



ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ  
Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ

Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ  
ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ  
ΜΕ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π

---

DEPRECIATION OF FIXED ASSETS  
ACCORDING TO GREEK LEGISLATION &  
I.A.S.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

του φοιτητή  
ΒΛΑΧΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΗ  
Α.Μ.: 14772

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ

ΑΙΓΑΛΕΩ, 2016

## Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη .....	4
Εισαγωγή .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: "ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ" .....	6
1.1 Έννοια ενσώματων παγίων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.....	6
1.2 Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων .....	7
1.3 Προσθήκες-επεκτάσεις-βελτιώσεις .....	8
1.4 Επισκευή- Συντήρηση .....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: "ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ" .....	10
2.1 Έννοια απόσβεσης.....	10
2.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί .....	10
2.3 Αρχές που διέπουν την διενέργεια των αποσβέσεων.....	11
2.4 Διάκριση των ενσώματων παγίων σε υποκείμενα και μη υποκείμενα σε απόσβεση ....	12
2.5 Λογιστική απεικόνιση.....	13
2.6 Μέθοδοι υπολογισμού .....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:"ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ" .....	16
3.1 Φορολογική σκοπιά των αποσβέσεων .....	16
3.2 Αλλαγές που επήλθαν από 1/1/2013.....	16
3.3 Επιηρεασμός των ελληνικών επιχειρήσεων από τις αλλαγές των Ν.4172/2013, Ν.4173/2013 .....	19
3.4 Επιρροή στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς .....	22
3.5 Σύνδεση των αποσβέσεων παγίων με την αναβαλλόμενη φορολογία.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: " ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ-Δ.Λ.Π. & Ε.Λ.Π." .....	26
4.1 Εισαγωγή στα Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. ....	26
4.2 Εισαγωγή στο Δ.Λ.Π 16 και οι διαφορές με την ελληνική νομοθεσία. ....	29
4.3 Αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (Δ.Λ.Π. 16).....	31
4.4 Διαφορές Ε.Λ.Π. με Δ.Λ.Π. στην διενέργεια των αποσβέσεων .....	35
4.5 Συμπεράσματα .....	37
Βιβλιογραφία .....	38

## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτωθι υπογεγραμμένος / η Βλαχόπουλος Ιωάννης, του Κωνσταντίνου, του φοιτητής του Τμήματος.....Λογισμικά..... του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονεμίσει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Διπλων



Ημερομηνία

16/5/2016

## **Περίληψη**

Η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία ασχολείται με τις αλλαγές που επήλθαν από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα αλλά και με τις αλλαγές στην εγχώρια νομοθεσία κατά την παρακολούθηση των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων τους. Μέσα από την παρουσίαση των αλλαγών αυτών, επιτυγχάνεται να δοθεί μια εικόνα για το πού και κατά πόσο επηρέασαν οι αλλαγές αυτές τις ελληνικές επιχειρήσεις και την ελληνική οικονομία.

## **ABSTRACT**

This particular paper analyses the changes occurring since the adoption of International Accounting Standards in the Greek economy reality, but also the changes in the domestic legislation based on the monitoring of fixed assets. Through the presentation of these changes, an image is achieved to be given regarding where and how Greek finance and enterprises have been influenced.

## Εισαγωγή

Η λογιστική είναι η επιστήμη που συγκεντρώνει, καταγράφει, μελετά και αναλύει όλες τις οικονομικές ενέργειες μιας οντότητας κατά την διάρκεια της ζωής της. Είναι μια από τις πιο αρχαίες επιστήμες, (έχουν βρεθεί επιγραφές που παραπέμπουν στη λογιστική) και με αυτό σαν δεδομένο, καταλαβαίνουμε ότι είναι μια δυναμική επιστήμη καθώς μεταβάλλεται συνεχώς για να ανταποκρίνεται στις ανάγκες που παρουσιάζονται με την πάροδο των χρόνων. Πολύ πρόσφατες χρονικά, είναι και οι μεταβολές στην διενέργεια αποσβέσεων, που ασχολείται η εργασία, και σκοπό έχει να αποδώσει μια εικόνα για τις διαφορές ανάμεσα στην ελληνική και στην διεθνή νομοθεσία στην διενέργεια των αποσβέσεων.

Αρχικά, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται εισαγωγικές-γενικές έννοιες σχετικά με τα ενσώματα πάγια στοιχεία, που η κατανόησή τους, βοηθά στην εύκολη παρακολούθηση της εργασίας μετέπειτα.

Στη συνέχεια, το κεφάλαιο δύο, ασχολείται με το κύριο θέμα της εργασίας που είναι οι αποσβέσεις των ενσώματων παγίων στοιχείων, δίνοντας και αυτό εισαγωγικές έννοιες αλλά αυτή την φορά συγκεκριμένα πάνω στις αποσβέσεις.

Ακολουθούν τα κεφάλαια τρία και τέσσερα που σε αυτά αναλύεται εκτενέστερα το κυρίως θέμα της εργασίας για το τι επικρατεί στην ελληνική αλλά και στην διεθνή νομοθεσία αντίστοιχα, για τις αποσβέσεις.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: "ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ"

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί μια εισαγωγή της εργασίας διότι παρουσιάζονται κυρίως ορισμοί γύρω από τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, και πώς αυτά παρακολουθούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κατά την αρχική τους εμφάνιση αλλά και κατά την διάρκεια της παραμονής τους σε μια επιχείρηση.

## 1.1 Έννοια ενσώματων παγίων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ενσώματα είναι κάθε μορφής αντικείμενα που έχουν υλική υπόσταση, με οποιαδήποτε μορφή κι αν εμφανίζεται. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. τα ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα ή αλλιώς η οντότητα, με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη του ενός έτους (άρθρο 42 παρ.4 του ν.2190/1920).

Τα ενσώματα πάγια παρακολουθούνται στους παρακάτω λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.:

- Λογ/σμός 10: "Εδαφικές εκτάσεις" που είναι τα οικόπεδα-γήπεδα, ορυχεία, μεταλλεία και οποιαδήποτε έκταση γης η οποία ανήκει στην οικονομική μονάδα.
- Λογ/σμός 11: "Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα" όπου κτίρια εννοούμε τις κατασκευές που γίνονται με την χρήση δομικών υλικών και η ανέγερσή τους έχει σκοπό την εκμετάλλευση με οποιονδήποτε τρόπο από την οικονομική μονάδα π.χ. αποθήκες, γραφεία. Με τον όρο εγκαταστάσεις κτιρίων νοείται οποιαδήποτε πρόσθετη εγκατάσταση, π.χ. υδραυλικές, ηλεκτρικές, οι οποίες είναι συνδεδεμένες κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους από το κύριο πάγιο να είναι δύσκολος και τέλος τεχνικά έργα είναι μόνιμες κυρίως κατασκευές, π.χ. δρόμοι, γέφυρες, τα οποία

τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον για την ομαλή και απρόσκοπτη λειτουργία της οντότητας.

- Λογ/σμός 12: "Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός" όπου στην ομάδα αυτή παρακολουθείται όλος ο μηχανολογικός και μη εξοπλισμός, π.χ. εργαλεία, που κατέχει η οικονομική οντότητα.
- Λογ/σμός 13: "Μεταφορικά μέσα" που συμπεριλαμβάνονται κάθε είδους οχήματα που χρησιμοποιεί η οντότητα για την μετακίνηση προσωπικού καθώς και για την διακίνηση υλικών αγαθών.
- Λογ/σμός 14: "Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός". Στους υπολογαριασμούς του παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός π.χ. σκεύη, Η/Υ κλπ που ανήκουν στην κυριότητα της οικονομικής μονάδας.
- Λογ/σμός 15: "Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων" και παρακολουθείται το τι έχει δαπανήσει η οντότητα με σκοπό την απόκτηση κάποιου παγίου, συνήθως κτιρίου, που δεν έχει αποπερατωθεί.

## 1.2 Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων

Τα ενσώματα πάγια κατά την αρχική τους εμφάνιση απαιτούν ειδικό χειρισμό για την αποφυγή λαθών που μπορεί να είναι σημαντικά για την οικονομική μονάδα. Έτσι (Λεκαράκου Κ. 2014) είναι γνωστό ότι τα πάγια εμφανίζονται, ή αλλιώς αποτιμώνται, στην τιμή κτήσης που περιλαμβάνει την τιμολογιακή αξία αγοράς (προ Φ.Π.Α.) πλέον τα ειδικά έξοδα αγοράς (μεταφορικά, δασμοί, προμήθειες και όποιο άλλο έξοδο προκύψει μέχρι το πάγιο να παραλειφθεί στο χώρο χρησιμοποίησής του) μείον τις σχετικές εκπτώσεις.

Παρατήρηση: Όσον αφορά την τιμή κτήσης ακινήτων, (Λεκαράκου Κ. 2014) αυτή αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς και τα έξοδα απόκτησής τους π.χ. φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα **δεν** περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης τους. Τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται στον λογαριασμό 16.14 "Έξοδα κτήσεως ακινήτων" κατά την χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

Αντίθετα μια οντότητα που είναι εναρμονισμένη με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, (Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π ή I.A.S./I.F.R.S θα εξεταστούν παρακάτω) σε περίπτωση αγοράς ακινήτων η τιμή κτήσης θα προσαυξανόταν με τα έξοδα από τους φόρους μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά. (Θ.Καραγιώργος 2010)

Σημείωση: Σε περίπτωση αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων (ν. 2065/1992) σαν τιμή κτήσης πρέπει να εμφανίζεται η νέα αναπροσαρμοσμένη με τους συντελεστές τιμή.

### 1.3 Προσθήκες-επεκτάσεις-βελτιώσεις

*Προσθήκη ή επέκταση:* είναι το τι δαπανά η οντότητα, για οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του παγίου όταν πρόκειται για κτίριο ή κτιριακή εγκατάσταση και για οποιαδήποτε αύξηση του μεγέθους ή της παραγωγικής δυναμικότητας όταν πρόκειται για μηχάνημα.

Οι προσθήκες και οι επεκτάσεις γίνονται κατά κανόνα με την χρήση δομικών υλικών.

*Βελτιώσεις:* είναι η κάθε, τεχνολογική κυρίως, μεταβολή που γίνεται στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο με σκοπό :

- Την αύξηση της ωφέλιμης ζωής του παγίου, ή
- Την αύξηση της παραγωγικής του δυνατότητας, ή
- Την μείωση του κόστους λειτουργίας του, ή

Δεν είναι απίθανο μερικές φορές, οι μεταβολές αυτές να αποσκοπούν και σε συνδυασμό των σκοπών αυτών, δηλαδή αύξηση της παραγωγικής δυνατότητας και ταυτόχρονα μείωση του κόστους.

Σημείωση: Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων.



## 1.4 Επισκευή- Συντήρηση

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία όπως είδαμε, τα αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την χρησιμοποίησή τους, για να πετύχει τους στόχους που έχει αυτή θέσει. Η χρησιμοποίηση αυτή σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι έντονη π.χ. ένα μηχάνημα σε ένα εργοστάσιο παραγωγής γάλακτος, η μπορεί να είναι μέτριας έντασης. Σε κάθε περίπτωση όμως, για την ομαλή και απρόσκοπτη λειτουργία τους πρέπει να ελέγχονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και να επισκευάζονται ή να συντηρούνται. Με τον όρο *συντήρηση* ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου εννοούμε την τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. (Ε.Γ.Λ.Σ. Π.Δ.1123/1980). *Επισκευή* ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Σημείωση: Το κόστος των επισκευών και συντηρήσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος της χρήσης και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των κατ'είδος εξόδων (ομάδα 6<sup>1</sup>).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: "ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ"**

Στις έξι ενότητες του δεύτερου κεφαλαίου αναλύονται οι ορισμοί που αφορούν τις αποσβέσεις, γίνεται αναφορά στις αρχές που τις διέπουν και επιπλέον παρουσιάζονται οι μέθοδοι υπολογισμού σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.

### **2.1 Έννοια απόσβεσης**

Γενικά η λέξη απόσβεση σημαίνει ελάττωση ή την εξάλειψη ενός πράγματος και μάλιστα τμηματική. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ (ΠΔ 1123/1980) 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. Ένας άλλος ορισμός σχετίζει τη μείωση της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή την απόσβεσή του, με τη φθορά που υπέστη αυτό είτε λόγω της παρόδου του χρόνου (χρονική φθορά) είτε λόγω της χρήσεως (λειτουργική φθορά) είτε και όταν οφείλεται σε επιστημονικές και τεχνικές ανακαλύψεις και εφευρέσεις (οικονομική απαξίωση).

### **2.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί**

Για την καλύτερη κατανόηση, ορθό θα ήταν να διασαφηνιστούν κάποιοι χρήσιμοι ορισμοί κατά την διαδικασία των αποσβέσεων.

*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.

*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 συγχωνεύσεως), 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 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. (ΠΔ 1123/1980)

### **2.3 Αρχές που διέπουν την διενέργεια των αποσβέσεων**

Σύμφωνα με τις υποδείξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχουν κάποιες αρχές, τις οποίες κάθε οντότητα που διενεργεί αποσβέσεις, πρέπει να ακολουθεί ρητώς. Οι αρχές αυτές όπως εμφανίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (ΠΔ 1123/1980) είναι:

- ♦ Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.
- ♦ Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές διαφορετικούς από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία ως υποχρεωτικοί.
- ♦ Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους 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 (0,01), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του. Η αξία 0,01 καλείται αξία

μνήμης, και δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία του παγίου, (π.χ. δεν μπορεί ένα κτίριο στην πραγματικότητα να κοστίζει 1 λεπτό) αλλά βοηθάει στο να γίνεται γνωστό στον ισολογισμό ότι το πάγιο ανήκει ακόμα στην οντότητα.

- ♦ 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 χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. (κεφ. 2.6)
- ♦ 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 αποσβέσεως. (κεφ. 2.6)

## **2.4 Διάκριση των ενσώματων παγίων σε υποκείμενα και μη υποκείμενα σε απόσβεση**

Η διάκριση των ενσώματων παγίων σε υποκείμενα και μη σε απόσβεση συμβαίνει γιατί δεν υπόκεινται όλα τα στοιχεία του παγίου ενεργητικού σε απόσβεση. Για παράδειγμα ένα οικόπεδο δεν χάνει ποτέ την αξία του λόγω λειτουργικής της τεχνολογικής φθοράς. Έτσι οι κατηγορίες διαμορφώνονται ως εξής:

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση και είναι τα κτίρια, τα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, τα μηχανήματα και τα μεταφορικά μέσα.
- Πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση και είναι τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα αγροτεμάχια και γενικά κάθε στοιχείο που δεν φθείρεται και συνεπώς δεν χάνει την αξία του.
- Πάγια περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε εξάντληση στην κατηγορία αυτή ανήκουν εκτάσεις γης που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και είναι τα μεταλλεία, τα ορυχεία κλπ

## 2.5 Λογιστική απεικόνιση

Για την λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων υπάρχουν δυο τρόποι:

- Ο άμεσος τρόπος εμφάνισης και
- Ο έμμεσος τρόπος εμφάνισης

Κατά τον άμεσο τρόπο χρεώνεται ο λογαριασμός 66«ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ» με τους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους του κάθε παγίου και πιστώνεται απευθείας ο λογαριασμός του παγίου το οποίο αποσβένεται π.χ. λογ. 13 «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ» (και έστω ετήσια απόσβεση ίση με 1000€) η εγγραφή θα είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓ.ΣΤΟΙΧ.ΕΝ. ...ΚΟΣΤΟΣ	1000	
13 ΜΕΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ		1000

Με τον έμμεσο τρόπο χρεώνεται πάλι ο λογαριασμός 66«ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ» με τους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους του κάθε παγίου αλλά αυτή την φορά εμφανίζεται ένας λογαριασμός αντίθετος του κύριου, που έχει στην πίστωσή του τα ποσά των αποσβέσεων. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο λογαριασμός αυτός θα είναι ο 13.99 «ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ» και η εγγραφή θα διαμορφωθεί ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓ.ΣΤΟΙΧ. ΕΝ... ΚΟΣΤΟΣ	1000	
13.99ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΜΕΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ		1000

Επειδή η λογιστική είναι η επιστήμη της πληροφόρησης κατά την λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων χρησιμοποιούμε τον έμμεσο τρόπο. Αυτό γιατί αν χρησιμοποιούσαμε τον άμεσο θα χάναμε ή θα ήταν δύσκολο να προσδιορίσουμε την πληροφορία σχετικά με το αρχικό κόστος του παγίου. Έτσι η χρήση ενός αντίθετου λογαριασμού που λειτουργεί αφαιρετικά του κύριου είναι επιτακτική για την ορθή πληροφόρηση.

## 2.6 Μέθοδοι υπολογισμού

Κατά το παρελθόν υπήρξαν πολλοί θεσπισμένοι τρόποι υπολογισμού των αποσβέσεων και η κάθε οντότητα ήταν ελεύθερη να διαλέξει την μέθοδο που ταίριαζε περισσότερο στις ανάγκες της. Πλέον σύμφωνα και με τις διατάξεις των νέων νόμων (παραγράφου 22 του άρθρου 3 του Ν.4110/2013) όλες οι οντότητες υποχρεούνται να ακολουθούν την σταθερή μέθοδο. Σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο, το κόστος κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται με ένα σταθερό τρόπο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων δίνονται από τον πολλαπλασιασμό του αρχικού κόστους κτήσης πλέον επεκτάσεων-προσθηκών-βελτιώσεων (κεφάλαιο 1) επί τον συντελεστή που δίνεται από την νομοθεσία (Ν.4110/2013 άρθρο 3 παρ.22) επί τους μήνες που χρησιμοποιήθηκε το πάγιο για λογαριασμό και εξυπηρέτηση της οντότητας εκφρασμένη σε δωδέκατα (12). Σε αυτά τα δωδέκατα δεν περιλαμβάνεται ο μήνας μέσα στον οποίο άρχισε ή έπαυσε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί Ν.(4173/2013) (κεφ.3) .

Για παράδειγμα ένα μηχάνημα αγορασμένο τον Μάρτιο του 2015 αξίας 150.000€ με συντελεστή απόσβεσης, από νομοθεσία, 10% στις 31/12/2015 το ποσό της απόσβεσης θα ήταν:

$$\text{Ποσό ετήσιας απόσβεσης} = 150.000\text{€} \times 10\% \times 9/12 = 11.250$$

*Σημείωση:* Ο μήνας της λειτουργίας του παγίου ενδέχεται να διαφέρει από τον μήνα απόκτησής του. Κατά την διενέργεια των αποσβέσεων δεν μας ενδιαφέρει ο μήνας κατά τον οποίο αποκτήθηκε το πάγιο αλλά ο μήνας που τέθηκε σε λειτουργία.

Άλλοι τρόποι υπολογισμού αποσβέσεων υπήρξαν:

- Μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή ωρών εργασίας που στηρίζεται στην παραδοχή ότι η φθορά των παγίων οφείλεται στην χρήση τους και όχι στον χρόνο που η οντότητα το έχει στην κατοχή της.
- Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης με την οποία το ποσό της ετήσιας απόσβεσης φθίνει με την πάροδο του χρόνου. Η μέθοδος αυτή ήταν η πιο διαδεδομένη μετά την σταθερή και χρησιμοποιούνταν από αρκετές ελληνικές επιχειρήσεις. Για τον λόγο αυτό, και με αφορμή την καθιέρωση της σταθερής μεθόδου, ο νόμος 4110/2013 (άρθρο 3 παρ.22 περ. στστ) ορίζει ότι: «οι επιχειρήσεις που μέχρι 31.12.2012 χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης, όπως αυτή ορίζεται στο Π.Δ. 299/2003 (Α' 255) και κατά την ως άνω ημερομηνία είχαν αποσβέσει περισσότερο από 50% της αρχικής αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, υποχρεούνται να μεταβούν στο νέο σύστημα που ορίζεται στον παρόντα νόμο. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις δύνανται να επιλέξουν τη διατήρηση του τρέχοντος καθεστώτος, μέχρι τη χρήση που η απόσβεση θα υπερβεί το 50% της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, οπότε και αυτές μεταβαίνουν στην καινούρια μέθοδο».

	383467520	40149201803
	4624966	466777155
	1495752	2822742
	630107050	103032055
αξία	430000	37737583
		46000
		6361070
	471689414	15534
	17640358	43151
οαση	48736012	312
	100271	5
		33
		1
ατεριος	337287844	15
	13216906	
	131778775	

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:"ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ"

Στις ενότητες που ακολουθούν παρουσιάζεται η σύνδεση των αποσβέσεων με την φορολογία των νομικών προσώπων, και πως οι μεταβολές που θεσπίστηκαν, επηρέασαν και τους δύο τομείς (αποσβέσεις- φορολογία).

### 3.1 Φορολογική σκοπιά των αποσβέσεων

Όπως είδαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο (παρ. 2.5) λογιστικά οι αποσβέσεις παρακολουθούνται στους υπολογρισμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 66«ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ» του σχεδίου λογαριασμών. Ο λογαριασμός αυτός ανήκει στην ευρύτερη ομάδα 6 του λογιστικού σχεδίου με τίτλο «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ». Αυτό σημαίνει ότι οι αποσβέσεις αν και δεν είναι ταμειακή εκροή λογίζονται σαν έξοδα. Σαν έξοδο λοιπόν, ακολουθεί την διαδικασία όλων των κατ' είδος εξόδων, δηλαδή, αφού υπολογιστούν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης μεταφέρονται στον λογαριασμό 80.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ» και αφαιρώντας τα από το σύνολο των οργανικών εσόδων προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (80.01). Βλέπουμε λοιπόν ότι οι αποσβέσεις, μαζί με τα άλλα έξοδα, συμβάλλουν εμμέσως στο ποσό του κέρδους που θα υποστεί φορολογία.

*Σημείωση:* Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική, από τις οικονομικές μονάδες που έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα με την ύπαρξη ή μη κερδών (Λεκαράκου Κ. 2014).

### 3.2 Αλλαγές που επήλθαν από 1/1/2013

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων από τη χρήση του 2013 θα γίνεται βάση των νέων συντελεστών που καθιερώθηκαν με την παρ. 22 του Ν4110/2013, καθώς και με τις λοιπές αλλαγές που επέφερε ο νόμος αυτός και οι Ν.4152-4172/2013. Οι παραπάνω



νόμοι τροποποίησαν το άρθρο 31 του ΚΦΕ (Ν.2238/94) και επηρέασαν κατά πολύ λογιστήρια και επιχειρήσεις οι οποίες καλούνται να εναρμονιστούν με αυτές τις αλλαγές από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2013 και μετά.

Πιο αναλυτικά οι αλλαγές αυτές αφορούν:

α) **Τους συντελεστές:**

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ  <u>Ν.4110/2013</u>	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ  <u>Π.Δ. 299/2003</u>		ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΥΨΟΥΣ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΥΣ ΠΑΛΙΟΥΣ ΑΝΩΤΕΡΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
		ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ	
Εδαφικές εκτάσεις:	0%	0%	0%	0%
Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, βιομηχανοστάσια, αποθήκες	4%	5%	8%	50%
Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία	4%	3%	6%	33%
Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού),	10%	3%	20%	50%
Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό:	20%	24%	30%*	33%
Μέσα μεταφοράς ατόμων:	10%	11%	20%	50%
Μέσα μεταφοράς φορτίων:	12%	15%	20%	40%
Λοιπά πάγια στοιχεία	10%	15%	20%	50%

Πηγή: <http://www.taxheaven.gr>

Όπου παρατηρώντας και αναλύοντας τον πίνακα συμπεραίνουμε ότι αυτή η μείωση των συντελεστών, που σε κάποιες κατηγορίες αγγίζει και το 50% του προηγούμενου ανώτερου συντελεστή, θα αποφέρει και μείωση στα έξοδα της χρήσης που προέρχονται από τις αποσβέσεις.

Σημείωση: τα μέσα **μεταφοράς ατόμων** θα αποσβένονται με συντελεστή 16% σε όλες τις περιπτώσεις αντί του συντελεστή 10% που ισχύει για το 2013.(4173/2013)

### **β) Εφάπαξ απόσβεση παγίου**

Η απόσβεση κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου που η αξία κτήσης του δεν υπερβαίνει τα 1500 €, με την αύξησή του από 1200 €, δύναται να αποσβεστεί, χωρίς να είναι δεσμευτικό, από την πρώτη χρήση. Είναι δηλαδή εφικτό και νόμιμο μια οντότητα να μην ακολουθήσει την εφάπαξ απόσβεση αλλά την τμηματική ακολουθώντας όμως τους αντίστοιχους συντελεστές του παγίου.

Σημείωση: Το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι η αξία κτήσης του. Π.χ. αν η οντότητα αγόραζε τρία μηχανήματα συνολικής αξίας 3000 € με αξία του καθενός 1000 € και με ένα παραστατικό (τιμολόγιο) θα είχε την δυνατότητα να τα αποσβέσει εφάπαξ, παρόλο που η συνολική αξία τιμολογίου ξεπέρασε τα 1500€. Συνεπώς, η κτήση περισσότερων του ενός παγίων αξίας έως 1.500 € το κάθε ένα και για τα οποία έχει εκδοθεί ένα στοιχείο του Κ.Φ.Α.Σ. , δεν επηρεάζει τη δυνατότητα της εξ ολοκλήρου απόσβεσης. (taxheaven)

### **γ) Υποχρεωτικότητα των αποσβέσεων**

Όπως αναφέραμε και προηγουμένως (3.1), η διενέργεια των αποσβέσεων κάθε έτος, βάσει των θεσπισμένων συντελεστών είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα με την ύπαρξη κερδών και ανεξάρτητα με το αν η οικονομική μονάδα τα χρησιμοποιεί, τα εκμισθώνει ή τα εκμεταλλεύεται. Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει αυτές με χαμηλότερο του προβλεπόμενου από την Νομοθεσία συντελεστή, δεν έχει το δικαίωμα να μεταφέρει αυτές σε επόμενη χρήση. Αν διενεργηθούν αποσβέσεις με μεγαλύτερο συντελεστή, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. (taxheaven)

### **δ) Η μη διενέργεια αποσβέσεων για τις τρεις πρώτες χρήσεις**

Βάσει του Ν.4172/2013, οι νέες επιχειρήσεις (αυτές που ιδρύθηκαν ή η πρώτη διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1/1/2013) για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις, έχουν τη δυνατότητα να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις, με υποχρέωση να ακολουθήσουν την επιλογή τους και για τις τρεις χρήσεις και για όλα τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία.

**ε) Κατάργηση της φθίνουσας μεθόδου**

Ο Ν.4110/2013 καταργεί τη φθίνουσα μέθοδο, ορίζει ως υποχρεωτική την χρήση της σταθερής μεθόδου και προβλέπει μεταβατικές διατάξεις για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο αυτή. (παρ.2.6)

**στ) Αδράνεια παγίου-εποχιακές επιχειρήσεις**

Όσων αφορά τα πάγια που τίθενται εκτός εκμετάλλευσης ή σε αδράνεια διευκρίνιση δόθηκε με την ΠΟΛ.1216/24.9.2013. Στην περίπτωση αυτή διακόπτεται η διενέργεια αποσβέσεων και αρχίζουν πάλι όταν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο τεθεί ξανά σε λειτουργία.

Οι εποχιακές επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχεία, εστιατόρια, ενοικιάσεις αυτοκινήτων, κλπ.) υποχρεούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις για ολόκληρο το έτος (για δώδεκα μήνες) (ΠΟΛ.1216/24.9.2013).(taxheaven)

**ζ) Αποσβέσεις για διάστημα μικρότερο του δωδεκάμηνου**

Από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2014 , σύμφωνα με το άρθρο 24 του Νόμου 4172/2013, « 6. Η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές » . (taxheaven)

**3.3 Επηρεασμός των ελληνικών επιχειρήσεων από τις αλλαγές των Ν.4172/2013, Ν.4173/2013**

Για να γίνει κατανοητός ο επηρεασμός των ελληνικών επιχειρήσεων από τις αλλαγές του Ν.4173/2013, θα ήταν χρήσιμη η παράθεση ενός παραδείγματος μίας φανταστικής οντότητας.

Έστω ότι η επιχείρηση ΚΑΠΑ Α.Ε. έχει στην κατοχή της τα παρακάτω πάγια:

ΠΑΓΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
Μηχανήματα	50.000	20.000
Μεταφορικά μέσα (Ε.Ι.Χ)	20.000	12.000
Μέσα μεταφοράς φορτίων (Φ.Ι.Χ.)	25.000	14.000
Έπιπλα κ' λοιπός εξοπλισμός	8.000	4.800
Η/Υ	12.000	7.800
Η/Υ (αγορές 2014)	16.000	16.000

Και στις 31/12/2014 διενεργεί αποσβέσεις για τα πάγια της χρησιμοποιώντας την σταθερή μέθοδο. Στην περίπτωση που διενεργούσε αποσβέσεις σύμφωνα με τους συντελεστές του Π.Δ. 299/2003 και είχε επιλέξει τους ανώτερους από κάθε κατηγορία παγίων συντελεστές θα είχε:

ΠΑΓΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ
Μηχανήματα	50.000	$50.000 \times 15\% \times 12/12$	7.500
Μεταφορικά μέσα (Ε.Ι.Χ)	20.000	$20.000 \times 15\% \times 12/12$	3.000
Μέσα μεταφοράς φορτίων (Φ.Ι.Χ.)	25.000	$25.000 \times 20\% \times 12/12$	5.000
Έπιπλα κ' λοιπός εξοπλισμός	8.000	$8.000 \times 20\% \times 12/12$	1.600
Η/Υ	12.000	$12.000 \times 30\% \times 12/12$	3.600
Η/Υ (αγορές 2014)	16.000	$16.000 \times 100\%$	16.000
Σύνολο			36.700

Και με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4110/2013 και τις τροποποιήσεις με τους Ν.4172/2013, Ν.4173/2013 το συνολικό ποσό των ετήσιων αποσβέσεων θα διαμορφωνόταν ως εξής:

( οι αγορές των Η/Υ έγιναν τον Φεβρουάριο του 2014)

ΠΑΓΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ
Μηχανήματα	50.000	$50.000 \times 10\% \times 12/12$	5.000
Μεταφορικά μέσα (Ε.Ι.Χ)	20.000	$20.000 \times 16\% \times 12/12$	3.200
Μέσα μεταφοράς φορτίων (Φ.Ι.Χ.)	25.000	$25.000 \times 12\% \times 12/12$	3.000
Έπιπλα κ' λοιπός εξοπλισμός	8.000	$8.000 \times 10\% \times 12/12$	800
Η/Υ	12.000	$12.000 \times 20\% \times 12/12$	2.400
Η/Υ (αγορές 2014)	16.000	$16.000 \times 20\% \times 10/12$	3.200
Σύνολο			17.600

Συγκρίνοντας τους παραπάνω πίνακες παρατηρούμε ότι το ποσό των εξόδων από τις αποσβέσεις που εκπίπτουν στα έσοδα μειώθηκε από τα 36.700€ στα 17.600€, μια διαφορά που εκφραζόμενη σε ποσοστό είναι περίπου το 52%. Η διαφορά εκφραζόμενη σε ποσά ανέρχεται στα 19.100€ οφείλεται στην σημαντική μείωση των συντελεστών απόσβεσης καθώς και στην κατάργηση της δυνατότητας της εφάπαξ απόσβεσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών .

Επιπλέον το ποσό αυτό αντιστοιχεί και στην ισόποση αύξηση των καθαρών κερδών, στο οποίο η οντότητα θα κληθεί να πληρώσει φόρο (Κ.Φ.Ε. Ν. 4127/2013).

Οι αλλαγές αυτές αποσκοπούν στην αύξηση των εσόδων του κράτους από την φορολογία των επιχειρήσεων, καθώς όπως είδαμε, λειτουργούν ενάντια στις επιχειρήσεις αφού πλέον εμφανίζουν, λόγω μείωσης εξόδων από αποσβέσεις, περισσότερα καθαρά κέρδη. Θα μπορούσαμε επιπροσθέτως να πούμε, ότι είναι ένα «τέχνασμα» από πλευράς νομοθέτη και κράτους, ώστε να αυξηθούν τα έσοδα του κράτους, χωρίς να δημιουργηθούν εντάσεις και αντιδράσεις, π.χ. όπως σε μια αύξηση των συντελεστών φορολογίας, από τους επιχειρηματίες μιας και οι περισσότεροι αγνοούσαν τις συνέπειες των αλλαγών αυτών.

### **3.4 Επιρροή στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς**

Στον τομέα των μη κερδοσκοπικών οργανισμών (νοσοκομεία, δημόσιοι οργανισμοί) , οι αλλαγές που εξετάστηκαν παραπάνω, δεν επηρέασαν ουσιαστικά τις οντότητες αυτές, γιατί σύμφωνα με την νομοθεσία δεν υπόκεινται σε φορολογία καθώς δεν επιδιώκουν κέρδη. Υπολογίζουν όμως κανονικά αποσβέσεις, όπως οι κερδοσκοπικές οντότητες για να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα η περιουσιακή συγκρότησή τους.

### **3.5 Σύνδεση των αποσβέσεων παγίων με την αναβαλλόμενη φορολογία**

Από το 2014 και μετά, (taxheaven) πέραν των παραπάνω αλλαγών, έχουμε και πλήρη διαχωρισμό των φορολογικών από τις λογιστικές αποσβέσεις, μετά και τις τροποποιήσεις στον νέο φορολογικό νόμο (4172/2013) από τον νόμο 4223/2013.

Σε όλες πλέον τις διατάξεις του νέου φορολογικού νόμου οι αποσβέσεις αναφέρονται ως "φορολογικές αποσβέσεις" και αυτομάτως φαίνεται να διαχωρίζονται από τις λογιστικές. Ο διαχωρισμός αυτός προκύπτει από το δικαίωμα που έχουν οι οντότητες να διενεργούν αποσβέσεις με συντελεστές διαφορετικούς από αυτούς που ορίζει ο νόμος (άρθρο 24, Ν 4172/2013).

Αυτή η πράξη, ήταν αδύνατη σε οντότητες που δεν ήταν εναρμονισμένες με τα Δ.Λ.Π. ή τα Ε.Λ.Π., όμως πλέον είναι ορθό να γίνει όταν μια οντότητα, μετά από μία σειρά επιχειρηματικών εκτιμήσεων, αλλά και για δικούς τις λόγους (π.χ. εκτιμά ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι μεγαλύτερη από αυτή που ορίζουν οι συντελεστές) θεωρεί ότι η παρακολούθηση των παγίων θα είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα.

Η διαφορά που δημιουργείται μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης, ονομάζεται *προσωρινή διαφορά*. Για καλύτερη κατανόηση του παραπάνω ορισμού πρέπει να διευκρινιστεί ότι, (Ν.

Σγουρινάκης 2015) «λογιστική αξία» είναι η αξία με την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενώ «φορολογική βάση» είναι η αξία με την οποία αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο, για φορολογικούς σκοπούς.

Η προσωρινή αυτή διαφορά, (Ν. Σγουρινάκης 2015) σε ότι αφορά τα πάγια, προκύπτει είτε από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, είτε επειδή χρησιμοποιούνται διαφορετικοί συντελεστές αποσβέσεων (φορολογικός  $\neq$  λογιστικός), αναμένεται να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης, αναλόγως και με την εξέλιξη που θα υπάρξει για το περιουσιακό στοιχείο, εξ αιτίας του οποίου σχηματίστηκε.

Η έννοια της προσωρινής διαφοράς που επεξηγήθηκε παραπάνω, συνδέεται άμεσα με αυτήν της αναβαλλόμενης φορολογίας. Η αναβαλλόμενη φορολογία, που είναι κάτι νέο για τις οντότητες που δεν εντάσσονται στα διεθνή ή τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, υλοποιείται μέσω των διατάξεων του νόμου 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και αφορά τόσο την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, όσο και την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. (Παράρτημα νόμου)

Οι παραπάνω έννοιες αποσαφηνίζονται πλήρως στο παρακάτω παράδειγμα (Ν. Σγουρινάκης 2015):

Έστω ότι για ένα αυτοκίνητο μεταφοράς ατόμων, αξίας κτήσης 12.000 ευρώ, προβλέπεται φορολογικός συντελεστής αποσβέσεων 16% (άρθρο 24, Ν 4172/2013). Η επιχείρηση, για λόγους που η ίδια εκτιμά, επιλέγει να χρησιμοποιήσει συντελεστή 10% για την διενέργεια της απόσβεσης του, δηλαδή εκτιμάει ότι η ωφέλιμη ζωή του αυτοκινήτου είναι μεγαλύτερη (10 έτη και όχι 6,25, όπως προκύπτει με την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή αποσβέσεων) λόγω της αραιής του χρήσης. Αυτή η διαφοροποίηση στην χρήση του συντελεστή, η οποία ενδεχομένως να είναι σωστή, αφού χρησιμοποιείται, όχι αυθαίρετα, αλλά μετά από μία σειρά εκτιμήσεων, προκαλεί διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Στην λογιστική θα έχουμε (1<sup>ο</sup> έτος) αποσβέσεις 1.200 ευρώ, ενώ στην φορολογική βάση οι αποσβέσεις θα είναι 1.920 ευρώ. Συνεπώς, δημιουργείται μια προσωρινή διαφορά βάσεων 600 ευρώ, η οποία, αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 26% (Κ.Φ.Ε.), σχηματίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ποσού 187,20 ευρώ. Δηλαδή, ο φόρος που θα έπρεπε να καταβληθεί σύμφωνα με το λογιστικό αποτέλεσμα θα ήταν μεγαλύτερος από αυτόν που τελικά καταβάλλεται (πληρωτέος φόρος), λόγω του φορολογητέου εισοδήματος

που προκύπτει, με την εφαρμογή του υψηλότερου προβλεπόμενου φορολογικού συντελεστή, κατά 6 ποσοστιαίες μονάδες.

Θα πρέπει να καταχωριστεί στα βιβλία η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

-----//-----

**69.02** Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου (έξοδα).....187,20

**59.00** Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.....187,20

**Λογιστικοποίηση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, βάσει της εφαρμογής διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης, σε σχέση με τον προβλεπόμενο στην Φορολογία Εισοδήματος**

-----//-----

Ο λογαριασμός 69. «Φόρος εισοδήματος» μεταφέρεται, μέσω του 82. «Αποτελέσματα περιόδου» (82.01«Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών»), στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ενώ ο 59. «Αναβαλλόμενοι φόροι Παθητικού» μεταφέρεται στον Ισολογισμό, με συμψηφισμό του χρεωστικού υπολοίπου του 39.«Αναβαλλόμενοι φόροι Ενεργητικού» (αν υπάρχει).

Υποθέτουμε ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου εξελίσσεται φυσιολογικά, χωρίς προσθήκες ή διακοπή, και εφόσον παραμένουν οι ίδιοι ως άνω συντελεστές απόσβεσης, στο τέλος της δεκαετίας ο λογαριασμός της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, θα εξισωθεί, αφού μετά τα 6,25 χρόνια θα διενεργείται μόνο λογιστική απόσβεση, δηλαδή ο 59.00 θα χρεώνεται με πίστωση του 78.02 «Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου (έσοδο)», για τα υπόλοιπα 3,75 χρόνια.

Οι αντίθετες κινήσεις θα γίνουν αν η επιχείρηση επέλεγε να εφαρμόσει υψηλότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή αποσβέσεων, πχ 20%, εκτιμώντας ότι η ωφέλιμη ζωή του αυτοκινήτου είναι μικρότερη από τα 6,25 έτη (λόγω συνεχούς χρήσης) που προκύπτουν με την χρήση του φορολογικού συντελεστή αποσβέσεων 16%. Έτσι, δημιουργείται η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Με το δεδομένο, στην περίπτωση αυτή, ότι η διαφορά λογιστικής με την φορολογική βάση είναι 480 ευρώ και ο συντελεστής φορολογίας είναι 26%, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είναι 124,80 ευρώ.

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί, θα είναι η εξής:

-----//-----



<b>39.00</b> Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.....	124,80
<b>78.02</b> Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου (έσοδο).....	124,80

*Λογιστικοποίηση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, βάσει της εφαρμογής διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης, σε σχέση με τον προβλεπόμενο στην Φορολογία Εισοδήματος*

-----//-----

Κατά την ίδια έννοια, ο λογαριασμός 78. «Φόρος εισοδήματος έσοδο» μεταφέρεται, μέσω του 82.«Αποτελέσματα περιόδου» (82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών»), στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ενώ ο 39. «Αναβαλλόμενοι φόροι Ενεργητικού» πηγαίνει στον Ισολογισμό, με συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου του 59. «Αναβαλλόμενοι φόροι Παθητικού» (αν πάλι υπάρχει).

Στον Ισολογισμό οι αναβαλλόμενοι φόροι (39., 59.) εμφανίζονται συμψηφιστικά, σύμφωνα με τα υπόλοιπά τους (χρεωστικό → ενεργητικό, πιστωτικό → παθητικό), ενώ στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων (είτε κατά λειτουργία, είτε κατ είδος), το επίσης συμψηφισμένο υπόλοιπο των λογαριασμών 69.02 και 78.02 παρουσιάζεται στο «Φόροι εισοδήματος», μετά από τα αποτελέσματα προ φόρων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: " ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ-Δ.Λ.Π. & Ε.Λ.Π."

Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο εξετάζεται το πώς μια οντότητα που είναι εναρμονισμένη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) παρακολουθεί τα ενσώματα πάγια στοιχεία της, πώς διενεργεί αποσβέσεις σε αυτά και ποιές είναι οι διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.).

### 4.1 Εισαγωγή στα Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.

Είναι φανερό ότι ήδη τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν αρχίσει να απασχολούν και θα απασχολήσουν περισσότερο στο μέλλον, όλο και περισσότερες οντότητες και παράλληλα το λογιστικό επάγγελμα. Τα Δ.Λ.Π. (Θ. Καραγιώργος 2010 ) αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, μεθόδων κανονισμών και πολιτικών η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην προσπάθεια λοιπόν, οι οικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας να παρουσιάζονται με σαφήνεια και αξιοπιστία καθώς και να είναι εφικτό και εύκολο να συγκρίνονται οι καταστάσεις αυτές από τους χρήστες του άμεσου χρηματοοικονομικού ενδιαφέροντος (πιθανοί επενδυτές, μέτοχοι), και του έμμεσου χρηματοοικονομικού ενδιαφέροντος (φορολογικές αρχές, εργαζόμενοι κλπ), η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέστησε υποχρεωτική την εφαρμογή των Δ.Λ.Π (Δ.Π.Χ.Π) από όλες τις χώρες που συμμετέχουν σε αυτή.

Τα Δ.Λ.Π. αποκαλούμενα και I.A.S (International Accounting Standards) εκδίδονται από το Σώμα Δ.Λ.Π. (I.A.S.B.) που είναι εγκατεστημένο στο Λονδίνο και πλαισιώνεται από τη (S.A.C) Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων και την Επιτροπή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.).

Τα Δ.Λ.Π. συμπληρώθηκαν αργότερα (Απρίλιος 2001) από τα Δ.Π.Χ.Π (International Financial Reporting Standards) για την κάλυψη μεταγενέστερων αναγκών. Έτσι η λίστα των ισχυόντων Δ.Λ.Π/ Δ.Π.Χ.Π. έχει ως εξής (Θ. Καραγιώργος 2010 ) :

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα

- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
  
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
  
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
  
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
  
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
  
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
  
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
  
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
  
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

Παρατήρηση: . Τα ισχύοντα ΔΛΠ απαριθμούνται σε 27,εφόσον τα Νο3,4,5,6,9,13,14,15,22,25, 26,30,35 και 39 έχουν καταργηθεί.

Και τα Δ.Π.Χ.Π. που είναι σε ισχύ:

- ΔΠΧΠ 1: Πρώτη Υιοθέτηση των ΔΠΧΠ
- ΔΠΧΠ 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
- ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις
- ΔΠΧΠ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- ΔΠΧΠ 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
- ΔΠΧΠ 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΠ 8: Λειτουργικοί Τομείς

Η ελληνική πολιτεία εναρμονίστηκε με τα Δ.Λ.Π. θεσπίζοντας τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Ο όρος αυτός (Θ. Καραγιώργος 2010) δεν είναι επίσημος αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας .

Τα Ε.Λ.Π. (Παπαδέας 2014) είναι:

- ♦ Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) Π.Δ. 1123/1980
- ♦ Ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών (Α.Ε.)
- ♦ Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) Ν.4039/2012
- ♦ Φορολογικό δίκαιο που αναφέρεται στην *άμεση φορολογία* Ν.2238/1994 και στην *έμμεση φορολογία* Ν.2859/2000

Τα παραπάνω Ε.Λ.Π. (Παπαδέας 2014) είναι σε υψηλό βαθμό ευθυγραμμισμένα με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (τέως ΕΟΚ)

## 4.2 Εισαγωγή στο Δ.Λ.Π 16 και οι διαφορές με την ελληνική νομοθεσία.

Σκοπός του προτύπου 16 (ενσώματες ακινητοποιήσεις), I.A.S. 16 (Property, Plant and Equipment), ([www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)) είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων αποτελούν ο σωστός χρόνος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, η δαπάνη αποσβέσεων και η ζημιά απομείωσης που μέλλει να λογιστεί για τα στοιχεία αυτά.

Το πρότυπο αυτό (Θ. Καραγιώργος 2010 ) εφαρμόζεται για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία. Δεν υπάγονται στο παρόν πρότυπο τα ακίνητα επένδυσης για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 40, και τα "κατεχόμενα για πώληση πάγια". Έτσι, βασική προϋπόθεση για την καταχώρηση και παρακολούθηση του παγίου στοιχείου, σύμφωνα με το πρότυπο 16, είναι ότι πιθανότατα από το πάγιο να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη. Αυτή είναι μια από τις διαφορές με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (Ε.Λ.Π.) καθώς σύμφωνα με αυτά τα πάγια καταχωρούνται όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των παγίων στοιχείων. Αύτη αποτελεί μια από τις διαφορές των Δ.Λ.Π. με τα Ε.Λ.Π., κατά την παρακολούθηση των παγίων, παρόλο που τα Ε.Λ.Π. τείνουν να εναρμονιστούν με τα διεθνή. Στον παρακάτω πίνακα (Θ. Καραγιώργος 2010 ) παρουσιάζονται μερικές ακόμα διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ.

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)
Αξία αρχικής καταχώρησης ακινήτων λογίζεται η συμβολαιογραφική αξία προσαυξανόμενη με τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (φόρος μεταβίβασης,	Όμοια με τα ΔΛΠ, αξία αρχικής καταχώρησης περιλαμβάνει την συμβολαιογραφική αξία, όμως τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων και οι τόκοι

<p>συμβολαιογραφικά, κλπ.) και τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου.</p>	<p>δανείων αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και καταχωρούνται στους λογ.16.14 και 16.18 αντίστοιχα.</p>
<p>Μεταγενέστερη αποτίμηση: μπορεί να γίνει με δύο μεθόδους:</p> <p>-Με την βασική μέθοδο: του κόστους κτήσης, όπου η λογιστική αξία του παγίου περιλαμβάνει το κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημίες λόγω μείωσης της αξίας του.</p> <p>-Με την εναλλακτική μέθοδο: της εύλογης αξίας τους. Εύλογη (δίκαιη) αξία ορίζεται η λογιστική αξία του παγίου που είναι αναπροσαρμοσμένη την ημερομηνία επανεκτίμησης (και επιπλέον είναι η αξία με την οποία ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί στα πλαίσια μίας συναλλαγής) μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. Η διαδικασία της επανεκτίμησης γίνεται με επαρκή συχνότητα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών και ειδικών διατάξεων, και βέβαια δεν είναι κατ' ανάγκη ίδιες.</p>	<p>Μεταγενέστερη αποτίμηση με βάση τα Ε.Λ.Π. γίνεται μόνο με την βασική μέθοδο, δηλαδή του κόστους κτήσης μείον τις εκάστοτε συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημίες λόγω μείωσης της αξίας του.</p> <p>Μόνο για τα ακίνητα (Θ. Καραγιώργος 2010 ) προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας τους με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (ν.2065/1992). Η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους</p>

### 4.3 Αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (Δ.Λ.Π. 16)

Όπως είδαμε (κεφάλαιο 3), για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν στην κατοχή τους ενσώματα πάγια, οι αποσβέσεις αυτών γίνονται σύμφωνα με την νομοθεσία και τους ισχύοντες συντελεστές. Είναι όμως αυτό ορθό; Για να απαντήσουμε στο ερώτημα αυτό αρκεί να δούμε το παρακάτω παράδειγμα:

Μια οντότητα έχει στην κατοχή της ένα μηχάνημα που χρησιμοποιεί σε πλήρη λειτουργία για την παραγωγή προϊόντων και ένα ίδιο μηχάνημα το οποίο είναι και αυτό εγκατεστημένο και έτοιμο για χρήση στον χώρο της εταιρίας, αλλά το χρησιμοποιεί περιστασιακά και σε περιπτώσεις διακοπής λειτουργίας του πρώτου. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και τα δύο μηχανήματα θα αποσβεστούν με συντελεστή 10%. Δεν έχουν σε καμία περίπτωση όμως την ίδια φθορά!

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως είναι δομημένα είναι πιο κοντά στην εξάλειψη, και αν όχι στην ελάττωση των προβλημάτων αυτών. Αυτό συμβαίνει γιατί στα Δ.Λ.Π. ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής. Ως

*Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life)* ( Π. Παπαδέας 2014) ορίζεται είτε η εκτιμώμενη χρονική περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να 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 εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες). Θα μπορούσαμε να πούμε, ότι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι μια "πρόβλεψη" για το, κοντινό συνήθως, μέλλον του παγίου καθώς προβλέπεται ακόμα και πριν την απόκτηση του παγίου, για να εκτιμήσει η οντότητα αν είναι συμφέρουσα προς όφελός της η επένδυση αυτή ( δηλαδή η απόκτηση του παγίου).

Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα υπάρχουν τρεις τρόποι υπολογισμού των αποσβέσεων για την κάλυψη μεγάλου φάσματος αναγκών των οντοτήτων. ([www.proseminars.eu](http://www.proseminars.eu) – Τσιαουσίδου Μ.)

**i. Η σταθερή μέθοδος απόσβεσης.**

Σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο, το κόστος κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται με ένα σταθερό τρόπο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως:

$$\frac{1}{\text{Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή}}$$

Επομένως για ένα μηχάνημα συσκευασίας τροφίμων αγορασμένο στις 2.1.2015 αξίας 150.000,00 ευρώ με ωφέλιμη οικονομική ζωή κατ' εκτίμηση στα 5 έτη και με υπολειμματική αξία στο τέλος της πενταετίας που αναμένεται να είναι 1.000,00 ευρώ θα έχει ποσό απόσβεσης:

**Ποσό ετήσιας απόσβεσης = αποσβεστέα αξία × συντελεστής × x/12**

Άρα: ποσό = 149.000 × 20% × 12/12 = 29.800

Η αποσβεστέα αξία προκύπτει από την αφαίρεση από την αξία κτήσης το ποσό της υπολειμματικής αξίας (150.000-1.000)

**ii. Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης**

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο απόσβεσης, το ύψος της απόσβεσης κατά τα πρώτα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου είναι υψηλότερο, ενώ μειώνεται κατά τα τελευταία χρόνια. Παραλλαγές αυτής της μεθόδου είναι:

**α) Μέθοδος σταθερού συντελεστή απόσβεσης στην αναπόσβεστη αξία**

Ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης, πολλαπλασιάζεται με την *εκάστοτε αναπόσβεστη αξία* και υπολογίζεται ως εξής:

**Όπου:**

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \left( 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Κόστος κτήσης}}} \right) * 100$$



n είναι η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου

Για το ίδιο πάγιο που εξετάσαμε παραπάνω, ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται σε:

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \left( 1 - \sqrt[5]{\frac{1.000,00}{150.000}} \right) * 100 = 63,29 \%$$

Οπότε για το πρώτο έτος η αποσβεστέα αξία θα είναι ίση με την αξία κτήσης μείον την υπολειμματική αξία, και για τα επόμενα η αναπόσβεστη αξία.

Για το έτος 2015 το ετήσιο ποσό απόσβεσης θα είναι:  $149.000 \times 63,29\% \times 12/12 = 94.302,1$  και η αναπόσβεστη αξία θα είναι ίση με  $149.000 - 94.302,1 = 54.697,9$

Έτσι λοιπόν για το έτος 2016 το ετήσιο ποσό απόσβεσης θα ισούται με:  $54.697,9 \times 63,29\% \times 12/12 = 34618,30$  κ.ο.κ.

## β) Μέθοδος του αθροίσματος των ψηφίων

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, εφαρμόζεται ένας φθίνων συντελεστής στην αποσβεστέα αξία (κόστος κτήσης μείον υπολειμματική αξία) του παγίου.

$$\text{Ετήσιος συντελεστής} = \frac{\text{Έτη ωφέλιμης ζωής που απομένουν}}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

Όπου n= η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου

Στην πράξη, διαιρούμε τον αριθμό των ετών που απομένουν στο πάγιο για να χρησιμοποιηθεί (στο παράδειγμά μας 5 έτη), μέχρι την πλήρη απόσβεσή του, κάθε έτος απόσβεσης, δια το αλγεβρικό άθροισμα των ετών της ωφέλιμης ζωής του (για 5 έτη που έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής το πάγιο =  $1+2+3+4+5=15$ ).

Συνεπώς ο συντελεστής μπορεί να διαμορφωθεί και ως εξής:

Έτη ωφέλιμης ζωής που απομένουν \* 100  
Άθροισμα των ψηφίων των ετών της ωφέλιμης ζωής

Ο συντελεστής αυτός, είναι μειούμενος κατά το πέρασμα των ετών καθώς τα έτη ωφέλιμης ζωής του παγίου (αριθμητής) μειώνεται.

**iii. Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων ή μέθοδος χρησιμοποίησης**

Η μέθοδος αυτή δημιουργήθηκε για να εξαλείψει προβλήματα όπως αυτό που συναντήσαμε ανάμεσα στα δύο ίδια μηχανήματα αλλά με διαφορετικό ρυθμό χρήσης. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, σε αυτή την περίπτωση, αποσβένονται ανάλογα με τη παραγωγικότητα ή την αναμενόμενη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία, παράγοντες που στην ουσία καθορίζουν και την ωφέλιμη ζωή τους. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάντα στην αποσβεστέα αξία.

Και σε αυτή την μέθοδο υπάρχουν δύο παραλλαγές:

**α) Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.**

Ο συντελεστής απόσβεσης προκύπτει από το κλάσμα:

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

Οι παραγόμενες μονάδες περιόδου (αριθμητής) εισάγονται από την αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) ενώ οι συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής προκύπτουν από τις τεχνικές προδιαγραφές του μηχανήματος.

*Σημείωση:* και αυτός ο συντελεστής είναι μειούμενος με το πέρασμα των χρόνων γιατί αναπόφευκτα όσο αυξάνονται τα έτη που το έχουμε στην κατοχή μας, που σημαίνει μεγαλύτερη λειτουργική φθορά, τόσο μειώνεται σε παραγωγικότητα.

## **β) Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.**

Στην μέθοδο αυτή, οι αποσβέσεις των παγίων υπολογίζονται ανάλογα με τις ώρες λειτουργίας τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως:

$$\text{Συντελεστής Απόσβεσης} = \frac{\text{Ώρες λειτουργίας περιόδου}}{\text{Συνολικά εκτιμώμενες ώρες λειτουργίας}}$$

Ομοίως με την μέθοδο των μονάδων παραγωγής οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αποσβεστέα αξία, και ο συντελεστής είναι μειούμενος με την πάροδο των χρόνων.

Παρατήρηση: το άρθρο 18 του **Ν. 4308/2014** φέρνει ακόμα πιο κοντά τα Ε.Λ.Π. με τα Δ.Λ.Π. γιατί μέσα στις αλλαγές που προβλέπει κάνει και αποδεκτή την συνύπαρξη των παραπάνω μεθόδων αποσβέσεων με τις ισχύουσες μέχρι τώρα από το Ε.Γ.Λ.Σ. και αφήνεται στην ευχέρεια της οντότητας ποια θα χρησιμοποιήσει σύμφωνα με τις ανάγκες της.

## **4.4 Διαφορές Ε.Λ.Π. με Δ.Λ.Π. στην διενέργεια των αποσβέσεων**

Παραπάνω εξετάσαμε τους τρόπους απόσβεσης με τα Δ.Λ.Π. και το συμπέρασμα που βγαίνει είναι ότι, προς το παρόν υπάρχουν ακόμα σημαντικές διαφορές. Ένας συνοπτικός πίνακας των διαφορών, θα μας δώσει μια καλύτερη εικόνα.:

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)
Οι συντελεστές απόσβεσης υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής.	Οι συντελεστές ορίζονται με το άρθρο 24, Ν.4172/2013.
Λαμβάνεται υπόψιν ο ρυθμός χρησιμοποίησης του ενσώματου πάγιου στοιχείου.	Δεν λαμβάνεται υπόψιν ο ρυθμός χρησιμοποίησης και όλα τα πάγια αντιμετωπίζονται το ίδιο.
Υπάρχουν τρεις μέθοδοι για την διενέργεια των αποσβέσεων. (σταθερή μέθοδος, φθίνουσα μέθοδος και μέθοδος των παραγόμενων μονάδων)	Επικρατεί πλέον μόνο η σταθερή μέθοδος απόσβεσης.
(Θ. Καραγιώργος 2010 )Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά.	Η ανάλυση των σύνθετων παγίων γίνεται με οδηγό τον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων.
(Θ. Καραγιώργος 2010 )Όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό του "ενσώματου πάγιου στοιχείου" ή όταν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματα πάγια στοιχεία.	Τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυσή τους.

## 4.5 Συμπεράσματα

Με την ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας μπορούμε να εξάγουμε κάποια χρήσιμα συμπεράσματα. Αρχικά βλέπουμε ότι η λογιστική, σε συνδυασμό με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχει ξεφύγει από τα "στερεότυπα", κατευθύνει τις οντότητες σε δημιουργική λογιστική, μέσα σε νόμιμα πλαίσια, και πλέον μπορούν οι οντότητες να χρησιμοποιούν λογιστικά "εργαλεία" που ανταποκρίνονται περισσότερο στις αντίστοιχες ανάγκες τους.

Επιπλέον, βρισκόμενοι σε ένα στάδιο μεταβατικό, που τα ελληνικά πρότυπα τείνουν να γίνουν όμοια με τα διεθνή παρατηρούμε πολλές διαφορές μεταξύ τους, αλλά και ομοιότητες, οι οποίες προέκυψαν από τις σταδιακές αλλαγές μέχρι το επιθυμητό αποτέλεσμα που είναι η πλήρη ταύτιση των ελληνικών με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Και τέλος, ένα συμπέρασμα για τα ελληνικά δεδομένα είναι ότι στην προσπάθεια του κράτους για την εύρεση πόρων που θα το βγάλουν από το οικονομικό αδιέξοδο στο οποίο βρίσκεται, οι αλλαγές που επήλθαν, δεν λειτούργησαν προς όφελος των επιχειρήσεων αλλά αντίθετα κάνουν ακόμα πιο ζοφερή την κατάσταση, καθώς η μεγαλύτερη εμφάνιση κερδών, σε συνδυασμό με τους υψηλούς συντελεστές φορολόγησης δεν δίνουν την ευκαιρία για ανάπτυξη.

## Βιβλιογραφία

- ♦ Παπαδέας Π., (2014), «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», Αθήνα.
- ♦ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2014), «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη Α.Ε.Β.Ε.
- ♦ Λεκαράκου Κ., (2014), «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα.
- ♦ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Αν., (2010), «Δ.Λ.Π. Θεωρία κ' Πράξη», Θεσσαλονίκη.
- ♦ Φίλος Ι.Λ., (2003), «Δ.Λ.Π. Οδηγός πρώτης εφαρμογής», Αθήνα, Παμισός
- ♦ Βασιλείου Δ., Ηρειώτης Ν., (2015), «Χρηματοοικονομική διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Αθήνα, Rosili.
- ♦ Σταματόπουλος Δ., Καρκαβούρης Αν. (2014) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», Αθήνα.

## Διαδίκτυο

- ♦ [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- ♦ [www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)
- ♦ [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- ♦ [www.proseminars.eu](http://www.proseminars.eu)
- ♦ [www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)
- ♦ [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)