λογ. 14.06 με το κόστος παραγωγής τους και πιστώνεται με το ίδιο κόστος ο λογ. 78 (γνωμ. ΕΣΥΛ. 183/2099/93) ³⁰.

Στο λογ. **14.08 "εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών"** παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, συσκευές FAX, τηλεφωνικές συνδέσεις, τηλεφωνικές γραμμές και συνδέσεις κλπ.). ο τηλεπικοινωνιακός εξοπλισμός που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 (ανάλογα) και όχι στον κωδικό 14.08 (γνωμ. 122/1858/93).

Στο λογ. **14.09 "λοιπός εξοπλισμός"** παρακολουθούνται τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στη κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανέναν από τους πιο πάνω λογ. 14.00 – 14.08. Τέτοια είναι π.χ. τα είδη λινόθηκης (λευκά είδη), οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης, τα μαγνητόφωνα, οι πίνακες ζωγραφικής κλπ.

Επίσης, στον ίδιο λογ. **14.09 παρακολουθούνται και οι φωτεινές επιγραφές**, όταν το κόστος αγοράς ή κατασκευής τους ή τα έξοδα εγκατάστασης τους είναι σημαντικά και κατά συνέπεια, θα πρέπει να υποβληθούν σε τμηματική ετήσια απόσβεση. Τα ετήσια έξοδα λειτουργίας και συντήρησης των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογ. 64.02.04 και τα ενοίκια, που τυχόν καταβάλλονται για την εγκατάσταση και λειτουργία των φωτεινών επιγραφών, παρακολουθούνται στο λογ. 62.04.08.

Οι επιχειρήσεις που ενοικιάζουν βιντεοκασέτες, όταν τις αγοράζουν τις καταχωρούν στο λογ. 14.09 και υπολογίζουν πάνω σ' αυτές κάθε χρόνο αποσβέσεις, ενώ τα έσοδα από τη μίσθωση των βιντεοκασετών τα καταχωρούν στην πίστωση του λογ. 73 "πωλήσεις υπηρεσιών".

Επίσης, στον ίδιο λογ. **14.09 παρακολουθούνται και οι ταινίες κινηματογράφου, οι τηλεοπτικές ταινίες, οι βιντεοκασέτες και οποιοδήποτε άλλο υλικό που έχει την έννοια του παγίου εξοπλισμού και αποσβένεται σε χρόνο**

³⁰ Τα ζώα αυτά που αγοράζονται για πάγια εκμετάλλευση, θα πρέπει να αποτιμώνται στην αξία αγοράς τους μείον τις αποσβέσεις, που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημέρα αποτίμησης. Τα ζώα όμως που έχουν γεννηθεί και έχουν μεγαλώσει μέσα στην επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμώνται κατά προσέγγιση, στην τιμή που θα μπορούσαν όμοια ζώα να αγοραστούν από τρίτους μείον τις αποσβέσεις, που έχουν διενεργηθεί την ημέρα έναρξης της εκμετάλλευσής τους μέχρι την ημέρα απογραφής.

μεγαλύτερο από ένα έτος (γνωμ. 28/984/88 και 160/2040/93). Στον ίδιο λογ. 14.09 καταχωρούνται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κατηγορία "Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός" και τα οποία όμως δεν εντάσσονται σε κανέναν από τους παραπάνω λογ. 14.00 – 14.08. Όσα από τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία των λογ. 14.00 – 14.09 δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά, μεταφέρονται και τα μηχανήματα.

Τα έπιπλα όμως μπορούν να αποτιμηθούν και να καταχωρηθούν στην απογραφή και στο μητρώο παγίων, **συνολικά κατά ομοειδείς ομάδες ή καλύτερα κατά συντελεστή απόσβεσης** και όχι το καθένα χωριστά όπως γίνεται με τα μηχανήματα.

5.5.2 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός αποσβένονται κάθε χρόνο κανονικά με τα νόμιμα ποσοστά όπως ακριβώς γίνεται και με τα μηχανήματα. Φυσικά, τα νόμιμα αυτά ποσοστά που ονομάζονται ποσοστά τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικά. Αν δηλαδή, η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από εκείνο που ορίζει ο νόμος, τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις που δεν υπολόγισε στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων (Εγκ. Υπ. Οικ. 1076433/25.6.98). Αν όμως, η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζει ο νόμος, τότε, το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δεν χάνει όμως το δικαίωμα η επιχείρηση να υπολογίσει και να συμπεριλάβει τη διαφορά αυτή των αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις (όχι όμως σωρευτικά).

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

Η αξία αγοράς των ηλεκτρονικών υπολογιστών υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης 34% ή 40%.

Τα προγράμματα των ηλεκτρονικών υπολογιστών αποσβένονται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως (π.δ. 299/03, άρθρο 4 παρ. 9 Ν. 2753/99).

Η αξία από τα ποτήρια, πιάτα, πετσέτες, σεντόνια και άλλα παρόμοια των ξενοδοχείων, σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, κέντρων διασκέδασης και εστιατορίων υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση 30% (Στ. Ε. 291/80) και οι κουρτίνες, τα ανθοδοχεία και οι τσιγαροθήκες με τον ίδιο συντελεστή 30% (Στ. Ε. 1083-8/98). Όταν τα είδη αυτά αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από τις λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20% (π.δ. 299/03). Αν η αξία του καθένα από τα πάγια αυτά στοιχεία είναι μέχρι 1.200 ευρώ, τότε αυτά μπορούν να αποσβεστούν και εφάπαξ (άρθρο 31 παρ. 1στ Ν. 2238/94, π.δ. 299/03).

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

Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση, γιατί θεωρούνται από το νόμο ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με τη πάροδο του χρόνου. Αν όμως υποστούν ζημιά για οποιοδήποτε λόγο, η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά (Υπ. Οικ. Α 11139/71).

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

5.5.3 Παραδείγματα

5.5.3.1 Παράδειγμα αγοράς επίπλων και στη συνέχεια αντικατάσταση τους με άλλα έπιπλα

14.1.05 ΓΕΓΟΝΟΣ

Η επιχείρηση BIONHM A.E. αγοράζει στις 14.1.05 από την εταιρία παραγωγής επίπλων ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε., ορισμένα έπιπλα αξίας 16.000 ευρώ + 2.880 ευρώ Φ.Π.Α. = σύνολο 18.880 ευρώ. η αγορά έγινε με μετρητά.

Στις 19.11 του ιδίου έτους 2005, λόγω αλλαγών που έγιναν στους χώρους του εργοστασίου της BIONHM A.E., τα πιο πάνω έπιπλα θεωρούνται πλέον ακατάλληλα για χρήση στους χώρους αυτούς. Για το λόγο αυτό έγινε καινούρια συμφωνία με τους αρμόδιους της εταιρίας ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.

Η συμφωνία αυτή έχει ως εξής : τα παλαιά έπιπλα να επιστραφούν στην εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. αντί συνολικού τιμήματος 10.000 ευρώ + 1.800 ευρώ

Φ.Π.Α. = σύνολο 11.800 ευρώ. τα καινούρια έπιπλα που αγοράζει η εταιρία BIONHM A.E., θα έχουν συνολικό τίμημα 30.000 ευρώ + Φ.Π.Α. 5.400 ευρώ = σύνολο 35.400 ευρώ. η διαφορά θα καταβληθεί σε μετρητά. Η συμφωνία αυτή υλοποιήθηκε την ίδια μέρα.

Ζητείται : *Να γίνουν όλες οι εγγραφές που αφορούν την πιο πάνω αγορά και στη συνέχεια την αντικατάσταση τους με άλλα έπιπλα.*

ΛΥΣΗ

14.1.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

A) Η εταιρία BIONHM A.E. αγοράζει έπιπλα από την εταιρία επίπλων ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. με τιμολόγιο – δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής :

Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής Νο 32 Ημερ. 14.1.05 Ωρα : 10.30					
Εκδότης : ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
Πελάτης : BIONHM A.E. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
α/α	Είδος	μ.μ.	Ποσότητας	Τιμή	Αξία
1	Καρέκλες	Τεμ.	4	1.000,00	4.000
2	Τραπέζια	Τεμ.	2	6.000,00	<u>12.000</u>
	Φ.Π.Α. 18%				16.000
					2.880
	Σύνολο				18.880
	"Εξοφλήθη"				

B) Με βάση το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 14.1.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.10.018 Αγορές επίπλων με 18%	16.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.01.018 Φ.Π.Α. αγορών παγίων με 18%	2.880	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.		18.880
Τιμ. Νο 32/14.1.05 ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.		

Γ) Το τιμολόγιο εξοφλείται αμέσως. Για το λόγο αυτό στο ημερολόγιο ταμείου και με αποδεικτικό στοιχείο το ίδιο το τιμολόγιο, γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.3.06 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.	18.880	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		18.880
<u>Εξόφληση τιμολ. Νο 32/14.1.05</u>		

19.11.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Η εταιρία ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. επιστρέφει τα παλαιά έπιπλα πίσω στην εταιρία επίπλων ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Επειδή τα έπιπλα αυτά χρησιμοποιήθηκαν και εκτιμήθηκαν σε χαμηλότερη τιμή από την τιμή που είχαν αγορασθεί, για την επιστροφή αυτή θα εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής από την εταιρία ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. (και όχι πιστωτικό τιμολόγιο από την εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.).

Η εταιρία λοιπόν ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, γραμμένο ως εξής :

Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής Νο 63 Ημερ. 19.11.05 Ώρα : 8.15					
Εκδότης : ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
Πελάτης : ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Διεύθυνση Α.Φ.Μ.					
α/α	Είδος	μ.μ.	Ποσότης	Τιμή	Αξία
1	Καρέκλες	Τεμ.	4	600,00	2.400
2	Τραπέζια	Τεμ.	2	3.800,00	<u>7.600</u>
	Φ.Π.Α. 18%				10.000
					1.800
	Σύνολο				11.800
	"Εξοφλήθη"				

Β) Το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει τα έπιπλα μέχρι την εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Με το δευτερότυπο, στο ημερολόγιο ταμείου της ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 19.11.05ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	11.800	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.20.018 Πωλήσεις επίπλων με 18%		10.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων παγίων με 18%		1.800
<u>Πώληση επίπλων ως τιμ. Νο 63/19.11.2005</u>		

31.12.05 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Α) Υπολογίζονται αποσβέσεις στα έπιπλα που επιστρέφονται (δεν υπολογίζονται αποσβέσεις αν αντί τιμολογίου πώλησης της ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. εκδιδόταν πιστωτικό τιμολόγιο από την εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.). Αν η εταιρία δεν πρόκειται να υπολογίσει αποσβέσεις για ολόκληρη την κατηγορία αυτών των επίπλων, κατά το χρονικό διάστημα που διατηρούνται τα πιο πάνω έπιπλα στα γραφεία της ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε., τότε δεν θα έπρεπε να υπολογιστούν αποσβέσεις και για τα έπιπλα αυτά.

Το χρονικό διάστημα που χρησιμοποιήθηκαν τα έπιπλα είναι από 14.1.05 – 19.11.05, δηλαδή 10 μήνες και 5 ημέρες, οπότε μετρούνται συνολικά ως **11 μήνες** (Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03). Το ποσοστό απόσβεσης είναι 20% ετησίως και η αρχική αξία 16.000 ευρώ.

Κατά συνέπεια, οι αποσβέσεις στο χρονικό διάστημα από 14.1.05 – 19.11.05 είναι : $16.000 \times 20\% \times 11 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} = 2.933,33$ ευρώ

Με το ποσό αυτό των αποσβέσεων γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ		
ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.04.00.000 αποσβέσεις επίπλων	2.933,33	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.99.00.000 αποσβεσμένα έπιπλα		2.933,33
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων από 14.1.05 – 19.11.05</u>		

Β) Ο λογ. 14.99.00.000 χρεώνεται με το ποσό 2.933,33 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 14.00.00.000 "Έπιπλα απογραφής" με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.99.00.000 αποσβεσμένα έπιπλα	2.933,33	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής		2.933,33
<u>Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού στον κύριο</u>		

Γ) Ο λογ. 14.00.10.018 πιστώνεται με το ποσό 16.000 ευρώ για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 14.00.00.000, ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής	16.000	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.10.018 Αγορές επίπλων με 18%		16.000
<u>Μεταφορά και τακτοποίηση λογαριασμών</u>		

Δ) Ο λογ. 14.00.20.018 χρεώνεται με το ποσό 10.000 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 14.00.00.000, ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.20.018 Πωλήσεις επίπλων με 18%	10.000	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής		10.000
<u>Μεταφορά και τακτοποίηση λογαριασμών</u>		

Ε) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογ. 14.00.00.000 εμφανίζει την εξής κίνηση :

<u>Χρέωση</u>	<u>14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής</u>	<u>Πίστωση</u>
Αξία αγοράς	16.000	Αξία πώλησης
		Αποσβέσεις επίπλων
		<u>2.933,33</u>
		12.933,33

Ο πιο πάνω λογαριασμός εμφανίζει υπόλοιπο χρεωστικό 3.066,67 ευρώ (16.000 – 12.933,33 = 3.066,67 ευρώ). επειδή το υπόλοιπο είναι χρεωστικό, εκφράζει

ζημιά από πώληση επίπλων, στη συνέχεια ο λογ. 14.00.00.000 θα πιστωθεί με 3.066,67 ευρώ για να εξισωθεί και θα χρεωθεί ο λογ. 81.02.04.000 "ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού" με το ίδιο ποσό.

Η εγγραφή γίνεται ως εξής :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>31.12</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u>	<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ					
81.02.04.000		Ζημιές από εκποίηση επίπλων		3.066,67	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ					
14.00.00.000		Έπιπλα απογραφής			3.066,67
<u>Ζημιές από πώληση επίπλων</u>					

Στ) Επίσης με ημερομηνία 31.12.05 ο λογ. 66.04.00.000 θα πρέπει να εξισωθεί και να μεταφερθεί στο λογ. 80.00, ενώ ο λογ. 81.02.04.000 θα πρέπει και αυτός να εξισωθεί και να μεταφερθεί στο λογ. 86.02.08.000 "έκτακτες ζημιές". Η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά και εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών.

5.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 16 "ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ"

5.6.1 Γενικά περί ακινητοποιήσεων άυλων παγίων στοιχείων

Άυλα πάγια στοιχεία είναι εκείνα τα ασώματα αγαθά που είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα είτε μαζί με την επιχείρηση. Τα άυλα πάγια αποκτούνται από την επιχείρηση, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής δυο κατηγορίες :

A) Στα δικαιώματα που είναι π.χ. τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμποροβιομηχανικά σήματα, η πνευματικά ιδιοκτησία κλπ.

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

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στο λογ. 16 μόνο με τα έξοδα πραγματοποίησης τους και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

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

5.6.2 Υπεραξία της επιχείρησης

Στο λογ. 16.00 παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης. Η υπεραξία είναι ίση με τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς ή συγχώνευσης και της πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών της στοιχείων. Η διαφορά αυτή οφείλεται κυρίως στην καλή οργάνωση της επιχείρησης, στα υψηλά κέρδη, στην εκτεταμένη πελατεία, στην καλή προοπτική ανάπτυξης του κλάδου που ανήκει, στην επιστημονική κατάρτιση των στελεχών της κλπ.

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 3, άρθρο 43 παρ. 4β Ν. 2190/20).

Τα πρόσωπα, που εισπράττουν το ποσό της υπεραξίας, οφείλουν να αποδώσουν στη Δ.Ο.Υ. το φόρο της υπεραξίας που είναι 20% πάνω στο ποσό αυτό, πριν από την με οποιοδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου (άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2238/94). Δηλαδή η υπεραξία φορολογείται αυτοτελώς.

5.6.3 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Στο λογ. 16.01 "δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας" παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αγοράζει η επιχείρηση ή παράγει η ίδια ή που προέρχονται από συγχώνευση και με την αξιοποίηση τους αποκτάει πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσης στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί (π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος, η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος, η μέθοδος κατεργασίας υλικών, τα

διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες παραγωγής και εκμετάλλευσης, τα σήματα, οι άδειες κινητής τηλεφωνίας 20ετούς διάρκειας, τα πρότυπα ή σχέδια και άλλα παρόμοια δικαιώματα).

Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 4, άρθρο 43 παρ. 4γ Ν. 2190/20), εκτός αν από το νόμο καθορίζεται συγκεκριμένο χρονικό διάστημα απόσβεσης. *Π.χ. για τα σήματα καθορίζεται χρόνος απόσβεσης 10 χρήσεις, με έναρξη της απόσβεσης από το μήνα μέσα στον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος (Εγκ. Υπ. Οικ. 1010046/πολ. 1047/4.2.02, άρθρο 31 Ν2238/94).* Αν η πρώτη χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη, τότε θα επιβαρυνθεί αυτή με περισσότερες αποσβέσεις (ανάλογα με του μήνες διάρκειας της) (γνwm. 133/1886/93).

5.6.4 Παραχωρήσεις δικαιωμάτων κλπ.

Στους λογ. **16.02** και **16.03** παρακολουθούνται οι παραχωρήσεις για εκμετάλλευση ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων κλπ. Αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα σε περισσότερες συνεχόμενες χρήσεις, όχι όμως πάνω από 5 χρήσεις (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104 περ. 5, άρθρο 43 παρ. 4α Ν. 2190/20).

Στο λογ. **16.04 "δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων"** παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην επιχείρηση, ενσώματων παγίων στοιχείων (π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων κλπ.) για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτίμησης.

Η αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου παγίου (άρθρο 43 παρ. 4 περ. δ' κωδ. Ν. 2190/20).

Στο λογ. **16.05 "λοιπά δικαιώματα"** παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογ. 16.00 – 16.04. Στο λογ. 16.05 παρακολουθούνται και τα μισθωτικά δικαιώματα, δηλαδή το ποσό που καταβάλλεται στο μισθωτή ακινήτου ως αποζημίωση, για τη μεταβίβαση στην επιχείρηση των δικαιωμάτων του. Επί ορισμένου ακινήτου, που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώματος και το νόμο που ισχύει κάθε φορά. Η απόσβεση του μισθωτικού δικαιώματος γίνεται σε ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα (Γ.Λ.Σ. 2.2.100 περ. 7).

Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της απόσβεσης, χρεώνεται ο λογ. 16.99 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 16 με το ίδιο ποσό, οπότε εξισώνεται και αυτός ο λογαριασμός (χωρίς να μένει υπόλοιπο 0,01 ευρώ).

Σε περίπτωση οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσης του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογ. 81.02.99 "λοιπές έκτακτες ζημιές".

Σε περίπτωση πώλησης του άυλου παγίου στοιχείου ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτωση πώλησης μηχανήματος (λογ. 12).

Το ποσό που καταβάλλεται ως αποζημίωση στον εκμισθωτή, για να ξενοικιάσει οικιοθελώς το ακίνητο πριν λήξει το συμβόλαιο, καταχωρείται στο λογ. 16.05. Το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος για τον εκμισθωτή που φορολογείται αυτοτελώς (άρθρο 13 παρ. ιβ Ν. 2238/94).

5.6.5 Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Στο λογ. **16.10 "έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης"** παρακολουθούνται τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού της εταιρίας, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ίδρυσης, τα έξοδα κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, τα έξοδα εκτύπωσης των μετοχών, τα έξοδα εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών, και οργανωτικών μελετών³¹ (εφόσον δεν επακολουθεί κατασκευή του έργου για το οποίο εκπονήθηκαν), καθώς και τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης. Στον ίδιο λογ. 16.10 παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά τη έναρξη της παραγωγικής δράσης) έξοδα, που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης, τα έξοδα ίδρυσης υποκαταστήματος όπως είναι π.χ. τα έξοδα ερευνών, ο αέρας που καταβάλλεται στον ενοικιαστή για να ξενοικιάσει το ακίνητο κλπ. (Γ.Λ.Σ. 2.2.110 περ. 2), τα έξοδα εισαγωγής της εταιρίας στο χρηματιστήριο, καθώς και τα έξοδα διαμόρφωσης του χώρου σε μισθούμενο ακίνητο (ΕΣΥΛ γνωμ. 116/92). Όταν τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων είναι προσθήκες και

³¹ Τα έξοδα μελέτης που γίνονται για ένα έργο το οποίο ολοκληρώνεται, ενσωματώνονται στο κόστος του έργου αυτού και αποσβένονται όπως αυτό και δεν καταχωρούνται στο λογ. 16. Επίσης, τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 16.10 (ΕΣΥΛ. γνωμ. 116/92), αλλά για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. θα πρέπει η διάρκεια της μίσθωσης να είναι από 9 έτη και πάνω (Εγκ. Υπ. Οικ. 1041364/πολ. 1094/92) και η απόσβεση με συντελεστή που αντιστοιχεί στα έτη διάρκειας της μίσθωσης και όχι μικρότερο από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ. 299/03 για το ίδιο πάγιο στοιχείο (άρθρο 31 παρ. 1γ Ν. 2238/94).

βελτιώσεις σημαντικής αξίας, τότε καλύτερα είναι να καταχωρούνται στο λογ. 11.07 και όχι στο λογ. 16.10.

Τα έξοδα του λογ. 16.10 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία³² (π.χ. μέσα σε 3 έτη ή 5 έτη κλπ.) (Εγκ. 1020966/96, άρθρο 31 παρ. 1ιβ Ν 2238/94). Σε νεοδημιουργούμενη επιχείρηση, η απόσβεση αρχίζει μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης, διότι από τότε προκύπτουν έσοδα (άρθρο 7 παρ. 3 Ν. 4171/61, Εγγρ. Υπ. Οικ. 1097861, Στ. Ε. 1698/85, 3903/85). Τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων σε μισθούμενο ακίνητο αποσβένονται στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, όχι όμως πέρα των 5 ετών (άρθρο 31 παρ. 1ιγ. Ν. 2238/94, γνωμ. 116/92). Αν η επιχείρηση δεν λειτούργησε καθόλου αλλά τέθηκε σε εκκαθάριση, τότε δεν αποσβένονται τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, διότι δεν υπάρχει ακαθάριστο εισόδημα (Στ. Ε. Β. 3979/00).

Όταν στο διάστημα της κατασκευαστικής περιόδου (νεοδημιουργούμενης επιχείρησης) προκύπτουν και διάφορα έσοδα συνήθως από τόκους καταθέσεων και από έντοκα γραμμάτια κλπ. που προέρχονται από τις καταθέσεις του μετοχικού κεφαλαίου ή από τα δάνεια των τραπεζών που δεν χρησιμοποιήθηκαν ακόμα, τότε, αν τα έσοδα αυτά είναι λιγότερα από το συνολικό ποσό των εξόδων που απεικονίζονται στο λογ. 16.10, με τη διαφορά αυτή χρεώνεται ένας άλλος τεταρτοβάθμιος λογ/σμός του λογ. 16.10 και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 78.00.16.010 "ιδιοπαραγωγή εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης απαλ. Του Φ.Π.Α.". Σε περίπτωση όμως που τα έσοδα από τόκους κλπ. είναι περισσότερα από τα έξοδα, τότε στη συγκεκριμένη χρήση δεν γίνεται η πιο πάνω λογιστική εγγραφή, αλλά τα απομένον υπόλοιπο από τα έσοδα αυτά εμφανίζεται τελικά στο λογ. 42.00 ως "υπόλοιπο κερδών εις νέο" (ΕΣΥΛ. 2428/αρ. γνωμ. 296/98).

Στο λογ. **16.11 "έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων"** παρακολουθούνται τα έξοδα κτήσης αυτών, ενώ στο λογ. **16.12 "έξοδα λοιπών ερευνών"** παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για άλλες έρευνες (εκτός ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων). Τέτοια έξοδα είναι π.χ. η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, των νέων μεθόδων παραγωγής, των πρότυπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων κλπ. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ

³² Οι εταιρίες απαγορεύεται να μοιράσουν κέρδη, όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο από τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης (λογ. 16.02, 16.03 και 16.10 – 16.19) δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από το υπόλοιπο κερδών εις νέο (άρθρο 43 παρ. 3δ και 4α Ν. 2190/20).

κατά το έτος πραγματοποίησης τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (για τα λοιπά έξοδα ερευνών ισχύει η τριετία) (άρθρο 43 παρ. 4α και 3α Ν. 2190/20, άρθρο 31 παρ. 1ια Ν. 2238/94, Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03).

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

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

Στο λογ. **16.15 "συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων"** παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ δανείων και πιστώσεων αυτών καθώς και κατά την απόκτηση τους, όταν οι πιστώσεις και τα δάνεια αυτά συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση παγίων στοιχείων της επιχείρησης.

Χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων (άρθρο 28 παρ. 7 Κ.Β.Σ.)

Οι συν/κές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή δόσεων και κατά την αποτίμηση σε ευρώ στο τέλος της χρήσης των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση κλπ.), τόσο οι χρεωστικές όσο και οι πιστωτικές, καταχωρούνται στο λογ. 16.15 "συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων", ο οποίος

αναλύεται σε τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς χωριστά κατά πίστωση ή δάνειο. Δηλαδή για κάθε πίστωση ή δάνειο υπάρχει και ένας χωριστός τεταρτοβάθμιος λογαριασμός (π.χ. 16.15.00.000 συν/κές διαφορές δανείου Σε \$ κλπ.). Στη συνέχεια :

A) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, που απομένουν μετά και από τον συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συν/κών διαφορών προηγούμενων χρήσεων της ίδιας πίστωσης ή δανείου που μεταφέρεται από το λογ. 44.15, αποσβένονται τμηματικά και ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της κάθε πίστωσης ή δανείου χωριστά. Η ετήσια απόσβεση δηλαδή είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπόλοιπου του λογαριασμού αυτού (16.15...) κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών που απομένουν μετά από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου (δηλαδή η χρήση αυτή που αναφερόμαστε δεν μετριέται στον αριθμό των ετών που απομένουν). Χρονική περίοδος μικρότερη από 12 μήνες λογίζεται ως έτος. Με το ποσό της ετήσιας απόσβεσης χρεώνεται ο λογ. 81.00.04 με πίστωση του λογ. 16.15.

Παράδειγμα

Το υπόλοιπο της οφειλής προς τον προμηθευτή Α με ημερομηνία 31.12.2005 λόγω αγοράς μηχανήματος (παγίου στοιχείου) είναι 100.000 \$ X 1,05 = 105.000 ευρώ. Η τρέχουσα τιμή του \$ με 31.12.05 είναι 1,14 ευρώ. η οφειλή αυτή εξοφλείται πλήρως (δηλαδή και η τελευταία δόση της) στις 10.3.2008.

Ζητείται : Να προσδιοριστεί η συν/κή διαφορά που μεταφέρεται με 31.12.05 στ' αποτελέσματα χρήσης.

Λύση	
Αξία κτήσης	100.000 \$ X 1,05 = 105.000 ευρώ
Αξία αποτίμησης	100.000 \$ X 1,14 = <u>114.000</u> ευρώ
Συν/κή διαφορά (χρεωστική)	9.000 ευρώ

Τα έτη μέχρι τη λήξη της τελευταίας δόσης είναι 3 (2006, 2007 και 2008). Κατά συνέπεια, 9.000 : 3 έτη = 3.000 ευρώ = συν/κή διαφορά που θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης δηλαδή στο λογ. 81.00.04.000. Ενώ το υπόλοιπο ποσό της συν/κής διαφοράς που είναι 6.000 ευρώ (9.000– 3.000 = 6.000 ευρώ) θα εμφανιστεί στο ενεργητικό της απογραφής και στον ισολογισμό ως ποσό του κωδ. 16.15.

Διευκρίνιση : για να αποτιμηθούν σε ευρώ οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα που είναι σε ξένο νόμισμα (δηλαδή σε νόμισμα εκτός ΟΝΕ) θα παίρνονται οι τιμές σε συναλλάγματος σε ευρώ που είναι γραμμένες στο Δελτίο Ισοτιμιών Αναφοράς της ΕΚΤ (Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας) που δημοσιεύονται καθημερινά από την τράπεζα της Ελλάδος. Αν στο Δελτίο Ισοτιμιών της ΕΚΤ δεν περιλαμβάνονται τιμές αγοράς και πώλησης αλλά μόνο μέσες τιμές, τότε παίρνονται οι μέσες τιμές.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογ. 16.15... αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του παγίου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογ. 16.15 που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα και μεταφέρονται στο λογ. 81.00.04. Επίσης, αν εξοφληθεί το δάνειο ή η πίστωση πριν από τη συμβατική λήξη του, τότε ολόκληρο το αντίστοιχο χρεωστικό υπόλοιπο του λογ. 16.15 μεταφέρεται στο λογ. 81.00.04, ενώ αν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό και απεικονίζεται στο λογ. 44.15 μεταφέρεται στο λογ. 81.01.04.

Β) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές κατά πίστωση ή δάνειο, που προκύπτουν από πληρωμές δόσεων και από αποτίμηση στο τέλος της κάθε χρήσης, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στο λογ. 16.15, μειώνουν τις τυχόν χρεωστικές της ίδιας χρήσης καθώς και των προηγούμενων χρήσεων που αφορούν τις ίδιες πιστώσεις ή δάνεια και το υπόλοιπο (ή ολόκληρο το ποσό αν δεν υπάρχουν χρεωστικές) μεταφέρεται στο λογ. 44.15 "προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων", χωριστά κατά πίστωση ή δάνειο³³ (π.χ. 44.15.00.000 "συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε \$ κλπ.). Στη συνέχεια, από το λογ. 44.15 μεταφέρεται στο λογ. 81.01.04 το μέρος εκείνο των συν/κών διαφορών που αντιστοιχεί στις δόσεις των πιστώσεων ή των δανείων που πληρώθηκαν μέσα στη χρήση αυτή³⁴.

³³ Για κάθε πίστωση ή δάνειο αντιστοιχεί και χωριστός υπολογαριασμός του 16.15 και του 44.15.

³⁴ Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από εισαγωγές ή από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις θα πρέπει να παρακολουθούνται σε χωριστούς κωδικούς του λογ. 81, διότι λαμβάνονται υπόψη στους υπολογισμούς για την προράτα του Φ.Π.Α.

Στο τέλος της επόμενης χρήσης, το πιστωτικό υπόλοιπο του κάθε υπολογαριασμού του λογ. 44.15 μεταφέρεται στο λογ. 16.15 (σε αντίστοιχο υπολογαριασμό) και εκεί συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικές συν/κές διαφορές της χρήσης αυτής. Σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο, από το υπόλοιπο αυτό το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση μεταφέρεται στους αποτελεσματικούς λογ. 81.00.04 ή 81.01.04 ανάλογα, ενώ το υπόλοιπο μεταφέρεται στον αντίστοιχο υπολογαριασμό του 44.15. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στο τέλος κάθε χρήσης μέχρι την κανονική λήξη της πίστωσης ή του δανείου.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα πιστωτικά υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογ. 44.15 που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, παραμένουν στους ίδιους υπολογαριασμούς του λογ. 44.15 μέχρι να εξοφληθεί το δάνειο ή η πίστωση ή μέχρι να συμψηφιστούν με αντίστοιχα χρεωστικά, ενώ σε περίπτωση εξόφλησης του δανείου ή της πίστωσης πριν από τη λήξη του, ολόκληρο το αντίστοιχο πιστωτικό υπόλοιπο του λογ. 44.15 μεταφέρεται στο λογ. 81.01.04 και από εκεί στα αποτελέσματα χρήσης (λογ. 86.02.07).

Στο λογ. **16.16 "διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών"** παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους αξία, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 18). Αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου (άρθρο 43 παρ. 3β Ν. 2190/20). Τα έξοδα έκδοσης του ομολογιακού δανείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 16.13, ενώ οι τόκοι εξυπηρέτησης του δανείου στο λογ. 65.00 και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων στο λογ. 65.09.

Στο λογ. **16.17 "έξοδα αναδιοργάνωσης"** παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγεθος της επιχείρησης σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία

(άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1ιβ Ν. 2238/94). Ειδικότερα, στον κωδ. 16.17.00.000 "λογισμικά προγράμματα Η/Υ" καταχωρείται η αξία αγοράς των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ. Η αξία αυτή αποσβένεται με ετήσιο συντελεστή απόσβεσης 30% ή 24% (Π.Δ. 299/03). Τα προγράμματα όμως αυτά μπορούν να αποσβένονται και εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ. 299/03 άρθρο 11 παρ. 5).

Στο λογ. **16.18 "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου"** παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 20). Οι τόκοι αυτοί, που πραγματοποιούνται μέχρι τέλους χρήσης εκείνης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν όμως να υπερβαίνουν τα 5 έτη (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105 περ. 23, άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20, άρθρο 31 παρ. 1ιβ Ν. 2238/94, άρθρο 7 παρ. 3 Ν. 4171/61, Εγγρ. 1097861/94, Αρ. Π. 1728/92, γνωμ. 96/92). Οι τόκοι υπερημερίας της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τεταρτοβάθμιο λογ. του 81.00, ενώ οι τόκοι δανείων καθώς και οι τόκοι υπερημερίας από τη λήξη της κατασκευαστικής περιόδου και μετά καταχωρούνται στο λογ. 65.00 (και όχι στο λογ. 16.18).

Στο λογ. **16.19 "λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης"** παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογ. 16.10 – 16.18. Στο λογ. 16.19 καταχωρείται και η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδάφισης του, η οποία αποσβένεται είτε εφάπαξ στο πρώτο έτος, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία (άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20). Η απόσβεση αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (άρθρο 31 παρ. 1η Ν. 2238/94). Στο λογ. 16.19 μπορούν να καταχωρούνται και οι "συσσωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία" που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού κατά τις προηγούμενες χρήσεις (άρθρο 42ε παρ. 14 Ν. 2190/20). Επίσης, στο λογ. 16.19 καταχωρείται και η καταβαλλόμενη αποζημίωση σε μισθωτή κτιρίου λόγω έξωσης του για ιδιοχρηση του κτιρίου από τον ιδιοκτήτη (ΕΣΥΛ 2266/γνωμ. 265/12.2.96).

Στο λογ. **16.90 "έξοδα μετεγκατάστασης της ή εργοστασίου της"** παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της, τα οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε περισσότερες από μια χρήσεις που δεν μπορούν

όμως να υπερβούν τις 5 χρήσεις (άρθρο 43 παρ. 3 Ν. 2190/20, άρθρο 31 παρ. 1β Ν. 2238/94). Οι τυχόν επιχορηγήσεις καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 41.10 (ΕΣΥΛ γν. 260/95).

Στο λογ. **16.98 "προκαταβολές κτήσης ασώματων ακινητοποιήσεων"** παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό.

Στο λογ. **16.99 "αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις ..."** καταχωρούνται οι αποσβέσεις που διενεργούνται κάθε φορά και αφού ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις, ο λογ. 16.99 χρεώνεται με το συνολικό του ποσό και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 16 και έτσι εξισώνονται οι λογ/σμοί αυτοί, χωρίς να μένει υπόλοιπο το ποσό 0,01 ευρώ, το οποίο μένει μόνο για τα ενσώματα πάγια στοιχεία (παρ. 2.2.110 υποπαρ. 8 και 24 Π.Δ. 1123/80, γνωμ. 6/318/9.1.04).

Οι υπόλοιποι υπολογαριασμοί του 16 αποσβένονται με τον τρόπο που αναφέρεται στην ανάπτυξη των κατ' ιδίαν λογ/σμών. Πάντως, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, ενώ οι δαπάνες εκείνες που αφορούν τον πάγιο εξοπλισμό αποσβένονται ισόποσα μέσα σε 3 χρόνια (άρθρο 9 Ν. 1731/87, άρθρο 31 παρ. 1α Ν. 2238/94). Οι δαπάνες των μεταλλευτικών ερευνών αποσβένονται είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιούνται, είτε εφάπαξ σε μια από τις 4 επόμενες χρήσεις, είτε τμηματικά μέσα στις χρήσεις αυτές (άρθρο 18 Ν.Δ. 1029/59, Εγκ. Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/03). Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της απόσβεσης της αξίας κτήσης εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

5.6.6 Περιορισμός στη διανομή κερδών (άρθρο 43 παρ. 3δ και 4α' Ν. 2190/20)

Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης), δηλαδή των εξόδων που αναγράφονται στους κωδικούς 16.03 και 16.10 – 16.19, απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

Ως προαιρετικά αποθεματικά θεωρούνται αυτά που μπορούν να διανεμηθούν με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

6.1 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 5, παράγραφος 1 και 3) οι επιχειρήσεις που εντάσσονται σε τήρηση Α΄ κατηγορίας βιβλίων, δηλαδή σε τήρηση βιβλίου αγορών υποχρεούνται " να καταχωρούν σε ξεχωριστές στήλες το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη, καθώς και την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, **τα έξοδα**, το Φ.Π.Α. των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. Επίσης **σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρείται η αξία αγοράς των παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. αυτών**, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται ".

Με βάση τα προαναφερθέντα βγάζουμε το συμπέρασμα ότι οι αγορές παγίων καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου αγορών, γιατί παίζουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων. Και αυτό γιατί έχουμε τη δυνατότητα να γνωρίζουμε τις αγορές των παγίων κάθε διαχειριστική χρήση και εφόσον προβλέπεται ιδιαίτερη στήλη για τις δαπάνες και δεδομένου ότι οι αποσβέσεις θεωρούνται δαπάνη, διενεργούνται επί της αξίας αγοράς των παγίων, και καταχωρούνται στην στήλη "δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης" στο τέλος της χρήσης (με ημερομηνία 31/12/200X), για να εκπέσουν από τα τεκμαρτά έσοδα που προκύπτουν με βάση τους Σ.Κ.Κ. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων χρησιμοποιούνται οι συντελεστές του Π.Δ. 299/2003. Επίσης, μπορεί να τηρηθεί λεπτομερής κατάσταση παγίων και των αποσβέσεων τους σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου αγορών, π.χ. στην τελευταία σελίδα, ή σε αθεώρητες καταστάσεις όπου αναγράφονται λεπτομερώς η περιγραφή, το στοιχείο αγοράς, η ημερομηνία κτήσης, η αξία αγοράς και οι ετήσιες αποσβέσεις του παγίου.

Για να γίνουν όλα αυτά πιο κατανοητά και σαφή παραθέτουμε ένα παράδειγμα τήρησης βιβλίου αγορών στο οποίο συμπεριλαμβάνεται αγορά παγίου και διενέργεια αποσβέσεων.

6.1.1 Παράδειγμα : Επιχείρηση εκμετάλλευσης περιπτέρου πραγματοποιεί αγορές και δαπάνες και τις καταχωρεί στο βιβλίο αγορών. Την 31/12/2006 το βιβλίο αγορών θα έχει ως εξής :

Βιβλίο αγορών

Χρονο λογία έκδοση ς ή λήψης στοιχεί ου αγοράς	Είδος και αριθμός του δικαιολογ ητικού στοιχείου αγοράς	Όνοματεπών υμο ή επωνυμία εκδότη	Αξία αγορών - καθαρή αξία χωρίς φόρο							Αγορές από μη υποκείμε νο ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	Δαπάνες		Αξία παγί ων χωρίς φόρο	ΦΠΑ
			Ζαχα ρώδη	Παιχ νίδια	Βιβλία	Ψιλικά	Ποτά	Ποτά	Λήψη υπηρεσιών		Με δικαίω μα έκπτωσ ης	Χωρίς δικαίω μα έκπτωσ ης		
			19%	19%	4,5%	19%	9%	19%	19%					
10/1/06	Τιμ.Νο 15	Α.Ανδρέου					400	320						96,80
20/2/06	Τιμ.Νο 96	Β.Βασιλάκης			280									12,60
15/3/06	Τιμ.Νο 49	Γ.Γεωργίου		450										85,50
24/4/06	Τιμ.Νο 76	Δ.Δημητρίου				580								110,20
29/5/06	Φορτ.144	Ταο ΕΠΕ									10			1,90
8/6/06	ΤΠ-ΔΑ Νο 78	Ε.Παπαδάκη											1500	285,00
27/7/06	Π.Τ. Νο 6	Α.Ανδρέου					-146,70							-13,20
6/8/06	ΤΠ-ΔΑ Νο 256	Διανομή ΑΕ	80											15,20
30/9/06	απόδειξη	ΔΕΗ									111,60	26,25		10,04
8/10/06	Τιμ.αγ.25	Γ.Παρασύρη							200					
7/11/06	ΤΠΥ 49	Ι.Δοκιμάκης							1000					190,00
31/12/06		Αποσβέσεις χρήσης 2006										175		
ΣΥΝΟ ΛΑ			80	450	280	580	253,30	320	1000	200	121,60	201,25	1500	794,04

Το ποσό της τελευταίας καταχώρησης με τις αποσβέσεις χρήσης προέκυψε από τον ακόλουθο πίνακα, ο οποίος μπορεί να τηρηθεί στην τελευταία σελίδα του βιβλίου αγορών ή σε αθεώρητες καταστάσεις.

Κατάσταση παγίων και αποσβέσεων

α/α	Περιγραφή - είδος παγίου	Είδος στοιχείου	Ημερομηνία αγοράς	Αξία κτήσης	Συντελεστής απόσβεσης	Αποσβέσεις				
						2006	2007	2008	2009	2010
1	ψυγείο	ΤΠ-ΔΑ Νο 78	8/6/06	1500,00	20%	175,00				
	Σύνολο αποσβέσεων 2006					175,00				

6.2 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν Β΄ κατηγορίας βιβλία, δηλαδή βιβλίο εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. άρθρο 6 παράγραφος 4, καταχωρούν σε ξεχωριστή στήλη τις αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων και τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτά. Η ανάλυση αυτών των παγίων και οι αποσβέσεις τους γίνονται σε ιδιαίτερο χώρο π.χ. στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εσόδων –εξόδων ή σε αθεώρητες καταστάσεις όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

Την υποχρέωση αυτή έχουν οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, οι εμπορικές, οι βιοτεχνικές, και οι λοιπές επιχειρήσεις των οποίων τα κέρδη από τη χρήση 1999 προσδιορίζονται πλέον λογιστικά, είτε τηρούν είτε όχι βιβλίο απογραφών. Στην περίπτωση μη αναγραφής των αποσβέσεων, οι επιχειρήσεις χάνουν το δικαίωμα να τις εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

Η ανάλυση των παγίων και οι αποσβέσεις τους, όπως είπαμε και προηγουμένως, γίνεται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή σε αθεώρητες καταστάσεις (βλ. ΠΟΛ 1209/14-7-2000) είτε αυτές τηρούνται χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά και δεν υπάρχει η δυνατότητα θεώρησης ιδιαίτερου βιβλίου "Μητρώο Παγίων", το οποίο τηρείται μόνο σε Γ΄ κατηγορίας βιβλία. Μετά από αυτή την ανάλυση, στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται το σύνολο των αποσβέσεων και στο βιβλίο εσόδων – εξόδων με εγγραφή ημερομηνίας 31/12/200X και αιτιολογία "Αποσβέσεις χρήσης 200X" στην στήλη "Δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης".

Στην πράξη η καταχώρηση τους γίνεται ως εξής :

- Κατά την αγορά των παγίων καταχωρούνται κανονικά στην στήλη "Αγορά παγίων στο 19%" η καθαρή αξία αγοράς τους με βάση τα τιμολόγια και ο Φ.Π.Α. τους στην αντίστοιχη στήλη "Φ.Π.Α. αγοράς παγίων στο 19%" έτσι ώστε να διευκολυνθεί η υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.
- Η ανάλυση των παγίων και οι αποσβέσεις τους γίνεται σε αθεώρητες καταστάσεις ή στην τελευταία σελίδα του βιβλίου εσόδων – εξόδων με βάση το παρακάτω υπόδειγμα :

Επωνυμία :

Επάγγελμα :

Δ/νση – Α.Φ.Μ. :

Δ.Ο.Υ. :

α/α	Περιγραφή είδος παγίου	Είδος στοιχείου και ημερομηνία αγοράς	Ημερομηνία λειτουργίας	Αξία κτήσης	Συντελεστής απόσβεσης	Αποσβέσεις				
						2002	2003	2004	2005	2006
1	Φορτηγό NISSAN YZK 1955	Τιμ. Νο 15 10/7/2002	10/7/2002	6000,00	20%	600,00	1200,00			
2	Γραφείο τύπου Α	Τιμ. Νο 40 5/9/2002	5/9/2002	2500,00	20%	166,67	500,00			
3	Βιβλιοθήκη 3 μ. *2,10	Τιμ. Νο 25 7/10/2002	17/10/2002	2000,00	20%	100,00	400,00			
4	Η/Υ τύπου Β	Τιμ. Νο 18 9/10/2002	18/12/2002	4500,00	30%	112,50	1350,00			
5	Μηχανή γραφείου	Τιμ. Νο 19 20/12/2002	20/12/2002	580,00	-	579,99	0			
	Σύνολο αποσβέσεων 2002					1559,16				
6	Τηλεφωνικό κέντρο	Τιμ. Νο 16 5/2/2003	5/2/2003	3000,00	20%	-	550,00			
	Σύνολο αποσβέσεων 2003						4000,00			

- Το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης μεταφέρεται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων στο τέλος του έτους με εγγραφή ημερομηνίας 31/12/200X και αιτιολογία "Αποσβέσεις χρήσης 200X" για να συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του αποτελέσματος.
- Οι αθεώρητες καταστάσεις διαφυλάσσονται για όσα χρόνια διαφυλάσσονται και τα βιβλία.

6.2.1 Πάγια στοιχεία ατομικής επιχείρησης από αυτά της προσωπικής περιουσίας του επιτηδευματία

Κατά την έναρξη εργασιών ατομικών επιχειρήσεων, συνηθίζεται οι επιτηδευματίες να μεταφέρουν από το σπίτι τους προσωπικά τους περιουσιακά στοιχεία για τη λειτουργία της επιχείρησης π.χ. γραφεία, καρέκλες, καναπέδες, υπολογιστές κ.λ.π. Για να αποδειχθεί αυτό σ' ένα έλεγχο κρίνεται σκόπιμο να εκδίδεται "δελτίο ποσοτικής παραλαβής" κατά την τοποθέτησή τους στην επιχείρηση ή αν μεταφέρονται με φορτηγά από το σπίτι στην επιχείρηση να εκδίδεται "δελτίο

αποστολής". Στα στοιχεία που τελικά εκδίδονται πρέπει να αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των παγίων και το πραγματικό γεγονός π.χ. προσωπικά περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται για τη λειτουργία της επιχείρησης. Όμως υπάρχει η δυνατότητα, αφού δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση "δελτίου ποσοτικής παραλαβής" για την παραλαβή των στοιχείων, να πραγματοποιηθεί αναλυτική καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία π.χ. στο τέλος του βιβλίου εσόδων – εξόδων με περιγραφή του είδους και της ποσότητας χωρίς βέβαια αξία και με σημείωση ότι πρόκειται για "πάγια που προέρχονται από την προσωπική περιουσία του επιτηδευματία". Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι για αυτά τα πάγια δεν διενεργούνται αποσβέσεις.

6.2.2 Τρόπος καταχώρησης ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων

Ως ίδια κατασκευή των παγίων στοιχείων θεωρούνται εκείνα που κατασκευάζονται αποκλειστικά από την επιχείρηση με δικά της μέσα (με δικά της υλικά και με δικό της προσωπικό στις εγκαταστάσεις της). Έτσι λοιπόν, όταν μια επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες και υλικά για να ιδιοκατασκευάσει πάγια για ιδιόχρηση ή πάγια προς ενοικίαση (π.χ. νυφικά) τότε τις Α' ύλες και τα υλικά αυτά πρέπει να τα καταχωρεί σε ιδιαίτερη στήλη " Ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων " του βιβλίου εσόδων εξόδων και σε ιδιαίτερη στήλη ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά (για να είναι γνωστός ο Φ.Π.Α. του παγίου κατά το διακανονισμό των παγίων στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.). στις ίδιες στήλες καταχωρούνται ακόμα και όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή αυτών.

Με την ολοκλήρωση της κατασκευής των παγίων αυτών η συνολική αξία κατασκευής τους, όπως παρουσιάζεται στην πιο πάνω στήλη, καθώς και ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. θα καταχωρηθούν (μεταφερθούν) στα πάγια περιουσιακά στοιχεία με ισόποση αρνητική καταχώρηση στη στήλη "Ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων". Αυτονόητο είναι ότι το κόστος των υλικών αυτών δεν θα ληφθεί υπόψη για το προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, γιατί τα παραγόμενα είδη δεν αποτελούν εμπορεύσιμο στοιχείο, αλλά θα ενσωματωθεί στο κόστος του παγίου επί του οποίου θα γίνουν και οι αποσβέσεις. (Σχετ. Εγγ. 1061529/1732/Α0012/23/7/2004)

6.2.3 Όροι και προϋποθέσεις για την καταχώρηση ορισμένων δαπανών στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων

ΑΥΟ 1116069/1403/ΠΟΛ. 1146/30-12-2003

Καθορίζουμε τον τρόπο καταχώρησης των παρακάτω δαπανών του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992) ως εξής :

Η **δαπάνη επιστημονικής έρευνας** της περίπτωσης ια' παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. που αφορά πάγιο εξοπλισμό καθώς και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί καταχωρείται αντίστοιχα στην προθεσμία ενημέρωσης βιβλίου εσόδων – εξόδων ("Δαπάνες έρευνας") και στην αντίστοιχη στήλη "Φ.Π.Α." στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το 1/3 του ποσού αυτού θα καταχωρείται στο σκέλος των εξόδων ("Λοιπά έξοδα") του βιβλίου εσόδων – εξόδων. Το ίδιο ποσό για λόγους τακτοποίησης καταχωρείται αρνητικά στην αντίστοιχη στήλη ("Δαπάνες έρευνας") και η διαφορά που προκύπτει μεταφέρεται σε αντίστοιχη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων της επόμενης χρήσης.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν ανάλογα και για τα **έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων** της περίπτ. ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. για τα οποία οι πιο πάνω υπόχρεοι επιλέγουν την τμηματική και ισόποση απόσβεση τους μέσα σε μια πενταετία. Επίσης ισχύουν ανάλογα και για τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων σε μισθωμένα ακίνητα της περίπτ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

Οι **αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων** που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση καταχωρούνται συγκεντρωτικά στο σκέλος των εξόδων ("Λοιπά έξοδα") του βιβλίου εσόδων – εξόδων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στον ίδιο χρόνο οι κατά τα ανωτέρω καταχωρημένες αποσβέσεις καθώς και η αξία των παγίων που αφορούν αυτές αναλύονται ανά πάγιο σε αθεώρητες καταστάσεις (χειρόγραφες ή μηχανογραφημένες) ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Παραθέτουμε αντίστοιχα παραδείγματα καταχωρήσεων των δαπανών της παραπάνω απόφασης :

1) Δαπάνη επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

ΕΞΟΔΑ

<u>Ημερομηνία</u>	<u>Αιτιολογία</u>	<u>Λοιπά Έξοδα</u>	<u>Δαπάνες Έρευνας</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>
			Προς απόσβεση)	(19%)
15/2/2003	ως τιμ. Νο..	—	3000,00 ευρώ	540,00
31/12/2003	επιμερισμός	1000,00	-1000,00	—
.....				
1/1/2004	μεταφορά από προηγούμενη χρήση	—	2000,00	—

2) Έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων

Δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων

(παρόμοια με την προηγούμενη περίπτωση)

3) Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΣ ΧΩΡΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

Η ΑΘΕΩΡΗΤΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

	<u>Αξία αγοράς</u>	<u>Αποσβέσεις κλειόμενης χρήσης</u>
Πάγιο Α΄	6000,00	300,00
Πάγιο Β΄	20000,00	2000,00
Πάγιο Γ΄	600,00	599,99
Σύνολο		2899,99

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΕΞΟΔΑ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

<u>Ημερομηνία</u>	<u>Αιτιολογία</u>	<u>Λοιπά έξοδα</u>
31/12/2003	Αποσβέσεις χρήσης 2003	2899,99

6.2.4 Αποσβεστέα αξία παγίων στοιχείων ελεύθερων επαγγελματιών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Η έννοια της αποσβεστέας αξίας αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο. Περιλαμβάνει την αξία κτήσης προσαυξημένη με τα έξοδα εγκατάστασης, τα μεταφορικά κλπ. Όταν λέμε αξία κτήσης εννοούμε την καθαρή αξία αγοράς του παγίου που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς, απαλλαγμένη από τον Φ.Π.Α., πάνω στην οποία υπολογίζονται οι αποσβέσεις. Υπάρχει όμως μια κατηγορία ελεύθερων επαγγελματιών (π.χ. γιατροί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι κλπ.) που εντάσσεται σε

απαλλασσόμενο καθεστώς Φ.Π.Α. και δεν έχει το δικαίωμα να τον εκπέσει αφού δεν αποδίδει Φ.Π.Α. στο δημόσιο. Για αυτή την κατηγορία των ελευθέρων επαγγελματιών ο Φ.Π.Α. αποτελεί κόστος το οποίο προσαυξάνει την αξία του παγίου στοιχείου που αποκτήθηκε. Δηλαδή σ' αυτή τη περίπτωση, η αποσβεστέα αξία είναι η καθαρή αξία αγοράς του παγίου προσαυξημένη με το Φ.Π.Α. (που αναλογεί σ' αυτή την καθαρή αξία).

6.2.5 Παράδειγμα : Επιχείρηση που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας βιβλία και έχει ως αντικείμενο εργασιών την πώληση ετοιμών ενδυμάτων, την 31/12/2006 το βιβλίο εσόδων – εξόδων έχει ως εξής :

Χρονολογία έκδοσης ή λήψης του στοιχείου 2006		Δικαιολογητικό έγγραφης		Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία αντισυμβαλλόμενου	Αγορές για				Δαπάνες για			Έξοδα επόμενης χρήσης	Φ.Π.Α.	
Μήνας	Ημερ/νία	Είδος σειράς	No		Εμπορεύματα		Α & Β Ύλες	Από μη υποκείμεν.	Πάγια	Λήψη υπηρ. 19%	Γενικά έξοδα			
					9%	19%					Με δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α.			Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης
Νοε.	1	Τιμ. Ε	281	Γορτυνία Α.Ε.			5500						1045,00	
Νοε.	2	ΤΠ-ΔΑ	3230	Α.Γεωργίου & Σια Ο.Ε.	1220								109,80	
Νοε.	5	Απόδ.	-	ΔΕΗ						150,10	28,25		13,51	
Νοε.	5	Απόδ.	-	Ενοίκιο							300,00		-	
Νοε.	6	Τ.Π.Υ.	15	Κ. Κωνσταντίνου					1250				237,50	
Νοε.	12	Τιμ. Α	342	Γορτυνία Α.Ε.			900						171,00	
Νοε.	15	Π.Τ.	205	Α.Γεωργίου & Σια Ο.Ε.	-220								19,80	
Νοε.	18	Τιμ.	28	Δ. Ζαχαρόπουλος		2100							399,00	
Νοε.	23	Τιμ.	15	Καλαφατάκης Σπύρος & Σια Ο.Ε.				2000					380	
Νοε.	30	Τ.Π. - Δ.Α.	326	Σταυρακάκης Νίκος	1200								108	
Δεκ	5	Απόδ.	-	Ενοίκιο							300		-	
Δεκ	15	Τιμ.	96	Δ. Ζαχαρόπουλος		2400							456	
Δεκ	15	Τιμ.	38	Καλαφατάκης Σπύρος & Σια Ο.Ε.				820					155,8	
Δεκ	31	Τ.Π.Υ.	59	Παπουτσάκη Μαρία					500				95	
Δεκ	31			Αποσβέσεις χρήσης 2006							80,34			
ΣΥΝΟΛΟ					2200	4500	6400	0	2820	1750	150,1	708,59	0	3190,4

Οι αποσβέσεις που έγιναν παραπάνω προέκυψαν από την αναλυτική κατάσταση των παγίων που βρίσκεται στην τελευταία σελίδα του βιβλίου εσόδων – εξόδων και έχει ως εξής :

α/α	Περιγραφή είδος παγίου	Είδος στοιχείου και ημερομηνία αγοράς	Ημερομηνία λειτουργίας	Αξία κτήσης	Συντελεστής απόσβεσης	Αποσβέσεις				
						2006	2007	2008	2009	2010
1	Ράφια	Τιμ. Νο 15 23/11/2006	23/11/2006	2000	20%	66,67				
2	Γραφείο	Τιμ. Νο 38 15/12/2006	15/12/2006	820	20%	13,67				
	Σύνολο αποσβέσεων 2006					80,34				

Τα ποσά των αποσβέσεων προέκυψαν από τους παρακάτω υπολογισμούς :

$2000 * 2 \text{ μήνες} / 12 * 20\% = 66,67$
$820 * 1 \text{ μήνας} / 12 * 20\% = 13,67$

6.3 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία, τηρούν λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο, εφαρμόζοντας υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. (π.δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283). Επίσης τηρούν και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα πάγια καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 1 (Βλ. σελ. 3). Οι αποσβέσεις του κάθε παγίου καταχωρούνται σε αντίθετο λογαριασμό, εφόσον ακολουθείται η έμμεση μέθοδος, (π.χ. εάν ο κύριος είναι ο 11.00 ο οποίος περιλαμβάνει τα κτίρια, οι αποσβέσεις των κτιρίων καταχωρούνται στον αντίθετο λογαριασμό 11.99 "αποσβεσμένα κτίρια"), έτσι ώστε ο πρωτοβάθμιος να μας δείχνει την αναπόσβεστη αξία του παγίου και από τους δευτεροβάθμιους να παίρνουμε πληροφορίες όπως είναι η αρχική αξία κτήσης του παγίου, πάνω στην οποία υπολογίζονται οι αποσβέσεις, και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί.

6.3.1 Απογραφή παγίων περιουσιακών στοιχείων

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. άρθρο 27, οι επιχειρήσεις που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ., προβαίνουν σε καταμέτρηση, καταγραφή

και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής τους περιουσίας. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες, η ανάλυση των οποίων προκύπτει από το μητρώο παγίων (παρ. 4 άρθρο 27 Κ.Β.Σ.), 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 ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

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

Το βιβλίο απογραφών τηρείται στη έδρα. Στο υποκατάστημα τηρείται μόνο όταν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.

6.3.1.1 Απογραφή επίπλων και σκευών

Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να μην καταχωρούνται αναλυτικά στην απογραφή, όπως τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, αλλά ομαδοποιημένα κατά συντελεστή απόσβεσης (π.χ. έπιπλα με συντελεστή 10% κλπ.) με αναγραφή της συνολικής, κατά ομάδα, αξίας κτήσης τους, των αποσβέσεων και της αναπόσβεστης αξίας τους. Σημειώνεται ότι με τον ίδιο τρόπο μπορεί να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων που τηρείται υποχρεωτικά πλέον από 1/1/2003 από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 2 Π.χ.

Έπιπλα με συντελεστή απόσβεσης	10%
Αξία κτήσης	€ 3.000
Αποσβέσεις	€ 300 = 2.700

(Εγκ. Κ.Β.Σ. ΠΑΡ. 27.5)

6.3.1.2 Μη ενημέρωσης του βιβλίου απογραφής – πρόστιμο

Η μη εμπρόθεσμη ποσοτική ενημέρωση του βιβλίου απογραφών συνιστά γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία. Δηλαδή στα τρίτης κατηγορίας βιβλία Ευρώ : $880 * 3 = 2.640$. Στο συμβιβασμό περιορίζεται στο ένα τρίτο (άρθρο 5 παρ. 6 Ν. 2523/97).

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις θεωρείτο αυτοτελής παράβαση για κάθε ημέρα καθυστέρησης.

Επισημαίνουμε, ότι είναι καλό η καταχώρηση της απογραφής να μην αφήνεται για την τελευταία μέρα της προθεσμίας, γιατί αν για απρόβλεπτους λόγους (ασθένεια λογιστή) δεν καταστεί δυνατή η ενημέρωση, οι συνέπειες είναι βαριές (πέραν των παραβάσεων – θέματα κύρους βιβλίων), αφού δεν υπάρχει διάταξη που να δίνει τη δυνατότητα στη Δ.Ο.Υ. να παρατείνει την προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών.

6.3.1.3 Μη τήρηση βιβλίου απογραφής

Η μη τήρηση του βιβλίου απογραφής θεωρείται γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία. Δηλαδή πρόστιμο 2640 Ευρώ το οποίο στο συμβιβασμό περιορίζεται στο ένα τρίτο. Άρθρο 5 παρ. 6στ' Ν. 2523/97 – Έναρξη ισχύος 11/9/97.

6.3.2 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν από 1/1/2003 (ν. 3052/02), θεσπίστηκε υποχρέωση τήρησης "Μητρώου Παγίων" από όλους τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (προαιρετικά ή υποχρεωτικά). Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τις χρήσεις που λήγουν μετά την 1/1/2003.

Το μητρώο παγίων από 1/1/2003 τηρείται αθεώρητο σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις όπου τηρείται θεωρημένο. Ειδικά όμως το μητρώο παγίων της χρήσης που έληξε την 31/12/2002 μπορούσε να τηρηθεί αθεώρητο αφού η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησης αυτού έληγε μετά την 1/1/2003 (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1271/02).

ΠΡΟΣΟΧΗ : Το μητρώο παγίων τηρείται θεωρημένο στις περιπτώσεις εκείνες που είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία π.χ. βιβλίο επενδύσεων Μητρώο παγίων.

6.3.2.1 Χρόνος ενημέρωσης

Ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού όπως ορίζεται με ρητή πλέον διάταξη του άρθρου 17 παρ. 2 περιπτ. ε΄ όπως ισχύει.

6.3.2.2 Τρόπος ενημέρωσης

Το μητρώο παγίων τηρείται σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ. και πρέπει να προκύπτουν τα οριζόμενα στοιχεία. Αποτελεί στην ουσία την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού) και χρησιμοποιείται για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησης του έχουν αποσβεστεί πλήρως, επιτρέπεται να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδείς κατηγορίες με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των λογισμένων αποσβέσεων (Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1271/01).

Με τη παράγραφο 2.2.103 ορίζεται ότι από το μητρώο παγίων (οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας) πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον :

- 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 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 πώλησεως ή καταστροφής.

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

6.3.2.3 Υπόδειγμα μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ¹											
ΕΙΔΟΣ ΠΑΓΙΟΥ : ΟΝΟΜΑΤΟΛΟΓΙΑ						ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ					
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΤΑΞΗ : ΚΩΔ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ						ΤΙΤΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ (τελευταία βαθμίδα).....					
ΤΟΠΟΣ ΙΔΙΑΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ						ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΙΤΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ					
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ						ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΔΡΑΝΕΙΑΣ					
ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΣ ΝΟΜΟΣ (ΔΙΑΤΑΞΗ) ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ											
ΥΠΑΡΞΗ ΒΑΡΩΝ ²						ΑΙΤΙΑ		ΠΟΣΟ			
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΖΩΗΣ ³						ΑΙΤΙΑ					
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ											
ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ											
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΤΗΣΗΣ						ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΩΔ. ΛΟΓ. ⁴					
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑ Α/Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ⁵	ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ	ΜΕΙΟΝ ΜΕΙΩΣΕΙΣ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΤΑΚΤΙΚΕΣ		ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ		ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
						%	ΠΟΣΟ	%	ΠΟΣΟ		

6.3.2.4 Τρόπος τήρησης του Μητρώου Παγίων από τα Video Clubs για τις βιντεοταινίες

Οι βιντεοταινίες που ενοικιάζουν τα βιντεοκλάμπ μπορεί να μην παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων κάθε μια χωριστά, αλλά ανά τιμολόγιο αγοράς τους με αναγραφή της συνολικής ποσότητας των βιντεοταινιών που αγοράζονται με κάθε τιμολόγιο χωρίς να υπάρχει υποχρέωση αναλυτικής καταχώρησης αυτών.

Ο ανωτέρω τρόπος καταχώρησης καταλαμβάνει και τις ταινίες που είχαν αγοραστεί πριν την 1/1/2003 για την καταχώρηση τους στο μητρώο παγίων που τηρείται υποχρεωτικά από 1/1/2003.

¹ Από το μητρώο παγίων οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης αφήνονται στη κρίση της οικονομικής μονάδας (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.103 περ. 2).

² Αναγράφονται τυχόν υποθήκες και λοιπά νομικά βάρη επί του παγίου.

³ Στο μητρώο παγίων αναγράφονται και τα στοιχεία τερματισμού της παραγωγικής ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

⁴ Αναγράφονται οι λογισμένες αποσβέσεις, συντελεστής και ποσά, καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής.

⁵ Αγορά, πώληση, καταστροφή, αδράνεια, κλπ.

Ταινίες οι οποίες είχαν αποσβεστεί πλήρως την 31/12/2002 μπορούσαν να καταχωρηθούν συγκεντρωτικά όπως ορίζεται στην Εγκ. ΠΟΛ. 1271/12-12-2002 «με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των λογισμένων αποσβέσεων» (Σχετ. Έγγραφο 1098745/773/2003).

6.3.2.5 Καταχώρηση εξοπλισμού των ξενοδοχείων στο "μητρώο παγίων"

– Απόσβεση αγαθών μικρής αξίας

Με τη περίπτωση 3 της παραγράφου 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχεται η δυνατότητα το μητρώο παγίων να τηρηθεί κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων. Ενόψει της δυνατότητας αυτής που παρέχεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. και του μεγάλου αριθμού ορισμένων όμοιων ειδών εξοπλισμού που αγοράζονται από τα ξενοδοχεία (π.χ. κουβέρτες, σεντόνια κλπ.) είναι δυνατόν ομοειδή είδη που αγοράζονται με το ίδιο τιμολόγιο να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων συγκεντρωτικά ανά τιμολόγιο αγοράς αυτών με αναγραφή της συνολικής ποσότητας που αγοράζεται ανά ομοειδή κατηγορία (π.χ. κουβέρτες, σεντόνια κλπ.) και του αριθμού του τιμολογίου (Σχετ. Έγγραφο 1094362/734/30-1-2003).

Συνεπώς η αγοράστρια εταιρία σύμφωνα με τα προαναφερόμενα έχει τη δυνατότητα να καταχωρήσει με μια εγγραφή στο βιβλίο απογραφών ή στο μητρώο παγίων της 31/12/2002 τις κουβέρτες που αγόρασε με το ίδιο τιμολόγιο με αναγραφή της συνολικής αγοραζόμενης ποσότητας και αξίας αυτών.

Παράδειγμα : Επιχείρηση αγοράζει 300 κουβέρτες συνολικής αξίας τιμολογίου 1.350 ευρώ, (ανά μονάδα 4.50). για την πράξη αυτή παρέχεται η δυνατότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του π.δ. 299/2003 και προηγούμενου π.δ. 100/98, απόσβεσης εξολοκλήρου αφού επιτρέπεται στις επιχειρήσεις να αποσβένουν εξολοκλήρου κάθε πάγιο στοιχείο μέσα στη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία αυτό τέθηκε σε λειτουργία (π.χ. μηχανήματα κλπ.) ή χρησιμοποιήθηκε (π.χ. έπιπλα μηχανές γραφείου, κουβέρτες κλπ.) εφόσον η αξία κτήσης του δεν υπερβαίνει τα 1200 ευρώ.

Η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης κάθε τέτοιου παγίου στοιχείου παρέχεται, ανεξάρτητα αν αυτό αγοράζεται μόνο του ή μαζί με άλλα πάγια στοιχεία, όμοια ή διαφορετικά και το οικείο τιμολόγιο έχει συνολική αξία μεγαλύτερη των 1.200 ευρώ.

Κατά συνέπεια η επιχείρηση αυτή δύναται, εφόσον το επιθυμεί, να αποσβέσει εφάπαξ την αξία των κουβερτών (δεδομένου ότι η αξία κτήσης της κάθε μιας είναι

κατώτερη των 1.200 ευρώ), μέσα στη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας θα τις χρησιμοποιήσει. Σχετ. Εγγρ. 1094362/734/30-1-2003).

6.3.2.6 Τρόπος ενημέρωσης Μητρώου παγίων με ιδιοκατασκευαζόμενα περιουσιακά στοιχεία

Εγγ. 1120080/977/7-1-1993 Δ/σεων Κ.Β.Σ., Εισοδήματος

«Σε απάντηση αίτησης αναφορικά με τον τρόπο καταχώρησης της αξίας κτήσεως (κόστους κατασκευής) των νέων ιδιοκατασκευαζόμενων ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων στο τηρούμενο, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2.2.103 του Π.Δ. 1123/1980 "Ε.Γ.Λ.Σ.", Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, σας γνωρίζουμε, τα εξής :

Το συνολικό κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων, το οποίο όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή, μεταφέρεται από τους υπολογαριασμούς 15 στους οικείους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων (11 – 14) του Γ.Λ.Σ. μπορεί για κάθε είδος παγίου να καταχωρείται στο τηρούμενο Μητρώο παγίων με ένα ποσό, χωρίς να επαναλαμβάνεται η αναλυτική καταχώρηση των στοιχείων του κόστους».

6.3.2.7 Μεταφορά δεδομένων χειρόγραφου μητρώου παγίων σε μηχανογραφικό μητρώο

Στην περίπτωση αλλαγής στον τρόπο τήρησης του μητρώου παγίων στοιχείων, από χειρόγραφο σε μηχανογραφικό, επιτρέπεται να καταχωρηθούν συγκεντρωτικά για κάθε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι το χρόνο της αλλαγής σωρευτικά, όπως αναλυτικά έχουν καταχωρηθεί στο χειρόγραφο μητρώο παγίων (μέχρι 31/12 του προηγούμενου έτους) (Σχετ. Εγγ. 1142686/954/5-2-99).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

7.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Για να διενεργηθεί λογιστική απόσβεση ενός παγίου στοιχείου και να αναγνωριστεί σαν εκπεστέο έξοδο από τα έσοδα, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- Η επιχείρηση να έχει στην κυριότητα της το πάγιο. Άρα δεν γίνεται απόσβεση στα ενοικιασμένα πάγια.
- Η αξία του παγίου να μπορεί να αποδειχθεί κατά τρόπο αντικειμενικό (π.χ. αγορά ή ιδιοπαραγωγή του παγίου. Στην τελευταία περίπτωση οι δαπάνες ιδιοπαραγωγής συνιστούν το κόστος κτήσεως του).
- Το πάγιο να έχει περιορισμένη διάρκεια ζωής αλλά μεγαλύτερη του έτους, ή να χάνει την παραγωγική ικανότητα του και άρα την αξία του με την πάροδο του χρόνου. Έτσι τα οικόπεδα δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- Η απόσβεση πρέπει να αποβλέπει σε αποκατάσταση της αγοραστικής δύναμης που έχει δεσμευθεί στο πάγιο στοιχείο. Άρα δεν διενεργείται απόσβεση σε ένα στοιχείο, το οποίο έχει ήδη αποσβεσθεί, αλλά συνεχίζεται η λειτουργία του.
- Το περιουσιακό στοιχείο να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό που προορίζεται.
- Οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί βάσει των νόμιμων ποσοστών και
- Το ποσό της απόσβεσης να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

7.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Σε απόσβεση υπόκεινται τα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται παραγωγικά από αυτήν και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής, μεγαλύτερη από 1 χρόνο.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην τιμή κτήσης ή πάνω στη τιμή που προκύπτει μετά από προσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι **νόμιμες αποσβέσεις**, δηλαδή οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση το ποσοστό που ορίζει ο νόμος, **αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη**, ενώ οι **επιπλέον αποσβέσεις που τυχόν έχουν υπολογισθεί δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη** και για το λόγο αυτό, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη χρήσης, για να προσδιοριστούν τα κέρδη που πρέπει να φορολογηθούν. Δηλαδή αν υπολογιστούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζει η νομοθεσία, τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η επιχείρηση όμως μπορεί λογίζει τις ετήσιες αποσβέσεις της κανονικά στα επόμενα έτη, χωρίς να λάβει υπόψη της το γεγονός ότι σε κάποια προηγούμενη χρήση είχε υπολογίσει αποσβέσεις περισσότερες από εκείνες που έπρεπε να υπολογίσει. Δηλαδή το αναπόσβεστο τμήμα του περιουσιακού στοιχείου, το οποίο ισούται με το ποσό των αποσβέσεων που δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά, μπορεί να αποσβεστεί μέχρι μηδενισμού της αξίας του (μείον 0,01 ευρώ) κατά τις επόμενες χρήσεις.

Για το περιουσιακό στοιχείο που δεν χρησιμοποιείται, δεν υπολογίζονται αποσβέσεις (Στ. Ε. 884/68, 1194//62). Επίσης, σήμερα, οι τακτικές αποσβέσεις είναι υποχρεωτικές. Δηλαδή, **οι επιχειρήσεις που δεν θα ενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις** σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης αυτών **χάνουν το δικαίωμα να ενεργήσουν τις αποσβέσεις αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις** (Εγκ. Υπ. Οικ. 1076433/25.6.98). Επίσης, δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται οι αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία (Π.Δ. 299/2003). Αν η επιχείρηση υπολογίσει αποσβέσεις λιγότερες από εκείνες που θα έπρεπε να υπολογισθούν, τότε για τη διαφορά αυτή των αποσβέσεων που δεν υπολογίστηκαν μέσα στη χρήση που έπρεπε να υπολογιστούν, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό των αποσβέσεων αυτών από κέρδη επόμενων χρήσεων (άρθρο 31 παρ. 1στ Ν. 2238/94). Δηλαδή, οι αποσβέσεις θα πρέπει να διενεργούνται

κάθε χρόνο με το νόμιμο συντελεστή, μέχρι να φτάσουν αυτές συνολικά στο ποσό κατά 0,01 ευρώ λιγότερο από την αρχική αξία¹.

Να υπενθυμίσουμε ότι από τους συντελεστές των αποσβέσεων η επιχείρηση επιλέγει όποιον επιθυμεί για κάθε κατηγορία παγίων που αποκτήθηκαν μέσα στην ίδια χρήση χωρίς να μπορεί να τον αλλάξει στις επόμενες χρήσεις για τα ίδια αυτά πάγια στοιχεία (άρθρο 31 παρ. 1στ Ν. 2238/94, Εγκ. Πολ. 1038/5.3.03).

Τα πάγια στοιχεία που έχουν αξία κτήσης μέχρι 1.200 ευρώ μπορεί να αποσβεστούν εξολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία (μηχανήματα) ή χρησιμοποιήθηκαν (έπιπλα, μηχανές γραφείου κλπ.) και να παρακολουθούνται στο εξής με την αναπόσβεστη αξία τους που θα είναι 0,01 ευρώ. Δηλαδή και στις περιπτώσεις αυτές χρεώνεται κανονικά ο λογ. 66 με το ποσό των αποσβέσεων αυτών που είναι ίσες με την αξία των μικρών αυτών παγίων (μείον 0,01 ευρώ) και πιστώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός των αποσβεσμένων παγίων (π.χ. 12.99 ή 14.99 κλπ.) με το ίδιο ποσό.

ΠΟΛ. 1028/17-2-2006 : ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Αποσβέσεις κτιρίων, η αναπόσβεστη αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται με τις διατάξεις του Ν. 3229/2004

Η διενέργεια αποσβέσεων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων των κτιρίων με το νόμο 3229/2004 αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας. (1010923/10158/B0012/14-2-2005)

¹ Στο χρονικό διάστημα 31/12/92 μέχρι και 30/12/97, οι αποσβέσεις ήταν προαιρετικές (άρθρο 31 παρ. 1στ Ν. 2238/94)

ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 : ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

**ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΒΑΣΕΙ ΝΟΜΩΝ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ**

1. Επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με το Ν.Δ. 1297/1972 : Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερόμενων από τη μετατροπή ή συγχώνευση. (Ν.Δ. 1297/1972, άρθρο 2, παρ. 3).
2. Οι αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων που αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία², δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ').
3. Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις από τις τραπεζικές, ασφαλιστικές και τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους κατά το μέρος που αναλογούν στην προκύψουσα υπεραξία. (Ν. 3091/2002, άρθρο 28, παρ. 2)

**ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ
ΣτΕ ΚΑΙ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ**

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ (Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ')

Α. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Αποσβέσεις – γενικά

1. Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.
2. Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

² Εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Πάγια σε αδράνεια

Αποσβέσεις σε ακίνητο που βρίσκεται σε αδράνεια δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Κ. 13237/34/ΠΟΛ. 512/2-12-1974) και (Α. 1984/515/30-4-1980)

Αποσβέσεις παγίων στοιχείων νέων επιχειρήσεων

Η αγορά ή ενοικίαση μηχανημάτων και λοιπών παγίων από υφιστάμενη επιχείρηση δεν θεωρείται για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων «νέων» επιχειρήσεων, δηλαδή είτε να μην προβαίνουν σε αποσβέσεις των παγίων στοιχείων είτε να υπολογίζουν τις αποσβέσεις με 50% επί του συντελεστή απόσβεσης για τις 3 πρώτες χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία. (1074852/16403/Γ0012/24-9-1999)

Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1892/1990, Ν. 2601/1998) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για το λόγο αυτό, τα ποσά των επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογ. 41.10 "Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων" και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 "Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων". (1040321/10238/ΠΟΛ. 1093/1992 ερμην. εγκύκλιος του Ν. 1892/1990, 1072294/11060/Β0012/1-10-1004).

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με το Ν. 3299/2004.

Αποσβέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease bank)

Πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease bank) και επαναγορά αυτού πριν τη λήξη της μίσθωσης.

Οι αποσβέσεις που ενεργεί επιχείρηση στο κόστος επαναγοράς ακινήτου (κτιρίου), πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease bank), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απαλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης. (1092218/1122/B0012/14-10/2005)

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣτΕ

1. Στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου ευρίσκονται κτίσματα (διαμερίσματα, γραφεία κλπ.) δεν υπολογίζονται αποσβέσεις (ΣτΕ 362/1983).
2. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του ακινήτου σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις (ΣτΕ 4209/1985)
3. Κτίρια που περιήλθαν σε τράπεζα από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεων της δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται (ΣτΕ 2798/1986).
4. Επί εισφερθείσας χρήσης ακινήτου από τους μετόχους στην εταιρία, δεν δύναται η εταιρία να διενεργήσει αποσβέσεις λόγω φθοράς του ακινήτου επί της αποτιμηθείσας αξίας της εισφερόμενης χρήσης. Αναγνώριση στο παρελθόν δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή (ΣτΕ 762/1983).

7.3 ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Οι αποσβέσεις όπως προαναφέραμε είναι δαπάνη της επιχείρησης και συμβάλλει στην διαμόρφωση του αποτελέσματος, είτε αυτό είναι κέρδος είτε ζημιά. Αυτή λοιπόν η δαπάνη αναγράφεται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα και σε έντυπα που υπολογίζονται τα φορολογητέα κέρδη ή η ζημιά.

Στον ισολογισμό τα πάγια αναγράφονται συγκεντρωτικά ανά κατηγορία (π.χ. Εδαφικές εκτάσεις, Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα κλπ.) με την αρχική τους αξία, τις συσσωρευμένες αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι τη δεδομένη χρονική στιγμή της σύνταξης του ισολογισμού και την αναπόσβεστη αξία τους, η οποία προστίθεται στο σύνολο του παγίου και κατά συνέπεια στο σύνολο του ενεργητικού της επιχείρησης.

Στα **αποτελέσματα χρήσης** οι αποσβέσεις, αφού έχουν κατανεμηθεί με βάση το φύλλο μερισμού στις επί μέρους λειτουργίες της επιχείρησης (π.χ. διοικητική, έρευνας και ανάπτυξης, διάθεσης, παραγωγής κλπ.), αφαιρούνται μαζί με τα υπόλοιπα έξοδα για να προκύψουν τα *μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης*. Έπειτα από μερικές προσθήσεις και αφαιρέσεις προκύπτουν τα *ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης* από τα οποία στο τέλος αφαιρούνται οι αποσβέσεις που δεν είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και έτσι προκύπτουν τα **καθαρά αποτελέσματα χρήσης προ φόρων**.

Στην **εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.** οι αποσβέσεις αναγράφονται μαζί με τις υπόλοιπες δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α. στον πίνακα Γ', υποπίνακας β', στον κωδικό 666 "Λοιπές εισροές απαλ/νες εξαιρούμ. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης", οι οποίες λοιπές εισροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης προστίθενται με το σύνολο των φορολογητέων εκροών και μας δίνουν το σύνολο των εκροών της χρήσης.

Στο **E3** οι αποσβέσεις, για τα βιβλία Β' κατηγορίας αναγράφονται στον πίνακα ΣΤ, υποπίνακας δ' "Δαπάνες" στον κωδικό 641 για τις επιχειρήσεις εμπορίας και μεταποίησης, στον κωδικό 642 για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και στον κωδικό 643 για τους ελεύθερους επαγγελματίες. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία οι αποσβέσεις αναγράφονται στον πίνακα Θ', στον υποπίνακα στ "Δαπάνες" στον κωδικό 454 "Αποσβέσεις παγίων Λ/66".

Στο **E5**, το οποίο αφορά προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε, Ε.Ε. Αστικές, Αφανείς ή Συμμετοχικές Εταιρίες, Κοινωνίες Αστικού Δικαίου και Κοινοπραξίες), αναγράφονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν από την επιχείρηση πλέον των νομίμων, δηλαδή η διαφορά μεταξύ των αποσβέσεων που υπολόγισε και καταχώρησε στα βιβλία της η επιχείρηση και των αποσβέσεων που κανονικά θα έπρεπε να γίνουν σύμφωνα με τους νόμιμους συντελεστές. Το ποσό αυτό δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, δηλαδή δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, γι' αυτό προσαυξάνει τα φορολογητέα κέρδη. Στο E5 αυτή η διαφορά των αποσβέσεων αναγράφεται στον πίνακα Δ' στον κωδικό 014³. Έτσι το αποτέλεσμα που προέκυψε υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση για να προσδιοριστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα.

³ Στην περίπτωση Φ-01 που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων η διαφορά αυτή των αποσβέσεων γράφεται στον πίνακα Ι στον κωδικό 019.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

1. Γ. Γωνιωτάκης, «Σημειώσεις Λογιστική 2», Ηράκλειο 1999
2. Καραγιάννης Ι. Δημήτρης, «Λογιστικά κοστολόγηση φοροτεχνικά γενικό λογιστικό σχέδιο στην πράξη», Θεσσαλονίκη 1997
3. Καραγιάννης Ι. Δημήτρης, «Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γ.Λ.Σ. στην πράξη», Θεσσαλονίκη 2005
4. Καραγιάννης Ι. Δημήτρης, «Φορολογικά – φοροτεχνικά, υπολογισμός του φόρου εισοδήματος, φορολογικές δηλώσεις, παραδείγματα – εφαρμογές στην πράξη», Θεσσαλονίκη 2001
5. Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική, πέμπτη έκδοση», 1997
6. Μπαραλέξης Κ. Σπύρος, «Γενική Λογιστική», Θεσσαλονίκη 1998
7. Σταθάκη Μαρία, «Γενικές Αρχές Λογιστικής (Λογιστική 1) Σύμφωνα με το Ε.Λ.Σ.», Ηράκλειο 2001
8. Σταματόπουλου Παρ. Δημήτρη, «Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, τόμος πρώτος», Αθήνα 2005
9. Σταματόπουλου Παρ. Δημήτρη, «Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, τόμος τρίτος», Αθήνα 2005

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

1. «Επιλλον 7», τεύχος 195 (396), 10/03/2006
2. «Επιλλον 7», τεύχος 197 (398), 24/03/2006
3. «Επιλλον 7», τεύχος 210 (411), 30/06/2006
4. «Επιλλον 7», τεύχος 194 (395), 03/03/2006
5. «Επιλλον 7», τεύχος 207 (408), 09/06/2006

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

1. Φορολογιστική ενημέρωση, www.fle.gr
2. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, www.gsis.gr
3. Κοινότητα των Λογιστών, www.gus.gr
4. Πανελλήνια Ομοσπονδία Λογιστών, www.pol.org.gr