

2. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Έννοια και ορισμός:

Απόσβεση: ονομάζεται γενικά η μείωση ενός λογαριασμού για οποιαδήποτε αιτία π.χ. μείωση χρέους, εξαφάνιση απαιτήσεως κατά τρίτου λόγω αφερεγγυότητός του (επισφαλείς πελάτες), μείωση ομολογιακού δανείου της επιχείρησης (δηλαδή μερική εξόφλησή του) ή κατανομή των εξόδων αρχικής εγκατάστασης της επιχείρησης (έξοδα ιδρύσεως) σε περισσότερες χρήσεις κλπ.

Με τη λογιστική έννοια λέγοντας απόσβεση εννοούμε τη μείωση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου από 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 (τεχνολογική απαξίωση).

2.1. Λογιστικές εγγραφές επί των αποσβέσεων

Για παρακολούθηση του υπολογισμού του ποσού αποσβέσεως υπάρχουν δύο τρόποι:
Α.) ο τρόπος της **αμέσου** εμφανίσεως της απόσβεσης.

Β.) ο τρόπος της **έμμεσου** εμφανίσεως της απόσβεσης.

Κατά τον πρώτο τρόπο (άμεσος) χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» και πιστώνεται ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται.

Παράδειγμα:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις Μηχανημάτων Μηχανήματα	10.000	10.000
Υπολογισμός αποσβέσεων άμεση σταθερά με 10%		

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

Παράδειγμα:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις Μηχανημάτων Αποσβεσμένα Μηχανήματα	10.000	10.000
Υπολογισμός αποσβέσεων έμμεσα σταθερά με 10%		

Τελειώνοντας αναφέρουμε πως, ο υπολογισμός των αποσβέσεων των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο τέλος της χρήσεως κατά τις εγγραφές τακτοποιήσεως και συγκεντρώσεως των αποτελεσμάτων για να καθορισθεί η καθαρή θέση της επιχείρησης.

2.2. Μέθοδοι αποσβέσεων

Οι κυριότερες μέθοδοι υπολογισμού του ετήσιου ποσού αποσβέσεως είναι οι 8 πιο κάτω:

- 1.) **Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως:** είναι εκείνη κατά την οποία ο συντελεστής αποσβέσεως είναι σταθερός κάθε χρόνο και ο υπολογισμός με βάση το συντελεστή γίνεται πάντοτε από την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα:

Εάν η αξία των μηχανημάτων είναι 100.000€ και υπολογίζεται απόσβεση με συντελεστή 10% για κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη μέθοδο της σταθερής αποσβέσεως το ποσοστό της αποσβέσεως θα ανέρχεται σε 10.000€ το χρόνο.

- 2.) **Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή:** είναι εκείνη κατά την οποία ο μεν συντελεστής παραμένει ο ίδιος, ο δε υπολογισμός όχι από την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου, αλλά κάθε φορά επί του υπολοίπου που εναπομένει από την αφαίρεση της αποσβέσεως.

Παράδειγμα:

Αν η αξία των μηχανημάτων είναι 200.000€ και υπολογίζεται απόσβεση 10% με τη μέθοδο που αναφέραμε πιο πάνω, το ποσόν αυτής συνέχεια θα μειώνεται δηλαδή: τον 1ο χρόνο θα είναι 20.000€, το 2ο χρόνο 18.000€ κ.ο.κ.

- 3.) **Μέθοδος φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή:** είναι εκείνη η μέθοδος κατά την οποία το ποσό της αποσβέσεως υπολογίζεται πάντα από την αρχική αξία αλλά με μειωμένο συντελεστή. Π.χ. τον 1ο χρόνο με 10%, το 2ο χρόνο με 9%, τον 3ο χρόνο με 8% κ.ο.κ.

- 4.) **Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως:** είναι εκείνη κατά την οποία το ποσό της αποσβέσεως αυξάνει κάθε χρόνο με αντίστοιχη αύξηση του συντελεστού. Π.χ. τον πρώτο χρόνο με 7%, το δεύτερο χρόνο με 8%, τον τρίτο χρόνο με 9% κ.ο.κ.

- 5.) **Μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής:** κατά τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του στοιχείου από τον ένα χρόνο στον άλλο αυξάνεται, δηλαδή ο συντελεστής αποσβέσεως του στοιχείου αυξάνεται από τον ένα χρόνο στον άλλο που υπολογίζεται πάντοτε από την αρχική αξία του στοιχείου. Για να βρεθεί το ετήσιο ποσό της αποσβέσεως πρέπει να μερισθεί το ποσό της αξίας του στοιχείου σε μέρη ανάλογα με τα έτη διαρκείας χρησιμοποιήσεως του στοιχείου.

Παράδειγμα: Έστω μηχανήμα Κ αρχικής αξίας 80.000€ με πιθανή διάρκεια χρησιμοποιήσεως 7 χρόνια.

Θα έχουμε το άθροισμα: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28$ έτη ζωής οπότε θα μεριστεί ο αριθμός 80.000€ ανάλογα με τους αριθμούς 1,2,3,4,5,6,7. Άρα έχουμε:

1ο χρόνο: $80.000 \times 1 / 28 = 80.000 / 28 = 2857$
2ο χρόνο: $80.000 \times 2 / 28 = 160.000 / 28 = 5714$
3ο χρόνο: $80.000 \times 3 / 28 = 240.000 / 28 = 8571$ κ.ο.κ.

6.) Μέθοδος της λειτουργικής απόσβεσης: επίσης λέγεται και μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών εργασίας (παραλλαγή της προηγούμενης μεθόδου), μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία, που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή.

Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

A.) Οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας του πάγιου στοιχείου μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.

Η απόσβεση της κάθε χρήσεως βρίσκεται με τη σχέση:

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΕΩΣ = ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ Χ ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ: (προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας)

Η αποσβεστέα αξία πάνω στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση είναι η αξία κτήσεως ή η νόμιμα αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αξία αυτή, που περιλαμβάνει και τις δαπάνες μέχρι να τεθεί σε λειτουργία το πάγιο στοιχείο, προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεως ή προσθηκών ή βελτιώσεων. Σε περίπτωση που υπάρχει αξιολογη υπολειμματική αξία αυτή αφαιρείται από την αρχική για να βρεθεί η αποσβεστέα.

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

Η απόσβεση της κάθε χρήσεως βρίσκεται με τη σχέση:

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΧΡΗΣΕΩΣ = ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ Χ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ: ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

7.) Μέθοδος της παλινδρομούσας απόσβεσης: με αυτή τη μέθοδο, η απόσβεση υπολογίζεται τότε με μειωμένους και τότε με αυξημένους συντελεστές αποσβέσεως. Η μέθοδος αποτελεί παραλλαγή της λειτουργικής.

8.) Μέθοδος της αποτίμησης: γίνονται αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήσεως, οπότε αντί για απόσβεση θα προκύψει ωφέλεια.

Οι αποσβέσεις σύμφωνα με τη Νομοθεσία.

Για να αποφύγει τις υποκειμενικές κρίσεις των επιχειρήσεων πάνω στο ποσοστό της απόσβεσης, το Υπουργείο Οικονομικών με νόμο κατά διαστήματα ετών, καθορίζει τα ανώτατα όρια των συντελεστών απόσβεσης.

Η απόσβεση είναι υποχρεωτική από το νόμο είτε υπάρχουν κέρδη είτε ζημιές. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου **αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο** κατ' αναλογία με τους συντελεστές και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Ο λογισμός αποσβέσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα-ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει **από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται** με βάση δωδεκατημόρια.

Η διάταξη αυτή του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 δημιουργεί **διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης**, ως προς **το κριτήριο χρόνου έναρξης των αποσβέσεων**, καθώς η διατύπωση «χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία» διαφέρει από τη διατύπωση «**από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται**». Π.χ. ένα ξενοδοχείο κατασκευάζεται. Η κατασκευή ολοκληρώνεται τον Ιανουάριο και θεωρείται έτοιμο προς χρήση. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ο Ιανουάριος είναι ο μήνας που αρχίζει να υπολογίζονται οι αποσβέσεις. Η επιχείρηση προσλαμβάνει προσωπικό τον μήνα Απρίλιο για να υποδεχθεί επισκέπτες και σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία τότε χρησιμοποιείται, οπότε ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων αρχίζει τον Μάιο.

Η διάταξη του Ν.4172/2013 για τον **επόμενο μήνα** από τη χρησιμοποίηση ή θέση αυτού σε υπηρεσία διαφοροποιεί την έναρξη των αποσβέσεων ακόμα και αν οι δύο διατυπώσεις που προαναφέρθηκαν συμπίπτουν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Χρηματοοικονομική ανάλυση λογιστικών καταστάσεων (Νικήτας Νιάρχος)
- Γενικές αρχές Λογιστικής (Κ.Ν.Καρδακάρης)
- Ν.4172/2013