

**Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ Η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ
ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥΣ (Ν. 2065/92)**



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
Π. ΜΗΛΙΑ**

ΠΑΤΡΑ 1995

Η ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΥΤΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ
ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΚΑΛΔΙΡΗ ΓΕΩΡΓΙΑ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΧΡΥΣΟΤΟΜΟ
ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΠΟΥΛΟ ΔΗΜΗΤΡΙΟ

ΑΙΣΙΟΛΟΓΙΑ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 1878

**Η πτυχιακή αυτή εργασία
Αφιερώνεται στο τμήμα Λογιστών
Σχολή Σ.Δ.Ο του ΤΕΙ ΠΑΤΡΩΝ, καθώς
και στην εισηγήτρια μας Π. ΜΗΛΙΑ**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η Λογιστική είναι η «γλώσσα των επιχειρήσεων» που ομιλεί με αριθμούς. Η λογιστική, καταγράφει με αριθμούς αυτούς επεξεργάζεται (ταξινομεί, συγκεντρώνει, συσχετίζει και συνοψίζει) προκειμένου να παρασκευάσει το απαραίτητο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων πληροφοριακό υλικό.

Τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική χάνουν μεγάλο μέρος της αξίας τους αν δεν είναι συγκρίσιμα.

Η πτυχιακή αυτή εργασία παρουσιάζει τα Πάγια στοιχεία των επιχειρήσεων καθώς και την Αναπροσαρμογή αυτών σύμφωνα με τον Νόμο 2065/1992.

Η πτυχιακή αυτή εργασία αποτελείται από τρία μέρη:

- Το πρώτο μέρος που παρουσιάζει τα γενικά περί Παγίων Στοιχείων.
- Το δεύτερο μέρος που παρέχει μία πληρέστερη ιστορική αναδρομή (από την πρώτη αναπροσαρμογή που πραγματοποιήθηκε μέχρι και την τελευταία).

- Το τρίτο μέρος όπου παρουσιάζεται ένα παράδειγμα για την καλύτερη κατανόηση της αναπροσαρμογής σύμφωνα με το νόμο 2065/1992 καθώς και τα αποτελέσματα της αναπροσαρμογής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Πληροφορίες σχετικά με τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία των Επιχειρήσεων καθώς και για την αναπροσαρμογή των Πάγιων Στοιχείων σύμφωνα με το Νόμο 2065/1992 αντλήσαμε από την εξής βιβλιογραφία:

Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ΕΜΜ.ΣΑΚΕΛΛΗ

Λογιστική Πληθωρισμού ΕΜΜ.ΣΑΚΕΛΛΗ

Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΧΡΗΣ.ΤΟΤΣΗ

Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ΕΛΚΕΠΑ

Φορολογική Επιθεώρηση από έτη (1946 έως και 1992)

Περιοδικά Λογιστής από έτη (1987 έως και 1992)

Σημειώσεις Λογιστικής II ΝΙΚ.ΠΕΤΡΙΔΗ

Σημειώσεις Ανάλυσης Ισολογισμού ΝΙΚ.ΠΕΤΡΙΔΗ

Ειδική Ερμηνευτική Εγκύκλιος νόμου 2065/92

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	5

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

1. Έννοια και διακρίσεις του Πάγιου Ενεργητικού	
1.1 Έννοια του πάγιου ενεργητικού.....	11
1.2 Κριτήρια κατάταξης περιουσιακών στοιχείων Πάγιου Ενεργητικού.....	12
1.3 Κατηγορίες Πάγιου Ενεργητικού.....	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

2. Τό Αρχικό Κόστος Κτήσης των Πάγιων Στοιχείων	
2.1 Το αρχικό κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων, σύμφωνα με το Ν.2190/1920 και Ε.ΓΛΣ.....	16
2.2 Κόστος κτήσεως δι' αγοράς.....	16
2.3 Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής.....	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

3. Το Μεταγενέστερο Κόστος Κτήσης των Πάγιων Στοιχείων	
3.1 Γενικά.....	20

3.2 Προσθήκη.....	20
3.3 Βελτίωση.....	20
3.4 Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων που δεν συνιστούν στοιχείο κόστους κτήσεως των παγίων στοιχείων.....	21

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

4. Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων

4.1 Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.....	25
4.2 Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.....	25
4.3 Έννοια της αποσβέσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	27
4.4 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων.....	29
4.5 Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις.....	30
4.6 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

5. Περιεχόμενο και Λειτουργία των Λογαριασμών

5.1 Λογαριασμός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις».....	34
5.2 Λογαριασμός 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα».....	42
5.3 Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός».....	53
5.4 Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά μέσα».....	61
5.5 Λογαριασμός 14 «Έπιπλα και Λοιπός εξοπλισμός».....	64
5.6 Λογαριασμός 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση	

και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων».....	71
5.7 Λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως».....	75
5.8 Λογαριασμός 17 «...».....	89
5.9 Λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και Λοιπές Μακρο- πρόθεσμες Απαιτήσεις».....	89
5.10 Όμιλος Λογαριασμών 19 «Πάγιο Ενεργητικό Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων».....	105

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1 Έννοια της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων.....	110
1.2 Σκοπός της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων.....	113

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

2.1 Προβλήματα αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων.....	116
--	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

3.1 Σύντομη αναφορά σε προηγούμενες αναπληρώσεις.....	125
---	-----

3.2 Αναπροσαρμογή έτους 1946.....	128
3.3 Αναπροσαρμογή έτους 1956.....	136
3.4 Αναπροσαρμογή έτους 1967.....	139
3.5 Αναπροσαρμογή έτους 1977.....	140
3.6 Αναπροσαρμογή έτους 1982.....	142
3.7 Αναπροσαρμογή μηχανολογικού εξοπλισμού (Ν. 1731/87).....	144
3.8 Αναπροσαρμογή έτους 1988.....	157

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

(Ν. 2065/92 άρθρα 20 έως 27)

4.1 Νόμος 2065/1992.....	160
4.2 Ερμηνεία του Ν. 2065/92.....	171

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Ν. 2065/92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΥΠΟΘΕΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

1.1 Περιουσιακά στοιχεία της «Εμπορικής Α.Ε.».....	223
1.2 Υπολογισμός αναπροσαρμοσμένων αξιών των παγίων στοιχείων.....	224
1.3 Συμπερασμάτα από την αναπροσαρμογή των ακινήτων.....	238

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

1.1 Έννοια του πάγιου ενεργητικού

Κατά τη λειτουργία των εργασιών μιας επιχείρησης, απαραίτητα στοιχεία, εκτός από το κεφάλαιο που πρέπει να διαθέτει, είναι και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία ονομάζονται τα αγαθά κινητά ή ακίνητα, υλικά ή άυλα τα οποία αγόρασε η επιχείρηση από τρίτους ή τα κατασκεύασε από μόνη της με σκοπό όχι τη μεταπώληση ή μεταποίηση αλλά για να χρησιμεύσουν σαν μέσα εκμετάλλευσης ή σαν όργανα εργασίας για την παραγωγή ή την διάθεση άλλων οικονομικών αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία έχουν φυσική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Το ίδιο άλλωστε προβλέπει και το άρθρο 42ε παράγραφος 2 του Ν. 2190/1920, το οποίο ορίζει, ότι στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν, μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή, στην εταιρεία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Επίσης, περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Για να χαρακτηριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως πάγιο θα πρέπει:

- Να χρησιμοποιείται μόνιμα προς διεξαγωγή των έργων της επιχειρήσεως.
- Να μη προορίζεται προς πώληση, υπό ομαλές συνθήκες λειτουργίας της επιχειρήσεως.
- Να έχει διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από μία χρήση (έτος).

1.2 Κριτήρια κατάταξης περιουσιακών στοιχείων στο Πάγιο Ενεργητικό

Ο χαρακτηρισμός ενός περιουσιακού στοιχείου σαν πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από τη φύση του αλλά από τα εξής κριτήρια:

α) τον προορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου μέσα στην επιχείρηση.

β) την διάρκεια ζωής του μέσα στην επιχείρηση, δηλαδή την ταχύτητα κυκλοφορίας του. Για παράδειγμα, ένα μηχάνημα που είναι πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε μια βιομηχανική επιχείρηση ενώ σε μια επιχείρηση πωλήσεως μηχανημάτων θα είναι κυκλοφοριακό στοιχείο (δηλαδή εμπόρευμα). Επίσης απαιτήσεις που λήγουν μέσα στην μεθεπόμενη χρήση από την σύνταξη του Ισολογισμού, εντάσσονται στο Πάγιο Ενεργητικό, ενώ απαιτήσεις που λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση εντάσσονται στο κυκλοφορούν Ενεργητικό.

1.3 Κατηγορίες Πάγιου Ενεργητικού

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά και το άρθρο 42ε παράγραφος 3 του Ν. 2190/1920 στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται και οι εξής μερικότερες κατηγορίες στοιχείων:

- α) Τα ενσώματα πάγια στοιχεία.
- β) Ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- γ) Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.
- δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

α) Ενσώματα πάγια στοιχεία: είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Εδικότερα ενσώματα πάγια χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

- έχουν φυσική υπόσταση (είναι ενσώματα) και σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή
- χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχειρήσεως (παραγωγή προϊόντος, προσφορά αγαθών ή υπηρεσιών κλπ)
- δεν κατέχονται σαν μια επένδυση ή δεν προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχειρήσεως.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 10 - 15 του Λογιστικού Σχεδίου.

β) Ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία: είναι τα περιουσιακά αυτά στοιχεία τα οποία δεν έχουν υλική υπόσταση, αλλά είναι δυνατόν να συμβάλουν και αυτά στην παραγωγική διαδικασία της λειτουργίας της επιχειρήσεως, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους που πρέπει να είναι μεγαλύτερη από ένα έτος.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. με τον όρο «ασώματες ακινητοποιήσεις» ή άυλα πάγια στοιχεία νοούνται τα οικονομικά αγαθά τα οποία

είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος.

Τα ασώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- Στα δικαιώματα όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, πνευματική ιδιοκτησία και έχουν σύμφωνα με το νόμο περιορισμένη διάρκεια ζωής.

- Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις όπως η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωσή της οικονομικής μονάδας, που δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό και διαρκούν όσο και η επιχείρηση.

Τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16 και συγκεκριμένα από 16.00 έως 16.09.

γ) Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως: είναι εκείνα που γίνονται:

- για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας

- για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και

- για την επέκταση και αναδιοργάνωση της.

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγαλύτερη χρονική περίοδο από ένα έτος και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις:

Ως συμμετοχές ορίζεται το δικαίωμα συμμετοχής της επιχείρησης στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής (ΑΕ, ΟΕ, ΕΠΕ, ΕΕ) που εκπροσωπούν ποσοστό

τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους (Ν.2190/1920 άρθρο 42ε παράγραφος 5).

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις που η επιχείρηση έχει κατά τρίτων επιχειρήσεων των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης (Ν.2190/1920 άρθρο 42ε παράγραφος 6).

Οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 18 του λογιστικού σχεδίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΤΟ ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2.1 Το αρχικό κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 και το Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το αρχικό κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων δημιουργείται είτε από την αγορά του παγίου στοιχείου, είτε από παραγωγή ή ιδιοκατασκευή των παγίων.

2.2 Κόστος κτήσεως δι' αγοράς

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τη διάταξη του άρθρου 43 παράγραφος 56 του ν. 2190/1920 ορίζεται ότι «τιμή κτήσης» είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στον λογαριασμό «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

Στην τιμή κτήσεως περιλαμβάνονται, τα εξής στοιχεία:

α) Η τιμολογιακή αξία, δηλαδή η αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς ή αν πρόκειται περί ακινήτων, στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς.

Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων, ανεξάρτητα από την αιτία χορηγήσεων τους (λόγω σύντομης εξοφλήσεως του τιμολογίου, λόγω ελαττώματος του αγορασμένου κλπ).

β) Τα ειδικά έξοδα αγοράς, δηλαδή τα έξοδα που προκύπτουν κατά και εξαιτίας της συγκεκριμένης αγοράς, όπως ο ναύλος, τα ασφάλιστρα, οι δασμοί, τα εκφορτωτικά και λοιπά έξοδα που δημιουργούνται μέχρι και την παραλαβή του στοιχείου στον τόπο εγκαταστάσεως ή χρησιμοποίησής του.

γ) Το κόστος εγκαταστάσεως του στοιχείου, δηλαδή οι δαπάνες συναρμολογήσεως και τοποθέτησεως αυτού στην κατάλληλη θέση, ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία. Το συστατικό αυτό στοιχείο του κόστους κτήσεως δεν προβλέπεται από την παραπάνω διάταξη, προκύπτει όμως από την αμέσως επόμενη περίπτωση γ' της ίδιας παραγράφου, που καθορίζει το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων και στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσει το στοιχείο στην κατάλληλη θέση για λειτουργία.

Ορίζεται ρητά από το άρθρο 43 παράγραφος 5β του νόμου 2190/1920, δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των ακινήτων: οι φόροι μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, μολονότι πρόκειται περί ειδικών εξόδων κτήσεως των ακινήτων. Τα έξοδα αυτά εμφανίζονται στο ισολογισμό στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

2.3 Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής

Ορισμένες επιχειρήσεις έχουν την ευχέρεια να κατασκευάζουν οι ίδιες μέρος των παγίων εγκαταστάσεων π.χ. επιχειρήσεις διυλιστηρίων κατασκευάζουν οι ίδιες τους αγωγούς πετρελαίων χρησιμοποιώντας το προσωπικό και τα μηχανημά τους. Άλλες επιχειρήσεις όμως προβαίνουν στην ιδιοκατασκευή

των παγίων επειδή το προσωπικό ή τα μηχανημάτά τους υποαπασχολούνται ή για να πετύχουν χαμηλότερο κόστος κατασκευής σε σχέση με το κόστος αγοράς κλπ.

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παράγραφος 5γ του νόμου 2190/1920 «κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλογία γενικών αγορών, καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευαστές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους».

Στο κόστος των ιδιοπαραγόμενων στοιχείων δεν περιλαμβάνονται «τόκοι κατασκευαστικής περιόδου» και «έξοδα χρηματοδότησεως».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής παρακολουθείται στον λογαριασμό 78 «ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως».

Το κόστος αυτό προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Ν. 2190/1920 «οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό των οργανικών εξόδων «τόκοι και συναφή έξοδα» και κατόπιν καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό κατά την ανάλυση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως». Οι τόκοι

αυτοί «αποσβένονται, είτε εφάπαξ, κατά το έτος πραγματοποίησεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία». Ειδικότερα οι τόκοι δανείων για την αγορά παγίου στοιχείου ή την ιδιοκατασκευή θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως. Μόνο οι τόκοι δανείων για επενδύσεις αποσβένονται εντός δεκαετίας (10) σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΤΟ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.1 Γενικά

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παράγραφος 5α του Ν. 2190/1920, το αρχικό κόστος κτήσεως των παγίων προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Ο Νόμος δεν δίνει την έννοια αυτών, τους οποίους δανείζεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο αναφέρει τα εξής:

3.2 Προσθήκη

- Προσθήκη (ή επέκταση) κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι η μόνιμη αύξηση του όγκου ή της ωφελιμότητάς του που γίνεται με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών ενώ

- Προσθήκη (ή επέκταση) μηχανήματος και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και την παραγωγική τους ικανότητα.

Εφόσον αυξάνεται η χρησιμότητα του παγίου πρέπει η δαπάνη που την προκαλεί να προστίθεται στην αξία του παγίου (δηλαδή να χρεώνεται ο λογαριασμός του παγίου και όχι ο λογαριασμός του εξόδου).

3.3 Βελτίωση

- Βελτίωση ενσώματου παγίου στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση με αποτέλεσμα:

- α) την αύξηση του ωφελίμου χρόνου ζωής του στοιχείου
- β) την αύξηση της παραγωγικότητας του στοιχείου
- γ) την μείωση του κόστους λειτουργίας του στοιχείου
- δ) τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Οι δαπάνες βελτιώσεως από φορολογική άποψη επαυξάνουν την αξία κτήσεως των παγίων και υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση.

3.4 Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων δεν συνιστούν στοιχείο κόστους κτήσεως των παγίων στοιχείων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. :

α) επισκευή παγίου 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 την καταστροφή ή τη βλάβη.

β) Συντήρηση είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Όπως παρατηρούμε από τους πιο πάνω ορισμούς υπάρχουν οι εξής διαφορές μεταξύ των δαπανών των δύο κατηγοριών:

1) Η μεν συντήρηση προλαμβάνει, αφού αποβλέπει στο να εμποδίσει την βλάβη, η δε επισκευή θεραπεύει, εφόσον προυποθέτει βλάβη που επέρχεται με την χρήση ή την λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου.

2) Οι δαπάνες επισκευών δεν επαναλαμβάνονται κατ' ανάγκην σταθερά, σε αντίθεση με τις δαπάνες συντηρήσεων που επαναλαμβάνονται κάπως σταθερά.

Τα εξής χαρακτηριστικά της συντηρήσεως είναι:

- Να γίνεται συχνά και πολλές φορές συστηματικά
- Να αποσκοπεί στο να διατηρεί τα μέσα δράσεως ικανά να παρέχουν έργο, ανάλογο με αυτό που προβλέπεται και για όσο χρόνο ζωής αρχικά έχει προσδιοριστεί.

- Η δαπάνη να μην μεταβάλλει την προβλεπόμενη διάρκεια ζωής, ούτε την παραγωγική ικανότητα του στοιχείου π.χ. λίπανση και καθαρισμός μηχανών.

Αντικατάσταση των μερών, που αποτελούν ένα ανταλλακτικό της λειτουργίας μιας μηχανής και όχι ουσιαστικό τμήμα του στοιχείου.

Όσον αφορά τις επισκευές μπορούμε να πούμε ότι διακρίνονται σε συνήθεις και ασυνήθεις (έκτακτες).

Ασυνήθεις επισκευές είναι αυτές που αφορούν σημαντικά ποσά δαπανών και δεν επαναλαμβάνονται συχνά. Επίσης αυξάνουν την αποδοτικότητα ή την χρησιμότητα του στοιχείου ή επιμηκύνουν την ωφέλιμη ζωή του σε σχέση με την ζωή του πριν την επισκευή π.χ. οι μεγάλες βελτιώσεις στις ηλεκτρικές εγκαταστάσεις.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων των παγίων στοιχείων είναι έξοδα γιατί η χρησιμότητα που προσφέρουν εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας οικονομικής χρήσεως. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος και βαρύνουν το κόστος

παραγομένων προϊόντων. Πρόκειται βέβαια για τις συνήθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως.

Σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις για τις ασυνήθεις (έκτακτες) δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων μπορούμε να αναφέρουμε:

- αν οι επισκευές οδηγούν σε αύξηση της αποδοτικότητας ή της χρησιμότητας του στοιχείου η δαπάνη αυξάνει την αξία κτήσεως του παγίου,

- αν οι επισκευές οδηγούν σε αύξηση του ωφέλιμου χρόνου ζωής του στοιχείου τότε η δαπάνη καταχωρείται σε χρέωση του οικείου λογαριασμού αποσβέσεως του στοιχείου και έτσι αυξάνεται η αναπόσβεστη αξία αυτού.

Βέβαια οι δύο μέθοδοι δεν εφαρμόζονται στην πράξη γιατί είναι δύσκολη η διάκριση μεταξύ αυξήσεως της χρησιμότητας και του ωφέλιμου χρόνου ζωής και επειδή δίνουν τα ίδια αποτελέσματα δηλαδή προσδιορίζουν την ίδια αναπόσβεστη λογιστική αξία του στοιχείου.

Επίσης, οι ασυνήθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων δεν βαρύνουν μια χρήση αλλά κατανέμονται σε περισσότερες, ανάλογα με την φύση και το μέγεθος τους και φυσικά τις συνθήκες της επιχειρήσεως, σύμφωνα με την απόφαση 73/1979 του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε αντίθεση, σύμφωνα με το Ν.Δ. 3323/1955 άρθρο 35 παράγραφος 1, εδάφιο β, τα έξοδα που αφορούν τις κατ' έτος επαναλαμβανόμενες συνήθεις επισκευές και συντηρήσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως.

Για να κεφαλαιοποιείται μια δαπάνη, που αφορά ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, θα πρέπει να συνιστά προσθήκη (ή επέκταση) ή βελτίωση ή ανανέωση ή αντικατάσταση μέρους του στοιχείου αυτού του οποίου τελικά:

- θα αυξάνεται η αξία ή
- θα αυξάνεται η παραγωγική ικανότητα ή
- θα αυξάνεται η διάρκεια ζωής ή
- θα συντρέχουν περισσότερες από μία περιπτώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.1 Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία

Σε απόσβεση υπόκειται κατά το νόμο 2190/1920 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα και ασώματα (άρθρο 43 παραγράφος 4 & 5), καθώς και τα έξοδα εγκαταστάσεως (άρθρο 43 παράγραφος 3).

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος». Αποσβέσιμα θεωρούνται επίσης και τα έξοδα εγκαταστασέως.

Κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία:

α) αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας λογιστικών περιόδων,

β) έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και

γ) κατέχονται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.

4.2 Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων

Όπως είναι γνωστό, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τόσο τα ενσώματα (π.χ. κτίρια, μηχανήματα, εγκαταστάσεις, κλπ) όσο και τα ασώματα - άυλα (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, τεχνικές γνώσεις παραγωγής, κλπ) υπόκεινται με την πάροδο του

χρόνου σε μείωση της αξίας τους και συνεπώς, έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Οι παράγοντες που προκαλούν τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων διακρίνονται σε φυσικούς και οικονομικούς.

α) Φυσικοί παράγοντες: Συνήθης λειτουργική φθορά στην οποία υπόκεινται τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται θετικά από την ένταση της λειτουργίας και αρνητικά από τη συντήρηση των στοιχείων. Αλλά και η *αχρηστία* είναι δυνατό να προκαλεί μείωση της αξίας ορισμένων παγίων στοιχείων, όπως π.χ. ορισμένα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία που παραμένουν στο ύπαιθρο φθείρονται γρηγορότερα από την *αχρηστία* παρά από τη χρήση.

Ασυνήθης λειτουργική φθορά: που προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα, λόγω κακών συνθηκών λειτουργίας ή πλημμελούς συντηρήσεως αυτών. Μολονότι οι περισσότερες από τις ζημιές αυτές επισκευάζονται, όμως κατά κανόνα προξενούν μείωση της χρησιμότητας των μηχανημάτων.

Χρονική φθορά: που επέρχεται με μόνη την πάροδο του χρόνου και η οποία ποικίλλει από στοιχείο σε στοιχείο. Στην αγροτική οικονομία π.χ. τα ζώα και τα δέντρα γηράσκουν, ανεξάρτητα από τα λοιπά αίτια, και με μόνη την πάροδο του χρόνου.

β) Οικονομικοί παράγοντες: *Ιδιωτικοοικονομικοί*.

Οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις γίνονται ακατάλληλες για χρησιμοποίηση, εξαιτίας γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια την επιχείρηση, όπως π.χ. όταν το εργοστάσιο

μεταφέρεται σε άλλη θέση, όταν γίνεται μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου και διασπάται η μέχρι σήμερα παραγωγική αρμονία και γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν, οπότε τα μηχανήματα αυτά κρίνονται **α ν ε π α ρ κ ή**, ή όταν αντικαταστάθηκε η χρησιμοποιούμενη πρώτη ή καύσιμη ύλη κτλ.

Κ ο ι ν ω ν ι κ ο ο ι κ ο ν ο μ ι κ ο ί π α ρ ά γ ο ν τ ε ς.

Τα πάγια στοιχεία, κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη **ο ι κ ο ν ο μ ι κ ή α π α ξ ί ω σ η**, που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων. Η συνεχής επιστημονική και τεχνική πρόοδος ρίχνει καθημερινά στην αγορά μηχανήματα οικονομικότερης λειτουργίας, που εκδηλώνεται γενικά με την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή με την βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος. Η απαξίωση είναι δυνατό να προέρχεται ακόμη και από την αλλαγή της μόδας, εξαιτίας της οποίας το παραγόμενο προϊόν έπαυσε να ζητείται από την αγορά.

Στις πιο πολλές περιπτώσεις, κυρίως στα πάγια των βιομηχανικών επιχειρήσεων, έχουμε ταυτόχρονη επίδραση όλων των παραπάνω παραγόντων, που επενεργούν με διάφορες και δυσπροσδιόριστες αναλογίες.

4.3 Έννοια της αποσβέσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

1. **Α π ό σ β ε σ η:** είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε

καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

2. 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.

3. 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).

4. Αποσβεστέα αξία : ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε 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, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5. 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.

4.4 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων

1. Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.

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

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

4. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει

ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

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

4.5 Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

1. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντιθέτων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, & 16.99.

2. Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση οι τακτικές που θεωρείται ότι αφορούν σε κάθε το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως), όπως ειδικότερα ορίζεται, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα δεν κάνει

χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

3. Οι προβλεπόμενες από την φορολογική νομοθεσία, με την μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

4. Οι αποσβέσεις του παγίου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης καταχωρούνται στο ενεργητικό, αφαιρετικά από την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται η αξία κτήσης η ιδιοκατασκευής οι σωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσης αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου.

4.6 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

1. Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

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

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

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).

Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι 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 σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αίτια, ποσό).

- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.

- Οι λογιστικές αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.

- Τα στοιχεία και τα αίτια του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

3. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία

ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

4. Επισημαίνεται ότι η θεώρηση του μητρώου από την Οικονομική Εφορία απαλλάσσει την οικονομική μονάδα από την υποχρέωση της αναλυτικής καταχώρησης των πάγιων στοιχείων στην απογραφή τέλους χρήσεως (άρθρο 41 παραγρ.3 π.δ. 99/1977).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

5.1 Λογαριασμός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις»

10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

10.01 Ορυχεία

10.02 Μεταλλεία

10.03 Λατομεία

10.04 Αγροί

10.05 Φυτείες

10.06 Δάση

10.07

10.08

10.09

10.10 Γήπεδα - Οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως

10.11 Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως

10.12 Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως

10.13 Λατομεία εκτός εκμεταλλεύσεως

10.14 Αγροί εκτός εκμεταλλεύσεως

10.15 Φυτείες εκτός εκμεταλλεύσεως

10.16 Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως

10.17

10.18

10.19

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

10.99.00

01 Αποσβεσμένα Ορυχεία

02 Αποσβεσμένα Μεταλλεία

03 Αποσβεσμένα Λατομεία

04

05 Αποσβεσμένες Φυτείες

06 Αποσβεσμένα Δάση

07.....

08

09

10

11 Αποσβεσμένα Ορυχεία εκτός

εκμεταλλεύσεως

12 Αποσβεσμένα Μεταλλεία εκτός

εκμεταλλεύσεως

13 Αποσβεσμένα Λατομεία εκτός

εκμεταλλεύσεως

14

15 Αποσβεσμένες Φυτείες εκτός

εκμεταλλεύσεως

16 Αποσβεσμένα Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως

17

.....

10.99.99

5.1.1 Τί περιλαμβάνει ο λογαριασμός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις»

Ε δ α φ ι κ έ ς ε κ τ ά σ ε ι ς : είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

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

5.1.2 Λογαριασμός 10.00 «Γήπεδα - Οικόπεδα»

Στο λογαριασμό **10.00 «Γήπεδα - Οικόπεδα»** παρακολουθούνται οι εκτάσεις εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοτάσια ή εργοτάξια της οικονομικής μονάδας ή έχουν ανεγερθεί κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες) καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών, δηλαδή έκτασης γης που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της.

Επισημαίνεται ότι η αξία κτήσεως των οικοδομημένων οικοπέδων εμφανίζεται στον παρόντα λογαριασμό και όχι στο λογαριασμό 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων - Τεχνικά Έργα». Ο κυριότερος λόγος διαχωρισμού της αξίας των οικοπέδων από την αξία κτήσεως των κτιρίων είναι ότι τα μεν οικόπεδα δεν αποσβένονται, ενώ τα κτίρια αποσβένονται. Σε περίπτωση λοιπόν που η οικονομική μονάδα αγοράσει αντί ενός συνολικού ποσού ή

ακόμη και ένα διαμέρισμα, θα πρέπει το συνολικό αυτό ποσό να διαχωριστεί σε αξία γηπέδου, κτισμάτων κ.λ.π. βάσει εκθέσεως τεχνικού.

5.1.3 Λογαριασμοί 10.01 «Ορυχεία» και 10.02 «Μεταλλεία»

Στους λογαριασμούς 10.01 «Ορυχεία» και 10.02 «Μεταλλεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή υπέργειος (επιφανειακός) φυσικός πλούτος, δηλαδή τα μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα.

Ο χαρακτηρισμός των εκτάσεων ως ορυχείων, μεταλλείων γίνεται από την αρμόδια Αρχή, έπειτα από χορήγηση σχετικής άδειας εκμεταλλεύσεως τους.

5.1.4 Δημιουργία των λογαριασμών 10.01 και 10.02

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής:

α) Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «Γήπεδα - Οικόπεδα» ή το 10.10 «Γήπεδα - Οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται από τους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

β) Με καταχώριση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή

μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή αποκτούνται κατά πλήρη κυριότητα.

γ) Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12 «Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

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

Όσα καθορίζονται παραπάνω για τα ορυχεία και μεταλλεία ισχύουν ανάλογα και για τις πετρελαιοπηγές, καθώς και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (π.χ. πηγές φυσικών αερίων ή ιαματικών νερών).

5.1.5 Παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και εξόδων που αφορούν «ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία»

Στο λογαριασμό 16.02 «Δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλειοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε υπολογισμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος εφόσον τα έξοδα

αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

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

Τέλος τα έξοδα κτήσεως των περιουσιακών αυτών στοιχείων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

5.1.6 Λογαριασμός 10.03 «Λατομεία»

Στο λογαριασμό **10.03 «Λατομεία»** παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων. Λατομικά προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από την νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χώματα.

Ο χαρακτηρισμός της εκτάσεως ως λατομείου γίνεται από την αρμόδια Αρχή, η οποία χορηγεί άδεια εκμεταλλεύσεως.

Τα λατομικά ορυκτά ανήκουν στο ιδιοκτήτη του εδάφους στο οποίο βρίσκονται, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των ειδικών διατάξεων περί λατομείων. Το ποσό που η οικονομική μονάδα καταβάλλει σε τρίτο για την απόκτηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του λατομείου δεν καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό αλλά στο λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα (π.χ.

παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων».

Σχετικά με τη δημιουργία του **10.03 « Λατομεία »** και την απόσβεσή του ισχύουν όσα αναφέρουμε σχετικά με τους λογαριασμούς **10.01 «Ορυχεία»** και **10.02 «Μεταλλεία»**.

5.1.7 Λογαριασμοί 10.04 «Αγροί», 10.05 «Φυτείες» και 10.06 «Δάση»

Στους λογαριασμούς **10.04 «Αγροί», 10.05 «Φυτείες»** και **10.06 «Δάση»** παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης.

5.1.8 Λογαριασμοί 10.10 έως και 10.16

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

5.1.9 Παρακολούθηση της αξίας κτήσεως καθώς και των εξόδων κτήσεων των εδαφικών εκτάσεων

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

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

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

5.1.10 Οικονομική Απαξίωση και Υποτίμηση των Εδαφικών Εκτάσεων

Τα Γήπεδα - Οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «Πρόβλεψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

5.1.11 Εκποίηση Εδαφικών Εκτάσεων

Σε περίπτωση εκποίησεως μη οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως (π.χ. γηπέδου - οικοπέδου) ισχύουν τα παρακάτω:

α) Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως καταχωρούνται το τίμημα πωλήσεως του πωλητήριου συμβολαίου και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση της πωλούμενης εκτάσεως (από το λογαριασμό 44.10). Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού φέρονται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πωλήσεως.

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

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

5.1.11 Εμφάνιση του λογαριασμού 10 «Εδαφικές Εκτάσεις» στον Ισολογισμό

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 10 εμφανίζονται στον ισολογισμό με τον τίτλο «Εδαφικές Εκτάσεις» στο κόστος κτήσεως τους, όπως καθορίζεται στην προηγούμενη παραγρ. 5.1.9.

5.2 Λογαριασμός «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων - Τεχνικά Έργα»

11.00 Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων

11.01 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών

- 11.02 Λοιπά τεχνικά έργα
- 11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις
γηπέδων
- 11.04
- 11.07 Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα
τρίτων
- 11.08 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε
ακίνητα τρίτων
- 11.09 Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων
- 11.10 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις
γηπέδων τρίτων
- 11.11
- 11.14 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 11.15 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 11.16 Λοιπά τεχνικά έργα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 11.17 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις
γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 11.18
- 11.21 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα
τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 11.22 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε
σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 11.23 Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων
εκτός εκμεταλλεύσεως

- 11.24 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις
γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 11.25
-
- 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων -
Τεχνικά έργα
- 11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων
- 01 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως
μεταφορών
- 02 Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα
- 03 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων
- 04
- 07 Αποσβεσμένα κτίρια - εγκαταστάσεις
κτιρίων σε ακίνητα τρίτων
- 08 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως
μεταφορών σε ακίνητα τρίτων
- 09 Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα σε
ακίνητα τρίτων
- 10 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων
τρίτων
- 11
- 14 Αποσβεσμένα κτίρια - εγκαταστάσεις
κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 15 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως
μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 16 Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα εκτός
εκμεταλλεύσεως

17	<u>Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων</u> <u>εκτός εκμεταλλεύσεως</u>	
18	
21	<u>Αποσβεσμένα κτίρια - εγκαταστάσεις</u> <u>κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός</u> <u>εκμεταλλεύσεως</u>	
22	<u>Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως</u> <u>μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός</u> <u>εκμεταλλεύσεως</u>	
23	Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως	
24	<u>Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων</u> <u>τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως</u>	
25	
.....		
11.99.99		

5.2.1 Τι περιλαμβάνει ο λογαριασμός 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων - Τεχνικά Έργα»

Με το λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα εντός και τα εκτός εκμεταλλεύσεως περιουσιακά στοιχεία: κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που ανήκουν κατά κυριότητα τρίτων.

Κ τ ί ρ ι α : είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Εγκαταστάσεις κτιρίων : είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει ευκολά και χωρίς βλάβη της ουσίας του ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του **11.00** στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.

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

5.2.2 Λογαριασμός 11.00 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων»

Στο λογαριασμό **11.00 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων»** παρακολουθούνται τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων που ανήκουν κατά κυριότητα στην οικονομική μονάδα. Σύμφωνα με όσα παραπάνω είπαμε, οι εγκαταστάσεις κτιρίων που καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό αποτελούν συστατικό των κτιρίων, αφού συνδέονται με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς ουσιαστική βλάβη αυτών ή του κτιρίου.

5.2.3 Λογαριασμός 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών»

Στο λογαριασμό 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών» παρακολουθούνται τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας, π.χ. δρόμους, γέφυρες, σήραγγες, αεροδρόμια.

5.2.4 Λογαριασμός 11.02 «Λοιπά Τεχνικά έργα»

Στο λογαριασμό 11.02 «Λοιπά τεχνικά έργα» παρακολουθούνται τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς της οικονομικής μονάδας, εκτός από τις μεταφορές που παρακολουθούνται στον προηγούμενο λογαριασμό π.χ. λιμάνια, πλατείες, φράγματα. Ο λογαριασμός αυτός είναι προαιρετικής τηρήσεως.

5.2.5 Λογαριασμός 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων»

Στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις:

α) Οι δαπάνες αυτές να μην είναι απ' εκείνες που περιλαμβάνονται στο κόστος των κτιρίων ή των τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους. Δηλαδή, οι δαπάνες να μην προσδίνουν αξία στα γήπεδα και στις λοιπές εδαφικές εκτάσεις.

β) Οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτόν το κόστος τους να αποσβένεται.

Εξάλλου, στις περιπτώσεις που τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως χρησιμοποιούνται αντίστοιχα οι λογαριασμοί 11.14 - 11.17.

5.2.6 Τι καταχωρείται στους λογαριασμούς 11.00 - 11.03 και 11.14 -11.17

Στους λογαριασμούς (11.00 - 11.03 και 11.14 - 11.17) καταχωρείται:

α) Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων (αγορά εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή η διαφορά (υπεραξία) που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας αυτής.

β) Το κόστος κατασκευής των στοιχείων αυτών όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές καθώς και η υπεραξία που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή του κόστους αυτού. Το κόστος κατασκευής προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

γ) Η αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, οι οποίες γίνονται κάθε φορά.

δ) Τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων.

Επισημαίνεται ότι τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων -τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά) δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό, αλλά στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

5.2.7 Λογαριασμοί 11.07 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε Ακίνητα τρίτων», 11.08 «Τεχνικά Έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», 11.09 «Λοιπά Τεχνικά έργα

σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων»

Στους λογαριασμούς 11.07 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων», 11.08 «Τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», 11.09 «Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων» παρακολουθούνται τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται:

- Το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων.
- Το κόστος διαμορφώσεων βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα .

- Τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων

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

5.2.8 Κτίρια - Τεχνικά Έργα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα

Στις περιπτώσεις που τα παραπάνω κτίρια, τεχνικά έργα και διαμορφώσεις γηπέδων επί ακινήτων τρίτων δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της, το Ε.ΓΛΣ προβλέπει την τήρηση των υπολογαριασμών 11.21 - 11.24.

Στους υπολογαριασμούς (11.07 - 11.10 και 11.21 - 11.24) καταχωρούνται:

- α) Το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων.
- β) Το κόστος διαμορφώσεως, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα.
- γ) Τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων

5.2.9 Καταχώρηση της αξίας κτήσεως και εξόδων κήσεων των Κτιρίων - Εγκαταστάσεων Κτιρίων και Τεχνικών Έργων

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

α) Της αξίας κτήσεως τους (αγορά εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

β) Του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

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

5.2.10 Οικονομική Απαξίωση και Υποτίμηση Κτιρίων - Εγκαταστάσεων Κτιρίων - Τεχνικών Έργων

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στο λογαριασμό αυτό υπόκειται σε μείωση της αξίας τους λόγω χρονικής και λειτουργικής φθοράς και ενδεχόμενης οικονομικής απαξίωσης και ισχύουν όσα αναφέρονται στην παραγρ.5.1.10

5.2.11 Εκποίηση των Κτιρίων - Εγκαταστάσεων Κτιρίων - Τεχνικά Έργα

Σε περίπτωση εκποίησεως κτιρίου και τεχνικών έργων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Στην περίπτωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως του πωλητήριου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.

β) Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην περίπτωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματιζόμενη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).

γ) Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου (δηλαδή το υπόλοιπό του λογαριασμού

16.14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14).

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» ή 81.02.01 «ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.01 «κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι κέρδος.

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

Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

5.2.12 Εμφάνιση του λογαριασμού 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων - Τεχνικά Έργα» στον Ισολογισμό

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 11 εμφανίζονται στον ισολογισμό με τον τίτλο «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων - Τεχνικά Έργα» στο κόστος κτήσεως τους , όπως καθορίζεται στην προηγούμενη παράγρ. 5.2.9.

**5.3 Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα -Τεχνικές Εγκαταστάσεις -
Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός»**

12.00 Μηχανήματα

12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις

12.02 Φορητά μηχανήματα «χειρός»

12.03 Εργαλεία

12.04 Καλούπια - Ιδιοσυσκευές

12.05 Μηχανολογικά όργανα

12.06 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.07 Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων

12.08 Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων

**12.09 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα
τρίτων**

12.10 Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως

12.11 Τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμεταλλεύσεως

**12.12 Φορητά μηχανήματα «χειρός» εκτός
εκμεταλλεύσεως**

12.13 Εργαλεία εκτός εκμεταλλεύσεως

12.14 Καλούπια - Ιδιοσυσκευές εκτός εκμεταλλεύσεως

12.15 Μηχανολογικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως

**12.16 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός
εκμεταλλεύσεως**

**12.17 Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός
εκμεταλλεύσεως**

**12.18 Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός
εκμεταλλεύσεως**

12.19 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως

12.20

.....

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

01 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις

02 Αποσβεσμένα φορητά μηχανήματα «χειρός»

03 Αποσβεσμένα εργαλεία

04 Αποσβεσμένα καλούπια - Ιδιοσυσκευές

05 Αποσβεσμένα μηχανολογικά όργανα

06 Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

07 Αποσβεσμένα μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων

08 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων

09 Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων

10 Αποσβεσμένα μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως

11 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμεταλλεύσεως

12 Αποσβεσμένα φορητά μηχανήματα «χειρός» εκτός εκμεταλλεύσεως

13 Αποσβεσμένα εργαλεία εκτός εκμεταλλεύσεως

- 14 Αποσβεσμένα καλούπια - ιδιοσυσκευές εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 15 Αποσβεσμένα μηχανολογικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 16 Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 17 Αποσβεσμένα μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 18 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 19 Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12.99.20
-
- 12.99.99

5.3.1 Τι περιλαμβάνει ο λογαριασμός 12 «Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα εντός και εκτός εκμεταλλεύσεως εξής περιουσιακά στοιχεία: μηχανήματα, τεχνικές εγκαταστάσεις, και γενικά ο μηχανολογικός εξοπλισμός που ανήκουν κατά κυριότητα στην οικονομική μονάδα και είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα κυριότητας αυτής ή τρίτων, καθώς και εκείνα που δεν είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα.

5.3.2 Λογαριασμός 12.00 «Μηχανήματα»

Ο λογαριασμός 12.00 «Μηχανήματα» είναι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκατεστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

5.3.3 Λογαριασμός 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις»

Ο λογαριασμός 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις» είναι τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας. Ως τεχνικές εγκαταστάσεις θεωρούνται ακόμη και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμα της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς ουσιαστική βλάβη αυτών ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

5.3.4 Λογαριασμός 12.02 «Φορητά μηχανήματα χειρός»

Στο λογαριασμό 12.02 παρακολουθούνται τα «Φορητά μηχανήματα χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00 «μηχανήματα».

5.3.5 Λογαριασμός 12.03 «Εργαλεία»

Στο λογαριασμό 12.03 παρακολουθούνται τα «Εργαλεία», δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «μικρα εργαλεία».

5.3.6 Λογαριασμός «Καλούπια - Ιδιοσυσσκευές»

Στο λογαριασμό 12.04 παρακολουθούνται τα «Καλούπια - Ιδιοσυσσκευές» της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

5.3.7 Λογαριασμός 12.05 «Μηχανολογικά όργανα»

Στο λογαριασμό 12.05 παρακολουθούνται τα «Μηχανολογικά όργανα» δηλαδή όργανα όπως μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

5.3.8 Λογαριασμός 12.06 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός»

Στο λογαριασμό 12.06 παρακολουθείται ο «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός» της οικονομικής μονάδας ο οποίος

δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μία από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00 - 12.05.

5.3.9 Λογαριασμοί 12.07 «Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων», 12.08 «Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων» και 12.09 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων»

Στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητα τους περιέχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα. Σχετικά με τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων αυτών ισχύουν όσα αναφέρονται στην παραγρ.5.2.7 για το λογαριασμό 11.07.

5.3.10 Λογαριασμοί 12.10 «Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως» έως και 12.19 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως»

Στους λογαριασμούς 12.10 έως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμεταλλεύσεως, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθηση τους γίνεται

με μία λογιστική μονάδα είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθηση τους γίνεται με την αξία κτήσεως τους.

Πρίν από τη μεταφορά της αξίας π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογαριασμούς εκτός εκμεταλλεύσεως, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12 όταν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

5.3.11 Καταχώρηση της αξίας κτήσεως και των εξόδων κτήσεως των Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων και Λοιπού Μηχανολογικού Εξοπλισμού

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώρηση σ'αυτούς:

α) Της αξίας κτήσεώς τους (αγορά εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος), η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

β) Το κόστος κατασκευής τους όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 «μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους.

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

5.3.12 Αποσβέσεις , Οικονομική απαξίωση και Υποτίμηση Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός

Σχετικά με τις αποσβέσεις των «μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού» ισχύουν όσα αναφέρονται στο προηγούμενο κεφαλαίο 4ο. Σχετικά με την οικονομική απαξίωση και υποτίμηση των μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, ισχύουν αναλόγως όσα αναφέρονται στην παραγρ.5.1.10.

5.3.13 Εκποίηση των Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων - Λοιπού Μηχανολογικού Εξοπλισμού

Σε περίπτωση πωλήσεως μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού **12** εφαρμόζονται τα εξής:

α) Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. μηχανήματος καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως και στη χρέωση του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.

β) Σε πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.

γ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές στο λογαριασμό 81.02.02 «ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων -λοιπού

μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημία ή στο λογαριασμό 81.03.02 «κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρηστεύσεως ή καταστροφής, π.χ. μηχανημάτων τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες».

Αν το περιουσιακό στοιχείο π.χ. μηχανήματα έχει ολοκληρωτικά αποσβεστεί, ο αντίθετος λογαριασμός του αποσβεσμένου μηχανήματος μεταφέρεται στον κύριο λογαριασμό του μηχανήματος και οι λογαριασμοί εξισώνονται.

5.3.14 Εμφάνιση του λογαριασμού 12 «Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός» στον Ισολογισμό

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 12 εμφανίζονται με τον τίτλο «Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις - λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός» στο κόστος κτήσεως τους, όπως καθορίζεται στην προηγούμενη παραγρ. 5.3.11.

5.4 Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά Μέσα»

13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία

13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα

13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής Χρήσεως

13.03 Σιδηροδρομικά οχήματα

- 13.04 Πλωτά μέσα
- 14.05 Εναέρια μέσα
- 14.06 Μέσα εσωτερικών μεταφορών
- 13.07
- 13.09 Λοιπά μέσα μεταφοράς
- 13.10 Αυτοκίνητα λεωφορεία εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.11 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.12 Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής Χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.13 Σιδηροδρομικά οχήματα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.14 Πλωτά μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.15 Εναέρια μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.16 Μέσα εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.17
- 13.19 Λοιπά μέσα μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13.20
-
- 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς
 - 13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία
 - 01 Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα
 - 02 Αποσβεσμένα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσεως
 - 03 Αποσβεσμένα σιδηροδρομικά οχήματα
 - 04 Αποσβεσμένα πλωτά μέσα
 - 05 Αποσβεσμένα εναέρια μέσα

06	<u>Αποσβεσμένα μέσα εσωτερικών μεταφορών</u>
07
09	Αποσβεσμένα λοιπά μέσα μεταφοράς
10	<u>Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
11	<u>Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
12	<u>Αποσβεσμένα αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής Χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
13	<u>Αποσβεσμένα σιδηροδρομικά οχήματα εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
14	<u>Αποσβεσμένα πλωτά μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
15	<u>Αποσβεσμένα εναέρια μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
16	<u>Αποσβεσμένα μέσα εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
17
19	Αποσβεσμένα λοιπά μέσα μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
13.99.20
.....	
13.99.99	

5.4.1 Τι περιλαμβάνει ο λογαριασμός 13 «Μεταφορικά Μέσα»

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 «Μεταφορικά Μέσα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους « οχήματα » με τα

οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, ετοιμών προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς.

5.4.2 Λειτουργία του λογαριασμού 13 «Μεταφορικά Μέσα»

Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας του λογαριασμού (αξία κτήσεως, αποσβέσεις, εκποίηση, αποτίμηση τέλους χρήσεως κ.λ.π. των μεταφορικών μέσων) εφαρμόζονται ανάλογα τα όσα αναφέρονται στον προηγούμενο λογαριασμό 12.

5.4.3 Εμφάνιση του λογαριασμού 13 «Μεταφορικά Μέσα» στον Ισολογισμό

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται με το λογαριασμό 13 εμφανίζονται στον ισολογισμό με τον τίτλο «Μεταφορικά Μέσα».

5.5 Λογαριασμός 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός»

14.00 Έπιπλα

14.01 Σκεύη

14.02 Μηχανές γραφείων

14.03 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα

14.04 Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς

14.05 Επιστημονικά όργανα

14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση (γεωργικών και κτηνοτροφικών επιχειρήσεων)

- 14.07
- 14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών
- 14.09 Λοιπός εξοπλισμός
- 14.10 Έπιπλα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.11 Σκεύη εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.12 Μηχανές γραφείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.13 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά
συγκροτήματα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.14 Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 14.15 Επιστημονικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.16 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 14.17
- 14.18 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 14.19 Λοιπός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.20
.....
- 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός
εξοπλισμός
 - 14.99.00 Αποσβεσμένα έπιπλα
 - 01 Αποσβεσμένα σκεύη
 - 02 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων
 - 03 Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και
αποσβεσμένα ηλεκτρονικά συγκροτήματα
 - 04 Αποσβεσμένα μέσα αποθηκείσεως και

μεταφοράς

- 05 Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα
- 06 Αποσβεσμένα ζώα για πάγια εκμετάλλευση
- 07
- 08 Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών
- 09 Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός
- 10 Αποσβεσμένα έπιπλα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 11 Αποσβεσμένα σκεύη εκτός εκμεταλλεύσεως
- 12 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 13 Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και αποσβεσμένα ηλεκτρονικά συγκροτήματα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14 Αποσβεσμένα μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
- 15 Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως
- 16 Αποσβεσμένα ζώα για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμεταλλεύσεως
- 17
- 18 Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 19 Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως
- 14.99.20
-
- 14.99.99

5.5.1 Τι περιλαμβάνει ο λογαριασμός 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός»

Στο λογαριασμό 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός» παρακολουθούνται τα εντός και εκτός εκμεταλλεύσεως έπιπλα και ο εντός και εκτός εκμεταλλεύσεως λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών εγκαταστάσεων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων αποθηκών).

5.5.2 Λογαριασμός 14.00 «Έπιπλα»

Στο λογαριασμό 14.00 «Έπιπλα» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

5.5.3 Λογαριασμός 14.01 «Σκεύη»

Στο λογαριασμό 14.01 «Σκεύη» παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστιάσεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κ.λ.π. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

5.5.4 Λογαριασμός 14.02 «Μηχανές γραφείων»

Στο λογαριασμό 14.02 «Μηχανές γραφείων» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές (π.χ.

λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας.

5.5.5 Λογαριασμός 14.03 «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα»

Στο λογαριασμό 14.03 «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές.

5.5.6 Λογαριασμός 14.04 «Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς»

Στο λογαριασμό 14.04 «Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς» παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, κοντέινερ).

5.5.7 Λογαριασμός 14.05 «Επιστημονικά όργανα»

Στο λογαριασμό 14.05 «Επιστημονικά όργανα» παρακολουθούνται τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δομικές πάνω σε υλικές, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφεκλισμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας

διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).

5.5.8 Λογαριασμός 14.06 «Ζώα για πάγια εκμετάλλευση (γεωργικών και κτηνοτροφικών επιχειρήσεων)»

Στο λογαριασμό 14.06 «Ζώα για πάγια εκμετάλλευση» παρακολουθούνται τα ζώα τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές οικονομικές μονάδες (π.χ. άλογα, βόδια, που χρησιμοποιούνται π.χ. για το όργωμα αγρών ή για μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν π.χ. τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα).

5.5.9 Λογαριασμός 14.08 «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών»

Στο λογαριασμό 14.08 «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ).

5.5.10 Λογαριασμός 14.09 «Λοιπός εξοπλισμός»

Στο λογαριασμό 14.09 «Λοιπός εξοπλισμός» παρακολουθούνται τα είδη εξοπλισμού που δεν υπάγονται στις παραπάνω κατηγορίες του λογαριασμού 14 όπως π.χ. οι φωτεινές επιγραφές που προβάλλουν την επιχείρηση και τα προϊόντα της, στις περιπτώσεις που το κόστος κατασκευής και εγκαταστάσεώς τους είναι σημαντικό και πρέπει να υποβληθεί σε τμηματική απόσβεση. Σημειώνεται ότι τα έξοδα λειτουργίας και συντηρήσεως των φωτεινών επιγραφών καταχωρούνται στο

λογαριασμό 64.02.04, ενώ τα ενοίκια που τυχόν καταβάλλει η επιχείρηση γι' αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.08.

5.5.11 Λειτουργία του λογαριασμού 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός»

Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας του λογαριασμού 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός» (αξία κτήσεως, εκποιήσεις, αποτίμηση τέλους χρήσεως) εφαρμόζονται ανάλογα τα όσα αναφέραμε για το λογαριασμό 12.

5.5.12 Καταχώρηση του λογαριασμού 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός» στο βιβλίο Απογραφών

Σε ότι αφορά τον τρόπο καταχώρησης της απογραφής των επίπλων και σκευών και των αποσβέσεων τους στο βιβλίο Απογραφών ο Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/1977 άρθρο 41παραγρ.3) ορίζει ότι δεν απαιτείται η αναλυτική καταχώρηση που απαιτείται για τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία. Η Διοίκηση ερμηνεύουσα τη διάταξη αυτήν, αποφαινεται ότι στο βιβλίο απογραφών αναγράφεται ο αριθμός των ομοειδών επίπλων ή σκευών και η αντίστοιχη συνολική αξία τους. Κάτω από το άθροισμα όλων των επίπλων και σκευών αναγράφεται αφαιρετικώς το σύνολο των αποσβέσεων, μόνο εάν ο συντελεστής αποσβέσεως είναι ο ίδιος για όλα τα έπιπλα και σκεύη, και το υπόλοιπο της αναπόσβεστης αξίας το οποίο θα συναθροίζεται με την αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού.

Εάν οι αποσβέσεις γίνονται με διαφορετικούς συντελεστές για κατηγορίες ή ομάδες επίπλων και σκευών, το ποσό τούτων για κάθε κατηγορία ή ομάδα που έχει τον ίδιο συντελεστή

αναγράφεται ξεχωριστά στο βιβλίο απογραφών (Υπ. Οικ. Εγκ. 40/1977 παραγρ. 193).

5.5.13 Εμφάνιση του λογαριασμού 14 «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός» στον Ισολογισμό

Επίσης τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 14 εμφανίζονται στον ισολογισμό με τον τίτλο «Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός».

5.6 Λογαριασμός 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων»

15.00

15.01 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση

15.02 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση

15.03 Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση

15.04 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός υπό εκτέλεση

15.05

.....

15.09 Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων

15.10

15.99

5.6.1 Τι περιλαμβάνει ο λογαριασμός 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές κτήσεως Παγίων Στοιχείων»

Στο λογαριασμό 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές κτήσεως Παγίων Στοιχείων» παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 το μη ολοκληρωμένο κόστος των παγίων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

5.6.2 Κόστος κατασκευής του λογαριασμού 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές κτήσεως Παγίων Στοιχείων»

Το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 όπως ειδικότερα ορίζεται, η υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως. Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00. Το κόστος αυτό παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του 15 και κατά την επόμενη χρήση, κατά την οποία προσαυξάνεται και με το κόστος που πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση και ούτε καθ' εξής, μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής του παγίου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του

15 στους οικείους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων (11 - 14 και 16).

Αν η κατασκευή του παγίου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή αυτή, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά, είναι δυνατό να καταχωρείται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων (11 - 14 και 16) με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την οικονομική μονάδα προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτίτερα στις αποθήκες με καταχώρησή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Όταν η κατασκευή των παγίων στοιχείων γίνεται από τρίτους, στους οποίους εκτός από τη χορήγηση των υλικών, παρέχεται και συνεπάγεται πρόσθετο κόστος επιπλέον των υλικών, για τον προσδιορισμό του ολοκληρωμένου κόστους κατασκευής και για τη λειτουργία των σχετικών λογαριασμών ακολουθείται η διαδικασία που περιγράφεται στην προηγούμενη παράγραφο.

5.6.3 Λογαριασμός 15.09 «Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων»

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού **15.09 «Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων»**. Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογαριασμός **15.09** με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του **15** ή των οικείων λογαριασμών των παγίων στοιχείων (11- 14 και 16).

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούν τις προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων ως εξής:

α) Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων».

β) Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων».

γ) Στο τέλος κάθε χρήσεως το υπόλοιπο του λογαριασμού **15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων»** και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών των 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι.

5.7 Λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως»

16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

01 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως
(Licences)

02 Σήματα

03 Μέθοδοι (Know How)

04 Πρότυπα

05 Σχέδια

16.01.06

.....

16.01.99

**16.02 Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις)
εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων -
λατομείων**

16.03 Λοιπές παραχωρήσεις

**16.04 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων
στοιχείων**

16.05 Λοιπά δικαιώματα

.....

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 εκδόσεως
ομολογιακών δανείων**

- 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
- 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
Υποχρεωτική ανάπτυξη κατά πίστωση ή δάνειο
- 16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
- 16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως
- 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 16.20
-
- 16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων
- 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως
- 01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- 02 Αποσβεσμένα δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 03 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις
- 04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
- 05 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα
-
- 10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

- 11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών
- 13 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
- 14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
- 15
- 16 Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
- 17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως
- 18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

16.99.20

.....

16.99.99

5.7.1 Τι περιλαμβάνει ο λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται δύο κατηγορίες στοιχείων:

- τα ασώματα (ή άυλα) περιουσιακά στοιχεία (υπολ/σμοί 16.00 - 16.09 και 16.98).

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινήτοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν

αντικείμενο συναλλαγής, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούν με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α) Δικαιώματα: όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β) Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας ή φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fouds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

- τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (υπολ/σμοί 16.10 - 16.19)

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και για το λόγο αυτό αποσβένεται τμηματικά.

Η συνύπαρξη των δύο αυτών διάφορων κατηγοριών ενεργητικών στοιχείων υπό τον αυτόν πρωτοβάθμιο λογαριασμό

έγινε, προφανώς, επειδή δεν υπάρχει άλλος διαθέσιμος πρωτοβάθμιος λογαριασμός στην 1η Ομάδα.

5.7.2 Λειτουργία των υπολογαριασμών του 16 «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα πολυετούς Αποσβέσεως»

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

5.7.3 Λογαριασμός 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)»

Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του ν.2190/1920.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστewς στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο

ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που αποσχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

5.7.4 Λογαριασμός 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»

Στο λογαριασμό **16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»** παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτάει πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Για την καταχώρηση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό **16.01** αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία ότι τα δικαιώματα για τα οποία γίνονται έξοδα θα αποδώσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς του **16**, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκάται οποιοδήποτε αποτέλεσμα από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών.

Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού **16.01** αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

5.7.5 Λογαριασμοί 16.02 «Δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων)» και 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις»

Στο λογαριασμό **16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων)» και 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις»** παρακολουθείται η αξία π.χ. κτήσεως των δικαιωμάτων σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παραγρ.5.1.5.

5.7.6 Λογαριασμός 16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων»

Στο λογαριασμό **16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων»** παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

5.7.7 Λογαριασμός 16.05 «Λοιπά δικαιώματα»

Στο λογαριασμό **16.05 «Λοιπά δικαιώματα»** παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών **16.00 - 16.04**, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού **16.05** και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύως του μισθωτικού δικαιώματος.

5.7.8 Ολοκληρωτική απόσβεση «της αξίας κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων»

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του **16.99** στους οικείους λογαριασμούς του **16** οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

5.7.9 Οριστική παύση χρησιμοποίησεως λογαριασμών 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως έως και 16.05 «Λοιπά Δικαιώματα»

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση

της αξίας κτήσεως του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημίες».

5.7.10 Εκποίηση των «άυλων περιουσιακών στοιχείων»

Σε περίπτωση πωλήσεως άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην παραγρ.5.3.13 για το λογαριασμό 12.

5.7.11 Λογαριασμός 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»

Στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

5.7.12 Λογαριασμός 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων»

Στο λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία π.χ. κτήσεως των εξόδων αυτών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παραγρ.5.1.5.

5.7.13 Λογαριασμός 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών»

Στο λογαριασμό 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

5.7.14 Λογαριασμός 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων»

Στο λογαριασμό 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

5.7.15 Λογαριασμός 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως»

Στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά, και οι αμοιβές μελετητών ή

δικηγόρων, τα οποία σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

5.7.16 Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων»

Στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρακάτω παραγρ.5.7.21.

5.7.17 Λογαριασμός 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών»

Στο λογαριασμό 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

5.7.18 Λογαριασμός 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως»

Στο λογαριασμό 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με

τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

5.7.19 Λογαριασμός 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου»

Στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.

5.7.20 Λογαριασμός 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

Στο λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 - 16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του παραγρ. 5.2.11.

5.7.21 Λογαριασμός 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων»

Στο λογαριασμό 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παραγρ. 5.6.3 για το λογαριασμό 15.

5.7.22 Έξοδα των λογαριασμών 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» έως και 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19 αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15 κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής:

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρονται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδο ενός έτους.

- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου

υπολογαριασμού του **16.15** αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του **16.15**, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές **16.15**, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο, του ισολογισμού, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού **16.16** αποσβένεται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

5.7.23 Ολοκληρωτική απόσβεση «Της αξίας κτήσεως των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως»

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του **16.99** στους οικείους

λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

5.8 Λογαριασμός 17 « ... »

Ο λογαριασμός 17 είναι κενός. Η συμπληρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο Αρμόδιου Οργάνου.

5.9 Λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις»

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

18.00.00 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

01 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

02 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

04 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

05 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

06 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

07 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

08 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.)
επιχειρήσεις εσωτερικού

09 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.)
επιχειρήσεις εξωτερικού

10 Προεγραφές σε υπό έκδοση μετοχές
εταιριών εσωτερικού

11 Προεγραφές σε υπό έκδοση μετοχές
εταιριών εξωτερικού

12 Μετοχές σε τρίτους για εγγύηση

18.00.13

.....

18.00.19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε
λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος
λογ. των 18.00.08 - 09)

.....

18.00.99

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

18.01.00 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο
εταιριών εσωτερικού

01 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο
εταιριών εσωτερικού

02 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο
Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο
Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

04 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο
εταιριών εξωτερικού

- 05 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 06 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 07 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 08 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
- 09 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εξωτερικού
- 10 Προεγραφές σε υπο έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού
- 11 Προεγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού
- 12 Μετοχές σε τρίτους για εγγύηση

18.01.13

.....

18.01.19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λογ. των 18.01.08 - 09)

18.02 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Δρχ.

18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.

18.04 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Δρχ.

- 18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεως σε Ξ.Ν.
- 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταιρών
- 18.07 Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Δρχ.
- 18.08 Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.
- 18.09 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμών σε Δρχ.
- 18.10 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.
- 18.11 Δοσμένες εγγυήσεις
- 18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο
- 18.13 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Δρχ.
- 18.14 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.
- 18.15 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Δρχ.
- 18.16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.
- 18.17
-
- 18.99

5.9.1 Τι περιλαμβάνουν οι λογαριασμοί 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και 18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις»

Στους λογαριασμούς 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και 18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» παρακολουθούνται οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε και οι εταιρικές μερίδες των άλλης

νόμιμης μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρίας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34. Σχετικά με τη διάκριση των λογαριασμών **18.00** και **18.01** ισχύουν τα εξής:

α) Στο λογαριασμό **18.00** καταχωρούνται οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις της παρακάτω περιπτώσεως της παραγρ. 5.9.10.

β) Στο λογαριασμό **18.01** καταχωρούνται οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

5.9.2 Αξία κτήσεως των λογαριασμών 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και 18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις»

Οι συμμετοχές καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του **18.00** ή **18.01** με την αξία κτήσεως τους. Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται, είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για την αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών της.

Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του **18.00** ή **18.01**, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων». Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, με τον όρο η κάλυψη του να γίνει σε δόσεις, οι μετοχές που αποκτούνται με τον τρόπο αυτό καταχωρούνται στους λογαριασμούς **18.00.02**, **18.00.03**, **18.00.06** και **18.00.07** ή στους λογαριασμούς **18.01.02**, **18.01.03**, **18.01.06** και **18.01.07** κατά περίπτωση, με τη συνολική τους αξία, με πίστωση του λογαριασμού 53.06 «Οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών» με την αξία των οφειλόμενων δόσεων. Μετά την εξόφληση των δόσεων γίνεται η μεταφορά της συνολικής αξίας των μετοχών που εξοφλούνται από τους λογαριασμούς **18.00.02**, **18.00.03**, **18.00.06** και **18.00.07** ή από τους λογαριασμούς **18.01.02**, **18.01.03**, **18.01.06** και **18.01.07**, κατά περίπτωση, στους λογαριασμούς **18.00.00**, **18.00.01**, **18.00.04**, και **18.01.05**.

5.9.3 Λογαριασμός 18.00.19 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λογ. των 18.00.08 - 09)» ή 18.01.19 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λόγ. των 18.01.08 - 09)»

Στο λογαριασμό **18.00.19** ή **18.01.19** παρακολουθούνται οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, με χρέωση του λογαριασμού 68.01.

5.9.4 Πώληση Συμμετοχών

Σε περίπτωση πωλήσεως συμμετοχών, το τίμημα πωλήσεως καταχωρείται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του **18.00** ή **18.01**, στην οποία μεταφέρεται και η τυχόν σχηματιζόμενη πρόβλεψη (από το λογαριασμό **18.00.19** ή **18.01.19**), όταν πρόκειται για συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις το αποτέλεσμα δε που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 64.12.00 ή 64.12.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για ζημία, και στο λογαριασμό 76.04.00 ή 76.04.01 κατά περίπτωση, αν πρόκειται για κέρδος.

5.9.5 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα εξής:

α) Με την επιφύλαξη της παρακάτω υποπεριπτώσεως (στ) αυτής της περιπτώσεως, οι συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρίες, καθώς και οι μετοχές ανωνύμων εταιριών και οι κάθε φύσεως τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, αποτιμούνται μαζί με τα χρεόγραφα, που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34, στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Στην περίπτωση αποτιμήσεως στην τρέχουσα τιμή, αυτή θεωρείται για τη νέα χρήση σαν τιμή κτήσεως.

Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται:

- Για τους εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κ.λ.π.), ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

- Για τους μη εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους:

1. Αν πρόκειται για μετοχές ανώνυμων εταιριών, η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από το δημοσιευμένο τελευταίο ισολογισμό της εταιρίας, για τις μετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση.

2. Αν πρόκειται για τους λοιπούς, εκτός από τις μετοχές, τίτλους, η τιμή κτήσεως τους.

3. Αν πρόκειται για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

β) Όταν η συνολική τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσεως, η διαφορά μεταξύ τους καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 64.11 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», με χρεωπίστωση των οικείων λογαριασμών συμμετοχών και χρεογράφων.

γ) Με την επιφύλαξη της παρακάτω υποπεριπτώσεως (στ) αυτής της περιπτώσεως, οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, και οι τυχόν τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων αυτών αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής. Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από τον τελευταίο ισολογισμό της επιχειρήσεως, για τις συμμετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση.

δ) Οι διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση της παραπάνω περιπτώσεως από την αποτίμηση σε χρέωση του λογαριασμού 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις», με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις».

ε) Στην περίπτωση που ο τελευταίος δημοσιευμένος ισολογισμός, με βάση τον οποίο έγινε η αποτίμηση των μη εισαγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο λογιστή, στο κάτω μέρος του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας που έχει τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα αναγράφεται σημείωση που αναφέρει ότι, στις συμμετοχές και στα χρεόγραφα περιλαμβάνονται και μετοχές ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) δρχ.... και ..., αντίστοιχα, μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο, και ότι ο ισολογισμός, με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο λογιστή.

στ) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως και δεν είναι εισαγμένα στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια δημοσίου, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

5.9.5 Λογαριασμοί 18.02 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε Δρχ.» έως και 18.16 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς 18.02 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε Δρχ.» έως και 18.16 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας (δηλαδή οι απαιτήσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως).

Οι λοιπές απαιτήσεις (δηλαδή εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως), παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς χρήσεως), παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων της ομάδας 3 του Σχεδίου Λογαριασμών.

5.9.6 Εμφάνιση των Μακροπροθέσμων Απαιτήσεων στον Ισολογισμό

Κατά την κατάρτιση του ισολογισμού : (1) κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση η οποία έχει καταστεί βραχυπρόθεσμη, μεταφέρεται στον οικείο λογαριασμό των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων (2) τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 18.02 - 18.14 στους λογαριασμούς 33.19 και 33.20 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση» (σε Δρχ. και σε Ξ.Ν.) και επαναφέρονται στους πρώτους κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον η επαναφορά είναι επιθυμητή.

Παρέχεται η δυνατότητα να μην διενεργούνται σχετικές λογιστικές εγγραφές (μεταφοράς και επαναφοράς), αλλά μόνο διαχωρισμός για την εμφάνιση των σχετικών κονδυλίων στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις του ισολογισμού.

5.9.7 Αντιμετώπιση της Απαίτησης όταν γίνει επισφαλής

Κάθε απαίτηση που εμφανίζεται στους λογαριασμούς 18.02 - 18.14, μόλις γίνει επισφαλής, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 3 του Σχεδίου Λογαριασμών, με τους οποίους παρακολουθούνται οι επισφαλείς απαιτήσεις.

5.9.8 Συνδεμένες επιχειρήσεις κατά του Ε.ΓΛΣ

Για την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, συνδεμένες επιχειρήσεις είναι οι ακόλουθες:

α) Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Στην περίπτωση που υπάρχει η σχέση αυτή, η θυγατρική επιχείρηση είναι συνδεμένη με τη μητρική και η μητρική είναι συνδεμένη με τη θυγατρική. Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική):”

- έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής), έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης ή έχει αποκτηθεί ύστερα από συμφωνία με άλλο μέτοχο ή έταίρο της θυγατρικής αυτής επιχείρησης, ή

- συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχειρήσεως και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοικήσεως της επιχειρήσεως αυτής (θυγατρικής), ή

- ασκεί δεσπόμενη επιρροή σε μία άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Δεσπόμενη επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Για τον υπολογισμό της , παραπάνω πλειοψηφείας του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου, στο ποσοστό της συμμετοχής της μητρικής επιχειρήσεως σε μια άλλη επιχείρηση προσθέτονται και τα ποσοστά του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης αυτής επιχειρήσεως, που κατέχονται από άλλη ή άλλες θυγατρικές επιχειρήσεις.

β) Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις της προηγούμενης περιπτώσεως (α) και κάθε μία από τις θυγατρικές ή της θυγατρικές των θυγατρικών των συνδεδεμένων αυτών επιχειρήσεων.

γ) Οι θυγατρικές επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων (α) και (β), άσχετα αν μεταξύ τους δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

5.9.9 Λογαριασμοί 18.02 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατα συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Δρχ.» και 18.03 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς **18.02** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε Δρχ.» και **18.03** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων των παραπάνω περιπτώσεων α,β,γ.

5.9.10 Λογαριασμοί 18.04 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Δρχ.» και **18.05** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς **18.04** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Δρχ.» και **18.05** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεως σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά των λοιπών επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον λόγω του ότι διαθέτει συμμετοχές της φύσεως του λογαριασμού **18.01**.

5.9.11 Λογαριασμός 18.06 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων»

Στο λογαριασμό **18.06** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της κατηγορίας αυτής που η οικονομική μονάδα έχει κατά των εταίρων της.

5.9.12 Λογαριασμοί 18.07 «Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Δρχ.» και 18.08 «Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς 18.07 «Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Δρχ.» και 18.07 «Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.» είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα που η λήξη τους υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού. Σχετικά με την επαναφορά στους αρμόδιους λογαριασμούς, της ομάδας 3 των βραχυπρόθεσμης λήξεως γραμματίων εισπρακτέων, ισχύουν όσα αναφέρονται στην παραπάνω παραγρ. 5.9.6.

Τα γραμμάτια εισπρακτέα που η λήξη τους υπερβαίνει τους (12) μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού, είναι δυνατό να παρακολουθούνται στους οικείους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 31 «γραμμάτια εισπρακτέα», εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Στο τέλος κάθε χρήσεως, το άληκτο υπόλοιπο του λογαριασμού 31 διαχωρίζεται, εξωλογιστικά, σε δύο μέρη λήξεως μέχρι (12) μήνες και λήξεως πέρα από δώδεκα (12) μήνες.

β) Το μέχρι δώδεκα (12) μήνες άληκτο υπόλοιπο εμφανίζεται στον ισολογισμό στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις με τον τίτλο «γραμμάτια εισπρακτέα».

γ) Το πέρα από δώδεκα (12) μήνες άληκτο υπόλοιπο εμφανίζεται στον ισολογισμό στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις με τον τίτλο «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως».

δ) Οι τραπεζικές χρηματοδοτήσεις που είναι εγγυημένες με γραμμάτια εισπρακτέα και αντιστοιχούν στο πέρα από δώδεκα (12) μήνες άληκτο υπόλοιπό του λογαριασμού 31, διαχωρίζονται

κατ' αναλογία των δύο μερών λήξεως μέχρι 12 μήνες και πέρα από 12 μήνες ή κατά άλλο προσφορότερο τρόπο. Το δεύτερο αυτό τμήμα των τραπεζικών χρηματοδοτήσεων στον ισολογισμό εμφανίζεται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις με τον τίτλο «Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων».

5.9.13 λογαριασμοί 18.09 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπροθέσμων σε Δρχ.» και 18.10 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς 18.09 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπροθέσμων σε Δρχ.» και 18.10 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.» είναι δυνατό να παρακολουθούνται οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων των κατηγοριών αυτών.

Όταν εφαρμόζονται τα παραπάνω της παραγρ. 5.9.12 ο διαχωρισμός των μη δουλευμένων τόκων γίνεται όπως ορίζεται στην περίπτωση αυτή σχετικά με το διαχωρισμό των γραμματίων εισπρακτέων.

5.9.14 Λογαριασμός 18.11 «Δοσμένες εγγυήσεις»

Στο λογαριασμό 18.11 «Δοσμένες εγγυήσεις» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως (π.χ. εγγυήσεις στη ΔΕΗ, στον ΟΤΕ ή σε εκμισθωτές ακινήτων).

5.9.15 Λογαριασμός 18.12 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο»

Στο λογαριασμό 18.12 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» παρακολουθούνται οι μετά το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως, καταβλητέες δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί, καθώς και το οφειλόμενο κεφάλαιο που δεν έχει κληθεί να καταβληθεί.

5.9.16 Λογαριασμοί 18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Δρχ.» και 18.14 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς 18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Δρχ.» και 18.14 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες των λογαριασμών 18.00 έως και 18.12 και 18.15 έως και 18.16.

5.9.17 Λογαριασμοί 18.15 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Δρχ.» και 18.16 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς 18.15 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Δρχ.» και 18.16 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων, για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές του λογαριασμού 18.00 ή του 18.01.

5.10 Όμιλος Λογαριασμών 19 «Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)»

5.10.1 Λειτουργία και περιεχόμενο του λογαριασμού

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα υποκαταστήματα ή άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή καταστήματα) των οικονομικών μονάδων δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια, παρέχεται η δυνατότητα αναπτύξεως των λογαριασμών τους στους ομίλους λογαριασμών 19,29,39,49,69,79, και 99, καθώς και 09 υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αντί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 1,2,3,4,5,6,7,8,9 και 10 (0), αντίστοιχα.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών του ομίλου 19 (καθώς και των ομίλων 29,39,49,59,69,79,99 και 09), αναφορικά με τους πρωτοβάθμιους και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, ακολουθεί υποχρεωτικά το Σχέδιο Λογαριασμών, ώστε να είναι ευχερής η συγκέντρωση των πληροφοριών σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Σχέδιο αυτό.

Τόσο για τον όμιλο λογαριασμών 19, όσο και για τους λοιπούς ομίλους (29,39,49,59,69,79,99 και 09), η ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών των υποκαταστημάτων ή των λοιπών κέντρων υποχρεωτικά είναι αντίστοιχη με την ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της αντίστοιχης ομάδας. Ενδεικτικά, ακολουθεί η ανάπτυξη σε πρωτοβάθμιους λογαριασμούς του ομίλου 19 «Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων»:

190 Εδαφικές εκτάσεις

191 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

- 192 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
- 193 Μεταφορικά μέσα
- 194 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 195 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων
- 196 Ανώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 197
- 198 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Ο τρόπος αναπτύξεως κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού από τους ανωτέρω (190 - 198) αφήνεται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, με τον περιορισμό όμως ότι στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους θα αναπτύσσονται οι πρωτοβάθμιοι, θα περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών.

Ενδεικτικά ακολουθεί η ανάπτυξη του λογαριασμού 190 κατά δύο διαφορετικούς τρόπους ως εξής:

- Π ρ ώ τ ο ς τ ρ ό π ο ς α ν α π τ ύ ξ ε ω ς (συγκέντρωση πληροφοριών κατά υποκαταστήματα ή άλλα κέντρα).

190 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

190.00 Υποκ/τος ή Κέντρου Α

190.00.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

190.00.01 Ορυχεία

190.00.02 Μεταλλεία

190.00.03 Λατομεία
190.00.04 Αγροί
190.00.05 Φυτείες
190.00.06 Δάση
190.00.07
190.00.10 Γήπεδα - Οικόπεδα εκτός
εκμεταλλεύσεως
190.00.11 Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως
190.00.12 Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως
190.00.13 Λατομεία εκτός εκμεταλλεύσεως
190.00.14 Αγροί εκτός εκμεταλλεύσεως
190.00.15 Φυτείες εκτός εκμεταλλεύσεως
190.00.16 Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως
190.00.17
190.00.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις
190.00.9900

190.01 Υποκ/τος ή Κέντρου Β

.....

190.99 Υποκ/τος ή Κέντρου Νο 100

• Δ ε ύ τ ε ρ ο ς τ ρ ό π ο ς α ν α π τ ύ ξ ε ω ς
(συγκέντρωση πληροφοριών κατά υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο
λογαριασμό)

**190 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή
ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ**

190.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

190.00.00 Υποκ/τος ή Κέντρου Α

190.00.01 Υποκ/τος ή Κέντρου Β

.....

190.00.99 Υποκ/τος ή Κέντρου Νο 100

190.01 Ορυχεία

190.01.00 Υποκ/τος ή Κέντρου Α

190.01.01 Υποκ/τος ή Κέντρου Β

.....

190.01.99 Υποκ/τος ή Κέντρου Νο 100

190.02 Μεταλλεία

κ.ο.κ.

Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας κ.λ.π. των πρωτοβάθμιων 190 -198 ισχύουν, αντίστοιχα, όσα ορίζονται παραπάνω στις παραγρ.5.1.1 έως και 5.9.17 για τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς **10 -18**.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 19, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών **10-18**.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1 Έννοια αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων

Η παροδοσιακή λογιστική, η οποία βασίζεται στην βασική λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους, καταχωρεί τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με την αξία κτήσης τους ή του κόστους παραγωγής τους, η οποία αποτελεί τη βάση της αποτίμησης τους στο τέλος της χρήσης, κατά την σύνταξη του Ισολογισμού.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους, είναι γενικής εφαρμογής και έχει υιοθετηθεί από τις νομοθεσίες όλων των κρατών, γιατί από τη μια μεριά αποτελεί το βασικό μέσο εφαρμογής της αρχής της συντηρητικότητας, που έχει διεθνή εφαρμογή και βοηθάει στην εξασφάλιση της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων, και από την άλλη μεριά παρουσιάζει το μεγάλο πλεονέκτημα της αντικειμενικότητας. Πραγματικά, με εξαίρεση τις περιπτώσεις του σχηματισμού των προβλέψεων και της διενέργειας των αποσβέσεων, όπου επεμβαίνει η προσωπική εκτίμηση (π.χ. προσδιορισμός ύψους προβλέψεων, εκτίμηση ωφέλιμης διάρκειας ζωής ή υπολλειματική αξίας), η μέθοδος του ιστορικού κόστους λειτουργεί με αντικειμενικούς κανόνες, οι οποίοι παραμερίζουν τους υποκειμενικούς χειρισμούς και σχεδιασμούς και προσδίδουν με το τρόπο αυτό στα λογιστικά στοιχεία και τις λογιστικές πληροφορίες την σφραγίδα της αντικειμενικότητας, γιατί είναι επαληθεύσιμες και κατά συνέπεια σωστές και αξιόπιστες.

Όμως το όλο οικοδόμημα της λογιστικής του ιστορικού κόστους θεμελιώνεται στο δόγμα, ότι οι νομισματικές μονάδες που καταγράφει είναι απόλυτα ομοειδείς (ίσης αγοραστικής δύναμης) δηλαδή παριστάνουν ένα σταθερό μέτρο αξίας. Μόνο με αυτή την βασική προϋπόθεση, τα διάφορα λογιστικά μεγέθη μπορούν να προσδιοριστούν ορθά, δηλαδή στην πραγματική αξία, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους. Δυστυχώς όμως, μια μακρόχρονη και πικρή πείρα μας έδειξε ότι η νομισματική μονάδα δεν παραμένει σταθερή και ότι η αγοραστική της δύναμη συνεχώς μεταβάλεται, με πιο συνηθισμένη περίπτωση μεταβολής της αξίας της, την μείωση της, η οποία εκδηλώνεται με την αύξηση της τιμής των αγαθών, πληθωρισμός. Έτσι υπό συνθήκες πληθωρισμού, η λογιστική του ιστορικού κόστους, προσθέτει, αφαιρεί, πολλαπλασιάζει και διαιρεί δραχμές ανόμοιας αγοραστικής δύναμης, με συνέπεια τα ποσά των διαφόρων λογιστικών μεγεθών που παροκολουθούνται με την λογιστική και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, να αποτελούν απλά, λογιστικές ενδείξεις και να μην απεικονίζουν την πραγματική τους αξία. Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις, παύουν να μας πληροφορούν για την πραγματική διάσταση των οικονομικών μεγεθών και για τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων. Αυτό είναι το βασικό μειονέκτημα της λογιστικής του ιστορικού κόστους.

Σε περιόδους μάλιστα έντονου πληθωρισμού. άμεση συνέπεια είναι η εξάρθρωση του ισολογισμού με συνέπεια τον εσφαλμένο προσδιορισμό βασικών αριθμοδεικτών, όπως π.χ. παγιοποίησως της περιουσίας, καλύψεως παγίων με ίδια κεφάλαια, δανειακής επιβάρυνσης, αποδοτικότητα ιδίων και

συνολικών κεφαλαίων κλπ. Το γεγονός αυτό οδηγεί στην αδυναμία σχηματισμού ορθής αντίληψης της τρέχουσας πραγματικής αξίας των επί μέρους στοιχείων του ισολογισμού όσο και της συνολικής εταιρικής περιουσίας καθώς και της διάρθρωσης αυτής.

Με άλλα λόγια η μελέτη, διερεύνηση, ανάλυση και εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης και αποδοτικότητας των επιχειρήσεων που τόσο συμβάλλει στην ορθολογική διοίκηση των επιχειρήσεων, στη σωστή συμπεριφορά των επενδυτών και αναθέρμανση της κεφαλαιοαγοράς και γενικότερα της εθνικής οικονομίας, γίνεται αναποτελεσματική με όλες τις απορρέουσες συνέπειες. Προς άρση του βασικού μειονεκτήματος της λογιστικής του ιστορικού κόστους υπό συνθήκες πληθωρισμού και των πιο πάνω συνεπειών επιβάλλεται να γίνει αναπροσαρμογή των στοιχείων του ισολογισμού, ώστε να εκφράζονται αυτά σε δραχμές της ίδιας αγοραστικής δύναμης έτσι ώστε να προσλάβουν την πραγματική τους διάσταση για να καταστεί ο ισολογισμός πραγματικό όργανο που εμφανίζει την αληθινή περιουσιακή κατάσταση και να αποτελεί δείκτη των πραγματικών οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με τον όρο «αναπροσαρμογή ισολογισμού» εννοούμε την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού στην πραγματική τους αξία όπως διαμορφώθηκε αυτή κάτω από την επίδραση του τιμαρίθμου και του Νόμου της προσφοράς και ζήτησης αν λάβουμε υπόψη μας ότι η μεταβολή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μπορεί να οφείλεται στο τιμάριθμο ή στον Νόμο της προσφοράς και της ζήτησης ή ακόμη και στους δύο αυτούς παράγοντες.

Ο πιο πάνω ορισμός φυσικά είναι ευρύς και καλύπτει την προσαρμογή της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων.

Στο κεφάλαιο όμως αυτό πρόκειται να αναπτύξουμε μόνο τα περί αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων, την οποία μπορούμε να ορίσουμε σαν το σύνολο των λογιστικών και εξωλογιστικών πράξεων με τις οποίες επιδιώκουμε την προσαρμογή των αξιών των παγίων και κυρίως ενσώματων στοιχείων του ισολογισμού, στην πραγματικότητα μιας δεδομένης στιγμής, στην οποία αναφέρεται (ο ισολογισμός).

1.2 Σκοπός της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων.

Από την μέχρι τώρα ανάπτυξη του θέματος, προκύπτει ότι γενικός σκοπός της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων είναι η εμφανισή τους στον ισολογισμό των επιχειρήσεων σε αξίες που εκφράζονται σε εθνικό νόμισμα τρέχουσας αγοραστικής δύναμης.

Παράλληλα με τον γενικό σκοπό η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων εξυπηρετεί και τους πιο κάτω μερικότερους σκοπούς - πλεονεκτήματα η επίτευξη των οποίων βοηθάει στην εξυγίανση και στην εξασφάλιση της βιωσιμότητας των οικονομικών μονάδων.

1. Ο ισολογισμός εμφανίζει την κατά το δυνατόν πραγματική οικονομική κατάσταση γιατί τα πάγια στοιχεία που αποτελούν τα κατ' εξοχήν στοιχεία που υφίστανται την επίδραση του πληθωρισμού καθώς και οι αποσβέσεις τους εμφανίζονται σε τιμές αντικατάστασης.

2. Σωστός υπολογισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων αφού σ' αυτό ενσωματώνεται ποσό αποσβέσεων ανταπροκρινόμενο στην πραγματικότητα. Συνακόλουθα και σωστότερη τιμολογιακή πολιτική της επιχειρήσεως και ιδιαίτερα στις περιπτώσεις προϊόντων που υπόκεινται στις διατάξεις της Αγορανομικής Νομοθεσίας.

3. Προστατεύει το κεφάλαιο της επιχείρησης αφού μπορεί να διανεμηθεί μόνο το πραγματικό κέρδος το οποίο είναι φανερό είναι μικρότερο από το κέρδος που προκύπτει από τα Λογιστικά Βιβλία αν δεν έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή, αφού τα μεν έσοδα καταχωρούνται νομισματικές μονάδες τρέχουσας αγοραστικής δύναμης, το δε κόστος πωληθέντων, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και οι αποσβέσεις αποτιμάται σε νομισματικές μονάδες μικρότερης αγοραστικής δύναμης.

4. Οι αποσβέσεις θα είναι επαρκείς αφού θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία των παγίων στοιχείων και έτσι θα μπορεί η επιχείρηση με την γνωστή διαδικασία των αποσβέσεων να επαναφέρει στο εσωτερικό της ίσης περίπου αγοραστικής δύναμης που είχε δαπανήσει κατά την απόκτηση των παγίων στοιχείων.

5. Αποφεύγεται η φορολογία πλασματικών κερδών και δυνεπώς η καταβολή φόρων, γεγονός που συντελεί στην ενίσχυση του κεφαλαίου κινήσεως.

6. Αποφεύγεται η διανομή πλασματικών κερδών σε μερίσματα, γεγονός που οδηγεί στην προστασία του κεφαλαίου της επιχείρησης.

7. Η ανάλυση των ισολογισμών των επιχειρήσεων γίνεται πιο αξιόπιστη αφού τα πάγια στοιχεία εμφανίζονται σε τρέχουσες

περίπου αξίας και έτσι αυξάνεται η σημασία των αριθμοδεικτών που αναφέραμε πιο πάνω.

Το πρόβλημα της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων παρουσιάζει προβλήματα νομικής, φορολογικής, λογιστικής και οικονομικής φύσεως για τα οποία γίνεται αναφορά στις παραγράφους που ακολουθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

2.1 Προβλήματα αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων.

Η αναπροσαρμογή παρόλη την χρησιμότητά της για τις οικονομικές μονάδες και κατ' επέκταση των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζει ορισμένα προβλήματα τα οποία θα πρέπει να αντιμετωπίσει και να δώσει λύση σ' αυτά. Τα προβλήματα αυτά αναφέρονται στις παρακάτω παραγράφους.

2.1.1 Υποχρεωτική ή προαιρετική αναπροσαρμογή

Όταν ο πληθωρισμός είναι έντονος και συνεχής, επιβάλλεται η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων να προσλάβει υποχρεωτικό χαρακτήρα για τις επιχειρήσεις. Δεν είναι δικαίωμα του επιχειρηματία να αποφύγει την αναπροσαρμογή, διότι πέρα του ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματικότητα, θίγονται και τα συμφέροντα των μετόχων και των τρίτων, οι οποίοι πρέπει να είναι καλώς πληροφορημένοι για την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως. Πέρα από αυτά, τα τυχόν διανεμόμενα κέρδη, θα είναι εικονικά, πράγμα που οδηγεί στην απώλεια του κεφαλαίου της επιχειρήσεως (δηλαδή διανέμεται ουσιαστικά το κεφάλαιο).

2.1.2 Στοιχεία υποκείμενα σε αναπροσαρμογή.

Με εξαίρεση τα νομισματικά στοιχεία του ισολογισμού, όλα τα άλλα στοιχεία χρειάζονται αναπροσαρμογή. Τα στοιχεία αυτά είναι κυρίως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία από τα οποία, όμως, όπως υποστηρίζουν πολλοί λογιστές και οικονομολόγοι,

εξαιρούνται τα ασώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρήζουν αναπροσαρμογής. Τα κυκλοφοριακά στοιχεία, δηλαδή τα αποθέματα δεν υπόκεινται, συνήθως σε αναπροσαρμογή, επειδή ανανεώνονται γρήγορα μέσα σε μικρό χρονικό διάστημα, που αποτελεί τον κύκλο εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.

2.1.3.Υπεραξία αναπροσαρμογής

Ποιά είναι η φύση της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή; Είναι κέρδος ή κεφάλαιο; Αναμφιβόλως η υπεραξία αυτή δεν αποτελεί ούτε κέρδος ούτε κεφάλαιο. Η αξία αυτή απλώς παριστάνει τη νομισματική αύξηση του κεφαλαίου της επιχειρήσεως, η οποία προστιθέμενη στο κεφάλαιο (δηλαδή στα αναπροσαρμοζόμενα περιουσιακά στοιχεία) δίνει τις πραγματικές διαστάσεις, δηλαδή εκφράζει το κεφάλαιο σε νόμισμα τρέχουσας αγοραστικής αξίας.

Η υπεραξία μεταφέρεται τελικώς σε ειδικό αποθεματικό. Εφόσον η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή δεν αποτελεί εισόδημα (κέρδος) είναι απαράδεκτο να υποβάλλεται σε φόρο, όπως από άγνοια στοιχειωδών οικονομικών και λογιστικών κανόνων ή απο φορομπηχτική διάθεση που γίνεται τελευταία στην Ελλάδα.

Κατά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η διαφορά (υπεραξία) αναπροσαρμογής παρακολουθείται στον λογαριασμό 41 (αποθεματικά - διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων) και στον υπολογαριασμό 41.07.

2.1.4 Τεχνική της αναπροσαρμογής

Από τις διάφορες τεχνικές μεθόδους που προτείνονται για το χειρισμό της αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων, σημειώνουμε τις εξής δύο μεθόδους:

α) Την τιμαριθμική λογιστική μέθοδο (του γενικού επιπέδου των τιμών).

β) Την μέθοδο του τρέχοντος κόστους ή κόστους αντικαταστάσεως.

2.1.4.1) Τιμαριθμική λογιστική μέθοδος

Η τιμαριθμική λογιστική μέθοδος βασίζεται στη διόρθωση δηλαδή στην αναπροσαρμογή όλων ή μερικών περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως, με υπολογισμό της αξίας τους σε ομοιογενές νόμισμα, δηλαδή νόμισμα ίσης αγοραστικής αξίας χρονικώς, ώστε οι δύο αξίες - αρχική και τελική - να είναι ισοδύναμες διαχρονικά.

Η διόρθωση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού επιτυγχάνεται χάρη σε ένα ή περισσότερους δείκτες που μετρούν την νομισματική υποτίμηση από την είσοδο των στοιχείων στην περιουσία της επιχειρήσεως μέχρι τη στιγμή που γίνεται η σύγκριση.

Κατά την τιμαριθμική μέθοδο τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού διαχωρίζονται:

- Σε νομισματικά (απαιτήσεις και υποχρεώσεις)
- Σε μη νομισματικά (κυρίως πάγια και δευτερευόντως αποθέματα).

Τα νομισματικά στοιχεία δεν προσαρμόζονται, αφού είναι εκφρασμένα σε δραχμές, δηλαδή στο αμετάβλητο μέσο εκφράσεως των αξιών.

Τα μη νομισματικά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία προσαρμόζονται με την εφαρμογή του δείκτη που απεικονίζει την άνοδο του τιμάριθμου από το χρόνο κτήσεως των στοιχείων ή της επανεκτιμήσεως μέχρι το χρόνο που καταρτίζεται ο ισολογισμός.

Εδώ, όμως, γεννάται ένα πρόβλημα: τα περιουσιακά στοιχεία δεν υφίστανται την ίδια υποτίμηση; Μερικά υποτιμούνται ελαφρά και άλλα σε μεγαλύτερο βαθμό. Ερωτάται, συνεπώς, θα εφαρμοσθεί ένας ενιαίος δείκτης, για όλα τα περιουσιακά στοιχεία, άνισου βαθμού υποτιμήσεως, ή περισσότεροι δείκτες, ανάλογα με την υποτίμηση κάθε περιουσιακού στοιχείου;

Τη διόρθωση των περιουσιακών στοιχείων με την εφαρμογή πολλαπλών δεικτών υποστηρίζουν οι συγγραφείς ΑΙ. Dubois και Μ. Krieg. Σε γενικές γραμμές η μέθοδος των πολλαπλών δεικτών έχει ως εξής:

Τα στοιχεία του ισολογισμού και των οικονομικών αποτελεσμάτων διορθώνονται περιοδικώς με την εφαρμογή πολλαπλών δεικτών (ένα δείκτη για κάθε είδος περιουσιακού στοιχείου), οί οποίοι εκφράζουν την εξέλιξη των τιμών του κάθε είδους. Η διόρθωση αυτή δεν γίνεται στα βιβλία της επιχείρησης, στα οποία τα περιουσιακά στοιχεία εξακολουθούν να αναγράφονται με την αρχική τους αξία κτήσεως (ιστορικό κόστος). Οι σχετικές όμως αξίες παλλαπλασιάζονται επί τον διορθωτικό δείκτη που αντιστοιχεί στο χρόνο κτήσεως κάθε περιουσιακού στοιχείου. Ουσιαστικά, δηλαδή, πρόκειται για εξωλογιστική μέθοδο, βάσει της οποίας τα στοιχεία που

εκφράζονται σε ιστορικό κόστος επανεμφανίζονται σε νόμισμα τρέχουσας αγοραστικής αξίας. Με τον τρόπο αυτό κάθε στοιχείο αντιστοιχεί στην τρέχουσα αξία και όχι στην αρχική.

Η μέθοδος των πολλαπλών δεικτών παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές των τιμών που αντιστοιχούν σε κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο και επομένως είναι πιο αντικειμενική. Το μειονέκτημα της μεθόδου είναι, ότι καθίσταται δυσχερής η εξεύρεση των πολλαπλών συντελεστών.

Τη μέθοδο του ενιαίου δείκτη συνιστά ο Γάλλος συγγραφέας G. Brundler. Ο συγγραφέας αναγνωρίζει ότι η μέθοδος αυτή είναι ατελής και λιγότερο αντικειμενική από τη μέθοδο των πολλαπλών δεικτών, αλλά είναι προτιμότερη λόγω της απλότητάς της και συνεπώς είναι πρακτική, αρκεί μόνον ο δείκτης να έχει επίσημη προέλευση (δηλαδή δείκτης της στατιστικής υπηρεσίας του κράτους κλπ).

Στην τιμαριθμική λογιστική αναπροσαρμόζεται η μονάδα μετρήσεως με βάση τις μεταβολές που έχουν επέλθει στο γενικό επίπεδο τιμών, χωρίς να αλλάξουν οι αρχές του ιστορικού κόστους. Δηλαδή, τα ποσά που προκύπτουν από την προσαρμογή των αξιών του ιστορικού κόστους δεν είναι τρέχουσες τιμές των περιουσιακών στοιχείων, αλλά οι ιστορικές τιμές (ιστορικό κόστος) που έχουν προσαρμοσθεί σε κοινό σταθερό νόμισμα της ίδιας αγοραστικής αξίας.

Η τιμαριθμική μέθοδος με ενιαίο δείκτη εφαρμόζεται στη λογιστική πρακτική από πολλούς λογιστές και συνιστάται από διάφορες επιστημονικές λογιστικές οργανώσεις. Συνήθως δε εκείνοι που χρησιμοποιούν τη μέθοδο αυτή εφαρμόζουν το δείκτη

τιμών καταναλωτή, ο οποίος δίνει καλύτερα αποτελέσματα από κάθε άλλη μέθοδο, έχει δε και χαμηλό κόστος.

Παραθέτουμε ένα απλό παράδειγμα του μηχανισμού της τιμαριθμικής λογιστικής μεθόδου.

Η επιχείρηση αγόρασε το 1980 ένα οικόπεδο αξίας δραχμές 300.000. Το 1988 κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, ο δείκτης τιμών (τιμάρριθμος) ανεβάζει την αξία του οικοπέδου στο ποσό των δραχμών 900.000.

Κατά το τέλος της χρήσης του 1988, οπότε θα αναπροσαρμοσθούν οι ιστορικές τιμές που αναγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού (ιστορικό κόστος) θα γίνει η εξής λογιστική εγγραφή:

Οικόπεδα	600.000
Διαφορά αναπροσαρμογής	600.000
Αναπροσαρμογή αξίας οικοπέδου	

Έτσι, στον ισολογισμό του έτους 1988 η αξία του οικοπέδου θα αναγράφεται με το ποσό των δραχμών 900.000, δηλαδή ιστορικό κόστος 300.000 συν την διαφορά αναπροσαρμογής 600.000.

Η διαφορά αναπροσαρμογής του οικοπέδου (δραχμές 600.000) δεν είναι αποτελεσματικός λογαριασμός, αλλά λογαριασμός καθαρής περιουσίας ή κεφαλαίου. Συνεπώς, η διαφορά αυτή θα προσαυξήσει το κεφάλαιο ή θα μεταφερθεί σε ειδικό αποθεματικό αναπροσαρμογής.

2.1.4.ii) Μέθοδος του τρέχοντος κόστους (κόστους αντικαταστάσεως)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται, στο τρέχον κόστος ή κόστος αντικαταστάσεως, το οποίο χρησιμοποιείται ως κριτήριο προσδιορισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Κόστος ή αξία αντικαταστάσεως, είναι η αξία στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει (αντικαταστήσει) τα πωληθέντα περιουσιακά στοιχεία με άλλα ίσης ποσότητας και ποιότητας κατά την ημέρα της απογραφής.

Τη θεωρία της αξίας της αντικαταστάσεως ανέπτυξαν και υποστήριξαν διάσημοι οικονομολόγοι και λογιστικοί συγγραφείς. Οι Γερμανοί καθηγητές Schmalenbach και Scmit, οι Ολλανδοί καθηγητές Limpert και May και η σχολή του Άμστερνταμ. Τη θεωρία αυτή ακολουθεί σήμερα σημαντικός αριθμός οικονομολόγων και λογιστών.

Οι λογιστικοί συγγραφείς δεν κατόρθωσαν να συμφωνήσουν στην υιοθέτηση ενός γενικά παραδεκτά προτύπου (προτύπου), ούτε έχουν αναγνωρισθεί ομοιόμορφες αρχές εφαρμογής της μεθόδου αυτής. Φαίνεται ότι η Αγγλία είναι η χώρα που διεκδικεί τα πρωτεία για την εφαρμογή του κόστους αντικαταστάσεως. Διάφορες Επιτροπές ασχολήθηκαν και ασχολούνται ακόμη με την εξεύρεση της καλύτερης μεθόδου εφαρμογής του τρέχοντος κόστους. Σημειώνουμε τις επιστημονικές εργασίες των Επιτροπών Sandilands, Morpeth, Hyde.

Οι εργασίες της επιτροπής Sandilands άρχισαν το 1973 και κατέληξαν στη σύνταξη εκθέσεως, η οποία δημοσιεύθηκε το 1975. Συνιστά την υιοθέτηση της τρέχουσας αξίας (τρέχον κόστος

- αξία αντικαταστάσεως), η οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί. Τις απόψεις αυτές της Επιτροπής Sandilands για τη μέθοδο του τρέχοντος κόστους έχουν υιοθετήσει αρκετός αριθμός λογιστών μεγάλων επιχειρήσεων, διότι θεωρούν την προτεινόμενη μέθοδο ως πληρέστερη.

Η έκθεση της Επιτροπής Morpeth δημοσιεύθηκε το 1976 αλλά απορρίφθηκε από το λογιστικό κόσμο της Αγγλίας, λόγω δυσχερειών εφαρμογής.

Η έκθεση της Επιτροπής Hyde δημοσιεύθηκε το 1977 και υιοθέτησε ένα πρότυπο που εφαρμόζεται σε μερικές μεγάλες επιχειρήσεις.

Στις ΗΠΑ η χρηματιστηριακή Επιτροπή (Security and Exchange Commission) απαιτεί από το 1976 από τις μεγάλες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν στις πληροφορίες τους τη μέθοδο του κόστους αντικαταστάσεως.

Η αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων κατά τη μέθοδο του τρέχοντος κόστους (αντικαταστάσεως) επιτυγχάνεται με την εφαρμογή ειδικών δελτίων για κάθε περιουσιακό στοιχείο, τα οποία δημοσιεύει η Στατιστική Υπηρεσία κάθε χώρας.

Υποδείξεις Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Πρότυπο Νο 15)

Κατά τις υποδείξεις του Ε.Δ.Λ.Π. οι επιχειρήσεις που σκοπεύουν στην εφαρμογή του προτύπου 15 (λογιστική επί μεταβολής των τιμών) πρέπει να παρουσιάσουν τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

- Το ποσό των αναπροσαρμοζόμενων αποσβέσεων των παγίων στοιχείων.

- Το ποσό της αναπροσαρμογής του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων.

- Τις αναπροσαρμογές των νομισματικών στοιχείων (κεφάλαια ίδια και ξένα κλπ).

- Το συνολικό αποτέλεσμα.

Όταν η επιχείρηση υιοθετήσει μη μέθοδο του τρέχοντος κόστους πρέπει να παρουσιάσει το τρέχον κόστος των παγίων στοιχείων και των αποθεμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

3.1 Σύντομη αναφορά σε προηγούμενες αναπροσαρμογές

Ο Έλληνας νομοθέτης, για να επανορθώσει κάπως τους εκτροχιασμούς των λογιστικών κονδυλίων των ισολογισμών και συνεπώς των παγίων, που προκαλούνται από τον υψηλού επιπέδου πληθωρισμό που έπλητε και πλήτει τη χώρα μας, βρέθηκε πολλές φορές στην ανάγκη να επιβάλλει την αναπροσαρμογή της αξίας είτε όλων των κονδυλίων του ισολογισμού, είτε μόνο των παγίων στοιχείων. Κρίνουμε, λοιπόν, σκόπιμο να μνημονεύσουμε εδώ τις αναπροσαρμογές που έγιναν, κατά καιρούς, στη χώρας μας.

α) Υποχρεωτική αναπροσαρμογή των ισολογισμών των επιχειρήσεων έγινε:

- Με τον Α.Ν. 505/1945 (ΦΕΚ 206/1945), για τους ισολογισμούς που έκλεισαν μέχρι 10 Νοεμβρίου 1945.

- Με το Β.Δ. της 6-9-1946 (ΦΕΚ 273/1946), για τους ισολογισμούς που έκλεισαν από 11 Νοεμβρίου 1945 μέχρι 10 Νοεμβρίου 1947.

- Με το Β.Δ. της 7-7-1948 (ΦΕΚ 177/1948), για τους ισολογισμούς που έκλεισαν από 11 Νοεμβρίου 1947 μέχρι 27-11-1956.

- Με το Β.Δ. της 14-11-1956 (ΦΕΚ 288/1956), για τους ισολογισμούς που έκλεισαν από 28 Νοεμβρίου 1956 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1956 και, σε μερικές περιπτώσεις, μέχρι της 30 Ιουνίου 1957. Το Β.Δ. αυτό κυρώθηκε με το Ν.Δ. 4319/1963

Όλες οι πιο πάνω προσαρμογές έγιναν χωρίς καμιά φορολογία στη διαφορά προσαρμογής των παγίων στοιχείων (και

αποσβέσεων τους) στα ποσά με τα οποία αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο ή που καταχωρήθηκαν στην καθαρή θέση σαν «αποθεματικά».

β) Ο Α.Ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173/1967) και το Ν.Δ. 1314/1972 (ΦΕΚ 232/1972) επέτρεψαν την προαιρετική αναπροσαρμογή - των μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1973 και σε μερικές περιπτώσεις μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974 κλεισθέντων ισολογισμών - μόνο όμως για την αξία των γηπέδων και κτισμάτων. Συγχρόνως επέβαλαν ειδικό φόρο στην υπεραξία των μεν γηπέδων 1%, των δε κτισμάτων 3%. Η αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτισμάτων) καθοριζόταν από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του νόμου 2190/1920.

γ) Ο νόμος 542/1977 (ΦΕΚ 41/1977) θέσπισε την υποχρεωτική αναπροσαρμογή μόνο της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτισμάτων), που κτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974. Συγχρόνως, επέβαλε - μέσω της επιχείρησης σε βάρος των μετόχων - φόρο στην υπεραξία των μεν γηπέδων 10%, των δε κτισμάτων 20%. Σαν τρέχουσα - τότε (1976) - αξία των γηπέδων και κτισμάτων καθορίστηκε από το νόμο το γινόμενο του πολλαπλασιασμού της αξίας κτήσης τους με συντελεστή αναπροσαρμογής 5 μέχρι 1,24 για τα γήπεδα, και 3 μέχρι 1,12 για τα κτίσματα, με βάση τη χρονολογία κτήσης τους.

δ) Ο νόμος 1249/1982 (ΦΕΚ 43/1982), επαναλαμβάνει τις διατάξεις του νόμου 542/1977 και υποχρεώνει σε νέα αναπροσαρμογή την αξία των ακινήτων με συντελεστές:

- από 4 μέχρι 1,30 για τα γήπεδα και
- από 3 μέχρι 1,20 για τα κτίσματα και τις αποσβέσεις τους.

Ταυτόχρονα επιβάλλει - μέσω της επιχείρησης σε βάρος των μετόχων - φόρο 8% για την υπεραξία των γηπέδων και 20% για την φορολογητέα υπεραξία των κτισμάτων.

ε) Ο νόμος 1731/87 παρέχει τη δυνατότητα σε επιχειρήσεις ορισμένων κατηγοριών να αναπροσαρμόσουν την αξία του μηχανολογικού τους εξοπλισμού. Για το ποσό της υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή δεν θα καταβάλλουν φόρο εισοδήματος αρκεί μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων (4) ετών από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής να προβούν σε αγορά καινούριων παγίων περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγική επένδυση. Οι αγορές αυτές θα πρέπει να καλύψουν το ποσό της υπεραξίας που θα προκύψει.

στ) Η κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνική Οικονομίας Ε 2665/84/ΠΟΛ 72/22-2-1988 επέβαλε στις επιχειρήσεις που τηρούσαν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας να αναπροσαρμόσουν την αξία των γηπέδων και κτιρίων. Η αναπροσαρμογή έγινε με διάφορους συντελεστές που για τα μεν γήπεδα κυμαινόταν από 1,15 έως 3 για τα δε κτίρια από 1,10 έως 2,50. Οι αξίες όμως που θα προέκυπταν σε καμία περίπτωση δε δύναται να ξεπεράσουν τον αντικειμενικό προσδιορισμό όπου αυτός υπήρχε. Η υπεραξία των κτιρίων φορολογείται με 5% ενώ δεν φορολογείται καθόλου η υπεραξία των γηπέδων.

ζ) Ο νόμος 2065/1992 που υποχρεώνει τις οικονομικές μονάδες να αναπροσαρμόσουν την αξία των γηπέδων και κτιρίων κάθε τέσσερα (4) χρόνια. Η αναπροσαρμογή γίνεται με συντελεστές, δεν δύναται όμως να ξεπεράσει τον αντικειμενικό

προσδιορισμό. Η υπεραξία φορολογείται με 1% στο σύνολο της (γηπέδων και κτιρίων).

Στις παραγράφους που ακολουθούν γίνεται μια ιστορική αναδρομή για τους παραπάνω νόμους και αποφάσεις που αφορούν την αναπροσαρμογή. Δυστυχώς λόγω ελλείψεως στοιχείων δεν αναφέρουμε τίποτα για την πρώτη προσαρμογή ισολογισμού που πραγματοποιήθηκε το 1945.

3.2 Αναπροσαρμογή έτους 1946

Η προσαρμογή του έτους 1946 πραγματοποιήθηκε δια του Ν.Δ. στις 10 Μαΐου 1946 «περί καταρτίσεως των ισολογισμών των ανωνύμων εταιρειών» και η εκτελεστικότητα αυτού άρχισε να ισχύει με το (Βασιλικό) Διάταγμα από τις 6 Σεπτεμβρίου 1946 (ΦΕΚ 273] 9-9-46). Επεβλήθηκε η υποχρέωση στις ανώνυμες εταιρείες η αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά τους ισολογισμούς των χρήσεων 1945 και 1946. Σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο επιδιώκεται ο ισολογισμός, να παρουσιάζει την πραγματική περιουσιακή κατάσταση των επιχειρήσεων. Για να πραγματοποιηθεί αυτό πήραν σαν βάση το γινόμενο που προκύπτει ως αποτέλεσμα του πολλαπλασιασμού της αρχικής τιμής κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου επί του συντελεστή που προκύπτει από την σχέση των 20.000 δρχ. της αγγλικής χάρτινης λίρας, προς την τιμή της λίρας κατά το χρόνο κτήσεως του στοιχείου (τούτου) αυτού.

Για την αναπροσαρμογή των ισολογισμών των χρήσεων 1945 και 1946 εξεδόθηκαν τα εξής Βασιλικά Διατάγματα: α) 2-11-46 «περί αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων που

υπόκεινται στο φόρο του Α.Ν (αναπτυξιακού νόμου) 651/45» (ΦΕΚ 348] 3-12-46). β) 2-4-47 «περί συμψηφισμού του χρεωστικού υπολοίπου της αναπροσαρμογής των ισολογισμών των ανωνύμων εταιρειών» (ΦΕΚ 40] 12-3-47). γ) 7-7-48 «περί αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως σε είδος εισφοράς στις ανώνυμες εταιρείες» ΦΕΚ 177]. Στις 7-7-48 πραγματοποιήθηκε νέα προσαρμογή για να ρυθμίσει ορισμένα μερικότερα ζητήματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή των γενικότερων διατάξεων περί αναπροσαρμογής.

Στις 8-10-46 εξεδόθηκε η κοινή απόφαση με τον υπ' αριθμό 88084 των Υπουργών των Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας περί επεκτάσεως των διατάξεων «περί αναπροσαρμογής των ισολογισμών» των ανωνύμων εταιρειών και λοιπών επιχειρήσεων που τηρούν ή άρχισαν να τηρούν εμπορικά βιβλία το αργότερο από 31 Δεκεμβρίου 1946 ΦΕΚ 164].

Η νέα αναπροσαρμογή είναι αποτέλεσμα των οικονομικών και νομισματικών συνθηκών που μετεβλήθηκαν. Συνεπώς για το σκοπό αυτό εξεδόθηκε στις 7 Ιουλίου Β.Δ. «περί νέας αναπροσαρμογής των ισολογισμών» δημοσιεύθηκε από τον υπ' αριθμό 177 της 7-7-48 φύλλου της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, με την οποία επιβάλλεται η υποχρεωτική προσαρμογή των ισολογισμών των ανωνύμων εταιρειών της χρήσεως 1947.

Κοινοποιήθηκε το Β.Δ. που παρέχει τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του. Υπόχρεοι προς ενέργεια αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου Β.Δ. πέρα από τις ανώνυμες εταιρείες υποχρεωμένες είναι σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 (του Β.Δ.), και οι λοιπές επιχειρήσεις όπως ατομικές είτε

αυτές λειτουργούν ως ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες καθώς οι συνεταιρισμοί οι κοινοπραξίες και οι ενώσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Β.Δ. «περί αναπροσαρμογής των ισολογισμών που θα πραγματοποιηθεί» α) προσαρμογή του Ισολογισμού (λήξεως) της χρήσεως 1947 και β) προσαρμογή της απογραφής ενάρξεως της χρήσεως 1948. Επομένως σύμφωνα με το Β.Δ. τούτο γίνεται δεύτερη και τρίτη κατά σειρά αναπροσαρμογή των ισολογισμών των ανωνύμων εταιρειών.

Οι συντελεστές αναπροσαρμογής ισολογισμού του 1947 ενεργητικών και παθητικών στοιχείων ορίζονται ως εξής:

Για τα στοιχεία τα οποία αποτελούν το Πάγιο Ενεργητικό της επιχείρησης έχουμε: α) αυτά τα οποία έχουν κτηθεί μέχρι 10-11-44 ως συντελεστής ορίζεται το τετραπλάσιον επί τη βάση των προηγούμενων Διαταγμάτων που προέκυψε αναπροσαρμοσμένη αξία. β) τα κτηθέντα μετά της 10-11-44, ως συντελεστής αναπροσαρμογής ορίζεται το 148πλάσιον κατά την αξία τους το Δεκέμβριο του 1940. Το ίδιο ισχύει και για τις αποσβέσεις, τα αποθεματικά και το κεφάλαιο.

Για τα εμπορεύσιμα στοιχεία α) αυτά που έχουν κτηθεί μέχρι 10-11-44 ως συντελεστής ορίζεται το τριπλάσιο επί τη βάση των προηγούμενων Διαταγμάτων από όπου προέκυψε αναπροσαρμοσμένη αξία. β) τα κτηθέντα μετά τις 10-11-44 ως συντελεστής προσαρμογής ορίζεται το 166,5πλάσιον κατά την αξία που είχαν το Δεκέμβριο του 1940. Εάν σε περίπτωση η αξία κτήσεως περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη της αναπροσαρμοσμένης θα γραφεί στον Ισολογισμό της χρήσεως 1947 η αξία κτήσεως. Αυτό εφαρμόζεται σε περιπτώσεις καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, των αποθεματικών και των

αποσβέσεων, στα οποία ως ποσό κτήσεως θεωρείται το καταβληθέν ποσό (για το κεφάλαιο) και το σχηματιζόμενο ποσό (για τις αποσβέσεις και αποθεματικά).

Συγκεκριμένα για τα πάγια στοιχεία έχουμε τα εξής:

α) Προσαρμογή παγίων στοιχείων κτηθέντων μέχρι 10-11-44. Τα πάγια στοιχεία ενεργητικά της επιχείρησης (ακίνητα, μηχανήματα, εγκαταστάσεις, έπιπλα και σκεύη, έξοδα πρώτης εγκατάστασης κτλ.) τα οποία απαιτήθηκαν μέχρι της 10 Νοεμβρίου του 1947 να εμφανιστούν στον ισολογισμό αυτών αναπροσαρμοσμένα. Ως βάση για να βρεθεί η νέα αναπροσαρμοσμένη αξία λαμβάνεται υπόψη το ποσό της προηγούμενης αναπροσαρμογής το οποίο προέκυψε κατά την εφαρμογή των διατάξεων του Β.Δ. στις 6-9-1946, 20-11-1946 και 7-7-1948. Η αξία αυτή της προηγούμενης αναπροσαρμογής πολλαπλασιαζόμενη επί τέσσερα (4) θα δώσει την αξία της νέας αναπροσαρμογής του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου το οποίο θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό χρήσεως 1947.

Έστω ότι κατά την 31 Δεκεμβρίου 1947 ο λογαριασμός «εγκαταστάσεις» παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 37.000.000 δρχ. (το οποίο παρουσιάζει αξία κτήσεως 15-11-1939 δρχ. 1.000.000 X 37 συντελεστής πρώτης αναπροσαρμογής). Με βάση το ποσό αυτό και με το συντελεστή της νέας αναπροσαρμογής (4) τέσσερα ο λογαριασμός «εγκαταστάσεις» θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό χρήσεως 1947 με το ποσό των δρχ. 148.000.000 (37.000.000 X 4).

Το ίδιο ισχύει και για τις αποσβέσεις των Παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία απαιτήθηκαν μέχρι το έτος 1944, και σύμφωνα με το Β.Δ. πολλαπλασιάζομενα επί τέσσερα

(4) θα μας δώσει την αναπροσαρμοσμένη αξία για τον Ισολογισμό χρήσεως 1947.

Έστω ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποσβέσεις εγκαταστάσεων» ανέρχεται σε 18.500.000 δρχ. (500.000 X 37 συντελεστής προηγούμενης αναπροσαρμογής). Με βάση το πιο πάνω ποσό θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό χρήσεως 1947 το ποσό 74.000.000 δηλαδή (18.500.000 X 4).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε πως προκύπτει η αξία κτήσεως παγίων στοιχείων κατά το Δεκέμβριο του 1940. Αυτή προκύπτει ως εξής: η τιμή κτήσεως Παγίου Στοιχείου διαιρείται με την τιμή της χρυσής αγγλικής λίρας κατά την ημέρα κτήσεως (του παγίου στοιχείου) και πολλαπλασιάζουμε το πηλίκο επί 1000. Με συγκεκριμένες εγκυκλίους κοινοποιείται η τιμή της χρυσής αγγλικής λίρας κατά τα έτη 1945, 1946, 1947 και 1948.

Για να κατανοήσουμε καλύτερα το πως βρίσκεται η αξία του παγίου στοιχείου παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Μηχανήματα αγοράστηκαν αντί 115.000.000 δραχμών, η τιμή δε της χρυσής αγγλικής λίρας κατά την ημέρα κτήσεως του μηχανήματος ανέρχεται σε τιμή 115.000 δρχ. Έτσι διαιρούμε το ποσό των 115.000.000 δια την τιμή της λίρας των 115.000 και βρίσκουμε 1000 λίρες χρυσές. Αυτό πολλαπλασιάζεται επί 1000 και βρίσκουμε 1.000.000. Το ποσό αυτό θεωρείται ως αξία του στοιχείου κατά τον Δεκέμβριο του 1940. Θα αναφερθεί ακόμη και η αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων τα οποία απαιτήθηκαν μετά την 10η Νοεμβρίου 1944. Τα πάγια στοιχεία κτηθέντα μετά την 11η Νοεμβρίου 1944, θα βρίσκεται η αξία των στοιχείων (αυτών) κατά το Δεκέμβριο του 1940 σύμφωνα με την προηγούμενη

παράγραφο που αναφέραμε. Την αξία που θα βρίσκουμε το Δεκέμβριο του 1940 θα πολλαπλασιάσουμε με τον συντελεστή της αναπροσαρμογής 148. Το γινόμενο (1.000.000 X 148) = 148.000.000 είναι η προσαρμοσμένη αξία.

Η προσαρμοσμένη αξία θα συγκριθεί με την αξία απόκτησης του παγίου στοιχείου που στη συγκεκριμένη περίπτωση ανέρχεται σε 115.000.000. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του κοινοποιημένου Β.Δ. ως νέα αναπροσαρμοσμένη αξία στον ισολογισμό χρήσεως του 1947 θα αναγραφεί το μεγαλύτερο από τα δύο (2) ανώτερα ποσά.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση το καταβληθέν ποσό για την αγορά του μηχανήματος δεν είναι 115.000.000 δρχ. αλλά αυτό που προκύπτει από την αναπροσαρμογή δηλαδή το ποσό των 148.000.000.

Για τις αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τις χρήσεις 1945 και 1946 θα ακολουθηθεί η ίδια μέθοδος όπως και για την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων αποκτηθέντων μετά τις 10/11/1944 ως εξής:

Έστω ότι το ανωτέρω μηχάνημα γίνονται αποσβέσεις 10% κατά τα έτη 1945 και 1946. Ο λογαριασμός «αποσβέσεις μηχανημάτων» θα εμφανιστεί στις 31/12/1946 ως εξής:

Αποσβέσεις μηχανημάτων χρήσεως 1945 11.500.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων χρήσεως 1946 11.500.000

Οι πραγματοποιημένες αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν διά αναγωγής σε αξία Δεκεμβρίου 1940 επί τη βάση της τιμής της χρυσής λίρας κατά την ημέρα ενέργειας των αποσβέσεων, η οποία λογίζεται ως ημέρα κλεισίματος του

ισολογισμού. Η τιμή της χρυσής λίρας στις 31 Δεκεμβρίου 1945 ήταν 180.000 δρχ. και την 31 Δεκεμβρίου 1946 ήταν 137.000 δρχ.

Η αξία των αποσβέσεων κατά την Δεκεμβρίο του 1940 είναι:

$$\text{Έτος 1945 : } \frac{11.500.000 \times 1.000}{180.000} = 64.000$$

$$\text{Έτος 1946 : } \frac{11.500.000 \times 1.000}{137.000} = 84.000$$

Τα ποσά αυτά προσαρμοζόμενα με το συντελεστή 148 μας δίνουν:

$$\text{για το έτος 1945 : } 64.000 \times 148 = 9.472.000$$

$$\text{για το έτος 1946 : } 84.000 \times 148 = 12.432.000$$

Οι αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί για το έτος 1945 είναι 11.500.000 μεγαλύτερες των αναπροσαρμοσμένων 9.472.000. Συνεπώς ο λογαριασμός αποσβέσεις θα χρεωθεί με 2.028.000 για να εμφανίσει ως πίστωση το ποσό της αναπροσαρμογής των αποσβέσεων 9.472.000. Στο έτος 1946 οι πραγματοποιηθείσες αποσβέσεις είναι 11.500.000 οι οποίες και είναι μικρότερες των αναπροσαρμοσμένων που ανέρχονται στο ποσό των 12.432.000. Συνεπώς για το έτος 1946 θα ληφθούν οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις αποσβέσεις (12.432.000) και όχι αυτές που έχουν πραγματοποιηθεί. Για τις αποσβέσεις του έτους 1947 αυτές θα υπολογιστούν επί της προσαρμοσμένης αξίας του ισολογισμού χρήσεως 1947.

Το έτος 1948 έχουμε αναπροσαρμογή ενάρξης της χρήσεως. Κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου 1948 τα

περουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή χωρίς διάκριση, είτε πρόκειται περί στοιχείων κτηθέντων ή κονδυλίων δημιουργηθέντων, μέχρι της 10 Νοεμβρίου 1944 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

Ως βάση για την αναπροσαρμογή αυτή θα ληφθεί η βάση αναπροσαρμογής των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της χρήσεως 1947. Η μόνη διαφορά είναι ότι, οι συντελεστές της αναπροσαρμογής των στοιχείων που εμφανίζονται στον ισολογισμό της ενάρξεως της χρήσεως 1948, ορίζονται διάφοροι. Όσο αφορά τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης (ακίνητα, μηχανολογικός εξοπλισμός, εγκαταστάσεις, έπιπλα και σκεύη κλπ), τα οποία υφίστανται κατά την ημέρα ενάρξεως της χρήσεως 1948 και αγοράστηκαν μέχρι 10/11/1944, πρέπει να προσαρμοστούν με βάση το ποσό της αναπροσαρμογής του ισολογισμού χρήσεως 1945 (Β.Δ. της 6/9/1946, 25/11/46 και 7/7/48) και με συντελεστή πέντε (5).

Συνεπώς το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «εγκαταστάσεις» σε προηγούμενο παράδειγμα 148.000.000 δρχ. , θα εμφανιστεί στην απογραφή ενάρξεως της χρήσεως 1948 προσαρμοσμένο με ποσό 185.000.000 δρχ. (37.000.000 X 5). Επί του ποσού αυτού 185.000.000 δρχ. θα εφαρμοστούν και οι αποσβέσεις της χρήσεως 1948.

Για τα στοιχεία τα κτηθέντα από 11/11/1944 και μετά θα εφαρμοστούν τα προσαρμοσμένα με συντελεστή αναπροσαρμογής 185. Επομένως η αναπροσαρμοσμένη αξία εγκαταστάσεων απογραφής ενάρξεως χρήσεως θα εμφανισθεί με ποσό δρχ. 185.000.000 (1.000.000 X 185). Ότι ακριβώς ισχύει για τα πάγια στοιχεία ισχύει και για τις αποσβέσεις αυτών. Ως

βάση για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στον ισολογισμό χρήσεως 1948, θα ληφθεί ο αναπροσαρμοσμένος ισολογισμός χρήσεως 1947 πολλαπλασιαζόμενος επί πέντε (5).

Έστω ότι το προσαρμοσμένο ποσό του λογαριασμού αποσβέσεων εγκαταστάσεων στον ισολογισμό 31/12/1947, ανέρχεται σε ποσό 74.000.000 (δηλαδή 18.500.000 X 4). Το ποσό των δραχμών 18.500.000 πολλαπλασιαζόμενο επί πέντε (X5) δίνει το ζητούμενο ποσό δραχμές 92.500.000 (18.500.000 X 5).

Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των χρήσεων 1945, 1946 και 1947, θα εφαρμοστούν αυτά που έχουν ληφθεί σε προηγούμενες παραγράφους αλλά με συντελεστή αναπροσαρμογής 185.

3.3 Αναπροσαρμογή έτους 1956

Δ. 14/11/1956 (ΦΕΚ 288 Α / 27.11.1956). «Περί αναπροσαρμογής των ισολογισμών των ανωνύμων εταιρειών»

Σύμφωνα με το νομοθετικό διάταγμα περί καταρτίσεως των ισολογισμών των ανωνύμων εταιρειών (ΦΕΚ 157/1-5-1946), οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο είναι σε δραχμές, μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο είναι εκφρασμένο σε ξένο νόμισμα, διατηρούν το δικαίωμα αναπροσαρμογής εκείνων μόνο των παγίων περιουσιακών στοιχείων που είναι εκφρασμένο σε δραχμές.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα αποτελούμενα από μηχανήματα, εργαλεία, ανταλλακτικά, μεταφορικά μέσα, έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως, γηπέδων και κτιρίων κλπ.

αναπροσαρμόζονται κατά την ημερομηνία καταρτίσεως του ισολογισμού, του μηνός Δεκεμβρίου 1956, με το πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως με διάφορους συντελεστές που ορίζονται από το νομοθετικό διάταγμα.

Θα πρέπει να επισημάνουμε, ότι στην αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες συντηρήσεως αυτών. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν πριν από έτος 1948, ως αξία κτήσης λαμβάνεται εκείνη που προέκυψε με την αναπροσαρμογή του βασιλικού διατάγματος στις 7/7/1948.

Για εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία αγοράς τους αλλά καταχωρηθεί σύμφωνα με την πρώτη επίσημη απογραφή του νομοθετικού διατάγματος Ν.Δ. 578/1948, κατ' εκτίμηση λαμβάνεται ως αξία κτήσης το ποσό αυτό. Ομοίως αναπροσαρμόζονται και οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων με τους συντελεστές αυτούς. Διευκρινίζεται ότι προκειμένου για τα ακίνητα, οι αποσβέσεις από το έτος 1948 έως και 1955 δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα του 2,5% ετησίως. Για τα μηχανήματα οι αποσβέσεις για την οκταετία 1948 - 1955 δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη του 5% ετησίως.

Όσον αφορά Ομολογιακά Δάνεια, αναπροσαρμόζονται με την αξία που προκύπτει κατά μέσο όρο το μήνα Δεκέμβριο του έτους 1955. Προκειμένου για μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο, που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης, Ανωνύμου Εταιρείας, αναπροσαρμόζονται σύμφωνα με τη κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου, αλλά δεν μπορεί να ξεπεράσει την αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές του παρόντος Ν.Δ.

Οι χρεωστικές και οι πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Ν.Δ. μεταφέρονται στον λογαριασμό διαφορές αναπροσαρμογής. Σ' αυτόν επίσης τον λογαριασμό μεταφέρεται και το υπόλοιπο του λογαριασμού διαφορές αναπροσαρμογής που προέκυψε κατά την αναπροσαρμογή των ισολογισμών της 7/7/1948.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την υποχρέωση της Ανωνύμου Εταιρείας σε συνάλλαγμα και οι οποίες ενσωματώνονται όλες ή εν μέρη στα πάγια περιουσιακά στοιχεία, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού διαφορές αναπροσαρμογής με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού συναλλαγματικές διαφορές ή του παγίου στοιχείου.

Εάν ο λογαριασμός διαφορές αναπροσαρμογής παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, αυτό εκπίπτει από το τακτικό και λοιπών αποθεματικών και εν επαρκεία αυτών εκπίπτει από το αναπροσαρμοσμένο Μετοχικό Κεφάλαιο. Αν όμως, ο πιο πάνω λογαριασμός παρουσιάσει τελικώς πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό αναγράφεται στο παθητικό της Α.Ε. με τον τίτλο διαφορές αναπροσαρμογής.

Οι Α.Ε. υποχρεώνονται αμέσως μετά την αναπροσαρμογή να συγκαλέσουν Γενική Συνέλευση και να προβούν σε τροποποίηση του καταστατικού ώστε να εμφανίζεται ως καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο αυτό που προέκυψε από την αναπροσαρμογή.

Πρέπει να τονίσουμε ότι, δεν θίγεται η αναλογία συμμετοχής των μετόχων της Α.Ε. από την προκύψουσα μεταβολή του Μετοχικού Κεφαλαίου.

Σημειώνεται ότι :

Οι διατάξεις του παραπάνω Βασιλικού Διατάγματος περί Α.Ε. επεκτάθηκαν και επί των ατομικών Ομμορύθμων και Ετερορρύθμων εταιρειών με την απόφαση 46652/2997/3-12-56 αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορίου ΦΕΚ 165/11-12-56 που κυρώθηκε με το Ν. 4319/63.

3.4 Αναπροσαρμογή έτους 1967

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του αναπτυξιακού νόμου Α.Ν. 148/1967, προβλέπεται αναπροσαρμογή των ισολογισμών της αξίας των γηπέδων, των ακινήτων και των λοιπών εγκαταστάσεων, εκτός των μηχανημάτων όπου η αξία τους δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Όταν από την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων προκύψει επιπλέον αξία αυτή κεφαλοποιείται, η οποία αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο. Εξαιτίας αυτού του γεγονότος, εκδίδονται νέες μετοχές, οι οποίες διανέμονται κατά αναλογία των παλαιών μετοχών στους μετόχους.

Η πιο πάνω κεφαλοποιημένη υπεραξία υπόκεινται σε φόρο ως ακολούθως:

Τα γήπεδα υπόκεινται σε φόρο 1%, τα κτίρια και λοιπές εγκαταστάσεις 3% χωρίς καμιά εισφορά υπέρ του Ο.Γ.Α. Ο πιο πάνω φόρος 1% και 3% κατά περίπτωση, βαρύνει την εταιρεία και καταβάλλεται σε ίσες εξαμηνιαίες δόσεις μετά από το έτος υποβολής της δηλώσεως. Η δήλωση ισχύει για την εταιρεία εντός του μηνός αφού δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

και έχουμε έγκριση του μετοχικού κεφαλαίου με απόφαση του Υπουργού Εμπορίας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Α.Ν. 148/1967 η προβλεπόμενη πιο πάνω αναπροσαρμογή των ισολογισμών εμφανίζει αναπροσαρμοσμένη την αξία των γηπέδων, κτιρίων και λοιπών παγίων εγκαταστάσεων με εξαίρεση των μηχανημάτων και την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας αυτών εις αποθεματικά.

3.5 Αναπροσαρμογή έτους 1977 (Ν. 542/1977)

Οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Β' κατηγορίας σύμφωνα με το Κ.Φ.Σ. υποχρεώνονται στην εφ' άπαξ αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) κατά την ημέρα καταρτίσεως του πρώτου ισολογισμού του κλειόμενου μετά την 31 Δεκεμβρίου 1976. Η αναπροσαρμογή γίνεται με τον πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως συμπληρώσεως και βελτιώσεως των ακινήτων με διάφορους συντελεστές.

Οι αποσβέσεις αναπροσαρμόζονται στο σύνολο τους με τους ίδιους συντελεστές. Οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί περιλαμβανομένου και των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων δεν είναι δυνατό να υπερβούν την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Δέν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, η Α.Τ.Ε., οι γεωργικοί συνεταιρισμοί και τα ακίνητα τα οποία προορίζονται προς διανομή στα μέλη τους. Εξαιρούνται της αναπροσαρμογής:

- α) τα κτίρια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων
- β) τα κτίρια που ανήκουν στην ΕΤΒΑ

γ) τα κτίρια του μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων επί αλλοτρίου εδάφους

δ) τα κτίρια των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παραλίες που είχαν παραχωρηθεί από το κράτος.

Το ποσό της υπεραξίας το οποίο δημιουργείται με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κεφαλαιοποιείται:

α) προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις προσωπικών εταιρειών και συνεταιρισμών με αύξηση του κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής

β) προκειμένου για Ε.Π.Ε. με αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους κατ' αναλογία του ποσοστού συμμετοχής τους.

γ) προκειμένου για Α.Ε. με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών οι οποίες διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία του ποσοστού συμμετοχής τους.

Η αύξηση θα διενεργηθεί:

- 1) με αύξηση της ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής
- 2) με αύξηση του πλήθους των μετοχών και
- 3) με τους δύο παραπάνω τρόπους ταυτόχρονα.

Η υπεραξία φορολογείται με διάφορους συντελεστές αναλόγως της αξίας που αναπροσαρμόζεται (γήπεδο - οικόπεδο) και ο φόρος αποδίδεται στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία (ΔΟΥ).

3.6 Αναπροσαρμογή έτους 1982 (Ν. 1249/82)

Σύμφωνα με το Ν. 1249/82, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τέταρτης κατηγορίας (σύμφωνα με τα σημερινά δεδομένα Γ' κατηγορίας) του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές, αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς.

Οι αναφερόμενες επιχειρήσεις του παραπάνου νόμου υποχρεώνονται μέχρι 31 Μαΐου 1982 να αναπροσαρμόσουν εφ' άπαξ την αξία των γηπέδων και κτιρίων που έχουν στην κυριότητά τους. Η αναπροσαρμογή θα γίνει με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπληρώσεως και βελτιώσεως των γηπέδων και κτιρίων με ανάλογους συντελεστές που ορίζονται από το νόμο.

Με το νόμο 1249/82 υπάρχουν απαλλαγές και εξαιρέσεις από την αναπροσαρμογή. Έτσι δεν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή:

α) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα

β) η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος

γ) οι γεωργικοί συνεταιρισμοί και ενώσεις κάθε βαθμού καθώς και κοινοπραξίες

δ) οι οικονομικοί συνεταιρισμοί για τα ακίνητα που προορίζονται για διανομή στα μέλη τους

ε) οι επιχειρήσεις που βρίσκονται την 8η Μαρτίου 1982 σε εκκαθάριση και εφόσον κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής δεν

έχει συμπληρωθεί τριετία (3) από το χρόνο που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση.

Εξαιρούνται από την αναπροσαρμογή:

α) Τα ακίνητα που ανήκουν στην Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ) τα οποία βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές που προβλέπονται από το Ν. 4458/1965 περί βιομηχανικών περιοχών.

β) Τα κτίρια των μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων που βρίσκονται σε ξένο έδαφος.

γ) Τα κτίρια και το 1/2 της αξίας των γηπέδων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που τους ανήκουν κατά κυριότητα και τα χρησιμοποιούν για τουριστική εκμετάλλευση και έχουν κατασκευαστεί έργα για να καλύπτουν λειτουργικές ανάγκες αυτών όπως το κτίριο του και λοιποί χώροι σταθμευσης αυτοκινήτων κλπ.

Η υπεραξία που εμφανίζεται σύμφωνα με το νόμο στον οποίο αναφερόμαστε, οι μεν ατομικές επιχειρήσεις θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, οι δε προσωπικές εταιρείες και οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου σύμφωνα με όσα ορίζονται στο παραπάνω νόμο. Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους κατά αναλογία των μεριδίων τους.

Οι ανώνυμες εταιρείες ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν, είτε με έκδοση νέων μετοχών, είτε και με

τους δύο τρόπους ταυτόχρονα. Οι νέες μετοχές θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους κατά την αναλογία των μετοχών που έχουν.

Το φόρο υπεραξίας υποχρεωτικά οι επιχειρήσεις θα πρέπει να καταβάλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ. Ο φόρος αυτός δεν αποτελεί δαπάνη για την επιχείρηση και δεν αφαιρείται από τα κέρδη αυτής, ούτε και λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Επίσης δεν συμψηφίζεται με τα λοιπά εισοδήματα.

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων με βάση τον παραπάνω νόμο διενεργούνται αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες οι οποίες και αφαιρούνται από τα έξοδα. Οι εκπτώσεις των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας άρχισε να ισχύει από τον πρώτο ισολογισμό που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 30 Δεκεμβρίου 1982.

3.7 Αναπροσαρμογή Μηχανολογικού Εξοπλισμού (Ν. 1731/87)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πιο πάνω νόμου παρέχεται η δυνατότητα σε επιχειρήσεις ορισμένων κατηγοριών να αναπροσαρμόσουν την αξία του μηχανολογικού τους εξοπλισμού, χωρίς να καταβάλλουν φόρο εισοδήματος για το ποσό της υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή αυτού, με την προϋπόθεση όμως ότι, μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων (4) ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής θα προβούν στην αγορά καινούριων παγίων περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγική επένδυση.

Ειδικότερα σε αναπροσαρμογή του μηχανολογικού τους εξοπλισμού μπορούν να προβούν οι επιχειρήσεις που ανήκουν στο κλάδο της βιομηχανίας, της βιοτεχνίας, μεταλλευτικές και λατομικές εφόσον κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΦΣ ανεξαρτήτως εάν έχουν υποχρέωση από τον ΚΦΣ για τήρηση βιβλίων της κατηγορίας αυτής. Το δικαίωμα της αναπροσαρμογής έχουν όλες οι πιο πάνω επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής (ατομικές, προσωπικές, Ε.Π.Ε., Α.Ε. κλπ). Διευκρινίζεται ότι δικαίωμα αναπροσαρμογής του μηχανολογικού τους εξοπλισμού έχουν και οι μικτές επιχειρήσεις δηλαδή βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές, οι οποίες παράλληλα διατηρούν και άλλο κλάδο δραστηριότητας (εμπορικό, παροχής υπηρεσιών κλπ). Στην περίπτωση αυτή οι πιο πάνω επιχειρήσεις θα προβούν σε αναπροσαρμογή του μηχανολογικού τους εξοπλισμού που χρησιμοποιείται από τον βιομηχανικό, βιοτεχνικό, μεταλλευτικό και λατομικό κλάδο. Αν όμως ορισμένα πάγια στοιχεία του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης εξυπηρετούν και τους δύο κλάδους δραστηριότητας π.χ. βιομηχανικό και εμπορίας μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή όλων αυτών των παγίων στοιχείων. Δεν μπορούν όμως σε καμία περίπτωση οι μικτές επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν το μηχανολογικό τους εξοπλισμό όταν αυτός εξυπηρετεί αποκλειστικά τις ανάγκες κλάδου δραστηριότητας ο οποίος δεν είναι βιομηχανικός, βιοτεχνικός, μεταλλευτικός και λατομικός. Εκτός από τις πιο πάνω επιχειρήσεις το δικαίωμα αναπροσαρμογής έχουν και οι τεχνικές επιχειρήσεις που εκτελούν δημόσιο ή ιδιωτικά τεχνικά έργα. Εξαιρούνται όλες οι επιχειρήσεις

του δημοσίου τομέα (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ, ΕΡΤ κλπ) πλην των Τραπεζικών Επιχειρήσεων.

Στην έννοια του μηχανολογικού εξοπλισμού που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή περιλαμβάνονται τα ακόλουθα πάγια στοιχεία:

α) Μηχανήματα κάθε μορφής που χρησιμοποιούνται στη παραγωγική διαδικασία. Σε αναπροσαρμογή υπόκεινται και τα μηχανήματα που είναι εκμισθωμένα εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται αποδεδειγμένα από την μισθώτρια επιχείρηση στην παραγωγική διαδικασία.

β) Μηχανήματα συσκευασίας.

γ) Μεταφορικά μέσα με εξαίρεση επιβατικά αυτοκίνητα μέχρι έξι (6) θέσεων.

δ) Εξοπλισμός μηχανοργάνωσης.

ε) Εξοπλισμός εργαστηρίου έρευνας.

στ) Εγκαταστάσεις μηχανολογικές, ηλεκτρολογικές, αποβλήτων και ύδρευσης, με την προϋπόθεση ότι παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς και δεν έχουν ενσωματωθεί στην αξία των κτιρίων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να αναπροσαρμόσουν την αξία του μηχανολογικού τους εξοπλισμού θα προβούν υποχρεωτικά σε αναπροσαρμογή της αξίας του συνολικού εξοπλισμού που έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως δεν μπορούν οι επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν τον μηχανολογικό τους εξοπλισμό, ο οποίος λόγω πώλησης, καταστροφής κλπ. δεν υπάρχει στην κυριότητα της επιχείρησης κατά το χρόνο που θα γίνει η αναπροσαρμογή. Τονίζεται ότι κατά ρητή διαταγή του νόμου, οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να προβούν σε

αναπροσαρμογή του μηχανολογικού τους εξοπλισμού, προκειμένου να τύχουν των ευεργετημάτων που προβλέπει ο νόμος, έχουν υποχρέωση να προβούν σε αναπροσαρμογή του συνόλου του εξοπλισμού και όχι μέρος αυτού. Η αναπροσαρμογή θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης που πρέπει να καταχωρηθούν σ' αυτά μέχρι της 31/12/1987.

Η αναπροσαρμογή θα γίνει με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης κάθε περιουσιακού στοιχείου με διάφορους συντελεστές. Προκειμένου για πάγια στοιχεία στα οποία έχουν γίνει προσθήκες - βελτιώσεις εκτός από την αξία κτήσης αυτών, θα αναπροσαρμοστεί και η αξία των πραγματοποιημένων προσθηκών - βελτιώσεων με πολλαπλασιασμό αυτής με διάφορους συντελεστές. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν με δάνεια σε συνάλλαγμα και έχουν προκύψει χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές η αξία αυτών των παγίων στοιχείων θα αναπροσαρμοστεί με διάφορους μειωμένους συντελεστές. Σε περίπτωση που η αγορά ενός παγίου στοιχείου καλύφθηκε μερικά μόνο με δάνειο σε ξένο συνάλλαγμα και οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν για την εξόφληση του δανείου και έχουν επαυξήσει την αξία κτήσης αυτού, η αναπροσαρμογής της αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου θα γίνει αναλογικά, δηλαδή για το μεν ποσό της αξίας αυτού που καλύφθηκε με δάνειο προσαυξημένο με τις συναλλαγματικές διαφορές θα γίνει με τους μειωμένους συντελεστές, για δε το υπόλοιπο μέρος με τους κανονικούς συντελεστές αναπροσαρμογής.

Ως αξία κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού για την αναπροσαρμογή λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία

της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Προκειμένου για επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό οι οποίες έχουν υπαχθεί στο σύστημα των κρατικών επιχορηγήσεων διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, ως αξία του μηχανολογικού εξοπλισμού που θα αναπροσαρμοστεί λαμβάνεται η αξία αυτού, μειωμένη κατά τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισέπραξε η επιχείρηση από το Δημόσιο. Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και η οποία έγινε από 1/1/87 και μετά, δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή του μηχανολογικού εξοπλισμού που εισφέρθηκε από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν και τούτο γιατί ο μηχανολογικός αυτός εξοπλισμός αποκτήθηκε από τη νέα επιχείρηση μετά από την 31/12/86 και σύμφωνα με το νόμο η αξία αυτή δεν αναπροσαρμόζεται.

Η υπεραξία που θα προκύψει μετά από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού καθώς και των συνολικών αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί μέχρι την 31/12/86 θα εμφανιστούν σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Ν. 1731/82».

Επίσης ορίζεται ότι το συνολικό ποσό της υπεραξίας που καλύφθηκε με αγορά καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού και παγίων στοιχείων που αποτελούν παραγωγική επένδυση του Ν. 1262/82 από 1η Ιουλίου 1987 μέχρι και την συμπλήρωση τεσσάρων (4) χρόνων από το χρόνο της αναπροσαρμογής και το ποσό της υπεραξίας εμφανίζονται στον λογαριασμό «Αποθεματικά Αναπροσαρμογής Ν. 1731/87» και μεταφέρονται για συμψηφισμό

με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημίες», που εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης κατά το χρόνο λήξης του τέταρτου έτους από την αναπροσαρμογή. Σε περίπτωση που μένει μετά τον συμψηφισμό υπόλοιπο ποσό υπεραξίας αυτό κεφαλαιοποιείται.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες), αυτές θα υπολογίζονται κάθε φορά στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε παγίου στοιχείου του μηχανολογικού εξοπλισμού. Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα. Από το παραπάνω προκύπτει ότι στο ποσό της υπεραξίας οι επιχειρήσεις θα μπορούν να διενεργούν τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, και θα τις αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

Οι εκπτώσεις των αποσβέσεων που υπολογίζονται στην υπεραξία του μηχανολογικού εξοπλισμού θα αρχίσουν να γίνονται από τον πρώτο ισολογισμό που θα κλείσουν οι επιχειρήσεις μετά την 30 Δεκεμβρίου 1987 (δηλαδή 31-12-87 ή 30-6-88). Οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν από τις επιχειρήσεις σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που έχουν γίνει οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους. Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε παγίου στοιχείου του μηχανολογικού εξοπλισμού αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν, δηλαδή οι αποσβέσεις που τυχόν έγιναν μετά την 1η Ιανουαρίου 1987.

Οι συντελεστές με τους οποίους θα γίνει η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων που αποκτήθηκαν σε δραχμές και ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού είναι:

α) Για τα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1978 με συντελεστή 4.

β) Για τα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1979 μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1981 με συντελεστή 3.

γ) Για τα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1982 μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1983 με συντελεστή 2.

δ) Για τα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1984 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1984 με συντελεστή 1,60.

ε) Για τα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1985 μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1985 με συντελεστή 1,30.

στ) Για τα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1986 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1986 με συντελεστή 1,15.

Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1987 και μετά δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Οι συντελεστές, όσον αφορά τα πάγια εκείνα που ένα μέρος τους αποκτήθηκε με δάνειο σε ξένο συνάλλαγμα και που οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από την εξόφληση του δανείου έχουν προσαυξήσει την αξία κτήσης τους και ανάλογα με το χρόνο κτήσης είναι:

α) Για πάγια που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1978 με συντελεστή 3.

β) Για πάγια που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1979 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1981 με συντελεστή 2.

γ) Για πάγια που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1982 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1983 με συντελεστή 1,50.

δ) Για τα πάγια που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1984 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1984 με συντελεστή 1,30.

ε) Για τα πάγια που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1985 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986 με συντελεστή 1,10.

Στην συνέχεια παραθέτουμε μερικά παραδείγματα για να γίνει κατανοητή η αναπροσαρμογή του μηχανολογικού εξοπλισμού που κατέχει μια βιομηχανική εταιρεία.

Παράδειγμα 1ον

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία έχει στην κυριότητά της τα ακόλουθα πάγια στοιχεία:

α) Μηχάνημα που χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία το οποίο αγόρασε το έτος 1982 αντί 3.000.000 δρχ. Για την αγορά του μηχανήματος αυτού η επιχείρηση χρηματοδοτήθηκε κατά ποσοστό 50% με δάνειο σε συνάλλαγμα και οι προκύψασες κατά την εξόφληση του δανείου χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, ύψους 800.000 δρχ., έχουν επαυξήσει την αξία κτήσης με αποτέλεσμα να ανέρχεται σε 3.800.000 δρχ. Επί του μηχανήματος αυτού έχουν διενεργηθεί μέχρι 31/12/1986 αποσβέσεις συνολικού ύψους 2.500.000 δρχ.

β) Μηχάνημα αξίας 10.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1983 για το οποίο δαπανήθηκαν για βελτιώσεις και προσθήκες το 1985 1.000.000 δρχ. Επίσης έχουν γίνει αποσβέσεις μέχρι 31/12/1986 συνολικού ύψους 4.200.000 δρχ. από τις οποίες

200.000 δρχ. αφορούν αποσβέσεις που έγιναν από την εταιρεία στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

α) Για το μηχάνημα α' που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1982 και χρηματοδοτήθηκε η αγορά του κατά 50% με δάνειο σε συνάλλαγμα η αναπροσαρμογή της αξίας θα γίνει ως εξής:

$$1.500.000 (3.000.000 \times 50\%) \text{ με το συντελεστή } 2.$$

Το υπόλοιπο 1.500.000 μαζί με τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές (800.000) που έχουν προσαυξήσει την αξία κτήσης του μηχανήματος λόγω της εξόφλησης του ληφθέντος δανείου σε συνάλλαγμα, θα πολλαπλασιαστεί με το μειωμένο συντελεστή 1,50 δηλαδή:

$$1.500.000 \times 2 = 3.000.000 \text{ δρχ.}$$

$$2.300.000 (1.500.000 + 800.000) \times 1.50 = 3.450.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Σύνολο : } 6.450.000 \text{ δρχ.}$$

Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει ως εξής:

- υπολογισμός ποσοστού της συνολικής αξίας κτήσης του μηχανήματος που δεν καλύφθηκε με δάνειο:

$$1.500.000 / 3.800.000 \times 100 = 39\%$$

- συνολικές αποσβέσεις που αναλογούν στο πιο πάνω ποσοστό:

$$2.500.000 \times 39\% = 975.000$$

Αναπροσαρμογή των αποσβέσεων: θα πολλαπλασιαστεί το ποσό των 975.000 δρχ. με το συντελεστή 2, δηλαδή $975.000 \times 2 = 1.950.000$. Το υπόλοιπο ποσό των συνολικών αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31/12/1986 δραχμές 1.525.000 ($2.500.000 - 975.000$) θα πολλαπλασιαστεί με το μειωμένο συντελεστή 1,50 δηλαδή θα έχουμε:

$$1.525.000 \times 1,50 = 2.287.000 \text{ δρχ.}$$

Επομένως η αξία των συνολικών αποσβέσεων που είχαν διενεργηθεί μέχρι 31/12/1986 μετά την αναπροσαρμογή τους θα ανέλθουν σε 4.237.500 δρχ. (1.950.000 + 2.287.000).

β) Για το μηχάνημα β' που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1983, η αξία κτήσης 10.000.000 δρχ. θα πολλαπλασιαστεί με το συντελεστή 2, δηλαδή $10.000.000 \times 2 = 20.000.000$ δρχ. Οι αποσβέσεις θα ανέλθουν σε $(4.200.000 - 200.000) = 4.000.000 \times 2 = 8.000.000$ δρχ.

Όσο για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες που έγιναν σε αυτό το μηχάνημα το έτος 1985 θα πολλαπλασιαστεί η αξία τους (1.000.000) με το συντελεστή 1,30 δηλαδή έχουμε:

$$1.000.000 \times 1,30 = 1.300.000 \text{ δρχ.}$$

Σύνολο αναπροσαρμοσμένης αξίας $1.300.000 + 8.000.000 = 9.300.000$ δρχ.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοστούν, θα πολλαπλασιαστεί το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31/12/1986 στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή της αξίας τους, δηλαδή:

$$200.000 \times 1,30 = 260.000 \text{ δρχ.}$$

Παράδειγμα 2ον

Η ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία «Α», έχει στην κυριότητά της δύο συγκροτήματα μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία και ένα μηχάνημα συσκευασίας. Στις 20/12/1987 προβαίνει σε αναπροσαρμογή της αξίας τους. Τα μηχανήματα αυτά αγοράστηκαν τα έτη 1978, 1980 και 1983 αντί δραχμών 10.000.000, 20.000.000 και 40.000.000 αντίστοιχα.

Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι 31/12/1986 σε κάθε ένα από τα πιο πάνω μηχανήματα ανερχόταν σε 9.000.000, 12.000.000 και 20.000.000 αντίστοιχα.

Με βάση τα πιο πάνω η αξία των μηχανημάτων και των αποσβέσεων μετά την αναπροσαρμογή τους, καθώς και η υπεραξία που προκύπτει, έχουν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ

A. Αξία μηχανημάτων μετά την αναπροσαρμογή

1ο μηχανήμα έτος κτήσης 1978: $10.000.000 \times 4 = 40.000.000$ δρχ.

2ο μηχανήμα έτος κτήσης 1980: $20.000.000 \times 3 = 60.000.000$ δρχ.

3ο μηχανήμα έτος κτήσης 1983: $40.000.000 \times 2 = \underline{80.000.000}$ δρχ.

Αναπροσαρμοσμένη αξία 180.000.000 δρχ.

B. Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή

1ου μηχανήματος έτος κτήσης 1978: $9.000.000 \times 4 = 36.000.000$ δρχ.

2ου μηχανήματος έτος κτήσης 1980: $12.000.000 \times 3 = 36.000.000$ δρχ.

3ου μηχανήματος έτος κτήσης 1983: $20.000.000 \times 2 = \underline{40.000.000}$ δρχ.

Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις 112.000.000 δρχ.

Γ. Υπεραξία μετά την αναπροσαρμογή

Αναπροσαρμοσμένη αξία : 180.000.000 δρχ.

Μείον. Αξία κτήσης πριν από την αν/γη: 70.000.000 δρχ

110.000.000 δρχ

Μείον. Διαφορά από τη αναπρ/γη

των αποσβέσεων :

Αποσβ. μετά την αναπρ/γη : 112.000.000 δρχ.

Μείον. Αποσβέσεις πριν από την

αναπρ/γη αυτών : 41.000.000 δρχ.

	71.000.000 δρχ.	<u>71.000.000</u> δρχ
Υ Π Ε Ρ Α Ξ Ι Α		39.000.000 δρχ.

Για να εμφανίσει τις πιο πάνω ενέργειες στα βιβλία της η εταιρεία θα προβεί στις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές με ημερομηνία 20/12/1987.

12.00 Μηχανήματα	110.000.000	
41.07 Διαφορές αναπροσαρμογής		110.000.000
Αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Ν 1731/87		

41.07 Διαφορές αναπροσαρμογής	71.000.000	
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		71.000.000
Αναπροσαρμογή αποσβέσεων		

41.07 Διαφορές αναπροσαρμογής	39.000.000	
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		39.000.000
Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου		

Σημειώνουμε ότι οι επιχειρήσεις που θα προβούν στην αναπροσαρμογή του μηχανολογικού τους εξοπλισμού, σύμφωνα με το νόμο 1731/87, δικαιούνται απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος της υπεραξίας που θα προκύψει, εφόσον προβούν σε αγορά καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού σε χρονικό διάστημα τεσσάρων (4) ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής και δεν πωλήσουν το μηχανολογικό εξοπλισμό που αγόρασαν για να

καλύψουν την πιο πάνω υπεραξία πριν περάσουν τέσσερα (4) χρόνια από το χρόνο της αγοράς του.

Παράδειγμα 3ον

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία, αναπροσάρμοσε την αξία του μηχανολογικού της εξοπλισμού την 30 Νοεμβρίου 1987 και εμφάνισε στα βιβλία της σε λογαριασμό του Παθητικού την προκύψουσα υπεραξία 150.000.000 δρχ. Η επιχείρηση μέχρι την 30 Νοεμβρίου 1991 αγόρασε καινούριο μηχανολογικό εξοπλισμό αξίας 110.000.000 δρχ. Επειδή, με την αγορά καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού καλύφθηκε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% (75.000.000) της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή, η επιχείρηση υποχρεούται να μεταφέρει το ποσό που δεν καλύφθηκε δραχμές 40.000.000 (150.000.000 - 110.000.000) σε πίστωση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως» της διαχειριστικής περιόδου 1992 για να φορολογηθεί.

Η εγγραφή θα είναι:

41.07 Διαφορές αναπροσαρμογής	40.000.000	
86.00 Αποτελέσματα Χρήσεως		40.000.000
Μεταφορά λογαριασμού		

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν καλύψει ούτε και το 50% της υπεραξίας αλλά μικρότερο τότε για το υπόλοιπο της υπεραξίας που δεν καλύφθηκε με αγορές καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού θα φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 60% π.χ.

Υπεραξία 150.000.000 δρχ.

Αγορές καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων (4) ετών 50.000.000 δρχ.

Διαφορά υπεραξίας με αγορές:

$$150.000.000 - 50.000.000 = 100.000.000$$

$$50.000.000 < 75.000.000 (150.000.000 \times 50\%)$$

Άρα θα φορολογηθεί με συντελεστή 60% \times 100.000.000 = =60.000.000 φόρος που οφείλεται.

3.8 Αναπροσαρμογή έτους 1988 (Ε 2665/84/ΠΟΛ. 72/22-2-1988)

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων ανεξάρτητα από την νομική μορφή ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές. Οι παραπάνω επιχειρήσεις υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των γηπέδων και κτιρίων που έχουν στην κυριότητά τους και με λογιστικές εγγραφές να την εμφανίσουν στα βιβλία τους μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 1988. Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία της καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών.

Η αναπροσαρμογή θα γίνει με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές που για τα μεν γήπεδα ξεκινούν από 1,15 και φθάνουν μέχρι 3, για τα δε κτίρια από 1,10 μέχρι 2.50 ανάλογα με το χρόνο που αυτά αποκτήθηκαν (1/1/1980 - 31/12/1987).

Σε περίπτωση που υπάρχουν γήπεδα σε περιοχές που ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, να λάβουν σαν αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων, αυτή που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό εφόσον αυτός είναι μικρότερος από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης με τους συντελεστές. Επίσης αναπροσαρμόζονται και οι αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1987 στο σύνολο τους με τους ίδιους συντελεστές που αναφέραμε παραπάνω.

Η υπεραξία που προκύπτει αφαιρείται από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημίες». Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται και ανάλογα με την μορφή που έχει η κάθε εταιρεία, γίνεται η αύξηση του κεφαλαίου της. Η υπεραξία που κεφαλαιοποιείται και που προέρχεται από τα κτίρια, φορολογείται με συντελεστή πέντε το εκατό (5%), ενώ αυτή που προέρχεται από τα γήπεδα δεν υπόκεινται σε φορολογία.

Ο φόρος που οφείλεται παρακρατείται από τους εταίρους ή τους μετόχους κατά περίπτωση. Στις προσωπικές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμούς παρακρατείται από τα κέρδη που αναλογούν σε κάθε εταίρο ή μέλος.

Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση που έχει υπεραξία μεγαλύτερη από εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές. Η δήλωση υποβάλλεται από τον νομικό αντιπρόσωπο της επιχείρησης ή φυσικό πρόσωπο, κατά περίπτωση, στον αρμόδιο οικονομικό έφορο της έδρας της

επιχείρησης μέσα στον επόμενο μήνα από τότε που έγινε η αναπροσαρμογή.

Ο φόρος που οφείλεται καταβάλλεται σε οκτώ (8) τριμηνιαίες δόσεις και δεν αποτελεί δαπάνη της επιχείρησης και γι' αυτό δεν αφαιρείται από τα κέρδη της ούτε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Επίσης δεν συμψηφίζεται με το φόρο που οφείλεται από τα λοιπά εισοδήματα.

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις οι οποίες και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τον πρώτο ισολογισμό που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 30 Δεκεμβρίου 1988.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

(Ν.2065/92 άρθρα 20 έως 27)

4.1 Γενικά περί του Ν. 2065/92

Ο νόμος 2065/92 από το άρθρο 20 έως 27 αναφέρεται στην υποχρέωση που έχουν οι επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των γηπέδων και κτιρίων που έχουν στην κυριότητά τους. Πρόκειται για τον τελευταίο νόμο περί αναπροσαργής των ακινήτων και κατά την γνώμη μας ο καλύτερος από όλους τους προηγούμενους. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά του είναι ότι ορίζει πως οι επιχειρήσεις θα πρέπει να αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων τους κάθε τέσσερα (4) χρόνια και ότι η υπεραξία που προκύπτει φορολογείται με 1%. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού δίνεται παράδειγμα στην συνέχεια της εργασίας όπου εξετάζονται διάφορες περιπτώσεις. Θεωρήσαμε λοιπόν σκόπιμο, ότι θα έπρεπε να αναφέρουμε τον νόμο όπως αυτός δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Έτσι στις παρακάτω παραγράφους δίνεται αυτούσιος ο νόμος (για τα άρθρα 20 έως 27).

4.1.1 Άρθρο 20 «Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις»

1. Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε

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

2. Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

4.1.2 Άρθρο 21 «Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος αναπροσαρμογής»

1. Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

2. Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις

του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

4. Οι επιχειρήσεις, που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεώνονται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

4.1.3 Άρθρο 22 «Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή»

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που θα πραγματοποιηθεί στο έτος 1992, ισχύουν τα εξής:

1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτών, με βάση τις διατάξεις της Ε.2665/84/22.2.1988 κιονης απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 1839/1989 (ΦΕΚ 90 Α).

2. Για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις της πιο πάνω κοινής απόφασης, ως αξία κτήσης των ακινήτων τους, τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 1987.

3. Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α') από 1ης Ιανουαρίου 1988 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων που εισφέρθηκαν, για την αναπροσαρμογή λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα πραγματοποιηθεί με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξία κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές:

α) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν, μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1987, με συντελεστή 2,30 προκειμένου για γήπεδα και 2 προκειμένου για κτίρια.

β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1988 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1990 με

συντελεστή 1,60 προκειμένου για γήπεδα και 1,40 προκειμένου για κτίρια.

γ) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1991 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1991 με συντελεστή 1,25 προκειμένου για γήπεδα και 1,10 προκειμένου για κτίρια.

Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1992 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

5. Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους συντελεστές, που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

6. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων διαχειριστική χρήση.

7. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στις προηγούμενες παραγράφους, παράχεται στην «Α.Ε. Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)», η δυνατότητα να προβεί κατά την πρώτη αναπροσαρμογή που θα γίνει το έτος 1992, προκειμένου μόνο για ακίνητα που έχει στην κυριότητα της και που βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές, που προβλέπονται από τον ν. 4458/1965 (ΦΕΚ 33 Α'), σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών, λόγω ιδιομορφίας και εξαίρεσης αυτών από την

αναπροσαρμογή με βάση τις διατάξεις προηγούμενων νόμων, ως ακολούθως:

α. Ως αξία ακινήτων που υπόκειται σε αναπροσαρμογή λαμβάνεται η συνολική αξία των ακινήτων καθεμιάς βιομηχανικής περιοχής, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31.12.1991 και η οποία έχει διαμορφωθεί με την προσθήκη στην αξία κτήσης της οικοπεδικής έκτασης, των δαπανών μελετών, έργων υποδομής, κατασκευής κτιρίων και λοιπών δαπανών μετά την αφαίρεση του τιμήματος των πωληθέντων ακινήτων.

β. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα γίνει με πολλαπλασιασμό της αξίας αυτών με τους κάτωθι συντελεστές:

αα. Για τα ακίνητα της βιομηχανικής Θεσσαλονίκης με συντελεστή είκοσι (20).

ββ. Για τα ακίνητα των βιομηχανικών περιοχών Βόλου, Λάρισας και Πρέβεζας με συντελεστή πέντε (5).

γγ. Για τα ακίνητα των λοιπών βιομηχανικών περιοχών με συντελεστή δύο και μισό (2,50).

γ. Η αναπροσαρμοσμένη αξία που θα προκύψει με την χρησιμοποίηση των πιο πάνω συντελεστών δεν μπορεί να υπερβεί την αγοραία αξία αυτών που έχουν κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής.

4.1.4 Άρθρο 23 «Εμφάνιση της υπεραξίας»

1. Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ».

2. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:

α) Οι ατομικές επιχειρήσεις θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

β) Οι προσωπικές εταιρείες θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

γ) Οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου αυτών, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, με τροποποίηση του καταστατικού τους, από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

δ) Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων, που υφίστανται στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης.

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους.

Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 876/1979 (ΦΕΚ 48 Α') δεν εφαρμόζονται στις νέες μετοχές, που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος.

Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

3. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των προσωπικών εταιρειών, των συνεταιρισμών και των εταιρειών περιορισμένης

ευθύνης, καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Σε περίπτωση που επιχείρηση δεν κάνει μέσα στο χρόνο αυτόν αύξηση του κεφαλαίου, επιβάλλονται σε βάρος των υπευθύνων οι κυρώσεις, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 2190/1920.

4.1.5 Άρθρο 24 «Φορολογία της υπεραξίας»

1. Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Η ζημία που αφαιρείται από την υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, φορολογείται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%).

3. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματά της.

4.1.6 Άρθρο 25 «Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.»

1. Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση, που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται:

α) Από το φυσικό πρόσωπο ή το νόμιμο αντιπρόσωπό του και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου από τους κληρονόμους αυτού.

β) Από το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.

2. Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

3. Με απόφαση του υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης.

4. Αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος είναι η δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας της επιχείρησης.

4.1.7 Άρθρο 26 «Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης»

1. Ο φόρος που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις εφ' έπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

2. Με την καταβολή του φόρου στο της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού.

Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρεία και εταιρεία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρεία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιό τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

3. Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιρειών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

4. Οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιό τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιρειών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές με βάση τις διατάξεις του παρόντος, υποχρεώνονται να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές. Το ποσό της υπεραξίας που τυχόν θα προκύψει εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και για το ποσό αυτό δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 50 μέχρι 59, 65, 67, και 68 του ν.δ. 3843/1955, του άρθρου 16 του ν.δ. 3843/1958 και του ν.

4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτόν.

4.1.8 Άρθρο 27 «Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας»

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του ν.δ. 3843/1958. Η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

2. Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται από την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

3. Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολογήτων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

4.2 Ερμηνεία του Ν. 2065/92

Η ανάγνωση απλά του νόμου όπως αυτός δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως είναι αλήθεια ότι δεν μπορούμε να τον κατανοήσουμε στο μέγιστο βαθμό. Συνεπώς κρίνεται απαραίτητο να ερμηνέψουμε το νόμο αυτό με την βοήθεια της ερμηνευτικής εγκυκλίου που γι' αυτόν ακριβώς το σκοπό δημιουργήθηκε. Στις παραγράφους που ακολουθούν γίνεται μία πλήρης ερμηνεία του κάθε άρθρου χωριστά και με την βοήθεια των παραδειγμάτων που αναφέρονται πιστεύουμε ότι ο νόμος 2065/92 (άρθρα 20 έως 27 «περί αναπροσαρμογής») θα γίνει κατανοητός από οποιονδήποτε διαβάσει αυτή την εργασία.

4.2.1 Ερμηνεία άρθρου 20 «Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις»

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (γηπέδων και κτιρίων) υποχρεώνονται αδιακρίτως όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (ν.δ. 2687/1953, ν. 4171/1961 κλπ) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς.

Υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους έχουν και οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΟΣΕ, ΕΛΤΑ κλπ), καθώς και οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού, οι οποίες κατά το χρόνο της

αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Αντίθετα, δεν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης (ΙΚΑ, ΜΤΠΥ, ΤΕΒΕ κλπ), καθώς και διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (νοσοκομεία, εκπαιδευτικά ιδρύματα, κοινοφελή ιδρύματα κλπ) γιατί αυτά δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχείρησης και δεν υποχρεώνονται από τον ΚΒΣ να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (κατά την διπλογραφική μέθοδο).

Επίσης δεν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, οι επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, υποχρεούνται να προβούν σε αναπροσαρμογή μόνο της αξίας των ακινήτων τα οποία αυτές ιδιοχρησιμοποιούν ή έχουν εκμισθωμένα πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως οι τεχνικές αυτές επιχειρήσεις δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή των ακινήτων που έχουν στην κυριότητά τους αλλά μόνον εκείνων που αυτές ιδιοχρησιμοποιούν ή εκμισθώσει σε τρίτους πάνω από δύο χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

2. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ρητά, ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε

εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δεν δύναται να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

4.2.2 Ερμηνεία άρθρου 21 «Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος αναπροσαρμογής»

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, προβλέπεται ότι, οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, έχουν να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Ρητά ορίζεται ότι, η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με λογιστικές εγγραφές οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία των επιχειρήσεων, μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που θα γίνει μέσα στο έτος 1992, η καταχώρηση των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία των επιχειρήσεων θα πρέπει να γίνει το αργότερο μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1992.

Δεδομένου ότι ο κοινοποιούμενος νόμος δημοσιεύθηκε την 30.6.1992, η καταχώρηση των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία των επιχειρήσεων για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, μπορεί να γίνει από την επομένη της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και μέχρι το τέλος του έτους 1992, δηλαδή στο χρονικό διάστημα από 1/7/1992 μέχρι 31/12/1992.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που έκλεισαν ισολογισμό 30/6/1992 δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους την 30/6/1992 αλλά και αυτές θα προβούν σε αναπροσαρμογή αυτών και συνεπώς και σε εγγραφές των

βιβλίων τους σε οποιαδήποτε ημερομηνία επιθυμούν από 1/7/1992 και μέχρι 31/12/1992.

Διευκρινίζεται ότι σε αναπροσαρμογή υπόκεινται, μόνον η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις, μανδρότοιχοι κτλ.), καθόσον αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 948 και επόμενα του Α.Κ.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, ως χρόνος αναπροσαρμογής, λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων, με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.

Για το σκοπό αυτό, ρητά ορίζεται ότι, οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 1996 και μετά, θα καθορισθούν με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η

αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου περιορίζεται υποχρεωτικά, στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Επίσης, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων, τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, εμφανίζεται στα βιβλία αυτών με αξία μεγαλύτερης εκείνης που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν δύναται αυτές να θεωρηθούν ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων αυτών, την αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση αυτή δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά αυτά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, ρητά ορίζεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του

αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων, η πραγματική αξία αυτών, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Επομένως, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, στις περιπτώσεις ακινήτων τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που προβλέπονται με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των ακινήτων, αποκλειστικά από την επιχείρηση θα πραγματοποιείται με κάθε πρόσφορο μέσο, από το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτού (εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή, από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία ή από άλλη Δημόσια Υπηρεσία, εκτίμηση αξίας από τραπεζικούς οργανισμούς για λήψη δανείων κτλ).

4. Τέλος, με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, ρητά ορίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε

αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται εφεξής, να αναγράφουν στους ισολογισμούς αυτών, την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέσα στο έτος 1992, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31/12/1991. Επομένως, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1991 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων.

Κατ' ακολουθία, προκειμένου για κτίρια, των οποίων η κατάσταση δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/1991 δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, για την ανέγερση αυτών, δεν θα αναπροσαρμοσθούν και τούτο γιατί, προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή αυτών.

Επίσης, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κτλ.) που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών, αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την αποκτησή τους.

Περαιτέρω, προκειμένου περί κτιρίων, στα οποία έχουν πραγματοποιηθεί συμπληρώσεις ή βελτιώσεις, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται και η αξία συμπληρώσεων ή

βελτιώσεων διακεκριμένα με τη χρησιμοποίηση συντελεστού αναπροσαρμογής, ανάλογο του χρόνου που πραγματοποιήθηκαν αυτές.

Τονίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται και η αξία της ψιλής κυριότητας επί των ακινήτων και τούτο γιατί, αφενός μεν από τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ πλήρους και ψιλής κυριότητας, αφετέρου δε ο ψιλός κύριος, παρά τη σύσταση της προσωπικής δουλείας της επικαρπίας, εξακολουθεί να έχει τα δικαιώματα που αρμόζουν σ' αυτόν, δύναται να μεταβιβάσει το ακίνητο, να υποθηκεύσει αυτό και γενικά να ενεργήσει ή παραλείψει κάθε τι που απορρέει από το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας, αφού η κυριότητα είναι το ισχυρότερο των εμπράγματων δικαιωμάτων (Υπ. Οικ. Π. 3864/1200/28/6/1982).

Επομένως, κατ' αντιδιαστολή των ανωτέρω, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

α) Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων.

β) Τα κτίρια που ανηγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι, τελικά περιέχονται στον κύριο του εδάφους.

γ) Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή κατά την ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών σχετικά με την αναπροσαρμογή, στα βιβλία της επιχείρησης (πωλήθηκαν, κατεστράφησαν κτλ.).

δ) Οι λυόμενες και δυνάμενες να μεταφερθούν κατασκευές που μπορούν να αποχωριστούν από το έδαφος χωρίς να

υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν σε άλλο μέρος, γιατί δεν αποτελούν κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, συστατικό μέρος του εδάφους (π.χ. οινοδεξαμενες, μεταλλικά υπόστεγα κτλ.)

Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι, από τα βιβλία της ανώνυμης βιομηχανικής εταιρείας που είναι εγκατεστημένη στην περιοχή της Αττικής, όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Το έτος 1987 ολοκληρώθηκε η ανέγερση εργοστασίου της, συνολικού κόστους 80.000.000 δρχ. του οποίου η αξία μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις της Ε. 2665/84/22.2.1988 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ανέρχεται στο ποσό των 88.000.000 δρχ. (80.000.000 X 1,10). Η αντικειμενική αξία, κατά το χρόνο αναπροσαρμογής του ακινήτου αυτού έτους 1992, ανέρχεται στο ποσό των 210.000.000 δρχ.

Το οικόπεδο επί του οποίου ανεγέρθη το εργοστάσιο αυτό, αποκτήθηκε το έτος 1985, αντί του ποσού των 17.000.000 δρχ. και του οποίου η αξία μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις της πιο πάνω κοινής απόφασης ανέρχεται στο ποσό των 27.200.000 δρχ. (17.000.000 X 1,60).

Η αντικειμενική αξία, κατά το χρόνο (έτος 1992) αναπροσαρμογής ακινήτου αυτού, ανέρχεται στο ποσό των 56.500.000 δρχ.

β) Το μήνα Οκτώβριο του έτους 1988, ανέγερση των κτιρίων βιομηχανοστασίου της, συνολικού κόστους 48.000.000

δρχ. Η αντικειμενική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής του ακινήτου αυτού ανέρχεται στο ποσό των 80.000.000 δρχ.

Το οικόπεδο επί του οποίου ανηγέρθη το εργοστάσιο αυτό, αποκτήθηκε το έτος 1983 και η αξία αυτού που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης μετά την αναπροσαρμογή του με την Ε. 2665/88 απόφαση ανέρχεται σε 30.000.000 δρχ. Η αντικειμενική αξία του οικοπέδου αυτού, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται σε 76.000.000 δραχμές.

γ) Το έτος 1979 πραγματοποιήθηκε η αγορά οικοπέδου, η αξία του οποίου μετά την αναπροσαρμογή του με τις διατάξεις του ν. 1249/1982 και της Ε. 2665/88 απόφασης που εμφανίζεται στα βιβλία ανέρχεται στο ποσό των 80.000.000 δρχ. Η αντικειμενική αξία αυτού, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται σε 68.000.000 δρχ.

δ) Το έτος 1990 πραγματοποιήθηκε η αγορά γηπέδου αξίας 14.000.000 δρχ. σε περιοχή εκτός Αττικής όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων του οποίου η πραγματική αξία, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 19.500.000 δρχ.

ε) Το έτος 1991, η ανώνυμη εταιρεία ολοκλήρωσε το κόστος επί μέρους εργασιών «Διαμορφώσεις εδάφους γηπέδου» συνολικού ποσού 3.700.000 δρχ. καθώς και «Περιφράξεις γηπέδου» συνολικού ποσού 8.750.000 δρχ.

Για τα ακίνητα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία, υποχρεούται να προβεί σε αναπροσαρμογή της αξίας τους, ως ακολούθως:

α) Για το οικόπεδο που απέκτησε το έτος 1985 η αξία αυτού, όπως προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις της Ε. 2665/84/22.2.1988 κοινής απόφασης, περιορίζεται

υποχρεωτικά στο ποσό της αντικειμενικής αξίας αυτού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή στο ποσό των 56.500.000 δρχ. αφού η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού με τις διατάξεις του ν. 2065/92 ανέρχεται στο ποσό των 62.560.000 δρχ. ($27.200.000 \times 2,30$).

Για το εργοστάσιο που ανήγειρε στο οικόπεδο αυτό, του οποίου η ολοκλήρωση περατώθηκε το έτος 1987, η αξία αυτού 88.000.000 δρχ. πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 2 και επομένως προκύπτει αναπροσαρμοσμένη αξία $88.000.000 \times 2 = 176.000.000$ δρχ.

Επειδή η αντικειμενική αξία αυτού είναι 210.000.000 δρχ. δηλαδή μεγαλύτερη της προκύψουσας με βάση το συντελεστή αναπροσαρμογής που προβλέπει ο νόμος, ως αναπροσαρμοσμένη αξία λαμβάνεται αυτή που προκύπτει με τις διατάξεις του ν. 2065/92, δηλαδή στο ποσό των 176.000.000 δρχ.

β) Για τα κτίρια του βιομηχανοστασίου της, του οποίου η ολοκλήρωση περατώθηκε τον Οκτώβριο του έτους 1988, η αξία κτήσης αυτού 48.000.000 δρχ. πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 1,40 και επομένως προκύπτει, αναπροσαρμοσμένη αξία 67.200.000 δρχ. ($48.000.000 \times 1,40$). Επίσης η αξία του οικοπέδου που ανηγέρθηκε το εργοστάσιο αυτό και το οποίο αποκτήθηκε το έτος 1983, πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 2,30 και επομένως προκύπτει αναπροσαρμοσμένη αξία 69.000.000 δρχ. ($30.000.000 \times 2,30$).

Επειδή οι αντικειμενικές αξίες του κτιρίου δρχ. 80.000.000 και του οικοπέδου δρχ. 96.000.000 είναι μεγαλύτερες των αναπροσαρμοσμένων αξιών που προέκυψαν με τη χρήση του συντελεστού αναπροσαρμογής που προβλέπει ο νόμος,

προκύπτει ότι ως αναπροσαρμοσμένη αξία για τα ακίνητα αυτά θα ληφθεί η αξία που προέκυψε με τις διατάξεις του ν. 2065/92, δηλαδή το ποσό 67.200.000 και 69.000.000 δρχ. αντίστοιχα.

γ) Για το οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 1979, δεδομένου ότι η αξία του που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης δρχ. 80.000.000, είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής δρχ. 68.000.000, η εταιρεία για το οικόπεδο αυτό δεν θα προβεί σε εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας του και θα συνεχίζει να εμφανίζεται στα βιβλία με την ως άνω αξία που έχει αυτό.

δ) Για το γήπεδο που αγόρασε το έτος 1990 η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού ανέρχεται σε 22.400.000 δρχ. (14.000.000 X 1,60) και η πραγματική αξία αυτού σε 19.500.000 δρχ. Η επιχείρηση, αφού η πραγματική αξία του γηπέδου είναι μικρότερη της αναπροσαρμοσμένης με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής που προβλέπει ο νόμος, έχει τη δυνατότητα να επιλέξει είτε την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού δρχ. 22.400.000, είτε την πραγματική αξία του δρχ. 19.500.000.

ε) Για τις αξίες των επί μέρους εργασιών που εμφανίζονται στους λογαριασμούς «Διαμορφώσεις εδάφους γηπέδου» και «Περιφράξεις γηπέδου», δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής, καθόσον οι αξίες αυτές παριστούν κόστος τεχνικών εγκαταστάσεων, που δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου.

4.2.3 Ερμηνεία άρθρου 22 «Αξία που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή»

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα

πραγματοποιηθεί στο έτος 1992, ισχύουν ειδικότερα ως ακόλουθα:

1) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτού, με βάση τις διατάξεις της Ε. 2665/84/22.2.1988, κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 1839/1989 (ΦΕΚ 90 Α'), ανεξάρτητα εάν αυτά βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει ή όχι το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που προέβησαν σε αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων τους, με τις διατάξεις της πιο πάνω κοινής απόφασης, θα πολλαπλασιάσουν την αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή αυτή με το συντελεστή 2,30 προκειμένου για γήπεδα και 2 προκειμένου για κτίρια.

2) Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις της πιο πάνω κοινής απόφασης ως αξία κτήσης των ακινήτων τους, τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχειρήσεις την 31 Δεκεμβρίου 1987.

3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή

συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, από 1ης Ιανουαρίου 1988 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων που εισφέρθηκαν, για την αναπροσαρμογή λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης, δηλαδή εκείνης που καθόρισε η Επιτροπή του άρθρου 9 του ν. 2190/1920. Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, η οποία πραγματοποιήθηκε από 1.1.1992 και μετά, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που εισφέρθηκαν από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν, καθόσον τα ακίνητα αποκτήθηκαν από την προελθούσα από την μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων μετά την 31.12.1991.

Για τα λοιπά γήπεδα και κτίρια που αποκτήθηκαν από 1.1.1988 μέχρι και την 31.12.1991 για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία κτήσης αυτών που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, την ψιλή κυριότητα των οποίων έχουν επιχειρήσεις θα ενεργηθεί στην αξία της ψιλής και όχι της πλήρους κυριότητας.

4) Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, η αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων θα πραγματοποιηθεί με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης που καθορίζεται στο άρθρο αυτό, με τους πιο κάτω συντελεστές:

Α' ΓΗΠΕΔΑ

α. που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, με συντελεστή 2,30.

β. που αποκτήθηκαν από την 1 Ιανουαρίου 1988 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1990 με συντελεστή 1,60.

γ. που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1991 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1991, με συντελεστή 1,25.

Β' ΚΤΙΡΙΑ

α. αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, με συντελεστή 2.

β. που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1988 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1990 με συντελεστή 1,40.

γ. που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1991 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1991 με συντελεστή 1,10.

Τα ακίνητα που απέκτησαν οι επιχειρήσεις από 1 Ιανουαρίου 1992 και μετά δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Η αναπροσαρμογή με τους πιο πάνω συντελεστές, πραγματοποιείται διακεκριμένα για κάθε γήπεδο ή κτίριο.

5) Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, αποσβέσεις (τακτικές - πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοστούν στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσης του.

Δηλαδή η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν σε κάθε κτίριο μέχρι 31.12.1991 προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 31.12 και

μέχρι 30.6.1992, για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 30.6.

Επειδή στις περιπτώσεις, όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων που προκύπτει με τους συντελεστές αναπροσαρμογής είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ή εκείνης που προκύπτει με βάση την πραγματική αξία αυτών στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, περιορίζεται υποχρεωτικά στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ή της πραγματικής αξίας των ακινήτων, έπεται ότι, και οι αποσβέσεις επί της αξίας των κτιρίων, αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής.

Αν για οποιοδήποτε λόγο η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες από το Π.Δ. 88/1973 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.1991 ή 30.6.1992 κατά περίπτωση και οι οποίες εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες βελτίωσης και δαπάνες προσθήκης μετά την απόκτηση του κτιρίου, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων που αντιστοιχούν στις δαπάνες αυτές θα γίνει ως εξής:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής για το κτίριο είναι ίδιος και για τις βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοστεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 ή 30.6.1992, κατά περίπτωση, (κτιρίων, προσθηκών και

βελτιώσεων) με συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το κτίριο που αφορούν.

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και των βελτιώσεων θα διαχωριστούν και θα αναπροσαρμοστούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Τονίζεται ότι, προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.1991 ή 30.6.1992 κατά περίπτωση, έχει αποσβεσθεί εξ' ολοκλήρου, θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών, για ομοιόμορφη εμφάνιση της αξίας των ακινήτων αυτών στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Βέβαια στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας την αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία αναπροσαρμογής.

Παράδειγμα 1ον

Ανώνυμη εταιρεία που κλείνει ισολογισμό 31.12.1992 έχει στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 35.000.000 δρχ. που το απέκτησε το 1988 και ένα άλλο κτίριο αξίας 24.000.000 δρχ. που το απέκτησε το 1990, για το οποίο δαπανήθηκαν για βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1991 2.500.000 δρχ. των οποίων η αντικειμενική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Από την ανώνυμη εταιρεία έγιναν αποσβέσεις συνολικά για το πρώτο κτίριο μέχρι 31.12.1991 δρχ. 9.566.667 και για το δεύτερο κτίριο μέχρι 31.12.1991 δρχ. 3.013.333, από τις οποίες 133.333 δρχ. αφορούν αποσβέσεις που έγιναν από την εταιρεία στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ως εξής:

α) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1988 θα πολλαπλασιασθεί η αξία του 35.000.000 δρχ. με συντελεστή 1,40 δηλαδή $35.000.000 \times 1,40 = 49.000.000$ δρχ.

Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων δηλαδή $9.566.667 \times 1,40 = 13.393.334$ δρχ.

β) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1990, η αξία των 24.000.000 δρχ. θα πολλαπλασιασθεί με το συντελεστή 1,40 δηλαδή $24.000.000 \times 1,40 = 33.600.000$ δρχ., οι δε αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν σε $(3.013.000 - 133.000) \times 1,40 = 4.032.000$ δρχ.

Για τις βελτιώσεις και προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό το έτος 1991 θα πολλαπλασιασθεί η αξία τους 2.500.000 δρχ με το συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια που αποκτήθηκαν το έτος αυτό, δηλαδή $2.500.000 \times 1,10 = 2.750.000$ δρχ.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοσθούν, θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των

αποσβέσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά την 31.12.1991 στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή της αξίας τους δηλαδή $133.000 \times 1,10 = 146.666$ δρχ.

Παράδειγμα 2ον

Ανώνυμη που κλείνει ισολογισμό 31.12.1992 έχει στην κυριότητά της γήπεδο αξίας 16.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1985, σε περιοχή όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και του οποίου η αναπροσαρμοσμένη αξία με τις διατάξεις της Ε. 2665/1988 απόφασης ανέρχεται στο ποσό των 25.600.000 δρχ. ($16.000.000 \times 1,60$). Επί του οικοπέδου αυτού το έτος 1988 ολοκλήρωσε την ανέγερση κτιρίου Α' συνολικού κόστους 75.000.000 δρχ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου αυτού, με βάση τα επίσημα αποδεικτικά στοιχεία της εταιρείας κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 42.000.000 δρχ. ενώ η πραγματική αξία του κτιρίου στο ποσό των 86.000.000 δρχ.

Η ανώνυμη εταιρεία πραγματοποίησε επί της αξίας του κτιρίου αυτού συνολικές αποσβέσεις μέχρι την 31.12.1991 21.000.000 δρχ.

Περαιτέρω ότι, το έτος 1991 προέβη στην αγορά οικοπέδου αξίας 25.000.000 δρχ., σε περιοχή όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, σύμφωνα με το οποίο, η αξία του ακινήτου αυτού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 28.000.000 δρχ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των οικοπέδων, του κτιρίου και των αποσβέσεων αυτού ως εξής:

α) Για το οικόπεδο που η εταιρεία αγόρασε το έτος 1985, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού δύναται να περιορισθεί στο ποσό των 42.000.000 δρχ., δηλαδή στην πραγματική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής που ανέρχεται στο ποσό των 58.880.000 δρχ. ($25.600.000 \times 2,30$).

β) Για το κτίριο Α' του οποίου την περάτωση η εταιρεία πραγματοποίησε το έτος 1988, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, δύναται να περιορισθεί στο ποσό των 86.000.000 δρχ. δηλαδή στην πραγματική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής που ανέρχεται στο ποσό των 105.000.00 δρχ ($75.000.000 \times 1,40$).

Αν η επιχείρηση επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου την πραγματική αξία αυτού των 86.000.000 δρχ τότε η αναπροσαρμογή αυτού γίνεται με μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής, ήτοι με συντελεστή 1,146666 ($86.000.000 : 75.000.000$).

Στην περίπτωση αυτή η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων του κτιρίου, θα γίνει με πολλαπλασιασμό του συνόλου των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31\12\1991 με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής που χρησιμοποιήθηκε για την αναπροσαρμογή του κτιρίου, δηλαδή $21.000.000 \times 1,146666 = 24.080.000$ δρχ.

γ) Για το οικόπεδο που η εταιρία αγόρασε το έτος 1991, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού περιορίζεται στο ποσό των

28.000.000 δρχ δηλαδή στην αντικειμενική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθόσον η αξία του οικοπέδου, με βάση του συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 31.250.000 δρχ (25.000.000 X 1,25) και είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής αξίας αυτού.

6) Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού, ρητά ορίζεται ότι, με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα (Ζημίες ή Κέρδη) φορολογητέα ή όχι, των επιχειρήσεων τα οποία έχουν προκύψει κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, διαχειριστική χρήση.

7) Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού, κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους του άρθρου αυτού, καθορίζεται ο τρόπος αναπροσαρμογής των ακινήτων της «Α.Ε Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)» που βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές που προβλέπονται από το ν.4458/1965. Για τα λοιπά ακίνητα που έχει στην κυριότητά της η «Α.Ε Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)», θα προβεί σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 21 και 22 (παρ. 1-6) του κοινοποιούμενου νόμου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, παρέχεται η δυνατότητα στην «Α.Ε Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)», να προβεί κατά την πρώτη αναπροσαρμογή που θα γίνει στο έτος 1992, στην αναπροσαρμογή της αξίας, με τον αναφερόμενο στην

παράγραφο αυτή τρόπο των ακινήτων που έχει στην κυριότητά της και τα οποία περιοριστικά βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές που προβλέπονται από το ν.4458/1965 (ΦΕΚ 33Α'), με τον δικαιολογητικό λόγο, ότι τα ακίνητα αυτά παρουσιάζουν ιδιομορφία και είχαν εξαιρεθεί της αναπροσαρμογής με βάση τις διατάξεις προγενέστερων νόμων.

Η αναπροσαρμογή των ακινήτων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θα πραγματοποιηθεί ως ακολούθως:

α) Ως αξία ακινήτου που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή λαμβάνεται η συνολική αξία των ακινήτων κάθε μιας βιομηχανικής περιοχής, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31/12/1991 και η οποία έχει διαμορφωθεί με την προσθήκη στην αξία κτήσης της οικοπεδικής έκτασης, των δαπανών μελετών, έργων υποδομής, κατασκευής κτιρίων και λοιπών δαπανών μετά την αφαίρεση του τμήματος των πωληθέντων ακινήτων.

β) Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα γίνει με πολλαπλασιασμό της αξίας αυτών με τους πιο κάτω συντελεστές:

αα. Για τα ακίνητα της βιομηχανικής περιοχής Θεσσαλονίκης με συντελεστή είκοσι (20).

ββ. Για τα ακίνητα των βιομηχανικών περιοχών Βόλου, Λάρισας και Πρέβεζας με συντελεστή πέντε (5).

γγ. Για τα ακίνητα των λοιπών βιομηχανικών περιοχών με συντελεστή δύο και μισό (2,50).

γ) Η αναπροσαρμοσμένη αξία που θα προκύψει με την χρησιμοποίηση των πιο πάνω συντελεστών δεν μπορεί να υπερβεί την αγοραία αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Διευκρινίζεται ότι, κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων αυτών κυριότητας της «Α.Ε. Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)» κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, βαρύνει την ανώνυμη αυτή εταιρεία, η οποία αποδεικνύει την αξία αυτά, με κάθε νόμιμο μέσο.

4.2.4 Άρθρο 23 «Εμφάνιση της Υπεραξίας»

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του κοινοποιούμενου νόμου, θα αφαιρεθεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ» ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημιάς αυτής έχει αναγνωρισθεί ή όχι από το φορολογικό έλεγχο.

Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται, όπως ορίζεται περαιτέρω από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Σύμφωνα, με τις πιο πάνω διατάξεις, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να αφαιρέσουν με λογιστικές εγγραφές, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού « ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ» που εμφανίζεται στα βιβλία αυτών και περαιτέρω για το ποσό της προκύπτουσας λογιστικής υπεραξίας, μετά την αφαίρεση των ζημιών, να προβούν στην κεφαλαιοποίηση αυτού.

Παράδειγμα

Έστω ανώνυμη εταιρεία Α που κλείνει ισολογισμό 31\12\1992 έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα την αξία των οποίων αναπροσαρμόζει, σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου.

Του πρώτου ακινήτου της, η αξία του γηπέδου έτους κτήσης 1987, όπως αυτή προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις της Ε.2665/1988 κοινής απόφασης, είναι 26.000.000 δρχ και η αξία του κτιρίου, του οποίου την ανέγερση ολοκλήρωσε το έτος 1988, είναι 110.000.000 δρχ.

Η αξία του γηπέδου αυτού, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 65.000.000 δρχ και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 170.000.000 δρχ.

Του δεύτερου ακινήτου της, η αξία του γηπέδου έτους κτήσης 1989 είναι 15.000.000 δρχ και η αξία του κτιρίου, του οποίου την ανέγερση ολοκλήρωσε το έτος 1990, είναι 60.000.000 δρχ.

Το έτος 1991 πραγματοποιήθηκαν προσθήκες επί του κτιρίου αυτού ποσού 14.000.000 δρχ. Η αξία του γηπέδου αυτού, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 21.000.000 δρχ και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 85.000.000 δρχ.

Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31/12/1991 ανέρχονται στο ποσό των 30.800.000 δρχ για το κτίριο του πρώτου ακινήτου και των 7.360.000 δρχ για το κτίριο του

δεύτερου ακινήτου, εκ των οποίων ποσό 560.000 δρχ αφορούν τις αποσβέσεις των προσθηκών έτους 1991.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ» που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι 17.625.946 δρχ.

Με βάση τα ανωτέρω, η αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) και των αποσβέσεων μετά την αναπροσαρμογή τους, καθώς και η λογιστική υπεραξία που προκύπτει έχουν ως ακολούθως:

1. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Α. ΓΗΠΕΔΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛ. ΑΝΑΙΓΗΣ	ΑΝΑΠΡ. ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΙΤΩΝ ΑΝΑΙΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
1987	26.000.000	X 2,30	59.800.000 δρχ.	65.000.000
1989	15.000.000	X 1,60	24.000.000 δρχ.	21.000.000
ΣΥΝΟΛΟ	41.000.000		83.800.000 δρχ.	86.000.000

Επειδή, η αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου έτους κτήσης 1987, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 59.800.000 δρχ. δηλαδή υπολείπεται εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής η οποία και ανέρχεται σε 65.000.000 δρχ., η αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου αυτού, θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που κοινοποιείται δηλαδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί το ποσό των 59.800.000 δρχ.

Επειδή, η αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου έτους κτήσης 1989, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 24.000.000 δρχ., είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της

αναπροσαρμογής η οποία ανέρχεται σε 21.000.000 δρχ., θεωρείται, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού 21 του νόμου αυτού, η προκύπτουσα με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή το ποσό των 21.000.000 δρχ.

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων θα εμφανισθεί ως εξής:

ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ 1987: Δρχ. 59.800.000 (βάσει συνλτου αναπροσλγής)

ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ 1989: Δρχ. 21.000.000 (βάσει αντλκού προσδιορισμού)

ΣΥΝΟΛΟ : 80.800.000

B. ΚΤΙΡΙΩΝ

α) Βάσει συντελεστών αναπροσαρμογής

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΛΤΕΣ ΑΝΑΙΓΗΣ	ΑΝ. ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΤ. ΑΝΑΙΓΗΣ	ΠΡΟΣΘΙΚΕΣ 1991	ΣΥΝΛΤΗΣ ΑΝΑΙΓΗΣ	ΑΝΑΠ.ΑΞΙΑ ΠΡΟΣΘΙΚΩΝ
α 1988	110.000.000	X 1,40	154.000.000 δρχ			
β 1990	60.000.000	X 1,40	84.000.000 δρχ	14.000.000	X 1,10	15.400.000 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ	170.000.000		238.000.000 δρχ	14.000.000		15.400.000

β) Βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού:

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
α 1988	170.000.000 δρχ
β 1990	85.000.000 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ	255.000.000 δρχ

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου έτους κτήσης 1988 με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 154.000.000 δρχ. υπολείπεται εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής των

170.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου αυτού, η προκύπτουσα με βάση το συντελεστή αναπροσαρμογής του έτους αυτού, δηλαδή το ποσό των 154.000.000 δρχ.

Επειδή, η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου έτους κτήσης 1990 μετά και την αναπροσαρμογή της αξίας των βελτιώσεων αυτού έτους 1991, με βάση τους οριζόμενους συντελεστές αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 99.400.000 δρχ. (84.000.000 + 15.400.000) είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής των 85.000.000 δρχ., θεωρείται, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του νόμου αυτού, η προκύπτουσα με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή το ποσό των 85.000.000 δρχ.

Συνεπώς, η αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού, γίνεται με μειωμένο συντελεστή έναντι εκείνου του συντελεστού αναπροσαρμογής δηλαδή με συντελεστή 1,148648 (85.000.000 / 74.000.00).

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων, θα εμφανίζεται ως εξής:

α ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ 1988	Δρχ 154.000.000	(Βάσει συνλτου αναπροσλγής)
β ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ 1990	Δρχ <u>85.000.000</u>	(Βάσει αντλκού προσδλσμού)
ΣΥΝΟΛΟ	Δρχ 239.000.000	

Γ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Κτιρίου α' 30.800.000 Δρχ X Συντ. αναπρλγης 1,40 = 43.120.000

Κτιρίου β' 7.360.000 Δρχ Χ Συντ. αναπρλγης 1,148648 =	<u>8.454.054</u>
Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων Αποσβέσεων	51.574.054

Για τον υπολογισμό της αναπροσαρμογής των αποσβέσεων του β' κτιρίου πολλαπλασιάζεται το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής που προέκυψε κατά την αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού.

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

A. ΑΠΟ ΓΗΠΕΔΑ

Αναπροσαρμοσμένη αξία γηπέδων Δρχ	80.800.000	
Μείον: Αξία κτήσης πριν την αναπρλγη Δρχ	<u>41.000.000</u>	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	<u>39.800.000</u>	39.800.000 δρχ

B. ΑΠΟ ΚΤΙΡΙΑ

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίων Δρχ	239.000.000	
Μείον: Αξία κτήσης πριν την αναπρλγη Δρχ	<u>184.000.000</u>	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	<u>55.000.000</u>	<u>55.000.000 δρχ</u>
ΣΥΝΟΛΟ		94.800.000 δρ

Γ. Μείον: ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΛΓΗ ΑΠΟΙΣΕΩΝ

Αποσβέσεις μετά την αναπρλγη Δρχ	51.574.054	
Μείον: Αποσβέσεις πριν την αναπρλγη Δρχ	<u>38.160.000</u>	
ΣΥΝΟΛΟ	<u>13.414.054</u>	<u>13.414.054 δρ</u>
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΛΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		81.385.946 δρ

3. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή ακινήτων Δρχ 81.385.946
 Μείον: Χρεωλκό υπόλοπο λισμού «ΚΕΡΔΗ & ΖΗΜΙΑΙ» ακινήτων Δρχ 17.625.946
 Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση Δρχ **63.760.000**

4. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η εταιρεία προκειμένου να εμφανίσει στα βιβλία της τις οικονομικές μεταβολές από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, θα πρέπει να προβεί στις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές.

<hr/>		
10.00	ΓΗΠΕΔΑ - ΟΙΚΟΠΕΔΑ	39.800.000
10.00.00	ΓΗΠΕΔΟ Α	33.800.000
	(59.800.000 - 26.000.000)	
10.00.01	ΓΗΠΕΔΟ Β	<u>6.000.000</u>
	(21.000.000 - 15.000.000)	
(ΕΙΣ)	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΛΓΗ ΑΞΙΑΣ	
	ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	39.800.000
	41.07.00 ΑΝΑΠΡΛΓΗ Ν. 2065/92	<u>39.800.000</u>
<hr/>		
11.00	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ	55.000.000
11.00.00	ΚΤΙΡΙΟ Α	44.000.000
	(154.000.000 - 110.000.000)	
11.00.00	ΚΤΙΡΙΟ Β	<u>11.000.000</u>
	(85.000.000 - 74.000.000)	
(ΕΙΣ)	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΛΓΗ ΑΞΙΑΣ	
	ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	55.000.000
	41.07.00 ΑΝΑΠΡΛΓΗ Ν. 2065/92	<u>55.000.000</u>
<hr/>		

41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΪΓΗ ΑΞΙΑΣ

ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 13.414.054

41.07.00 ΑΝΑΠΡΪΓΗ Ν.2065/92 13.414.054

(ΕΙΣ) 11.99.00 ΑΠΟΣΒΪΝΑ ΚΤΪΡΙΑ 13.414.054

11.99.00.00 ΚΤΪΡΙΟΥ Α 12.320.000

(43.120.000 - 30.800.000)

11.99.00.00 ΚΤΪΡΙΟΥ Β 1.094.054

(8.454.054 - 7.360.000)

41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΪΓΗ ΑΞΙΑΣ

ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 17.625.946

41.07.00 ΑΝΑΠΡΪΓΗ Ν. 2065/92 17.625.946

(ΕΙΣ) 88.03 ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ 17.625.946

41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΙΓΗ ΑΞΙΑΣ

13.414.054 39.800.000

17.625.946 55.000.000

63.760.000 _____

94.800.000 94.800.000

33.03 Μέτοχοι λισμος καλύψεως κεφαλαίου 63.760.000

(εις) 40.02 Οφειλόμενο μετ. κεφ. κοινών μετοχών 63.760.000

41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΑΓΗ ΑΞΙΑΣ

ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 63.760.000

41.07.00 ΑΝΑΠΡΑΓΗ Ν. 2065/92 63.760.000

(ΕΙΣ) 33.03 ΜΕΤΟΧΟΙ ΛΙΣΜΟΣ ΚΑΛΥΨΕΩΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 63.760.000

40.02 Οφειλόμενο μετ. κεφ. κοινών μετοχών 63.760.000

(εις) 40.04 Καταβλημένο μετ. κεφ. κοινών μετοχών 63.760.000

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, η κεφαλαιοποίηση της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ανάλογα με τη νομική μορφή που λειτουργούν, πραγματοποιείται ως ακολούθως:

α) Στις ατομικές επιχειρήσεις, με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

β) Στις προσωπικές εταιρείες (ΟΕ και ΕΕ) υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που θα γίνει, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31/12/1994, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση τους καταστατικού κλπ) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

γ) Στους συνεταιρισμούς, υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτού, κατά το ποσό που προκύπτει από

τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει να κεφαλαιοποιηθεί, θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31/12/1994 με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων.

δ) Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται υποχρεωτικά με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων. Το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί, θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31.12.1994. Κατά τα λοιπά, για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 3190/1955 (απόφαση γενικής συνέλευσης των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού κλπ).

Επειδή όμως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 3190/1955 η μερίδα συμμετοχής του εταίρου δεν δύναται να ορισθεί κατωτέρα των 10.000 δρχ. ή πολλαπλασίου του ποσού αυτής, όπως και ότι κάθε εταίρος μετέχει της εταιρείας μόνον με μία μερίδα συμμετοχής, αλλά και με περισσότερα εταιρικά μερίδια που αποτελούν την μερίδα συμμετοχής του, αν εισφορά του είναι πολλαπλάσια του κατά το καταστατικό ελαχίστου ποσού της μερίδας συμμετοχής του, γίνεται δεκτό ότι, στις περιπτώσεις που το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί με αύξηση της ονομαστικής

αξίας των εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε. υπερβαίνει το ακέραιο ποσό της αξίας του καθ' έναστο εταιρικού μεριδίου της Ε.Π.Ε. ή υπολοίπεται της αξίας αυτού, η προκύπτουσα από το λόγο αυτό διαφορά, η οποία δεν δύναται να αχθεί σε αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στο λογαριασμό «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» και τελικώς θα ληφθεί υπόψη για την κεφαλαιοποίηση που θα πραγματοποιηθεί κατά την επόμενη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε., αποκλειώμενης εως τότε της διανομής του ποσού αυτού στους εταίρους της Ε.Π.Ε. με οποιοδήποτε τρόπο.

ε) Στις ανώνυμες εταιρείες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους που θα λάβει χώρα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31.12.1994.

Η αύξηση αυτή θα γίνει, είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με έκδοση νέων μετοχών είτε και με τους δύο αυτούς τρόπους. Σε περίπτωση έκδοσης νέων μετοχών οι νέες αυτές μετοχές που θα εκδοθούν θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους, κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν. Παλαιοί μέτοχοι στους οποίους διανέμονται οι μετοχές αυτές, είναι εκείνοι που έχουν την ιδιότητα του μετόχου, κατά το χρόνο που η γενική συνέλευση των μετόχων λαμβάνει απόφαση για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, με την κεφαλαιοποίηση

του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρεία επιλέξει την έκδοση νέων μετοχών αν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενο με την ονομαστική αξία της μετοχής, δώσει αριθμό μετοχών που δεν μπορούν αυτές να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολοκλήρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ».

Τα πιο πάνω αναφερθέντα ισχύουν ανάλογα και για την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των συνεταιρισμών.

Επίσης, αν στα βιβλία της επιχειρήσεως υπάρχει ποσό υπεραξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατ' εφαρμογή της Ε. 2665/88 αποφάσεως και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσό αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, προκειμένου

να προβεί η εταιρία σε κεφαλοποίηση του συνολικού αυτού ποσού της υπεραξίας.

Για το ποσό της αυξήσεως του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου, που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοικητική και Δικαστική νομολογία (Υπ.Οικ. 3657/442/ ΠΟΛ.349/1912.86 Σ.Τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

Όσον αφορά την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών, η υπεραξία αυτή μπορεί να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής ν.2065/92» ή να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού «Κεφάλαιο» αν υπάρχει, του υποκαταστήματος χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί καμία ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η υπεραξία θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Κεφάλαιο», το ποσό αυτής της υπεραξίας δεν θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του ν.δ. 2687/1953, γιατί προστασία αυτή δικαιούται μόνο το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται στην επιχείρηση, αν αυτό προβλέπεται από την εγκριτική πράξη (Υπουργ. Οικον. Ε. 3432/788/ΠΟΛ.101/15/4/1977).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 876/1979, δεν έχουν εφαρμογή στις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του ν. 2065/92

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, η αύξηση του κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών, των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καθώς και το μετοχικό κεφάλαιο των ανωνύμων εταιριών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως, προκειμένου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις ανώνυμες εταιρίες, συνέπεια της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται κατά πρώτον με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, οι προβλεπόμενες από το ν. 2190/1920 διαδικασίες πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/1994.

Τόσο στην ανώνυμη εταιρία, όσο και στις λοιπές εταιρίες (Προσωπικές και ΕΠΕ) καθώς και στους συνεταιρισμούς, θα επιβληθούν σε βάρος των υπευθύνων, σε περίπτωση που δεν αυξήσουν το κεφάλαιό τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω, μέχρι 31/12/1994, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν.2190/1920.

4.2.5 Άρθρο 24 «Φορολογία Υπεραξίας»

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας, όπως και το υποκείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας.

1. Με την διατάξεις της παραγρ.1 του άρθρου αυτού, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, υπεραξία που υπόκειται σε φόρο, είναι αυτή που προκύπτει με βάση της

διατάξεις του άρθρου 22 του κοινοποιούμενου νόμου, δηλαδή η φορολογητέα υπεραξία, ταυτίζεται με τη λογιστική υπεραξία.

Κατά συνέπεια η υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων, για την οποία θα καταβληθεί φόρος, ευρίσκεται ως εξής:

α) για τα Γήπεδα - Οικόπεδα: Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του νόμου, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου - οικοπέδου.

β) Για τα κτίρια: Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές της παραγρ. 4 του άρθρου 22 του νόμου θα αφαιρεθεί το ποσό των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων τους καθώς και η αναπόσβεστη αξία αυτών που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, παρέχεται η ευχέρεια στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, τη ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφιστούν με άλλα εισοδήματά τους ή να μεταφέρουν για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία του εισοδήματος, από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου. Το ποσό της ζημιάς αυτής, που θέλουν οι επιχειρήσεις να το συμψηφίσουν με την υπεραξία, αφαιρείται από το σύνολο της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων.

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως

έγινε δεκτό και με την αριθμ. 201/1976 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας έχουν οι προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και Ε.Π.Ε. τα μέλη των εταιριών και όχι το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Κατά συνέπεια, μόνο τα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν.δ. 3843/1958, έχουν δικαίωμα να αφαιρέσουν από την υπεραξία που φορολογείται με τις διατάξεις του νόμου αυτού, τη ζημιά που μπορεί να συμψηφισθεί με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Επομένως, επειδη το δικαίωμα μεταφοράς των τυχόν ζημιών που προέκυψαν για τις χρήσεις μέχρι και 31-12-1991 από τις Προσωπικές εταιρίες και Ε.Π.Ε., διατηρούν τα μέλη και όχι το νομικό πρόσωπο αυτών, έπεται ότι, για το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει εκ της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι την 31-12-1992 δεν παρέχεται στα νομικά αυτά πρόσωπα το δικαίωμα να αφαιρέσουν από την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία, τη ζημιά που συμψηφίζεται φορολογικά με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος στα εισοδήματα των εταιρών των πιο πάνω εταιριών.

Περαιτέρω, επειδή υποκείμενο του φόρου που φορολογείται με τις διατάξεις του ν.δ. 3843/1958, από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 2065/1992, είναι και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, έπεται ότι, οι τυχόν ζημίες των νομικών αυτών προσώπων που τυχόν ήθελαν προκύψει από την έναρξη της ισχύος του ν. 2065/1992 και οι οποίες συμψηφίζονται κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου αυτών εισοδημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρου 8 του ν.δ. 3843/1958,

εκπίπτονται από την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία, προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31-12-1992.

Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι και οι τυχόν ζημιές που ήθελαν προκύψει από την έναρξη ισχύος του ν.2065/1992 από τις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.τ.λ.) δεδομένου ότι και οι εταιρίες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 3 και του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, είναι πλέον ίδια υποκείμενα του φόρου, θα εκπίπτονται από τη φορολογητέα υπεραξία προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31-12-1992.

Το ποσό της ζημιάς που αφαιρεί το νομικό πρόσωπο από την υπεραξία δεν έχει δικαίωμα να τη συμψηφίσει με άλλα εισοδήματα ούτε και να την μεταφέρει για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Τονίζεται ότι, η αφαίρεση εκ μέρους των ανωτέρω νομικών προσώπων της ζημιάς από την υπεραξία, δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας των γηπέδων και κτιρίων που απομένει μετά την αφαίρεση της ζημιάς, φορολογείται με συντελεστή 1%.

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό 31/12/1992 έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα, αξία των οποίων αναπροσαρμόζει, σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου. Του πρώτου ακινήτου της, η αξία του γηπέδου έτους κτήσης 1988 είναι 16.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου την

ανέγερση του οποίου ολοκλήρωσε το έτος αυτό είναι 30.000.000 δρχ. Η αξία του γηπέδου αυτού, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τις διατάξεις του παρόντος ανέρχεται στο ποσό των 28.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 46.000.000.

Του δευτέρου ακινήτου της, η αξία του γηπέδου έτους κτήσης 1991 είναι 9.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου την ανέγερση του οποίου ολοκλήρωσε στο έτος αυτό είναι 24.000.000 δρχ.

Η αξία του γηπέδου αυτού, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τις διατάξεις του παρόντος, ανέρχεται στο ποσό των 16.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 29.000.000 δρχ.

Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31/12/1991 ανέρχονται σε 8.400.000 δρχ. για το πρώτο κτίριο και σε 480.000 δρχ. για το δεύτερο κτίριο.

Επίσης ότι, στον ισολογισμό της 31/12/1991, το υπόλοιπο του λογαριασμού « ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ » το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων χρήσεων, ανέρχεται στο ποσό των 14.400.000 δρχ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, το ποσό της υπεραξίας που θα φορολογηθεί καθώς και ο φόρος που οφείλεται έχουν ως εξής:"

**1.Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, αποσβέσεων.
Προσδιορισμός υπεραξίας.**

Α. ΓΗΠΕΔΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝ/ΓΗΣ	ΑΝ/ΣΤΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΤ/ΤΩΝ ΑΝ/ΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ/ΚΟΥ ΠΡΟΣΔ/ΣΜΟΥ
1988	16000000	X 1,60	25.600.000 δρχ.	28.000.000 δρχ.
1991	9000000	X1,25	11.250.000 δρχ.	16.000.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ	25000000		36.850.000 δρχ.	44.000.000 δρχ.

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων με βάση τον ορισμένο συντελεστή αναπροσαρμογής, υπολείπεται εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 21 του νόμου που κοινοποιείται η προκύπτουσα με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής Επομένως:

ΑΝΑΠΡ.ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΤ.ΑΝΑΠ/ΓΗΣ	ΜΕΙΟΝ ΑΡΧ.ΑΞΙΑ	ΥΠΕΡΑΞΙΑ
Γηπέδου α.25.600.000 δρχ.	16.000.000 δρχ.	9.600.000 δρχ.
Γηπέδου β.11.250.000 δρχ.	9.000.000 δρχ.	2.250.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ 36.850.000 δρχ.	25.000.000 δρχ.	11.850.000 δρχ.

Β. ΚΤΙΡΙΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠΡ.ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΤ/ΣΤΩΝ ΑΝ/ΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΝΤ/ΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
1988	30.000.000 δρχ.	X 1,40	42.000.000 δρχ.	46.000.000 δρχ.
1991	24.000.000 δρχ.	X 1,10	26.400.000 δρχ.	29.000.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ	54.000.000 δρχ.		68.400.000 δρχ.	75.000.000 δρχ.

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων με βάση τον ορισμένο συντελεστή αναπροσαρμογής, υπολείπεται εκείνης με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του νόμου που κοινοποιείται, η προκύπτουσα με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Γ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

ΚΤΙΡΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΣΥΝΤ.ΑΝ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠ.ΑΞΙΑ ΑΠ/ΣΕΩΝ
κτίριο α.	8.400.000 δρχ.	X 1,40	11.760.000 δρχ.
κτίριο β.	480.000 δρχ.	X 1,10	528.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ	8.880.000 δρχ.		12.288.000 δρχ.

2. Προσδιορισμός υπεραξίας που φορολογείται :

α.Υπεραξία γηπέδων Δρχ.11.850.000

β) Υπεραξία κτιρίων:

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίων Δρχ.68.400.000

Μειον: Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις Δρχ.12.288.000

Υπόλοιπο 56.112.000

Μείον: Αναπόσβεστη αξία κτιρίων 31/12/1991

α.κτιρίου30.000.000-8.400.000=δρχ.21.600.000

β.κτιρίου24.000.000- 480.000=δρχ.23.520.000

δρχ.45.120.000 45.120.000

Υπεραξία κτιρίων 10.992.000 10.992.000

Σύνολο Φορολογητέας Υπεραξίας Δρχ.22.842.000

Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας των κτιρίων αφαιρέθηκαν από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών, οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις καθώς και η απόσβεση κατά την 31/12/1991 αξία των κτιρίων.

3. Υπολογισμός του Φόρου που οφείλεται :

Σύνολο φορολογητέας αξίας ακινήτων 22.842.000 X 1% =
228.420 δρχ.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί το ποσό της ζημίας των 14.400.000 δρχ. να το συμψηφίσει με την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία των ακινήτων, για το ποσό της ζημίας αυτής δεν έχει το δικαίωμα να συμψηφίσει μα άλλα

εισοδήματά της, ούτε και να το μεταφέρει προς συμψηφισμό σε επόμενα χρόνια.

Επομένως, στην περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί να συμψηφίσει όλο το ποσό της ζημίας των 14.400.000 δρχ. που υφίστανται κατά την 31/12/1991 από τη φορολογητέα υπεραξία, ο οφειλόμενος φόρος υπεραξίας είναι:

$22.842.000 - 14.400.000 \text{ δρχ.} = 8.442.000 \times 1\% = 84.420$
δρχ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου αυτού, ο κατά τα πιο πάνω φόρος υπεραξίας, βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων της κερδών, ούτε και συμψηφίζεται με το φόρο εισαδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματά της. Συνεπώς ο φόρος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 του κοινοποιούμενου νόμου, ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, εκπίπτει μόνον λογιστικά από τα ακαθάριστα έσοδα και έχει υποχρέωση κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση να προβεί σε αναμόρφωση των πραγματοποιηθέντων κερδών.

4.2.6 Άρθρο 25 «Δήλωση Υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.»

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, κάθε επιχείρηση που έχει υπεραξία μεγαλύτερη από 300.000 δρχ., έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φόρου υπεραξίας. Ειδικότερα, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι:

α) Το φυσικό πρόσωπο ή νόμιμος εκπρόσωπος του και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου οι κληρονόμοι του.

β) Ο νόμιμος εκπρόσωπος για τα νομικά πρόσωπα.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα σε τριάντα μέρες (30) από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή, δηλαδή από την ημερομηνία που έγιναν οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία της επιχειρήσης.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών, όπως με απόφαση του που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζει τον τύπο και το περιεχόμενο της πιο πάνω δήλωσης.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι, αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού, είναι η δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας της επιχειρήσεως.

4.2.7 Άρθρο 26 «Καταβολή Φόρου - Εξάντληση Φορολογικής Υποχρέωσης»

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, ο φόρος που οφείλεται για την υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 θα καταβληθεί από τις επιχειρήσεις εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, με την καταβολή του φόρου που οφείλεται στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται η

υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχειρήσεως, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας, για το ποσό της υπεραξίας που φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, οι εταιρίες δεν θα διαλυθούν ή το μετοχικό τους κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό να διανεμηθεί στους μετόχους ή εταίρους το ποσό της προκύψουσας υπεραξίας ακινήτων πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

3. Σε περίπτωση, που οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν ή μειωθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, με σκοπό τη διανομή στους μετόχους ή εταίρους αυτών, του ποσού της προκύψουσας υπεραξίας, η υπεραξία αυτή δεν θεωρείται φορολογικά ως μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και θα φορολογηθεί, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχειρήσεως του χρόνου διάλυσης ή μείωση του κεφαλαίου της.

Από το φόρο που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού. Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται, αν οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευσή τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφηση τους από κάποια άλλη ανώνυμη εταιρία.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλακικό τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, θα πρέπει να εμφανισούν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές.

Η εμφάνιση αυτή των νέων μετοχών θα γίνει ως εξής:

Η επιχείρηση που θα λάβει δωρεάν νέες μετοχές από ανώνυμη εταιρία, στο χρόνο της παραλαβής των νέων μετοχών, θα χρεώσει το λογαριασμό «34 Χρεόγραφα» με την ονομαστική αξία των νέων μετοχών και θα πιστώσει το λογαριασμό «41.08 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» - Αναπροσ/γη ν. 2065/92.

Πρέπει να σημειωθεί, όπως προαναφέραμε και πιο πάνω, ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται για την υπεραξία των ακινήτων, εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας για το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή.

Επομένως, για το ποσό της υπεραξίας που έχει προκύψει από τη λήψη δωρεάν μετοχών και το οποίο εμφανίζεται στον πιο πάνω λογαριασμό «Αποθεματικά» εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης με την καταβολή του φόρου υπεραξίας που αναλογεί σ' αυτό.

Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρία διανείμει το αποθεματικό αυτό στους μετόχους της, το ποσό αυτό θα φορολογηθεί στο χρόνο της διανομής με τις διατάξεις που

ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου ορίζεται ότι, για τον έλεγχο των δηλώσεων που υποβάλλονται από τις επιχειρήσεις και για την βεβαίωση του φόρου που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 25 του νόμου αυτού, εφαρμόζονται ανάλογα οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 50,59,65,67 και 68 του ν.δ. 3323/1955 του άρθρου 16 του ν.δ. 3843/1958 και του ν. 4125/1960, όπως αυτές ισχύουν.

Επομένως, στις περιπτώσεις που ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φόρου υπεραξίας μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας, υπόκειται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955, σε πρόσθετο φόρο 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, λόγω εκπροθέσμου υποβολής της δηλώσεως αυτής.

4.2.8 Άρθρο 27 «Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας»

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι οι αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) που ενεργούνται από τις επιχειρήσεις, θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού. Οι αποσβέσεις αυτές που αναλογούν στην υπεραξία των κτιρίων, θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του ν.δ. 3843/1958.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων, οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, τις οποίες και θα αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδα τους προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα αυτού.

Επομένως, κατά το φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων, θα πρέπει να γίνεται και έλεγχος για να εξακριβωθεί κατά πόσο η αναπροσαρμογή των ακινήτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που κοινοποιείται. Στην περίπτωση αυτή εντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και τη φορολογία της υπεραξίας.

Η έκπτωση των αποσβέσεων που υπολογίζονται στην υπεραξία των κτιρίων θα αρχίσει να γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και επομένως για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό στο τέλος κάθε έτους από τον ισολογισμό της 31/12/1992 και για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό στις 30 Ιουνίου κάθε έτους, από τον ισολογισμό της 30 Ιουνίου 1993.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν το πρώτο χρόνο (ισολογισμό 31/12/1992 ή 30/6/1993), οι αποσβέσεις αυτές θα υπολογισθούν σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με τις διενεργούμενες από αυτές αποσβέσεις, που εκπίπτουν κάθε χρόνο.

Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε κτιρίου, αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτό που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς επίσης και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

Παράδειγμα

Έστω ότι η ανώνυμη εταιρία «Α» που κλείνει ισολογισμό την 31/12/1992 αναπροσάρμοσε την 30/11/1992, την αξία των ακινήτων της. Μεταξύ των ακινήτων συμπεριλαμβάνεται και ένα κτίριο, το οποίο είχε αγοράσει το έτος 1988 αξίας 17.000.000 δρχ. (χωρίς την αξία του οικοπέδου) και ότι οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31/12/1991, ανέρχονται σε 3.400.000 δρχ., ενώ οι αποσβέσεις που έγιναν από 1/1/1992 μέχρι 31/12/1992 σε 1.360.000 δρχ.

Η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου αυτού την οποία θα δικαιούται η επιχείρηση να αποσβέσει στο μέλλον και να αφαιρεί από τα ακαθάριστα έσοδά της είναι

Αναπ/ νη αξία του κτιρίου: $17.000.000 \times 1,40 =$		23.800.000
Μείον: α) Αν/νες αποσβέσεις: $3.400.000 \times 1,40 =$	4.760.000	
Αποσβέσεις που δεν αναπρο/καν	<u>1.360.000</u>	
	<u>6.120.000</u>	<u>6.120.000</u>

Αναπόσβεστη αξία :

17.680.000

Επομένως, η εταιρία από τον ισολογισμό της 31/12/1992 και μετά δύναται να ενεργεί αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) στο ποσό της αναπροσαρμοσμένης αξίας του κτιρίου, δηλαδή στο ποσό των 23.800.000 δρχ. και μέχρι να καλυφθεί η αναπόσβεστη αξία του, δηλαδή μέχρι του ποσού των 17.680.000 δραχμών.

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου της αξίας των κτιρίων τους, να μην έχουν το δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά την μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξίας για το οποίο δεν είχαν το δικαίωμα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ν.δ. 1297/1972, να διενεργούν αποσβέσεις.

Δικαιούνται όμως να διενεργούν αποσβέσεις που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, η υπεραξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτών, δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου (ν.δ. 1078/1971, ν.δ.

1313/1972, ν.289/1976, ν.849/1978, ν.1116/1981, ν.1262/1982, ν.1892/1990).

Κατά συνέπεια, ως βάση για τον υπολογισμό των αφορολόγητων κρατικών επενδύσεων, λαμβάνεται η αξία των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των πιο πάνω νόμων, χωρίς να συνυπολογίζεται σ' αυτή και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του κοινοποιούμενου νόμου.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Ν. 2065/92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΥΠΟΘΕΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

1.1 Περιουσιακά στοιχεία της «Εμπορικής Α.Ε.»

Υποθέτουμε ότι, η εμπορική επιχείρηση «Εμπορική Α.Ε.» η οποία στις 31/12/1991 δημοσίευσε τον παρακάτω ισολογισμό, έχει στην κατοχή της τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία:

α) Οικόπεδο «Α» αξίας κτήσης 20.000.000 δρχ. που απόκτησε η επιχείρηση το έτος 1988. Σ' αυτό το οικόπεδο ανεγέρθηκε κτίριο αξίας 60.000.000 δρχ. το οποίο ήταν έτοιμο προς χρήση το έτος 1989. Το έτος 1991 έγιναν προσθήκες στο κτίριο «Α» συνολικής αξίας 10.000.000 δρχ. Οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι σήμερα ανέρχονται στο ποσό των 30.000.000 δρχ. από τις οποίες τα 3.000.000 δρχ. αντιστοιχούν στις προσθήκες του έτους 1991. Στην περιοχή όπου βρίσκονται το οικόπεδο «Α» και το κτίριο «Α», ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων και η αξία για το οικόπεδο «Α» είναι 30.000.000 δρχ., ενώ για το κτίριο «Α» 98.000.000 δρχ.

β) Οικόπεδο «Β» αξίας κτήσης 15.000.000 δρχ. που απόκτησε η επιχείρηση το έτος 1989 και δημιούργησε κτίριο αξίας 100.000.000 δρχ. Το κτίριο ήταν έτοιμο προς χρήση το έτος 1990. Οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι σήμερα είναι αξίας 20.000.000 δρχ. Στην περιοχή όπου βρίσκεται το οικόπεδο «Β» και το κτίριο «Β» δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Ωστόσο η επιχείρηση προσδιορίζει την πραγματική αξία του οικοπέδου «Β» και του κτιρίου «Β» με την εκτίμηση ενός τραπεζικού οργανισμού σε 22.000.000 δρχ. και 150.000.000 δρχ. αντίστοιχα.

γ) Οικόπεδο «Γ» αξίας κτήσης 30.000.000 δρχ. που απέκτησε η επιχείρηση το έτος 1989. Το ίδιο έτος η επιχείρηση «Εμπορική Α.Ε.» διαμόρφωσε το οικόπεδο «Β» (περίφραξη) και πραγματοποίησε έξοδα για το σκοπό αυτό 5.000.000 δρχ. Από τότε μέχρι σήμερα διενέργησε αποσβέσεις για την διαμόρφωση του οικοπέδου «Β» συνολικού ύψους 2.000.000 δρχ. Επίσης στο ίδιο οικόπεδο ανέγερσε κτίσμα (κτίριο «Γ») αξίας 50.000.000 δρχ. το οποίο χρησιμοποίησε η επιχείρηση για πρώτη φορά το έτος 1991. Οι αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί για το κτίριο «Γ» είναι αξίας 10.000.000 δρχ. Στην περιοχή όπου βρίσκονται το οικόπεδο «Γ» και το κτίριο «Γ» ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων και η αξία για το οικόπεδο «Γ» είναι 45.000.000 δρχ., ενώ του κτιρίου «Γ» είναι 53.000.000 δρχ.

Η παραπάνω επιχείρηση θέλει να αναπροσαρμόσει τις αξίες των ακινήτων της σύμφωνα με το Ν. 2065/92 στις 30/11/1992.

1.2 Υπολογισμός αναπροσαρμοσμένων αξιών των παγίων στοιχείων

α) Αναπροσαρμογή οικοπέδου «Α» και κτιρίου «Α»

Οικόπεδο

Αξία κτήσης 20.000.000 έτος 1988

Συντ. αναπληξης X 1,6

32.000.000 αναπροσαρμοσμένη αξία

Όμως στην περιοχή όπου βρίσκεται το οικόπεδο «Α» ισχύει ο αντικειμενικός προσδιορισμός των ακινήτων και η αξία του οικοπέδου είναι 30.000.000 δρχ. Συνεπώς θα πρέπει να δεχτούμε ως αναπροσαρμοσμένη αξία τα 30.000.000 δρχ. του αντικειμενικού προσδιορισμού σύμφωνα με το άρθρο 21 παράγραφος 3 του ν. 2065/92.

Η λογιστική υπεραξία θα είναι:

Αναπροσαρμοσμένη αξία 30.000.000

Μείον: Αξία κτήσης - 20.000.000

10.000.000 Υπεραξία

Κτίριο

Το κτίριο «Α» είναι συνολικής αξίας 70.000.000 δρχ. (αρχική αξία 60.000.000 + 10.000.000 προσθήκες). Επειδή έχουν γίνει προσθήκες σε διαφορετικό χρονικό διάστημα πρέπει να αναπροσαρμοστεί η αξία του κτιρίου «Α» κατά τμήματα.

Αρχική αξία κτήσης 60.000.000 έτος 1989

Συντ. αναπληξης X 1,4

84.000.000 αναπροσαρμοσμένη αξία

Αξία προσθήκης	10.000.000	έτος 1991
Συντ. αναπλήρης	<u>X 1,1</u>	
	11.000.000	αναπροσαρμοσμένη αξία

Οι συνολικές αποσβέσεις είναι 30.000.000 δρχ. από τις οποίες τα 3.000.000 δρχ αφορούν τις προσθήκες.

Αποσβέσεις αρχικής κτήσης	27.000.000	
Αποσβέσεις προσθηκών	<u>+ 3.000.000</u>	
	30.000.000	Συνολικές αποσβέσεις
Αποσβέσεις αρχικής κτήσης	27.000.000	έτος 1989
Συντ. αναπλήρης	<u>X 1,4</u>	
	37.800.000	Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις αρχικής κτήσης

Αποσβέσεις προσθηκών	3.000.000	έτος 1991
Συντ. αναπλήρης	<u>X 1,1</u>	
	3.300.000	Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις προσθηκών

Συνεπώς η συνολική αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου «Α» θα είναι:

Αναπροσαρμοσμένη αξία αρχικής κτήσης	84.000.000
Αναπροσαρμοσμένη αξία προσθηκών	<u>+11.000.000</u>
Συνολική αξία	95.000.000

Στο σημείο αυτό συγκρίνουμε την αναπροσαρμοσμένη συνολική αξία του κτιρίου «Α», 95.000.000 δρχ., με αυτή του αντικειμενικού προδιορισμού των ακινήτων, 98.000.000 δρχ.

Παρατηρούμε ότι, σε αντίθεση με το οικοπέδο «Α», η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι μικρότερη (95.000.000 < 98.000.000) και συνεπώς αυτή θα δεχτούμε ως νέα αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με το νομοθέτη (ν. 2065/92).

Στην συνέχεια θα πρέπει να υπολογίσουμε την λογιστική υπεραξία:

Συνολική αναπροσαρμοσμένη αξία	95.000.000
Συνολικές αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις (37.800.000 + 3.300.000)	- <u>41.100.000</u>
Αναπόσβεστη αναπροσαρμοσμένη αξία	53.900.000
Κόστος κτήσης (αρχική 60.000.000 + 10.000.000 προσθήκες)	70.000.000
Σύνολο αποσβέσεων (αρχ.κτήσης 27.000.000 + 3.000.000 προσθ.)	- <u>30.000.000</u>
Αναπόσβεστη αξία	40.000.000
Αναπόσβεστη αναπροσαρμοσμένη αξία	53.900.000
Αναπόσβεστη αξία	- <u>40.000.000</u>
Υπεραξία	13.000.000

β) Αναπροσαρμογή οικοπέδου «Β» και κτιρίου «Β»

Οικόπεδο

Αξία κτήσης	15.000.000	έτος 1989
Συντ. αναπληρης	<u>X</u> 1,6	
	24.000.000	αναπροσαρμοσμένη αξία

Στην περιοχή όπου βρίσκεται το οικόπεδο «Β» δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων. Παρόλα αυτά η πραγματική αξία του οικοπέδου εκτιμάται ότι είναι 22.000.000 δρχ. Σ' αυτή τη περίπτωση, η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να επιλέξει μία από τις δύο αξίες, είτε την αναπροσαρμοσμένη με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής 24.000.000 δρχ., είτε την πραγματική 22.000.000 δρχ.

Διευκρινίζουμε ότι αυτό γίνεται μόνο στη περίπτωση που η αξία με τη χρήση του συντελεστή είναι μεγαλύτερη από την πραγματική. Αν συμβαίνει το αντίθετο, δηλαδή η αξία με τη χρήση του συντελεστή είναι μικρότερη από την πραγματική τότε θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας την αξία με τη χρήση του συντελεστή ως νέα αναπροσαρμοσμένη αξία.

Η λογιστική υπεραξία θα είναι:

Αναπροσαρμοσμένη αξία	24.000.000	
Μείον: Αξία κτήσης	<u>- 15.000.000</u>	
	9.000.000	Υπεραξία

Κτίριο

Αξία κτήσης	100.000.000	έτος 1990
Συντ. αναπληρωσης	<u>X</u>	<u>1,4</u>
	140.000.000	αναπροσαρμοσμένη αξία

Συγκρίνουμε την αναπροσαρμοσμένη αξία (140.000.000 δρχ.) με την πραγματική αξία (150.000.000 δρχ.). Επομένως ως νέα αναπροσαρμοσμένη αξία θα λάβουμε αυτή που προκύπτει με τη χρήση συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή την αξία των 140.000.000 δρχ.

Αναπροσαρμογή των αποσβέσεων

Αποσβέσεις	20.000.000	
Συντ. αναπλήρης	<u>X 1,4</u>	
Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις	28.000.000	
Αναπροσαρμοσμένη αξία	140.000.000	
Μείον: Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις	<u>- 28.000.000</u>	
Αναπλήρη αναπόσβεστη αξία	112.000.000	
Αξία κτήσης	100.000.000	
Μείον: Αποσβέσεις	<u>- 20.000.000</u>	
Αναπόσβεστη αξία	80.000.000	
Αναπόσβεστη αναπλήρη αξία	112.000.000	
Μείον: Αναπόσβεστη αξία	<u>- 80.000.000</u>	
	32.000.000	Υπεραξία

γ) Αναπροσαρμογή οικοπέδου «Γ» και κτιρίου «Γ»

Οικόπεδο

Αξία κτήσης	30.000.000	έτος 1989
Συντ. αναπλήρης	<u>X 1,6</u>	
	48.000.000	αναπροσαρμοσμένη αξία

Στην περιοχή όπου βρίσκεται το οικόπεδο «Γ», ισχύει το του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η αξία με βάση το σύστημα αυτό είναι 45.000.000 δρχ. Συνεπώς η νέα αναπροσαρμοσμένη αξία θα είναι 45.000.000 δρχ. σύμφωνα με το άρθρο 21 παράγραφος 3 του ν. 2065/92.

Η λογιστική υπεραξία θα είναι:

Αναπροσαρμοσμένη αξία	45.000.000
Μείον: Αξία κτήσης	<u>- 30.000.000</u>
	15.000.000 Υπεραξία

Κτίριο

Αξία κτήσης 50.000.000 έτος 1991

Συντ. αναπλήρης X 1,1

55.000.000 αναπροσαρμοσμένη αξία

Επειδή όμως η αντικειμενική αξία είναι 53.000.000 δρχ. αυτή θα είναι και η νέα αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου «Γ».

Στην περίπτωση αυτή έχουμε να επιλύσουμε ένα πρόβλημα σχετικά με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων: Θα πρέπει να αναπροσαρμόσουμε τις αποσβέσεις ανάλογα με την καινούρια αξία και συνεπώς η χρήση του συντελεστή από την αναπροσαρμογή απορίπτεται. Γι' αυτό το λόγο δημιουργούμε τον κατάλληλο συντελεστή έτσι ώστε αν πολλαπλασιαστεί με την αρχική αξία κτήσης των 50.000.000 δρχ. να μας δώσει το αποτέλεσμα των 53.000.000 δρχ.

Για να το πετύχουμε αυτό πρέπει να διαιρέσουμε την αναπροσαρμοσμένη αξία 53.000.000 δρχ., με την αξία κτήσης 50.000.000 δρχ.

$$\frac{53.000.000}{50.000.000} = 1,06 \text{ Συντελεστής αναπροσαρμογής}$$

Πράγματι: $50.000.000 \times 1,06 = 53.000.000$

Έτσι για τις αποσβέσεις θα έχουμε

Αξία αποσβέσεων 10.000.000

Συντ. αναπλήρης X 1,06

10.600.000 αναπροσαρμοσμένες
αποσβέσεις

Αναπροσαρμοσμένη αξία	53.000.000
Μείον: Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις	<u>- 10.600.000</u>
Αναπόσβεστη αξία	42.400.000
Αξία κτήσης	50.000.000
Μείον: Αποσβέσεις	<u>- 10.000.000</u>
Αναπόσβεστη αξία	40.000.000
Αναπόσβεστη αναπροσαρμοσμένη αξία	42.400.000
Αναπόσβεστη αξία	<u>- 40.000.000</u>
Υπεραξία	2.400.000

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων και κτιρίων θα εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ 30/11/1992

ΕΙΔΟΣ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	Σ.Α.	ΑΞΙΑ ΠΡΟΣ ΑΝΑΠΡΙΓΗ	ΑΝΑΠΡΙΝΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΤΙΚΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΑΓΜΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΕΠΙΛΕΧΘΗΚΕ	ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΙΓΗΣ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΙΓΗΣ ΑΠΟΣΒΙΣΕΩΝ
Οικόπεδο Α	1988	1,60	20.000.000	32.000.000	30.000.000		30.000.000	10.000.000	
Οικόπεδο Β	1989	1,60	15.000.000	24.000.000		22.000.000	24.000.000	9.000.000	
Οικόπεδο Γ	1989	1,60	30.000.000	48.000.000	45.000.000		45.000.000	15.000.000	
Κτίριο Α	1989	1,40	60.000.000	84.000.000	98.000.000		95.000.000	24.000.000	10.800.000
Προσθήκη Α	1991	1,10	10.000.000	11.000.000				1.000.000	300.000
Κτίριο Β	1990	1,40	100.000.000	140.000.000		150.000.000	140.000.000	40.000.000	8.000.000
Κτίριο Γ	1991	1,10	50.000.000	55.000.000	53.000.000		53.000.000	3.000.000	600.000
								102.000.000	19.700.000
								19.700.000	
							ΥΠΕΡΑΞΙΑ	82.300.000	

Στην συνέχεια η επιχείρηση προκειμένου να εμφανίσει στα βιβλία της τις οικονομικές μεταβολές από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα πρέπει να προβεί στις ακόλουθες εγγραφές.

Σημειώνουμε ότι, η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει ζημιές σε προηγούμενες χρήσεις και συνεπώς θα πρέπει να τις καλύψει με την λογιστική υπεραξία που έχει προκύψει από την αναπροσαρμογή.

- Εγγραφές στις 30/11/1992

10 <u>ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ</u>	34.000.000
10.00 <u>Γήπεδα - Οικόπεδα</u>	<u>34.000.000</u>
10.00.00 Οικόπεδο «Α»	10.000.000
10.00.01 Οικόπεδο «Β»	9.000.000
10.00.02 Οικόπεδο «Γ»	<u>15.000.000</u>
41 <u>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ -</u>	
<u>ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</u>	34.000.000
41.07 <u>Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών</u>	
<u>περιουσιακών στοιχείων</u>	<u>34.000.000</u>
41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92	<u>34.000.000</u>

Ως πίνακας αναπροσαρμογής

11 <u>ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ -</u>	
<u>ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</u>	68.000.000
11.00 <u>Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων</u>	<u>68.000.000</u>
11.00.00 Κτίριο «Α»	25.000.000
11.00.01 Κτίριο «Β»	40.000.000
11.00.02 Κτίριο «Γ»	<u>3.000.000</u>

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ -
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 68.000.000

41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών

περιουσιακών στοιχείων 68.000.000

41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92 68.000.000

Ως πίνακας αναπροσαρμογής

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ -
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 19.700.000

41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών

περιουσιακών στοιχείων 19.700.000

41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92 19.700.000

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ -

ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ 19.700.000

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων -

Τεχνικά έργα 19.700.000

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις

κτιρίων 19.700.000

11.99.00.00 Αποσβεσμένο κτίριο «Α» 11.100.000

11.99.00.01 Αποσβεσμένο κτίριο «Β» 8.000.000

11.99.00.02 Αποσβεσμένο κτίριο «Γ» 600.000

Ως πίνακας αναπροσαρμογής

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 42.000.000

88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων

προς κάλυψη 42.000.000

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.000.000

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων

χρήσεων 42.000.000

Μεταφορά λογαριασμού

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ -

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 42.000.000

41.07 Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών

περιουσιακών στοιχείων 42.000.000

41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92 42.000.000

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 42.000.000

88.04 Ζημιές προηγούμενων χρήσεων 42.000.000

Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές ο λογαριασμός 41.07 «Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» θα έχει ως εξής:

<u>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή</u>	
19.700.000	34.000.000
<u>42.000.000</u>	<u>68.000.000</u>
61.700.000	102.000.000

Πιστωτικό υπόλοιπο 40.300.000

Συνεπώς η λογιστική υπεραξία που θα κεφαλαιοποιηθεί είναι 40.300.000 και πάνω σ' αυτήν υπολογίζουμε φόρο υπεραξίας 1%. Επομένως $40.300.000 \times 1\% = 403.000$ δρχ.

Οι αντίστοιχες εγγραφές θα είναι:

81	<u>ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u>	403.000
81.00	<u>Έκτακτα και ανόργανα έξοδα</u>	<u>403.000</u>
81.00.11	Φόρος υπεραξίας άρθρο 24 ν.2065/92	<u>403.000</u>
54	<u>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</u>	403.000
54.09	<u>Λοιποί φόροι και τέλη</u>	<u>403.000</u>
54.09.13	Φόρος υπεραξίας άρθρο	
	24 ν.2065/92	<u>403.000</u>

Φόρος υπεραξίας 40.300.000 X 1%

54	<u>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</u>	403.000
54.09	<u>Λοιποί φόροι και τέλη</u>	<u>403.000</u>
54.09.13	Φόρος υπεραξίας άρθρο 24 ν.2065/92	<u>403.000</u>
38	<u>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</u>	403.000
38.00	<u>Ταμείο</u>	<u>403.000</u>
38.00.00	Μετρητά	<u>403.000</u>

Καταβολή φόρου υπεραξίας

Με βάση το νόμο η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας (διαφορά αναπροσαρμογής) πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/1994. Η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της «Εμπορικής Α.Ε.», η οποία μπορεί να γίνει είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με έκδοση νέων μετοχών, είτε με τους δύο τρόπους. Σε περίπτωση έκδοσης νέων μετοχών, οι νέες αυτές μετοχές θα

διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν πριν από το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Στο παράδειγμα μας υποθέτουμε ότι η «Εμπορική Α.Ε.» έχει μετοχικό κεφάλαιο δρχ. 250.000.000 αποτελούμενο από 25.000 κοινές μετοχές ονομαστικής αξίας 10.000 δρχ. η κάθε μία. Από το σύνολο των 25.000 μετοχών ο «Α» μέτοχος κατέχει τις 10.000, ο «Β» μέτοχος τις 8.000 και ο «Γ» μέτοχος τις 7.000 μετοχές. Επίσης υποθέτουμε ότι η υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή θα κεφαλαιοποιηθεί με την έκδοση νέων μετοχών που θα διανεμηθούν δωρεάν στους μετόχους. Η «Εμπορική Α.Ε.» κάνοντας χρήση τη δυνατότητα που της παρέχει ο νόμος, θα κεφαλαιοποιήσει 40.250.000 δρχ. από την υπεραξία, έτσι ώστε ο αριθμός των μετοχών που αναλογεί στο ποσό αυτό ($40.250.000 / 10.000 = 4.025$ μετοχές) να μπορεί να διανεμηθεί σε ακέραιο αριθμό μετοχών στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία μετοχών που κατέχουν.

Μέτοχος «Α»

κατέχει 10.000 μετοχές σε σύνολο 25.000, δηλαδή $(10.000 / 25.000) \times 100 = 40\%$ του μετοχικού κεφαλαίου.

Επομένως σε σύνολο 4.025 νέων μετοχών θα πρέπει να του δοθούν δωρεάν $4.025 \times 40\% = 1610$ μετοχές.

Μέτοχος «Β»

κατέχει 8.000 μετοχές σε σύνολο 25.000, δηλαδή $(8.000 / 25.000) \times 100 = 32\%$ του μετοχικού κεφαλαίου.

Επομένως σε σύνολο 4.025 νέων μετοχών θα πρέπει να του δοθούν δωρεάν $4.025 \times 32\% = 1.288$ μετοχές

Μέτοχος «Γ»

κατέχει 7.000 μετοχές σε σύνολο 25.000, δηλαδή $(7.000 / 25.000) \times 100 = 28\%$ του μετοχικού κεφαλαίου.

Επομένως σε σύνολο 4.025 νέων μετοχών θα πρέπει να του δοθούν δωρεάν $4.025 \times 28\% = 1.127$ μετοχές.

Οι αντίστοιχες εγγραφές θα είναι οι εξής:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	40.250.000
33.03 <u>Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως</u>	
<u>κεφαλαίου</u>	<u>40.250.000</u>
33.03.00 Μέτοχος «Α»	16.100.000
33.03.01 Μέτοχος «Β»	12.880.000
33.03.02 Μέτοχος «Γ»	<u>11.270.000</u>
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	40.250.000
40.02 <u>Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών</u>	
<u>μετοχών</u>	<u>40.250.000</u>
Κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου	
<hr/>	
41 <u>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ -</u>	
<u>ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</u>	40.250.000
41.07 <u>Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών</u>	
<u>περιουσιακών στοιχείων</u>	<u>40.250.000</u>
41.07.00 Αναπροσαρμογή ν.2065/92	<u>40.250.000</u>
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	40.250.000
33.03 <u>Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως</u>	
<u>κεφαλαίου</u>	<u>40.250.000</u>
33.03.00 Μέτοχος «Α»	16.100.000
33.03.01 Μέτοχος «Β»	12.880.000

33.03.02 Μέτοχος «Γ» 11.270.000

Καταβολή κεφαλαίου

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.250.000

40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών

ΜΕΤΟΧΩΝ 40.250.000

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.250.000

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών

ΜΕΤΟΧΩΝ 40.250.000

Μεταφορά λογαριασμού

Με τις παραπάνω εγγραφές οι λογαριασμοί 41.07 «Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» και 40.00 «Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών» θα έχουν ως εξής:

<u>41.07 Διαφορές από ανίγη</u>		<u>40.00 Καταβλημένο μετ/κο κεφ.</u>
19.700.000	34.000.000	250.000.000
42.000.000	68.000.000	<u>40.250.000</u>
<u>40.250.000</u>		Π.Υ. 290.250.000
101.950.000	102.000.000	
	Π.Υ. 50.000	

1.3 Συμπεράσματα από την αναπροσαρμογή των ακινήτων

Θεωρήσαμε σκόπιμο να δημιουργήσουμε ένα υποθετικό ισολογισμό της «Εμπορικής Α.Ε.» στις 31/12/1991 και ένα δεύτερο ισολογισμό μετά το τέλος των εγγραφών της

αναπροσαρμογής. Υποθέτουμε ότι δεν υπάρχει καμία μεταβολή στα υπόλοιπα στοιχεία των ισολογισμών προκειμένου να επικεντρώσουμε το ενδιαφέρον μας στα στοιχεία που μεταβλήθηκαν από την αναπροσαρμογή. Έτσι θα διευκολυνθούμε να βγάλουμε συμπεράσματα ορθά για την αναπροσαρμογή και τα αποτελέσματα της.

Με μία πρώτη ματιά παρατηρούμε κατ' αρχήν ότι άλλαξε το σύνολο του ενεργητικού και κατ' επέκταση του παθητικού στους δύο ισολογισμούς. Έτσι στον ισολογισμό της 31/12/91 το σύνολο ήταν 965.000.000 δρχ., ενώ στον ισολογισμό μετά την αναπροσαρμογή στο 1.047.300.000 δρχ. Είναι μία αύξηση της τάξεως του 10%. Στο παράδειγμά μας, η διαφορά δεν δείχνει ιδιαίτερα μεγάλη και αυτό για δύο λόγους:

α) Η επιχείρηση έχει μόνο τέσσερα χρόνια λειτουργίας (ο ισολογισμός αναγράφει ότι πρόκειται για την 4η εταιρική χρήση).

β) Πρόκειται για εμπορική επιχείρηση χωρίς μεγάλο βαθμό παγιοποιήσεως.

Αν δούμε την αύξηση του 10% κάτω από το πρίσμα των παραπάνω παρατηρήσεων είναι ευκολονόητο το συμπέρασμα ότι η διαφορά μας θα ήταν μεγαλύτερη. Ας φανταστούμε μία οικονομική μονάδα η οποία έχει διανύσει 10 εταιρικές χρήσεις και η οποία έχει στην κατοχή της ακίνητα από την πρώτη χρήση. Έστω και με ένα μικρό δείκτη πληθωρισμού της τάξεως του 5% ετησίως στην 11η χρήση τα ακίνητα αυτά θα εμφανιζόταν στον ισολογισμό μειωμένα σε σχέση με την πραγματική τους αξία κατά 50%. Ακόμη υπάρχουν οικονομικές μονάδες που έχουν υψηλό βαθμό παγιοποιήσεως όπου λόγω χάρη ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Στις ξενοδοχειακές μονάδες ο βαθμός

παγιοποιήσεως είναι περίπου 80%, συνεπώς οι διαφορές που θα προκύψουν από την αναπροσαρμογή θα είναι μεγάλες.

Η αύξηση του δεύτερου ισολογισμού είναι αποτέλεσμα της αύξησης της αξίας των οικοπέδων και κτιρίων. Συγκεκριμένα τα οικόπεδα αυξήθηκαν από 65.000.000 δρχ. σε 99.000.000 δρχ. και τα κτίρια από 160.000.000 δρχ. σε 208.300.000 δρχ. Συνεπώς η «Εμπορική Α.Ε.» είχε καταχωρημένα στα βιβλία της μόνο το 65% της πραγματικής αξίας των οικοπέδων και μόνο το 76% της πραγματικής αξίας των κτιρίων. Το γεγονός αυτό έχει δυσάρεστα αποτελέσματα για την βιωσιμότητα της «Εμπορικής Α.Ε.». Σύμφωνα με το δόγμα των αποσβέσεων ότι αυτές πρέπει να υπολογίζονται στη βάση της ιστορικής (τιμής) αξίας κτήσης, η επιχείρηση είναι εμφανές ότι πραγματοποίησε λιγότερες αποσβέσεις από αυτές που έπρεπε να γίνουν. Επομένως είχαμε λιγότερα έξοδα και συνεπώς περισσότερα κέρδη. Έτσι αν η επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει κέρδη στις προηγούμενες χρήσεις και τα διένειμε στους μετόχους τότε δυστυχώς διένειμε πλασματικά κέρδη. Αυτό συμβαίνει διότι τα αποτελέσματα αυτά δεν εμπεριέχουν αποσβέσεις που θα έπρεπε να εκπέσουν λόγω της πλασματικής αξίας των κτιρίων. Με αυτό το τρόπο η «Εμπορική Α.Ε.» διένειμε στους μετόχους κεφάλαιο της επιχείρησης.

Όσον αφορά το άλλο σκέλος των ισολογισμών, το παθητικό παρατηρούμε δύο πράγματα:

- α) Αυξήθηκαν τα ίδια κεφάλαια της οικονομικής μονάδας.
- β) Καλύφθηκαν οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Τα ίδια κεφάλαια από 250.000.000 δρχ. αυξήθηκαν σε 290.250.000 δρχ. δηλαδή σε ποσοστιαίες μονάδες 16%. Θα

πρέπει να τονίσουμε ότι η αύξηση θα ήταν μεγαλύτερη αν η επιχείρηση δεν υποχρεωνόταν να καλύψει με το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων ύψους 42.000.000 δρχ.

Μία όμως ορθολογικότερη εξαγωγή συμπερασμάτων δε θα μπορούσε να γίνει χωρίς την χρήση αριθμοδεικτών από την ανάλυση ισολογισμού. Συνοπτικά αναφέρουμε ορισμένους δείκτες όπως αυτοί προέκυψαν από τα στοιχεία των ισολογισμών μας.

$$\begin{aligned} \text{Κάλυψης παγίων με ίδια κεφάλαια} &= \frac{\text{Ίδια Κεφάλαια}}{\text{Πάγιο Ενεργητικό}} \\ &= 325.000.000 / 264.000.000 = \underline{1,23} \text{ πριν την αναπρλη} \end{aligned}$$

Ο αντίστοιχος δείκτης μετά την αναπρλη είναι 1,17

Συμπεραίνουμε λοιπόν πως ενώ πριν την αναπροσαρμογή τα ίδια κεφάλαια καλύπτουν 1,23 του παγίου ενεργητικού στην πραγματικότητα καλύπτουν 1,17 όπως προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή των ακινήτων.

$$\begin{aligned} \text{Ασφάλειας συνολικού ξένου κεφαλαίου} &= \frac{\text{Ξένο Κεφάλαιο}}{\text{Σύνολο Ενεργητικού}} \\ &= 637.000.000 / 965.000.000 = \underline{0,66} \text{ πριν την αναπρλη} \end{aligned}$$

Ο αντίστοιχος δείκτης μετά την αναπρλη είναι 0,60

Δηλαδή, ενώ πριν την αναπροσαρμογή το ξένο κεφάλαιο αποτελούσε το 66% του συνόλου μετά την αναπροσαρμογή αποτελεί το 60% του συνόλου.

$$\begin{aligned} \text{Ιδιοκτησίας} &= \frac{\text{Ίδια Κεφάλαια}}{\text{Συνολικό Κεφάλαιο}} \\ &= 325.000.000 / 965.000.000 = \underline{0,33} \text{ πριν την αναπρλγη} \end{aligned}$$

Ο αντίστοιχος δείκτης μετά την αναπρλγη είναι 0,39

Παρατηρούμε μία διαφορά 6% προκύπτει από τους αντίστοιχους βαθμούς ιδιοκτησίας 33% πριν την αναπροσαρμογή και 39% μετά την αναπροσαρμογή.

$$\begin{aligned} \text{Δανειακής επιβάρυνσης} &= \frac{\text{Ξένο Κεφάλαιο}}{\text{Ίδια Κεφάλαια}} \\ &= 637.000.000 / 325.000.000 = \underline{1,96} \text{ πριν την αναπρλγη} \end{aligned}$$

Ο αντίστοιχος δείκτης μετά την αναπρλγη είναι 1,56

Εμφανίζεται δηλαδή ότι η επιχείρηση έχει δανειστεί περισσότερα κεφάλαια σε σχέση με τα δικά της 1,96 πριν την αναπροσαρμογή και 1,56 μετά την αναπροσαρμογή.

Από τα παραπάνω αποδεικνύεται ότι η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων είναι απαραίτητη. Η μη εφαρμογή της μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες επιλογές και συμπεράσματα όπως δείχνουν και οι αριθμοδείκτες. Με το νόμο 2065/92, οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων τους κάθε τέσσερα (4) χρόνια. Παρόλο που είναι ένα βήμα προς τα εμπρός εντούτοις τα τέσσερα χρόνια είναι αρκετά μεγάλο διάστημα δεδομένου ότι ο τιμάριθμος στην χώρα μας δεν είναι ιδιαίτερα χαμηλός. Επίσης το κράτος δεν πρέπει να βλέπει την αναπροσαρμογή ως μέσο είσπραξης εσόδων. Γι' αυτό και η

φορολογία της υπεραξίας θεωρούμε σκόπιμο να καταργηθεί διότι στην πραγματικότητα αποτελεί κεφάλαιο της επιχείρησης και όχι κάποιο αποτέλεσμα της.

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ
(ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ)**

ΕΜΠΟΡΙΚΗ Α.Ε.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ			
1. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκλίσεως	Αξία αποσβέσεις Αναπόσβεστη κτήσης	Αξία	
	<u>10.000.000</u>	<u>4.000.000</u>	<u>6.000.000</u>
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
II Ενσώματες ακινητοποιήσεις			
1. Γήπεδα - Οικόπεδα	99.000.000	-	99.000.000
3. Κτίρια και Τεχνικά έργα	288.000.000	79.700.000	208.300.000
5. Μεταφορικά μέσα	45.000.000	15.000.000	30.000.000
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	15.000.000	6.000.000	9.000.000
Σύνολο ακινητοποιήσεων (Γ II)	<u>447.000.000</u>	<u>100.700.000</u>	<u>346.300.000</u>
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
I Αποθέματα			
1. Εμπορεύματα	340.000.000	-	340.000.000
II Απαιτήσεις			
1. Πελάτες	180.000.000	-	180.000.000
2. Γραμμάτια εισπρακτέα	60.000.000	-	60.000.000
	<u>240.000.000</u>	<u>-</u>	<u>240.000.000</u>
IV Διαθέσιμα			
1. Ταμείο	40.000.000	-	40.000.000
3. Καταθέσεις όψεως	75.000.000	-	75.000.000
	<u>115.000.000</u>	<u>-</u>	<u>115.000.000</u>
Σύνολο κυκλοφοριακού ενεργητικού (Δ I+Δ II+Δ IV)	<u>695.000.000</u>	<u>-</u>	<u>695.000.000</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (B + Γ + Δ)	<u><u>1.047.300.000</u></u>	<u><u>-</u></u>	<u><u>1.047.300.000</u></u>

ΕΞΟΔΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			
III Διαφορές αναπλήρης - Επιχορηγήσεις			
2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών Π.Σ.			
IV Αποθεματικά κεφάλαια			
1. Τακτικό αποθεματικό	50	-	50
2. Αποθεματικό καταστατικού	80.000.000	-	80.000.000
	<u>37.000.000</u>	<u>-</u>	<u>37.000.000</u>
	<u>117.000.000</u>	<u>-</u>	<u>117.000.000</u>
Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ			
1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	3.000.000	-	3.000.000
Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
I Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
2. Δάνεια τραπεζών	120.000.000	-	120.000.000
II Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
1. Προμηθευτές	302.000.000	-	302.000.000
2. Γραμμάτια πληρωτέα	80.000.000	-	80.000.000
5. Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη	30.000.000	-	30.000.000
6. Ασφαλιστικοί οργανισμοί	25.000.000	-	25.000.000
11. Πιστωτές διάφοροι	80.000.000	-	80.000.000
	<u>517.000.000</u>	<u>-</u>	<u>517.000.000</u>
Σύνολο υποχρεώσεων (Γ I+Γ II)	<u>637.000.000</u>	<u>-</u>	<u>637.000.000</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (A + B + Γ)	<u><u>1.047.300.000</u></u>	<u><u>-</u></u>	<u><u>1.047.300.000</u></u>

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1991
4η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1991)

ΕΜΠΟΡΙΚΗ Α.Ε.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΩΣ

1. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκ/σεως

Αξία Αποσβέσεις Αναπόσβεστη
κτίσης αξία
10.000.000 4.000.000 6.000.000

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

II Ενσώματες ακινητοποιήσεις

1. Γήπεδα - Οικόπεδα 65.000.000
 3. Κτίρια και Τεχνικά έργα 220.000.000
 5. Μεταφορικά μέσα 45.000.000
 6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός 15.000.000
 Σύνολα ακινητοποιήσεων (Γ II) 345.000.000

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

IA ποθέματα

1. Εμπορεύματα

II Απαιτήσεις

1. Πελάτες
 2. Γραμμάτια εισπρακτέα

IV Διαθέσιμα

1. Ταμείο
 3. Καταθέσεις όψεως

Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού (Δ I+Δ II+Δ IV)

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

IKεφάλαιο

1. Καταβλημένο

250.000.000

IV Αποθεματικά Κεφάλαια

1. Τακτικό αποθεματικό
 2. Αποθεματικά καταστατικού

80.000.000
 37.000.000
 117.000.000

V Αποτελέσματα εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

(42.000.000)

Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (Α I+Α IV+ΑV)

325.000.000

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού

3.000.000

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I Μικροπρόθεσμες υποχρεώσεις

2. Δάνεια τραπεζών

120.000.000

II Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

1. Προμηθευτές

2. Γραμμάτια πληρωτέα

5. Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη

6. Ασφαλιστικοί οργανισμοί

11. Πιστωτές διάφοροι

302.000.000
 80.000.000
 30.000.000
 25.000.000
 80.000.000
 517.000.000

Σύνολο υποχρεώσεων (Γ I+Γ II)

637.000.000

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (B + Γ + Δ)

965.000.000

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α + Β + Γ)

965.000.000