

**Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης  
Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας  
Τμήμα Λογιστικής**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

***ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ***



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Σουλτάτος Γεώργιος  
ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: Θεοδωράκη Άννα**

***ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2007***

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ**



**ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ**

## 1.1 Ορισμός και έννοια αποσβέσεων

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

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

Επισημαίνεται ότι το έξοδο αυτό, όταν προσδιορίζεται, έχει ήδη γίνει δαπάνη, επειδή σαν παραγωγική υπηρεσία των παγίων, έχει ήδη ενσωματωθεί στο έργο που έχει παραχθεί. Συνεπώς το έξοδο αυτό, όπως

όλες οι άλλες ανάλογες υπηρεσίες (ανθρώπινη δουλειά, ενέργεια, κλπ.) θα θεωρηθεί σύγχρονα ισόποση δαπάνη (κόστους) παραγωγής του ανάλογου έργου και τελικά των προϊόντων. Παρατηρούμε λοιπόν ότι η διαδικασία

αυτή είναι πανομοιότυπη με τη διαδικασία απόκτησης και ανάλωσης, οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας.

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

Αν η **απόσβεση υπολογιστεί με μια από τις χρονικές μεθόδους**, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τη μονάδα (που σημαίνει μια ετήσια χρήση) και παρονομαστή το σύνολο των ετών που προβλέπεται να διαρκέσει συνολικά η παραγωγική λειτουργία του παγίου. Η απόσβεση δηλ. υπολογίζεται στην περίπτωση αυτή, σε συνάρτηση με το χρόνο λειτουργίας<sup>1</sup> του παγίου ανεξάρτητα από την ποσότητα της παραγωγής που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' αυτό το χρονικό διάστημα.

Αν η **απόσβεση υπολογιστεί με την ποσοτική μέθοδο**, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τη μονάδα (που σημαίνει μια μονάδα από το προϊόν ή μια ώρα πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου) και παρονομαστή το σύνολο των μονάδων του προϊόντος ή το συνολικό χρόνο πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' όλη τη διάρκεια της «ωφέλιμης ζωής του». Η απόσβεση δηλαδή, στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται σε συνάρτηση με την ποσότητα της παραγωγής του παγίου μέσα στη χρήση (ή την τυχόν μικρότερη κοστολογική περίοδο). Εντούτοις τα ζητήματα αυτά θα αναπτυχθούν διεξοδικά παρακάτω.

Η απόσβεση είναι ένα έξοδο καθαρά υπολογιστικό, ως προς το μέγεθος του. Υπολογιστικό τόσο σε ποσότητα (το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου που «αναλώνεται» σε κάθε χρήση για την αντίστοιχη παραγωγή, ο συντελεστής της απόσβεσης του παγίου δηλ.) όσο και σε αξία

<sup>1</sup> Με τον όρο «χρόνος λειτουργίας» του παγίου εννοείται όχι ο πραγματικός παραγωγικός του χρόνος, αλλά η χρονική διάρκεια που το πάγιο παραμένει σε κατάσταση λειτουργίας, πραγματοποιώντας μια παραγωγή ή όντας διαθέσιμο για την πραγματοποίησή της, που σημαίνει το συνολικό χρόνο της «ωφέλιμης ζωής» του.

(προσδιορισμός της αξίας κτήσης του παγίου σαν βάσης για την εφαρμογή του συντελεστή και τον προσδιορισμό του ποσού της απόσβεσης). Έτσι, το ποσό της απόσβεσης που σαν έξοδο της χρήσης εγγράφεται στους ανάλογους λογαριασμούς των αποσβέσεων (για τις «τακτικές» Λ/σμός Νο

66 και για τις «πρόσθετες» Λ/σμός Νο 85) δεν προέρχεται από αγορά, όπως τα άλλα έξοδα, αλλά από υπολογισμό.

## 1.2 Λόγοι ύπαρξης αποσβέσεων

Η αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων μειώνεται συνέχεια. Η μείωση αυτή λέγεται απόσβεση και επέρχεται από:

- **Τη χρήση ή τη λειτουργική φθορά.** Π.χ ένα μηχάνημα το οποίο όσο περισσότερο λειτουργεί τόσο περισσότερο μειώνεται η αξία του μέχρι να μηδενιστεί ή να έχει αξία ως παλιομέταλλο. Εκτός από την ένταση της λειτουργίας, το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται και από την καλή του χρήση και συντήρηση.
- **Την πάροδο του χρόνου ή χρονική φθορά.** Όλα τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής, όπως έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως, προνόμια, αυτοκίνητα. Αυτό εκφράζεται ως τεχνολογική απαξίωση, η οποία δείχνει την αδυναμία των παγίων να κατασκευάσουν τα νέα προϊόντα που ολοένα μπαίνουν στην αγορά, με νέες ιδιότητες.<sup>2</sup>
- **Την οικονομική απαξίωση.** Η οποία οφείλεται στις συνεχείς επιστημονικές και τεχνικές εξελίξεις που εμφανίζουν στην αγορά πιο βελτιωμένους ή και νέους τύπους αγαθών πιο παραγωγικών και οικονομικών.<sup>3</sup> Η απαξίωση αυτή είναι η κύρια συνέπεια των δύο προηγούμενων: της φθοράς και της τεχνολογικής απαξίωσης. Τόσο η φθορά όσο και η τεχνολογική απαξίωση, επειδή συνεπάγονται με μείωση της παραγωγικότητας, με μείωση της ποιότητας και με εφαρμογή παλιότερων μεθόδων παραγωγής, αυξάνουν το κόστος παραγωγής των

<sup>2</sup> Βιβλιογραφία: Πομόνης Σ. Νικόλαος «Γενική Λογιστική II»

<sup>3</sup> Βιβλιογραφία: Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης «Γενική Λογιστική σε Ευρώ»

προϊόντων και επομένως μειώνουν το κέρδος της επιχείρησης. Καθιστούν δηλαδή τη χρήση των παγίων αντιοικονομική για την επιχείρηση.

### 1.3 Σκοποί των αποσβέσεων

Οι σκοποί των αποσβέσεων είναι οι εξής :

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

Από λογιστική άποψη η διενέργειά τους είναι υποχρεωτική σύμφωνα:

- Με την αρχή της πραγματικής εικόνας
- Την διατήρηση της περιουσίας
- Την επιβάρυνση της χρήσης με τα πραγματικά έξοδα<sup>4</sup>.

Με άλλα λόγια σκοπός της αποσβέσεως είναι η επανάκτηση της αγοραστικής αξίας που έχει επενδύσει η επιχείρηση στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο εξαφανίζεται σταδιακά.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας το αποτέλεσμα της χρήσεως, αν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Στην πρώτη περίπτωση, η απόσβεση είναι δαπάνη που ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών και με την πώλησή τους γίνεται έσοδο.

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

<sup>4</sup> Βιβλιογραφία: Γεωργόπουλος Δ. Ιωάννης «Στοιχεία Λογιστικής»

Στη δεύτερη περίπτωση που η απόσβεση βαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης, πρόκειται για πρόσθετες αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων. Οι αποσβέσεις αυτές δεν επανεισπράττονται και αποτελούν έκτακτα έξοδα.<sup>5</sup>

## 1.4 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων

Όπως αναφέρθηκε απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Έτσι οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της απόσβεσης είναι:

- Το κόστος κτήσης του στοιχείου.
- Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή.

Αποβεστέα αξία είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του πάγιου στοιχείου.

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

- i. Σε χρονικές περιόδους (έτη, μήνες)
- ii. Σε λειτουργικές περιόδους ή ώρες εργασίας και
- iii. Σε μονάδες παραγόμενων προϊόντων.

### 1.4.1 Η μέθοδος σαν παράγοντας της απόσβεσης

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

Στη διαδικασία αυτή, η μέθοδος και προκειμένου να προσδιοριστεί αυτή

<sup>5</sup> Βιβλιογραφία: Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης «Γενική Λογιστική σε Ευρώ»

η κατανομή, επηρεάζει (αυξομειώνει) άλλοτε τον συντελεστή και άλλοτε την αξία σαν βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Με τα δεδομένα αυτά διαμορφώθηκαν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και ειδικότερα:

- η **μέθοδος του ποσοτικού υπολογισμού** της απόσβεσης με δύο παραλλαγές:
  - η μία παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου
  - η άλλη παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα τις μονάδες του έργου που παράγει το πάγιο.
- η **δέσμη των μεθόδων του χρονικού υπολογισμού** της απόσβεσης που χρησιμοποιούν σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο που το πάγιο βρίσκεται όχι σε παραγωγική λειτουργία, αλλά σε συνθήκες παραγωγικής λειτουργίας.

Η ομάδα αυτή, περιλαμβάνει, όπως είναι γνωστό τρεις μεθόδους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης στη μονάδα του χρόνου:

- τη μέθοδο της **σταθερής απόσβεσης**, που επιβαρύνει την κάθε χρήση μ' ένα σταθερό ποσό απόσβεσης
- τη μέθοδο της **αύξουσας** που επιβαρύνει τη κάθε χρήση μ' ένα ολοένα μεγαλύτερο ποσό απόσβεσης και
- τη μέθοδο της **φθίνουσας** απόσβεσης που επιβαρύνει την κάθε χρήση μ' ένα ολοένα μικρότερο ποσό απόσβεσης.

Οι μέθοδοι αυτοί θα αναλυθούν στο επόμενο κεφάλαιο.

## 1.5 Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση

Σε απόσβεση υπόκεινται σύμφωνα με τον Ν. 2190/20 όλα τα ενσώματα και ασώματα πάγια στοιχεία καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κυριότητά της η επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση μεγαλύτερη από ένα έτος, διακρίνονται σε αυτά που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι απεριόριστη, όπως γήπεδα, οικόπεδα κ.λ.π και αυτά που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη, όπως κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα κ.λ.π.



Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση π.χ. μια γραφομηχανή για 5 χρόνια, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο που αναμένεται να επιτύχει η επιχείρηση από το πάγιο αυτό στοιχείο, π.χ. μηχάνημα δυνατότητας συνολικής παραγωγής 100.000 μονάδων.

**Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο** είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη από ένα έτος. Η αξία στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται **αποσβεστέα αξία**. Αποσβέσιμα θεωρούνται και τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα.

### 1.5.1 Η λογιστική των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι εγγραφές των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων , τακτικών και πρόσθετων, γίνονται ως εξής:

Υπολογίζονται τακτικές αποσβέσεις μηχανήματος 5.000 ευρώ και έκτακτες 2.000 ευρώ, θα έχουμε:

α) Για τις τακτικές αποσβέσεις

---

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	5.000
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
12.00 Μηχάνηματα	5.000
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
Υπολογισμός αποσβέσεων.....	

---

β) Για τις πρόσθετες αποσβέσεις

---

85 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος 2.000

85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
12.00 Μηχανήματα	
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα	2.000
Υπολογισμός αποσβέσεων.....	

Ο λογαριασμός 66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποτελεί οργανικό κόστος – έξοδο και βαρύνει το κόστος των αγαθών, υπηρεσιών και λειτουργιών της οικονομικής μονάδας. Ενώ ο λογαριασμός 85 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποτελεί ανόργανο έξοδο και μεταφέρεται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως.

Οι τακτικές αποσβέσεις δηλαδή, ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των αγαθών, βαρύνουν π.χ. τα προϊόντα και με την πώλησή τους επανεισπράττονται, ενώ οι πρόσθετες αφαιρούνται από τα κέρδη της χρήσεως, αν προκύψουν κέρδη ή προσθέτονται στις ζημίες της χρήσεως, αν προκύψουν ζημίες.

Ο υπολογαριασμός «12.99 Αποσβεσμένα Μηχανήματα» είναι αντίθετος λογαριασμός του «12 Μηχανήματα» και γράφεται στον ισολογισμό αφαιρετικά από αυτόν. Αυτό γίνεται για να φαίνεται στον ισολογισμό, ποια ήταν η αξία κτήσεως του πάγιου περιουσιακού στοιχείου ( στην οποία περιλαμβάνονται και τυχόν αναπροσαρμογές, προσθήκες, βελτιώσεις ή επεκτάσεις), η μέχρι τώρα αποσβεσμένη αξία του, καθώς και η αναπόσβεστη του αξία.

Σε περίπτωση που η κυριότητα του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί ή καταστραφεί ή χαθεί το στοιχείο αυτό, η πρώτη ενέργειά μας είναι να μεταφέρουμε στον κύριο τον αντίθετό του λογαριασμό και στη συνέχεια κάνουμε τη σχετική εγγραφή.

**Παράδειγμα:** Αυτοκίνητο τιμής κτήσεως 10.000 ευρώ, που έχει αποσβεστεί μέχρι τώρα κατά 6.000 ευρώ, πωλήθηκε αντί 5.000 ευρώ με μετρητά.

Οι εγγραφές θα είναι:

13 Μεταφορικά μέσα	6.000	
13.99 Αποσβεσμένα αυτ/τα		
13 Μεταφορικά Μέσα		6.000
13.01 Αυτοκίνητα		
Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού		
<hr/>		
38.00 Ταμείο	5.000	
13 Μεταφορικά μέσα		4.000
13.01 Αυτοκίνητα		
81.03.03 Έκτακτα κέρδη από εκποίηση αυτοκινήτων		1.000
Πώληση ως .....		
<hr/>		

Οι αποσβέσεις αποτελούν δαπάνη, επομένως η διενέργειά τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών οπότε πρέπει να διενεργούνται και σε ζημιογόνες χρήσεις των επιχειρήσεων. Σε περίπτωση ζημίας θα χρεωνόταν ο λογαριασμός «81.02» Έκτακτες ζημίες.<sup>6</sup>

Η απόσβεση σταματά, όταν ο αντίθετος λογαριασμός διαφέρει από τον κύριο κατά την υπολειμματική αξία του πάγιου στοιχείου ή αν δεν υπάρχει υπολειμματική αξία, όταν γίνει όσο η αξία του πάγιου, αλλά μειωμένη κατά ένα ευρώ, εφόσον φυσικά το πάγιο στοιχείο βρίσκεται στην επιχείρηση.

## 1.5.2 Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου

Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου είναι η απόδοση στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών, τμηματικά ή εξολοκλήρου, από τα καθαρά κέρδη της εταιρείας ή από το ειδικό αποθεματικό που έχει σχηματιστεί γι' αυτό το σκοπό.

Η απόσβεση συνεπώς μπορεί να γίνει μόνο από τα κέρδη της χρήσεως ή με χρησιμοποίηση ειδικού αποθεματικού που είχε σχηματισθεί από κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Με τον τρόπο αυτό δεν θίγεται η ακεραιότητα

<sup>6</sup> ([www.reporter.gr](http://www.reporter.gr))

του Μ.Κ παρόλο που ουσιαστικά με την απόσβεση επέρχεται μείωση της συνολικής καθαρής θέσεως.

Η απόσβεση διακρίνεται σε *ολική*, όταν αποσβένεται ολόκληρο το Μ.Κ ή σε *μερική*, όταν αποσβένεται τμήμα του. Η τελευταία μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την απόσβεση ολόκληρης της ονομαστικής αξίας ενός αριθμού μετοχών, είτε με την απόσβεση τμήματος της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.

Κατά την απόσβεση του Μ.Κ σε αντικατάσταση των μετοχών που αποσβένονται χορηγούνται *μετοχές επικαρπίας* οι οποίες δεν έχουν ονομαστική αξία, εξακολουθούν όμως να παρέχουν στον μέτοχο όλα τα δικαιώματα τα οποία του παρείχαν οι αποσβεσθείσες μετοχές, εκτός από:

- το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή πρώτου μερίσματος (εξακολουθεί όμως να υφίσταται το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή μερίσματος πέρα του πρώτου) και
- το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή του Μ.Κ. σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας, ενώ διατηρούν δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή αποθεματικών.

Οι διαφορές απόσβεσης και μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου είναι:

- Κατά τη μείωση, το μετοχικό κεφάλαιο μειώνεται ενώ κατά την απόσβεση δεν μειώνεται, αφού παρουσιάζεται πάλι στον ισολογισμό με άλλο λογαριασμό(40.04)«*Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο*».
- Κατά την απόσβεση και σε αντικατάσταση των μετοχών που αποσβέστηκαν, δίνονται οι μετοχές επικαρπίας.
- Η μείωση γίνεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ενώ η απόσβεση πρέπει να προβλέπεται στο καταστατικό.
- Η απόσβεση αποτελεί ένδειξη καλής πορείας της εταιρείας ενώ η μείωση το αντίθετο.

### 1.5.3 Απόσβεση ομολογιακών δανείων

Η απόσβεση ενός ομολογιακού δανείου γίνεται με την εξόφληση των ομολογιών κατά τους τρόπους που θα αναφέρουμε στη συνέχεια.

Ο σχηματισμός του κεφαλαίου για εξόφληση του δανείου (ειδικό αποθεματικό) μπορεί να βασίζεται, από την άποψη της μεθοδολογίας

υπολογισμών, στους κανόνες μαθηματικών πίστεως.

Αλλά στα μαθηματικά πίστεως μπορεί να βασίζεται και το ετήσιο ποσό εξοφλήσεως του κεφαλαίου και των τόκων. Οι υπολογισμοί αυτοί θα βασίζονται σε προκαθορισμένες βάσεις, ότι Π.χ. κάθε χρόνο θα αποσβένεται ίσο ή αυξανόμενο ή μειούμενο ποσό κεφαλαίου, που αντιστοιχεί σε ανάλογο αριθμό ομολογιών.

Προκειμένου να αποφευχθεί η περιπλοκή των υπολογιστικών διαδικασιών, και με βάση το γεγονός ότι θα απομακρυνθούμε από την πρακτική, οι υπολογισμοί που ακολουθούν στηρίζονται στην παραδοχή, ότι τα ομολογιακά δάνεια εξοφλούνται σε ίσες ετήσιες δόσεις.

Οι περισσότερο συνηθισμένοι τρόποι αποσβέσεως (εξαλείψεως ή αποπληρωμής) των ομολογιακών δανείων από τις Α. Ε. είναι οι ακόλουθοι:

- α) Καταβολή στον κομιστή της ομολογίας ποσού που αποτελεί την αξία εξοφλήσεως.
- β) Εξαγορά των ομολογιών από την Α.Ε. στην ελεύθερη αγορά κεφαλαίων.
- γ) Μετατροπή των ομολογιών σε μετοχές.
- δ) Αντικατάσταση ενός Ο.Δ. με άλλο νέας εκδόσεως.

Στη συνέχεια θα παραθέσουμε τη λογιστική διαδικασία μπορεί να ακολουθείται (με ανάλογη εφαρμογή) στις διάφορες περιπτώσεις αποσβέσεως Ο.Δ.

Σα γενική παρατήρηση θα σημειώσουμε ότι η απόσβεση Ο.Δ. μπορεί να εμφανίζεται λογιστικά κατά τρόπο άμεσο, οπότε χρεώνεται αμέσως ο λογαριασμός του ομολογιακού δανείου, ή κατά έμμεσο τρόπο αποσβέσεως, με δημιουργία αντίθετου λογαριασμού, στηριζόμενοι στα δεδομένα του ίδιου πάντα παραδείγματος.

Ας σημειωθεί επίσης ότι, επειδή οι ομολογιούχοι δεν προσέρχονται να εισπράξουν το ποσόν που δικαιούνται για εξόφληση, όταν γίνεται η εγγραφή για κάθε ληξιπρόθεσμη δόση δημιουργείται ένας λογαριασμός «Δικαιούχοι ληξιπρόθεσμων ομολογιών – Δ.Λ.Ο.» ή «Ομολογίες εξοφλητέες». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται καταβολή των ποσών που αναλαμβάνονται από τους κομιστές των ομολογιών που έληξαν (κληρώθηκαν) κατά την περίοδο αναφοράς.

Εμείς υποθέτουμε ότι βρισκόμαστε στο τέλος του τρίτου έτους, και έχει κληρωθεί το 1/10 από τις αρχικές 200 ομολογίες.

Αφού η Ο.Α. του δανείου είναι 20.000, η Ο.Α. της κάθε ομολογίας θα

είναι:

$$\frac{20.000}{2} = 100$$

Όταν η εξόφληση γίνεται κατά 30% υπέρ το άρτιο, κάθε ομολογιούχος θα εισπράξει:

$$100 + 0,3 * 100 = 130 \text{ ευρώ}$$

οπότε για τις 20 ομολογίες που θα εξοφληθούν πρέπει να καταβληθεί χρεολύσιο ίσο προς:

$$20 \cdot 130 = 3.600 \text{ ευρώ}$$

Αν η εξόφληση γίνει υπό το άρτιο, τότε κάθε ομολογιούχος εισπράζει για μια ομολογία:

$$100 - 0,30 \cdot 100 = 70$$

και για 20 ομολογίες θα καταβάλει η Α. Ε.  $20 \cdot 70 = 1.400$  ευρώ.<sup>7</sup>

Όσον αφορά στις εγγραφές των τόκων που θα οφείλει η Α.Ε. για την ίδια περίοδο, ισχύουν όσα αναφέραμε στην προηγούμενη υποπαράγραφο.

### Περίπτωση κανονικής εξοφλήσεως

Περίπτωση (α) (εξόφληση υπέρ το άρτιο)	Περίπτωση (β) (εξόφληση υπό το άρτιο)												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">66.05.13 Απόσβεση Ο.Δ</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">2.600</td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td>53.16.00 Δ.Λ.Ο.</td> <td></td> <td style="text-align: right;">2.600</td> </tr> </table>	66.05.13 Απόσβεση Ο.Δ	2.600		53.16.00 Δ.Λ.Ο.		2.600	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">66.05.13 Απόσβεση Ο.Δ</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1.400</td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td>53.16.00 Δ.Λ.Ο.</td> <td></td> <td style="text-align: right;">1.400</td> </tr> </table>	66.05.13 Απόσβεση Ο.Δ	1.400		53.16.00 Δ.Λ.Ο.		1.400
66.05.13 Απόσβεση Ο.Δ	2.600												
53.16.00 Δ.Λ.Ο.		2.600											
66.05.13 Απόσβεση Ο.Δ	1.400												
53.16.00 Δ.Λ.Ο.		1.400											
Κλήρωση ομολ. τρίτου έτους	Κλήρωση ομολ. τρίτου έτους												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">53.16.00 Δ.Λ.Ο</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1.300</td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td>38.00.00 Ταμείο</td> <td></td> <td style="text-align: right;">1.300</td> </tr> </table>	53.16.00 Δ.Λ.Ο	1.300		38.00.00 Ταμείο		1.300	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">53.16.00 Δ.Λ.Ο.</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">700</td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td>38.00.00 Ταμείο</td> <td></td> <td style="text-align: right;">700</td> </tr> </table>	53.16.00 Δ.Λ.Ο.	700		38.00.00 Ταμείο		700
53.16.00 Δ.Λ.Ο	1.300												
38.00.00 Ταμείο		1.300											
53.16.00 Δ.Λ.Ο.	700												
38.00.00 Ταμείο		700											
Προσήλθαν οι μισοί ομολογιούχοι για εξόφληση	Προσήλθαν οι μισοί ομολογιούχοι για εξόφληση												

<sup>7</sup> Βιβλιογραφία: Σαρσέντης Βασίλειος – Παπαναστασάτος Αναστάσης «Λογιστική Εταιριών»

Στο τέλος του 10ου έτους, εκτός από τις εγγραφές των τόκων του έτους και της καταβολής της δόσεως, θα γίνει και η τακτοποίηση του λογαριασμού του ομολογιακού δανείου.

### Περίπτωση αποσβέσεως με μετατροπή ομολογιών σε μετοχές

Έστω ότι μετά το τρίτο έτος οι υπόλοιπες ομολογίες μετατρέπονται σε μετοχές, με σχέση μετατροπής 2 ομολογίες σε κάθε μετοχή.

Ο.Α. μετοχής = 150 και τιμή εκδόσεως = 200.

Με αυτή τη βάση θα έχουμε τα επόμενα δεδομένα:

	<u>Περιπτώσεις εξοφλήσεως</u>	
	(α) υπέρ	(β) υπο
Αριθμός ομολογιών ανεξόφλητων	140	140
Μετατρεπόμενη αξία 100* 140	14.000	14.000
Αριθμός μετοχών	70	70
Αύξηση Μ.Κ 150 * 70	10.500	10.500
Αποθεματικό από την υπερ. αρτ.έκδ.	3.500	3.500
Υπόλοιπο Δ.Υ.Ε.1 (χρεωστικό)	2.945,46	
Υπόλοιπο Δ.Υ.Ε.2 (πιστωτικό)		(2.945,46)
Υπόλοιπο Ομολογ. Δανείου	<u>16.000</u>	<u>9.800</u>



## Λογιστικές εγγραφές:

Περίπτωση (α)		Περίπτωση (β)	
45.00 Ομολ. δάνειο	16.000	45.00 Ομολ. δάνειο	9.800
53.16 Μέτοχοι	945,46	Δ.Υ.Ε.2	2.945,46
40.00 Μετ. Κεφ.	10.500	53.16 Μέτοχοι	1.254,54
41.00 Αποθεματ.	3.500	41.00 Αποθεματικό	3.500
Δ.Υ.Ε.1	2.945,46	40.00 Μετ. κεφαλ.	10.500
<hr/>		<hr/>	
38.00 Ταμείο	945,46	38.00 Ταμείο	1.254,54
53.16 Μέτοχοι	945,46	53.16 Μέτοχοι	1.254,54
<hr/>		<hr/>	

Τέλος, θα σημειώσουμε, ότι είναι συνηθισμένο τα έξοδα εκδόσεως Ο.Δ., επειδή είναι υψηλά, να αποσβένονται κατά τη διάρκεια ζωής του δανείου, οπότε με ετήσιο ποσό αποσβέσεως να βαρύνεται ο λογαριασμός εξόδων χρηματοδοτήσεων με ομολογίες.

Για την απόσβεση των εξόδων αυτών ακολουθείται η μέθοδος της σταθερής ετήσιας αποσβέσεως.

### 1.5.4 Λογιστικές εγγραφές επί των αποσβέσεων

Για παρακολούθηση του υπολογισμού του ποσού αποσβέσεως υπάρχουν δύο τρόποι:

- A) ο τρόπος της **αμέσου** εμφανίσεως της απόσβεσης
- B) ο τρόπος της **εμμέσου** εμφανίσεως της απόσβεσης.

Κατά τον πρώτο τρόπο (άμεσος) χρεώνεται ο λογαριασμός «66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» και πιστώνεται ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> ([www.eeteihal.gr](http://www.eeteihal.gr))

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
66.02 αποσβέσεις μηχ/των	10.000	
12.00 Μηχ/τα		10.000

(Υπολογισμός αποσβέσεων – άμεση σταθερά με 10%)

Κατά τον δεύτερο τρόπο (έμμεσος) για παρακολούθηση του ποσού με τον ίδιο τρόπο μειώνεται κάθε φορά η αξία του περιουσιακού στοιχείου, λόγω αποσβέσεως, δημιουργούμε λογαριασμό Αντίθετο ή Αρνητικό αυτού του περιουσιακού στοιχείου τον οποίο και πιστώνουμε σε χρέωση του λογαριασμού «66 αποσβέσεις». Αυτός ο λογαριασμός παρουσιάζει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζει το ποσό στο οποίο ανέρχεται η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου. Ενώ ο λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζεται πάντοτε με χρεωστικό υπόλοιπο και δείχνει την αρχική αξία αυτού. Από τη σύγκριση περιουσιακού στοιχείου που έχει απομείνει.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
66.02 Αποσβέσεις μηχ/των	10.000	
12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα		10.000

(Υπολογισμός αποσβέσεων – έμμεσα σταθερά με 10%)

Τέλος, ο υπολογισμός των αποσβέσεων των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο τέλος της χρήσεως κατά τις εγγραφές τακτοποιήσεως και συγκεντρώσεως των αποτελεσμάτων για να καθορισθεί η καθαρή θέση της επιχείρησης.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Στοιχεία Οικονομίας, Παντελής Κούκος ([www.eeteihal.gr](http://www.eeteihal.gr))

Χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί κατά τη διενέργεια των αποσβέσεων:

Λογ/μος παγίου	Λογ/μος τακτικών αποσβέσεων	Αντίθετοι λογ/μοί αποσβεσμένων
11.00	66.01.00	11.99.00
11.01	66.01.01	11.99.01
11.02	66.01.02	11.99.02
11.03	66.01.03	11.99.03
11.04	66.01.04	11.99.04
Κ.Ο.Κ	Κ.Ο.Κ	Κ.Ο.Κ

## 1.6 Αποσβέσεις για χρήσεις μικρότερες ή μεγαλύτερες του έτους

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

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

Η χρονική προσαρμογή της απόσβεσης εντούτοις, δεν αφορά τα πάγια στοιχεία σαν σύνολο, αλλά το καθένα ξεχωριστά. Έτσι, αν η επιχειρηματική χρήση διάρκεσε ένα έτος και ένα

συγκεκριμένο πάγιο λειτούργησε, αλλά όχι σ' όλη τη διάρκεια αυτού του έτους, τότε η απόσβεση αυτού του παγίου που θα βαρύνει το αποτέλεσμα, δεν θα είναι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του, αλλά ένα ποσό ανάλογο με τη χρονική διάρκεια της λειτουργίας του συγκεκριμένου παγίου μέσα στη χρήση.

Γεννιέται συνεπώς το ζήτημα, να προσδιοριστεί ο χρόνος έναρξης υπολογισμού της απόσβεσης, σ' όλες τις περιπτώσεις, που ένα πάγιο δεν λειτούργησε από την αρχή του έτους αλλά αργότερα. Είναι αυτονόητο λοιπόν, ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις ο υπολογισμός της απόσβεσης αρχίζει από την αρχή του χρόνου που λειτούργησε το πάγιο. Τι ακριβώς όμως σημαίνει λειτούργησε; Θεωρείται ότι το πάγιο «λειτούργησε» και συνεπώς ορίζεται η αφετηρία της απόσβεσης του, στο χρονικό σημείο που άρχισε η παραγωγή του παγίου, να είναι σύμφωνη με τα ποσοτικά και ποιοτικά δεδομένα των τεχνικών προδιαγραφών του.<sup>10</sup>

**Το Ε.Γ.Λ.Σ.** πάνω στο ζήτημα αυτό, ορίζει τα παρακάτω:

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

Τα παραπάνω εντούτοις δεν σημαίνουν ότι από τη στιγμή που ένα πάγιο μια φορά μπήκε σε λειτουργία, από τότε και συνεχώς υπολογίζονται γι' αυτό το πάγιο αποσβέσεις ανελλιπώς. Ισχύει πάντοτε ο κανόνας, ότι η απόσβεση συνδέεται στενά με το χρόνο της κανονικής λειτουργίας του παγίου.

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

*« Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από*

<sup>10</sup> Βιβλιογραφία: Πομόνης Σ. Νικόλαος «Γενική Λογιστική II»

*έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.» (Ε.Γ.Α.Σ. § 2.2.102)*

Καταλήγουμε συνεπώς στο συμπέρασμα ότι αν η χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου, η συνολική απόσβεση θα υπολογιστεί σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες λειτουργίας του. Το ίδιο φυσικά θα ισχύσει «κατ' αναλογία» και στην περίπτωση επιχειρηματικής χρήσης μεγαλύτερης του δωδεκαμήνου. Και στην περίπτωση αυτή θα υπολογιστεί απόσβεση για δωδέκατα περισσότερα από δώδεκα, τόσα όσοι είναι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης

### **1.6.2 Οι αποσβέσεις στα βραχύχρονα αποτελέσματα**

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

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

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

Αυτό σε πολλές περιπτώσεις στην πράξη, θα οδηγούσε σε ανακριβή βραχύχρονα αποτελέσματα! Η συνέπεια αυτή

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

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

Η ακρίβεια αυτή δεν θα είναι βέβαια τόση, ώστε στο τέλος του δωδέκατου μήνα να έχουν συσσωρευτεί ακριβώς τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων! Για να αποφύγουμε συνεπώς μεγάλες

αποκλίσεις στο τέλος της χρήσης, σκόπιμο είναι να παρακολουθείται στο τέλος της κάθε βραχύχρονης περιόδου, η σχέση ανάμεσα στο ποσό της συσσωρευμένης απόσβεσης και το αντίστοιχο χρονικό κλάσμα από το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Με τον τρόπο αυτό θα μπορεί να γίνεται μια συνεχής από περίοδο σε περίοδο προσαρμογή των ποσών των βραχύχρονων αποσβέσεων, ώστε το τελευταίο βραχύχρονο αποτέλεσμα, να επιβαρυνθεί με το υπόλοιπο ποσό των αποσβέσεων εκείνο που οδηγεί στο συνολικό ετήσιο, ακριβώς.

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

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ

## ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

### **2.1 Μέθοδοι υπολογισμού αποσβέσεων**

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

Η δυσκολία αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι ο χρόνος ωφέλιμης ζωής με βάση τον οποίο καθορίζεται ο συντελεστής



ετήσιας αποσβέσεως, είναι συμβατικός και όχι πραγματικός. Ο συντελεστής αυτός προκύπτει από την περίπου ομαλή λειτουργία, συντήρηση, επισκευή και γενικά φροντίδα, ενώ στην πράξη υπάρχει και ιδιαίτερη επιμέλεια και αμέλεια. Ακόμη η λειτουργία ή χρησιμοποίηση του πάγιου στοιχείου είναι διαφορετική κάθε χρόνο και εξαρτάται από την παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα της επιχειρήσεως, τον προγραμματισμό της και πολλούς άλλους παράγοντες.

Για να περιοριστεί το σφάλμα του χρονικού επιμερισμού των αποσβέσεων στις διαχειριστικές χρήσεις, έχουν επινοηθεί διάφοροι μέθοδοι που αναφέρονται παρακάτω.

### 2.1.1 Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης

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

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

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Η αξία μηχανήματος είναι 3.200 ευρώ και η υπολειμματική του αξία είναι 200 ευρώ. Ο συντελεστής αποσβέσεώς του είναι 10% (ή η διάρκεια ζωής του είναι 10 έτη).

Έχουμε:

Αποσβεστέα αξία =  $3.200 - 200 = 3.000$  ευρώ και η ετήσια απόσβεση είναι  $3.000 * 10\% = 300$ . Επομένως κάθε χρόνο η απόσβεση θα είναι 300 ευρώ.

Συνήθως στις επιχειρήσεις, από το χρόνο που αποκτάται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο γίνεται πίνακας αποσβέσεώς του. Ο πίνακας αυτός διορθώνεται σε περιπτώσεις προσθηκών ή

επεκτάσεων και βελτιώσεων ή μεταβολής του συντελεστή αποσβέσεως ή άλλη νόμιμη αιτία.

**Παράδειγμα:** η τιμή κτήσεως των επίπλων είναι 4.000 ευρώ και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως τους 20% ( ή η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι 5 έτη).

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

Έτη	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής αποσβέσεως	Ετήσια απόσβεση	Σύνολο αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	4000	20%	800	800	3200
2	4000	20%	800	1600	2400
3	4000	20%	800	2400	1600
4	4000	20%	800	3200	800
5	4000	20%	799	3999	1 <sup>11</sup>

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

### 2.1.2 Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως

➤ Με σταθερό συντελεστή πάνω στην παρούσα αξία

Με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής αποσβέσεως είναι σταθερός, αλλά η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα κάθε φορά αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

<sup>11</sup> Σε περίπτωση χρήσης του παγίου πέραν των ετών λογισμού των αποσβέσεων, το πάγιο συνεχίζει να εμφανίζεται με το συμβολικό υπόλοιπο 0,01 €

Αν υποθέσουμε ότι στο προηγούμενο παράδειγμα ζητούσαμε φθίνουσα μέθοδο, θα είχαμε:

### ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

Έτη	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής αποσβέσεως	Ετήσια απόσβεση	Σύνολο αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	4000	20%	800	800	3200
2	3200	20%	640	1440	5600
3	2560	20%	512	1952	2048
4	2048	20%	409,60	2361,60	1638,40
5	1638,40 κλπ	20%	327,68	2689,28	1310,72

- Με μειούμενο συντελεστή πάνω στην αρχική αξία που στηρίζεται στα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου. Με τη μέθοδο αυτή αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου και μερίζονται τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας από το μεγαλύτερο κλάσμα.

**Παράδειγμα:** Η αξία πάγιου είναι 30.000 ευρώ και η απόσβεσή του θα γίνει σε 5 έτη. Αθροίζουμε τα έτη και έχουμε  $5+4+3+2+1 = 15$  και η απόσβεση του πρώτου έτους θα είναι  $30.000 \cdot 5/15 = 10.000$ , του δεύτερου  $30.000 \cdot 4/15 = 8.000$ , του τρίτου  $30.000 \cdot 3/15 = 6.000$  κ.λ.π.

Παραλλαγές της φθίνουσας μεθόδου είναι να υπολογίζεται η απόσβεση στην αρχική αξία αλλά να μειώνεται ο συντελεστής ή να υπολογίζεται στην παρούσα αξία και να μειώνεται ο συντελεστής.

### 2.1.3 Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο συντελεστής αποσβέσεως αυξάνεται κάθε έτος. Αυτό γίνεται με τη δικαιολογία ότι στην απόσβεση περιλαμβάνεται και ο τόκος που μπορούσε να αποδώσει το ποσό που δεσμεύτηκε στο αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο.

### 2.1.4 Μέθοδος της λειτουργικής αποσβέσεως

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

Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

- i. Οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας π.χ. μηχανήματος, μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση της κάθε χρήσεως, βρίσκεται με τη σχέση:

$$\text{Απόσβεση χρήσεως} = \frac{\text{αποσβεστέα αξία} * \text{ώρες λειτουργίας της χρήσεως}}{\text{προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας}}$$

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

$$\text{Απόσβεση χρήσεως} = \frac{\text{αποσβεστέα αξία} * \text{μονάδες παραγωγής της χρήσεως}}{\text{προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής}}$$

### 2.1.5 Μέθοδος της παλινδρομούσας αποσβέσεως

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

### 2.1.6 Μέθοδος της αποτιμήσεως

Γίνονται αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσεως. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήσεως, από την οποία αντί για απόσβεση θα φαίνεται ως ωφέλεια.<sup>12</sup>

## 2.2 Καθορισμός συντελεστών απόσβεσης

Όπως είναι γνωστό, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο των επιχειρήσεων, εφόσον η αξία του μειώνεται λόγω της χρησιμοποίησης του στην παραγωγική διαδικασία ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής του απαξίωσης, υπόκειται σε απόσβεση.

Με το νέο Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ. 299/03) καθορίζονται κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εμπορικών επιχειρήσεων, των γεωργικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών. Επιπλέον, ορίζονται για πρώτη φορά ιδιαίτεροι συντελεστές απόσβεσης για ορισμένες κατηγορίες παγίων όπως:

- Τα οδικά δίκτυα που βρίσκονται εντός χώρου εργοστασίων
- Τις μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου
- Τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών
- Τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων σε εγκαταστάσεις τρίτων κ.λ.π.

Όπως αναφέραμε, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων, οι επιχειρήσεις θα μπορούν να χρησιμοποιούν είτε τον ανώτερο είτε τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης που αντιστοιχεί στην κατηγορία ή το είδος του παγίου, χωρίς όμως να υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησης οποιουδήποτε συντελεστή που βρίσκεται μεταξύ αυτών των δυο. Η επιλογή ενός εκ των δυο συντελεστών (ανώτερος ή κατώτερος) είναι δεσμευτική για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία, μέχρι και την πλήρη απόσβεσή τους. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις δεν

<sup>12</sup> Βιβλιογραφία: Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης «Γενική Λογιστική σε Ευρώ»

μπορούν για ορισμένα από τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία να επιλέξουν τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, ενώ ταυτόχρονα για τα υπόλοιπα πάγια της ίδιας κατηγορίας να χρησιμοποιούν τον κατώτερο συντελεστή. Εφόσον επιλεγεί συγκεκριμένος συντελεστής σε μια κατηγορία παγίων, αυτός θα χρησιμοποιηθεί μέχρι και την πλήρη απόσβεση των παγίων αυτών. Επισημαίνεται όμως ότι, για τα πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτά μια επιχείρηση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, μπορεί να επιλεγεί, χωρίς καμία δέσμευση, η χρήση ενός εκ των δύο συντελεστών (π.χ ο κατώτερος), ανεξάρτητα εάν σε προηγούμενη χρήση για την απόσβεση των παγίων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας είχε χρησιμοποιηθεί άλλος συντελεστής (π.χ ο ανώτερος).

Η διενέργεια των αποσβέσεων κατά έτος και μετά οριζόμενα δια του παρόντος ποσοστά είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

Τα ποσοστά αποσβέσεων που ορίζονται με το Π.Δ αφορούν ετήσια απόσβεση. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου Π.Δ, δεν γίνεται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

### **2.2.1 Πίνακες αποσβέσεων**

➤ Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:<sup>13</sup>

α) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, σανατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικώς,

κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%)

ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

β) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία,

κατώτερος τρία τοις εκατό (3%)

ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

γ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών, που χρησιμοποιούνται ως μπαγκαλόους ή κάμπινγκ και είναι κατασκευασμένες από ξύλο, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, που επίσης είναι κατασκευασμένες από ξύλο,

κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)

ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

Για τις ίδιες οικοδομές ή τμήματα αυτών και τις συναφείς εγκαταστάσεις τους, που είναι κατασκευασμένες από τσιμέντο, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

δ) Για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε χρήση,

κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και

ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

ε) Για βιομηχανοστάσια, 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,

---

<sup>13</sup> ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr))

κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%)  
ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ζ) Για οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα (αποθήκες καπνών ή άλλων εξαγωγικών γεωργικών προϊόντων) και ως ξηραντήρια καπνού,  
κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%)  
ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

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

α) Για ατμοηλεκτρικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για λιγνιτικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (MAZOYT) και μονάδες φυσικού αερίου,  
κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%)  
ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

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

γ) Για ντηζελοήλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας,  
κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και  
ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

δ) Για γραμμές μεταφοράς  
κατώτερος τρία τοις εκατό (3%)  
ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

ε) Για υποσταθμούς μεταφοράς  
κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%)



ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

στ) Για κέντρα διανομής υψηλής τάσης – μέσης τάσης  
κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%)

ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

ζ) Για υποσταθμούς διανομής μέσης τάσης - χαμηλής τάσης  
κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%)

ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

➤ Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και  
τηλεπικοινωνιακά έργα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι  
συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις  
κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%)

ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων)

κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%)

ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%)

γ) Για τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX)  
εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις  
κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%)

ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

δ) Τα υπόγεια και υποβρύχια καλώδια - σωληνώσεις  
(συμβατικά και οπτικών ινών)

κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%)

ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

ε) Για εναέρια ενσύρματα δίκτυα

κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)

ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και

για εναέρια ασύρματα δίκτυα

κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και

ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

στ) Για κύριες τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις - συσκευές και θαλάμους  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%)  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ζ) Για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις  
κατώτερος οκτώμισι τοις εκατό (8,5%)  
ανώτερος δωδεκάμισι τοις εκατό (12,5%).

η) Για καλωδιακά πλοία  
κατώτερος τρία τοις εκατό (3%)  
ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

➤ Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για κάμερες και παρελκόμενα, βίντεο και παρελκόμενα, καθώς και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων,  
κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%)  
ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για κέντρα εκπομπής - αναμεταδότες (πομποί - αναμεταδότες και παρελκόμενα, πυλώνες - ιστοί και παρελκόμενα, καθώς και κεραίες εκπομπής -λήψης και παρελκόμενα)  
κατώτερος επτά τοις εκατό (7%)  
ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ) Για λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοτηλεοπτικών σταθμών  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%)  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

➤ Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες οι κατώτεροι και

οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης  
κατώτερος επτά τοις εκατό (7%)  
ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

β) Για σιγαροποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες  
κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)  
ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

➤ Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για αντλίες και εξοπλισμό αυτών (των πρατηρίων)  
κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)  
ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για αεροσυμπιεστές και γρασσαδόρους  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

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

α) Για δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρελιών κ.λπ.)  
κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)  
ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Για χαλύβδινες φιάλες υγραερίου  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και

ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

γ) Για δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα

κατώτερος επτά τοις εκατό (7%)

ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

δ) Για μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων

κατώτερος τρία τοις εκατό (3%)

ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

➤ Για τα ψυκτικά μηχανήματα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγεία διατήρησης τροφίμων κ.λπ.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες κ.λπ.) στους χώρους παραγωγής

κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)

ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων

κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%)

ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

➤ Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

➤ Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών) ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

➤ Προκειμένου για ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών  
κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)  
ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

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

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

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

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

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

γ) Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες  
κατώτερος τρία τοις εκατό (3%)  
ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

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

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

β) Για μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης καθοδικής προστασίας αγωγών φυσικού αερίου  
κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και  
ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γ) Για σταθμούς μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμούς συμπίεσης  
κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και  
ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

➤ Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως

ακολουθως:

α) Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων

κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και  
ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Των λοιπών επιχειρήσεων

κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

➤ Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

➤ Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες ορίζονται σε είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και τριάντα τρία τοις εκατό (33%) αντίστοιχα.

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

➤ Για τα έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ίδιων επιχειρήσεων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε επτά τοις εκατό (7%) και δέκα τοις εκατό (10%) αντίστοιχα.

➤ Για τους σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιχειρήσεων του άρθρου αυτού ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

➤ Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για λιμένες, αποβάθρες, ορμητήρια και προβλήτες κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

β) Για έργα ελάφρυνσης πρανών κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαέξι τοις εκατό (16%).

γ) Για ρυμούλκες, βυθοκόρους, πλωτούς γερανούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορτηγίδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

δ) Για μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα και πλωτές δεξαμενές κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ε) Για ναυπηγικές κλίνες κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Για σχέδια ναυπήγησης πλοίων κατώτερος είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και ανώτερος τριάντα τρία τοις εκατό (33%).



➤ Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημόσιων και ιδιωτικών έργων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για ξυλεία η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα,  
κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και  
ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Για μεταλλικά ικριώματα,  
κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και  
ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ) Για προωθητήρες γαιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλικά μηχανήματα, γεωτρύπανα, αναβατόρια, μηχανικά φτυάρια, αυτοκινούμενους αποξεστήρες, θραυοτήρες, τριβείς, σιλοκόσκινα, δονητές και αναμικτήρες σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κ.λπ.  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

➤ Για τις εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαέξι τοις εκατό (16%) αντίστοιχα.

➤ Για τις εγκαταστάσεις αεροδρομίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για αεροδιάδρομους, γέφυρες διέλευσης αεροσκαφών, χώρους πίστας αεροδρομίου για στάθμευση αεροσκαφών, γέφυρες επιβίβασης επιβατών, σύστημα τροφοδοσίας επεξεργασμένου αέρα και ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης αποσκευών,  
κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και

ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

β) Για υπόγειο σύστημα παροχής ρεύματος 400 HZ στα αεροσκάφη  
κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και  
ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

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

α) Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές, οδοντωτές σβάρνες, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα, δισκοσβάρνες, χορτοαναδευτές, χορτοσωρευτές, οπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών για αποθήκευση (στάσιμες), μηχανές άλεσης τροφών, ρυμούλκες, θεριστικές μηχανές, αυτοδετικές, χορτοσυλλεκτοδεματικές, πατατοσυλλεκτικές και θεριζοαλωνιστικές μηχανές, φορτωτικές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος και συλλεκτικές αραβόσιτου μηχανές, φρέζες, τευτλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για λιπασματοδιανομείς και ψεκαστήρες,  
κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και  
ανώτερος δεκατέσσερα τοις εκατό (14%).

γ) Για λοιπά μηχανήματα,  
κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και  
ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

➤ Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των ακόλουθων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των

επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες - D.V.D., καθώς και των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για τις κινηματογραφικές ταινίες:

αα) κατώτεροι εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για το πρώτο έτος, έντεκα τοις εκατό (11%) για το δεύτερο έτος, επτά τοις εκατό (7%) για το τρίτο έτος και επτά τοις εκατό (7%) για το τέταρτο έτος εκμετάλλευσής τους και

ββ) ανώτεροι ογδόντα τοις εκατό (80%) για το πρώτο έτος, δώδεκα τοις εκατό (12%) για το δεύτερο έτος και οκτώ τοις εκατό (8%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους.

Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσής της ταινίας στο οικείο διαχειριστικό έτος, με τον περιορισμό ότι αυτή δεν μπορεί να υπερβεί κατά το πρώτο έτος τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση της ταινίας. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ώστε για τα πρώτα δύο (2) έτη η συνολική απόσβεση να ανέρχεται στο ογδόντα έξι τοις εκατό ( $75\% + 11\% = 86\%$ ) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των κατώτερων συντελεστών ή στο ενενήντα δύο τοις εκατό ( $80\% + 12\% = 92\%$ ) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των ανώτερων συντελεστών.

β) Για τις βιντεοταινίες - D.V.D.:

αα) κατώτεροι εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) για το έτος κτήσης, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για το δεύτερο έτος και δέκα τοις εκατό (10%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους

ββ) ανώτεροι εβδομήντα τοις εκατό (70%) για το έτος κτήσης και τριάντα τοις εκατό (30%) για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσής τους.

➤ Για τα μεταφορικά μέσα (εκτός από τα πλωτά και τα εναέρια) και το τροχαίο υλικό οι κατώτεροι και οι ανώτεροι

συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων  
κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και  
ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για φορτηγά αυτοκίνητα  
κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και  
ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

γ) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:

- Εκπαιδευτηρίων, κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

- Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και  
εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και  
μοτοσικλετών),

κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%) και  
ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

- Λοιπών επιχειρήσεων,  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

δ) Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ε) Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου  
κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και  
ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

στ) Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό  
κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και  
ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

ζ) Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών  
επιχειρήσεων

κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και  
ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

➤ Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι  
ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για καινούργια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα  
κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και  
ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

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

➤ Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου  
κάτω των 500 τόνων: α) κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης  
δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης  
τους υπό ελληνική σημαία, επτά τοις εκατό (7%) ετησίως από  
το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και τρία τοις εκατό (3%)  
ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη  
εκμετάλλευσης τους και β) ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης  
είκοσι τοις εκατό (20%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους  
υπό ελληνική σημαία, δέκα τοις εκατό (10%) ετησίως από το  
δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και πέντε τοις εκατό (5%)  
ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη  
εκμετάλλευσης τους.

➤ Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των  
ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των  
σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και  
κέντρων διασκέδασης ορίζονται, αντίστοιχα, σε είκοσι τέσσερα  
τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%).

➤ Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των λοιπών επιχειρήσεων ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

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

➤ Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) και τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) αντίστοιχα.

➤ Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τριάντα τέσσερα τοις εκατό (34%) και σαράντα τοις εκατό (40%) αντίστοιχα.

➤ Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα.

Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.

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

➤ Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

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

α) Για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και έπιπλα και σκεύη

κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%). Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.

γ) Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους ετήσιους συντελεστές απόσβεσης:

- Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και

ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

- Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσιφωνικό οικιακό σύστημα

κατώτερος τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) και

ανώτερος εξήμισι τοις εκατό (6,5%).

- Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες

κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και

ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

➤ Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα εκατό τοις εκατό (100%).

## 2.2.2 Υποχρεωτικότητα των αποσβέσεων

Σύμφωνα με το Π.Δ.299/2003 η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης.

Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενέργησε<sup>14</sup>.

## 2.3 Κριτική αξιολόγηση των μεθόδων

<sup>14</sup> ([www.report.gr](http://www.report.gr))



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

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

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

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

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

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

**Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης έχει δύο πλεονεκτήματα.**

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

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

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

Με τον τρόπο αυτό:

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

Μετά την παραπάνω ανάλυση γίνεται φανερό ότι η μέθοδος είναι το κλειδί (η «κλείδα μερισμού») μ' αυτό που καθορίζεται

πως θα κατανεμηθεί η συνολική απόσβεση του παγίου, σ' όλες τις χρήσεις που θα διαρκέσει η «ζωή» του.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ**  
**ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**



### **3.1 Έννοια και περιεχόμενο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.**

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

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

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

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

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

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

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

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

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν την πρώτη ομάδα του ενεργητικού στο ΕΓΛΣ, το «Πάγιο Ενεργητικό». Η ομάδα περιλαμβάνει όλες χωρίς εξαίρεση τις ακινητοποιήσεις της επιχείρησης, με μοναδικό κριτήριο, τη βέβαιη ή τεκμαιρόμενη μακροχρόνια απασχόληση τους σ' αυτήν. Μ' αυτό το δεδομένο, λειτουργούν στην επιχείρηση, περισσότερες από μια ενότητες πάγιων στοιχείων και ειδικότερα:

- **τα ενσώματα πάγια στοιχεία**, τα ολοκληρωμένα, που έχουν μπει στην παραγωγική κατά τον προορισμό τους απασχόληση (λογαριασμοί 10 - 14), αλλά και όσα βρίσκονται στο στάδιο της κατασκευής τους (λογαριασμός 15).

Τα στοιχεία αυτά, το Σχέδιο τα προσδιορίζει έτσι: «ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποχτάει η οικονομική

μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της οφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος».

• **τα ασώματα πάγια στοιχεία** και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμός 16).

Τα στοιχεία αυτά, το Σχέδιο τα ορίζει ως: «τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος». Και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης σαν: «τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της.»

• **οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις** οποιασδήποτε φύσης και από οποιαδήποτε αιτία (λογαριασμός 18).

Τα στοιχεία αυτά ορίζεται ότι «είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε., και άλλες οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.»

• **τα πάγια στοιχεία των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων** (λογαριασμός 19), για τα οποία φυσικά, ισχύουν οι παραπάνω προσδιορισμοί.

Τέλος, ο όγδοος λογαριασμός της ομάδας (17) μένει, όπως σε κάθε ομάδα, κενός και είναι διαθέσιμος για συμπλήρωση, σύμφωνα με τις αποφάσεις του αρμόδιου οργάνου.

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

### 3.1.1 Γενικοί εννοιολογικοί προσδιορισμοί.

**Αξία κτήσεως.** Η αξία κτήσεως έχει διαφορετικό περιεχόμενο κατά κατηγορία, προκειμένου για τις δύο βασικές, δηλ. τα ακίνητα και τα μηχανήματα.

Και για μεν τα ακίνητα (Εδαφικές εκτάσεις - Κτίρια) περιλαμβάνει μόνο την αξία του ακινήτου, ενώ αποκλείει τα κάθε φύσεως έξοδα που απαιτούνται για να αποκτήσει η επιχείρηση «πλήρες ιδιοκτησίας δικαίωμα» στην περίπτωση της αγοράς (έξοδα εξέτασης τίτλων, φόροι, συμβολαιογραφικά, κλπ), είτε τα έξοδα μελετών και πολεοδομικής άδειας κλπ, στην περίπτωση της ιδιοκατασκευής κτιρίου. Τα έξοδα αυτά, μολονότι συστατικά της αξίας του παγίου, παρακολουθούνται εντούτοις χωριστά, στο λογαριασμό '16.14', « Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Προκειμένου για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις, ως αξία κτήσεως λαμβάνεται και καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς, η αξία αγοράς ή το κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένα με τα έξοδα εγκατάστασης, συναρμολόγησης κλπ, μέχρι που να μπουν σε κατάσταση κανονικής λειτουργίας.<sup>15</sup>

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που καταβάλλεται κατά τις αγορές των παγίων και που κατά τη φορολογική νομοθεσία συμψηφίζεται με τις οφειλές της επιχείρησης από τον ίδιο φόρο, που αντιστοιχεί στα έσοδα της, καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 54.00 "Φόρος Προστιθέμενης Αξίας».

**Επέκταση, βελτίωση, προσθήκη,** είναι κάθε επέμβαση που γίνεται πάνω σ' ένα ενσώματο πάγιο και έχει σαν αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, σαν συνέπεια από τη βελτίωση των συνθηκών της λειτουργίας του, που συνεπάγεται τη μείωση του κόστους αυτής της λειτουργίας.

**Συντήρηση και επισκευή** είναι κάθε επέμβαση που γίνεται πάνω σ' ένα ενσώματο πάγιο και έχει σαν αποτέλεσμα τη διατήρηση (η συντήρηση) ή την αποκατάσταση (η επισκευή)

<sup>15</sup> Ε.Γ.Α.Σ. παραγ.2.2.106. περ.10

Βιβλιογραφία: Πομονης Σ. Νικόλαος «Λογιστική»

της λειτουργίας του παγίου και της παραγωγικής του ικανότητας στα κανονικά επίπεδα.

Οι δαπάνες που γίνονται για τις επεκτάσεις, βελτιώσεις και προσθήκες, προσαυξάνουν τις αξίες των παγίων (της ομάδας 1) πάνω σ' αυτά που γίνονται, ενώ οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή τους αποτελούν έξοδα που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6.

### 3.1.2 . Εννοιολογική θεμελίωση των λογαριασμών

Η ομάδα περιλαμβάνει τους παρακάτω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
15	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΡΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ
17	.....
18	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
19	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Οι αξίες που περιλαμβάνει και παρακολουθεί ο καθένας από τους παραπάνω λογαριασμούς, ορίζονται από το Σχέδιο, όπως παρακάτω:



Λογαριασμός: 10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

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

Όσες από τις εδαφικές εκτάσεις, παράγουν οποιαδήποτε προϊόντα της πρωτογενούς φυσικά παραγωγής, από τότε που θα αρχίσει αυτή η παραγωγή, υπόκεινται σε απόσβεση, στην οποία υπόκεινται επίσης και οι διαμορφώσεις γηπέδων.»

Λογαριασμός: 11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ –  
ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

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

«Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου».

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

Λογαριασμός: 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ  
ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ  
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

«Μηχανήματα είναι οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα

εγκαταστημένες ή ακίνητες, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο της δραστηριότητας της».

«Τεχνικές εγκαταστάσεις είναι οι τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται (από την επιχείρηση), για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της».

Τον «λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό», αποτελούν: τα εργαλεία, τα καλούπια, τα όργανα, τα εργαλεία χεριού κλπ, κλπ.

### Λογαριασμός: 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Σαν μεταφορικά μέσα, ορίζονται από το Σχέδιο, «τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω απ' αυτούς».

### Λογαριασμός: 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Σαν έπιπλα προσδιορίζονται από το Σχέδιο, «τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκατεστημένα αλλά είναι δυνατόν να αποχωριστούν εύκολα και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν».

Τον «λοιπό εξοπλισμό» αποτελούν «τα σκεύη», οι μηχανές γραφείων», «οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές» και «ηλεκτρονικά συστήματα», τα «μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς», τα «επιστημονικά όργανα», ο «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» και για τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις τα «ζώα για πάγια εκμετάλλευση».

### Λογαριασμός: 15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

«Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων».

Λογαριασμός: 16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ  
ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Το σχέδιο ορίζει τις ασώματες ακινητοποιήσεις και με τον όρο «άυλα πάγια στοιχεία», ορίζοντας και τα δύο ενιαία, σαν: «τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα».

Περιλαμβάνει η κατηγορία αυτή, (πάντοτε κατά το Σχέδιο):

- **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 ή η ειδίκευση (της) στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

Το σχέδιο ορίζει επίσης ότι: «έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της».

Λογαριασμός: 18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ  
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σαν συμμετοχές που παρακολουθούνται από το λογαριασμό αυτό, ορίζονται από το Σχέδιο οι συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής και αντικειμένου και διακρίνει αυτές τις συμμετοχές σε «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και σε «μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις». Για την πρώτη περίπτωση αυτών των συμ-

μετοχών αρκεί να υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής να υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρίας.

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά το Σχέδιο είναι «οι απαιτήσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως» (από τη σύνταξη του Ισολογισμού)

### 3.1.3 Λειτουργία των λογαριασμών

Παραθέτουμε παρακάτω το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας, σ' ένα υπόδειγμα που ισχύει για όλους τους λογαριασμούς των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

#### ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΓΙΩΝ 10-11-12-13-14

**X**

**Π**

- αξία κτήσεως (τιμή αγοράς ή κόστος ιδιοκατασκευής) με πίστωση λογαριασμού αξίας ή υποχρέωσης (αγορά) ή του λογαριασμού 15 (ιδιοκατασκευή).
- ποσό νόμιμης αναπροσαρμογής (πίστωση λογ/μού 41).
- αξία επέκτασης, βελτίωσης, προσθήκης.

#### Σε περίπτωση πώλησης

**X**

**Π**

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• έξοδα απόκτησης ακινήτου (λογ/σμός 16.14).</li> <li>• έξοδα πώλησης</li> <li>• κέρδος πώλησης</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>-αποσβέσεις παγίου μέχρι την ημερομηνία πώλησης (λογ/μος XX.99 )</li> <li>-αποσβέσεις εξόδων απόκτησης ακινήτου (λογ/μος 16.14)</li> <li>-τίμημα πώλησης.</li> <li>-ζημία πώλησης</li> </ul> |
|---|---|

**16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων**

**X** **Π**

- έξοδα απόκτησης ακινήτων (έρευνα τίτλων, συμβολαιογραφικά, φόροι, κ.λπ).

**15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ**

**X** **Π**

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• κόστος ιδιοκατασκευής</li> <li>• προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων</li> </ul> | <p>μεταφορά στους λογ/μούς παγίων.<br/>μεταφορά στο κόστος ιδιοκατασκευής ή στους λογ/μους παγίων.</p> |
|--|--|

**54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ**

**54.00 Φόρος Προστιθέμενης αξίας**

**X** **Π**

- Φ.Π.Α επί της αξίας των παγίων που αγοράζονται

**ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΓΙΩΝ**

**ΛΟΓ/ΣΜΟΙ Νο 10,11,12,13,14,16.**

**Λογ/σμοι: 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99.**

**X** **Π**

- οι σωρευμένες αποσβέσεις στο ύψος της αξίας του παγίου -1 μεταφέρονται στην πίστωση του παγίου

- ετήσιες αποσβέσεις των παγίων του πρωτοβάθμιου σ' αυτόν που ανήκει ο δευτεροβάθμιος ( με χρέωση των δευτ/θμιων του λογ.66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων»

### 3.2 Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Για καθένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τηρείται υποχρεωτικά μια καρτέλα που περιλαμβάνει την αξία της απόκτησης του και τις μετέπειτα προσαυξήσεις αυτής της αξίας, καθώς και τις αποσβέσεις (σαν αντίθετο λογαριασμό), που γίνονται σε κάθε χρήση γι' αυτό το πάγιο στοιχείο.

Όλες αυτές οι καρτέλες, που είναι οι λογαριασμοί του τελευταίου βαθμού ανάλυσης των παγίων, τηρούνται υποχρεωτικά και αποτελούν όλες μαζί το «Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων» που την τήρηση του προβλέπει και επιβάλλει το ΕΓΛΣ.

Το μητρώο αυτό, μπορεί να το αξιοποιήσει η κάθε επιχείρηση αν το θεωρήσει κανονικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή, το μητρώο ισχύει ως αναλυτική απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 §4 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ που ορίζουν ότι «Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία-μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.» Με δεδομένο ότι ομοειδείς κατηγορίες παγίων στοιχείων αποτελούν οι σχετικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, η επιχείρηση στην περίπτωση αυτή καταχωρεί μόνο τα σύνολα κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίου, με αποτέλεσμα να εξοικονομεί σημαντικό χρόνο και εργασία σε κάθε απογραφή σε όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της.

Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα στοιχεία<sup>16</sup>:

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

<sup>16</sup> Βιβλιογραφία: Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης «Γενική Λογιστική σε ευρώ»

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του ορισμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλ. την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές.
- Τον τόπο εγκαταστάσεως
- Την ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και την ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Την τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Τον κωδικό αριθμό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Τις λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και τις αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Το συντελεστή ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνεται ή την απαλλαγή του.
- Τα στοιχεία και την αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής, π.χ εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή.<sup>17</sup>

### **3.3 Αναπροσαρμογή αξίας αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων (Ν.2065/1992)**

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

Είπαμε ότι οι αποσβέσεις που λογαριάζονται και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και ανάλογα το οικονομικό αποτέλεσμα κάθε χρήσης, είναι μικρότερες από τις οικονομικά σωστές, εξαιτίας και της αξίας κτήσης του παγίου πάνω στην οποία υπολογίζονται Το γεγονός αυτό έχει δύο αρνητικές για την

<sup>17</sup> Παραθέτετε στο τέλος υπόδειγμα Μητρώου Παγίων

επιχείρηση συνέπειες. Πρώτο ότι το αποτέλεσμα σε κάθε χρήση είναι μεγαλύτερο από το οικονομικά σωστό και επειδή μοιράζεται, αποδυναμώνει οικονομικά την επιχείρηση. Και δεύτερο ότι αυτή η αποδυνάμωση εμφανίζεται με τη μορφή μιας συσσωρευμένης απόσβεσης που είναι μικρότερη από την αναγκαία για να αγοραστεί και να αντικατασταθεί το ίδιο πάγιο.

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

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

Καθόσον αφορά στην «αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως», παρατηρούμε ότι, προκειμένου να γίνει συγχώνευση επιχειρήσεων, οπότε εισφέρεται ολόκληρη η περιουσία της επιχείρησης, μια αρμόδια κρατική επιτροπή, αποτιμά τις περιουσίες των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται στην πραγματική τους αξία. Έτσι λοιπόν, με την αποτίμηση αυτή προκύπτει η πραγματική αξία των παγίων, που από τότε



και μετά αποτελεί την «αξία κτήσης» που πάνω σ' αυτήν υπολογίζονται οι αποσβέσεις.

### Λογιστική εγγραφή

Χρέωση		Πίστωση	
41	Αποθεματικά- διαφορές αναπ/γης	11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια εγκ/σεις κτιρίων
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή	11.99.00.00	Κτιρίου χ
41.07.00	Αναπροσαρμογή Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων	11.99.00.01	Κτιρίου ψ

Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων που ακολουθεί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.<sup>18</sup>

### 3.3.1 Καταστροφή – Απώλεια – κλοπή παγίου

Οι ρυθμίσεις του ΕΓΛΣ σχετικά με την τύχη του παγίου και των αποσβέσεων του, σε περίπτωση που το πάγιο πάψει να λειτουργεί σαν πάγιο, επειδή αχρηστεύτηκε, καταστράφηκε, κλάπηκε και πάντως σαν αξία έπαψε να υπάρχει στην περιουσία της επιχείρησης, χωρίς να υπάρξει ανάλογο οικονομικό αντιστάθμισμα, οι ρυθμίσεις λοιπόν γι' αυτές τις περιπτώσεις, είναι οι παρακάτω:

*Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».*

Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε

<sup>18</sup> ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr))

τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.»

Σε περίπτωση αχρηστεύσεως ή καταστροφής μηχανημάτων τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού «81.02.99 λοιπές έκτακτες ζημιές»<sup>19</sup>

### Λογιστική εγγραφή

Χρέωση		Πίστωση	
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	12	Μηχανήματα-Τεχνικές Εγκ.-Λοιπός εξοπλ.
81.02	Έκτακτες ζημιές	12.00	Μηχανήματα
81.02.XX	Ζημιές από καταστροφή ανασφάλιστων παγίων	12.00.XX	Μηχάνημα ΑΑΑΑ

Πριν την παραπάνω εγγραφή, θα υπολογισθούν οι αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία του συμβάντος (απώλεια, κλοπή) και το μηχάνημα θα πιστωθεί με το εκ νέο αναπόσβεστο υπόλοιπό του.

## 3.4 Έννοια Μετοχικού Κεφαλαίου

Ο λογαριασμός «Μετοχικό Κεφάλαιο» των Α.Ε. εκφράζει ένα ποσό αξίας που διαμορφώθηκε κατά καιρούς από τις εισφορές των μετόχων κατά τη σύσταση της εταιρίας και κατά μεταγενέστερες ουσιαστικές αυξήσεις, καθώς και με κεφαλαιοποιήσεις διαφόρων ποσών που προέρχονται από αποθεματικά ή από αναπροσαρμογή της ιστορικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, ιδίως των παγίων, της εταιρίας ή από υποχρεώσεις της προς τρίτους. Το ποσό αυτό κατανέμεται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, που αντιπροσωπεύονται από μεταβιβάσιμους τίτλους, συνήθως ανώνυμους αλλά συχνά και

<sup>19</sup> ΕΓΛΣ παρ. 2.2 106

ονομαστικούς. Λόγω της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου το Μ.Κ δεν μπορεί να μεταβληθεί χωρίς να υπάρξει προηγουμένως τροποποίηση του καταστατικού.

Το Μ.Κ μπορεί, όπως είδαμε, να καταβληθεί με δόσεις, οπότε το αναληφθέν αλλά μη καταβληθέν τμήμα του συνιστά το οφειλόμενο κεφάλαιο. Όταν, με ανακοίνωση του Δ.Σ. της Α.Ε., οι μέτοχοι καλούνται να καταβάλουν, σε τακτή προθεσμία, την επόμενη δόση, έχουμε την έννοια του κληθέντος κεφαλαίου, η οποία εκφράζει το ποσό του οφειλομένου κεφαλαίου που έχει κληθεί να καταβληθεί.

Οι ΑΕ μπορούν να καλύψουν το κεφάλαιό τους εκδίδοντας μετοχές είτε κοινές, είτε προνομιούχες. Οι τελευταίες εκδίδονται με ορισμένους περιορισμούς και όρια.

Επίσης είναι δυνατό το καταστατικό της ΑΕ να προβλέπει τη δυνατότητα αποσβέσεως του ΜΚ, δηλαδή της επιστροφής μέρους ή και όλης της ονομαστικής αξίας των μετοχών, χωρίς από την πράξη αυτή να επέρχεται μείωση του λογιστικού μεγέθους που χαρακτηρίζεται ως Μετοχικό Κεφάλαιο.

Το ΕΓΛΣ για την παρακολούθηση των παραπάνω καταστάσεων του Μ.Κ. αναλύει τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 40 «Κεφάλαιο» ο οποίος εκφράζει το σύνολο του Μ.Κ., στους ακόλουθους δευτεροβαθμίους:

- 40.00 Καταβλημένο Μ.Κ. κοινών μετοχών
- 40.01 Καταβλημένο Μ.Κ. προνομιούχων μετοχών
- 40.02 Οφειλόμενο Μ.Κ. κοινών μετοχών
- 40.03 Οφειλόμενο Μ.Κ. προνομιούχων μετοχών
- 40.04 Κοινό Μ.Κ. αποσβεσμένο
- 40.05 Προνομιούχο Μ.Κ. αποσβεσμένο

Ως προς το κληθέν Μ.Κ., δεν παρακολουθείται με ιδιαίτερο λογαριασμό, αλλά, εφόσον υπάρχει η περίπτωση, παρέχεται σχετική διευκρίνιση στον ισολογισμό, όπου κάτω από τους λογαριασμούς 40.02 και 40.03 του οφειλόμενου κεφαλαίου αναγράφεται σε παρένθεση η σημείωση: (από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί ποσό ευρώ).

Το Μ.Κ. είναι μέγεθος τυπικά σταθερό, αλλά είναι φανερό ότι

με την πάροδο του χρόνου η αξία του παύει να εκφράζει μίαν οικονομική πραγματικότητα εφόσον βασικά στοιχεία του ενεργητικού, και κυρίως τα πάγια, εξακολουθούν να εμφανίζονται με τις ιστορικές τιμές κτήσεώς των ενώ, ιδίως σε περιόδους έντονων νομισματικών μεταβολών, η αγοραία αξία των έχει καταστεί τελείως διαφορετική. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ενεργητικών αυτών στοιχείων είτε με νομοθετική επιταγή είτε - πολύ σπάνια - με πρωτοβουλία της ίδιας της Α.Ε. οδηγεί σε μεταβολή του Μ.κ. η οποία όμως δεν είναι ουσιαστική αλλά αποτελεί λογιστική διόρθωση του μεγέθους του η οποία τείνει να το επαναφέρει στην πραγματική του διάσταση.

Το ΜΚ πολύ σπάνια ταυτίζεται, έστω και τυπικά, με τα ίδια κεφάλαια της Α.Ε. Συνήθως αποτελεί τμήμα των ιδίων κεφαλαίων τα οποία επιπλέον περιλαμβάνουν αποθεματικά, αδιανέμητα κέρδη, ποσά προς κεφαλαιοποίηση, διαφορές αποτιμήσεων κ.λ.π. Δεν αποκλείεται όμως και η αντίθετη περίπτωση, να είναι δηλαδή τα ίδια κεφάλαια μικρότερα του μετοχικού, πράγμα που συμβαίνει όταν στον ισολογισμό της Α.Ε. εμφανίζονται ζημίες της κλειόμενης και προηγούμενων χρήσεων μεγαλύτερες συνολικά από τα πέρα του ΜΚ ποσά ιδίου κεφαλαίου (αποθεματικά κ.λ.π.).

### 3.4.1 Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου

Η αύξηση του Μ.Κ. αποφασίζεται από καταστατική Γ.Σ. η οποία συνεδριάζει έγκυρα με αυξημένη απαρτία και αποφασίζει με αυξημένη πλειοψηφία, εκτός αν πρόκειται για αύξηση προβλεπόμενη από το καταστατικό, οπότε αρκούν η συνηθισμένη απαρτία και απόλυτη πλειοψηφία των παρισταμένων κεφαλαίων.

Η αύξηση διακρίνεται σε *ουσιαστική*, όταν θα γίνει με εισφορές των μετόχων οι οποίες θα αποτελέσουν για την Α.Ε. εισροή αγοραστικής δυνάμεως ή *τυπική*, όταν πρόκειται να χαρακτηρισθούν ως μετοχικό κεφάλαιο τμήματα του ιδίου κεφαλαίου όπως αποθεματικά, διαφορά της υπέρ το άρτιο

εκδόσεως κλπ. ή όταν αναπροσαρμόζεται η αξία περιουσιακών στοιχείων και κεφαλαιοποιείται η διαφορά προσαρμογής.

Λόγοι για τους οποίους αποφασίζετε η αύξηση του Μ.Κ. μπορεί να είναι:

- α) Η ανάγκη να συγκεντρωθεί αγοραστική δύναμη για τη χρηματοδότηση προγραμμάτων αναπτύξεως της Α.Ε.
- β) Η ανάγκη αυξήσεως του κεφαλαίου κινήσεως.
- γ) Η ανάγκη να αυξηθεί η πιστοληπτική ικανότητα της Α.Ε.
- δ) Η πολιτική κερδών και μερισμάτων.

Στις δύο πρώτες περιπτώσεις πρόκειται για ουσιαστική αύξηση. Η τρίτη περίπτωση μπορεί να οδηγήσει σε τυπική αύξηση επειδή το Μ.Κ. αποτελεί εγγύηση της Α.Ε. προς τους δανειστές της, αλλά ο επιδιωκόμενος σκοπός εξυπηρετείται αποτελεσματικότερα με ουσιαστική αύξηση. Τέλος η τέταρτη περίπτωση, οδηγεί συνήθως σε τυπική αύξηση επειδή επιδίωξή της είναι να προσαρμόσει τον αριθμό των μετοχών σε μια σχέση προς τα προβλεπόμενα κέρδη τέτοια ώστε το κατά μετοχή μέρισμα να μην αυξηθεί υπέρμετρα αν τα συνολικά κέρδη προβλέπονται αυξημένα.

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

- 1) Νέες εισφορές μετόχων.
- 2) Μετατροπή ομολογιών ή άλλων υποχρεώσεων της Α.Ε. σε μετοχές.
- 3) Μετατροπή υποχρεώσεως της Α.Ε. από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων.
- 4) Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.
- 5) Κεφαλαιοποίηση πληρωτέων μερισμάτων.
- 6) Κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς από αναπροσαρμογή των αξιών του ισολογισμού.
- 7) Απορρόφηση άλλης εταιρίας.

### **3.4.2 Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου**

Η μείωση του ΜΚ, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας που παρουσιάζει ως προς τη διασφάλιση των δανειστών της

εταιρείας, υπόκειται σε αυστηρότερες διατυπώσεις από την αύξηση. Έτσι δεν αρκεί η λήψη της σχετικής αποφάσεως από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων να ληφθεί με πλειοψηφία των 2/3 των ψήφων που εκπροσωπούνται στη συνέλευση, της οποίας η απαρτία είναι αυξημένη, αλλά πρέπει επιπλέον:

- η πρόσκληση για τη σύγκληση της Γενικής Συνελεύσεως καθώς και η απόφασή της για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου να ορίζει, με ποινή ακυρότητας, το σκοπό της μείωσεως καθώς και τον τρόπο πραγματοποιήσεώς της ,
- η απόφαση να συνοδεύεται από έκθεση Ορκωτών Ελεγκτών στην οποία να βεβαιώνεται η ικανότητα της εταιρείας να ικανοποιήσει τους δανειστές της. Ο αρμόδιος Νομάρχης δεν εγκρίνει την απόφαση για μείωση αν, βασιζόμενος στην έκθεση αυτή, κρίνει ότι μετά από τη μείωση δεν απομένουν αρκετές εγγυήσεις για την ικανοποίηση των δανειστών.

Η μείωση του κεφαλαίου διακρίνεται σε υποχρεωτική και εκούσια. Υποχρεωτική μείωση έχουμε όταν, στην περίπτωση υπερημερίας μετόχου η εταιρεία δεν κατορθώσει να πουλήσει τις μετοχές του υπερήμερου μετόχου. Επίσης όταν, κατά την έκδοση των μετοχών, δεν επιτευχθεί η κάλυψη ολόκληρου του Μ.Κ.

Λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν στην εκούσια μείωση είναι:

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

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου συνδυάζεται με ταυτόχρονη ουσιαστική αύξησή του. Αυτό κυρίως γίνεται όταν πρόκειται για μείωση που αποβλέπει στην απόσβεση ζημιών. Επειδή, εφόσον αναγράφονται ζημίες στον ισολογισμό της εταιρείας, δεν επιτρέπεται η διανομή μερισμάτων μέχρι την πλήρη απόσβεση των ζημιών, η οποία αν πρόκειται να συντελεσθεί από τα ετήσια κέρδη μπορεί να καθυστερήσει, η

εταιρεία αποσβένει τη ζημία με μείωση κεφαλαίου και ταυτόχρονα, με ουσιαστική αύξηση, αποκαθιστά το κεφάλαιο στο προηγούμενο ή και σε διαφορετικό ύψος, ώστε να συντελεσθεί ουσιαστικά η χρηματοοικονομική εξυγίανσή της.

Πρακτικά η μείωση του ΜΚ μπορεί να πραγματοποιηθεί:

- Με μείωση του αριθμού των μετοχών που μπορεί να γίνει είτε με αντικατάσταση των μετοχών με μικρότερο αριθμό νέων, που δίδονται στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των παλαιών μετοχών οι οποίες αποσύρονται, είτε με συνένωση περισσότερων μετοχών και αντικατάστασή τους με μία νέα της οποίας η ονομαστική αξία είναι μικρότερη από το σύνολο των ονομαστικών αξιών των μετοχών που συνενώνονται (π.χ. 3 μετοχές Ο.Α. ευρώ 2.000 εκάστη αντικαθίστανται με μία νέα μετοχή Ο.Α. ευρώ 5.000).
- Με ισόποση μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.
- Με αγορά αριθμού μετοχών που η ονομαστική των αξία αντιπροσωπεύει το ποσό μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

Οι μετοχές αυτές, μετά την απόκτησή τους, ακυρώνονται.

Κατά τη μείωση του Μ.Κ το ύψος του δεν θα πρέπει να κατέλθει κάτω από το κατώτατο όριο που ορίζει ο νόμος (60.000 ευρώ.<sup>20</sup>) εκτός αν η μείωση συνδυάζεται με ταυτόχρονη αύξηση που επαναφέρει το ΜΚ στο παραπάνω όριο. Επίσης, όταν η αύξηση γίνεται με μείωση της ονομαστικής αξίας, η νέα ΟΑ των μετοχών δεν θα πρέπει να πέσει κάτω των 0.30 ευρώ(100 δρχ), που σύμφωνα με το νόμο αποτελούν το κατώτατο όριο ονομαστικής αξίας της μετοχής.

Οι λογιστικές εγγραφές μείωσης κεφαλαίου έχουν την εξής μορφή:

α) Όταν αποδίδεται τμήμα του ΜΚ στους μετόχους:

---

<sup>20</sup> ([www.ggc.gr](http://www.ggc.gr))

40.00 Καταβλημένο Μ.Κ κοινών μετοχών	3.000	
40.01 Καταβλημένο Μ.Κ προνομ. μετοχών	2.000	
53.16 Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μείωσης κεφαλαίου		5.000

53.16 Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μείωσης κεφαλαίου	5.000	
38.00 Ταμείο		5.000

## β) Όταν συμψηφίζεται ζημία

41.02 Τακτικό Αποθεματικό	4.000	
40.00 Καταβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών	5.000	
40.01 Καταβλημένο ΜΚ προνομ. μετοχών	1.000	
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων		10.000

## γ) Όταν αποκτώνται με αγορά μετοχές και ακυρώνονται

34.25 Ίδιες μετοχές	5.000.000	
34.25.XX Μετοχές αποκτώμενες για μείωση ΜΚ		
Ονομαστική αξία 5.000 μετοχών προς 1000 ευρώ εκάστη, που αγοράστηκαν με σκοπό την μείωση του ΜΚ		
38.00 Ταμείο		4.000.000
Διατεθέντα για αγορά 5.000 μετοχών προς 800		
81.03 Έκτακτα κέρδη		1.000.000
81.03.99 Λοιπά έκτακτα κέρδη		
40.00 καταβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών	5.000.000	
34.25 Ίδιες μετοχές		5.000.000
34.25.XX Μετοχές αποκτώμενες για μείωση ΜΚ		
Ακύρωση 5000 μετοχών ΟΑ 1000 € εκάστη που αγοράστηκαν για μείωση του ΜΚ		





## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Σταθάκη Μαρία , σημειώσεις *Γενική Λογιστική Ι*
- Πομόνης Σ. Νικόλαος, *Γενική Λογιστική*
- Πομόνης Σ. Νικόλαος, *Γενική Λογιστική ΙΙ*
- Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης, *Γενική Λογιστική σε ευρώ*
- Γεωργουλόπουλος Δ. Ιωάννης, *Στοιχεία Λογιστικής*
- Σαρσέντης Βασίλειος- Παπαναστασάτος Αναστάσης, *Λογιστική Εταιριών*
- Κούκος Παντελής, *Στοιχεία Οικονομίας*

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ:**

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.report.gr](http://www.report.gr)
- [www.eeteihal.gr](http://www.eeteihal.gr)



