



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό
Ίδρυμα Ηπείρου
Τμήμα Λογιστικής

ΤΕΙ ΠΡΕΒΕΖΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Διπλωματική εργασία

Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ
ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

ΤΑΤΙΑΝΑ ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ

Επιβλέπων: Γεωργόπουλος Ιωάννης

Επόπτης:

Ιούνιος 2012

Επιβλέπων

Τριμελής επιτροπή

Περίληψη

Η παρούσα εργασία, η οποία και εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των προπτυχιακών σπουδών μου στο τμήμα «λογιστικής» του ΤΕΙ Πρέβεζας, έχει στόχο να μελετήσει τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης, το νομοθετικό και λογιστικό πλαίσιο αλλά και τη φορολογική τους αντιμετώπιση. Η μεθοδολογία της εργασίας στηρίζεται στη συλλογή δευτερογενών δεδομένων, τα οποία συλλέχθηκαν μέσα από βιβλία, άρθρα σε περιοδικά αλλά και μέσα από επίσημους διαδικτυακούς τόπους. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, η παρούσα πτυχιακή εργασία καλείται να δώσει την όσο το δυνατόν πληρέστερη εικόνα της απόσβεσης και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων. Για διευκόλυνση και την καλύτερη κατανόηση της κάτωθι εργασίας, έγινε ο διαχωρισμός της σε 8 μέρη. Το πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζει τους σκοπούς της λογιστικής επιστήμης και τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται η περιουσία μιας οικονομικής μονάδας. Το δεύτερο κεφάλαιο αναλύει τις βασικές αρχές που διέπουν τις αποσβέσεις και το τρίτο κεφάλαιο μελετά τις μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων βάσει βιβλιογραφίας. Το τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζει τις ισχύουσες διατάξεις περί αποσβέσεων με βάση το ΕΓΛΣ και το Π.Δ.299/2003, ενώ το πέμπτο παραθέτει παραδείγματα εφαρμογής αποσβέσεων σε πάγια περιουσιακά στοιχεία επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας με βάση το ΕΓΛΣ και το Π.Δ.299/2003. Το έκτο κεφάλαιο παραθέτει παραδείγματα εφαρμογής αποσβέσεων σε πάγια περιουσιακά στοιχεία επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το έβδομο κεφάλαιο αναλύει τη λογιστική παρακολούθηση των αποσβέσεων σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίας. Το όγδοο και τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζει τη φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων και τον τρόπο εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις και τα φορολογικά έντυπα. Στο τέλος της εργασίας παρατίθενται τα τελικά μας συμπεράσματα.

Ευχαριστίες

Η λογιστική, κέρδισε το ενδιαφέρον μου από την πρώτη επαφή στο ΤΕΙ Πρέβεζας, με αφορμή τη διπλωματική μου εργασία που έχει εφαρμογή στο Ε.Γ.Λ.Σ. Το γεγονός ότι η λογιστική μπορεί να συνδράμει στην μελλοντική μου πορεία αποτελεί για μένα το πιο συναρπαστικό μέρος της ενασχόλησής μου με τη λογιστική.

Η εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας δε θα είχε κατορθωθεί χωρίς τη συμβολή ορισμένων ανθρώπων στους οποίους οφείλω παραπάνω από ένα ευχαριστώ. Καταρχάς, θέλω να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου Ιωάννη Γεωργόπουλο για την πολύτιμη βοήθειά του. Με επόπτευε άρτια όλο αυτό το διάστημα, διαθέσιμος/ η συνεχώς και παρέχοντας καθοριστικές συμβουλές, στο φιλικό κλίμα συνεργασίας που πάντα δημιουργεί ..

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στην οικογένειά μου και όσους δικούς μου ανθρώπους με βοήθησαν με την κατανόηση και τη συμπαράστασή τους. Ξεχωριστή μνεία θα ήθελα να κάνω στο Νικόλα Τριανταφύλλου για την εξαιρετική υπομονή και ενθάρρυνση που επέδειξε στο διττό του ρόλο ως πολύτιμος αδερφός και αξιόλογος συνάδελφος.

Τατιάνα Τριανταφύλλου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	2
1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	2
1.2 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	4
1.3.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΕΝΝΟΙΑ ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ	5
1.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	10
2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ)	10
2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ-ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	14
2.3 ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	15
2.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	15
2.5 ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΛΣ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	24
3.1 ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	26
3.2 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΣΤΑΘΕΡΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	35
3.3 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΤΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΤΩΝ ΕΤΩΝ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ	38
3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΕΝΤΑΣΗΣ	42
3.5 ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	43
3.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	43
3.7 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	43
4.1 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	46
4.2 ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	47
4.3 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	51
4.4 ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΔ 299/2003 ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΟΛ 1122/19.11.2003	52
4.5 ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	52

(ΠΧ. ΠΑΓΙΑ ΜΕΧΡΙ 1200 ΕΥΡΩ, ΠΑΓΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΥΜΕ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ ΔΙΑΣΤΗΜΑ, ΠΑΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΕΠΟΧΙΑΚΑ, ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ, ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΛΠ.)	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΟ ΠΔ 299/2003- ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ.	54
5.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΛΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ	54
5.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	56
5.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	57
<i>Ο κάθε επιχειρηματίας λοιπόν μπορεί να επιλέγει έναν από τους συντελεστές απόσβεσης μεταξύ κατώτερου και ανώτερου, τον οποίο υποχρεούται να εφαρμόζει μέχρι ολοσχερούς απόσβεσης του παγίου στοιχείου. Σε επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας όπου δεν εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα η αξία κτήσης του παγίου αναγράφεται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξόδων και επίσης γράφεται εκεί κατ'έτος ο υπολογισμός της απόσβεσης. Πρέπει εδώ να σημειώσουμε ότι η απόσβεση κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Επομένως αν μια επιχείρηση δεν την ενήργησε σε κάποιο έτος η απόσβεση χάνεται. Προς γνώση και συμμόρφωση αναφέρουμε συνοπτικά τις σχετικές με τις αποσβέσεις διατάξεις του Π.Δ.299/2003.</i>	57
5.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ	58
5.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	62
6.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΛΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ	62
6.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΗΡΙΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	72
7.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	72
7.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ	76
<i>Σε σχέση με τη καταχώρηση διευκρινίζονται τα εξής:</i>	76
7.3 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΒΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	79

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ- ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ	81
8.1 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΤΕΙ Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΩΣ ΕΚΠΕΣΤΕΟ ΑΠΟ ΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΟΔΟ	81
8.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	83
8.3 ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	91
ΕΠΙΛΟΓΟΣ-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	94

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι αποσβέσεις αποτελούν ένα σημαντικό και αυτοτελές κομμάτι της λογιστικής που ενδιαφέρει έμμεσα κάθε λογιστική μονάδα. Μια επιχείρηση αποτελείται από πολλά στοιχεία αξίας, τα οποία σε κάθε διαχειριστική χρήση επιδέχονται ένα ποσοστό απόσβεσης, σύμφωνα με τα ανώτατα και τα κατώτατα όρια συντελεστών όπως τα ορίζει ο νόμος ή ακόμη μπορεί να αποσβεσθούν και εις ολόκληρο. Σημαντικό λοιπόν είναι οι αποσβέσεις να γίνονται σωστά γιατί μπορεί να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Εξίσου σημαντικό είναι ότι η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει εάν τα στοιχεία που την αποτελούν έχουν υποστεί απόσβεση και σε πιο βαθμό (Μητρώο Παγίων), διότι μπορεί να καθορίσει νέα επενδυτικά πλάνα άλλα και πωλήσεις αυτών των στοιχείων. Τέτοια στοιχεία από τα οποία αποτελείται κατά κανόνα μια λογιστική μονάδα είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, το Μετοχικό Κεφάλαιο, οι ομολογίες κ.α.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάντοτε στο τέλος κάθε έτους επάνω στην αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται. Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι, ώστε να υπολογίσουμε την απόσβεση, τις οποίες και θα αναλύσουμε εκτενέστερα σε ένα από τα κεφάλαια που θα ακολουθήσουν αλλά και διάφοροι τρόποι ώστε να την απεικονίσουμε λογιστικά στα βιβλία της επιχείρησης.¹

¹ Καραγιάννης Δ.,(2006), Λογιστικά - Κοστολόγηση- Φοροτεχνικό, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - ΚΒΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ

Η λογιστική και γενικότερα η λογιστική, έχει χαρακτηριστεί ως η «γλώσσα του εμπορίου». Αποτελεί την γλώσσα μέσω της οποίας επικοινωνούν οι συγκεντρωθείσες επιχειρηματικές πληροφορίες, σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο και εξελισσόμενο οικονομικό περιβάλλον.

Η λογιστική μπορεί να οριστεί από δύο διαφορετικές οπτικές γωνίες: η πρώτη είναι αυτή η οποία δίνει έμφαση στην χρησιμοποίηση των πληροφοριών που παρέχει η λογιστική επιστήμη. Η δεύτερη δίνει έμφαση στις δραστηριότητες των ανθρώπων που εξάγουν την λογιστική, δηλ. τους λογιστές και τους οικονομολόγους.

Στην πρώτη περίπτωση η λογιστική έχει οριστεί σαν τον κλάδο που παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αποτελεσματική λειτουργία και την εκτίμηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης. επομένως αποτελεί εργαλείο δουλειάς για την λήψη βέλτιστων επιχειρηματικών αποφάσεων. Με τις πληροφορίες που μας δίνει η λογιστική ελαττώνεται σημαντικά η περίπτωση λήψης αποφάσεων σε συνθήκες αβεβαιότητας.²

Γενικά, θα μπορούσαμε να ορίσουμε την λογιστική, ως το αποτέλεσμα της συγκέντρωσης των ποσοτικών οικονομικών πληροφοριών όπως π.χ. τα στοιχεία των πωλήσεων, του κόστους αγορών και παραγωγής κ.τ.λ., μετά την ανάλυσή τους και την ταξινόμησή τους. Τα αποτελέσματα αυτά δίνονται στην διοίκηση για την λήψη αποφάσεων. Επομένως, οι λογιστικές πληροφορίες βοηθούν στον καλύτερο προγραμματισμό, έλεγχο, στην λήψη αποφάσεων καθώς και στην καλύτερη διαχείριση των κεφαλαίων της επιχείρησης.

² Σταματοπούλου Δ.,(2002),Δαπάνες Επιχειρήσεων - Λογιστικές Διαφορές & Κύρος Βιβλίων

Επίσης η λογιστική ασχολείται με την σύνταξη και κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, όπως είναι ο Ισολογισμός, τα Αποτελέσματα Χρήσης κ.τ.λ. Οι καταστάσεις αυτές δημοσιεύονται κάθε χρόνο στον Τύπο, λόγω της δημοσιότητας που θα πρέπει να έχουν, με συνέπεια τις λογιστικές πληροφορίες αυτές να μπορούν να τις χρησιμοποιούν και άτομα πλην της διοίκησης. Τέτοια άτομα είναι οι διάφοροι επενδυτές που μπορεί να θέλουν να αγοράσουν μετοχές της συγκεκριμένης επιχείρησης, πιστωτές της επιχείρησης για να αξιολογήσουν τον πιστωτικό κίνδυνο που διατρέχει η χρηματοδότησή τους κ.α. Μεγάλης σημασίας, ειδικά στις μέρες μας αποτελεί η χρησιμοποίηση των λογιστικών πληροφοριών από την Εφορία, για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

Από την άποψη των ανθρώπων που ασχολούνται με την εξαγωγή της λογιστικής, δουλειά τους αποτελεί η καταγραφή των καθημερινών συναλλαγών, να κρατηθούν σε αρχεία τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, να συγκεντρώσουν, να αναλύσουν, ποσοτικοποιήσουν, ταξινομήσουν και τέλος να παρουσιάσουν περιληπτικά τις πληροφορίες αυτές στην διοίκηση για την λήψη των ενδεδειγμένων αποφάσεων. Επίσης θα πρέπει να ετοιμάσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες θα δημοσιευθούν και καταστήσουν προσιτές τις πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο.

Σύμφωνα με το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, η λογιστική είναι «το αποτέλεσμα της ανάλυσης και ερμηνείας της τέχνης της καταχωρήσεως, της συστηματικής ταξινομήσεως και κατατάξεως και της συνοπτικής απόδοσης των συναλλαγών και γεγονότων που μπορούν να εκφραστούν σε χρήμα και έχουν οικονομικό χαρακτήρα, ενώ χρησιμοποιούνται για την λήψη αποφάσεων». Ο Σύλλογος των Αμερικανών Λογιστών έχει ορίσει την λογιστική σαν το «αποτέλεσμα της διαδικασίας αναγνωρίσεως, μετρήσεως και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών, μέσω του οποίου επιτρέπεται η πλήρη εκτίμηση καταστάσεων και η βέλτιστη λήψη αποφάσεων από αυτούς που την χρησιμοποιούν».³

³ Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Αικ., (2005), Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου, (6η έκδοση), Θεσσαλονίκη

1.2 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Ένα πολύ σημαντικό κεφάλαιο της λογιστικής, αλλά και των επιχειρηματικών οντοτήτων, γενικότερα, είναι αυτό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Ο χαρακτήρας, η μορφή, η εξέλιξη και, βεβαίως, τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τις επιλογές που κάνει η τελευταία σχετικά με τα στοιχεία αυτά. Δεν είναι τυχαίο, άλλωστε, το γεγονός ότι οι αποφάσεις μιας επιχείρησης για την επιλογή του «πακέτου» των πάγιων στοιχείων που θα έχει στην κατοχή της συγκαταλέγονται, χρονικά, στις πρωταρχικές της αποφάσεις, καθώς η ταυτότητα και το αντικείμενο δράσης της, τα οποία υπαγορεύουν τις παραπάνω επιλογές, είναι ουσιώδες να καθορίζονται από την έναρξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Οι λογιστικοί χειρισμοί των ενσώματων πάγιων έχουν να κάνουν, κυρίως, με τον τρόπο που αυτά αποτυπώνονται στα βιβλία της επιχείρησης μέσω των λογιστικών εγγραφών και της κίνησης των λογαριασμών. Στο πρώτο μέρος της εργασίας αποτυπώνεται το γενικότερο πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργούν τα ενσώματα πάγια, εν προκειμένω στην ελληνική πραγματικότητα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, και ο χειρισμός των λογαριασμών που εμπλέκονται στη γενικότερη λογιστική αντιμετώπισή τους. Παρ' όλα αυτά, η λογιστική των ενσώματων πάγιων, σαφώς, δεν εξαντλείται με την αναφορά των παραπάνω.

Θα αποτελούσε, για παράδειγμα, σοβαρή παράλειψη το να αγνοηθούν οι αποσβέσεις των στοιχείων αυτών, καθώς οι έννοιες των πάγιων (τουλάχιστον της συντριπτικής τους πλειοψηφίας) και των αποσβέσεών τους είναι άμεσα συνυφασμένες. Για το λόγο αυτό, υπάρχει μια, συνοπτική αλλά περιεκτική, παράθεση του καθεστώτος των αποσβέσεων, δηλαδή τι ισχύει και πώς αυτό εφαρμόζεται.⁴

Η λογιστική των ενσώματων πάγιων, πέρα από την προσέγγιση της γενικής λογιστικής από την οποία διέπεται, έχει φανερές προεκτάσεις και στο πεδίο της διοικητικής λογιστικής. Το ύψος των κεφαλαίων που δεσμεύονται στην επιχείρηση με τη μορφή τέτοιων στοιχείων και η αναλογία αυτών σε σχέση με το σύνολο του ενεργητικού ή της καθαρής θέσης αποτελεί ενδεικτικό παράδειγμα διαμόρφωσης του

⁴ Γκίνογλου Δ., Ταχινάκης Π., Μωυσή Σ.,(2005),Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

εταιρικού προφίλ και χάραξης στρατηγικής για μια επιχείρηση. Ένα χρήσιμο εργαλείο για τη διενέργεια διοικητικής λογιστικής μέσω των ενσώματων πάγιων είναι οι σχετικοί αριθμοδείκτες, οι οποίοι μετουσιώνουν τα οικονομικά και λογιστικά μεγέθη και τους αριθμούς σε πληροφόρηση μεγάλης αξίας για έναν διορατικό manager. Ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα των αριθμοδεικτών αυτών, μαζί με μια σύντομη περιγραφή κι ερμηνεία, υπάρχει στις σελίδες της παρούσης.

Η πρώτη εντύπωση που μπορεί να έχει κάποιος σχετικά με τη λογιστική των ενσώματων πάγιων είναι ότι πρόκειται για κάτι αυστηρά προκαθορισμένο, χωρίς μεγάλα περιθώρια συζητήσεων, διαφωνιών, εναλλακτικών επιλογών.⁵

1.3.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΕΝΝΟΙΑ ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Πολλοί θεωρητικοί προσπάθησαν κατά καιρούς να προσδιορίσουν του τι είναι απόσβεση. Γενικά η λέξη απόσβεση σημαίνει ελάττωση ενός προγράμματος και μάλιστα τμηματική. Σύμφωνα με τον Καραγιάννη Δ το 2005 η απόσβεση είναι ένα σύστημα λογιστικής, το οποίο αναφέρεται στο να διανέμει το κόστος ή άλλη βασική και ουσιαστική αξία των ενσώματων βασικών στοιχείων του ενεργητικού μείον την υπολειμματική αξία για την πιθανή χρήσιμη ζωή του στοιχείου κατά ένα συστηματικό και λογιστικό τρόπο και με την αναφορά της λέξης απόσβεσης εννοούμε την εξαγωγή, μείωση της αξίας λόγω φθοράς ή απαξίωσης⁶.

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

⁵ Γκινόγλου Δ., Ταχινάκης Π., Μωυσή Σ.,(2005),Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

⁶ Καραγιάννης Δ.,(2006),Λογιστικά - Κοστολόγηση- Φοροτεχνικό, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - ΚΒΣ

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

Μη αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και του οποίου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι απεριόριστη π.χ. τα γήπεδα, τα οικοπέδα, τα έργα τέχνης.

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

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

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

Ο όρος απόσβεση αναφέρετε στη λογιστική απεικόνιση της μείωσης ή εξάλειψης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, η οποία επέρχεται από τον χρόνο ή τη χρήση ή την αλλαγή της μόδας ή άλλης αιτίας. Η απόσβεση είναι η βαθμιαία ελάττωση της αξίας των παγίων ενεργητικού, οφειλομένη στην χρησιμοποίηση αυτών, ή την πάροδο του χρόνου ή σε επιστημονικές και τεχνικές προόδους.⁷

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα ή ασώματα, είναι απαραίτητα για την ανάπτυξη της παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης και γενικά για την

⁷ Κοντάκου Αρ.,(1997),Γενική Λογιστική, Γ. Εκδόσεις: Έλλην (5η Έκδοση- Ανανεωμένη), Αθήνα

υποβοήθηση των λειτουργιών της.

Η αξία (κόστος) κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς συν τα έξοδα μεταφοράς και εγκατάστασής τους. Η αξία τους όμως αυτή, υφίσταται βαθμιαία μείωση συνέπεια χρονικής και λειτουργικής φθοράς των παγίων.

Η απόσβεση διαφέρει από τα περισσότερα έξοδα ότι δεν απαιτείται ταμειακή πληρωμή κατά το χρόνο καταχώρησης ή σε κοντινό χρονικό διάστημα. Η καταχώρηση της απόσβεσης δεν έχει καμία επίδραση στο κυκλοφοριακό ενεργητικό ή στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Ωστόσο, όταν τα αποσβεστέα στοιχεία φθαρούν, μία σημαντική ταμειακή εκροή πρέπει να γίνει για την αντικατάσταση τους⁸.

Η απόσβεση δεν αποτελεί ζημία για την επιχείρηση αλλά απαραίτητη παραγωγική δαπάνη και ενσωματώνεται στην τιμή των παραγόμενων προϊόντων. Η παρακολούθηση της φθοράς από την λογιστική γίνεται από τις αποσβέσεις στο τέλος κάθε χρήσης.

Στην φθορά του παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνονται οι έκτακτες ζημίες ή η καταστροφή του παγίου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας ενός τυχαίου γεγονότος και ενσωματώνεται στην τιμή των παραγόμενων προϊόντων. Η παρακολούθηση της φθοράς από την λογιστική γίνεται από τις αποσβέσεις στο τέλος κάθε χρήσης. Στην φθορά του παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνονται οι έκτακτες ζημίες ή η καταστροφή του παγίου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας ενός τυχαίου γεγονότος.

Η βαθμιαία αυτή μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω λειτουργικής φθοράς, οικονομικής απαξίωσης ή απλής παρόδου του χρόνου, καλείται απόσβεση.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης και αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας κάθε παγίου στοιχείου. Αποτελούν στην ουσία δαπάνη, επομένως η διενέργειά τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών, οπότε πρέπει να διενεργούνται και σε ζημιογόνες χρήσεις των επιχειρήσεων.⁹

⁸ Σταματοπούλου Δ.,(2002), Δαπάνες Επιχειρήσεων- Λογιστικές Διαφορές & Κύρος Βιβλίων

⁹ Κοντάκου Αρ.,(1997), Γενική Λογιστική, Γ. Εκδόσεις: Έλλην, (5η Έκδοση- Ανανεωμένη), Αθήνα

Από λογιστικής πλευράς, οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε λογιστική χρήση και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (βαρύνουν δηλαδή το λειτουργικό κόστος) με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο αντίθετων λογ/σμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99 των λογαριασμών παγίων. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σε αυτή με χρέωση των λογαριασμών 66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και 85 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης και τη λειτουργία διάθεσης), καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 Γενική εκμετάλλευση.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών που διέπουν τη διενέργεια αποσβέσεων, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοίκησης, ερευνών – ανάπτυξης και διάθεσης).

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης στο λογαριασμό 86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

1.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Με το Π.Δ.299/4-11-2003 καθορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και κάθε άλλο

θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών.

Το συγκεκριμένο Προεδρικό Διάταγμα αφορά το σύνολο των επιχειρήσεων (εμπορικές, μεταποιητικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ξενοδοχειακές κλπ.), τις γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική.¹⁰

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 διενήργησε.

Με τις διατάξεις του ίδιου Π.Δ. ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση, εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν τις εξής δυνατότητες:

¹⁰ . Πομόνης Ν.,(1998), Λογιστική, εκδόσεις: Σταμούλης Α., Αθήνα

α) Είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους,

β) Είτε να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά, αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4%.

Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου και τις τρεις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις ή θα διενεργήσει τις προβλεπόμενες μειωμένες αποσβέσεις και στις τρεις διαχειριστικές χρήσεις).¹¹

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ)

Τα Πάγια είναι τα στοιχεία εκείνα, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς επίσης τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

¹¹ Ντομάλης Ι.,(1983), Λογιστική, Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων Αθήνα

Τα πάγια διακρίνονται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ σε:

α) Ενσώματα ή υλικά πάγια, όπως μηχανήματα, σε μεταφορικά μέσα, έπιπλα, κτίρια κλπ.

β) Ασώματα ή άυλα πάγια όπως αγορασθείσα φήμη και πελατεία, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, έξοδα πολυετούς απόσβεσης κλπ.

γ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Με ελάχιστες εξαιρέσεις (π.χ οικοπέδα) τα πάγια στοιχεία (ενσώματα. ασώματα) χάνουν με την πάροδο του χρόνου μέρος της αξίας των, λόγω:

α) χρονικής φθοράς

β) λειτουργικής φθοράς

γ) οικονομικής απαξίωσης (μείωση της αξίας των, γιατί έπαψαν πλέον να ζητούνται οι υπηρεσίες που αυτά προσφέρουν).

Η μείωση αυτή της αξίας των πάγιων καλείται απόσβεση. Το γεγονός αυτό το παρακολουθεί η Λογιστική με τις εγγραφές των αποσβέσεων. Για να διενεργηθεί λογιστική απόσβεση ενός παγίου στοιχείου, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Η επιχείρηση να έχει την κυριότητα του παγίου (άρα δεν γίνεται απόσβεση στα ενοικιαζόμενα πάγια).

2. Η αξία του παγίου να μπορεί να αποδειχθεί κατά τρόπο αντικειμενικό(π.χ αγορά ή ιδιοπαραγωγή του παγίου. Στην τελευταία περίπτωση οι δαπάνες ιδιοπαραγωγής συνιστούν το κόστος κτήσης του).Ετσι, η φήμη και πελατεία της επιχείρησης, που δεν υπόκειται σε απόσβεση (αφανές αποθεματικό).

Για τον υπολογισμό του ποσού της (ετήσιας) απόσβεσης παγίου υπάρχουν αρκετές μέθοδοι, που κάθε μια τους βασίζεται σε ορισμένες παραδοχές.¹²

Εδώ θα εξετασθούν χρησιμοποιημένες μέθοδοι που προβλέπει η νομοθεσία της χώρας μας. Πριν όμως εξετάσουμε τις μεθόδους αυτές, θα πρέπει να διευκρινίσουμε τους όρους: αποσβεστέα αξία, αναπόσβεστη αξία, υπολειμματική αξία και ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου.

¹² Καρδακάρης Κ.,(2003), Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών Εφαρμοσμένη ,εκδόσεις: Interbooks ,(3η έκδοση),Αθήνα

Ωφέλιμη ζωή (Ο.Ζ) ενός παγίου καλείται το προβλεπόμενο (συνήθως από τον κατασκευαστή) διάστημα ζωής του συγκεκριμένου παγίου. Δηλαδή το

διάστημα κατά το οποίο το πάγιο θα είναι ικανό να παρέχει τις υπηρεσίες του. Η Ο.Ζ μπορεί να εκφράζεται είτε σε έτη, είτε σε ώρες λειτουργίας, είτε σε μονάδες παραγωγής χρόνου (π.χ χιλιόμετρα, κιλά κλπ).

Υπολειμματική αξία (Υ.Α) ενός παγίου καλείται η αξία, στην οποία μπορεί να πουληθεί το πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Προς εξεύρεση της θα πρέπει να αφαιρούνται τα τυχόν αναγκαία έξοδα πώλησης (π.χ έξοδα αποσυναρμολόγησης ενός μηχανήματος).

Κατά το νόμο, όλα τα πάγια θεωρούνται ότι έχουν μηδενική υπολειμματική αξία. Το ίδιο ακολουθεί και η πράξη. Αποσβεστέα αξία (Απ.Α) ενός παγίου καλείται η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης του παγίου και της υπολειμματικής του αξίας. Το κόστος κτήσης τώρα, ισούται προς το κόστος αγοράς του συν ειδικά έξοδα αγοράς ενός παγίου, όπως ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου, τα μεσιτικά του συμβολαιογραφικά, ως και οι αμοιβές δικηγόρων θεωρούνται από το νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και, έτσι δεν αυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου.

Αναπόσβεστη αξία (Αν.Α) ενός παγίου καλείται η διαφορά μεταξύ (αρχικής) αποσβεστέας αξίας και συνολικών αποσβέσεων του παγίου σε δεδομένη χρονική στιγμή. Επειδή παραπάνω αναφέρθηκε ότι θεωρούμε υπολειμματική αξία μηδέν στα πάγια, τότε η αναπόσβεστη αξία ισούται με τη διαφορά της αξίας κτήσης και των συνολικών αποσβέσεων του παγίου σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Για να έχει την προβλεπόμενη διάρκεια ζωής ένα πάγιο, χρειάζεται φροντίδα. Χρειάζεται συντήρηση. Τα έξοδα συντήρησης βαρύνουν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και είναι ανεξάρτητα της απόσβεσης. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έξοδα επισκευών, γιατί αντικειμενικός στόχος τους είναι όχι η αύξηση της παραγωγικής ικανότητας ή η αύξηση της παραγωγικής ικανότητας ή η αύξηση της Ο.Ζ του παγίου στοιχείου, αλλά η επαναφορά της παραγωγικής ικανότητας του στο αρχικό επίπεδο.

Αντίθετα, οι δαπάνες βελτίωσης ή προσθηκών ενός παγίου στοιχείου στοχεύουν στην αύξηση της παραγωγικής ικανότητας του ή στην αύξηση της Ο.Ζ του και γενικώς στην αύξηση της ωφελιμότητας του. Ως εκ τούτου, οι δαπάνες βελτίωσης

δεν μεταφέρονται στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, αλλά προσauζάνουν το κόστος κτήσης του παγίου και, άρα υπόκεινται σε απόσβεση. Έτσι, οι δαπάνες ισοπέδωσης ενός οικοπέδου είναι βελτιώσεις και άρα προσauζάνουν το κόστος κτήσης του οικοπέδου. Αυτές όμως, επειδή η περίφραξη υπόκειται σε χρονική φθορά, ενώ το οικόπεδο όχι, αντί να αυξήσουν το κόστος του οικοπέδου, μεταφέρονται στο χωριστό λογαριασμό (στον υπολογαριασμό) βελτίωσης οικοπέδων και αποσβένονται κατ' έτος για χρονικό διάστημα ίσο προς το Ο.Ζ της περίφραξης.

Τέλος, το «ρεκτιφέ» που γίνεται στη μηχανή του αυτοκινήτου, είναι κ αυτή βελτίωση (και όχι έξοδο συντήρησης και επισκευής), αφού αυζάνει την Ο.Ζ του αυτοκινήτου. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσauζάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.¹³

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου. Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται. Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσauζάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ διακρίνει τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων σε δύο κατηγορίες:

1. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.
2. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων στοιχείων. Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται οργανικά ή λειτουργικά έξοδα και ως εκ τούτου φέρονται με τον αναφερθέντα τίτλο στο λογαριασμό 66. Στη δεύτερη

¹³ Σακέλλης Εμ.,(2003),Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Τόμος Α, Εκδόσεις: Βρυκούς Ε.Ε.,(3^η έκδοση)

κατηγορία εντάσσονται οι πρόσθετες αποσβέσεις τις οποίες διενεργεί μια επιχείρηση επί τη βάση της φορολογικής νομοθεσίας (αναπτυξιακά κίνητρα). Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται ανόργανα ή μη λειτουργικά έξοδα και ως εκ τούτου φέρονται στο λογαριασμό 85.¹⁴

2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ-ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης (περιλαμβανομένων των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης) ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, την αξία δηλαδή που έχει διαμορφωθεί μετά τις τυχόν επεκτάσεις, προσθήκες, βελτιώσεις ή την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών.

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

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά.

Δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική. Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα αν η τμηματική απόσβεσή του, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο.

Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.200 ευρώ) να τα

¹⁴ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Αναλυτική Παρουσίαση, Τόμος Γ, (2η Έκδοση- Συμπληρωμένη) Grant Thornton

αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Επιπλέον σημειώνεται ότι το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, π.χ. με ένα Τιμολόγιο Πώλησης. – Δελτίο Αποστολής, δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά.¹⁵

2.3 ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Πάγιο περιουσιακό ονομάζεται εκείνο το υλικό ή αυλό πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη ενός έτους. Είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το έργο το οποίο αναμένεται να πετύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο. Π.χ. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες.

Η αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου αποτελεί το ιστορικό κόστος ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος, για παράδειγμα έχουμε την αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή η αξία που έχει προκύψει λόγω συγχώνευσης, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη δεν λαμβάνεται υπ' όψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.¹⁶

2.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η συγκεκριμένη αξία αποτελεί τη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, που

¹⁵ Χρυσοκέρης Ι.,(1966),Αρχαί Γενικής Λογιστικής, Τόμος Α,Εκδόσεις: Παπαζήσης, Αθήνα

¹⁶ Παπαναστασίου Αν.,(1993) Λογιστική Εταιρειών,Εκδόσεις: Σταμούλης (2η Έκδοση-Αναθεωρημένη), Αθήνα- Πειραιάς

υπολογίζετε να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής. Η υπολειμματική αξία είναι το χρηματικό ποσό που μπορεί η επιχείρηση να εισπράξει από την πώληση ενός περιουσιακού της στοιχείου μετά από το πέρας του χρονικού διαστήματος της διενέργειας των αποσβέσεων αυτού¹⁷.

Στην πρώτη ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

1. ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10 – 15): είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
2. ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00 – 16.09): είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
3. έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10 – 16.19): είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.
4. συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής - Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες- οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως

Στα πλασματικά κατατάσσονται τα έξοδα προς της εγκατάστασης ιδρύσεως και οργάνωσης, εκδόσεως μετοχών κλπ. Αυτά δεν αποτελούν στην πραγματικότητα περιουσιακά στοιχεία, αλλά έξοδα. Υφίστανται όμως κατ' εξαίρεση αποσβέσεις αντί

¹⁷ Σακέλλης Εμ., (2005), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

το να επιβαρύνουν αποκλειστικά την οικονομική χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν. Στην προκειμένη περίπτωση η απόσβεση έχει αποκλειστικά το χαρακτήρα κατανομής μέσα σε κάποιο χρονικό διάστημα. Με βάση τα παραπάνω διακρίνουμε ότι :

1. Στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης π.χ. μεταλλεία, κτιριακές εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εργαλεία κλπ.
2. Στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, οι εμπορικές επωνυμίες, η φήμη και η πελατεία, τα δικαιώματα μισθώσεως κλπ.

Τα υλικά και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία του παγίου ενεργητικού. Ως πάγιο ενεργητικό νοούνται εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, που δεν προορίζονται για μεταπώληση αλλά παραμένουν παγίως στην εκμετάλλευση από την λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Η απόσβεση, όταν προέρχεται από την χρησιμοποίηση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού, ονομάζεται λειτουργική. Όταν προέρχεται από την πάροδο του χρόνου χαρακτηρίζεται χρονική, και όταν οφείλεται σε επιστημονικές και τεχνικές ανακαλύψεις και εφευρέσεις χαρακτηρίζεται ως οικονομική απαξίωση.¹⁸

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

Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

1. τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του πάγιου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
2. τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του

¹⁸ Παπαναστασίου Αν.,(1993), Λογιστική Εταιρειών,Εκδόσεις: Σταμούλης, (2η Έκδοση- Αναθεωρημένη) ,Αθήνα- Πειραιάς

- πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας)
3. η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
 4. ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται
 5. η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
 6. η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη
 7. η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό)
 8. ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων
 9. οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής
 10. τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή). Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχομένως θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ίδιου μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα), με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας, για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο που έχει μια επιχείρηση στην κατοχή της αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον:

1. η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
2. οι αποσβέσεις, και
3. Η αναπόσβεστη αξία.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία – μητρώα πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Ο χρόνος απόσβεσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου και ιδίως των μηχανημάτων εξαρτάτε από την τεχνολογική πρόοδο που το αχρηστεύει πριν από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Για το λόγο αυτό η απόσβεση στις επιχειρήσεις ενεργείται ταχύτερα ώστε να σχηματισθεί γρήγορα το κεφάλαιο για την αντικατάσταση του παγίου. Η απόσβεση γίνεται με την βοήθεια συντελεστών και υπολογίζεται επί τοις εκατό (%). Οι συντελεστές καθορίζονται από την φορολογική νομοθεσία αλλά και από τον διευθυντή της επιχείρησης ανάλογα με τον χρόνο χρησιμοποίησης του παγίου. Το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο εμφανίζει τις αποσβέσεις σε τρεις από τις ομάδες του:

1. Στην ομάδα 1 όπου περιλαμβάνει τους λογαριασμούς 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99.
2. Στην ομάδα όπου περιλαμβάνει το λογαριασμό 66.00 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».
3. Στην ομάδα 8 περιλαμβάνει το λογαριασμό 85 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».¹⁹

Οι αποσβέσεις διενεργούνται σε κάθε χρήση με τους εξής τρόπους: με την χρέωση των λογαριασμών 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των αντιθέτων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99. Οι αποσβέσεις διακρίνονται σε πρόσθετες και τακτικές. Πρόσθετες είναι οι αποσβέσεις που γίνονται έκτακτα μέσα στη Τακτικές είναι οι αποσβέσεις που γίνονται κάθε χρόνο σύμφωνα με το νόμο²⁰.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από την στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί μέσα στην επιχείρηση. Επίσης αν ο χρόνος που χρησιμοποιήθηκε το πάγιο στοιχείο δεν συμπίπτει με την έναρξη της χρήσης, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσα οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσης. Αν το περιουσιακό στοιχείο μείνει για πάνω από έξι μήνες αδρανές η απόσβεση υπολογίζεται με μειωμένους συντελεστές.

¹⁹ Η Βάση Των Επιχειρηματικών Αποφάσεων Τόμος Β- 7η Έκδοση Walter B. Meigs- Robert F. Meigs Μετάφραση: Χρήστος Καζαντζής Εκδόσεις: Παπαζήση

²⁰ Σακέλλης Εμ.,(2005), Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

2.5 ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΛΣ

Κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο των επιχειρήσεων, εφ' όσον η αξία του μειώνεται λόγω της χρησιμοποίησής του στην παραγωγική διαδικασία ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής του απαξίωσης, υπόκειται σε απόσβεση.

Με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 299/20035 επήλθαν ορισμένες μεταβολές στο τρόπο με τον οποίο διενεργούνταν οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, βάσει του προηγούμενου Π.Δ. 100/1998.

Ειδικότερα, με το τελευταίο Π.Δ. 299/2003 καθορίζονται για πρώτη φορά κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εμπορικών επιχειρήσεων (μεταπρατικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, ξενοδοχειακές, κ.λπ.), των γεωργικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών. Επιπλέον, ορίζονται για πρώτη φορά ιδιαίτεροι συντελεστές απόσβεσης για ορισμένες κατηγορίες παγίων, όπως:

1. τα οδικά δίκτυα που βρίσκονται εντός χώρου εργοστασίων ή εντός χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού
2. τις μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου
3. τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών
4. τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων σε εγκαταστάσεις τρίτων, κ.λπ..

Οι νέοι αυτοί κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους (χρήσεις) που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά. Επομένως, οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων οι οποίες βαρύνουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την παραπάνω ημερομηνία και μετά, χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των παγίων (αν αποκτήθηκαν δηλαδή πριν ή μετά την 1/1/2003). Συνεπώς, το παλαιό Π.Δ. 100/1998 (συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο σχετικό θέμα) θα ισχύει μόνο για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1/1/2003.

Δηλαδή, με βάση τα παραπάνω, οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης με διαχειριστική περίοδο 1/7/2002 - 30/6/2003 θα υπολογιστούν με βάση τους συντελεστές απόσβεσης και όσα άλλα γενικά ορίζονται στο Π.Δ. 100/1998. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση επιχείρησης που προβαίνει σε έναρξη εργασιών την

30/11/2002 και κατά συνέπεια η πρώτη διαχειριστική της περίοδο λήγει την 31/12/2003 (υπερδωδεκάμηνη χρήση). Είναι προφανές ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις, για τον προσδιορισμό των αποσβέσεων που θα βαρύνουν τις επόμενες χρήσεις τους, θα εφαρμόζουν στο εξής το Π.Δ. 299/2003.

Με το προηγούμενο Π.Δ. 100/1998 «Καθορισμός συντελεστών αποσβέσεων» ορίζονται οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, δηλαδή των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών τους που είναι συναφή με τη λειτουργία τους και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας τους.²¹

Το Π.Δ. 100/1998 προβλέπει δύο μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, τη σταθερή μέθοδο, η οποία εφαρμόζεται για μια μεγάλη χρονική περίοδο στη χώρα μας, και τη φθίνουσα μέθοδο ή τη μέθοδο του μειωμένου υπολοίπου που εφαρμόζεται για πρώτη φορά στη χώρα μας.

Με βάση το άρθρο 29 του Ν. 2556/1997 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων επί των πάγιων στοιχείων και λοιπών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων είναι υποχρεωτική για τους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1997.

Αυτό σημαίνει ότι αν δεν διενεργηθούν αποσβέσεις ή διενεργηθούν με χαμηλότερο του προβλεπόμενου ποσοστού, χάνεται ισόποσο δικαίωμα διενέργειάς τους στο μέλλον.

Εξαίρεση του παραπάνω κανόνα αποτελούν οι «νέες» επιχειρήσεις οι οποίες κατά τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις τους οι οποίες ακολουθούν εκείνης εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία και για όλα τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία, έχουν τη δυνατότητα είτε να μη διενεργούν καθόλου αποσβέσεις επί αυτών, είτε να διενεργούν μεν αποσβέσεις επί αυτών, αλλά να χρησιμοποιούν ως συντελεστές απόσβεσης το 50% των οικείων συντελεστών απόσβεσης του ισχύοντος σχετικού προεδρικού διατάγματος. Υποχρεούνται όμως τη δυνατότητα που θα επιλέξουν να την ακολουθήσουν σε όλες τις παραπάνω διαχειριστικές χρήσεις τους.

Το τέλος ακίνητης περιουσίας επεβλήθη από 1/1/1993 με το Ν. 2130/1993. Ο συντελεστής καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου από 0,25% μέχρι 0,35% επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου που βρίσκεται εντός της διοικητικής περιφέρειας του Δήμου ή της Κοινότητας, και είναι ενιαίος για όλη τη διοικητική περιφέρεια του Δήμου ή της Κοινότητας.

Το τέλος συνεισπράττεται από τη ΔΕΗ με δόσεις ίσες προς τον αριθμό των λογαριασμών κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος και αποδίδεται στους Ο.Τ.Α. Το τέλος αυτό, παρά την ονομασία του από το νόμο ως τέλος, συνιστά στην ουσία φόρο επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου, αφού εισπράττεται χωρίς κάποια ειδική αντιπαροχή προς αυτόν από το Δήμο ή την Κοινότητα. Εκτιμάται ότι η μέση ετήσια επιβάρυνση.

Έγινε φανερό από τα παραπάνω ότι οι επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές των

²¹ Μετάφραση: Χρήστος Καζαντζής, Η Βάση Των Επιχειρηματικών Αποφάσεων, Τόμος Β- 7η Έκδοση Walter B. Meigs- Robert F. Meigs, Εκδόσεις: Παπαζήση

πλοίων, φορολογούνται με το νέο σύστημα φορολογίας που εισήχθη με το νόμο 2065/92. Αξίζει να συζητήσει κάποιος ιδιαίτερα τρία θέματα που αναφέρονται σε αυτή τη φορολογία: τον συντελεστή φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη των τουριστικών επιχειρήσεων, τις εκπιπτόμενες δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά και τις αποσβέσεις.

Τα κέρδη των επιχειρήσεων, με εξαίρεση ενός πολύ μικρού αριθμού επιχειρήσεων, φορολογούνται με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή 40%. Αυτό συμβαίνει γιατί πολύ λίγες επιχειρήσεις έχουν εισάγει τις μετοχές τους στο χρηματιστήριο. Η δυνατότητα που έχουν οι επιχειρήσεις να εκπίπτουν ένα μέρος των δαπανών τους χωρίς δικαιολογητικά έχει αποδειχθεί στην πράξη ότι έχει βοηθήσει την ανταγωνιστικότητα. Το γεγονός ότι ο διεθνής ανταγωνισμός συνεχώς οξύνεται καθιστά αναγκαία την συνέχιση αυτής της δυνατότητας η οποία πρέπει να συνοδεύεται και από την απαραίτητη προσαρμογή προς τα άνω.²²

Με το Ν. 2556/1997 η διενέργεια τακτικών αποσβέσεων έγινε υποχρεωτική. Το γεγονός αυτό δημιουργεί σειρά προβλημάτων σε όλες τις επιχειρήσεις ιδιαίτερα όμως στις εξαιτίας της ιδιαιτερότητας που έχουν να λειτουργούν λίγους μήνες το χρόνο και να έχουν υψηλού μεγέθους επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία. Υπενθυμίζεται ότι για τις νέες επιχειρήσεις η διενέργεια αποσβέσεων είναι προαιρετική τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους. Πιο αναλυτικά, ο υποχρεωτικός χαρακτήρας των αποσβέσεων μπορεί να οδηγήσει, ιδιαίτερα τα πρώτα έτη λειτουργίας μίας μονάδας, σε αρνητικά αποτελέσματα.

Το γεγονός αυτό και δίνει μία αρνητική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και δημιουργεί πρόβλημα με τις τράπεζες παρότι οι τελευταίες γνωρίζουν αυτή την ιδιαιτερότητα. Όμως ωθεί ορισμένες επιχειρήσεις να μην διενεργούν αποσβέσεις με αποτέλεσμα να πληρώνουν υψηλότερους φόρους. Επιπλέον εάν μία επιχείρηση έχει υπαχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 26001/98 δεν έχει την δυνατότητα να αξιοποιήσει τα φορολογικά κίνητρα που της προσφέρονται στην περίπτωση που η διενέργεια των αποσβέσεων της δημιουργεί ζημία. Επίσης, ο υποχρεωτικός χαρακτήρας των αποσβέσεων αποτελεί εμπόδιο εκσυγχρονισμού των μονάδων αφού τις υποχρεώνει η απόσβεση της αναπόσβεστης αξίας των περιουσιακών της στοιχείων να γίνεται μέσα σε μία οικονομική χρονιά γεγονός που και πάλι μπορεί να την οδηγήσει σε αρνητικό αποτέλεσμα.

Προκειμένου να αντιμετωπισθούν τα παραπάνω προβλήματα που δημιουργούνται με τον υποχρεωτικό χαρακτήρα των αποσβέσεων θα μπορούσε να υιοθετηθεί ένα από τα δύο εναλλακτικά σενάρια. Πρώτο, οι αποσβέσεις να μη γίνονται για δώδεκα μήνες το χρόνο αλλά για μια μικρότερη περίοδο του έτους, η οποία θα αντανakλά και το χρόνο της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Δεύτερο, οι αποσβέσεις να γίνονται με μικρότερο συντελεστή. Με τα δύο αυτά σενάρια ουσιαστικά επεκτείνεται ο χρόνος που θα έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση για να διενεργεί αποσβέσεις, δεν θα παρουσιάζει αρνητικά αποτελέσματα και οπωσδήποτε δεν θα χάνει τις αποσβέσεις που δικαιούται. Σχετικά με το θέμα της απόσβεσης στην περίπτωση εκσυγχρονισμού της μονάδας θα πρέπει και εδώ ο χρόνος απόσβεσης να μην περιορίζεται μόνο σε μια διαχειριστική χρήση, αλλά να

²² Σακέλλης Εμ.,(2005), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Με Βάση Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις: Σακέλλη, Αθήνα

επεκτείνεται σε περισσότερα έτη.²³

²³ www.taxheaven.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Στην Λογιστική βιβλιογραφία υιοθετούνται και άλλες μέθοδοι, όμως ο φορολογικός νόμος (Άρθρο 31 §1 στ' Ν. 2238/1994) επιβάλλει την σταθερή μέθοδο απόσβεσης και την φθίνουσα μέθοδο για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις.

Οι αρχές βάσει των οποίων διενεργούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στη χώρα μας υπαγορεύονται ρητά από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και είναι οι ακόλουθες τρεις:

1. οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει των προβλεπόμενων και θεσπισμένων από την ισχύουσα νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Ο ρόλος των συντελεστών αυτών είναι να καλύπτουν, κατά το δυνατό, τη φυσική φθορά (από τη χρήση, αλλά και από την πάροδο του χρόνου), καθώς και την οικονομική απαξίωση των πάγιων στοιχείων⁶.
2. δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους ή μικρότερους από εκείνους που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία⁷.
3. η απόσβεση του κάθε πάγιου στοιχείου διενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της (πιθανολογούμενης) διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησής του και σύμφωνα, πάντα, με τις ειδικές διατάξεις της εκάστοτε νομοθεσίας.

Το συμπέρασμα στο οποίο οδηγούμαστε από αυτά που μόλις αναφέρθηκαν είναι ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν ξεχωρίζουν την ωφέλιμη από την οικονομική ζωή ενός πάγιου στοιχείου. Αντίθετα, αποδέχονται ότι η ωφέλιμη ζωή του πάγιου ταυτίζεται με την οικονομική ζωή του. Άρα, η ωφέλιμη ζωή και οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων στην Ελλάδα καθορίζονται από την ισχύουσα νομοθετική διάταξη, η οποία στην περίπτωσή μας είναι το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003.

Αναβαλλόμενη φορολογία λόγω αποσβέσεων πάγιων στοιχείων θα είχαμε

μόνο στην περίπτωση κατά την οποία οι λογιστικές αποσβέσεις των στοιχείων ήταν διαφορετικές από τις φορολογικές τους αποσβέσεις. Αυτό προϋποθέτει να διακρίνεται η ωφέλιμη από την οικονομική ζωή των πάγιων στοιχείων. Είναι, λοιπόν, φανερό ότι, βάσει των όσων ισχύουν μέχρι σήμερα, δεν μπορούμε να συναντήσουμε στη χώρα μας αναβαλλόμενη φορολογία λόγω αποσβέσεων από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης ή αυτή της φθίνουσας, ανάλογα με την κατηγορία και τα χαρακτηριστικά του πάγιου.²⁴

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου), καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

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

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

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

²⁴ www.dsnet.gr

χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

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

3.1 ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης είναι η απλούστερη και ευρύτερα χρησιμοποιούμενη μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, το ποσό της απόσβεσης παραμένει σταθερό.

Έτσι, με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παρ. 1 του άρθρου 31, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσανζημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μεικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος απόσβεσης που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται παγίως.

Με τη σταθερή μέθοδο οι αποσβέσεις υπολογίζονται με την εφαρμογή σταθερού συντελεστή επί της αρχικής αξίας κτήσης ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων στοιχείων, προσανζημένης με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων.

Η μείωση της χρησιμότητας του στοιχείου, λαμβάνεται ως γραμμική συνάρτηση του χρόνου. Η μείωση που επέρχεται μετά από τρία έτη, είναι τριπλάσια της μείωσης του πρώτου έτους. Εφαρμόζεται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες καταστάσεις²⁵:

1. Η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου είναι περίπου η ίδια σε

²⁵ Σακκέλης Εμ.,(2002), Ο Πανδέκτης του Λογιστή

κάθε έτος.

2.Η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου, οφείλεται στην παρέλευση του χρόνου, παρά την χρησιμοποίηση του.

3.Η χρήση του στοιχείου παραμένει σταθερή από έτος σε έτος και

4.Οι επισκευές και συντηρήσεις του στοιχείου, είναι ουσιαστικά ίδιες κάθε έτος.

Από τα παραπάνω, προκύπτει ότι η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης ή σταθερού ποσού ή γραμμική, παρουσιάζει μειονεκτήματα όπως²⁶:

1.Λαμβάνει υπόψη μόνο τον παράγοντα χρόνο και αδιαφορεί για την διακύμανση της εντάσεως λειτουργίας που σε πολλές περιπτώσεις έχει ιδιάζουσα βαρύτητα. Δηλαδή, οδηγεί σε υπεραπόσβεση στα έτη της μειωμένης λειτουργίας και σε υποαπόσβεση στα έτη της αυξημένης λειτουργίας.

1. Αγνοεί ότι με την πάροδο του χρόνου, τα έξοδα συντήρησης αυξάνουν

2. Δεν αντιπαραθέτει ικανοποιητικά έξοδα με τα έσοδα. ²⁷

Παρ' όλα αυτά, λόγω της απλότητας της, χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη και ακολουθείται πάγια από την φορολογική νομοθεσία της χώρας μας. Π.χ. Έστω: Αγορά κτιρίου από βιομηχανία

²⁶ Σακκέλης Εμ.,(2002), Ο Πανδέκτης του Λογιστή

²⁷ Σακκέλης Εμ.,(2003),Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Τόμος Α, Εκδόσεις: Βρυκούς Ε.Ε.,(3^η έκδοση)

Πίνακας 3-1.

ΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΟΥ:	100.000 Euro
ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ:	6.000 Euro
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ:	106.000 Euro

Πηγή: Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Τόμος Α, 3η Έκδοση Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης Εκδόσεις: Βρυκούς Ε.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 § 1 του Π.Δ. 100/1998, ο συντελεστής απόσβεσης είναι 5%. Άρα ετήσια απόσβεση είναι $106.000 \text{ Euro} \times 5\% = 5.300 \text{ Euro}$. Επομένως το στοιχείο αυτό θ' αποσβεστεί σε 20 χρόνια και κάθε χρόνο η απόσβεση, θα είναι 5.300 Euro, ανεξάρτητα εάν εμπορικά η αξία αυτή θα έχει μεταβληθεί. Εξαιρετικά, η αρχική αξία θα μεταβληθεί, όταν γίνει αναπροσαρμογή αξίας παγίων βάση του νόμου ή όταν στο κτίριο αυτό πραγματοποιηθούν νέες δαπάνες επέκτασης, προσθήκης ή βελτίωσης. Στον τελευταίο χρόνο απόσβεσης, θα παραμείνει 0,01 Euro αναπόσβεστο, το οποίο δείχνει την κυριότητα και χρήση του παγίου αυτού, στην επιχείρηση.²⁸

Πίνακας 3-2.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΛΙΜΑΚΩΣΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΕΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ
1	106.000	5.300	5.300
2	100.700	5.300	10.600
3	95.400	5.300	15.900
4	90.100	5.300	21.200
5	84.800	5.300	26.500
6	79.500	5.300	31.800
7	74.200	5.300	37.100
8	68.900	5.300	42.400
9	63.600	5.300	47.700
10	58.300	5.300	53.000
11	53.000	5.300	58.300
12	47.700	5.300	63.600

²⁸ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Αναλυτική Παρουσίαση Τόμος Γ, (2η Έκδοση- Συμπληρωμένη), Grant Thornton

13	42.400	5.300	68.900
14	37.100	5.300	74.200
15	31.800	5.300	79.500
16	26.500	5.300	84.800
17	21.200	5.300	90.100
18	15.900	5.300	95.400
19	10.600	5.300	100.700
20	5.300	5.299,99	0,01

Πηγή: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Αναλυτική Παρουσίαση Τόμος Γ, 2η Έκδοση- Συμπληρωμένη Grant Thornton

Πίνακες Παγίων και Συντελεστών Σταθερής Μεθόδου (Π.Α. 100/1998).
Ισχύουν για Ισολογισμούς 30.6.1998 και μετά

1. Οικοδομήματα και, Κτιριακές εγκαταστάσεις (άρθρο 3):
2. Οικοτροφείων, σχολείων, φροντιστηρίων, αίθουσες Κινηματογράφου ή Θεάτρων, Ξενοδοχείων, κλινικών, σανατορίων και καταστημάτων εξυπηρετήσεως του κοινού γενικά 8%
3. Μπαγκαλόους ή κάμπινγκς και συναφών εγκαταστάσεων, αναλόγως της κατασκευής τους από ξυλεία ή τσιμέντο αντιστοίχως 12%, 8%
4. Οικοδομές ή τμημάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις 5%
5. Πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, κλασσικές κλπ) 12% 5.- Βιομηχανοστάσια παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 2238/1994 τα παραρτήματα και παρακολουθήματά τους καθώς και αποθήκες 8%
6. Οικοδομήματα καπναποθηκών ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων 8%
7. Οικοδομήματα ξηραντηρίων καπνού 8%.
8. Μηχανήματα και εγκαταστάσεις παραγωγής διανομής ηλεκτρικής ενέργειας (άρθρο 4):
 - Μηχανήματα κινητήριας δύναμης με κινητήρες εσωτερικής καύσης 12%
 - θερμοηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής 4%
 - Σταθμούς αεροστροβίλων παραγωγής 5%
 - Σταθμούς εσωτερικής καύσης (Diesel) 8%

- Υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής 2%
- Ανεμογεννήτριες 10%
- Φωτοβολταϊκές Μονάδες 10%
- Γεωθερμικές μονάδες 15%
- Εξοπλισμός γεωθερμικών γεωτρήσεων 10%
- Γραμμές μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας 5%
- Υποσταθμούς μεταφοράς και γραμμές διανομής χαμηλής τάσεως 6%
- Γραμμές διανομής μέσης τάσεως 5%
- Υποσταθμούς διανομής 6% 14.- Πάγιο ηλεκτροκίνητο εκσκαπτικό εξοπλισμού ορυχείων 12%
- Ταινιόδρομο εξοπλισμό ορυχείου 12%
- Εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης ορυχείου 10%

Τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις τηλεπικοινωνιακά έργα (άρθρο 4):

1. Ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις 20% 2.- Εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων) 15%
2. Τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις 20%.
3. Υπόγεια και υποβρύχια καλώδια σωληνώσεις (συμβατικά και οπτικών ινών) 7%.
4. Καλώδια σωληνώσεων οπτικών ινών 8%.
5. Εναέρια ενσύρματα δίκτυα 12%.
6. Εναέρια ασύρματα δίκτυα 8%.
7. Κύριες τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις - συσκευές και θαλάμους 15% 8.- Δευτερεύουσες εγκαταστάσεις 12,5 %
8. Καλωδιακά πλοία 5%
9. Μηχανήματα - ειδικός εξοπλισμός ραδιοτηλεοπτικών σταθμών (άρθρο 10. Κάμερες και παρελκόμενα, βίντεο και παρελκόμενα και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων 20%

10. Κέντρα εκπομπής -αναμεταδότες 10%

11. Λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοτηλεοπτικών σταθμών 15%

12. Έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιπλημμυρικά έργα, έργα αντιρρύπανσης κέντρα επεξεργασίας λυμάτων (άρθρο 4):

A.- Δίκτυα ύδρευσης

α) Φράγματα 1%

β) Δωλιστήρια 2%

γ) Υδραγωγεία 2,5%

δ) Κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς 3%

ε) Δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς 3,5% στ) Δίκτυα διανομής, εξωτερικά και εσωτερικά αντλιοστάσια 10%

ζ) Δεξαμενές 2% B.- Δίκτυο αποχέτευσης

α) Έργα βαρείας υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες 2%

β) Δευτερεύοντες αγωγούς 2,5%

γ) Εξωτερικές διακλαδώσεις 4%

δ) Ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις 10%

Γ.- Αντιπλημμυρικά έργα

α) Διευθετήσεις ρευμάτων 1%

β) Συλλεκτήρες ομβρίων υδάτων 2%

γ) Δίκτυα ομβρίων υδάτων 2,5%

δ) Φρεάτια υδροσυλλογής 4%

Δ.- Έργα αντιρρύπανσης κέντρα επεξεργασίας λυμάτων α) Ερευνητικά κέντρα λυμάτων 5%

β) Κέντρα λυμάτων 5%

6.- Μηχανήματα και εγκαταστάσεις καπνοβιομηχανιών (άρθρο 4)

α) Κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια - ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις

μεταφοράς καπνών, κλιματιστικές εγκαταστάσεις 10%

β) Σιγαροποίητρες, κυριοποίητρες πακεταρίστρες, λιθογραφικές μηχανές σε σελοφανέζες 12%

7.- Μηχανήματα και, εγκαταστάσεις πρατηρίων υγρών καυσίμων και λίπαντηρίων (άρθρο 4)

α) Αντλίες και εξοπλισμός αυτών 12%

β) Αεροσυμπιεστές και γρασαδόρους 15%

8.- Αοχεία μεταφοράς υγρών - αερίων, δεξαμενών (άρθρο 4) α) Δοχεία μεταφοράς υγρών υλών 30%

β) Χαλύβδινες φιάλες υγραερίου 15%

γ) Δίκτυα σωληνώσεων υγρών και καυσίμων 10%

δ) Μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθηκεύσεως υγρών καυσίμων 5%

9.- Ψυκτικά Μηχανήματα - εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης στους χώρους παραγωγής (άρθρο 4) 12%

10.- Γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα 15%

11.- Μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών) 15%

12.- Ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων

α) Κονσερβοποιείες και τυποποιημένων προϊόντων 12%

β) Υποδηματοποιεία 15%

γ) Βυρσοδεψίας 12%

δ) Παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι 15% ε) Παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι 12%

στ) Παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων 15%

ζ) Παραγωγής πλαστικών ειδών 12%

η) Διυλιστηρίων 15%

- θ) Εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών 12%
- ι) Παραγωγής τσιμέντου 15%
- ια) Παραγωγής σίδηρου, χάλυβος, αλουμίνιας και αλουμινίου 15%
- 13.- Μήτρες (καλούπια) από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής (άρθρο 4) 15%
- 14.- Οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας α) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροί 4%
- β) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι 6,5%
- γ) Λυτόματα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου 5%
- δ) Θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου 6,5%
- ε) Θερμοσίφωνες αποθήκευσης, καύσης φυσικού αερίου 4%
- στ) Μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου 4%
- ζ) Μαγειρικές συσκευές μικτού τύπου (ηλεκτρικές και, φυσικού αερίου) 5%
- η) Ηλιακοί συλλέκτες 5%
- θ) Ηλιακό θερμοσίφωνικό οικιακό σύστημα 6,5%
- 15.- Μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης κα[^] διανομής του φυσικού αερίου (άρθρο 4)
- α) Αγωγοί μεταφοράς και διανομής φυσικού αερίου χαλύβδινοι ή πολυαιθυλενίου και των εγκαταστάσεων τους 2,5%
- β) Μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης 7%
- γ) Σταθμοί μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμοί συμπίεσης 4%
- δ) Δεξαμενές υγροποιημένου φυσικού αερίου από σκυρόδεμα και ειδικό μέταλλο 2,5%
- ε) Υπόγειες αποθήκες φυσικού αερίου 2,5%
- στ) Κρυογενικές εγκαταστάσεις 2,5%

16.- Λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις (άρθρο 4) α) Ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων 20%

β) Λοιπών επιχειρήσεων 15%

17.- Εγκαταστάσεις .επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες 20%

18.- Εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες 33%

19.- Επιχειρήσεις λατομείων εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών (άρθρο 6)

α) Λατομείων - μεταλλείων

β) Έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών πλατειών, δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων

γ) Έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσεως και γραμμών μεταφοράς αυτής

δ) Σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, αιομηχανές και λοιπά μηχανήματα επιχειρήσεων

Παράδειγμα: Έστω αξία λοιπού εξοπλισμού ανέρχεται σε 10.000 ευρώ με πιθανή διάρκεια ωφέλιμης ζωής του εξοπλισμού 5 χρόνια. Έστω ότι ο συντελεστής απόσβεσης είναι 20%. Η ετήσια απόσβεση θα είναι: $10.000 : 20\% = 2.000$, δηλαδή:

α. Κτιριακές εγκαταστάσεις και οικοδομήματα

Τα ποσοστά απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

6. Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται, σε οκτώ τα εκατό (8%).

7. Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως μπανγκαλόου ή κάμπινγκ, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, αναλόγως της κατασκευής τους από ξυλεία ή τσιμέντο σε δώδεκα τα εκατό (12%) και οκτώ τα εκατό (8%) αντίστοιχα.

8. Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις παραγωγής και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, τα ποσοστά απόσβεσης κυμαίνονται από πέντε τα εκατό (5%) έως και δώδεκα τα εκατό (12%).

9. Τα ποσοστά απόσβεσης για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινων-

νιακά έργα κυμαίνονται από πέντε τα εκατό (5%) έως και είκοσι τα εκατό (20%).

10. Τα ποσοστά απόσβεσης για μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών κυμαίνονται από δέκα τα εκατό (10%) έως είκοσι τα εκατό (20%).

11. Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγεία διατήρησης τροφίμων κλπ.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης στους χώρους παραγωγής, το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε δώδεκα τα εκατό (12%).

12. Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε είκοσι τα εκατό (20%).

13. Για τα μεταφορικά μέσα τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

- Επιβατηγά αυτοκίνητα επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων: 25%.
- Τουριστικά λεωφορεία: 20%.

Το ποσοστό απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κλπ) των επιχειρήσεων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης ορίζεται σε 30%.

Το ποσοστό απόσβεσης της αξίας των ειδών υγιεινής των επιχειρήσεων στις περιπτώσεις που αυτά θεωρούνται εγκαταστάσεις των παραπάνω επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων ορίζεται σε 20%.²⁹

3.2 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΣΤΑΘΕΡΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, τα ποσοστά των αποσβέσεων, που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με συντελεστή 3.

Στη μέθοδο αυτή, η αποσβεστέα αξία κατανέμεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου κατά τρόπο που οι αποσβέσεις μειώνονται συνεχώς από χρόνο σε χρόνο. Η φθίνουσα μέθοδος, βασίζεται στην υπόθεση ότι:

α) Τα καινούργια στοιχεία παρέχουν περισσότερες ή καλύτερες υπηρεσίες και ότι με την πάροδο του χρόνου μειώνεται η απόδοσή τους.

β) Επιπλέον ότι τα έξοδα συντηρήσεως με την πάροδο του χρόνου είναι μεγαλύτερα

²⁹ Χρυσοκέρης Ι.,(1966), Αρχαί Γενικής Λογιστικής, Τόμος Α, Εκδόσεις: Παπαζήσης, Αθήνα

και άρα οι ετήσιες αποσβέσεις πρέπει να είναι μειούμενες, ώστε η επιβάρυνση των περιόδων με αποσβέσεις και με έξοδα συντηρήσεως των στοιχείων να είναι περίπου η ίδια.

Έτσι επιτυγχάνεται ορθότερη αντιπαράθεση του εξόδου των αποσβέσεων με τα έσοδα από την λειτουργία των στοιχείων. Η εφαρμογή της φθίνουσας μεθόδου του σταθερού ποσού επί μειωμένης βάσεως, προβλέπεται για πρώτη φορά στη χώρα μας διαζευκτικά προς την σταθερή μέθοδο, υπολογισμού των αποσβέσεων με την παράγραφο 1 στο άρθρο 13 του Π.Δ. 100/1998.³⁰

Έτσι οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, μπορούν να εφαρμόσουν σε διαχειρίσεις ή ισολογισμούς που κλείνουν από 30.6.1998 και μετά τα ποσοστά αποσβέσεων για την φθίνουσα μέθοδο που ορίζονται από το Π.Δ. 100/1998 για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά.

Επίσης καθορίζονται οι συντελεστές απόσβεσης που ανέρχονται στο τριπλάσιο των συντελεστών απόσβεσης της σταθερής μεθόδου και υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Επιπλέον στην μέθοδο αυτή, παρέχεται η ευχέρεια, στην χρήση κατά την οποία η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις που αναλογούν σ' αυτήν την χρήση, είναι μικρότερη του ποσοστού δέκα τα εκατό (10%) της αξίας κτήσης αυτών, προσαυξημένης με Τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους ν' αποσβένονται εξ ολοκλήρου π.χ. αξία μηχανήματος 1.000.000 Ευρώ και συντελεστής απόσβεσης $15\% \times 3 = 45\%$

Πίνακας 3-3.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΛΙΜΑΚΩΣΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ ΕΤΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ
--	---------------------	--------------------	----------------------

³⁰ Χρυσοκέρης Ι.,(1966), Αρχαί Γενικής Λογιστικής, Τόμος Α, Εκδόσεις: Παπαζήσης, Αθήνα, ομοίως με παραπάνω

1	1.000.000	450.000	450.000
2	550.000	247.500	697.500
3	302.500	136.125	833.635
4	166.375	74.870	908.495

Πηγή: Ιωάννης Τρ. Χρυσοκέρης,(1966),Αρχαί Γενικής Λογιστικής, Τόμος Α,Εκδόσεις: Παπαζήσης, Αθήνα

Με τη φθίνουσα μέθοδο ο συντελεστής απόσβεσης παραμένει σταθερός σε όλη τη διάρκεια, υπολογίζεται όμως επί της αξίας που απομένει μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων των προηγούμενων χρήσεων. Έτσι, στο πιο πάνω παράδειγμα:

Στην πράξη χρησιμοποιείται και δεύτερη μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης, σύμφωνα με την οποία προσμετρείται η ωφέλιμη διάρκεια του αγαθού π.χ. 10 έτη, δηλαδή 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 με την πρόσθεση των οποίων προκύπτει ο αριθμός 55. Η απόσβεση γίνεται με τα ποσοστά του αριθμού αυτού αλλά με αντίστροφη τάξη. Έτσι:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΠΔ 100/1998, για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, τα ποσοστά των αποσβέσεων που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή 3.

Οι συντελεστές αποσβέσεων που προκύπτουν κατά τον πολλαπλασιασμό αυτόν υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, εφαρμόζεται η πρώτη μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης.

Σύμφωνα εξάλλου με τις διατάξεις των δύο προτελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ της παρ. 9 του άρθρου 31, οι επιχειρήσεις που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης των παγίων τους δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 1892/1990. Το ίδιο ισχύει και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση για

την εγκατάσταση μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ.³¹

3.3 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΤΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΤΩΝ ΕΤΩΝ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων υπάρχουν βασικά δύο τρόποι, ο άμεσος και ο έμμεσος τρόπος. Ο Άμεσος τρόπος απόσβεσης γίνεται όταν χρεώνεται κάθε έτος ο λογαριασμός «αποσβέσεις» του οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου και θα πιστώνεται το περιουσιακό στοιχείο στο οποίο έχουν γίνει οι αποσβέσεις.

Στη συνέχεια ο λογαριασμός απόσβεσης, ο οποίος είναι αποτελεσματικός θα μεταφερθεί για εξίσωση στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, ο δε λογαριασμός στον οποίο έχουν γίνει αποσβέσεις, θα παρουσιαστεί κατά την έναρξη της νέας οικονομικής χρήσεως με το υπόλοιπο του. Αυτό θα επαναλαμβάνεται κάθε έτος μέχρι το περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης να εξισωθεί.

Αυτό σημαίνει ότι σ' αυτή την χρονική στιγμή έχει αποσβεστεί πλήρως το περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης. Εάν όμως το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται ακόμα στην επιχείρηση και χρησιμοποιείται ακόμα από αυτήν, τότε η τελευταία απόσβεση γίνεται, αλλά με 0,01 € λιγότερο από αυτό που έπρεπε να εξισωθεί ο λογαριασμός, έτσι ώστε, ο λογαριασμός να μην εξισωθεί δεδομένου ότι το περιουσιακό στοιχείο ακόμη χρησιμοποιείται, από την επιχείρηση και να μας θυμίζει τι έχει αποσβεστεί πλήρως.

Για παράδειγμα, όταν μια επιχείρηση αγοράσει ένα μηχάνημα εκτυπωτική μηχανή και η πιθανή διάρκεια ζωής από τον κατασκευαστή είναι 5 έτη και η αξία του μηχανήματος είναι 100.000 Ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι $100.000 / 5 = 20.000$ ετησίως ή 20% τοις αξίας του.

Οι εγγραφές οι οποίες γίνονται μέχρι της τελικής απόσβεσης του

³¹ Γκινόγλου Δ., Ταχινάκης Π., Μωυσή Σ., (2005), Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

μηχανήματος είναι οι εξής:

1ο έτος: Αρχική αξία - συντελεστή απόσβεσης - υπολειμματική αξία εις νέον
100.000 - 20.000 - 80.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 000

Εκτυπωτική Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το πρώτο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

2ο έτος: Υπόλοιπο-συντελεστή απόσβεσης- υπολειμματική αξία 80.000 20.000 =
60.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 20.000

Εκτυπωτική Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων στο 2ο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

3ο έτος: Υπόλοιπο-συντελεστή απόσβεσης-υπολειμματική αξία 60.000-20.000 - 40.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 20.000

Εκτυπωτική Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το 3ο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

4ο έτος: Υπόλοιπο - συντελεστή απόσβεσης - υπολειμματική αξία 40.000 - 20.000 - 20.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 20.000

Εκτυπ. Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το 4ο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

5ο έτος: Υπόλοιπο - συντελεστή απόσβεσης - υπολειμματική αξία 20.000 -19.999,99 -0,01

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 19.999,99

Αποσβέσεις Εκτυπ. Μηχανών 19.999,99

Μηχανήματα 19.999,99

Εκτυπ. Μηχανή 19.999,99

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το 5ο έτος

Ο συντελεστής πραγματικά είναι 20.000 αλλά επειδή το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να χρησιμοποιείται τα παρουσιάζουμε με 0.01

Πίνακας 3-4.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΩΝ		ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ
1° 20.000	-20.000	100.000 -20.000
2° 20.000	- 20.000	- 20.000
3° 20.000	- 20.000	- 20.000
4° 20.000	- 20.000	- 20.000
5° 19.999,99	-19.999,99	-19.999,99
99.999,99	99.999,99 100.000	99.999,99

Πηγή: Δ. Γκίνογλου, Π. Ταχινάκης, Σ. Μωυσή,(2005),Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

Κατά τον Έμμεσο τρόπο δεν πιστώνεται απ' ευθείας ο λογαριασμός τον οποίο αφορούν οι αποσβέσεις, αλλά δημιουργείται για το σκοπό αυτό ένας αντίθετος

λογαριασμός κάθε αποσβενόμενου περιουσιακού στοιχείου που θα έχει μπροστά την χαρακτηριστική ένδειξη αποσβεσθέν και θα ακολουθεί το περιουσιακό στοιχείο που το αφορά.

Έτσι, στη χρέωση θα παραμείνει ο λογαριασμός «αποσβέσεις» του οποιοδήποτε περιουσιακού στοιχείου και στην πίστωση τώρα θα χρησιμοποιήσουμε τον αντίθετο λογαριασμό του περιουσιακού στοιχείου που ονομάζεται Αποσβεσθέντα περιουσιακά στοιχεία.³²

Ο λογαριασμός αποσβέσεις όπως γνωρίζουμε είναι αποτελεσματικός και μεταφέρεται κάθε έτος προς εξίσωση στον περιληπτικότερο λογαριασμό «αποσβεσθέντα περιουσιακά στοιχεία» εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού ως αφαιρετικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου ή συνολικά στο παθητικό στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Και οι δύο τρόποι των αποσβέσεων καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα. Στην πράξη όμως ακολουθείται ο έμμεσος τρόπος γιατί μας δίνει την δυνατότητα να έχουμε την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου το ποσό της ετήσιας απόσβεσης και συνολικό αποσβεσθέν ποσό³³.

3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΕΝΤΑΣΗΣ

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται κύρια σε πάγια στοιχεία που έχουν σχέση με την παραγωγή. Η παρακολούθηση της απαξίωσης των στοιχείων της περιουσίας γίνεται με βάση στοιχεία όπως οι συνολικές μονάδες παραγωγής ή οι συνολικές ώρες λειτουργίας είτε συνδυασμός και των δύο μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του πάγιου την οποία έχουμε προϋπολογίσει.

Ανάλογα με τη βάση υπολογισμού μπορούμε να διακρίνουμε:

1. Τη λειτουργική απόσβεση με βάση τις προϋπολογισμένες μονάδες παραγωγής. Η εφαρμογή της μεθόδου λαμβάνει υπόψη τις μονάδες παραγωγής της περιόδου σε σχέση με το σύνολο της δυνατότητας στην προϋπολογισμένη διάρκεια της ζωής του στοιχείου. Το ποσοστό (συντελεστής

³² Γκίνογλου Δ.,Ταχινάκης Π., Μωυσή Σ.,(2005),Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

³³. Σακκέης Εμ.,(2002), Ο Πανδέκτης του Λογιστή

%) της απόσβεσης, που θα χρησιμοποιηθεί στην περίοδο που εξετάζεται, υπολογίζεται όπως παρακάτω:

ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (%) = Μονάδες παραγωγής στην παρούσα χρήση/

Σύνολο μονάδων (προϋπολογισμένο) στη διάρκεια ζωής χ100

3.5 ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ

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

3.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργούνται στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των δύο υπολογισμών λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήσεως, από την οποία αντί για απόσβεση θα φαίνεται ως ωφέλεια.³⁴

3.7 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η αύξουσα μέθοδος ενδείκνυται για επιχειρήσεις που δεν έχουν στην αρχή πολλά κέρδη όπως είναι οι εταιρίες κοινής ωφέλειας, διαχείρισης, υποδομής, κ.τ.λ.· Η φθίνουσα μέθοδος ενδείκνυται σε αντίθεση με την αύξουσα μέθοδο, για επιχειρήσεις με μεγάλα κέρδη από την αρχή. Εφαρμόζεται κυρίως και σε μηχανήματα και άλλα περιουσιακά στοιχεία των οποίων η απόσβεση είναι μεγάλη τα πρώτα χρόνια όσο όμως περνάει ο καιρός η αξία μειώνεται αρκετά αλλά δεν φτάνει ποτέ στο μηδέν γιατί μπορεί να χρησιμοποιούνται και ως παλαιά σίδερα ή ανταλλακτικά. Χαρακτηριστικά εφαρμόζεται στα άλογα Ιπποδρομιών τα οποία τα πρώτα χρόνια μέχρι κάποια ηλικία

³⁴ Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Αικ., (2005), Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου, έκδοση: ιδίων, (6η έκδοση), Θεσσαλονίκη

έχουν την μεγαλύτερη απόδοση τους ενώ από εκεί και έπειτα η αξία τους μειώνεται με γοργούς ρυθμούς.

Η λειτουργική μέθοδος είναι η πιο δίκαιη αλλά δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της πάντα (π.χ. στα ακίνητα) διότι υπάρχει και το στοιχείο της υποκειμενικότητας (εγγύηση πωλητού, οικονομική, παραγωγική, λειτουργική, διάρκεια ζωής, πείρα κ.ο.κ.)

Για την αποφυγή υποκειμενικών κρίσεων στα ποσοστά αποσβέσεων, ο Νόμος ορίζει τα ανώτατα και τα κατώτατα όρια, τα οποία διασφαλίζουν τη φορολογική διαδικασία, προσδιορίζοντας φορολογητέα κέρδη. Αναλυτικά θα δούμε αυτούς τους συντελεστές στο παράρτημα.

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

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

Με τη συγκεκριμένη μέθοδο θα διενεργηθεί δίκαια η απόσβεση και αυτό γιατί όπως προαναφέραμε με το πέρας του χρόνου ελαττώνονται οι επιδόσεις του μηχανήματος οπότε μειώνεται και το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Συνεπώς η μέθοδος αυτή ακολουθεί την πορεία του παγίου, στην προκειμένη περίπτωση του μηχανήματος, που αποσβένεται.³⁵

³⁵.Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι.,Καραγιάννη Αικ.,(2005), Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου έκδοση:ιδίων, (6η έκδοση), Θεσσαλονίκη

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΤΟ Π.Δ. 299/2003

4.1 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

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 διενήργησε.³⁶

Με τις διατάξεις του ίδιου Π.Δ. ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση, εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν τις εξής δυνατότητες:

- α) Είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους,
- β) Είτε να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά, αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4%.

³⁶ www.pandektis.gr

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

Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, δεδομένου ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή αφορά τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης.³⁷

4.2 ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Τα ποσοστά των συντελεστών απόσβεσης προβλέπονται από το Π.Δ. 100/1998. Σύμφωνα με τη διάταξη του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παρ. 9 του άρθρου 31, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, αυτόν δε που θα επιλέξουν θα τον χρησιμοποιούν παγίως.

Το Π.Δ. 100/1998 δεν προβλέπει ανώτερους και κατώτερους συντελεστές. Το διάταγμα αυτό θα αντικατασταθεί με άλλο, η επεξεργασία του οποίου έχει ήδη αρχίσει στο υπουργείο Οικονομικών.

Σύμφωνα με τη διάταξη του έκτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παρ. 1 του άρθρου 31, οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους μπορούν να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων, είτε με

³⁷ www.gus.gr

συντελεστή μηδέν είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.

Με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, προστέθηκε στην περίπτωση στ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ νέο εδάφιο σύμφωνα με το οποίο, ειδικά οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εξωχώρια εταιρεία νοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα, με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης δ της παρ. 1 του άρθρου 31, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιρειών, καθώς και τα αποθεματικά για την αποκατάσταση του ενεργητικού, που με βάση τη σύμβαση (το ενεργητικό) θα περιέλθει μετά πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

Οι ασφαλιστικές εταιρείες οι οποίες αναλαμβάνουν την καταβολή ενός εφάπαξ ποσού ή την παροχή σύνταξης στους ασφαλισμένους, για να αντιμετωπίσουν τις υποχρεώσεις τους σχηματίζουν κάθε χρόνο με βάση αναλογιστική μελέτη τα λεγόμενα μαθηματικά αποθέματα τα οποία σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα.

Αποθεματικά για την αποκατάσταση του ενεργητικού σχηματίζουν οι μεγάλες κατασκευαστικές εταιρείες στις οποίες έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα κατασκευής ενός μεγάλου έργου και εκμετάλλευσής του για ορισμένο χρόνο, με τον όρο ότι μετά την πάροδο του χρόνου εκμετάλλευσής το έργο θα περιέλθει σε εκείνον που παραχώρησε το δικαίωμα κατασκευής και εκμετάλλευσής του έργου. Για την αποκατάσταση της ζημιάς την οποία υποτίθεται ότι θα υποστεί η εταιρεία από την απώλεια του κεφαλαίου που δαπάνησε για την κατασκευή του έργου, δικαιούται να σχηματίζει αποθεματικό ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιεί κέρδη ή όχι, το οποίο αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα.³⁸

³⁸ www.fle.gr

Το ποσό του σχηματιζόμενου και αφαιρούμενου αποθεματικού είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας του έργου με τον αριθμό των ετών εκμετάλλευσής του, δηλαδή: Σχηματιζόμενο και αφαιρούμενο αποθεματικό = Αξία έργου / Έτη εκμετάλλευσης

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης η της παρ. 1 του άρθρου 31, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφαιρείται η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση του κεφαλαίου. Σύμφωνα με τη διάταξη, για τον υπολογισμό της ζημιάς από την πώληση ακινήτων θα ληφθεί υπόψη η αξία του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων. Έτσι, αν υποτεθεί ότι επιχείρηση εμφανίζει στον ισολογισμό της αναπόσβεστη αξία ενός ακινήτου της 100.000 ευρώ, αν το ακίνητο αυτό βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και με βάση το σύστημα αυτό η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 70.000 ευρώ, τότε εφόσον η επιχείρηση το πουλήσει η ζημιά που θα αναγνωριστεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα θα ανέλθει σε 30.000 ευρώ.

Σύμφωνα με τη διάταξη, δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης. Όπως ρητώς αναφέρεται στη διάταξη, για να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα η ζημιά από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου θα πρέπει αυτή να έχει πραγματοποιηθεί. Αν προβλεφθεί ότι θα προκύψει ζημιά αλλά αυτή δεν πραγματοποιηθεί, τότε μπορεί να υπολογιστεί και να μεταφερθεί σε λογαριασμό πρόβλεψης, χωρίς όμως να παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, όπως αυτή η διάταξη ισχύει μετά την αντικατάστασή της με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται οι επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες έγιναν οριστικές. Η διάταξη προβλέπει την έκδοση υπουργικής απόφασης με την οποία θα καθοριστούν τα δικαιολογητικά για την έκπτωση των δαπανών αυτών.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι επιχειρήσεις υπολόγιζαν και αφαιρούσαν από τα ακαθάριστα έσοδά τους προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις αδιάφορα αν είχαν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις.

*** Τα δικαιώματα και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις:**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ι της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Για την έκπτωση των δικαιωμάτων και αποζημιώσεων αρκεί η πίστωση αυτών στο όνομα του δικαιούχου, η οποία μπορεί να γίνει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού της χρήσης στην οποία αναφέρονται. Όταν ο δικαιούχος των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων είναι αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, απαιτείται να έχει αποδοθεί ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του ΚΦΕ.

Η περίπτωση γ της παρ. 4 του άρθρου 66 του ΚΦΕ προβλέπει τη σύσταση ειδικών επιτροπών στα ελεγκτικά κέντρα, στις οποίες ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών αυτών όταν υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια, με εξαίρεση τα ποσά από πνευματικά δικαιώματα, συγγενικά και συναφή δικαιώματα, που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται όταν οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα καταβάλλονται:

- Από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή και διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, καθώς και από μεικτές επιχειρήσεις κατά το μέρος που αφορούν τον εμπορικό κλάδο, ανεξάρτητα από το ύψος τους.

Από τις λοιπές επιχειρήσεις στη μητρική τους επιχείρηση προκειμένου για θυγατρικές, στο κεντρικό τους κατάστημα προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπής, σε αλλοδαπή ή ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, εφόσον υπερβαίνουν το 4% των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος, ή το ποσό των 300.000 ευρώ, ανεξάρτητα από το καταβαλλόμενο ποσοστό εκ των ακαθαρίστων εσόδων.³⁹

³⁹ www.fle.gr

4.3 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης (περιλαμβανομένων των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης) ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, την αξία δηλαδή που έχει διαμορφωθεί μετά τις τυχόν επεκτάσεις, προσθήκες, βελτιώσεις ή την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών.

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

Πάγια περιουσιακά στοιχεία με αξία κτήσης μέχρι 1.200 ευρώ Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά.

Δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική. Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα αν η τμηματική απόσβεσή του, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.200 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.

Επιπλέον σημειώνεται ότι το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, π.χ. με ένα Τιμολόγιο Πώλησης. – δελτίο Αποστολής., δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά.

Έχουν επινοηθεί διάφορες μέθοδοι προσδιορισμού της ετήσιας απόσβεσης επί του παγίου εξοπλισμού της επιχείρησης οι οποίες επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται κατ' επιλογή από την ίδια. Στην Ελλάδα δεν επιτρέπεται ακόμη η χρήση των μεθόδων αυτών, εκτός της μεθόδου του σταθερού ποσού, έχει επιτραπεί έμμεσα με νομοθετικά διατάγματα η επιταχυνόμενη ή επιπρόσθετη απόσβεση των παγίων π.χ. με τη μέθοδο των αυξημένων συντελεστών, το ύψος της απόσβεσης αφαιρείται από τα έσοδα για τον προσδιορισμό αυτού που φορολογείται. Συνεπώς όσο μεγαλύτερη είναι η απόσβεση τόσο μικρότερη γίνεται η φορολογική υποχρέωση.

4.4 ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΔ 299/2003 ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΟΛ 1122/19.11.2003

Για να αποφύγει τις υποκειμενικές κρίσεις των επιχειρήσεων πάνω στο ποσοστό της απόσβεσης, το Υπουργείο Οικονομικών με νόμο κατά διαστήματα ετών, καθορίζει τα ανώτατα όρια των συντελεστών απόσβεσης και συνεπώς ο νόμος για να προσδιορίσει τα κέρδη που φορολογούνται, δεν αναγνωρίζει ως έξοδο τις τυχόν αποσβέσεις που έχουν γίνει με διαφορετικούς συντελεστές από ότι ορίζει ο νόμος.

Η απόσβεση είναι υποχρεωτική από το νόμο είτε υπάρχουν κέρδη είτε ζημίες. Γίνεται με σταθερή μέθοδο και με τον έμμεσο τρόπο. Υπολογίζεται από τη χρονική στιγμή που αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί το πάγιο και αν δεν συμπίπτει με την έναρξη της χρήσης, υπολογίζεται σε δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης. Σε αυτά τα δωδέκατα περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο άρχισε ή έπαυσε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

4.5 ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

(Π.Χ. ΠΑΓΙΑ ΜΕΧΡΙ 1200 ΕΥΡΩ, ΠΑΓΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΥΜΕ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ ΔΙΑΣΤΗΜΑ, ΠΑΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΕΠΟΧΙΑΚΑ, ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ, ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΛΠ.)

Για παρακολούθηση του υπολογισμού του ποσού αποσβέσεως έχουμε τον τρόπο της εμμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης. Κατά τον έμμεσο τρόπο για

παρακολούθηση του ποσού με τον οποίο 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 «Αποσβέσεις». Αυτός ο λογαριασμός παρουσιάζει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζει το ποσόν στο οποίο ανέρχεται η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου, ο δε λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζεται πάντοτε με χρεωστικό υπόλοιπο και δείχνει την αρχική αξία αυτού. Από τη σύγκριση αυτών των δύο λογαριασμών προκύπτει η αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει απομείνει.⁴⁰

⁴⁰ www.fle.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΟ ΠΔ 299/2003- ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ.

5.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ

Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003 την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους και την αξία των εδαφικών εκτάσεων τους στην εύλογη αξία, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α) και το άρθρο 21 του Ν. 3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α) και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς, στο όνομα του νομικού προσώπου, με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια. [Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 άρθρ. 29 του Ν. 3296/2004, ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004]

Το σχηματιζόμενο αποθεματικό λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική

Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της.

Οι διατάξεις του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

[Η παρ. 2 καταργήθηκε για ισολογισμούς που κλείνουν οι εταιρείες από 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά με την παρ.4 άρθρ.29 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004. Εφαρμογή για ισολογισμούς που κλείνουν οι εταιρείες με 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά]

Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου αποθεματικού της παραγράφου 1, αυτό φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 205 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1, ενεργούνται αποσβέσεις, οι οποίες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. [Η παρ. 4 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 άρθρ.29 του Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004 και εφαρμόζεται για ισολογισμούς που κλείνουν οι εταιρείες με 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά.

Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου του οποίου η αναπόσβεστη αξία ή η αξία κτήσης, κατά περίπτωση, έχει αναπροσαρμοσθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1, ως αξία πώλησης για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) δεν μπορεί να ληφθεί μικρότερη από αυτή που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτή.⁴¹

⁴¹ www.gus.gr

5.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ια της παρ. 1 του άρθρου 31, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες οι οποίες αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία χρόνια. Οι δαπάνες αυτές αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα ανεξάρτητα αν επιτεύχθηκε ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, τα κριτήρια χαρακτηρισμού των δαπανών αυτών καθορίζονται με απόφαση του υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας. Κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης αυτής εκδόθηκε η υπό αριθμό. 12962/3.11.1987 υπουργική απόφαση με την οποία χαρακτηρίστηκαν ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας οι δαπάνες που αφορούν συγκεκριμένες δραστηριότητες οι οποίες αναφέρονται στην απόφαση.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ββ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την απόκτηση ακινήτων.

Τα έξοδα αποσβένονται σύμφωνα με τη διάταξη είτε εφάπαξ κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, αποσβένονται είτε εφάπαξ ή τμηματικά μέσα σε μία πενταετία ή ακόμη ισόποσα μέσα στις χρήσεις που διαρκεί η σύμβαση.

Ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης νοούνται εκείνα που πραγματοποιούνται κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο έναρξης των εργασιών της επιχείρησης, ενώ έξοδα κτήσης των ακινήτων είναι όσα πραγματοποιούνται για την απόκτηση ενός ακινήτου, όπως είναι ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, η αμοιβή του δικηγόρου, οι τυχόν προμήθειες και μεσιτείες, τα έξοδα μεταγραφής κτλ.

5.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι η διαδικασία μείωσης της αξίας του (οικοδομής, μηχανήματος, επίπλου κ.λπ.) που υφίσταται αυτό κάθε χρόνο λόγω χρήσης του.

Ο κάθε επιχειρηματίας λοιπόν μπορεί να επιλέγει έναν από τους συντελεστές απόσβεσης μεταξύ κατώτερου και ανώτερου, τον οποίο υποχρεούται να εφαρμόζει μέχρι ολοσχερούς απόσβεσης του παγίου στοιχείου. Σε επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας όπου δεν εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα η αξία κτήσης του παγίου αναγράφεται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξόδων και επίσης γράφεται εκεί κατ' έτος ο υπολογισμός της απόσβεσης. Πρέπει εδώ να σημειώσουμε ότι η απόσβεση κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Επομένως αν μια επιχείρηση δεν την ενήργησε σε κάποιο έτος η απόσβεση χάνεται. Προς γνώση και συμμόρφωση αναφέρουμε συνοπτικά τις σχετικές με τις αποσβέσεις διατάξεις του Π.Δ.299/2003.

Στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λογαριασμό 66, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.610, και εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως» αφαιρετικά από το σύνολο των αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων), σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202.

Ο λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων του λογαριασμού 85 γίνεται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.610. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 85 μεταφέρονται στους αντίστοιχους

υπολογαριασμούς του 86.03 «μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων», έτσι ώστε ο λογαριασμός 85 να εξισώνεται.⁴²

5.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ

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

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

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

γ) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:

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

β) Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσικλετών), κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%)

και ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

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

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

ε) Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, εξαιρουμένων εκείνων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4, κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%) και ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

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

⁴²Καραγιάννης Δ.,Καραγιάννης Ι., .Καραγιάννη Αικ.,(2005), Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου, έκδοση:ιδίων, (6η έκδοση), Θεσσαλονίκη

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

η) Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

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

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

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

3. Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων:

α) κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία, επτά τοις εκατό (7%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και τρία τοις εκατό (3%) ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους και

β) ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης είκοσι τοις εκατό (20%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσης τους υπό ελληνική σημαία, δέκα τοις εκατό (10%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και πέντε τοις εκατό (5%) ετησίως για το έκτο και κάθε ένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσης τους.

4. Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως και 3 αυτού του άρθρου δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές από διατάξεις ειδικών νόμων.

5.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.102/Π.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 66 χρεώνονται με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας (πρόσθετες) καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 85 «μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων», με πίστωση των αυτών αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Για τον κοστολογικό χειρισμό του υπολογαριασμού 66.05 «αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως» σημειώνουμε τα ακόλουθα:

Για τα περισσότερα άυλα στοιχεία και έξοδα του λογαριασμού 16 - οι αποσβέσεις των οποίων καταχωρούνται στον πιο πάνω λογ/σμό 66.05 - παρέχεται από το νόμο η ευχέρεια να αποσβένονται «είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία» (βλ. άρθρο 43 παρ. 3 και 4 κωδ. Ν. 2190/1920. Στις περιπτώσεις που επιλέγεται η εφάπαξ απόσβεσή τους δεν ενδείκνυται να επιβαρύνεται το λειτουργικό κόστος, αλλά πρέπει να καταχωρούνται στο λογ/σμό 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» (και όχι εδώ, στο 66.05).

Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.01, 66.05.02 και 66.05.03 επιβαρύνουν το λογαριασμό 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής». Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.00, 66.05.10, 66.05.13 (των εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου) και 66.05.17, επιβαρύνουν το λογαριασμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας». ⁴³

Διευκρινίζεται ότι στο λογαριασμό 66.05.17 περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ (που καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.17 και αποσβένονται, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 3 του Π.Δ. 88/1973 όπως η παράγραφος αυτή συμπληρώθηκε με το άρθρο 5 παρ. 4 του Ν. 1947/1991, με συντελεστή 25%.

⁴³.Καραγιάννης Δ, Καραγιάννης Ι, Καραγιάννη Αικ.,(2005), Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου έκδοση:ιδίων, (6η έκδοση), Θεσσαλονίκη

Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.11 και 66.05.12 βαρύνουν το λογαριασμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως». Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.13 (των εξόδων εκδόσεως ομολογιακών δανείων), 66.05.16 και 66.05.18 βαρύνουν το λογαριασμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».

Η επιβάρυνση των θέσεων κόστους του 92 με τις αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.04, 66.05.05, 66.05.14 και 66.05.19, γίνεται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων (των λογαριασμών 16.04, 16.14 και 16.19).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^Ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

6.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ

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

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ' αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Το νομοθετικό πλαίσιο το οποίο προσδιορίζει τους χειρισμούς και τη διενέργεια των αναπροσαρμογών των αξιών των ενσώματων πάγιων (ακινήτων) στην Ελλάδα βασίζεται στο Ν. 2065/1992 και στις εγκυκλίους κι αποφάσεις που, κατά καιρούς, εκδίδει το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Η παρούσα ενότητα περιέχει τις διατάξεις και τις ερμηνείες του παραπάνω Ν. 2065/1992 και των σχετικών αποφάσεων και οδηγιών.

➤ Υπαγόμενες Επιχειρήσεις σε Αναπροσαρμογή

[άρθρο 20, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική μορφή που λειτουργούν, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961, κ.λπ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς ή αν είναι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις ή αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού.

Αντίθετα, δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή, οι επιχειρήσεις, που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε

εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθώς και οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) για τα ακίνητα για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 7 του άρθρου 27 του Ν. 2682/1999.

Επίσης, με βάση το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, το οποίο έχει προστεθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί Έλεγχοι και άλλες διατάξεις», δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους με βάση το Ν. 2065/1992, οι επιχειρήσεις που θα αναπροσαρμόσουν την 31/12/2004, υποχρεωτικά ή προαιρετικά την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σε περίπτωση που δεν αναπροσαρμόσουν αυτά στην εύλογη αξία, θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών με βάση τα προβλεπόμενα από το Ν. 2065/1992. Επίσης, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% που έχουν ήδη αναπροσαρμόσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α') την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, την 31 Δεκεμβρίου 2003 και μετά.

Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία μόνο των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθώσει πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

- Αναπροσαρμογή της Αξίας Γηπέδων και Κτιρίων - Χρόνος Αναπροσαρμογής

[άρθρο 21, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]

Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 προκύπτει η υποχρέωση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, να αναπροσαρμόσουν μέχρι 31/12/2004 στα βιβλία τους την αξία των ακινήτων τους, τα οποία έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Μέχρι την παραπάνω προθεσμία υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού τους, να προβούν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους.

Όπως διευκρινίστηκε με την 1112918/10736/ΠΟΛ. 1248/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των πάγιων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις, μαντρότοιχοι κ.λπ.), καθώς αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 948 και επόμενα του ΑΚ2.⁴⁴

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης και περαιτέρω, ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπ' όψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Επίσης, από τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται η έκδοση κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία καθορίζονται οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, εκδόθηκε η υπ' αριθμό 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ 1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και Οικονομικών για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του έτους 2004.

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής:

1. Για τα ακίνητα που είχαν αποκτήσει οι επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999, ως αξία κτήσης θα ληφθεί η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2000. Αν όμως κάποιες επιχειρήσεις δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2000, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999 θα ληφθεί αυτή που είχε εμφανισθεί στα

⁴⁴ Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Αικ.,(2005), Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου, έκδοση:ιδίων, (6η έκδοση), Θεσσαλονίκη

βιβλία κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο (31/12/1999).

2. Ως αξία κτήσης των ακινήτων για τις επιχειρήσεις, οι οποίες προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 ή του Ν. 2166/1993 από την 1 Ιανουαρίου 2000 και μετά, πρέπει να λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Υπενθυμίζεται ότι, αν η μετατροπή ή συγχώνευση είχε γίνει με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72, ως αξία καταχωρηθείσα στα βιβλία της προελθούσας από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας έχει ληφθεί η αξία την οποία είχε καθορίσει η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Αντίθετα, αν ο μετασχηματισμός έχει γίνει με βάση το Ν. 2166/1993, στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας εταιρίας τα ακίνητα έχουν μεταφερθεί με τις αξίες που εμφανίζονταν στα βιβλία της μετατραπείσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης.
3. Οι συντελεστές που θα χρησιμοποιηθούν στην αναπροσαρμογή του έτους 2004, είναι οι ακόλουθοι, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων από τις επιχειρήσεις.

Στο λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» παρακολουθούνται οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της οικονομικής μονάδας ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών.

Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα).

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής:

1. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» ή το 10.10 «γήπεδα - οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία ή μεταλλεία έπειτα από χορήγηση σχετικής άδεια εκμεταλλεύσεώς τους. Η

μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

2. Με καταχώριση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή, απόκτινουν κατά πλήρη κυριότητα.
3. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12. «μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Η παραπάνω αξία κτήσεως των ορυχείων και μεταλλείων αποσβένεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία. Αν από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται αλλιώς, ως αποσβεστέα αξία θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από την αξία κτήσεως.

Στο λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλειοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Στο λογαριασμό 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων. Λατομικά προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δε χαρακτηρίζονται

ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χρώματα.

Όσα αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση 4 σχετικά με τα ορυχεία και μεταλλεία εφαρμόζονται ανάλογα και για τα λατομεία. Στους λογαριασμούς 10.04 «αγροί», 10.05 «φυτείες» και 10.06 «δάση» παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης.

Στους λογαριασμούς 10.10 έως και 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώριση σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».

Τα γήπεδα-οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και

υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10.⁴⁵

Σε περίπτωση εκποίησης μη οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως (π.χ. γηπέδου - οικοπέδου) ισχύουν τα παρακάτω: Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως καταχωρούνται το τίμημα πώλησεως του πωλητήριου συμβολαίου και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση της πωλούμενης εκτάσεως (από το λογαριασμό 44.10). Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού φέρονται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησεως.

Στη χρέωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως μεταφέρονται, επίσης, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως και των τυχόν εξόδων διαμορφώσεώς της. Οι μεταφορές αυτές γίνονται από τους λογαριασμούς 16.14 και 11.03, αντίστοιχα, στους οποίους προηγούμενως μεταφέρονται, από τους λογαριασμούς 16.99.14 και 11.99.03, οι διενεργημένες αποσβέσεις.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων», όταν είναι κέρδος.

6.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΗΡΙΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ

Τα 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.

Οι 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 δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.

⁴⁵ Σταματοπούλου Δ.,(2002), Δαπάνες Επιχειρήσεων- Λογιστικές Διαφορές & Κύρος Βιβλίων

Τα τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Στο λογαριασμό 11.01 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών» παρακολουθούνται όσα από τα έργα αυτά εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας. Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.02 «λοιπά τεχνικά έργα».

Στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις: α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

Στους λογαριασμούς 11.07 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων», 11.08 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», 11.09 «λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων» παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα.

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων.

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησεως δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε

ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία.

Στους λογαριασμούς 11.14 έως και 11.17 καθώς και 11.21 έως και 11.24 παρακολουθούνται τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα τα οποία δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

Τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από καταχώριση σ' αυτούς:

α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

8. Σχετικά με τις αποσβέσεις των κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων, ισχύουν όσα αναφέρονται στην παρ. 2.2.102.

Σχετικά με την οικονομική απαξίωση και υποτίμηση των κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων, ισχύουν αναλόγως όσα αναφέρονται στις περιπτώσεις 11 και 12 της παρ. 2.2.104.

Σε περίπτωση εκποιήσεως ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.
2. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο

υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).

3. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14).
4. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» ή 81.02.01 «ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.01 «κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 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 τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεώς του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.⁴⁶

⁴⁶ www.el.wikipedia.org/wiki/

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

7.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ ΑΓΟΡΩΝ

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β και Γ κατηγορίας , βρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μιας σειράς εξόδων. Οι αποσβέσεις είναι ένα απ' αυτά.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν, οι αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση για κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους παγίου συναφούς με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κ.Β.Σ για κάθε επιχείρηση.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι επιχειρήσεις δύνανται να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης και δεν έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν κάποιο συντελεστή απόσβεσης ο οποίος βρίσκεται μεταξύ του κατώτερου και του ανώτερου. Η επιλογή του κατώτερου ή του ανώτερου συντελεστή απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους.

Δηλαδή οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες:

- α) δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία να επιλέξουν τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τον ανώτερο.
- β) εφόσον επιλέξουν συντελεστή απόσβεσης, π.χ. τον κατώτερο, αυτόν θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των συγκεκριμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Όμως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτώνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.⁴⁷

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων νοείται η τελευταία υπό διάκριση αυτών, όπως ορίζεται στο Π.Δ. 299/2003.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και εκείνα που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο.

Κατ' εξαίρεση ορίζεται ότι για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1/1/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, όπως δηλαδή ορίζεται με την προηγούμενη παράγραφο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, η μέθοδος δε απόσβεσης που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

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

α) δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας να επιλέξουν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τη φθίνουσα .

β) εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης, έστω τη φθίνουσα, αυτήν θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Ωστόσο αν π.χ. μια βιομηχανική επιχείρηση κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1 - 31/12/2003 αποκτήσει καινούργια μηχανήματα και επιλέξει γι' αυτά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει είτε καινούργια μηχανήματα είτε καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό

⁴⁷ www.gus.gr

παραγωγής είτε και τα δύο, για την απόσβεση των νέων παγίων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μπορεί να επιλέξει είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών των οποίων η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι περιορισμένη και πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος και για τα οποία δεν ορίζεται με τις διατάξεις του Π.& 299/2003 κατώτερος και ανώτερος συντελεστής απόσβεσης, θα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

Τούτο σημαίνει ότι για τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν θα υπάρχει δυνατότητα επιλογής κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης, καθόσον αυτά θα αποσβένονται υποχρεωτικά με το συντελεστή απόσβεσης που θα προκύπτει με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

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, και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης.

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

Από τον κανόνα αυτό εξαιρούνται οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν την εξής δυνατότητα:

α) είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους.

β) να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά αλλά με συντελεστή μειωμένο κατά το 50% εκείνου που προβλέπεται. Δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις γι' αυτό με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4%(μείον 50%).

Προσοχή, η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου όλες τις διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις ή θα διενεργήσει τις προβλεπόμενες μειωμένες αποσβέσεις και στις τρεις - 3 - διαχειριστικές χρήσεις).

Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, δεδομένου ότι όσα αναφέρονται πιο πάνω επιλογή αφορά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης.⁴⁸

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

- 1) Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από 1/1/2003 και μετά.
- 2) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1.1.2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- 3) Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν υποκατάστημα.
- 4) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει υποκατάστημα πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- 5) Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα.

Παράδειγμα: Μια βιομηχανική επιχείρηση ιδρύει μια νέα παραγωγική μονάδα η οποία κατασκευάζει προϊόντα όμοια με αυτά που ήδη παράγονται ή νέα προϊόντα ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο ήδη υφιστάμενο ή μια εταιρία κινητής τηλεφωνίας αρχίζει να παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας.

⁴⁸ www.power-tax.gr

Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

Την επιλογή την οποία θα προκρίνουν υποχρεούνται να την ακολουθήσουν για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους και δεν μπορούν να τη μεταβάλλουν κατά τις ως άνω διαχειριστικές χρήσεις τους. Δηλαδή, στην περίπτωση κατά την οποία επιλέξουν, έστω, τη μη διενέργεια αποσβέσεων επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, δεν θα διενεργούν αποσβέσεις επί όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους και κατά τις τρεις (3) παραπάνω διαχειριστικές χρήσεις τους.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις 3, 4, 5 και 6 οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνον όσον αφορά το υποκατάστημα και τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση αντίστοιχα, οπότε η επιλογή της μη διενέργειας ή διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα πάγια του υποκαταστήματος κ.λπ. Στις ασώματες ακινητοποιήσεις και στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης των νέων επιχειρήσεων δεν παρέχεται η δυνατότητα μη διενέργειας ή διενέργειας αποσβέσεων με το χαμηλό συντελεστή.

7.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ

Σε σχέση με τη καταχώρηση διευκρινίζονται τα εξής:

1. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα.
2. Μετά, όμως, από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, με τις οποίες καθιερώνεται για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, ο οποίος προβλέπει και προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με λογιστικό τρόπο (λογιστικό αποτέλεσμα), οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να καταχωρούν στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων διακεκριμένα (σε ιδιαίτερο χώρο) τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, προκειμένου να ληφθούν αυτές υπόψη στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Συγκεντρωτική καταχώριση, ενόψει των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων σε όγκο θεωρούμενων βιβλίων και για τη διευκόλυνση των

επιτηδευματιών, παρέχεται η δυνατότητα η προαναφερόμενη αναλυτική καταχώριση των πάγιων στοιχείων με τις αναλογούσες αποσβέσεις τους να γίνεται σε αθεώρητες καταστάσεις (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Για τη διαφύλαξη των ανωτέρω αθεώρητων καταστάσεων ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ , στο σκέλος των εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση, εφόσον αυτή προκύπτει από αναλυτική καταχώριση (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), της αξίας αγοράς των παγίων στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου και των αποσβέσεων που αναλογούν σ' αυτά σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων.

Η προαναφερόμενη καταχώριση γίνεται με τον εξής τρόπο: Ος γνωστών, πριν από τις μεταβολές που επήλθαν στη φορολογία εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, η ανωτέρω υποχρέωση αφορούσε μόνο τους παρέχοντες υπηρεσίες οι οποίοι εξήγαγαν λογιστικό αποτέλεσμα από τα βιβλία Β' κατηγορίας. η αξία αγοράς πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα». Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992):

Για τις χρήσεις, όμως, κατά τις οποίες ίσχυε η προαιρετική διενέργεια των αποσβέσεων (1992-1996), οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να μεταφέρουν στις επόμενες χρήσεις το ποσό των αποσβέσεων που αποδεδειγμένα δεν εξέπεσαν, γιατί δεν προέβησαν στη διενέργειά τους.

Αυτά δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που προσδιόριζαν κατά το διάστημα αυτό εξωλογιστικά (είτε με χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους, είτε γιατί υπάγονταν στα αντικειμενικά κριτήρια) τα καθαρά τους κέρδη και εφόσον βέβαια έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα διενέργειας της απόσβεσης. Αν έχει παρέλθει τμήμα του χρονικού αυτού διαστήματος, μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις το υπόλοιπο χρονικό διάστημα.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά (παροχή υπηρεσιών) έχουν υποχρέωση να παρακολουθούν τις τακτικές αποσβέσεις επί της

αξίας των παγίων στοιχείων τους, με οριστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία του ΚΒΣ, κατά τις χρήσεις στις οποίες ίσχυε η υποχρεωτική διενέργεια των αποσβέσεων. Αυτό, για να είναι δυνατόν κατά τον έλεγχο, ο προσδιορισμός του ποσού των αποσβέσεων που στερείται η επιχείρηση να εκπέσει, είτε γιατί διενήργησε αποσβέσεις με μικρότερο του προβλεπόμενου συντελεστή, είτε γιατί δεν διενήργησε καθόλου αποσβέσεις.

Αν από 31.12.1997 και εφεξής η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις στα πάγια στοιχεία της με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό του δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση υποχρεούται όπως, με την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αναμορφώσει τα προκύψαντα αποτελέσματα, με την προσθήκη της σχετικής λογιστικής διαφοράς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που προσδιορίζουν τα καθαρά κέρδη τους λογιστικά (Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΒΣ). Αντίθετα, οι επιχειρήσεις που προσδιόριζαν εξωλογιστικά το αποτέλεσμα, θεωρείται ότι διενεργούσαν αποσβέσεις κατά το διάστημα αυτό, επειδή από τον προσδιορισμό του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους έχουν ληφθεί υπόψη όλες οι δαπάνες, μεταξύ των οποίων και οι αποσβέσεις.

Σημειώνεται ότι το παραπάνω δικαίωμα δεν το χάνουν οι επιχειρήσεις που προσδιόριζαν λογιστικό αποτέλεσμα και δεν διενήργησαν αποσβέσεις ή διενήργησαν αποσβέσεις με μικρότερο από τον οικείο συντελεστή, για τις διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν από 31.12.1992 έως 30.12.1997, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα που ίσχυσε η προαιρετική διενέργεια των αποσβέσεων (Ν.2065/1992). Επίσης, σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν.2556/1997, η υποχρεωτική διενέργεια των αποσβέσεων αφορά Ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30.12.1997.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν θα διενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική περίοδο αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία ή θα διενεργήσουν αποσβέσεις γι' αυτά με συντελεστή μικρότερο από εκείνον που προβλέπει το ισχύον

διάταγμα, στερούνται για τις επόμενες χρήσεις το δικαίωμα διενέργειας της έκπτωσης του ποσού της απόσβεσης που αναλογεί στην υπόψη χρήση (ολόκληρο ή τη διαφορά). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ισχύοντος Π.Δ.100/1998 (ΦΕΚ 98/Α'), αλλά και τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Π.Δ.88/1973 (ΦΕΚ 153/Α'), που κοινοποιήθηκε αντίστοιχα με τις υπ' αριθ. 1076433/16144/Γ0012/ΠΟΛ.1184/25.6.1998 και 46/28.9.1973 εγκύκλιες διαταγές μας, η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατ' έτος επί της αξίας των παγίων στοιχείων και των λοιπών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων είναι υποχρεωτική.⁴⁹

7.3 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΒΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η απόσβεση του Μ.Κ αποτελεί επιστροφή στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους ή τμήματος της αξίας αυτής, χωρίς να επέρχεται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

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 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 στο μέτοχο όλα τα δικαιώματα τα οποία του παρείχαν οι αποσβεσθείς μετοχές εκτός από:

⁴⁹ www.power-tax.gr

- Το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή πρώτου μερίσματος (εξακολουθεί όμως να υφίσταται 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 διαμονή των αποθεματικών.

Μετοχές επικαρπίας δεν εκδίδονται όταν πρόκειται για μερική απόσβεση του Μ.Κ με μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών. Η απόσβεση του Μ.Κ φανερώνει οικονομική ευρωστία της εταιρείας και γι' αυτό πολλές φορές κυρίως για λόγους γοήτρου.

Εφαρμόζεται όμως και σε επιχειρήσεις οι οποίες έχουν συσταθεί με περιορισμένη χρονική διάρκεια, όπως π.χ όταν γίνεται κατά παραχώρηση εκμετάλλευση στοιχείων που ανήκουν σε τρίτους και τα οποία, μετά την παρέλευση του συμβατικού χρόνου, η εκμεταλλεύτρια επιχείρηση υποχρεούται να τα επιστρέψει. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να επιδιωχθεί απόσβεση του κεφαλαίου στον χρόνο που διαρκεί η εκμετάλλευση.

Οι λογιστικές εγγραφές, που δεν παρουσιάζουν δυσχέρειες, υποδεικνύονται στη συνέχεια, υποθέτοντας ότι η εταιρεία θα αποσβένει καταβλημένο κεφάλαιο €20.000, από τα οποία τα €14.000 κοινών μετοχών και τα €6.000 προνομιούχων μετοχών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ- ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ

8.1 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΤΕΙ Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΩΣ ΕΚΠΕΣΤΕΟ ΑΠΟ ΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΟΔΟ

(Άρθρο 1 και 2 Π.Δ.299/2003): Ο συντελεστής απόσβεσης (κατώτερος ή ανώτερος) εφαρμόζεται στα πάγια στοιχεία εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων καθώς και των ελεύθερων επαγγελματιών, που τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ και εκπίπτουν εφόσον είναι γραμμένες στα βιβλία με οριστικές εγγραφές σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.⁵⁰

Η κατ' έτος απόσβεση των παγίων στοιχείων είναι υποχρεωτική (από ισολογισμό 31.12.1997) και θα γίνεται με τον επιλεγμένο κατώτερο ή ανώτερο συντελεστή, για όλες τις χρήσεις και για όλα τα πάγια μέχρι να αποσβεστούν 100%.

Για πάγια που αποκτώνται από 1.1.2005 και μετά, μπορεί να επιλεγεί και συντελεστής μεταξύ του ανώτερου και κατώτερου των πινάκων. Αν οι αποσβέσεις γίνουν με μεγαλύτερο του προβλεπόμενου συντελεστή η διαφορά καταλογίζεται ως η «λογιστική διαφορά». Αν γίνει με χαμηλότερο ή δεν γίνει απόσβεση του παγίου για ένα έτος η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που δεν ενήργησε. Το υποχρεωτικό της απόσβεσης παγίων αφορά και τις επιχειρήσεις με βιβλία Β΄ κατηγορίας σύμφωνα με τον ΚΒΣ.

Τα πάγια αφορούν 12μηνη περίοδο. Αν επομένως αγοραστεί πάγιο στοιχείο μέσα στη χρήση π.χ. τον Ιούλιο και τεθεί σε λειτουργία τον Ιούλιο θα υπολογιστεί ως απόσβεση προβλεπόμενος συντελεστής επί 7/12 γιατί λειτούργησε 7 μήνες. Η απόσβεση σταματάει να υπολογίζεται όταν καλύψει την αξία κτήσης του παγίου πλέον της δαπάνης προσθηκών και βελτιώσεων.

Κατ' εξαίρεση οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές και μικτές επιχειρήσεις για τον καινούριο μηχανολογικό εξοπλισμό παραγωγής τους που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά έχουν την δυνατότητα να εφαρμόζουν αντί της σταθερής τη φθίνουσα. Στη φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζεται ο τριπλάσιος συντελεστής που προβλέπεται για την σταθερή μέθοδο επί της αναπόσβεστης αξίας του παγίου.

⁵⁰ Καρδακάρης Κ.,(2003), Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών Εφαρμοσμένη Εκδόσεις: Interbooks,(3η Έκδοση),Αθήνα

Όταν με τη φθίνουσα μέθοδο η υπολειμματική αξία του παγίου φθάσει κάτω από το 10% της αξίας κτήσης, το ποσόν αυτό δύναται να αποσβεσθεί σε μία χρήση.

Η μέθοδος, καθώς και ο κατώτερος ή ανώτερος συντελεστής κατόπιν επιλογής από το έτος 2005 εφαρμόζονται υποχρεωτικά για όλες τις επόμενες χρήσεις και μέχρι να αποσβεστούν ολοσχερώς τα πάγια, εκτός αν πρόκειται για αγορά νέων.

Νέες επιχειρήσεις (αυτές που ιδρύονται από 1.1.2003)

(άρθρο 1 Π.Δ.299/2003): Οι νέες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα στα 3 πρώτα χρόνια που ακολουθούν τη διαχείριση που έκαναν έναρξη εργασιών:

α) να μην πραγματοποιήσουν αποσβέσεις ή

β) να πραγματοποιήσουν αποσβέσεις με συντελεστή μειωμένο κατά 50% προβλεπόμενο από τους πίνακες,

π.χ. επιλογή κατώτερου 8%, συντελεστής απόσβεσης 4% (μείον 50%). Η επιλογή αφορά όλα τα πάγια στοιχεία και για τις 3 χρήσεις. Σημειώνουμε ότι οι νέες αυτές επιχειρήσεις για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας τους θα εφαρμόσουν κανονικά τον επιλεγμένο συντελεστή και ως άνω τρόπος απόσβεσης εφαρμόζεται δυνητικά.

Η αξία των ανταλλακτικών και εργαλείων αποσβένεται υποχρεωτικά 100% στον χρόνο που χρησιμοποιήθηκαν πρώτη φορά. Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης μπορεί να αποσβεστούν σε μία χρήση ή ισόποσα τμηματικά μέσα σε μία πενταετία.

Στα ακίνητα αποσβένεται μόνο η αξία των κτισμάτων. Σε ατομικές επιχειρήσεις, ελευθέριο επάγγελμα, Ο.Ε. & Ε.Ε., όταν το ακίνητο είναι ιδιοχρησίας, δηλώνεται στην Α' πηγή και αφαιρείται από την απόσβεση το 3% που υπολογίστηκε σαν έκπτωση (άρθρο 23 ΚΦΕ).

Τα καλούπια (μήτρες) αποσβένονται εφάπαξ δυνητικά. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι ο κατώτερος 11% και ο ανώτερος 15%.

Η απόσβεση οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας προβλέπονται απόσβεση μόνο στο 75% της αξίας του. Πάγια αξίας κτήσης μέχρι 600 ευρώ (από 1.1.2005 μέχρι 1.200 ευρώ) δύναται να αποσβένονται εφάπαξ μέσα στη χρήση που αγοράστηκαν.

Για την παρακολούθηση της κατ' έτος ορθής απόσβεσης και της ολοκλήρωσης της απόσβεσης απαιτείται η τήρηση ειδικού βιβλίου κατά πάγιο περιουσιακό

στοιχείο.

Πάγια στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο Π.Δ.299/2003 θα αποσβεστούν ανάλογα με την κατ εκτίμηση ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

Απόσβεση παγίων εξ' ελευθέρων επαγγελματιών

Η/Υ λογισμικά 24%, ηλεκτρονικά συγκροτήματα 30%, ενώ στις εμπορικές μπορεί να αποσβεσθεί και εφάπαξ.

Έναρξη εφαρμογής των συντελεστών του Π.Δ.299/2003

Οι συντελεστές αποσβέσεων του ως άνω Π.Δ. εφαρμόζονται σε διαχειρίσεις που αρχίζουν από 1.1.2003. Για τις διαχειρίσεις που άρχισαν πριν την 1.1.2003 και από ισολογισμούς 30.6.98 εφαρμόζονται οι συντελεστές και οι διατάξεις του Π.Δ..100/98 και για ισολογισμούς από 31.12.97 και παλαιότερων οι συντελεστές του Π.Δ..88/73.

8.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η δαπάνη για αγορά και εγκατάσταση φορολογικού μηχανισμού αποσβένεται εφάπαξ ή σε 3 διαχειριστικές χρήσεις. Το ίδιο ισχύει και για τις αντλίες πετρελαίου πρατηριούχων υγρών καυσίμων (από 1.1.2003).

Άρθρο 9§8,9 ν. 3296/2004 (τροποποίηση άρθρου 31§1α' ΚΦΕ)

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, αποσβένονται στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν. Οι δαπάνες για πάγιο εξοπλισμό αποσβένονται σε 3 χρόνια. Αν οι δαπάνες επιστημονικής κλπ. έρευνας υπερβαίνουν το μέσο όρο των δαπανών των δύο τελευταίων ετών, αφαιρείται επί πλέον το 50%, των δαπανών της χρήσης αυτής. Εφαρμόζεται για δαπάνες από 1.1.2005 - 21.12.2008.

Άρθρο 1: Εφαρμόζεται για αποσβέσεις που γίνονται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία από 1.1.2003. Αποσβέσεις στις νέες επιχειρήσεις. Οι αποσβέσεις γίνονται μέχρι την αξία κτήσης του παγίου στοιχείου. Η Απόσβεση αξίας ανταλλακτικών και εργαλείων 100%. Συντελεστής απόσβεσης παγίων μέχρι 600 ευρώ, από 1.1.2005 1200 ευρώ μπορεί και 100%.

Άρθρο 2: Η σταθερή μέθοδος εφαρμόζεται πάνω στην αξία κτήσεως του παγίου πλέον τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Η φθίνουσα υπολογίζεται επί της υπολειμματικής κατ' έτος αξίας των παγίων.

Τα ποσοστά απόσβεσης υπολογίζονται στην αξία μόνο των κτισμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους (συνήθης ή προκατασκευή). Από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου αναγνωριζόμενης απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) ή τρία τοις εκατό (3%) επί του ακαθάριστου εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κ.λπ., αναλόγως της περίπτωσης.

Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στα οποία εξορύσσονται ύλες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις τους, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

Για τα έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιπλημμυρικών έργων, έργων αντιρρύπανσης και κέντρων επεξεργασίας λυμάτων, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

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

Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κ.λπ. οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: (Π.Δ.299/2003). Για τα ψυκτικά μηχανήματα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: Ψυγεία διατήρησης τροφίμων και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης 8%-12%, Ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων 15%-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:

1. Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών 8%-12%.
2. Υποδηματοποιίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνιας και αλουμινίου 11%-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:

1. Λέβητες κεντρικής θέρμανσης, θερμοσίφωνες, μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου 2%-4%.
2. Οι ανωτέρω χαλύβδινοι 4,5%-6,5%.
3. Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου και ηλιακούς συλλέκτες 3%-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: (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

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

1. Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
2. 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.

Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό δεν δικαιούνται να διενεργήσουν τις κατά τα άρθρα 3, 4 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.

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

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 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.

Η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250).

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

Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:(Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003). Πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων:⁵¹

1. Ξυλεία 24%-30%.
2. Μεταλλικά ικριώματα 7%-10%.
3. Μπουλντόζες κ.λπ. μηχανήματα 11%-15%.
4. Εγκατάσταση διωρύγων 11%-16%.
5. Εγκαταστάσεις αεροδρομίων (Βλέπε λεπτομέρειες στο Π.Δ.299/2003)

⁵¹ Καρδακάρης Κ.,(2003), Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών Εφαρμοσμένη Εκδόσεις: Interbooks,(3η Έκδοση),Αθήνα

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

1. Γεωργικά μηχανήματα 8%-12%.
2. Ψεκαστήρες 10%-14%.
3. Λοιπά μηχανήματα σχετικά με τη γεωργία 7%-10%.

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των ακολουθών πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες - D.V.D., καθώς και των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών ορίζονται ως ακολούθως:

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:

Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων 15%--20%.

1. Για φορτηγά αυτοκίνητα 15%-20%.
2. Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:
3. Εκπαιδευτηρίων 11%-15%.
4. Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών 19%-25%.
5. Λοιπών επιχειρήσεων 11 %-15%.
6. Μοτοποδήλατα και ποδήλατα 11%-15%.
7. Για οχήματα χωματουργικών έργων 19%-25%.
8. Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου 11 %-15%.
9. Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό 3%-5%.
10. Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων 8%-12%.

Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως: 4%-6%.

Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων:

1. 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
2. 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.λ.π.) 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.λ.π.) 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 πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) και τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) αντίστοιχα.

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:

1. 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%).
2. Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).
3. 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 θερμοσίφωνο οικιακό σύστημα κατώτερος τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) και ανώτερος εξίμισι 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%).⁵²

8.3 ΤΡΟΠΟΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

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

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

⁵² Γκίνογλου Δ., Ταχινάκης Π., Μωυσή Σ., (2005), Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

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

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

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

1. Να διενεργούνται σε στοιχεία, τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση.
2. Να μην υπερβαίνουν την τιμή κτήσεως, όταν δηλαδή καλύψουν την αξία κτήσεως παύουν να διενεργούνται.
3. Να είναι καταχωρημένες στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
4. Να ενεργούνται σε στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης.

Επομένως, σε στοιχεία ξένης κυριότητας δεν διενεργούνται αποσβέσεις.

Να μην υπερβαίνουν τα ανώτατα νόμιμα όρια των συντελεστών, τα οποία καθορίζονται με τα Προεδρικά Διατάγματα που ισχύουν κατά καιρούς. Είναι δυνατόν όμως οι επιχειρήσεις να υπερβούν το ανώτατο όριο αλλά στην περίπτωση αυτή το καθ' υπέρβαση ποσό δεν επιτρέπεται να εκπέσει από τα ακαθάριστα κέρδη. Επίσης μπορεί η οικονομική μονάδα να χρησιμοποιήσει μικρότερα ποσοστά ή ακόμη και να μην πραγματοποιήσει αποσβέσεις. Αλλά και σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση δεν δικαιούται να συμπληρώσει το ποσό μέχρι των ανωτάτων ορίων ή να διενεργήσει αποσβέσεις τις οποίες παρέλειψε σε προηγούμενα έτη.

Τέλος αξίζει να σημειώσουμε πως οι αποσβέσεις έχουν πρακτική αξία μόνο για τις οικονομικές μονάδες που τηρούν βιβλία σύμφωνα με την διπλογραφική μέθοδο, εφόσον βέβαια τα βιβλία κριθούν από τον φορολογικό έλεγχο επαρκή και ειλικρινή. Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία σύμφωνα με την απλογραφική μέθοδο και σε εκείνες που τα βιβλία τους κρίνονται ανεπαρκή και ανειλικρινή τότε οι

αποσβέσεις υπολογίζονται εξωλογιστικά και περιλαμβάνονται στο συντελεστή καθαρού κέρδους και, συνεπώς δεν παρουσιάζουν πρακτικό ενδιαφέρον.⁵³

⁵³ Γκίνογλου Δ.,Ταχινάκης Π.,Μουσή Σ.,(2005),Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα

ΕΠΙΛΟΓΟΣ-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι υγιείς αρχές της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων παρέχουν μια βάση για τις προσεγγίσεις των τρεχουσών τιμών τους. Η σημαντικότερη αντίρρηση στην υιοθέτηση των, θεωρητικά υπερασπίσιμων, αρχών της αποτίμησης των πάγιων στοιχείων και των σχετικών μετρήσεων του κόστους είναι η άποψη ότι οι δυσκολίες της πρακτικής εφαρμογής είναι αζεπέραστες. Αυτό το επιχείρημα αποδυναμώνεται αρκετά από το γεγονός ότι οι αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιούνται στην πράξη.

Επομένως, η πεποίθηση ότι οι τιμές των ενσώματων πάγιων (των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού), όπως παρουσιάζονται στον ισολογισμό, συνιστούν επαρκή πληροφόρηση, καθώς δείχνουν την αγοραστική αξία ή οποιαδήποτε άλλη αξία, πρέπει να αποθαρρυνθεί και να αποδυναμωθεί. Οι τιμές αυτές πρέπει να αντιπροσωπεύσουν το θεμιτό και νομότυπο μη αποκαταστημένο κόστος, τις μακροπρόθεσμες προπληρωμένες δαπάνες και να επιδεικνύουν κατά αυτόν τον τρόπο τη χρηματοοικονομική κατάσταση της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας.

Πιστεύουμε ότι μια ενδεχόμενη γενίκευση της διαδικασίας των αναπροσαρμογών των αξιών και σε άλλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή των μηχανημάτων¹, θα μπορούσε, υπό προϋποθέσεις και κατόπιν συζήτησης και θεσμοθέτησης, να προχωρήσει ένα βήμα παραπέρα την προσπάθεια για αποτύπωση των πραγματικών αξιών των εν λόγω στοιχείων. Η περιοδικότητα, επίσης, και ο χρονικός περιορισμός των μεσοδιαστημάτων μεταξύ των αναπροσαρμογών, ίσως και πέραν της τετραετίας που ισχύει για τα ακίνητα στην Ελλάδα, σε συνδυασμό με λιγότερο γραφειοκρατικές και χρονοβόρες διαδικασίες, θα συνέτεινε στην προσπάθεια αυτή.

Η ανάγκη για τη θέσπιση ρητού κι αρραγούς νομοθετικού πλαισίου για τις αναπροσαρμογές των αξιών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πηγάζει από την ύπαρξη σχετικής σύγχυσης πάνω στο συγκεκριμένο θέμα, αλλά και προσπάθειών ορισμένων να καρπωθούν πλασματικά, ευκαιριακά κέρδη από την παρεχόμενη αυτή δυνατότητα. Επιπλέον, το γεγονός της αναπροσαρμογής πρέπει να καταδειχθεί στην κατάρτιση των μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων.

Βιβλιογραφία

- Καραγιάννη Δ.,(2006), Λογιστικά - Κοστολόγηση- Φοροτεχνικό, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΚΒΣ
- Ρεβάνογλου Α., Γεωργόπουλου Ι.,(2003), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., εκδόσεις:Interbooks, Αθήνα
- Σταματοπούλου Δ.,(2002), Δαπάνες Επιχειρήσεων- Λογιστικές Διαφορές & Κύρος Βιβλίων, Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου (6η έκδοση)
- Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Αικ.,(2005), έκδοση: Ιδίων, Θεσσαλονίκη
- Γκίνογλου Δ., Ταχινάκης Π., Μωυσή Σ.,(2005),Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις: ROSILI, Αθήνα
- Κοντάκου Αρ.,(1997), Γενική Λογιστική Εκδόσεις: Έλλην, (5η Έκδοση-Ανανεωμένη), Αθήνα
- Πομόνης Ν.,(1998), Λογιστική Εκδόσεις: Α. Σταμούλης, Αθήνα
- Ντομάλης Ι.,(1983) Λογιστική, Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων,Αθήνα
- Καρδακάρης Κ.,(2003) Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών Εφαρμοσμένη, Εκδόσεις: Interbooks,(3η Έκδοση), Αθήνα 2003
- Σακέλλης Εμ.,(2003),Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Τόμος Α, Εκδόσεις: Βρυκούς Ε.Ε.,(3^η έκδοση)
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Ι.Φ.Ρ.Σ.,Αναλυτική Παρουσίαση, Τόμος Γ,(2η Έκδοση- Συμπληρωμένη), Grant Thornton
- Χρυσοκέρης Ι.,(1966) Αρχαί Γενικής Λογιστικής, Τόμος Α ,Εκδόσεις: Παπαζήσης, Αθήνα
- Παπαναστασίου Αν.,(1993),Λογιστική Εταιρειών Εκδόσεις: Σταμούλης,(2η Έκδοση-Αναθεωρημένη), Αθήνα- Πειραιάς
- Μετάφραση: Χρήστος Καζαντζής,Η Βάση Των Επιχειρηματικών Αποφάσεων, Τόμος Β- 7η Έκδοση Walter B. Meigs- Robert F. Meigs, Εκδόσεις: Παπαζήση
- Σακέλλης Εμ.,(2005),Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Με Βάση Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό, Εκδόσεις: Σακέλλη, Αθήνα

INTEPNET

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

<http://www.dsanet.gr/1024x768.htm>

<http://www.reporter.gr/index.php>

<http://www.power-tax.gr/>

<http://www.fle.gr/forj/>

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

<http://pandektis.gr/main/index.php>

<https://el.wikipedia.org/wiki/>