



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Αποσβέσεις παγίων στοιχείων, ενσωμάτων και ασώματων
ακίνητοποιήσεων σύμφωνα με τα ελληνικά κ διεθνή λογιστικά
πρότυπα»**

GRADUATE WORK

**«Depreciation of fixed assets, tangible assets and intangible
assets in accordance with Greek and International Accounting
Standards»**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ

A.M. 13182

Επιβλέπον καθηγητής:

ΚΕΧΑΓΙΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ ΜΑΙΟΣ 2017

Περιεχόμενα

| | |
|--|----|
| Περίληψη..... | 4 |
| Πρόλογος..... | 5 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Μεθοδολογία..... | 6 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ | 7 |
| 2.1 Ορισμός και περιεχόμενο παγίου ενεργητικού..... | 7 |
| 2.2 Χαρακτηριστικά και ιδιαιτερότητες περιουσιακών στοιχείων..... | 9 |
| 2.2.1 Κόστος κτήσης..... | 10 |
| 2.2.2 Έξοδα προσθηκών , βελτίωσης και επέκτασης..... | 12 |
| 2.2.3 Έξοδα επισκευών και συντήρησης..... | 13 |
| 2.3 Είδη πάγιου ενεργητικού..... | 14 |
| 2.3.1 Ενσώματες ακινητοποιήσεις..... | 14 |
| 2.3.2 Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία..... | 15 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ..... | 16 |
| 3.1 Έννοια και χαρακτηριστικά αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων | 16 |
| 3.1.1 Λογιστικές Εγγραφές Αποσβέσεων..... | 17 |
| 3.2 Νομοθετικές διατάξεις..... | 19 |
| 3.2.1 Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 | 19 |
| 3.2.2 Νόμος 2238/1994 | 20 |
| 3.2.3 Νόμος 4110/2013 | 21 |
| 3.2.4 Νόμος 4172/2013 | 23 |
| 3.2.5 Διατάξεις Ν.2190 περί Αωνόμων Εταιρειών | 24 |
| 3.3 Μέθοδοι απόσβεσης που αναγνωρίζονται από την ελληνική νομοθεσία..... | 26 |
| 3.3.2 Φορολογική αντιμετώπιση | 28 |
| 3.4 Παραδείγματα εφαρμογής..... | 29 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ..... | 32 |
| 4.1. Βασικές έννοιες..... | 32 |
| 4.2 Αποσβέσεις για τα άυλα πάγια..... | 34 |
| 4.3 Αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης | 34 |
| 4.3 Ιδιαιτερότητες και διαφορές με την ελληνική νομοθεσία..... | 37 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 4308/2014 | 40 |
| 5.1. Μέθοδοι αποσβέσεων παγίων στοιχείων σύμφωνα με το νόμο 4308/2014 | 40 |
| 5.2 Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το νόμο 4308/2014..... | 46 |
| 5.3 Φορολογικές αποσβέσεις σύμφωνα με τον νόμο 4172/2013..... | 47 |

| | |
|-------------------------------|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 48 |
| Βιβλιογραφία..... | 50 |

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία θα περιγραφεί με λεπτομέρεια το εννοιολογικό και νομοθετικό πλαίσιο που αφορά το λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων, τόσο για τα ενσώματα πάγια όσο και για τις ασώματες ακινητοποιήσεις. Θα παρουσιαστούν αναλυτικά οι έννοιες του παγίου ενεργητικού και ο ρόλος των αποσβέσεων για τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας αυτού και για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ θα περιγραφούν όλες οι αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης τόσο όσον αφορά την ελληνική νομοθεσία όσο και την αντίστοιχη διεθνή, προκειμένου να γίνει η ανάλογη σύγκριση και να εξαχθούν συμπεράσματα.

Λέξεις κλειδιά: αποσβέσεις, αποσβεστέα αξία, πάγιο ενεργητικό, ΕΓΛΣ, ΔΛΠ, Ν.2190/1920

Πρόλογος

Στο σύνολο των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, ο ρόλος του παγίου ενεργητικού είναι καταλυτικός για την εκτέλεση των καθημερινών εργασιών με στόχο την εκπλήρωση του εμπορικού τους σκοπού και κατ' επέκταση την πραγματοποίηση κερδών χρήσης. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι όλες οι οικονομικές μονάδες θα πρέπει να δαπανούν υψηλά κεφάλαια στην αγορά και επένδυση των παγίων που χρειάζονται για την παραγωγική τους διαδικασία και τη διοικητική τους λειτουργία, γεγονός που τις υποχρεώνει να προβαίνουν σε μακροπρόθεσμα πλάνα επενδύσεων.

Οι παραπάνω λόγοι και κυρίως τα χρηματικά κεφάλαια που απαιτούνται για την απόκτηση παγίων στοιχείων οδηγούν τις επιχειρήσεις σε μια πολύ μελετημένη επιλογή αυτών των στοιχείων που θα συνθέσουν το ενεργητικό τους, ώστε να μη χάνονται κεφάλαια σε ενδεχόμενες υπερεπενδύσεις. Παράλληλα, η φθορά των παγίων στοιχείων, που αυξάνει το κόστος των αποσβέσεων σε ετήσια βάση, αντιμετωπίζεται με διάφορους τρόπους ως προς το λογιστικό χειρισμό στην ελληνική και στη διεθνή νομοθεσία, γεγονός που επηρεάζει με άμεσο τρόπο τα αποτελέσματα χρήσης.

Στην παρούσα εργασία θα γίνει λεπτομερής περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των αποσβέσεων, ως προς τον υπολογισμό και την απεικόνισή τους. Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο θα δοθούν οι απαραίτητοι ορισμοί και έννοιες του παγίου ενεργητικού, πάνω στην αξία του οποίου υπολογίζονται οι αποσβέσεις. Στο δεύτερο κεφάλαιο, θα παρουσιαστεί όλο το νομοθετικό πλαίσιο των αποσβέσεων ως προς την ισχύουσα εγχώρια νομοθεσία με πρακτικά παραδείγματα και στο τρίτο θα περιγραφούν οι επιτρεπόμενες μέθοδοι αποσβέσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επίσης με πρακτικές εφαρμογές. Η παρούσα εργασία θα ολοκληρωθεί με την εξαγωγή συμπερασμάτων από τη σύγκριση των δύο νομοθεσιών ως προς τον υπολογισμό, απεικόνιση και ρόλο των αποσβέσεων στη λογιστική αξία του παγίου ενεργητικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Μεθοδολογία

Το περιεχόμενο της μελέτης αυτής, αποτελεί αποτέλεσμα μιας συγκριτικής εμπειρικής έρευνας στην ελληνική νομοθεσία, στην προσπάθεια να προσδιοριστεί η σπουδαιότητα του υπολογισμού των αποσβέσεων από τις επιχειρήσεις. Οδηγός και έναυσμα για την συγγραφή της εργασίας και της επιλογής του θέματος αποτέλεσε η απασχόληση μου σε λογιστικό γραφείο. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται στα πάγια στοιχεία που διαθέτει μια επιχείρηση και πως αυτά αποσβένονται σύμφωνα με τα ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων έχουν απασχολήσει κατά καιρούς την ελληνική νομοθεσία. Για το λόγο αυτό, η συγκεκριμένη εργασία έχει σκοπό την παρουσίαση των διάφορων αλλαγών που επήλθαν στη λογιστική αντιμετώπιση των αποσβέσεων με την πάροδο των χρόνων και με την εξέλιξη της λογιστικής μέσω της νομοθεσίας καθώς και να περιγραφεί όλο το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων του παγίου ενεργητικού.

Πριν την όποια διατύπωση περί αποσβέσεων πρέπει κανείς να προβεί στην ενημέρωση του και την κατανόηση των διατάξεων από τις οποίες διέπονται οι αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης είτε είναι σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και τα ελληνικά πρότυπα είτε με τα διεθνή που στοχεύουν στην ομοιογενή απεικόνιση των λογιστικών διαδικασιών συνεπώς και των αποσβέσεων.

Εκτός των νομοθετικών διατάξεων από τις οποίες διέπονται οι αποσβέσεις, πρέπει κανείς να γνωρίζει στοιχειώδεις έννοιες και γενικότερα να έχει γνώσεις της λογιστικής επιστήμης προκειμένου να παράγει εύλογο και ορθό αποτέλεσμα κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων.

Πιο συγκεκριμένα, για τη συγγραφή της συγκεκριμένης εργασίας, αφού κατανοήθηκαν, αναφέρθηκαν όλες οι απαραίτητες βασικές έννοιες που απαιτούνται για την εισαγωγή του αναγνώστη στο γνωστικό αντικείμενο της λογιστικής και των αποσβέσεων καθώς η λογιστική απεικόνιση αυτών. Κάποιες από τις βασικές έννοιες είναι:

- ↳ Πάγια και άυλα στοιχεία ενεργητικού
- ↳ Κόστος κτήσης
- ↳ Έξοδα προσθηκών, βελτίωσης, επέκτασης, επισκευής και συντήρησης
- ↳ Είδη παγίου ενεργητικού
- ↳ Μητρώο παγίων

↳ Αποσβεστέα αξία

Στη συνέχεια, περιγράφηκαν οι διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας τόσο ως προς το λογιστικό χειρισμό του ΕΓΛΣ όσο και από τη φορολογική σκοπιά του ρόλου των αποσβέσεων στη διαμόρφωση αποτελέσματος χρήσης, προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα σχετικά με τα προβλήματα που ανακύπτουν και που οδήγησαν τελικά στην ψήφιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Νόμοι στους οποίους περιλαμβάνονται διατάξεις περί αποσβέσεων και αναφέρονται στην εργασία είναι, το Προεδρικό διάταγμα 1123/1980, Ν. 2238/1994, Ν. 4110/2013, Ν. 4172/2013 και ο νόμος 2190/1920.

Τέλος, παρουσιάστηκαν τα ΔΛΠ 16 και 38 που αφορούσαν το λογιστικό χειρισμό των ενσωμάτων και άυλων παγίων, με έμφαση στο διαφορετικό τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, προσφέροντας ένα σύνολο λογιστικών πληροφοριών πιο σύγχρονο και επίκαιρο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

2.1 Ορισμός και περιεχόμενο παγίου ενεργητικού

Το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει¹ όλα εκείνα τα στοιχεία που σκοπεύει η επιχείρηση να τα χρησιμοποιήσει περισσότερο από ένα έτος για να πραγματοποιήσει τον εμπορικό της σκοπό χωριζόμενο σε ενσώματες ακινητοποιήσεις, δηλαδή πάγια που έχουν υλική υπόσταση και ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλο πάγιο ενεργητικό το οποίο παρακολουθεί τις συμμετοχές της επιχείρησης που της εξασφαλίζουν την άσκηση ελέγχου πάνω σε άλλες οικονομικές ομάδες και αποκτώνται με σκοπό την μακροχρόνια κατοχή τους καθώς και τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης κατά τρίτων από διάφορους λόγους.

Το πάγιο ενεργητικό αποτελεί την πρώτη ομάδα του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου στην οποία περιλαμβάνονται οι αξίες, τα δικαιώματα και όλα τα αγαθά που προορίζονται να παραμείνουν στην επιχείρηση μακροχρόνια χωρίς μεταβολή της αρχικής τους μορφής, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Αναλυτικότερα περιλαμβάνει²:

Εδαφικές εκτάσεις οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, ιαματικές πηγές και γενικά όλες τις εκτάσεις που έχει στην κυριότητα της η

¹ Ε. Τουρνά-Γερμανού: «Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ» Γ έκδοση, Αθήνα 2001 (σελ. 245)

² Γ. Πετροπούλου- Σ. Ασβεστά: «Κλαδική Λογιστική» εκδ. Αθανασιάδης, Κοζάνη 2008 (σελ. 40-50)

επιχείρηση.

Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων. Σύμφωνα με το λογαριασμό αυτό η επιχείρηση παρακολουθεί αποθήκες, κατοικίες και λοιπά κτίρια τα οποία βρίσκονται στην κατοχή της ,μηχανολογικές, υδραυλικές, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις των κτιρίων αυτών καθώς και διάφορα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της.

Μηχανήματα. Αντίστοιχα, με το λογαριασμό αυτό παρακολουθείται ο μηχανολογικός εξοπλισμός και όλες οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις που βρίσκονται εγκατεστημένα μέσα στα ακίνητα της.

Μεταφορικά μέσα. Αφορά κάθε είδους μεταφορικά μέσα ξηράς, θάλασσας ή αέρα (φορτηγά, λεωφορεία, πλοία, ελικόπτερα) που διαθέτει η επιχείρηση και παρακολουθούνται με τον αντίστοιχο λογαριασμό.

Έπιπλα - λοιπός εξοπλισμός . Στην ομάδα αυτή κατατάσσονται όλα τα έπιπλα, σκευή, μηχανές γραφείου, μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, επιστημονικά όργανα, τηλεφωνικό εξοπλισμό και οποιοδήποτε άλλο κινητό εξοπλισμό ανήκει στην επιχείρηση, τα οποία παρακολουθεί ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 14.

Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων. Πρόκειται για το λογαριασμό με τον οποίο η επιχείρηση παρακολουθεί τις προκαταβολές για την απόκτηση νέων παγίων στοιχείων καθώς και τα ποσά που καταβάλλονται για την κατασκευή νέου παγίου.

Ασώματες ακινητοποιήσεις. Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα ασώματα (άυλα) περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορούν να γίνουν αντικείμενο συναλλαγής και αποτιμώνται σε χρηματική αξία. Στην ομάδα αυτή συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Παρακολουθεί τις συμμετοχές της επιχείρησης που της εξασφαλίζουν την άσκηση ελέγχου πάνω σε άλλες οικονομικές μονάδες όπως ΑΕ, ΕΠΕ και αποκτώνται με σκοπό μακροχρόνιας κατοχής τους, καθώς επίσης και τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά τρίτων από διάφορους λόγους.

Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων και λοιπών κέντρων.³ Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τους λογαριασμούς με τους οποίους η επιχείρηση παρακολουθεί τα λογιστικά γεγονότα των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων που δε διαθέτουν λογιστική αυτοτέλεια.

Συνοπτικά στο πάγιο ενεργητικό κατατάσσονται οι παρακάτω πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με τους αντίστοιχους κωδικούς τους:

³ Κατερίνα Λεκαράκου: «ΕΓΛΣ», Αθήνα 2014 (σελ.121-122)

- 10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ
- 11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ
- 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
- 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 15 ΑΚΙΝΟΙΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
- 16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΟΙΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
- 17 -18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
- 19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

2.2 Χαρακτηριστικά και ιδιαιτερότητες περιουσιακών στοιχείων

Το μεγάλο πλήθος και οι διαφορετικότητες των παγίων στοιχείων που διαθέτει η επιχείρηση στην κατοχή της χρήζει ιδιαίτερης διαχειριστικής και λογιστικής παρακολούθησης.

Το είδος, τα στοιχεία τρόπου και τιμής κτήσης, η τοποθεσία, η ημερομηνία έναρξης λειτουργίας, οι λογιστικές αποσβέσεις, η εκποίηση ή διάλυση των παγίων στοιχείων αποτελούν κάποια από τα χαρακτηριστικά και τις ιδιαιτερότητες τους.

Για την ορθή λογιστική παρακολούθηση κάθε παγίου στοιχείου τηρείται υποχρεωτικά το μητρώο παγίων⁴ στοιχείων, στο οποίο γίνεται η τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων στοιχείων (λογαριασμοί τέταρτου βαθμού).

Από 1.1.2003 σύμφωνα με τον Ν. 3052 / 2002, άρθρο 2⁵, παράγραφος 6 οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά διπλογραφικά βιβλία υποχρεούνται να τηρούν **μητρώο παγίων στοιχείων**⁶ και να ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων τηρείται αθεώρητο και από την τήρηση του πρέπει να προκύπτουν :

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου λογαριασμού και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας)
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως ,η αρχική αξία κτήσης και η

⁴Μπάλας-Χέβας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Μπένου, Αθήνα 2007 (σελ.306)

⁵<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/135>

⁶ Ε. Βούλγαρη-Παπαγεωργίου: «Γενική Λογιστική» εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Γ έκδοση, Αθήνα 2001 (σελ. 58)

μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).

- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.

- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.

- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (είδος βάρους, αιτία, ποσό).

- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού των αποσβέσεων.

- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία) καθώς και οι αντί λογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής.

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

Υπόδειγμα του μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι το κάτωθι:

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΕΤΟΣ 20XX

| A/A | ΗΜΕΡ/ ΝΙΑ | ΠΑΡΑΣ ΤΑΤΙΚ Ο | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤ ΗΣ | ΕΙΔΟΣ | ΠΟΣΟΤΗΤΑ | Τ.Μ. | ΣΥΝΟΛΙΚ Η ΑΞΙΑ | ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒ. | ΑΠΟΣΒ. ΧΡΗΣΗΣ | ΑΝΑΠ. ΑΞΙΑ |
|--------|--------------|---------------------|-----------------|-------|----------|------|-------------------|-----------------|------------------|---------------|
| 1 | | | | | | | 0,00 € | 100% | - 0,01 € | 0,01 |
| 2 | | | | | | | 0,00 € | 20% | - 0,01 € | 0,01 |
| 3 | | | | | | | 0,00 € | 25% | - 0,01 € | 0,01 |
| 4 | | | | | | | 0,00 € | 100% | - 0,01 € | 0,01 |
| | | | | | | | 0,00 € | 30% | - 0,01 € | 0,01 |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | | 0 | 0,00 | 0,00 € | | - 0,25 € | 0,25 € |

Πίνακας 1: Υπόδειγμα του μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων

Με την κατάρτιση του μητρώου παγίων στοιχείων επιτυγχάνεται η καταγραφή όλων των χαρακτηριστικών και των ιδιαιτεροτήτων των παγίων στοιχείων για την ορθή λογιστική παρακολούθηση.

2.2.1 Κόστος κτήσης

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης ή του

κόστους τους⁷. Η αξία αυτή αυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων ενώ μειώνεται με τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής ως αξία κτήσης του παγίου θεωρείται η αναπροσαρμοσμένη αξία.

Τιμή κτήσης θεωρείται η τιμή στην οποία θα καταχωρηθεί το πάγιο περιουσιακό στοιχείο στα λογιστικά βιβλία αμέσως μετά την αγορά του, με τις προσαυξήσεις από τα ειδικά έξοδα αγοράς και τις σχετικές εκπτώσεις η οποία θα εμφανιστεί και στο ενεργητικό του Ισολογισμού.

Τιμολογιακή αξία είναι η τιμή που αναγράφεται στο τιμολόγιο χωρίς το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι όλα τα έξοδα που καταβάλει η επιχείρηση προκειμένου να αποκτήσει και να θέσει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας.

Συνεπώς:

Κόστος κτήσης = Τιμολογιακή αξία παγίου χωρίς φπα + Ειδικά έξοδα αγοράς παγίου

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Χ αγόρασε ένα μηχάνημα Κ αξίας 9800 ευρώ και πλήρωσε για μεταφορικά και έξοδα εγκατάστασης του μηχανήματος 200 ευρώ. Το συνολικό ποσό ΦΠΑ που πλήρωσε για την απόκτηση του μηχανήματος ανέρχεται σε 2300 ευρώ. (10.000*23%)

Ο υπολογισμός του κόστους κτήσης του μηχανήματος θα έχει ως εξής:

Κόστος κτήσης μηχανήματος στον ισολογισμό= 9800+200=10.000 ευρώ.

Στο αρχικό κόστος κτήσης δεν συνυπολογίζεται η αξία του ΦΠΑ.

ΓΗΠΕΔΑ - ΟΙΚΟΠΕΔΑ

Τα γήπεδα και τα οικοπέδα⁸ αποτελούν ένα ιδιαίτερο τμήμα των παγίων μιας επιχείρησης γιατί αφενός, λόγω της φύσης τους είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το

⁷Κατερίνα Λεκαράκου: «ΕΓΛΣ», Αθήνα 2014 (σελ. 47-48)

⁸ Αντώνιος Παπάς: «Χρηματοοικονομική Λογιστική», εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006 (σελ.177)

κόστος κτήσης τους, αφετέρου, δεν αποσβεννούνται όπως τα υπόλοιπα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς, το κόστος κτήσης τους προσδιορίζεται σε:

Κόστος κτήσης = Τιμή αγοράς + Έξοδα διαμόρφωσης και βελτίωσης υπό όρους

Έξοδα διαμόρφωσης και βελτίωσης υπό όρους είναι τεχνικές παρεμβάσεις που βελτιώνουν την κατάσταση του γηπέδου - οικοπέδου και αυξάνουν το κόστος κτήσης χωρίς όμως να αποσβεννούνται π.χ εκβραχισμός, ισοπέδωση, διάνοιξη προσβάσεων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Χ αγόρασε ένα οικόπεδο συνολικής αξίας 15.000 ευρώ. Μετά την αγορά, η επιχείρηση προχώρησε σε εργασίες εκβραχισμού και επιχωμάτωσης του εν λόγω οικοπέδου αξίας 2000 ευρώ συν ΦΠΑ 460 ευρώ. (23% επί της αξίας των εργασιών)

Το κόστος κτήσης οικοπέδου στον ισολογισμό θα εμφανίζεται ως εξής:

$$\text{Κόστος κτήσης} = 15.000 + 2.000 = 17.000 \text{ ευρώ}$$

Στο αρχικό κόστος κτήσης δεν συνυπολογίζεται η αξία του ΦΠΑ.

2.2.2 Έξοδα προσθηκών , βελτίωσης και επέκτασης

Τα έξοδα προσθηκών, βελτίωσης και επέκτασης⁹ προστίθενται στην τιμολογιακή αξία του εκάστοτε παγίου περιουσιακού στοιχείου και προσαυξάνουν το κόστος κτήσης αυτού¹⁰.

➤ **Βελτίωση:** Πρόκειται για οποιαδήποτε τεχνολογική παρέμβαση που στοχεύει στην αύξηση

* του μεγέθους

* του χρόνου ωφέλιμης ζωής

* της παραγωγικής του δυναμικότητας

* την μείωση του λειτουργικού κόστους

➤ **Επέκταση κτηρίου:** Πρόκειται για τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών σε κτηριακή εγκατάσταση ή τεχνικό έργο με στόχο τη μόνιμη αύξηση

⁹ Δικαίος Καούνης: «ΕΓΛΣ», Α μέρος, Αθήνα 2009 (σελ.292-293)

¹⁰ Κατερίνα Λεκαράκου: «ΕΓΛΣ», Αθήνα 2014 (σελ. 49-50)

- * του όγκου
- * του μεγέθους
- * της ωφελιμότητας του
- **Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος** : Πρόκειται για οποιαδήποτε εργασία ή προσθήκη που γίνεται στον μηχανολογικό εξοπλισμό και αυξάνει
 - * το μέγεθος και
 - * την παραγωγική τους δυναμικότητα

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω το τελικό κόστος κτήσης ενός παγίου διαμορφώνεται ως εξής:

Τελικό κόστος κτήσης = Αρχικό κόστος κτήσης + Μεταγενέστερο κόστος προσθηκών, επέκτασης και βελτίωσης

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση X, μετά από 10 μήνες λειτουργίας, στο ανωτέρω μηχάνημα K, που είχε αρχικό κόστος κτήσης 10.000 ευρώ, διενέργησε κάποια έξοδα βελτίωσης με σκοπό τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ύψους 400 ευρώ.

Το κόστος κτήσης μηχανήματος στον ισολογισμό θα εμφανίζεται ως εξής:

Κόστος κτήσης = 10.000+400=10.400 ευρώ (η τελική αξία του παγίου που εμφανίζεται στον ισολογισμό)

2.2.3 Έξοδα επισκευών και συντήρησης

Τα **έξοδα επισκευών και συντήρησης**¹¹ αποτελούν μεταγενέστερο κόστος των παγίων περιουσιακών στοιχείων δηλαδή, είναι το κόστος της τρέχουσας μορφής τους ,εμφανίζονται στην Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με τους σχετικούς λογαριασμούς του Ελληνικού λογιστικού σχεδίου 62.07 «ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ»

Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι οποιαδήποτε αντικατάσταση ή επιδιόρθωση των τμημάτων που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη μέχρι την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας στο αρχικό επίπεδο.

¹¹Κατερίνα Λεκαράκου: «ΕΓΛΣ», Αθήνα 2014 (σελ. 49-50)

Συντήρηση παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι οποιαδήποτε τεχνολογική παρέμβαση σε αυτό με σκοπό να διατηρήσει την αρχική του παραγωγική του ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και η αποφυγή τυχόν βλαβών και αλλοιώσεων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Το Φεβρουάριου μετά από δύο χρόνια από την αγορά του ανωτέρω μηχανήματος, έγινε βλάβη σε αυτό λόγω βραχυκυκλώματος και η επιχείρηση Χ πλήρωσε 500 ευρώ για να το επιδιορθώσει συν ΦΠΑ 117 ευρώ. (23% επί της αξίας)

Συνεπώς, το κόστος κτήσης στον ισολογισμό θα είναι:

Κόστος κτήσης μηχανήματος στον ισολογισμό= 10.400 ευρώ

Έξοδα επισκευής και συντήρησης που βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης = 500 ευρώ

2.3 Είδη πάγιου ενεργητικού

Για την απόκτηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων απαιτείται από την επιχείρηση η καταβολή σημαντικών κεφαλαίων. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν για την επιχείρηση αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας αλλά χρησιμοποιούνται μόνιμα για τις ανάγκες της εκμεταλλεύσεως χωρίς να μεταβάλλεται η μορφή τους και συμβάλλουν στην παραγωγή εσόδων, ανεξάρτητα από το χρόνο παραμονής τους στην επιχείρηση. Ειδικότερα το πάγιο ενεργητικό διακρίνεται σε Ενσώματα πάγια στοιχεία ή Ενσώματες ακινητοποιήσεις και Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία.

2.3.1 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Ενσώματες ακινητοποιήσεις¹² είναι τα υλικά αγαθά που έχουν φυσική υπόσταση και αποκτά η επιχείρηση, με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, που είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος για την εκπλήρωση του σκοπού της.¹³ Ενσώματα πάγια είναι τα εξής:

¹² Αντώνιος Παπάς: «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Α τόμος, εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006 (σελ.155-156)

¹³ <http://ccsenet.org/journal/index.php/ijef/article/download/36658/20847>

- * Εδαφικές εκτάσεις
- * Κτίρια και εγκαταστάσεις κτιρίων
- * Μηχανήματα
- * Μεταφορικά μέσα
- * Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

2.3.2 Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία

Ασώματες ακινητοποιήσεις¹⁴ είναι τα ασώματα ή άυλα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση ή δημιουργία των αγαθών αυτών. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις απεικονίζονται λογιστικά μόνο όταν έχουν αποκτηθεί από τρίτους έναντι χρηματικού ποσού ή έχουν δημιουργηθεί από την επιχείρηση επιβαρύνοντας την με έξοδα , με την προϋπόθεση ότι τα έξοδα αυτά δεν επιβάρυναν τα αποτελέσματα χρήσης¹⁵. Όπως και τα ενσώματα πάγια στοιχεία, υπόκεινται σε απόσβεση και οι ασώματες ακινητοποιήσεις. Διακρίνονται σε :

⇒ **Δικαιώματα** όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία .

⇒ **Πραγματικές καταστάσεις , ιδιότητες και σχέσεις** όπως φήμη, πελατεία κλπ.

Στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων ανήκουν και τα **έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**, τα οποία παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς 16.10 - 16.19. Την υποομάδα αυτή αποτελούν τα έξοδα που έχουν αποσβεστεί τμηματικά και έχουν χρησιμοποιηθεί για την οργανωτική δομή , την ίδρυση και την απόκτηση μέσων εκμεταλλεύσεως για την επέκταση της οικονομικής μονάδας.

Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι η μοναδική μορφή αποτελεσματικών εξόδων που εμφανίζονται στον Ισολογισμό διότι μπορούν να αποσβεστούν σε περισσότερες από μια χρήσεις αντί να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία δημιουργήθηκαν.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10 " έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως " 16.11 " έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων " 16.12 " έξοδα λοιπών ερευνών " 16.13 " έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεις ομολογιακών δανείων " 16.14 " έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων " 16.15 "

¹⁴Κατερίνα Λεκαράκου: «Χρηματοοικονομική Λογιστική 1» Γ έκδοση, Αθήνα 2011 (σελ. 39-40)

¹⁵

συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων " 16.16 " διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών "16.17 " έξοδα αναδιοργάνωσης " 16.18 " τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου " 16.19 " λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως " αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά τη διάρκεια του έτους που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα εντός πενταετίας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση X αγοράζει ένα δεύτερο οικοπέδο αξίας 20.000 ευρώ και πληρώνει για συμβολαιογραφικά έξοδα και φόρο μεταβίβασης ακινήτων 1.500 ευρώ. Συνεπώς:

Το κόστος κτήσης οικοπέδου στον ισολογισμό θα είναι = 20.000 ευρώ

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων = 1.500 ευρώ

Να σημειωθεί ότι το ποσό των 1500 ευρώ εμφανίζεται στον Ισολογισμό στην κατηγορία «έξοδα πολυετούς απόσβεσης», υπολογαριασμός 16.14 Κόστος κτήσης ακινητοποιήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

3.1 Έννοια και χαρακτηριστικά αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων

Όπως ορίζεται από την παράγραφο 2.2.102 του Προεδρικού Διατάγματος 1123/80¹⁶:

«Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε χρήση». Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στ λειτουργικό κόστος¹⁷. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου , που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής

¹⁶ www.taxheaven.gr

¹⁷ Απ. Μπαλλάς- Δ. Χέβας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Μπένου, Αθήνα 2008

του απαξιώσεως.¹⁸

Οικονομική απαξίωση είναι η μείωση της αξίας των παγίων λόγω νεότερων, καλύτερων και περισσότερο αποδοτικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δημιουργούνται με την τεχνολογική πρόοδο.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμο παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η αξιολόγηση αυτή γίνεται από την οικονομική μονάδα.

Σκοπός των αποσβέσεων είναι:

- α) Ο ακριβής προσδιορισμός των συνολικών δαπανών της επιχείρησης
- β) Ο υπολογισμός και η εμφάνιση στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης των σωστών και ακριβή κερδών καθώς και των πιθανών ζημιών
- γ) Η ακριβής απεικόνιση στον ισολογισμό του πραγματικού μεγέθους της επιχείρησης.

Ενώ οι προϋποθέσεις είναι:

- 1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση να ανήκουν στην επιχείρηση ή να διαθέτει την πλήρη κυριότητα αυτού.
- 2) Η διάρκεια ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου να είναι μεγαλύτερη από αυτή της λογιστικής χρήσης.

Χρόνος ωφέλιμης ζωής παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η διάρκεια του χρόνου κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά από την επιχείρηση. Παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου είναι οι κλιματολογικές συνθήκες, ο βαθμός και η συστηματικότητα της συντήρησης, οι τεχνικές προδιαγραφές κ.α

Υπολειμματική αξία¹⁹ είναι η αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η αξία αυτή μπορεί να είναι ίση ή μεγαλύτερη του μηδενός.

3.1.1 Λογιστικές Εγγραφές Αποσβέσεων

¹⁹ Αντώνιος Παπάς: «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Α τόμος, εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006 (σελ.197-200)

Οι λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων²⁰ πραγματοποιούνται κατά το τέλος της χρήσης εμφανίζοντας αφενός τις αποσβέσεις ως έξοδα χρήσης και την αντίστοιχη μείωση της αξίας του παγίου στο ενεργητικό, παστώνοντας έναν αντίθετο λογαριασμό της ομάδας 1.

Η απεικόνιση γίνεται με δύο τρόπους²¹

α) **τον άμεσο** όπου χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» και πιστώνεται ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται. Στην πράξη δεν ενδείκνυται από το λογιστικό σχέδιο των λογαριασμών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΓΓΡΑΦΗΣ

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/20XX | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|--|--------|---------|
| 1 | 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων 11.00 Κτίρια <i>Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης</i> | 1000 | 1000 |

Ο λογαριασμός των αποσβέσεων έχει πάντα χρεωστικό υπόλοιπο ή μηδέν και δείχνει τις ετήσιες αποσβέσεις των παγίων.

β) Κατά **τον έμμεσο** τρόπο χρησιμοποιούμε λογαριασμό αντίθετο ή αρνητικό του περιουσιακού στοιχείου <<ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ>> ο οποίος δείχνει κάθε φορά την μείωση της αξίας του παγίου.

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/20XX | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|--|--------|---------|
| 1 | 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων 11.99 Αποσβεσμένα Κτίρια <i>Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης</i> | 1000 | 1000 |

Ο αντίθετος λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ» έχει πάντα πιστωτικό υπόλοιπο, δείχνει το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν γίνει σωρευτικά όλα τα χρόνια χρήσης του παγίου και εμφανίζεται στον Ισολογισμό ως εξής:

²⁰Παναγιώτης Παπαδέας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση», Αθήνα 2013 (σελ. 131-133)

²¹Ε. Βούλγαρη- Παπαγεωργίου: « Γενική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2001 (σελ.40-41)

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

| | |
|---------------------------------|---------|
| Κτίρια | 100.000 |
| <u>Μείον</u> Αποσβεσμένα κτίρια | (1.000) |

3.2 Νομοθετικές διατάξεις

3.2.1 Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980

Σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/80 περί ορισμού και ενάρξεως χρήσης του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου παράγραφος 2.2.102²², **απόσβεση** είναι «η βαθμιαία μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω λειτουργικής φθοράς, οικονομικής απαξίωσης (τεχνολογικής παλαίωσης) ή και απλής πάροδος του χρόνου».

Υπόχρεοι των αποσβέσεων είναι όλες οι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν στην κυριότητα τους πάγια περιουσιακά στοιχεία ανεξάρτητα αν τα χρησιμοποιούν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο.

Υποχρεωτικός είναι επίσης ο υπολογισμός των αποσβέσεων για κάθε έτος με τους συντελεστές που ορίζει το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003²³ ανεξάρτητα εάν αποδίδουν κέρδη.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με την επιλογή της σταθερής μεθόδου επί της αξίας κτήσης του παγίου προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που ορίζει η παράγραφος 2.2.101²⁴ του Προεδρικού Διατάγματος 1123/80. Χρόνος έναρξης του υπολογισμού είναι η στιγμή κατά την οποία το πάγιο τίθεται σε λειτουργία ή αρχίζει η χρησιμοποίησή του. Σε περίπτωση που ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως. (Αληφαντής Γ. 2016)²⁵

Η οικονομική μονάδα παύει την διενέργεια των αποσβέσεων όταν το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο πάγιο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του παγίου, ενώ οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που

²² <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>

²³ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/126>

²⁴ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>

²⁵ <http://www.lsr.gr/html/%CE%BF%CE%B9-%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%AD%CF%82-%CF%83%CF%84%CE%B7-%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%AF%CE%B1-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2/>

παραμένουν σε αδράνεια πάνω από έξι (6) μήνες υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές απόσβεσης.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, η απόσβεση ενός παγίου λάμβανε υπόψη το χρονικό διάστημα κτήσης του παγίου από την επιχείρηση, από την ημερομηνία που τέθηκε σε λειτουργία. Εάν η ημερομηνία αυτή ήταν ενδιάμεσα του μήνα, τότε για ημερομηνία απόκτησης πριν τη 15^η μέρα κάθε μήνα, λαμβανόταν υπόψη όλος ο μήνας αυτός, χρησιμοποιώντας ως συντελεστή απόσβεσης στην αποσβεστέα αξία, ένα ποσοστό από τις λίστες που έδινε το συγκεκριμένο ΠΔ 299/2003²⁶ από τους πίνακες του προσαρτήματός του.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Λ αγοράζει επίπλο στις 11/3/20XX αξίας 2400€. Να βρεθεί η απόσβεση του παγίου στις 31/12/20XX με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σύμφωνα με το ΠΔ 299/2003, εάν αυτό έχει μηδενική υπολειμματική αξία και συντελεστή απόσβεσης 20%.

Ο λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων θα έχει ως εξής:

Η απόσβεση του επίπλου θα συνυπολογίσει το μήνα Μαρτίου, καθώς η αγορά έγινε πριν τη 15^η ημέρα του μήνα. Συνεπώς:

Ετήσια απόσβεση 31/12/20XX =

= (Κόστος κτήσης- Υπολειμματική αξία)*Συντελεστή απόσβεσης =

= (2400-0)*20%*10/12 = 400 €

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/20XX | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|---|--------|---------|
| 1 | 66.04 Αποσβέσεις επίπλων 14.99 Αποσβεσμένα επίπλα και λοιπός εξοπλισμός Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης | 400 | 400 |

3.2.2 Νόμος 2238/1994

Σύμφωνα με την περίπτωση ε του άρθρου 31 του νόμου 2238/1994²⁷ "Οι αποσβέσεις που διενεργούνται δεν δύναται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την

²⁶ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/126>

²⁷ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Η αξία κτήσης των παγίων που είναι μέχρι 1500 ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στην χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία".

Στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του νόμου 2238/1994 Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος ορίζεται ειδικά για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποίησαν μέχρι τις 31\12\2012 την μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης η οποία ορίζεται στο Προεδρικό Διάταγμα 299\2003 και ως τότε είχαν αποσβέσει το 50% της αρχικής αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου , υποχρεώνονται να μεταβούν στις ισχύεις του παρόντα νόμου δηλαδή, όπως ορίζει η περίπτωση γγ' του άρθρου 31 "Οι αποσβέσεις διενεργούνται με την μέθοδο σταθερής απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων". Στις υπόλοιπες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν την διατήρηση του τρέχοντος καθεστώτος μέχρι την χρήση που θα υπερβούν το 50% της αρχικής αξίας του παγίου όπου θα μεταβούν στο νέο σύστημα. Κατά την μεταβατική περίοδο χρησιμοποιούν τους συντελεστές πολλαπλασιαζόμενος με δύο (2).

Για τις νέες επιχειρήσεις η παράγραφος ζζ' του άρθρου 31 ορίζει μηδενικό συντελεστή απόσβεσης για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, για τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά ιδρύματα, για τους δημόσιους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς όπως ορίζεται με την παράγραφο θθ' του παρόντα νόμου το σύνολο των αποσβέσεων του εξειδικευμένου εξοπλισμού και των παγίων περιουσιακών στοιχείων διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και εντός τριών ετών από την απόκτηση τους.

3.2.3 Νόμος 4110/2013

Η παραπάνω περίπτωση στ' του άρθρου 31 του νόμου 2238\1994²⁸ αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 22 του άρθρου 3 του Νόμου 4110\2013²⁹ όπου απλοποιείται η διαδικασία της απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων , περιορίζονται οι κατηγορίες συντελεστών ενώ καταργούνται ο ανώτατος και κατώτατος αυτών, όπως και η μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης. (Άρθρο: «Σημαντικότερες αλλαγές στον υπολογισμό αποσβέσεων, από 1/1/2013 και από

²⁸<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

²⁹<http://epixeirisi.gr/%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%99%CE%A1%CE%97-%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%9F%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%99%CE%91/17249/%CE%9D-4110-|-2013>

1/1/2014», Αναστασία Πηλιούνη, 13/2/2015)³⁰

Ακόμα, με το άρθρο 28 παράγραφος 1 περίπτωση ζ' του Νόμου 4110/2013³¹ χρόνος έναρξης με την σχετική διάταξη ορίζεται 1 Ιανουαρίου 2013 για πάγια που αποκτήθηκαν από εκεί και έκτοτε.

Να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, η απόσβεση ξεκινά το μήνα απόκτησης του παγίου, ανεξαρτήτως ποια ημέρα του μήνα αποκτήθηκε. Συνεπώς, απλοποιήθηκε ο υπολογισμός των αποσβέσεων με το 15ήμερο που ίσχυε για το ΠΔ 299/2003.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Λ αγοράζει επίπλο στις 20/7/2013 αξίας 4800€. Να βρεθεί η απόσβεση του παγίου στις 31/12/2013 με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σύμφωνα με το Ν.4110/2013, εάν αυτό έχει μηδενική υπολειμματική αξία και συντελεστή απόσβεσης 10%.

Σε αυτά τα πλαίσια, η απόσβεση του επίπλου θα ξεκινήσει από την ημερομηνία αγοράς του, συμπεριλαμβάνοντας το μήνα αυτό. Συνεπώς:

Ετήσια απόσβεση 31/12/2013 =

= (Κόστος κτήσης- Υπολειμματική αξία)*Συντελεστή απόσβεσης = (4800-0)*10%*6/12 = 240 €

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/2013 | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|---|--------|---------|
| 1 | 66.04 Αποσβέσεις επίπλων 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης | 240 | 240 |

³⁰<http://www.power-tax.gr/el/normal/79/254/ViewArticle.aspx>

³¹<http://epixeirisi.gr/%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%99%CE%A1%CE%97-%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%9F%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%99%CE%91/17249/%CE%9D-4110-|-2013>

3.2.4 Νόμος 4172/2013

Ο νόμος αυτός είναι ο ισχύον Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος³² και στην ουσία αποτελεί συνέχεια του προηγούμενου και προαναφερθέν Ν.4110/2013, περιλαμβάνοντας ακριβώς τις ίδιες διατάξεις όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό και τον υπολογισμό αποσβέσεων επί των παγίων, με εξαίρεση ότι αυτή θα ξεκινά από τον επόμενο μήνα απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, οι συντελεστές απόσβεσης³³ διαμορφώνονται ως εξής:

Τομέας Τομέας Τομέας Τομέας

| | Για όλους τους κλάδους: | (B) πλην του B.09* | N77.11 O85* | N77.12* | H49.1 H49.2 H50 H51* |
|---|-------------------------|--------------------|-------------|---------|-------------------------------|
| Εδαφικές εκτάσεις: | 0% | 5% | | | |
| Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης: | 4% | | | | |
| Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού), | 10% | | | | |
| Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό: | 20% | | | | |
| Μέσα μεταφοράς ατόμων: | 10% | | 20% | | |
| Μέσα μεταφοράς φορτίων: | 12% | | | 20% | |
| Λοιπά μέσα μεταφοράς: (τρένα, πλοία, | - | | | | 5% |

³²<http://epixeirisi.gr/%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%99%CE%A1%CE%97-%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%9F%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%99%CE%91/17249/%CE%9D-4110-|-2013>

³³<http://www.forologikanea.gr/pages/display/aposebeseis/>

| | | | | | |
|--|-----|--|--|--|--|
| πλωτά μέσα και αεροσκάφη) | | | | | |
| Λοιπά πάγια στοιχεία (<i>χωρίς να γίνεται κατάχρηση</i>) | 10% | | | | |
| Άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης | 10% | | | | |

Πίνακας 2: Συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με το Ν.4172/2013³⁴

Να σημειωθεί ότι οι διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου ισχύουν από 1/1/2014 και για τα επόμενα χρόνια. (Άρθρο: «Σημαντικότερες αλλαγές στον υπολογισμό αποσβέσεων, από 01/01/2013 και από 01/01/2014», Αναστασία Πηλιούνη, 13/2/2015)³⁵

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Λ αγοράζει επίπλο στις 5/10/2014 αξίας 3600€. Να βρεθεί η απόσβεση του παγίου στις 31/12/2014 με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σύμφωνα με το Ν.4172/2013, εάν αυτό έχει μηδενική υπολειμματική αξία και συντελεστή απόσβεσης 10%.

Ο λογιστικός χειρισμός θα έχει ως εξής:

Η απόσβεση του επίπλου θα ξεκινήσει από τον επόμενο μήνα απόκτησης του παγίου, δηλαδή από το Νοέμβριο του 2014. Συνεπώς:

Ετήσια απόσβεση 31/12/2014 = (Κόστος κτήσης- Υπολειμματική αξία)*Συντελεστή απόσβεσης = (3600-0)*10%*2/12 = 60 €

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/2013 | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|---|--------|---------|
| 1 | 66.04 Αποσβέσεις επίπλων 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης | 60 | 60 |

3.2.5 Διατάξεις Ν.2190 περί Ανωνύμων Εταιρειών

Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 1 του Ν.2190/1920³⁶ «περί Ανωνύμων

³⁴ www.taxheaven.gr

³⁵ <http://www.power-tax.gr/el/normal/79/254/ViewArticle.aspx>

Εταιριών» καθίσταται άκυρη οποιαδήποτε απόκτηση στοιχείου του Ενεργητικού μέσα στα δύο πρώτα χρόνια από τη νόμιμη λειτουργία της Ανώνυμης εταιρίας καθώς και στα δύο χρόνια μετά από κάθε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου όταν το τίμημα του παγίου είναι ανώτερο του 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου, που έχει καταβληθεί, εφόσον πωλητές είναι ιδρυτές εκπροσωπώντας ποσοστού μεγαλύτερου του 1/20 του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Έγκυρες θεωρούνται οι αποκτήσεις στοιχείων του Ενεργητικού όταν έχει προηγηθεί έγκριση της Γενικής Συνέλευσης και του Υπουργού Εμπορίου η οποία εκδίδεται μετά από την αποτίμηση των στοιχείων που μεταβιβάζονται στην εταιρία(παράγραφος 2,άρθρο 10). Η απαγόρευση δεν ισχύει για αποκτήσεις που πραγματοποιούνται με απόφαση Διοικητικής η Δικαστικής αρχής, καθώς και αποκτήσεις που πραγματοποιούνται στο Χρηματιστήριο.

Στη συνέχεια, στην παράγραφο 1 του άρθρου 42α του παρόντα νόμου ορίζονται τα έξοδα εγκατάστασης (πολυτεούς απόσβεσης) ως υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιούνται για την οργανωτική δομή της επιχείρησης, την ίδρυση και την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης που αφορούν την επέκταση της.

Στην παράγραφο 2 αναφέρεται το περιεχόμενο του παγίου ενεργητικού , πρόκειται για τις αξίες, τα δικαιώματα και τα αγαθά που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια στην επιχείρηση για την επίτευξη των σκοπών της. Συμπεριλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στην παράγραφο 3 και 4 του Ν. 2190/1920³⁷ «περί Ανωνύμων εταιριών» αναφέρεται η διάκριση του παγίου ενεργητικού σε Ενσώματες και Ασώματες ακινητοποιήσεις.

Περί των αποσβέσεων αναφέρεται η παράγραφος 7 του ίδιου άρθρου, όπου προσδιορίζει την καταχώριση των αποσβέσεων των παγίων και των εξόδων εγκατάστασης στο ενεργητικό αφαιρετικά, από την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής των στοιχείων του ισολογισμού, ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 8 οι μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση στα πάγια στοιχεία και οι αποσβέσεις αυτών εμφανίζονται στο προσάρτημα. Ξεχωριστά για κάθε λογαριασμό εμφανίζονται η αξία κτήσης ,οι μειώσεις και οι μεταφορές που έγιναν κατά τη χρήση, το κόστος ιδιοκατασκευής, οι αποσβέσεις καθώς και τυχόν διορθώσεις αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων.

³⁶<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>

³⁷<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>

Το άρθρο 43³⁸,παράγραφος 1 του Ν. 2190/1920 διευκρινίζει ότι τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων επιβάλλεται να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Δηλαδή, η αποτίμηση να γίνεται στη τιμή κτήσεως και η μέθοδος αποτίμησης να εφαρμόζεται πάγια χωρίς μεταβολές κατά τη διαχειριστική περίοδο.

Όλα τα έξοδα που συμπεριλαμβάνονται στην κατηγορία "έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" αποσβεννύονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα εντός πενταετίας.(παράγραφος 3α, άρθρο 43). Επίσης μέχρι την πλήρη απόσβεση των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως δεν ενδείκνυται η διάθεση κερδών (παράγραφος 3δ, άρθρο 43).

Τέλος, στην παράγραφο 5δ του άρθρου 43 ορίζεται ότι οι πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση φορολογικές διατάξεις αναπτυξιακών κινήτρων εμφανίζονται στο προσάρτημα

3.3 Μέθοδοι απόσβεσης που αναγνωρίζονται από την ελληνική νομοθεσία

Παρακάτω εμφανίζονται οι μέθοδοι απόσβεσης που είναι αποδεικτοί σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αλλά όχι από τη φορολογική νομοθεσία, με βάση το Νόμο 4172/2013³⁹ όπως ισχύει από 1/1/2014 και μετά.

1. Μέθοδος σταθερής απόσβεσης σύμφωνα με την οποία ο συντελεστής απόσβεσης είναι κάθε χρόνο σταθερός και ο υπολογισμός γίνεται στην αρχική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Ετήσια σταθερή απόσβεση παγίου =

(Κόστος Κτήσης παγίου – Υπολειμματική αξία)

Έτη ωφέλιμης ζωής

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η ναυτιλιακή επιχείρηση Π έχει στην κατοχή της ένα επιβατικό πλοίο συνολικού κόστους κτήσης 6.000.000 ευρώ, που το είχε αγοράσει στις 2/1/20XX. Η υπολειμματική αξία του πλοίου υπολογίστηκε σε 1.000.000 ευρώ και η ωφέλιμη ζωή

³⁸<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>

³⁹<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

του σε 50 χρόνια. Το πλοίο αποσβεννύεται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Συνεπώς, η ετήσια απόσβεση στις 31/12/20XX θα είναι:

Ετήσια απόσβεση 31/12/20XX = $(6.000.000 - 1.000.000) / 50 = 100.000$ ευρώ.

- 2. Μέθοδος φθίνουσας απόδοσης με σταθερό συντελεστή.** Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή ενώ ο συντελεστής παραμένει σταθερός ο υπολογισμός γίνεται κάθε φορά επί του υπολοίπου που απομένει μετά την αφαίρεση της απόσβεσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 30.000 ευρώ. Να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση στις 31/12/20X0 με την μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης με σταθερό συντελεστή.

Η λογιστική αντιμετώπιση έχει ως εξής:

Η αξία κτήσης του μηχανήματος είναι 30.000 ευρώ, η απόσβεση θα υπολογιστεί με συντελεστή 10% και το ποσό συνεχώς θα μειώνεται. Δηλαδή:

$$\text{Ετήσια απόσβεση } 20X0 = 30.000 * 10\% = 3.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση } 20X1 = 27.000 * 10\% = 2.700$$

- 3. Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης με μειωμένο συντελεστή.** Στην περίπτωση αυτή ο υπολογισμός γίνεται στην αρχική αξία του παγίου με μειωμένο κάθε χρόνο το ποσοστό του συντελεστή.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ Α.Ε. αγόρασε στις 2/1/20X0 ένα μηχάνημα αξίας 20.000 ευρώ. Να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση με τη μέθοδο απόσβεσης με μειωμένο συντελεστή.

Ο λογιστικός χειρισμός θα είναι:

$$\text{Το έτος } 20X0: 20.000 * 10\% = 2.000 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Το έτος } 20X1: 20.000 * 9\% = 1.800 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Το έτος } 20X2: 20.000 * 8\% = 1.600 \text{ ευρώ}$$

- 4. Μέθοδος αύξουσας απόσβεσης.** Κατά την μέθοδο αυτή το ποσό της απόσβεσης αυξάνεται κάθε χρόνο με την αντίστοιχη αύξηση του συντελεστή.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε. έχει στην κατοχή της ένα μηχάνημα αξίας 40.000 ευρώ. Να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση στις 31/12/20X0 με τη μέθοδο αύξουσας απόσβεσης όταν ο συντελεστής για τον πρώτο χρόνο είναι 7%.

Ο λογιστικός χειρισμός έχει ως εξής:

Το ποσό της απόσβεσης, θα αυξάνεται κάθε έτος με την αντίστοιχη αύξηση του συντελεστή. Δηλαδή:

$$\text{Το έτος 20X0: } 40.000 * 7\% = 2.800 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Το έτος 20X1: } 40.000 * 8\% = 3.200 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Το έτος 20X2: } 40.000 * 9\% = 3.600 \text{ ευρώ}$$

5. Μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής. Βάση αυτής της μεθόδου κάθε χρόνο το ποσό της αποσβέσεως αυξάνεται αφού αυξάνεται ο συντελεστής και υπολογίζεται πάντα στην αρχική αξία του παγίου στοιχείου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση ΚΑΠΑ Α.Ε. αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας κτήσης 10.000 ευρώ με πιθανή διάρκεια ωφέλιμης ζωής 7 χρόνια. Να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση με τη μέθοδο αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής. Συνεπώς:

Στο άθροισμα των ετών $1+2+3+4+5+6+7 = 28$ έτη ζωής θα μεριστεί ο αριθμός 10.000 ανάλογα με τους αριθμούς 1,2,3,4,5,6,7.

$$1^{\text{ος}} \text{ χρόνος: } 10.000 * 1/28 = 10.000/28 = 357,14 \text{ ευρώ}$$

$$2^{\text{ος}} \text{ χρόνος: } 10.000 * 2/28 = 20.000/28 = 714,29 \text{ ευρώ}$$

$$3^{\text{ος}} \text{ χρόνος: } 10.000 * 3/28 = 30.000/28 = 1.071,43 \text{ ευρώ.}$$

3.3.2 Φορολογική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με το άρθρο 24του Νόμου 4172/2013⁴⁰ οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται από την φορολογική νομοθεσία και εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα ,από τον κύριο παγίων στοιχείων εκτός στη περίπτωση μίσθωσης εφόσον τα αποσβεστέα παγία στοιχεία έχουν υποστεί οποιαδήποτε φθορά. Ακόμη, η φορολογική νομοθεσία καθορίζει τους ανώτατους συντελεστές απόσβεσης σε ποσοστά σε ετήσια βάση ανάλογα με την κατηγορία του παγίου (π χ έπιπλα, μηχανήματα) αλλά δεν καθορίζει το τρόπο του υπολογισμού απόσβεσης που

⁴⁰<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

ακολουθεί.

Λαμβάνεται επίσης υπόψη η τιμή κτήσης του παγίου προσαυξημένη με τις ειδικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν όπως για την εγκατάσταση και βελτίωση του παγίου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι για την επισκευή και συντήρηση του . Το ποσό της απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβεί το κόστος αυτό.

Η απόσβεση ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων της επιχείρησης. Σε περίπτωση που το πάγιο δεν έχει συμπληρώσει ένα χρόνο λειτουργίας οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν με βάση τους μήνες λειτουργίας του.

Οι εδαφικές εκτάσεις, τα έργα τέχνης ,αντίκες ,κοσμήματα και άλλα στοιχεία που δεν υπόκεινται φθορά ή παλαιώση δεν αποσβένονται.

Από την έναρξη ισχύος την 1 Ιανουαρίου 2014 του νόμου 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του νόμου 2238/1994 και όλες οι τροποποιήσεις αυτού , οι οποίες έχουν ισχύ μόνο για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013.

3.4 Παραδείγματα εφαρμογής

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Η επιχείρηση Α αγόρασε ένα μηχάνημα την 1/1/X1 αντί 61.000 €. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα προσφέρει σταθερά οφέλη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης του ζωής του και η υπολειμματική αξία του σε 1.000 €.

Την 1/7/X4, η Α κατέβαλε 8.000€ για βελτιώσεις του μηχανήματος. Μετά τη βελτίωση επαναπροσδιορίστηκε η υπολειμματική αξία σε 6.000 €.

Να υπολογιστούν οι αποσβέσεις για το έτος 20X4 εάν ο συντελεστής απόσβεσης του μηχανήματος είναι 10% σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013.

Η λογιστική αντιμετώπιση θα έχει ως εξής:

Η απόσβεση του συγκεκριμένου μηχανήματος θα πρέπει να υπολογιστεί ξεχωριστά για το πρώτο εξάμηνο του 20X4 (από 1/1/20X4 έως 30/6/20X4) και για το δεύτερο εξάμηνο (από 1/7/20X4 έως 31/12/20X4), καθώς υπάρχει τεχνική παρέμβαση στο μηχάνημα στις 1/7/20X4 που αλλάζει το κόστος κτήσης του.

Σε αυτή τη λογική:

| | |
|--|-------------|
| Ετήσια απόσβεση μηχανήματος: $(61000-1000)*10\%=$ | 6000 |
| Απόσβεση από 1/1/20X4 έως 30/6/20X4 = $6000*6/12=$ | 3000 |
| Συσσωρευμένες αποσβέσεις 1/1/X1-30/6/X4= $(6000*3)+3000=$ | 21000 |

| | |
|---|-------------|
| Λογιστική αξία 30/6/Χ4= κόστος κτήσης – συσσωρευμένες αποσβέσεις = (61.000-21000) | 40000 |
| Νέο κόστος κτήσης μετά τη βελτίωση στις 30/6/Χ4 = 40.000+8.000= | 48000 |
| Απόσβεση από 1/7/20Χ4 έως 31/12/20Χ4 = =(48000-6000)*10%*6/12= | 2100 |
| Συνολική απόσβεσης χρήσης 20Χ4 = 3000 + 2100= | 5100 |

Η λογιστική εγγραφή θα είναι:

| Α/Α | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/20Χ4 | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|--|--------|---------|
| 1 | 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα <i>Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης</i> | 5100 | 5100 |

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2⁴¹⁰

Η επιχείρηση Β αγόρασε εντός του Δεκεμβρίου 20Χ0 ένα παλιό κτήριο για να το χρησιμοποιήσει ως ξενοδοχείο αντί του ποσού των 13.000.000€. Σύμφωνα με τη μελέτη του μηχανικού, από το σύνολο του τιμήματος ποσό 1.000.000€ αφορά την αξία του οικοπέδου. Επιπλέον, η επιχείρηση δαπάνησε τα παρακάτω ποσά:

| | |
|---|------------|
| Για αντικατάσταση των θυρών και παραθύρων | 2.000.000€ |
| Για τοποθέτηση χαλιών | 1.000.000€ |
| Για μόνιμου χαρακτήρα επιδιόρθωση τοιχοποιίας και σοφάδων | 2.000.000€ |
| Για ελαιοχρωματισμό | 1.500.000€ |

Οι εργασίες ολοκληρώθηκαν εντός του Δεκεμβρίου 20Χ0 και το ξενοδοχείο εγκαινιάστηκε την 1/1/20Χ1. Οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων διαμορφώνονται ως εξής: τα κτήρια αποσβεννύονται με 2%, τα χαλιά με 10% και τα αλουμίνια με 5%⁴².

Να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης των αγορασθέντων παγίων, να γίνει η εγγραφή αγοράς των παγίων και να διενεργηθούν οι αποσβέσεις για τα πάγια αυτά

⁴¹ Άσκηση καθηγητή Κωνσταντίνου Καραμάνη, για το τμήμα ΟΔΕ του ΟΠΑ, στο μάθημα προχωρημένη λογιστική www.eclass.aueb.gr

⁴² Οι συντελεστές απόσβεσης που δίνονται είναι τυχαίοι και πληρούν τις ανάγκες του παραδείγματος.

στις 31/12/20X1.

Αρχικά, στην εγγραφή αγοράς του συγκεκριμένου ακινήτου, θα πρέπει να υπάρχει διάκριση ανάμεσα στο οικόπεδο και στο κτίριο, καθώς το πρώτο δεν αποσβέννεται στο τέλος της χρήσης διότι δεν φθείρεται, ενώ το δεύτερο υπάγεται σε απόσβεση.

Στη συνέχεια, θα πρέπει να προσδιοριστούν ποιες από τις τεχνικές παρεμβάσεις αυτές επί του κτιρίου αυξάνουν το **κόστος κτήσης** του καθώς θεωρούνται προσθήκες και βελτιώσεις και ποιες από αυτές αποτελούν έξοδα επισκευής και συντήρησης.

Σε αυτή τη λογική, όλες οι τεχνικές παρεμβάσεις που βελτιώνουν τη στατικότητα του κτιρίου και έχουν μόνιμο χαρακτήρα, αυξάνουν το κόστος κτήσης αυτού, ενώ όσες δαπάνες απλά επισκευάζουν το κτίριο να λειτουργεί όπως αγοράστηκε, ανήκουν στην κατηγορία των εξόδων επισκευής και συντήρησης.

Συνεπώς, τα αγορασθέντα πάγια διαμορφώνονται ως εξής, όσον αφορά το κόστος κτήσης τους:

| | |
|--|-------------|
| ΟΙΚΟΠΕΔΟ | 1.000.000€ |
| ΚΤΙΡΙΟ 12.000.000€ | |
| <u>Πλέον αντικατάσταση των θυρών και παραθύρων</u> 2.000.000€ μόνιμου χαρακτήρα επιδιόρθωση τοιχοποιίας και σοφάδων 2.000.000€ | 14.000.000€ |
| ΧΑΛΙΑ | 1.000.000€ |
| ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ (ελαιοχρωματισμός) | 1.500.000€ |

Η λογιστική εγγραφή απόκτησης των εν λόγω παγίων θα είναι:

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 12/20X0 | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|--|--------------------------------------|------------|
| 1 | 10.00 Οικόπεδα 11.00 Κτίρια 14.00 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός 38.00 Ταμείο <i>Αγορά ακινήτου τοις μετρητοίς</i> | 1.000.000 14.000.000 1.000.000 | 16.000.000 |
| 2 | 62.07 Έξοδα επισκευής και συντήρησης 38.00 Ταμείο <i>Επισκευή και συντήρηση κτιρίου τοις μετρητοίς</i> | 1.500.000 | 1.500.000 |

Όσον αφορά τις **διενεργηθείσες αποσβέσεις**, αυτές θα υπολογιστούν στις 31/12/20X1 και μόνο για το έτος 20X1 καθώς τότε τέθηκε το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας. Υπενθυμίζεται ότι το οικόπεδο δεν αποσβεννύεται σε αντίθεση με το κτίριο και τα χαλιά που αποσβεννύονται ξεχωριστά λαμβάνοντας υπόψη τον εκάστοτε συντελεστή απόσβεσής τους.

Σε αυτή τη λογική:

| | |
|---|---------|
| Ετήσια απόσβεση χαλιών : $(1.000.000-0)*10\%*12/12=$ | 100.000 |
| Ετήσια απόσβεση κτιρίων μαζί με τις δαπάνες τοιχοποιίας: $(12.000.000+2.000.000-0)*2\%*12/12=280.000$ | |
| <u>Πλέον</u> Ετήσια απόσβεση θυρών και παραθύρων: $(2.000.000-0)*5\%*12/12= 100.000$ | 380.000 |

Επίσης, η λογιστική εγγραφή των ετήσιων αποσβέσεων θα είναι ως εξής:

| A/A | Ημερολογιακή Εγγραφή 31/12/20X1 | Χρέωση | Πίστωση |
|-----|--|---------|---------|
| 3 | 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων | 100.000 | |
| | 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού | 380.000 | |
| | 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια | | 100.000 |
| | 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | | 380.000 |
| | <i>Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης</i> | | |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1. Βασικές έννοιες

Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, οι βασικές έννοιες⁴³ που σχετίζονται με αυτό είναι:

⇒ **Ενσώματα πάγια.** Πρόκειται για τα υλικά πάγια που κατέχει μια οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγική διαδικασία στην παροχή

⁴³GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ. 248-350)

υπηρεσιών για την εκπλήρωση των διοικητικών σκοπών ή για την εκμίσθωση αυτών σε τρίτους, με την προϋπόθεση ότι η εκάστοτε οικονομική μονάδα θα διαθέτει και θα χρησιμοποιεί τα πάγια αυτά στοιχεία για περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους.

⇒ **Απόσβεση** είναι η συστηματική και διαχρονική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

⇒ **Αποσβεστέο ποσό** είναι το κόστος που αντιστοιχεί στην απόκτηση ή δημιουργία ενός πάγιου στοιχείου μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

⇒ **Κόστος** θεωρείται το ποσό που κατέβαλλε σε μετρητά ή η εύλογη αξία του αντίτιμου που δόθηκε από την οικονομική μονάδα για την απόκτηση του ενσώματου παγίου στοιχείου.

⇒ **Υπολειμματική αξία** είναι το εκτιμώμενο ποσό που πρόκειται να λάβει μια οικονομική μονάδα από τη διάθεση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, αφού έχουν αφαιρεθεί από αυτό τα εκτιμώμενα έξοδα διάθεσης και εφόσον η κατάσταση του ενσώματου παγίου αντιστοιχεί σε αυτή που θα είχε στο της ωφέλιμης ζωής του.

⇒ **Ωφέλιμη ζωή** θεωρείται το χρονικό διάστημα κατά το οποίο η οικονομική μονάδα αναμένεται να χρησιμοποιεί το πάγιο στοιχείο ή οι μονάδες που θα παραχθούν από τη χρησιμοποίηση του παγίου τις οποίες η οικονομική μονάδα πρόκειται να διαθέσει.

⇒ **Εύλογη αξία** ονομάζεται η αξία σύμφωνα με την οποία μια οικονομική μονάδα μπορεί να πραγματοποιήσει μια εμπορική συναλλαγή ανταλλάσσοντας ένα πάγιο στοιχείο.

⇒ **Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται ένα πάγιο στοιχείο αφού αφαιρεθούν τα ποσά των αποσβέσεων και των ζημιών λόγω της μείωσης της αξίας του.

⇒ **Ανακτήσιμο ποσό** θεωρείται το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, εφόσον έχουν αφαιρεθεί τα έξοδα πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

⇒ **Ειδική για την επιχείρηση αξία** είναι η αξία των ταμειακών ροών που θα προκύψει από τη συνεχή χρησιμοποίηση του παγίου στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

1. του άυλου παγίου.

4.2 Αποσβέσεις για τα άυλα πάγια

Για τα άυλα στοιχεία⁴⁴ του ενεργητικού με περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής, το αποσβεστέο ποσό, το ποσό δηλαδή που κόστισε το στοιχείο στην επιχείρηση μείον την υπολειμματική του αξία πρέπει να κατανέμεται σταδιακά για όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση ξεκινά από την στιγμή που το άυλο περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού καθίσταται έτοιμο να λειτουργήσει με τον τρόπο που η διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης έχει αποφασίσει. Η παύση της απόσβεσης επέρχεται την ημερομηνία κατά την οποία το άυλο πάγιο τίθεται προς πώληση αποχαρακτηρίζεται από την ιδιοκτήτρια επιχείρηση ή έχει αποσβεσθεί πλήρως.

Από την μέθοδο απόσβεσης που έχει επιλέξει η επιχείρηση θα πρέπει να προκύπτει ο ρυθμός με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρήση του άυλου παγίου, η επιχείρηση αναμένεται να αναλώσει. Σε περίπτωση που ο ρυθμός αυτός δεν μπορεί να εκτιμηθεί προτείνεται η μέθοδος σταθερής απόσβεσης.

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου, η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης θα πρέπει να επανεξετάζεται. Αν υπάρχει διαφορά στην αναμενόμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του άυλου στοιχείου με τις προηγούμενες εκτιμήσεις η περίοδος απόσβεσης μεταβάλλεται βάσει των νέων δεδομένων. Για παράδειγμα, αν μία επιχείρηση αγοράσει το αποκλειστικό δικαίωμα εκμετάλλευσης ενός λιμανιού για 40 έτη αλλά από το καταστατικό της προκύπτει ότι έχει ορισμένη διάρκεια λειτουργίας 30 έτη θα πρέπει να αποσβέσει το άυλο στοιχείο για τα 30 έτη εκτός αν υπάρξει σχετική τροποποίηση του καταστατικού της.

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού με αόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής δεν αποσβένονται. Ωστόσο, στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου θα πρέπει να επανεξετάζονται όλα τα δεδομένα που αποδεικνύουν ότι το άυλο στοιχείο του ενεργητικού έχει αόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής.

4.3 Αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16⁴⁵ για τις αποσβέσεις παγίων στοιχείων του ενεργητικού ισχύει:

⁴⁴GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ. 1252-1265)

⁴⁵GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ. 373-389)

1. Για μέρος, ενός ενσώματου παγίου στοιχείου όπου το κόστος του μέρους αυτού είναι σημαντικό σε σχέση με τη συνολική αξία του παγίου πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Για το λόγο αυτό, κάθε επιχείρηση μπορεί να κατανέμει τα ποσά των μερών που απαρτίζουν το πάγιο ξεχωριστά και αντίστοιχα να τα αποσβένει.
2. Για ενσώματα πάγια τα οποία εκμισθώνονται, η εκάστοτε επιχείρηση θα πρέπει να τα αποσβένει με τρόπο τέτοιο έτσι ώστε να προκύπτουν τυχόν ευνοϊκοί όροι μίσθωσης σε σχέση με τους όρους αγοράς του ενσώματου παγίου.
3. Σε περίπτωση που μέρη ενσώματων παγίων στοιχείων έχουν ωφέλιμη ζωή και επιλέγεται για αυτά η ίδια μέθοδος απόσβεσης με άλλα τμήματα, μπορούν να αποσβεσθούν ομαδικά.
4. Η απόσβεση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου του ενεργητικού αναγνωρίζεται στα κέρδη ή της ζημίες της διαχειριστικής περιόδου.
5. Το αποσβεστέο ποσό πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενσώματου παγίου και ο προσδιορισμός του γίνεται με την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας.
6. Η ωφέλιμη ζωή και η υπολειμματική αξία του ενσώματου παγίου στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου θα πρέπει να εξετάζεται. Η υπολειμματική αξία ενδέχεται να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του παγίου, στην περίπτωση αυτή η δαπάνη της απόσβεσης θα είναι μηδενική.

Σύμφωνα με τη διεθνή νομοθεσία, υπάρχουν τρεις αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης:

⇒ **ΣΤΑΘΕΡΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ.**

Βάσει της μεθόδου σταθερής απόσβεσης⁴⁶, το ποσό της απόσβεσης που προκύπτει σε ετήσια βάση παραμένει σταθερό για όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου αρκεί η ωφέλιμη ζωή του να μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

| |
|---|
| <p>Ετήσια σταθερή απόσβεση παγίου =</p> <p style="text-align: center;"><u>Κόστος κτήσης παγίου – Υπολειμματική αξία</u></p> <p style="text-align: center;">Έτη ωφέλιμης ζωής</p> |
|---|

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχειρηματική μονάδα Α έχει στην κατοχή της μηχανήματα το οποίο χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία αξίας κτήσης 7.000.000 ευρώ το οποίο

⁴⁶GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ. 378-379)

είχε αγοραστεί στις 5/1/20XX. Η υπολειμματική αξία του μηχανήματος υπολογίζεται σε 2.000.000 ευρώ και η ωφέλιμη ζωή του σε 50 χρόνια. Η απόσβεση του μηχανήματος υπολογίζεται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Σε αυτά τα πλαίσια, ο λογιστικός χειρισμός έχει ως εξής:

$$\text{Ετήσια απόσβεση } 31/12/20XX = \frac{(7.000.000 - 2.000.000)}{50} = 100.000 \text{ ευρώ}$$

50

⇒ **ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΟΣ ΕΤΩΝ ΖΩΗΣ**

Η επιχειρηματική μονάδα Β είχε στην κατοχή της ένα μηχάνημα το οποίο χρησιμοποιούσε στην παραγωγική διαδικασία αξίας 15.000.000 ευρώ και με υπολειμματική αξία 3.000.000 ευρώ. Το μηχάνημα αγοράστηκε 3/1/20XX και τα έτη ωφέλιμης ζωής του ήταν 3. Η απόσβεση του μηχανήματος υπολογίζεται σύμφωνα με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης⁴⁷.

Συνεπώς:

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, αρχικά πρέπει να αθροιστούν τα έτη της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος μεταξύ τους και το αποτέλεσμα που θα προκύψει θα αποτελεί τον παρανομαστή του ετήσιου συντελεστή απόσβεσης.

$$\text{Δηλαδή: } 1+2+3= 6$$

Στη συνέχεια πρέπει να υπολογισθεί διαφορετικός ετήσιος συντελεστής απόσβεσης χρησιμοποιώντας ως αριθμητή, αντίστροφα τα έτη ωφέλιμης ζωής.

Συνεπώς:

| Έτη | Συντελεστής Απόσβεσης |
|-----|-----------------------|
| 1 | 3/6 |
| 2 | 2/6 |
| 3 | 1/6 |

⁴⁷GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ. 378-379)

Η ετήσια απόσβεση ανά έτος θα διαμορφωθεί ως εξής:

| | |
|------------|---|
| 31/12/20X2 | $(15.000.000-3.000.000)*3/6 = 6.000.000$ ευρώ |
| 31/12/20X3 | $(15.000.000-3.000.000)*2/6 = 4.000.000$ ευρώ |
| 31/12/20X4 | $(15.000.000-3.000.000)*1/6 = 2.000.000$ ευρώ |

⇒ **ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ή ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ.**

Επιλέγοντας τη λειτουργική ή παραγωγική μέθοδο απόσβεσης⁴⁸, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται ανάλογα με την παραγωγικότητα ή την αναμενόμενη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία. Ο υπολογισμός του συντελεστή απόσβεσης γίνεται σύμφωνα με το κλάσμα:

Συντελεστής απόσβεσης =

$$\frac{\text{Παραγόμενες μονάδες περιόδου}}{\text{Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής}}$$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχειρηματική μονάδα Γ είχε στην κατοχή της ένα μηχάνημα το οποίο χρησιμοποιούσε στην παραγωγική διαδικασία αξίας 200.000 ευρώ. Η συνολική παραγωγική δυναμικότητα του μηχανήματος είναι 400.000 μονάδες και αφορά όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Το έτος 2014 το συγκεκριμένο μηχάνημα παρήγαγε 4.500 μονάδες. Υπολειμματική αξία δε διαθέτει.

Ο υπολογισμός του συντελεστή απόσβεσης γίνει ως εξής:

$$4.500/400.000 = 0,01125$$

Άρα, η ετήσια απόσβεση στις 31/12/2014 είναι: $200.000*0,01125 = 2.250$ ευρώ.

4.3 Ιδιαιτερότητες και διαφορές με την ελληνική νομοθεσία

⁴⁸GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ. 378-379)

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων σε ετήσια βάση είναι σημαντικός για μια επιχείρηση καθώς δείχνει το ρυθμό φθοράς από τη χρήση τους κατά την παραγωγική και εμπορική δραστηριότητα αυτής, με αποτέλεσμα να απεικονίζουν ανά πάσα στιγμή την πραγματική και τρέχουσα αξία του παγίου ενεργητικού. (Τσαγκάρης Δ., 2013)⁴⁹

Προφανώς, λοιπόν η επιλογή μιας αποδεκτής από τη νομοθεσία μεθόδου απόσβεσης και η περαιτέρω εφαρμογή της κατά πάγιο τρόπο είναι σημαντική για μια επιχείρηση. Βασικά κριτήρια για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου είναι αφενός οι επιλογές από πλευράς νομοθετικού περιεχομένου που δίδονται στην εκάστοτε επιχείρηση ως προς τις αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης και αφετέρου πως η κάθε μία από αυτές προσιδιάζουν καλύτερα στον τρόπο χρήσης του παγίου, ώστε ο υπολογισμός των αποσβέσεων να είναι πιο έγκυρος και ακριβής.

Η ελληνική και η διεθνής νομοθεσία ακολουθούν τις ίδιες γραμμές υπολογισμού του κόστους κτήσης των παγίων στοιχείων, κυρίως όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό του μεταγενέστερου κόστους επί των περιουσιακών στοιχείων, με το σαφή διαχωρισμό μεταξύ των εξόδων προσθηκών και βελτίωσης και αυτών της επισκευής και συντήρησης. Συνεπώς, τόσο το ΕΓΛΣ και νυν ΕΛΠ όσο και τα ΔΛΠ, περιλαμβάνουν τους ίδιους κανόνες υπολογισμού του κόστους κτήσης του παγίου ενεργητικού⁵⁰.

Όσον αφορά τις μεθόδους απόσβεσης, η βασική διαφορά των δύο νομοθεσιών είναι ποιες θεωρούνται αποδεκτές και ποιες όχι για τον υπολογισμό τους. Στον παρακάτω πίνακα, παρατίθενται οι μέθοδοι ανά νομοθετικό πλαίσιο:

| Ελληνική Νομοθεσία ΕΓΛΣ | ΔΛΠ |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Μέθοδος σταθερής απόσβεσης ▪ Μέθοδος φθίνουσας απόδοσης με σταθερό συντελεστή. ▪ Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης με μειωμένο συντελεστή. ▪ Μέθοδος αύξουσας απόσβεσης. ▪ Μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής. ▪ Μέθοδος παλινδρομούσας | <ul style="list-style-type: none"> ✚ Σταθερή μέθοδος απόσβεσης ✚ Φθίνουσα μέθοδος αθροίσματος ετών ωφέλιμης ζωής ✚ Παραγωγική ή λειτουργική μέθοδος |

⁴⁹ <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=359127>

⁵⁰ GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Γ έκδοση (σελ.1270)

| | |
|---------------------------|--|
| απόσβεσης. | |
| ▪ Μέθοδος της αποτίμησης. | |

Πίνακας 3: Αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης ανά νομοθεσία

Να σημειωθεί ότι ο παραπάνω πίνακας αφορά τις αποδεκτές μεθόδου απόσβεσης με βάση το ΕΓΛΣ. Από 1/1/2015 ισχύουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν.4308/2014⁵¹, όπου έχουν περιοριστεί σημαντικά οι αποδεκτοί μέθοδοι απόσβεσης με την ισχύουσα εγχώρια νομοθεσία.

Μια επίσης πολύ σημαντική διαφορά μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΛΠ, είναι ότι η ελληνική νομοθεσία χρησιμοποιεί προκαθορισμένους συντελεστές απόσβεσης όπως δίνονται από τους διάφορους φορολογικούς νόμους που ισχύουν ανά έτος, με τον τελευταίο να είναι ο Ν. 4172/2013⁵². Μάλιστα, οι συντελεστές απόσβεσης είναι ίδιοι ανά κατηγορία παγίου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης ή πόσο «έντονα» και συνεχώς χρησιμοποιείται κάθε πάγιο ξεχωριστά. Με αυτό τον τρόπο, ο υπολογισμός απόσβεσης είναι πιο γενικός και αυτοματοποιημένος, χωρίς απαραίτητα να δείχνει την πραγματική αξία του παγίου στο τέλος χρήσης στον Ισολογισμό.

Αντίθετα, κατά ΔΛΠ η απόσβεση υπολογίζεται με βάση τα έτη ωφέλιμης ζωής κάθε παγίου μεμονωμένα, τα οποία, σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, θα πρέπει να εκτιμώνται κατά την αγορά ενός παγίου και κατ' επέκταση να επανεκτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης από έναν εξωτερικό ορκωτό εκτιμητή. Με αυτό τον τρόπο, η απόσβεση γίνεται πιο δυναμική και ακολουθεί τις τρέχουσες αξίες που έχει κάθε πάγιο, προσφέροντας περισσότερο έγκυρη και σύγχρονη πληροφόρηση.

Μια ακόμη διαφορά είναι ο λογιστικός χειρισμός γενικότερα του άυλου παγίου ενεργητικού και συγκεκριμένα τόσο του προσδιορισμού και αναγνώρισης των ασώματων ακινητοποιήσεων όσο και του υπολογισμού της ετήσιας απόσβεσής του. Κατά το ΕΓΛΣ, ως ασώματες ακινητοποιήσεις αναγνωρίζονται κάποια βιομηχανικά και λοιπά δικαιώματα και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, σύμφωνα με τα οποία, τα μεν πρώτα αποσβεννύονται με βάση τα έτη ωφέλιμης ζωής που υπάρχουν στις συμβάσεις και τα δε δεύτερα με έναν προκαθορισμένο συντελεστή του Ν. 4172/2013 που είναι 10%. Αντίθετα, τα ΔΛΠ καθορίζουν με περισσότερη λεπτομέρεια τι

⁵¹<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁵²http://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/3921/FORO_EISODIMATOS_N._4172-13.pdf

ακριβώς ορίζεται ως άυλο πάγιο με το ΔΛΠ 38,⁵³ ενώ ταυτόχρονα δεν αναγνωρίζουν κανένα έξοδο πολυετούς απόσβεσης στον Ισολογισμό, επιρρίπτοντας τα κονδύλια αυτά στα αποτελέσματα χρήσης. Προφανώς, μέσω αυτής της διαφοράς στο λογιστικό χειρισμό, υπάρχει σημαντική απόκλιση στον υπολογισμό των κερδών ή ζημιών χρήσης μιας επιχείρησης, αφού, κατά ΕΓΛΣ υπολογίζονται πάγιες αποσβέσεις στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ενώ κατά ΔΛΠ, το σύνολο της αξίας τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Σε αυτό το σημείο, να επισημανθεί ότι ο γενικότερος λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων παραμένει ο ίδιος τόσο στην ελληνική όσο και στη διεθνή νομοθεσία, όσον αφορά τις εγγραφές και το χρόνο απόσβεσης κάθε παγίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 4308/2014

5.1. Μέθοδοι αποσβέσεων παγίων στοιχείων σύμφωνα με το νόμο 4308/2014

Με την έναρξη ισχύος του νόμου 4308/2014⁵⁴ θέτονται νέοι κανόνες που αφορούν τη λογιστική τυποποίηση ώστε να προσαρμόζεται στις διεθνείς πρακτικές. Αυτό, επιτυγχάνεται μέσω των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων τα οποία εισάγουν αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο θα απεικονίζονται στο εξής οι οικονομικές συναλλαγές στα λογιστικά αρχεία.

Όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο, οι οικονομικές μονάδες προκειμένου να πραγματοποιήσουν τους εμπορικούς τους σκοπούς χρησιμοποιούν πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρόκειται να τα χρησιμοποιήσουν μακροπρόθεσμα, παραπάνω δηλαδή από ένα έτος με σκοπό να αποκομίσουν από αυτά οικονομικά οφέλη από τη χρήση τους.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία όμως, με την πάροδο των χρόνων και τη συνεχή χρήση τους χάνουν σταδιακά την αξία τους. Η απώλεια ή αλλιώς η οικονομική απαξίωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων αποτυπώνεται στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων με τις αποσβέσεις.

Ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» ορίζει ως απόσβεση «τη συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην

⁵³ <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial-reporting/rr-134-001.pdf>

⁵⁴ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

ωφέλιμη οικονομική ζωή του» (παρ 18.3^α.1 Λογιστική οδηγία του Ν. 4308/14⁵⁵). Όπως γίνεται κατανοητό, οι αποσβέσεις είναι ένα μέγεθος μαθηματικά προσδιορισμένο που κατανέμει την αξία του παγίου στα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του, προκειμένου τα έξοδα που δημιουργούνται από τη χρήση του να συμπέσουν χρονικά στην ίδια χρήση με τα οφέλη που λαμβάνονται από αυτή.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 18 του νόμου 4308/2014 ορίζει τις αποδεκτές μεθόδους σύμφωνα με τις οποίες θα πραγματοποιείται η λογιστική απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχειρηματικής μονάδας από 1/1/2015 και εφεξής και είναι στην ευχέρεια της επιχείρησης να επιλέξει εκείνη που ταιριάζει καλύτερα στη φύση του παγίου της. Αυτό σημαίνει ότι η οικονομική μονάδα θα επιλέξει εκείνη τη μέθοδο απόσβεσης που εμφανίζει πιο εμπεριστατωμένα το ρυθμό φθοράς του παγίου κατά τη χρήση και την παλαιώσή του. Για το λόγο αυτό, οι εν λόγω διατάξεις επιτρέπουν παραπάνω από μια μεθόδους απόσβεσης.

Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης παγίων περιουσιακών στοιχείων αρμόδια είναι η Διοίκηση της επιχειρηματικής μονάδας και η όλη διαδικασία επαφίεται καθαρά στην κρίση της, όπως ορίζουν οι οδηγίες⁵⁶. Από την μέθοδο που θα επιλεγεί, πρέπει η κατανομή του κόστους των παγίων στοιχείων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους να αποδεικνύει τα πραγματικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση τους. Η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται τη χρονική στιγμή που τα αποσβέσιμα πάγια είναι έτοιμα για τη χρήση που αποκτήθηκαν και βασίζεται στα δωδεκατημόρια του έτους. (παρ 18.3^α.5 οδηγίες ΕΛΤΕ Ν. 4308/14⁵⁷)

Για την καλύτερη κατανόηση των μεθόδων απόσβεσης παγίων περιουσιακών στοιχείων επισημαίνονται οι βασικές έννοιες που χρησιμοποιούνται.

- ↳ **Απόσβεση:** Είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.
- ↳ **Αποσβεστέα αξία:** Καλείται το κόστος του παγίου περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.
- ↳ **Υπολειμματική αξία:** Το ποσό που εκτιμάται ότι θα αποκτούσε η επιχειρηματική μονάδα από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου εφόσον αφαιρεθεί το εκτιμώμενο κόστος διάθεσης, εάν το περιουσιακό

⁵⁵http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Ellinika-Logistika-Protipa/Logistiki-Odigia-N4308_2014.pdf

⁵⁶http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Ellinika-Logistika-Protipa/Logistiki-Odigia-N4308_2014.pdf

⁵⁷http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Ellinika-Logistika-Protipa/Logistiki-Odigia-N4308_2014.pdf

στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και κατάσταση που αναμένεται να είναι κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

↳ **Ωφέλιμη ζωή:** Είναι η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται επιφέροντας οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση ή ο αριθμός των παραγόμενων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Σε αυτά τα πλαίσια, οι τρεις μέθοδοι απόσβεσης παγίων περιουσιακών στοιχείων που ορίζει ο παρών νόμος⁵⁸ και είναι αποδεκτές είναι οι κάτωθι:

➤ **Η μέθοδος σταθερής απόσβεσης.** Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή ο συντελεστής απόσβεσης παραμένει κάθε χρόνο σταθερός για όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού και ο υπολογισμός γίνεται στην αρχική αξία του αυτού. Αυτό σημαίνει ότι το πάγιο φθείρεται με ένα σταθερό ρυθμό κάθε χρόνο, συνεπώς η σταθερή μέθοδος είναι ενδεδειγμένη για τις γενικότερα κτιριακές εγκαταστάσεις.

$$\text{Ετήσια σταθερή απόσβεση παγίου} = \frac{\text{(Κόστος κτήσης παγίου - Υπολειμματική αξία)}}{\text{Έτη ωφέλιμης ζωής}}$$

Να σημειωθεί ότι η υπό εξέταση μέθοδος είναι εξαιρετικά εύκολη στη χρήση και για αυτό το λόγο προτιμάται ευρέως στην πράξη.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε. είχε στην κατοχή της από τις 2/1/20X1 ένα μηχάνημα του οποίου η αξία κτήσης ήταν 8.000.000 ευρώ. Η διοίκηση της επιχείρησης εκτιμά ότι η υπολειμματική αξία του μηχανήματος είναι 2.000.000 ευρώ και τα έτη της ωφέλιμης ζωής του 50 έτη.

Το μηχάνημα αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης ως εξής:

$$\text{Ετήσια απόσβεση 31/12/20X1} = \text{(8.000.000 - 2.000.000)} = 120.000 \text{ ευρώ}$$

⁵⁸ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Ο πίνακας απόσβεσης για τα πρώτα 5 χρόνια θα είναι:

| Έτος | Αποσβεστέα αξία | Συντελεστής απόσβεσης | Ετήσιες αποσβέσεις | Συσσωρευμένες αποσβέσεις | Αναπόσβεστη αξία |
|-------|-----------------|-----------------------|--------------------|--------------------------|------------------|
| 20X1 | 8.000.000 | $1/50=0,02$ | 120.000 | 120.000 | 7.880.000 |
| 20X2 | 8.000.000 | $1/50=0,02$ | 120.000 | 240.000 | 7.760.000 |
| 20X3 | 8.000.000 | $1/50=0,02$ | 120.000 | 360.000 | 7.640.000 |
| 20X4 | 8.000.000 | $1/50=0,02$ | 120.000 | 480.000 | 7.520.000 |
| 20X5 | 8.000.000 | $1/50=0,02$ | 120.000 | 600.000 | 7.400.000 |
| | | | | | |

➤ **Η μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης.** Με βάση τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, το ύψος της απόσβεσης κατά τα πρώτα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου είναι υψηλότερο, ενώ μειώνεται κατά τα τελευταία χρόνια. Αυτό σημαίνει ότι το πάγιο τα πρώτα χρόνια χρησιμοποιείται με πιο έντονο ρυθμό από ότι τα επόμενα, συνεπώς η κατανομή αυτού του εξόδου φθοράς θα γίνεται με φθίνοντα ρυθμό στα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του.

Ένας ενδεδειγμένος τρόπος φθίνουσας απόσβεσης είναι η μέθοδος του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης ζωής, όπως αναπτύσσεται στο κάτωθι παράδειγμα.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΒΗΤΑ Α.Ε από τις 2/1/20XX έχει στην κατοχή της ένα μηχάνημα που χρησιμοποιεί στην παραγωγική της διαδικασία του οποίου η αξία κτήσης είναι 15.000.000 ευρώ, η υπολειμματική αξία 2.000.000 ευρώ και τα έτη ωφέλιμης ζωής του εκτιμώνται στα 3 έτη.

Πριν το λογισμό των αποσβέσεων θα πρέπει αρχικά να αθροιστούν τα έτη ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος μεταξύ τους:

$\Lambda\rho\alpha = 1+2+3 = 6$ θα είναι ο παρονομαστής του ετήσιου συντελεστή απόσβεσης.

Στη συνέχεια θα πρέπει να υπολογισθεί ξεχωριστά για κάθε έτος ο συντελεστής απόσβεσης χρησιμοποιώντας αντίστροφα ως αριθμητή τα έτη ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος ως εξής:

| Έτη | Συντελεστής |
|-----|-------------|
| 1 | 3/6 |
| 2 | 2/6 |
| 3 | 1/6 |

Με βάση τα παραπάνω, η ετήσια απόσβεση του μηχανήματος θα διαμορφωθεί ως εξής:

| | |
|------------|---|
| 31/12/20X0 | $(15.000.000-2.000.000)*3/6= 6.500.000$ |
| 31/12/20X1 | $(15.000.000-2.000.000)*2/6= 4.290.000$ |
| 31/12/20X2 | $(15.000.000-2.000.000)*1/6= 2.080.000$ |

Από ότι γίνεται κατανοητό, το ποσό της απόσβεσης φθίνει με αυτή τη μέθοδο καθώς ο συντελεστής απόσβεσης διαφέρει από χρόνο σε χρόνο και μειώνεται σταδιακά.

➤ **Η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.** Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται ανάλογα με την παραγωγικότητα ή την αναμενόμενη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία. Πρόκειται για τη μέθοδο που ισοσκελίζει το ρυθμό φθοράς του παγίου με τον τρόπο που αυτό χρησιμοποιείται δηλαδή με τον αριθμό των μονάδων που παράγει. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή του παγίου που θα χρησιμοποιηθεί ως βάσει υπολογισμού του συντελεστή απόσβεσης είναι αλληλένδετη με ένα ποσοτικό χαρακτηριστικό όπως είναι ο αριθμός μονάδων παραγωγής και όχι τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής αυτού. Εναλλακτικά, θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν οι ώρες λειτουργίας μηχανημάτων για έναν μηχανολογικό εξοπλισμό⁵⁹.

Σε αυτή τη λογική, ο συντελεστής απόσβεσης προκύπτει από το κλάσμα:

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{Παραγόμενες μονάδες περιόδου}}{\text{Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής}}$$

⁵⁹http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Ellinika-Logistika-Protipa/Logistiki-Odigia-N4308_2014.pdf

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ Α.Ε. έχει στην κατοχή της ένα μηχάνημα, αξίας κτήσης 300.000 ευρώ του οποίου η παραγωγική δυναμικότητα είναι 150.000 μονάδες για όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Το συγκεκριμένο μηχάνημα δεν διαθέτει υπολειμματική αξία και για το έτος 20XX παρήγαγε 3.500 μονάδες.

Ο συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής: $3.500/150.000= 0,02333$

Συνεπώς, η ετήσια απόσβεση στις 31/12/20XX θα είναι: $300.000*0,02333 = 69.990$ ευρώ.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να σημειωθεί ότι με βάση τις αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός όπως και η καταγραφή των αποσβέσεων κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, οι επιχειρηματικές μονάδες υποχρεούνται να τηρούν την αρχή «της αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών». Πρόκειται για τις προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και μέσα σε αυτές, συμπεριλαμβάνονται οι αποσβέσεις, οι απομειώσεις κ.α. που αφορούν τη συγκεκριμένη περίοδο βάσει της αρχής των δεδουλευμένων (παρ.1 άρθρο 17, ν. 4308/2014)⁶⁰. Συνεπώς, ο σχηματισμός των αποσβέσεων για όλα τα περιουσιακά στοιχεία που υπάγονται σε αυτόν είναι υποχρεωτικός και ετήσιος, παρόλο που από πλευράς ταμειακής ροής δεν έχει επίπτωση στα ταμειακά διαθέσιμα της επιχείρησης, υπό την έννοια ότι η απόσβεση αποτελεί ένα ποσό που αντικατοπτρίζει στη «φθορά» στο κόστος κτήσης των παγίων και δεν είναι ένα οργανικό έξοδο που απαιτεί την ταμειακή πληρωμή του.

Αξίζει να σημειωθεί όμως ότι το συνολικό ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων που διαχρονικά θα μειώσουν την αξία του παγίου είναι το ίδιο με όλες τις μεθόδους και ισούται με την αποσβεστέα αξία. Το μόνο που αλλάζει είναι ο τρόπος που θα διανεμηθούν τα ποσά της απόσβεσης στις χρήσεις και αυτό εξαρτάται με τη μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί.

⁶⁰<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

5.2 Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το νόμο 4308/2014

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων για όλες τις κατηγορίες παγίων, συνεπώς και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αρχίζει από τη στιγμή που τίθεται σε λειτουργία. Τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα με τον νόμο 4308/2014⁶¹ ορίζουν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία «τα εξατομικευμένα και μη νομισματικά στοιχεία, χωρίς υλική υπόσταση». Ως εξατομικευμένα νοούνται τα άυλα στοιχεία των οποίων η αξία είναι διακριτή σε σχέση με τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας στην οποία ανήκει.

Στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, περιλαμβάνονται:

- Η υπεραξία (λογαριασμός 18.02)
- Οι δαπάνες ανάπτυξης (λογαριασμός 18.01)

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή όταν μετά από ανάλυση όλων των ενδεχόμενων παραμέτρων δεν μπορεί να προσδιοριστεί το χρονικό διάστημα που τα στοιχεία αυτά ενδέχεται να επιφέρουν οικονομικά οφέλη στην επιχειρηματική μονάδα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της παραπάνω περίπτωσης είναι όταν κατά την αγορά μιας υγιούς επιχείρησης, από την υπεραξία που προκύπτει μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, διαφορετικής όσον αναφέρθηκαν παραπάνω θεωρείται ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιορισμένη οικονομική ωφέλιμη ζωή και συνεπώς αποσβεννύονται.

Σε αυτά τα πλαίσια, όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς επειδή είτε απαιτείται μεγάλο κόστος από πλευράς της επιχείρησης είτε για άλλους αντικειμενικούς λόγους, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται σε δέκα χρόνια⁶². Επίσης, αν για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχει καθοριστεί συγκεκριμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή τότε αυτά αποσβένονται βάσει αυτής.

Τέλος, για την υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη οικονομική ωφέλιμη ζωή δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις αλλά έλεγχος ετήσιας απομείωσης. Απομείωση άυλου περιουσιακού στοιχείου

⁶¹<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁶²http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Ellinika-Logistika-Protipa/Logistiki-Odigia-N4308_2014.pdf

προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία, την αξία δηλαδή που θα λάμβανε η οικονομική μονάδα από την χρήση του ή τη διάθεση του. Προφανώς, σε καμία περίπτωση η απομείωση που οφείλεται στην ουσιαστική μείωση της αξίας του παγίου από εμπορικής πλευράς δεν εντάσσεται στον ορισμό της απόσβεσης, που αφορά πάγια που χάνουν αξία λόγω της χρήσης τους, δηλαδή χρονικά μετατρέπονται σταδιακά σε «μεταχειρισμένα».

5.3 Φορολογικές αποσβέσεις σύμφωνα με τον νόμο 4172/2013

Ο νόμος 4308/2014⁶³ ορίζει συγκεκριμένους συντελεστές απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξατομικευμένη ωφέλιμη ζωή που ενδεχομένως αυτά να έχουν. Αυτό συνεπάγεται ότι όταν οι λογιστικές αποσβέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ του Ν. 4308/14 διαφοροποιούνται από τις φορολογικές του Ν.4172/13, η επιχειρηματική μονάδα οφείλει να τις παρακολουθεί σε λογιστική και φορολογική βάση μέσω του μητρώου παγίου το οποίο πρέπει να ενημερώνεται επακριβώς με όλα τα ακόλουθα ποσά και περαιτέρω να δημοσιεύεται στο προσάρτημα της επιχείρησης.

Οι φορολογικές αποσβέσεις καθορίζονται από το άρθρο 24 του νόμου 4172/2013⁶⁴, σύμφωνα με το οποίο το φορολογικό έξοδο της απόσβεσης αφαιρείται από το σύνολο των εσόδων της επιχειρηματικής μονάδας προκειμένου να προκύψει το καθαρό φορολογικό κέρδος της επιχείρησης. Δίνει ένα πιο συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο όσον αφορά το χειρισμό των προβλέψεων και απομακρύνεται από την έννοια των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας που αναφέρουν τα ΕΛΠ. Συνεπώς, είναι πολύ συχνό φαινόμενο ο διαφορετικός υπολογισμός των λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων σύμφωνα με τους άνω δυο διαφορετικούς νόμους. (Κορομηλάς Γ. 2015)⁶⁵

Η ισχύ των παραπάνω διατάξεων ξεκινά για φορολογικές περιόδους που ξεκινούν μετά την 1/1/2014. Αξίζει ακόμη να σημειωθεί ότι η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου ξεκινά εντός του επόμενου μήνα από την ημερομηνία που τέθηκε σε λειτουργία και διενεργείται μόνο με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης, σημεία που διαφέρουν σημαντικά με τις διατάξεις του Ν.4308/14.

⁶³<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁶⁴<https://www.taxheaven.gr/default/widgets/keywordresults/tag/135>

⁶⁵ <https://www.proseminars.eu/forolaposvesipagion/>



Εικόνα: 1⁶⁶

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μετά την έρευνα για την συγγραφή της παρούσας εργασίας, προκύπτει το συμπέρασμα πως οποιοδήποτε σύστημα λογιστικής και εάν εφαρμόζει μια επιχείρηση, είτε αυτό ανήκει στην εγχώρια ελληνική είτε στη διεθνή, ο ρόλος των αποσβέσεων είναι εξαιρετικά σημαντικός ως προς την ορθή και αληθή απεικόνιση των παγίων στοιχείων στον Ισολογισμό των επιχειρήσεων, καθώς καθορίζουν την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Αυτό είναι εξαιρετικά σημαντικό καθώς τα πάγια στοιχεία έχουν πολύ υψηλό κόστος και απαιτούν πολλά κεφάλαια για την απόκτηση τους. Εάν προστεθεί κι όλας το γεγονός ότι το πάγιο ενεργητικό τίθεται σε υποθήκη για λήψη δανείων, η σωστή λογιστικά απεικόνιση της αξίας τους στον Ισολογισμό κρίνεται ιδιαίτερα επιβεβλημένη για την παροχή ορθής και έγκυρης πληροφόρησης προς όλους τους χρήστες των λογιστικών καταστάσεων.

Με βάση τα παραπάνω, ο ρόλος των αποσβέσεων αναπτύσσεται σε δύο ορίζοντες: έναν *λογιστικό*, κατά τον οποίο ο υπολογισμός αυτών στοχεύει στο να δείξει τον ρυθμό με τον οποίο ένα πάγιο χρησιμοποιείται από την οικονομική μονάδα και καθίσταται σταδιακά όλο και περισσότερο μεταχειρισμένο και έναν *φορολογικό*,

⁶⁶https://encrypted-tbn3.gstatic.com/images?q=tbn:ANd9GcThphMd4fSF7pTCYroBV4oNaRwu36Y4d_9lqJzTEL3J1RQsn58Q

σύμφωνα με τον οποίο οι αποσβέσεις ως έξοδο μειώνουν τα αποτελέσματα χρήσης και συνεπώς συμβάλλουν στη διαμόρφωση κέρδους ή ζημιών μιας επιχείρησης.

Σε κάθε περίπτωση, επειδή οι αποσβέσεις αποτελούν έξοδο και μειώνουν τα διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης, θα πρέπει ο υπολογισμός τους να ανήκει σε μια εφαρμοσμένη νομοθεσία που να είναι δυναμική και επίκαιρη, προσδίδοντας τη σωστή λογιστική αξία των παγίων τόσο σε επίπεδο κόστους κτήσης όσο και σε αντίστοιχο υπολογισμού αποσβέσεων. Η παρατήρηση αυτή αποτελούσε το βασικό μειονέκτημα εφαρμογής του ΕΓΛΣ για τη σύγχρονη εμπορική πραγματικότητα και ταυτόχρονα η ουσιώδη διαφορά του με τα ΔΛΠ, που παρουσιάζουν μια σύγχρονη αντίληψη για το λογιστικό χειρισμό του παγίου ενεργητικού.

Προφανώς λοιπόν, ο υπολογισμός των αποσβέσεων ανάμεσα στα δύο λογιστικά συστήματα είναι σημαντικά διαφορετικός, με την ελληνική νομοθεσία να κρίνεται ανεπαρκής. Για τους λόγους αυτούς, από 1/1/2015 και μετά εφαρμόζονται οι κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπως διαμορφώθηκαν μέσω του Ν. 4308/2014, και οι οποίοι είναι σε πλήρη σύμπνοια και ομοιομορφία με τα αντίστοιχα διεθνή τόσο όσον αφορά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των παγίων όσο και τον αποδεκτό τρόπο υπολογισμού και απεικόνισης των αποσβέσεων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Κατερίνα Λεκαράκου: «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα 2014
- Παναγιώτης Παπαδέας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση», Αθήνα 2013
- Κατερίνα Λεκαράκου: «Χρηματοοικονομική Λογιστική 1», Γ έκδοση, Αθήνα 2011
- Δικαίος Καούνης: «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2009
- Απ. Μπαλλάς- Δ. Χέβας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Μπένου, Αθήνα 2008
- Γ. Πετροπούλου- Σ. Ασβεστά: «Κλαδική Λογιστική» εκδ. Αθανασιάδης, Κοζάνη 2008
- Δημήτριος Γκίκας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Μπένου, Β έκδοση, Αθήνα 2007
- Δημήτριος Γκίκας: «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006
- Ν. Πομόνης: «Λογιστική», εκδ. Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2006
- Αντώνιος Παπάς: «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006
- Ελένη Τουρνά-Γερμανού: «Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ», Γ έκδοση, Αθήνα 2001
- Ε. Βούλγαρη-Παπαγεωργίου: «Γενική Λογιστική» εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2001
- GrantThornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», Α και Β τόμος, Γ έκδοση

Άρθρα

- Γεώργιος ΣΤ. Αληφαντής, (2016) «Οι αλλαγές στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων», Ένωση Λογιστών Φοροτεχνικών Ελεύθερων Επαγγελματιών Ρόδου.
- Δημήτρης Τσαγκάρης, (2013) «Με νέους συντελεστές οι αποσβέσεις παγίων των εταιριών», Κυριακάτικη Ελευθεροτυπία.
- Γεώργιος Κορομηλάς, (2015) «Η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων παγίων», Pro-Seminars.
- Jennifer M Muller, (2004) «Amortization of certain intangible Assets», Journal of Accountancy
- Phan Duc Binh, (2014) «Tangible Fixed Assets Accounting System for Enterprise in Vietnam», International Journal of Economics and Finance
- Ioannis Tsalavoutas, Paul André, Dionysia Dionysiou, (2014) «Worldwide application of IFRS 3, IAS 38 and IAS 36, related disclosures, and determinants of non-compliance»ACCA RESEARCH REPORT 134

Ιστοσελίδες

- Λογιστικός κόμβος: www.taxheaven.gr
- Λογιστικός κόμβος: www.e-forologia.gr
- [Λογιστικός κόμβος:www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)
- [Λογιστικός κόμβος:www.epixeirish.gr](http://www.epixeirish.gr)
- [Λογιστικός κόμβος:www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)
- [Λογιστικός κόμβος:www.e-logistika.gr](http://www.e-logistika.gr)