

**ΑΤΕΙ Μεσολογίου**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**



**Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΖΑΝΙΔΗ ΜΑΡΙΑ**  
**ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗΤΡΩΟΥ: 14505**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ**  
**ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ: 2012 -2013**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### Πίνακας Περιεχομένων

Σύνοψη.....	4
Εισαγωγή.....	5
Κεφάλαιο 1 .....	7
Βιβλιογραφική ανασκόπηση.....	7
Κεφάλαιο 2 .....	10
Περιουσιακά Στοιχεία που Περιλαμβάνονται στο Πάγιο Ενεργητικό .....	10
Βασικές Έννοιες Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	11
Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων .....	13
Στόχοι ελέγχου παγίων.....	15
Φύλλα εργασίας ελέγχου παγίων .....	15
Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ.....	16
Κεφάλαιο 3ο .....	17
Οι αποσβέσεις ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	17
Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί .....	17
Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων που καθιερώνονται με το ΕΓΛΣ.....	18
Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων .....	20
Οι Βασικές Λογιστικές Αρχές .....	22
Κεφάλαιο 4 .....	26
Νόμος 2065/1992.....	26
Άρθρο 20. Υπαγόμενες Επιχειρήσεις σε Αναπροσαρμογή.....	26
Άρθρο 21. Αναπροσαρμογή της Αξίας Γηπέδων και Κτιρίων Χρόνος Αναπροσαρμογής.....	27
Άρθρο 22. Αναπροσαρμογή Αξίας Κτιρίων που έχουν Επιχορηγηθεί.....	34
Άρθρο 23. Εμφάνιση της Υπεραξίας .....	36
Άρθρο 24 Φορολογία Υπεραξίας.....	40
Άρθρο 25 Δήλωση Υπεραξίας - Αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ.....	42
Άρθρο 26 Καταβολή Φόρου - Εξάντληση της Φορολογικής Υποχρέωσης .....	43
Άρθρο 27.Εκπτώση Αποσβέσεων που Ενεργούνται στο Ποσό της Υπεραξίας.....	46
Αναπροσαρμογές Ακινήτων εκτός Σχεδίου Πόλεως (ή εντός οικισμού) .....	48
Παράδειγμα Εφαρμογής των κυριότερων Διατάξεων του Ν. 2065/1992.....	51
Υπολογισμός Λογιστικής Υπεραξίας μετά την Αναπροσαρμογή .....	55

Υπολογισμός Υπεραξίας για Κεφαλαιοποίηση .....	56
Εγγραφές Αναπροσαρμογής Ακινήτων .....	56
Συμπεράσματα .....	61
Παράρτημα.....	63
Πηγες.....	68

## **Σύνοψη**

Η παρούσα εργασία δημιουργήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των σπουδών στο ΑΤΕΙ Λάρισας και αποτελεί την πτυχιακή εργασία με τίτλο «Αναπροσαρμογές Πάγιων Στοιχείων».

Η εργασία αυτή εξετάζει τους λογιστικούς χειρισμούς, υπολογισμούς και απεικονίσεις που αφορούν τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης, καθώς, επίσης, και τις αναπροσαρμογές των αξιών των στοιχείων αυτών στις οποίες προβαίνει η επιχείρηση που τα κατέχει Στο πρώτο μέρος της παρούσας εργασίας παρουσιάζεται ένα γενικό περίγραμμα της λογιστικής αντιμετώπισης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων από την ιδιοκτήτρια επιχείρηση, μέσω του πλαισίου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου για τα ενσώματα πάγια, της απεικόνισής τους και του χειρισμού των αντίστοιχων λογαριασμών, της διενέργειας και του λογισμού των αποσβέσεων. Ο λόγος για τον οποίο αναφερόμαστε στις αποσβέσεις είναι επειδή αρκετά από τα «λογιστικά σφάλματα» που μπορεί να προκύψουν σε μία επιχείρηση αναφορικά με το πάγιο ενεργητικό της σχετίζονται με τις αποσβέσεις. Εν συνεχεία αναφέρονται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της πρώτης ομάδας.

Το αντικείμενο του δεύτερου μέρους της εργασίας είναι οι αναπροσαρμογές στις οποίες υπόκεινται οι αξίες των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπου γίνεται λεπτομερής αναφορά στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις διαδικασίες των αναπροσαρμογών

Επιπλέον, παρουσιάζεται ο νόμος 2065/1992 και η ανάλυση των άρθρων αυτού. Στο τέλος του κεφαλαίου, παρουσιάζονται παραδείγματα αναπροσαρμογών και η λογιστική εγγραφή αυτών.

Στο παράρτημα παρουσιάζεται η απόφαση του υπουργού οικονομικών Πολ. 1223/21.12.2012 και την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών πολ.1226/24.12.2012.

## Εισαγωγή

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από το σύνολο των αγαθών και ακινητοποιήσεων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια (δηλαδή πέραν του ενός έτους), με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι τα γήπεδα και τα οικόπεδα, τα κτίρια και οι κτιριακές εγκαταστάσεις (αποθήκες, βιομηχανοστάσια, κ.λπ.), τα παραγωγικά μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός που μπορεί να κατέχει η επιχείρηση. Η ιδιαίτερη φύση της ομάδας αυτής των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης υπαγορεύει μια ξεχωριστή αντιμετώπισή της, μέσω λογιστικών χειρισμών, λογισμών και απεικονίσεων.

Το πάγιο ενεργητικό, κυρίαρχο μέρος του οποίου αποτελείται από τα ενσώματα πάγια στοιχεία, συνιστά ένα μεγάλο ποσοστό του συνολικού ενεργητικού της επιχείρησης. Τα ενσώματα πάγια, πέρα από τις μεγάλες, κατά κανόνα, αξίες τους, έχουν την ικανότητα να αποφέρουν μελλοντικές χρηματοροές (εισροές) προς όφελος της ιδιοκτήτριας επιχείρησης. Η απεικόνιση, τόσο των αξιών των στοιχείων αυτών σε μια εύλογη βάση, όσο και της αναγνώρισης των χρηματικών εισροών από αυτά, αποτέλεσαν ζητήματα που απασχόλησαν επιστήμονες και ρυθμιστές της λογιστικής.

Αξιοσημείωτος είναι ο τρόπος που γίνεται η αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτίσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένη με τις τυχόν δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις αντίστοιχες διενεργημένες αποσβέσεις<sup>1</sup>

Οι αναπροσαρμογές των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού από τις ελληνικές εταιρίες παρουσιάζουν μια ενδιαφέρουσα πτυχή: ο φορολογικός νόμος στην Ελλάδα επιτρέπει την αφαίρεση της πρόσθετης απομείωσης / απαξίωσης που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού στον προσδιορισμό του φορολογήσιμου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, οι ανατιμήσεις που εμφανίζονται στην Ελλάδα έχουν άμεσες επιπτώσεις στις ταμειακές ροές, ενώ αυτό δεν συνέβαινε με τις αντίστοιχες αναπροσαρμογές που πραγματοποιούνται σε άλλες χώρες. Επιπλέον, οι

---

<sup>1</sup> Ν. 2190/1920, άρθρο 43, παράγραφος 5, περίπτωση α

αναπροσαρμογές στην Ελλάδα καθιερώθηκαν από τις νομοθετικές διατάξεις, ενώ οι αναπροσαρμογές σε άλλες χώρες έγιναν εθελοντικά από τη διοίκηση.

Οι αρχικές λογιστικές επιπτώσεις της διαδικασίας της αναπροσαρμογής είναι μια αύξηση στη λογιστική αξία των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού και μια αύξηση στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών. Η υψηλότερη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων παράγει υψηλότερη απομείωση για λόγους, τόσο χρηματοοικονομικής λογιστικής, όσο και φορολογίας, καθώς τα διαφορετικά νομοθετικά τμήματα επιτρέπουν τη φορολογική αφαίρεση της πρόσθετης απομείωσης. Χαμηλότερα κέρδη, αυξημένα συνολικά περιουσιακά στοιχεία και υψηλότερες λογιστικές αξίες της καθαρής θέσης παρέχουν χαμηλότερα ποσοστά απόδοσης επί των περιουσιακών στοιχείων της καθαρής θέσης, καθώς, επίσης, και χαμηλότερο δείκτη χρέους. Η υψηλότερη υποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς οδηγεί στη φορολογική αποταμίευση ή φορολογικά κέρδη και ένα υψηλότερο ποσό πόρων παραμένει στην εταιρία για να ωφελήσει τους κατόχους κοινών μετοχών. Ως εκ τούτου, η αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού έχει θετικό αντίκτυπο στις ταμιακές ροές, αλλά αρνητική επίδραση στα κέρδη των εταιριών που αναπροσαρμόζουν τα πάγια στοιχεία τους.

Στον πίνακα που ακολουθεί συνοψίζονται οι διατάξεις νόμου βάσει των οποίων οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα προέβησαν σε αναπροσαρμογές των αξιών των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων τους.

διάταξη νόμου	περιουσιακά στοιχεία προς αναπροσαρμογή	χρόνος κτήσης στοιχείων (μέχρι)	χαρακτήρας διάταξης νόμου	σημειώσεις
A.N. 148/1967	γήπεδα – κτίρια	31/12/1973	προαιρετικός	ο χρόνος κτήσης κάποιες φορές μπορεί να είναι 31/12/1974
N. 542/1977	γήπεδα – κτίρια	31/12/1974	υποχρεωτικός	αναπροσαρμογή ισολογισμού 31/12/1976
N. 1249/1982	γήπεδα – κτίρια	31/12/1980	υποχρεωτικός	όσα είχαν στην κυριότητά τους στις 5/4/1982
E. 2665/1988	γήπεδα – κτίρια	31/12/1987	υποχρεωτικός	όσα είχαν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής

N. 2065/1992	γήπεδα – κτίρια	31/12/1991	υποχρεωτικός	πρώτη αναπροσαρμογή το 1992, οι επόμενες κάθε τέσσερα έτη
N. 3081/2002	ιδιοχρησιμοποιούμενα γήπεδα – κτίρια	30/12/2002	προαιρετικός	αφορά τραπεζικές, ασφαλιστικές και ανώνυμες εταιρείες εισηγμένες στο ΧΑΑ
N. 3229/2004	όλα τα ακίνητα	30/12/2003	προαιρετικός	αφορά εταιρείες του Ν. 3081/2002 και τις θυγατρικές τους κατά 95% τουλάχιστον
N. 1731/1987	μηχανήματα	31/12/1986	προαιρετικός	αφορά βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις
N. 3193/2003	πλοία	31/12/2003	υποχρεωτικός	εφ' άπαξ αναπροσαρμογή μέχρι τις 31/12/2003

## Κεφάλαιο 1

### **Βιβλιογραφική ανασκόπηση**

Η διεθνής βιβλιογραφία έχει ασχοληθεί αρκετά με την αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης . Η ανησυχία για την αξιολόγηση και καταλληλότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών έδωσε κίνητρο για να ερευνηθούν οι παράγοντες που συνδέονται με τις αναπροσαρμογές των ενσώματων πάγιων παρουσιαστικών στοιχείων.

Μία από τις αρχικές μελέτες ήταν του Zimmerman (1983) που διαπίστωσε ότι οι μεγάλες επιχειρήσεις που τείνουν να είναι πιο ορατές και να τραβούν περισσότερο τα βλέμματα , ειδικά όσον αφορά το διαθέσιμο πλούτο , έχουν περισσότερα κίνητρα από ότι οι μικρές να υιοθετήσουν μια λογιστική μέθοδο που δίνει μια συντηρητική εικόνα της κερδοφορίας της επιχείρησης αφού με αυτό τον τρόπο δεν θα προσελκύσουν την προσοχή του Τύπου και της κυβέρνησης.

Επιπρόσθετα οι Watts και Zimmerman (1990) υποστήριξαν ότι η πολιτική ένταση κόστους είναι συχνά συσχετιζόμενη με το μέγεθος της επιχείρησης. Οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις, οι οποίες υπάγονται περισσότερο σε δημόσιο έλεγχο, θα είναι πιο

πιθανό να επαναπροσδιορίσουν τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία, προκειμένου να δείξουν χαμηλότερα ποσοστά κερδών .

Επίσης σε μία μελέτη τους οι Whittred και Chan, (1992) εξέτασαν τις πρακτικές αναπροσαρμογής των εταιρειών της Αυστραλίας κατά την περίοδο του 1980-1984 και τα αποτελέσματά τους υποδεικνύουν ότι οι επιχειρήσεις είναι πιο πιθανό να προχωρήσουν σε αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων τους όταν το επίπεδο της μόχλευσης αυξάνεται και η δανειοληπτική ικανότητά τους είναι μειωμένη.

Ύστερα, οι Lin και Peasnell, (2000) διαπίστωσαν ότι η αναπροσαρμογή θα αξίζει τον κόπο μόνο εάν η επιχείρηση είχε αρκετά μεγάλο απόθεμα παγίων περιουσιακών στοιχείων για να είναι σε θέση να παράγει σημαντικά διαφορετικούς αριθμούς. Τα αποτελέσματα τους στηρίζουν την άποψη του Zimmerman's (1983) ότι οι διαχειριστές μεγάλων επιχειρήσεων μπορεί να έχουν την τάση να εφαρμόζουν αναπροσαρμογές προς τα πάνω έτσι ώστε να μειώσουν την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, μειώνοντας έτσι όσο το δυνατό περισσότερο το πολιτικό κόστος τους. Ακόμα ,οι Lin και Peasnell (2000) εξέτασαν ένα δείγμα από εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου που επανεκτιμούσαν τα πάγια τους για την περίοδο 1989-1991 και διαπίστωσαν ότι η θετική αναπροσαρμογή συσχετίζεται με την μείωση των ιδίων κεφαλαίων , το χρέος , την χαμηλή ρευστότητα, το μέγεθος των εταιριών και την ένταση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Πιο πρόσφατα , Οι Missonier-Piera (2007) χρησιμοποιεί ένα δείγμα από βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις στην Σουηδία κατά την περίοδο 1994, 1997, 2000, 2005 για να δείξει ότι η αναπροσαρμογή παγίων βελτιώνει την φερεγγυότητα των εταιρειών που στηρίζονται στον δανεισμό για την χρηματοδότηση . Επιπλέον, έχει σημαντική επίδραση στην βελτίωση της δανειοληπτικής ικανότητας των εταιριών αυτών . Οι μεγάλες επιχειρήσεις τείνουν να έχουν περισσότερα κίνητρα για την εφαρμογή της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων από ότι οι μικρές . Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που αντιμετωπίζουν το διεθνή ανταγωνισμό δεν εκτίθενται στη διερεύνηση μόνο των τοπικών μετόχων . Πολλές ελβετικές εταιρίες έχουν επεκτείνει τις δραστηριότητές τους στο εξωτερικό ,και έτσι πρέπει να εξετάσουν τον αντίκτυπο του διεθνή ανταγωνισμού στην επιλογή της μεθόδου αξιολόγησης των πάγιων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων δηλαδή το



ιστορικό κόστος της η της αναπροσαρμογής των πάγιων στοιχείων. Όσο υψηλότερη είναι η μόχλευση της επιχείρησης, τόσο πιο πιθανό είναι ότι οι διαχειριστές της να χρησιμοποιήσουν αναπροσαρμογή προς τα πάνω των ενσώματων παγίων του ενεργητικού Missonier- Pierra (2004). Επιπρόσθετα, παρατηρήθηκε ότι όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο των εξαγωγών μιας επιχείρησης, τόσο πιο πιθανό είναι ότι οι διαχειριστές της να επιλέξουν την αναπροσαρμογή ενσώματων παγίων προς τα πάνω.

Επιπλέον , οι μεγάλες εταιρείες πιο πιθανό να επανεκτιμήσουν τα ενσώματα πάγια από ότι οι μικρότερες. Όταν οι μεγάλες επιχειρήσεις αναφέρουν τεράστια κέρδη , οι οικονομικές τους καταστάσεις είναι πιο πιθανό να τραβήξουν την προσοχή και οι επενδυτές να θελήσουν να πάρουν τα κεφάλαια τους και να επενδύσουν αλλού. Έτσι οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν περισσότερα κίνητρα να κάνουν αναπροσαρμογή παγίων και να καταγράψουν χαμηλότερα ποσοστά κέρδους Brown et, al.( 1992). Στην έρευνα επισημαίνεται ακόμα ότι όσο πιο μοιρασμένη είναι η κυριότητα της επιχείρησης, τόσο λιγότερες πιθανότητες υπάρχουν οι διαχειριστές της να χρησιμοποιήσουν θετική αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων του ενεργητικού Missonier- Pierra, (2004).

Τέλος ,ένας άλλος λόγος που μπορεί να στηριχθεί η επιχείρηση για την εφαρμογή της αναπροσαρμογή παγίων είναι η επιθυμία της να διατηρήσει την επάρκεια των κεφαλαίων της. Εάν η αξιολόγηση των παγίων στοιχείων βασίζεται στο ιστορικό κόστος, τότε η απόσβεση των παγίων θα είναι χαμηλότερη από ότι θα ήταν με την εύλογη αξία , και θα δείξει φουσκωμένα τα κέρδη της επιχείρησης και έτσι θα οδηγήσει στην καταβολή υπερβολικών μερισμάτων στους μετόχους. Με άλλα λόγια όταν η επιχείρηση θέλει να λάβει ένα δάνειο από μια τράπεζα με υποθήκευση παγίων περιουσιακών στοιχείων της , η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων θα δώσει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να πάρει ένα μεγαλύτερο χρηματικό ποσό δανείου. Τα κεφάλαια αυτά , θα μπορούσαν να βελτιώσουν τις ταμιακές ροές των μετρητών της επιχείρησης και μέσω της επανεπένδυσης , ενδεχομένως να βελτιώσουν την μελλοντική πορεία της .

## Κεφάλαιο 2

Η κατανόηση του τρόπου με τον οποίο συμπεριφέρονται τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού προϋποθέτει μια συνοπτική επισκόπηση των σχετικών διατάξεων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και, γενικότερα, ορισμένων θεμελιωδών εννοιών απαραίτητων για την περαιτέρω ανάλυση. Η ενότητα αυτή παρουσιάζει τα παραπάνω στοιχεία

### ***Περιουσιακά Στοιχεία που Περιλαμβάνονται στο Πάγιο Ενεργητικό***

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

Το ενεργητικό είναι τα μέσα δράσης της επιχείρησης και περιλαμβάνει: το πάγιο ενεργητικό και το κυκλοφοριακό. Το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει τα στοιχεία που δεν προορίζονται για μεταπώληση, αλλά, μένουν μόνιμα στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για να πετύχει το σκοπό της .

Το πάγιο ενεργητικό διακρίνεται σε:

1. **Ενσώματες** ακινητοποιήσεις (λογαριασμοί 10-15). Περιλαμβάνονται τα ενσώματα (υλικά) περιουσιακά στοιχεία, που αποκτώνται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι τα γήπεδα-οικόπεδα, τα ορυχεία-μεταλλεία-λατομεία, οι αγροί-φυτείες-δάση, τα κτίρια και τεχνικά έργα, τα μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, και οι ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση. Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

2. **Ασώματες ακινητοποιήσεις:** περιλαμβάνονται τα ασώματα (άυλα) περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09). Οι ασώματες ακινητοποιήσεις διακρίνονται σε δικαιώματα και πραγματικές καταστάσεις.

Δικαιώματα είναι τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά σήματα, η πνευματική ιδιοκτησία, η επωνυμία κλπ. Πραγματικές καταστάσεις (ιδιότητες, σχέσεις) είναι η πελατεία, η φήμη, η καλή οργάνωση κλπ.

3. **Έξοδα πολυετούς απόσβεσης** ή έξοδα για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας (λογαριασμοί 16.10-16.19). τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς καταχωρούνται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού γιατί είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις. Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

4. **Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις** (λογαριασμός 18).

Συμμετοχές είναι τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ένα ελάχιστο ποσοστό (κατά το νόμο 10%) του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, οι συμμετοχές δηλαδή σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής -Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες- οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία είσπραξης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι τα γραμμάτια εισπρακτέα, οι χορηγήσεις στεγαστικών δανείων στο προσωπικό, δοσμένες εγγυήσεις κλπ.

#### ***Βασικές Έννοιες Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων***

Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

Κόστος κτήσης (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής) είναι το παρακάτω άθροισμα:

άμεσα υλικά (πρώτες ύλες και διάφορα υλικά) που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών		XXX	
πλέον:	αναλογία γενικών εξόδων αγορών	XXX	
πλέον:	κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στην τελική μορφή	XXX	XXX
σύνολο	<b>κόστος κτήσης (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής)</b>	XXX	

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του. Σε ιδιόκτητες κτιριακές εγκαταστάσεις, οι οποίες δεν διέθεταν κλιματισμό, τοποθετήθηκαν κλιματιστικές εγκαταστάσεις αξίας € 500.000. Η επένδυση αυτή αποτελεί προσθήκη επί των κτιριακών εγκαταστάσεων και, επομένως, προσαυξάνει την αξία κτήσης του κτιρίου, επειδή αυξάνεται η ωφελιμότητά του. Εάν η επιχείρηση στο μέλλον καταβάλει ποσό € 25.000 για την αντικατάσταση φθαρμένων τμημάτων των παραπάνω κλιματιστικών εγκαταστάσεων, το ποσό αυτό αποτελεί επισκευή των πάγιων εγκαταστάσεων και καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης, αφού οι δαπάνες επισκευών των πάγιων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης τους. Το ίδιο συμβαίνει και με τα ποσά που καταβάλλονται για τη μηνιαία ή τριμηνιαία κ.λπ. συντήρησή τους, τα οποία καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης, αφού οι δαπάνες συντήρησης των πάγιων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης τους.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και, κατά κανόνα, την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

### ***Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων***

Το ΓΛΣ προβλέπει για το μητρώο παγίων ότι για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού, δηλ. Α.Κ. τελευταίας βαθμίδας).

Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης 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 ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- ✓ Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- ✓ Ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται
- ✓ Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
- ✓ Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- ✓ Η τυχόν ύπαρξη βαρών (υποθήκες) πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- ✓ Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- ✓ Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής.
- ✓ Τα στοιχεία και η αιτιολογία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχομένως θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της 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).

Σύμφωνα με τον ΚΒΣ για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του

προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του και γ) η αναπόσβεστη αξία

Για την παραπάνω διευκόλυνση ο ΚΒΣ δίνει τη δυνατότητα, σε επιχειρήσεις που έχουν μεγάλο αριθμό παγίων, τήρησης ιδιαίτερου θεωρημένου βιβλίου, που ονομάζεται μητρώο παγίων στοιχείων.

Το μητρώο παγίων στοιχείων μπορεί να τηρείται σε βιβλίο, συνηθέστερα όμως τηρείται σε καρτέλες, των οποίων στη μια όψη παρακολουθείται το κόστος κτήσης και οι μεταβολές του στοιχείου και την άλλη οι κατ' έτος διενεργούμενες αποσβέσεις.

Ένα υπόδειγμα μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων παραθέτουμε παρακάτω, συγκεκριμένα στο παράστημα της παρούσας εργασίας.

#### **Στόχοι ελέγχου παγίων**

Οι βασικοί στόχοι του ελέγχου παγίων είναι:

1. ο εσωτερικός έλεγχος που αφορά στα στοιχεία αυτά
2. η ύπαρξη και νόμιμη ιδιοκτησία των στοιχείων αυτών από την ελεγχόμενη επιχείρηση
3. η εμφάνιση τούτων στην σωστή αξία τους (προσθήκες, βελτιώσεις, απαξιώσεις, φθορές, αναπροσαρμογές)
4. η επαρκής ασφάλιση τούτων από κινδύνους ειδικά ειδικών περιπτώσεων,(πλοία, εργοστάσια κλπ.)
5. ο σωστός υπολογισμός των αντίστοιχων αποσβέσεων
6. η τήρηση των λογαριασμών παγίων σύμφωνα με τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης για επαρκή πληροφόρηση και σωστή διαχείριση και εκμετάλλευση των παγίων της.(Κάντζος Κων.,1995)

#### **Φύλλα εργασίας ελέγχου παγίων**

1. αντίγραφο του μητρώου παγίων
2. ομαδοποίηση παγίων
3. ανάλυση των βελτιώσεων και προσθηκών στα πάγια

4. φύλλο επαλήθευσης υπολογισμού των αποσβέσεων
5. έλεγχος της συμμόρφωσης με φορολογικούς και αναπτυξιακούς νόμους σχετικά με την αγορά και πώληση παγίων
6. κατάσταση πλήρως αποσβεσμένων παγίων
7. έλεγχος παγίων φερομένων ως μη χρησιμοποιούμενων (προς αποφυγή υπολογισμού αποσβέσεων)

#### ***Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ***

10. Εδαφικές Εκτάσεις
11. Κτίρια-Εγκαταστάσεις Κτιρίων –Τεχνικά Έργα
12. Μηχανήματα
13. Μεταφορικά Μέσα
14. Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός
15. Ακίνητοποιήσεις υπο εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων
16. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως
- 17.....
18. Συμμέτοχες και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις
19. Πάγιο Ενεργητικό Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων



## Κεφάλαιο 3ο

### *Οι αποσβέσεις ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων*

Η έννοια των αποσβέσεων είναι μία από τις πλέον άμεσα συσχετιζόμενες με αυτή των ενσώματων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού. Η ενότητα αυτή συνοψίζει τα κυριότερα θέματα περί αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων.

### *Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί*

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

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

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

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

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία

αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχώνευσης), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφ' όσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

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

#### ***Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων που καθιερώνονται με το ΕΓΑΣ***

Οι αποσβέσεις διέπονται από ορισμένες γενικές αρχές οι οποίες συνοπτικά είναι οι εξής:

- ❖ Η αποσβεστέα αξία των πάγιων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται γενικά η μέθοδος σταθερής απόσβεσης και ορισμένες επιχειρήσεις (βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές) μπορούν να επιλέξουν μεταξύ σταθερής και φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης.
- ❖ Οι συντελεστές (τα ποσοστά) της ετήσιας απόσβεσης όλων των πάγιων στοιχείων της επιχείρησης καθορίζονται λεπτομερώς και κατ' είδος παγίου ή κλάδου επιχειρήσεων με το Προεδρικό Διάταγμα 100/1998 και δεν επιτρέπεται ο λογαριασμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους ή μικρότερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.
- ❖ Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσμοθετημένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.
- ❖ Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσης, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσης.

- ❖ Αν η επιχείρηση σε κάποια χρήση δεν κάνει τακτικές αποσβέσεις επί των πάγιων στοιχείων της, χάνει το δικαίωμα να τις κάνει (υπολογίσει) σε επόμενες χρήσεις.
- ❖ Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση με βάση το νόμο 100/1998 λέγονται τακτικές αποσβέσεις και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 Γενικής Εκμετάλλευσης, ενώ οι αποσβέσεις που προβλέπονται από διάφορους αναπτυξιακούς ή φορολογικούς νόμους και υπολογίζονται επί πλέον των τακτικών αποσβέσεων λέγονται πρόσθετες αποσβέσεις και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, και μεταφέρονται τελικά στο λογαριασμό 86 Αποτελέσματα χρήσης.
- ❖ Οι αποσβέσεις παρακολουθούνται με τον έμμεσο τρόπο χρεώνοντας το λογαριασμό 66 ή το λογαριασμό 85 με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο λογαριασμών αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99 με τίτλο «Αποσβεσμένα...» και ακολουθεί το όνομα του πάγιου στοιχείου.
- ❖ Η διενέργεια των αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβεστέο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας μνήμης), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.
- ❖ Το περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση και να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για το σκοπό για τον οποίο προορίζεται.

### **Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων**

Οι αποσβέσεις λογιστικά απεικονίζονται με 2 τρόπους:

- ✓ τον άμεσο τρόπο απόσβεσης

Κατ' αυτόν χρεώνεται ο λογαριασμός «Αποσβέσεις.....» και πιστώνεται ο λογαριασμός του ιδίου του πάγιου στοιχείου. Με αυτόν τον τρόπο η μείωση της αξίας του παγίου εμφανίζεται στο λογαριασμό του ιδίου παγίου (άμεσα).

<i>Λογαριασμοί</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
<i>66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού</i>	10.000	
<i>66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων</i>		
<i>12.Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός</i>		10.000
<i>12.00 Μηχανήματα</i>		

- ✓ τον έμμεσο τρόπο απόσβεσης

Κατ' αυτόν χρεώνεται και πάλι ο λογαριασμός «Αποσβέσεις.....» και πιστώνεται ένας αντίθετος λογαριασμός «Αποσβεσμένα.....». Με αυτόν τον τρόπο η μείωση της αξίας του παγίου δεν εμφανίζεται στο λογαριασμό του παγίου, αλλά σωρευτικά στον αντίθετό του (έμμεσα), ενώ ο λογαριασμός του παγίου εμφανίζει στη χρέωσή του το κόστος κτήσης.

<i>Λογαριασμός</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
<b>66.02</b> Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού <b>66.02.00</b> Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000	
<b>12.99</b> Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός <b>12.99.00</b> Αποσβεσμένα μηχανήματα		10.000

## **Οι Βασικές Λογιστικές Αρχές**

Ο τρόπος που αναλύονται, καταχωρούνται, συγκεντρώνονται και παρουσιάζονται τα γεγονότα, που επιδρούν στην οικονομική κατάσταση μίας οικονομικής μονάδας, όπως επίσης και η κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων, βασίζονται σε ένα σύνολο βασικών λογιστικών αρχών καθώς και σε αναλυτικές μεθόδους και διαδικασίες. Οι κυριότερες λογιστικές αρχές, που υποχρεούνται να τηρούν οι οικονομικές μονάδες είναι οι ακόλουθες:

**1. Η αρχή της λογιστικής οντότητας** η , όπως αλλιώς λέγεται , της λογιστικής μονάδας. Σύμφωνα, λοιπόν, με αυτήν την αρχή, η λογιστική μονάδα θεωρείται μία ανεξάρτητη οντότητα, με δικά της μέσα δράσης και δικές της υποχρεώσεις, που δεν συνδέονται με τον ή τους φορείς της. Για τον λόγο αυτό πρέπει να τονίσουμε ότι η λογιστική μονάδα διαθέτει αυτοτελές σύστημα λογιστικών βιβλίων.

**2. Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας** της λογιστικής μονάδας ή της επιχειρηματικής δραστηριότητας . Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η λογιστική θεωρεί ότι η λογιστική οντότητα θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της για αόριστο χρονικό διάστημα. Όμως, αυτό δε σημαίνει ότι η λογιστική μονάδα θα έχει διαρκή ύπαρξη, αλλά ότι θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της για ένα τέτοιο χρονικό διάστημα, έτσι ώστε να εκπληρώσει τις όποιες υποχρεώσεις έχει αναλάβει. Δηλαδή, η ζωή της επιχείρησης θεωρείται ότι ξεκινά με τη σύσταση αυτής και τελειώνει με την λύση και εκκαθάριση της

**3. Η αρχή της περιοδικότητας.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η ζωή της επιχειρηματικής μονάδας διαιρείται σε ίσα χρονικά διαστήματα, αποσκοπώντας στον ακριβέστερο προσδιορισμό τόσο των αποτελεσμάτων, όσο και της χρηματοοικονομικής της κατάστασης.

**4. Η αρχή της χρηματικής μέτρησης.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η χρηματοοικονομική λογιστική προβλέπει την καταχώρηση μόνο εκείνων των λογιστικών γεγονότων, που μπορούν να αποδοθούν σε χρηματικές μονάδες. Συγχρόνως, θεωρεί ως μέσα δράσης μίας επιχείρησης και ως υποχρεώσεις της μόνο τα στοιχεία εκείνα τα οποία μπορούν να αποδοθούν σε χρήμα.

**5. Η αρχή του ιστορικού κόστους.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η απόδοση σε χρηματικές μονάδες των στοιχείων του Ισολογισμού, καθώς επίσης και των στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως, γίνεται έχοντας σαν βάση το ιστορικό κόστος, για την αποτίμηση τους. Εδώ, όμως, πρέπει να πούμε ότι εξαίρεση στον κανόνα αποτελεί η περίπτωση των Ανώνυμων Εταιρειών καθώς, επίσης, και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης. Σε αυτήν την περίπτωση η ελληνική νομοθεσία απαιτεί η αποτίμηση να γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του ιστορικού και του τρέχοντος κόστους.

**6. Η αρχή της αντικειμενικότητας.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, θα πρέπει οι διάφορες λογιστικές μετρήσεις, καθώς και τα αποτελέσματα που προκύπτουν, να είναι αμερόληπτα και συγχρόνως αντικειμενικά. Θα πρέπει, δηλαδή, τόσο τα μέσα δράσης μίας επιχείρησης, όσο και οι υποχρεώσεις της να αποδεικνύονται αντικειμενικά όσον αφορά το ύψος της αξίας τους (που σημαίνει ότι θα πρέπει να υπάρχουν παραστατικά έγγραφα, όπως τιμολόγια, αποδείξεις κ.ά.).

**7. Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, πρέπει να θεωρούμε ότι ένα έσοδο έχει πραγματοποιηθεί και είναι αναγνωρίσιμο όταν ικανοποιούνται οι εξής δύο προϋποθέσεις:

- Ο κύκλος των διαδικασιών που είναι σχετικές με τη δημιουργία εσόδων έχει περατωθεί ή σχεδόν περατωθεί.
- Έχει πραγματοποιηθεί συναλλαγή – ανταλλαγή.

**8. Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας.** Αυτή η αρχή θεωρεί ότι η νομισματική μονάδα, βάσει της οποίας γίνονται οι αποτιμήσεις μας, δεν παρουσιάζει πληθωριστικές ή αντιπληθωριστικές τάσεις, αλλά στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης η αξία της διατηρείται σταθερή. Με την επίδραση της μεταβολής

της αξίας του νομίσματος στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ασχολείται ένας εξειδικευμένος κλάδος της λογιστικής, η λογιστική πληθωρισμού.

**9. Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, οι λογιστικές καταστάσεις μίας οικονομικής μονάδας οφείλουν να περιλαμβάνουν το σύνολο εκείνων των πληροφοριών που είναι αναγκαίες, ώστε οι καταστάσεις αυτές να μην είναι παραπλανητικές ή ελλιπείς.

**10. Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων.** Η αρχή αυτή ορίζει ότι τα έσοδα και τα έξοδα θα πρέπει να συσχετίζονται, για να μπορεί να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα, το οποίο πέτυχε η λογιστική μονάδα στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Η συσχέτιση - σύνδεση των εξόδων με τα έσοδα μπορεί να είναι είτε άμεση είτε έμμεση.

**11. Η αρχή της συγκρισιμότητας.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, επιβάλλεται στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης η δημοσίευση λογιστικών δεδομένων τουλάχιστον δύο ετών, ούτως ώστε τα τρίτα πρόσωπα, που ενδιαφέρονται για την οικονομική πορεία της επιχείρησης, να μπορούν να βγάλουν αληθή συμπεράσματα.

**12. Η αρχή της συντηρητικότητας.** Η αρχή υπαγορεύει στην οικονομική μονάδα την υιοθέτηση εκείνης της μεθόδου που έχει τη μικρότερη θετική επίδραση στην καθαρή θέση της τελευταίας. Δηλαδή, εκείνης της μεθόδου που θα μας δώσει την μικρότερη αξία για τα στοιχεία του Ενεργητικού και για τα έσοδα και την υψηλότερη για τα στοιχεία του Παθητικού και τα έξοδα.

**13. Η αρχή της αναγνώρισης των εξόδων.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, ένα έξοδο αναγνωρίζεται όταν και μόνο όταν συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τη δημιουργία εσόδου.

**14. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους που



χρησιμοποίησε και την προηγούμενη περίοδο, έτσι ώστε να μην αλλοιώνεται η διαχρονική χρηματοοικονομική εικόνα της τελευταίας. Βεβαίως κάτι τέτοιο δε σημαίνει ότι αποκλείεται η υιοθέτηση κάποιας άλλης μεθόδου όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο, όμως, θα πρέπει μία τέτοια αλλαγή να γίνεται γνωστή και να αποκαλύπτει τις όποιες επιδράσεις έχει.

**15. Η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, θα πρέπει οι πληροφορίες οι οποίες περιλαμβάνονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις να είναι οι σημαντικότερες, έτσι ώστε να δίνουν μία όσο το δυνατόν πιο ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής πορείας της λογιστικής μονάδας.

## Κεφάλαιο 4

### ***Νόμος 2065/1992***

Στην συνέχεια παρουσιάζεται μια ανάλυση του νόμου 2065/1992 Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις (Άρθρα 20 - 27). Το νομοθετικό πλαίσιο το οποίο προσδιορίζει τους χειρισμούς και τη διενέργεια των αναπροσαρμογών των αξιών των ενσώματων πάγιων (ακινήτων) στην Ελλάδα βασίζεται στο Ν. 2065/1992 και στις εγκυκλίους κι αποφάσεις που, κατά καιρούς, εκδίδει το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Η παρούσα ενότητα περιέχει τις διατάξεις και τις ερμηνείες του παραπάνω Ν. 2065/1992 και των σχετικών αποφάσεων και οδηγιών.

***Άρθρο 20. Υπαγόμενες Επιχειρήσεις σε Αναπροσαρμογή*** [(όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)] Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική μορφή που λειτουργούν, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961, κ.λπ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς ή αν είναι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις ή αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού.

Αντίθετα, δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή, οι επιχειρήσεις, που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθώς και οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) για τα ακίνητα για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 7 του άρθρου 27 του Ν. 2682/1999.

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

στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σε περίπτωση που δεν αναπροσαρμόσουν αυτά στην εύλογη αξία, θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών με βάση τα προβλεπόμενα από το Ν. 2065/1992. Επίσης, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% που έχουν ήδη αναπροσαρμόσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α') την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, την 31 Δεκεμβρίου 2003 και μετά. Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία μόνο των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθώσει πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής

**Άρθρο 21. Αναπροσαρμογή της Αξίας Γηπέδων και Κτιρίων Χρόνος Αναπροσαρμογής** [ (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)] Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 προκύπτει η υποχρέωση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, να αναπροσαρμόσουν μέχρι 31/12/2004 στα βιβλία τους την αξία των ακινήτων τους, τα οποία έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

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

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών

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

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής:

- ❖ Για τα ακίνητα που είχαν αποκτήσει οι επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999, ως αξία κτήσης θα ληφθεί η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2000. Αν όμως κάποιες επιχειρήσεις δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2000, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999 θα ληφθεί αυτή που είχε εμφανισθεί στα βιβλία κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο (31/12/1999)
- Ως αξία κτήσης των ακινήτων για τις επιχειρήσεις, οι οποίες προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 ή του Ν. 2166/1993 από την 1 Ιανουαρίου 2000 και μετά, πρέπει να λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Υπενθυμίζεται ότι, αν η μετατροπή ή συγχώνευση είχε γίνει με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72, ως αξία καταχωρηθείσα στα βιβλία της προελθούσας από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας έχει ληφθεί η αξία την οποία είχε καθορίσει η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Αντίθετα, αν ο μετασχηματισμός έχει γίνει με βάση το Ν. 2166/1993, στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας εταιρίας τα ακίνητα έχουν μεταφερθεί με τις αξίες που εμφανίζονταν στα βιβλία της μετατραπείσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης.

- Οι συντελεστές που θα χρησιμοποιηθούν στην αναπροσαρμογή του έτους 2004, είναι οι ακόλουθοι, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων από τις επιχειρήσεις.

#### **Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1167/2004**

<b>Χρόνος κτήσης</b>	<b>Γήπεδα</b>	<b>Κτίρια</b>
Μέχρι και το έτος 1999:	1,45	1,35
Από 1/1/2000 ως 31/12/2000:	1,40	1,35
Από 1/1/2001 ως 31/12/2001:	1,35	1,30
Από 1/1/2002 ως 31/12/2002:	1,30	1,25
Από 1/1/2003 ως 31/12/2003:	1,25	1,20

Σημειώνουμε ότι η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1/1/2004 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Παρακάτω παρατίθενται οι πίνακες με τους συντελεστές αναπροσαρμογών που ίσχυαν διαχρονικά για τα γήπεδα και τα κτίρια με τις εκάστοτε εγκυκλίους που εξέδιδε το Υπουργείο Οικονομικών ανά τετραετία.

#### **Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1281/1996**

<b>Χρόνος κτήσης</b>	<b>Γήπεδα</b>	<b>Κτίρια</b>
Μέχρι και το έτος 1991:	1,80	1,60
Από 1/1/1992 ως 31/12/1992:	1,55	1,35
Από 1/1/1993 ως 31/12/1993:	1,35	1,25
Από 1/1/1994 ως 31/12/1994:	1,20	1,10
Από 1/1/1995 ως 31/12/1995:	1,10	1,05

#### **Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1269/2000**

<b>Χρόνος κτήσης</b>	<b>Γήπεδα</b>	<b>Κτίρια</b>
Μέχρι και το έτος 1995:	1,40	1,30
Από 1/1/1996 ως 31/12/1996:	1,30	1,20
Από 1/1/1997 ως 31/12/1997:	1,20	1,10
Από 1/1/1998 ως 31/12/1998:	1,10	1,05
Από 1/1/1999 ως 31/12/1999:	1,05	-

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 της απόφασης ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 θα χρησιμοποιήσουν τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις επιχειρήσεις που

μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν. Κατά ρητή διατύπωση της απόφασης, τα παραπάνω ισχύουν ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός. Επομένως, και οι εταιρίες οι οποίες προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων μέσα στο έτος 2004 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003. Στην περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής, που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπείσα, συγχωνευθείσα, κ.λπ., επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο.

Η ρύθμιση αυτή έγινε γιατί, κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των εισφερόμενων στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, σε αντίθεση με τους μετασχηματισμούς που γίνονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972, με αποτέλεσμα τα εισφερόμενα γήπεδα και κτίρια με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 να εμφανίζονται στα βιβλία της προκύψασας από το μετασχηματισμό εταιρίας με την αξία στην οποία είχαν αποκτηθεί από τη μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες, που δεν αναπροσαρμόζουν την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι οποίες προήλθαν από συγχώνευση άλλων τραπεζών ή έχουν απορροφήσει άλλες τράπεζες με βάση τις διατάξεις του Ν. 2515/1997 και εφόσον κατά το μετασχηματισμό έχει γίνει ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του παραπάνω νόμου, καθώς κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών δεν έχει γίνει αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως δηλαδή προβλέπεται και για τους μετασχηματισμούς που γίνονται με τη διαδικασία του Ν. 2166/1993.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 22 του Ν. 2065/1992, αλλά και της πιο πάνω απόφασης ορίζεται ότι, οι αποσβέσεις (τακτικές – πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση,

θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολο 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 31/12/2003, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 30/6/2004 για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό την 30η Ιουνίου.

Αν, για οποιοδήποτε λόγο, η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες από το Π.Δ. 100/1998 ή Π.Δ. 299/2003 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31/12/2003 ή 30/6/2004, κατά περίπτωση, και οι οποίες εμφανίζονται στα βιβλία της.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις 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 ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοσθεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31/12/2003 ή 30/6/2004, κατά περίπτωση, (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με το 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 αναπροσαρμοσθούν 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 31/12/2003 ή 30/6/2004, κατά περίπτωση, έχει αποσβεσθεί εξ' ολοκλήρου, δεν θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας την αξία των κτιρίων, αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία από την αναπροσαρμογή.

Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του 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.

Με την παράγραφο 7 της υπ' αριθμό 1091653/11305/B0012/ΠΟΛ. 1121/17.11.2004 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι, για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Δηλαδή, για εκείνα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λαμβάνεται εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται με την πιο πάνω Απόφαση. Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να υπολογίσουν, με βάση το σύστημα αυτό, διακεκριμένα για κάθε ακίνητο που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, την αντικειμενική του αξία, προκειμένου αυτή να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφ' όσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Στην περίπτωση αυτή, για τα ακίνητα εκείνα των επιχειρήσεων των οποίων η αξία, με βάση 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. Διευκρινίζεται ότι, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, θα ληφθούν υπόψη οι τιμές ζώνης που ισχύουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επίσης, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή εντός σχεδίου πόλεως και η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή εμφανίζεται στα βιβλία αυτών με αξία μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν δύνανται 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, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού 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 εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, 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, η αναπροσαρμοσμένη αξία 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 αυτών (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 κ.λπ.).

Όταν η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου περιορίζεται, σύμφωνα με τα πιο πάνω, υποχρεωτικά στο ύψος που προκύπτει με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ή στην πραγματική αξία αυτού, κατά περίπτωση, θα αναπροσαρμόζονται και οι αποσβέσεις επί της αξίας του κτιρίου στο σύνολο τους με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής.

Επιπλέον, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 2004, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31/12/2003. Επομένως, σε αναπροσαρμογή

υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2003 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων.

Κατ' ακολουθία των παραπάνω, για τα κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/2003, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοσθούν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερση τους, και τούτο γιατί, προκειμένου για τα κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκαν, που ολοκληρώθηκε, δηλαδή, η κατασκευή τους. Επίσης, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων. Επειδή, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία έχουν αποκτηθεί από τις επιχειρήσεις μέχρι την 31/12/2003 και βρίσκονται στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Προκύπτει ότι δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

1. 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, καταστράφηκαν κ.λπ.)

2. τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων

3. τα κτίρια που ανεγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι, τελικά, περιέρχονται στον κύριο του εδάφους

4. 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 τους εδάφους (π.χ. μεταλλικά υπόστεγα, οινοδεξαμενές, κ.λπ.)

**Άρθρο 22. Αναπροσαρμογή Αξίας Κτιρίων που έχουν Επιχορηγηθεί** [(όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ), με την υπ' αριθμό 1016/10.3.1988 γνωμοδότησή του, καθόρισε τη λογιστική παρακολούθηση των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις με βάση το Ν. 1262/1982 και τα Μ.Ο.Π..

Επίσης, το Υπουργείο Οικονομικών με την υπ' αριθμό 1040321/10238/ΠΟΛ.1093/1992 εγκύκλιο του Ν. 1892/1990 έχει δεχθεί, κατόπιν της ως άνω γνωμοδότησης του ΕΣΥΛ, ότι σε περίπτωση που παραγωγική επένδυση υπάγεται στο καθεστώς των επιχορηγήσεων των αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990, Μ.Ο.Π., κ.λπ.), με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων και χρεώνονται τα χρηματικά διαθέσιμα (Ταμείο - Τράπεζες).

Στο τέλος κάθε χρήσης θα πρέπει να μεταφέρονται οι αναλογούσες στο σύνολο των επιχορηγήσεων αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) της χρήσης, από το λογαριασμό 41.10 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων στο λογαριασμό 81.01.05 Αναλογούσες στη Χρήση Επιχορηγήσεις, που ανήκει στην ομάδα των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων.

Έπειτα από τα παραπάνω, για τα κτίρια των επιχειρήσεων (βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφεία, κ.λπ.) που η κατασκευή αυτών έχει περατωθεί μέχρι την 31/12/2003 και έχουν επιχορηγηθεί, εφόσον ακολούθησαν την ως άνω λογιστική παρακολούθηση των εισπραχθεισών επιχορηγήσεων, η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων αυτών θα γίνει ως εξής:

Καταρχήν, θα γίνει αναπροσαρμογή του συνολικού κόστους κατασκευής του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί, όπως το κόστος αυτό εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, με το συντελεστή αναπροσαρμογής που καθορίζεται στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ανάλογα με το χρόνο κτήσης (χρόνος αποπεράτωσης κατασκευής).

Επίσης, με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολο τους και οι διενεργηθείσες αποσβέσεις επί της αξίας του κτιρίου, μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Στη συνέχεια, θα αναπροσαρμοσθεί με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής που χρησιμοποιήθηκε για τα κτίρια και το ποσό του λογαριασμού 41.10 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων, όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής και έχει προκύψει μετά την αφαίρεση των αναλογουσών αποσβέσεων επί του ποσού των επιχορηγήσεων, μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Έτσι, με βάση όσα προηγήθηκαν, ο προσδιορισμός της υπεραξίας του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί, θα γίνει ως ακολούθως.

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου	
μείον:	<b>α.</b> σύνολο αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων
	<b>β.</b> αναπόσβεστη αξία κτιρίου, όπως αυτή προκύπτει από τα βιβλία κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση
	<b>γ.</b> διαφορά που προέκυψε από αναπροσαρμογή λογαριασμού <i>Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων</i>
<b>Υπεραξία κτιρίου</b>	

**Άρθρο 23. Εμφάνιση της Υπεραξίας** (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)] Με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992, από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ίδιου νόμου και στην 1091653/11305/B0012/ ΠΟΛ.1121/17.11.2004 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Κέρδη ή Ζημιές, ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει ή όχι αναγνωρισθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η αφαίρεση της ζημίας θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία και το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που θα απομείνει θα κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη συνέχεια.

Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει μετά και την αφαίρεση του τυχόν υπάρχοντος χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού Κέρδη ή Ζημιές

κεφαλαιοποιείται, όπως προβλέπεται, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992, ως ακολούθως:

1. στις ατομικές επιχειρήσεις με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής

2. στις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε. και Ε.Ε.) 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 31/12/2006, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κ.λπ.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου

3. στους συνεταιρισμούς υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των συνεταιρισμών 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 31/12/2006, με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων.

4. στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, η οποία πραγματοποιείται υποχρεωτικά με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους. Η αύξηση αυτή θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι την 31/12/2006.

5. στις ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους, η οποία 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 31/12/2006.

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 (δικαιούχοι) 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 εταιρία 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 είναι δυνατή η διανομή τους σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρίες, στις περιπτώσεις αυτές, να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου 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 υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 Διαφορές από Αναπροσαρμογή Αξίας Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων.

Όσα αναφέρθηκαν παραπάνω ισχύουν ανάλογα και για την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των συνεταιρισμών και των Ε.Π.Ε. Επίσης, αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατ' εφαρμογή της Ε. 2665/1988 απόφασης καθώς και από τις προηγούμενες αναπροσαρμογές και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσό αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, προκειμένου να προβεί η εταιρία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού ποσού της υπεραξίας. Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου, που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου,

όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία (Υπ.Οικον. 3657/442/ ΠΟΛ.349/19.12.1986, 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 τον τίτλο Διαφορές Αναπροσαρμογής Ν. 2065/1992 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 δε θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του Ν.Δ. 2687/1953, γιατί την 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 (Υπ.Οικον. Ε. 3482/788/ ΠΟΛ. 101/15.4.1977). Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής της παρούσας εγκυκλίου, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 876/1979 δεν έχουν εφαρμογή στις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για το ποσό της υπεραξίας που θα προκύψει δεν υφίσταται υποχρέωση κεφαλαιοποίησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992 ορίζεται ότι η αύξηση του κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών, των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου 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, η οποία αποτελεί επακόλουθο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται κατά πρώτον με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, οι προβλεπόμενες από το Κ.Ν. 2190/1920 διαδικασίες πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/2006. Τόσο στην ανώνυμη εταιρία, όσο και στις λοιπές εταιρίες (προσωπικές και Ε.Π.Ε.), καθώς και στους συνεταιρισμούς, θα επιβληθούν σε βάρος των υπευθύνων, σε περίπτωση που δεν αυξήσουν το κεφάλαιο τους,

σύμφωνα με τα πιο πάνω, μέχρι 31/12/2006, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του Κ.Ν. 2190/20.

**Άρθρο 24 Φορολογία Υπεραξίας** (όπως ισχύει με το άρθρο 19, Ν. 3296/2007 και μετά την 1097930/Π.Ο.Λ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)] Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 20 του Ν. 2443/1996, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν αναλογικά από το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας (γήπεδων και κτιρίων) το ποσό της ζημίας που εμφανίζουν στα βιβλία τους και το οποίο δικαιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, να συμψηφίσουν με άλλα εισοδήματα ή να μεταφέρουν στα επόμενα έτη για συμψηφισμό. Ακόμη, το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που τυχόν απομένει φορολογείται με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Σχεδίου Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί έλεγχοι και άλλες Διατάξεις». Αν η επιχείρηση δεν έχει ζημία παρελθουσών χρήσεων ή δεν επιθυμεί να την συμψηφίσει με την υπεραξία, ολόκληρο το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων φορολογείται με συντελεστή 2% και 8% αντίστοιχα.

Εξαιρετικά, για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κατασκηνωτικών κέντρων (camping), ποσοστό 50% της υπεραξίας που θα προκύψει από τα γήπεδα δεν φορολογείται, εφόσον στα γήπεδα αυτά υφίστανται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του camping. Δηλαδή, στα γήπεδα αυτά (των οποίων η υπεραξία δεν υπόκειται σε φορολογία κατά ποσοστό 50%) συμπεριλαμβάνονται: η επιφάνεια που καλύπτεται από το ξενοδοχείο (δωμάτια, κοινόχρηστοι χώροι, εστιατόρια, μπαρ, κ.λπ.) ή άλλα κτίσματα και εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τη λειτουργία του ξενοδοχείου (τουριστικά καταστήματα, σούπερ μάρκετ, κομμωτήρια, γυμναστήρια, κ.λπ., ιδιοεκμεταλλεμένα ή εκμισθούμενα), καθώς και η υπόλοιπη ελεύθερη (ακάλυπτη) επιφάνεια του οικοπέδου εντός του οποίου έχει ανεγερθεί το ξενοδοχείο. Επίσης, στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν και άλλα οικόπεδα, τα οποία ενδεχομένως έχει η ξενοδοχειακή επιχείρηση στην κατοχή



της και συμβάλλουν στη λειτουργία του ξενοδοχείου, όπως χώροι στάθμευσης οχημάτων, θερινοί κινηματογράφοι για τους πελάτες του ξενοδοχείου, αθλητικοί χώροι (γήπεδα τένις, πισίνες, κ.λπ.), παιδικές χαρές, κ.λπ., προοριζόμενα για την εξυπηρέτηση των πελατών. Αντίθετα, υπόκειται σε φορολογία οι επιχειρήσεις camping.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις camping που έχουν ζημία παρελθουσών χρήσεων, αναγνωριζόμενη φορολογικά, και εφόσον επιθυμούν να την αφαιρέσουν από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή, για τον επιμερισμό της ζημίας, η οποία θα αφαιρεθεί αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων, ως ποσό υπεραξίας γηπέδων θα ληφθεί το 50% της υπεραξίας αυτών που εξυπηρετούν, σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερθέντα, τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του camping και το 100% της υπεραξίας των λοιπών γηπέδων τους.

Τονίζεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992, προβλέπεται ότι η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία, για τον υπολογισμό της φορολογητέας υπεραξίας, δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι η υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων υπολογίζεται ως ακολούθως. Για τα Γήπεδα-Οικόπεδα: από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζονται στην Υπουργική Απόφαση, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου – οικοπέδου. Για τα κτίρια: από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζονται στην Υπουργική Απόφαση, 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.

Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992, ο φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της, ούτε και συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματα της. Συνεπώς, ο φόρος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 19 του Σχεδίου Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί Έλεγχοι και άλλες Διατάξεις», ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

**Άρθρο 25 Δήλωση Υπεραξίας - Αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ** [(όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]  
Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992, προβλέπεται ότι κάθε επιχείρηση που έχει συνολική (γηπέδων και κτιρίων) υπεραξία μεγαλύτερη των € 880 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου υπεραξίας. Αν η προκύπτουσα υπεραξία είναι μικρότερη του πιο πάνω ποσού, η επιχείρηση, παρά το γεγονός ότι θα προβεί με λογιστικές εγγραφές στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης φόρου υπεραξίας και καταβολή φόρου.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Ν. 2443/1996, ορίζεται ότι η δήλωση του φόρου υπεραξίας υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή. Η δήλωση φόρου υπεραξίας, μαζί με τα αναλυτικά στοιχεία των γηπέδων και κτιρίων η αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται, υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία τα δύο παραμένουν στη ΔΟΥ και το τρίτο παραδίδεται υπογεγραμμένο στην επιχείρηση και επέχει θέση αποδεικτικού υποβολής της δήλωσης.

Υπενθυμίζεται ότι με την παράγραφο 4 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992, αρμόδια ΔΟΥ για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ίδιου νόμου είναι η ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης.

**Άρθρο 26 Καταβολή Φόρου - Εξάντληση της Φορολογικής Υποχρέωσης** (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)] Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 2443/1996, ορίζεται ότι ο φόρος καταβάλλεται σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντίστοιχου εξαμήνου. Επομένως, ο φόρος υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή του τρέχοντος έτους θα καταβληθεί ως εξής: η πρώτη δόση, ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, δηλαδή μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, του μήνα Ιανουαρίου 2005. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία, για τις δημόσιες υπηρεσίες, εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 2005 και Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 2006. Η αντίστοιχη εγκύκλιος που αναμένεται να εκδοθεί στα τέλη του ερχόμενου έτους (2008) και θα αφορά τις αναπροσαρμογές της τετραετίας 2005 – 2008, την οποία διανύουμε, θα αναφέρει για την καταβολή του φόρου ότι: η πρώτη δόση θα καταβληθεί ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, δηλαδή μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, του μήνα Ιανουαρίου 2009. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία, για τις δημόσιες υπηρεσίες, εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 2009 και Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 2010. Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής του οφειλόμενου φόρου, δεν παρέχεται έκπτωση και η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή ταυτόχρονα της πρώτης δόσης θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Σχετικά με α). την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία επέρχεται με την καταβολή του φόρου υπεραξίας β). τις συνέπειες οι οποίες υπάρχουν σε περίπτωση διάλυσης των εταιριών που προέβησαν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, και γ). τον τρόπο εμφάνισης των νέων μετοχών που θα λάβουν από την κεφαλαιοποίηση οι επιχειρήσεις λόγω της υπεραξίας των μετοχών άλλων εταιριών που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους, εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 2,3 και 4 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, για την ορθή εφαρμογή των οποίων έχουν δοθεί οδηγίες με τις 1112918/10736/ ΠΟΛ. 1248/1992, 1129550/15706/ ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ ΠΟΛ. 1287/2000 ερμηνευτικές εγκυκλίους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του Ν. 2065/92, 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 επιχείρησης, 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 προκύψασας υπεραξίας ακινήτων πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

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 προκύψασας 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 επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή

μείωσης 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 όσα αναφέρονται παραπάνω δεν εφαρμόζονται αν οι συγκεκριμένες εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευση τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφησης τους από άλλη ανώνυμη εταιρία.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές, θα πρέπει να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές.

Η εμφάνιση αυτή των μετοχών θα γίνει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την υπ' αριθμό 187/2107/1993 γνωμοδότηση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΥΛ) ως εξής:

Η επιχείρηση που θα λάβει χωρίς αντάλλαγμα νέες μετοχές από ανώνυμη εταιρία, στο χρόνο της παραλαβής των νέων μετοχών, θα καταχωρήσει με την ονομαστική τους αξία τις νέες μετοχές σε χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 18.00 Συμμετοχές σε Συνδεμένες Επιχειρήσεις ή του 18.01 Συμμετοχές σε Λοιπές Επιχειρήσεις ή του 34 Χρεόγραφα, ανάλογα<sup>3</sup>, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 Διαφορά από Αναπροσαρμογή Αξίας Συμμετοχών και Χρεογράφων – Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992.

Τα παραπάνω θα εφαρμοσθούν και στις περιπτώσεις αύξησης της ονομαστικής αξίας των παλαιών μετοχών.

Επομένως, με τη διαφορά αναπροσαρμογής, με την οποία αυξάνεται η ονομαστική αξία των κατεχομένων παλαιών μετοχών, χρεώνονται οι αρμόδιοι λογαριασμοί του 18.00 ή του 18.01 ή του 34, ανάλογα, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 και του οικείου υπολογαριασμού του.

Επιπλέον, 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 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 Αποθεματικού, 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 με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 4 του άρθρου 20 του Ν. 2443/1996, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Ν. 2238/1994 για τη βεβαίωση του φόρου υπεραξίας που προκύπτει, τον έλεγχο των δηλώσεων, την επιβολή κυρώσεων, κ.λπ..

**Άρθρο 27. Έκπτωση Αποσβέσεων που Ενεργούνται στο Ποσό της Υπεραξίας** [(όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 και την 1091653/ΠΟΛ. 1121/17.11.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)] Με το συγκεκριμένο θέμα ασχολούνται οι διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992. Για την ορθή εφαρμογή του συγκεκριμένου άρθρου ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με τις υπ' αριθμό 1112918/10736/ ΠΟΛ. 1248/1992, 1129550/15706/ ΠΟΛ. 1315/1996 και 1110587/11310/ ΠΟΛ. 1287/2000.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27, ορίζεται ότι οι αποσβέσεις 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 31 και του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν αποσβέσεις στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων, τις οποίες και θα αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά, τους προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα αυτών. 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 τους συντελεστές αναπροσαρμογής που προβλέπονται στην 1091653/11305/B0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με το άρθρο 20 του Ν. 2443/1996. Στην περίπτωση αυτή, συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου 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 27 του Ν. 2065/1992, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31 Δεκεμβρίου 2004 ή 30 Ιουνίου 2005 για όσες κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου. Η αντίστοιχη αναμενόμενη εγκύκλιος του 2008 θα αναφέρει ότι η συγκεκριμένη έκπτωση θα γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31 Δεκεμβρίου 2008 ή 30 Ιουνίου 2009, για όσες επιχειρήσεις κλείνουν ισολογισμό στις 30 Ιουνίου.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν τον πρώτο χρόνο (ισολογισμός 31/12/2004 ή 30/6/2005, κατ' αντιστοιχία 31/12/2008 ή 30/6/2009 για την επικείμενη αναπροσαρμογή), οι αποσβέσεις αυτές θα υπολογισθούν σε ετήσια

βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν τις εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, με τις διενεργούμενες από αυτές αποσβέσεις που εκπίπτουν κάθε χρόνο. Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε κτιρίου αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν. Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων τους, που γίνεται στο έτος 2004 (κατ' αντιστοιχία 2008 για την επικείμενη αναπροσαρμογή), να μην έχουν το δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξία, 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, οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992, 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 αφορολογήτων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου. Κατά συνέπεια, ως βάση για τον υπολογισμό των αφορολογήτων κρατήσεων επενδύσεων λαμβάνεται η αξία των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των παραπάνω νόμων, χωρίς να συνυπολογίζεται σε αυτήν και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2065/1992.

#### ***Αναπροσαρμογές Ακινήτων εκτός Σχεδίου Πόλεως (ή εντός οικισμού)***

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως δεν είναι υποχρεωτικό να ληφθούν υπόψη οι αντικειμενικές αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα ειδικά έντυπα (ΑΑ ΓΗΣ, Κ1-



Κ9). Αυτό γίνεται δεδομένου ότι πρόκειται για παροχή δυνατότητας από την ισχύουσα νομοθεσία στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις που μπορούν να αναπροσαρμόσουν την αξία των εν λόγω ακινήτων βάσει των νέων συντελεστών που έχουν ήδη καθοριστεί από το υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Αυτό επισημαίνεται στην υπ' αριθμό 1007459/10098/B0012/ ΠΟΛ.1008/25.1.2005 εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις όσον αφορά το συγκεκριμένο θέμα. Σε συνέχεια των οδηγιών που δόθηκαν με τις υπ' αριθμούς 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ.1127/6.12.2004 και 1099486/11447/B0012/ ΠΟΛ.1142/18.12.2004 εγκυκλίου του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, ισχύουν όσα αναφέρονται παρακάτω. Όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 1097930/11407/B0012/ ΠΟΛ.1127/6.12.2004, προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που αναφέρονται στην υπ' αριθμό 1091653/11305/B0012/ ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων η πραγματική αξία αυτών, η οποία αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Επομένως, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, στις περιπτώσεις ακινήτων τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές, 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, την οποία 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. Επιπλέον, με την εγκύκλιο 1099486/11447/B0012/ ΠΟΛ.1142/18.12.2004, έχει γίνει δεκτό ότι ως πραγματική αξία των ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) μπορεί να ληφθεί η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένες τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομείωσης (έντυπα ΑΑ ΓΗΣ, Κ1 - Κ9) βάσει των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, όπως ισχύουν μετά τη τροποποίησή τους με το Ν. 1473/1984 και το Ν. 2386/1996.

Από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, για τα ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, ως αναπροσαρμοσμένη αξία δεν είναι υποχρεωτικό να ληφθούν οι αντικειμενικές αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα έντυπα ΑΑ ΓΗΣ, Κ1 - Κ9, καθώς υπάρχει η δυνατότητα οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητά τους στις αξίες αυτές και, συνεπώς, μπορούν να αναπροσαρμόσουν την αξία των συγκεκριμένων ακινήτων με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από την 1091653/11305/Β0012/ ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Α.Υ.Ο

**Πίνακας Λαμβανόμενων Αναπροσαρμοσμένων Αξιών κατά περίπτωση αναπροσαρμοσμένη αξία**

• περιοχές εντός σχεδίου πόλεως			
	$A\Sigma > AΑ$	→	AΑ
	$A\Sigma < AΑ$	→	AΣ
	$AΚ < AΑ$	→	AΚ
• περιοχές εκτός σχεδίου πόλεως			
	$A\Sigma > ΠA$	→	ΠA
	$AγA < A\Sigma$	→	δυνατότητα επιλογής

AΣ	=	Αναπροσαρμοσμένη Αξία με βάση Συντελεστή
AΑ	=	Αντικειμενική Αξία (Τιμές Ζώνης)
AΚ	=	Αξία Κτήσης
ΠA	=	Πραγματική Αξία
AγA	=	Αγοραία Αξία

### ***Παράδειγμα Εφαρμογής των κυριότερων Διατάξεων του Ν. 2065/1992***

Μία ανώνυμη εταιρεία, της οποίας το τέλος της χρήσης είναι στις 31/12/2004, κατέχει δύο γήπεδα, επί των οποίων έχει ανεγείρει δύο κτίρια εντός σχεδίου πόλεως. Για τα δύο αυτά ακίνητα ισχύουν τα παρακάτω:

**1ο ακίνητο: Γήπεδο Α** Το γήπεδο αυτό αγοράστηκε το έτος 1997. Η αναπροσαρμοσμένη του αξία, έπειτα και από την αναπροσαρμογή της που πραγματοποιήθηκε το έτος 2000 βάσει του Ν. 2065/1992, είναι € 100.000. Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 150.000.

**1ο ακίνητο: Κτίριο Α** Η ανέγερση του κτιρίου επί του γηπέδου αυτού ολοκληρώθηκε το έτος 2000 και η αξία κτήσης του με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας είναι € 400.000. Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 600.000. Οι συνολικές αποσβέσεις που είχαν διενεργηθεί μέχρι τις 31/12/2003 ήταν ύψους € 80.000.

**2ο ακίνητο: Γήπεδο Β** Το γήπεδο αυτό αγοράστηκε το έτος 2000 και η αξία κτήσης του φτάνει τα € 50.000. Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 60.000.

**2ο ακίνητο: Κτίριο Β** Η ανέγερση του κτιρίου επί του γηπέδου αυτού ολοκληρώθηκε το έτος 2001 και η αξία κτήσης του με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας είναι € 200.000. Στο κτίριο αυτό πραγματοποιήθηκαν, κατά το έτος 2002, προσθήκες ύψους € 40.000 Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 250.000. Επιπλέον, οι συνολικές αποσβέσεις που είχαν διενεργηθεί επί του κτιρίου μέχρι τις 31/12/2003 ήταν ύψους € 35.000, εκ των οποίων το ποσό των € 6.000 αφορούν τις προσθήκες.

Σημειώνουμε, επίσης, ότι η επιχείρηση που εξετάζουμε εμφάνιζε στα βιβλία της χρεωστικό υπόλοιπο στο λογαριασμό Κέρδη ή Ζημιές ύψους € 60.000.

Με βάση τα στοιχεία που μόλις αναφέρθηκαν, προχωρούμε στον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών των γηπέδων, των κτιρίων και των αποσβέσεων, αλλά και της λογιστικής υπεραξίας.

Γήπεδο Α		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	1997				
Αξία κτήσης	100.000	1,45	145.000	145.000	45.000
Αντικειμ. αξία 31/12/04	-	-	150.000	-	-

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/92, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθούν τα € 145.000, καθώς η αντικειμενική αξία του είναι μεγαλύτερη, δηλαδή € 150.000

Γήπεδο Β		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	2000				
Αξία κτήσης	50.000	1,40	70.000	-	45.000
Αντικειμ. αξία 31/12/04	-	-	60.000	60.000	-

Λαμβανόμενη αξία είναι 60.000 καθώς η αξία του γηπέδου Β βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μικρότερη της αξίας η οποία προέκυψε με τη χρήση του

συντελεστή αναπροσαρμογής, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού θα ληφθεί η αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. (Ν.2065/1992, παράγραφος 3, άρθρο 21).

Κτήριο Α		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	2000				
Αξία κτήσης	400.000	1,35	540.000	540.000	140.000
Αντικειμ. αξία 31/12/04	-	-	600.000	-	-

Για το κτήριο Α, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή € 540.000, καθώς είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την 31.12.2004.

Αποσβέσεις		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	-				
Αξία κτήσης	80.000	1,35	(108.000)	(108.000)	(28.000)
Αντικειμ. αξία 31/12/04	-	-	-	-	-

Κτήριο Β		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	2001				
Αξία κτήσης	200.000	1,30	310.000	-	50.000
Αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	250.000	250.000	-

Για το κτίριο Β αναπροσαρμοσμένη Αξία θεωρείται η αρχική αξία του κτιρίου αυξημένη κατά το ποσό των προσθηκών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτό, δηλαδή € 260.000 + € 50.000 = € 310.000.

Για το κτίριο Β, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/92, η αντικειμενική αξία των € 250.000, καθώς είναι μικρότερη αυτής που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου και των προσθηκών του με τη χρήση των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται από την 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ. 1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, δηλαδή των € 310.000 (€ 260.000 + € 50.000).

Προσθήκες		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	2002				
Αξία κτήσης	40.000	1,25	50.000	50.000	10.000
Αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-

Αποσβέσεις		Συντελεστής Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Λαμβανόμενη Αξία	Υπεραξία
Έτος κτήσης	-				
Αξία κτήσης	35.000	1,0416	(36.456)	(36.456)	(1.456)
Αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-

Επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του δευτέρου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία αυτού, δηλαδή η αναπροσαρμογή έγινε ουσιαστικά με το συντελεστή 1,0416 (=250.000/240.000), οι διενεργηθείσες αποσβέσεις θα αναπροσαρμοσθούν με τον πιο πάνω, συντελεστή 1,0416.

Λαμβάνοντας υπ' όψη τους παραπάνω υπολογισμούς, συνοψίζουμε στον παρακάτω πίνακα τις αξίες που θα εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης για καθένα από τα ακίνητα των οποίων οι αξίες αναπροσαρμόστηκαν.

ακίνητο	αρχική αξία	συντελεστής αναπροσαρμογής	αντικειμενική αξία	αναπροσαρμοσμένη αξία
γήπεδο Α	100.000	1,45	-	145.000
γήπεδο Β	50.000	-	60.000	60.000
συνολικά αναπροσαρμοσμένα γήπεδα				205.000
κτίριο Α	400.000	1,35	-	540.000
κτίριο Β	200.000	-	250.000	250.000
συνολικά αναπροσαρμοσμένα κτίρια				790.000
αποσβέσεις κτιρίου Α	80.000	1,35	-	108.000
αποσβέσεις κτιρίου Β	35.000	1,0416	-	36.456
συνολικές αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις				144.456
<b>συνολικές αναπροσαρμοσμένες αξίες Ν. 2065/1992</b>				<b>1.139.456</b>

#### Υπολογισμός Λογιστικής Υπεραξίας μετά την Αναπροσαρμογή

υπεραξία γηπέδων	Λογιστική Υπεραξία
αναπροσαρμοσμένη αξία	205.000
μείον αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	150.000
	55.000
<b>υπεραξία κτιρίων</b>	
αναπροσαρμοσμένη αξία	790.000
μείον αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	640.000
	150.000
<b>διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων</b>	
μείον αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	144.456
αποσβέσεις πριν την αναπροσαρμογή	115.000
	(29.456)
<b>Λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων (Ν. 2065/1992)</b>	<b>175.544</b>

**Υπολογισμός Υπεραξίας για Κεφαλαιοποίηση**

<b>Υπολογισμός Υπεραξίας για Κεφαλαιοποίηση</b>	<b>175.544</b>
Μείον λογιστική υπεραξία	
χρεωστικό υπόλοιπο λογαριασμού	60.000
κέρδη ή ζημιές	
<b>υπεραξία για κεφαλαιοποίηση</b>	<b>115.544</b>

**Εγγραφές Αναπροσαρμογής Ακινήτων**

Η εταιρεία, μετά από το λογιστικό προσδιορισμό των υπεραξιών που τυχόν προκύπτουν και της κεφαλαιοποίησης αυτών που ενδεχομένως μπορεί να πραγματοποιηθεί, εμφανίζει στα βιβλία της τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Οι εγγραφές αυτές στην περίπτωση μας είναι:

31/12/04

<b>10</b>	Εδαφικές Εκτάσεις	60.000
<b>10.00</b>	Γήπεδα – Οικόπεδα	40.000
<b>10.00.00</b>	Γήπεδο Α (πόλη, οδός, αριθμός)	
<b>10.00.01</b>	Γήπεδο Β (πόλη, οδός, αριθμός)	
<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	100.000
<b>41.07</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν.	



**41.07.00**                    2065/1992)

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31/12/2004 βάσει του Ν.2065/1992

31/12/04

<b>11</b>	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	140.000
<b>11.00</b>	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	10.000
<b>11.00.00</b>	Κτίριο Α (πόλη, οδός, αριθμός)	
<b>11.00.01</b>	Κτίριο Β (πόλη, οδός, αριθμός)	
<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	150.000
<b>41.07</b>		
<b>41.07.00</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31/12/2004 βάσει του Ν.2065/1992.

31/12/04

<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	29.4 56
<b>41.07</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
<b>41.07.00</b>	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	
<b>11</b>	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	29.456
<b>11.99</b>	Αποσβεσμένα Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	
<b>11.99.00</b>	Αποσβεσμένα Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31/12/2004 βάσει του Ν.2065/1992.

31/12/04

<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	60.000
<b>41.07</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
<b>41.07.00</b>	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	
<b>88</b>	Αποτελέσματα προς Διάθεση	60.000
<b>88.03</b>	Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη	

Αιτιολογία: Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης χρήσης με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων.

31/12/04

<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	115.544
<b>41.07</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
<b>41.07.00</b>	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	
<b>40</b>	Κεφάλαιο	115.544
<b>40.00</b>	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	

Αιτιολογία: Κεφαλαιοποίηση υπολοίπου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/1992 ύστερα από συμψηφισμό αυτής με ζημίες προηγούμενης χρήσης.

### **Συμπεράσματα**

Εξετάζοντας το σύνολο των κανόνων και των μεθόδων που πλαισιώνουν τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Διαπιστώνουμε ότι υπάρχει ένα αρκετά αναπτυγμένο σύνολο αρχών και νομοθετικών διατάξεων που διέπουν το καθεστώς των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Το ύψος των κεφαλαίων της επιχείρησης που δεσμεύονται για τα συγκεκριμένα στοιχεία και το μεγάλο ποσοστό επί του συνόλου του ενεργητικού επιτάσσουν την ύπαρξη τέτοιων δομών και πλαισίων. Οι υγιείς αρχές της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων παρέχουν μια βάση για τις προσεγγίσεις των τρεχουσών τιμών τους. Η σημαντικότερη αντίρρηση στην υιοθέτηση των αρχών της αποτίμησης των πάγιων στοιχείων και των σχετικών μετρήσεων του κόστους είναι η άποψη ότι οι δυσκολίες της πρακτικής εφαρμογής είναι αζεπέραστες. Αυτό το επιχείρημα αποδυναμώνεται αρκετά από το γεγονός ότι οι αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιούνται στην πράξη. Επομένως, η πεποίθηση ότι οι τιμές των ενσώματων πάγιων (των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού), όπως παρουσιάζονται στον ισολογισμό, συνιστούν επαρκή πληροφόρηση, καθώς δείχνουν την αγοραστική αξία ή οποιαδήποτε άλλη αξία, πρέπει να αποθαρρυνθεί και να αποδυναμωθεί. Οι τιμές αυτές πρέπει να αντιπροσωπεύσουν το θεμιτό και νομότυπο μη αποκαταστημένο κόστος, τις μακροπρόθεσμες προπληρωμένες δαπάνες και να επιδεικνύουν κατά αυτόν τον τρόπο τη χρηματοοικονομική κατάσταση της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας.

Η περιοδικότητα, επίσης, και ο χρονικός περιορισμός των μεσοδιαστημάτων μεταξύ των αναπροσαρμογών, ίσως και πέραν της τετραετίας που ισχύει για τα ακίνητα στην Ελλάδα, σε συνδυασμό με λιγότερο γραφειοκρατικές και χρονοβόρες διαδικασίες, θα συνέτεινε στην προσπάθεια αυτή. Η ανάγκη για τη θέσπιση ρητού κι αρραγούς νομοθετικού πλαισίου για τις αναπροσαρμογές των αξιών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πηγάζει από την ύπαρξη σχετικής σύγχυσης πάνω στο συγκεκριμένο θέμα, αλλά και προσπαθειών ορισμένων να καρπωθούν πλασματικά, ευκαιριακά κέρδη από την παρεχόμενη αυτή δυνατότητα. Επιπλέον, το γεγονός της αναπροσαρμογής πρέπει να καταδειχθεί στην κατάρτιση των μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων, έως ότου όλα τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων οι αξίες επανεκτιμώνται έχουν υποτιμηθεί πλήρως, έχουν εγκαταλειφθεί, έχουν πωληθεί, ή έχουν με άλλες

διαδικασίες δεν βρίσκονται πλέον στην κυριότητα της επιχείρησης. Τέλος, εάν το γεγονός της αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ήταν αναγνωρισμένο στη γενική λογιστική πρακτική, η πιθανότητα επιτυχίας των αντικειμενικών προτύπων θα βελτιωνόταν, ή τουλάχιστον προσέγγιση σε μεγάλο βαθμό, ενός από τους θεμελιώδεις σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής: της άρτιας, πλήρους και έγκυρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού.

**Έχοντας υπόψη:**

1. α) Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ-Α' 113), σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους.
2. β) Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, 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.
3. γ) Την ποσοστιαία μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών καταναλωτή κατά τα έτη 2007-2011, βάσει στοιχείων της ΕΛΣΤΑΤ.
4. δ) Τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, 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.
5. ε) Την αριθ. ΥΠΟΙΚ 07927 ΕΞ2012 (ΦΕΚ 2574 Β' /24.9.2012) Κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Υφυπουργό Οικονομικών Γεώργιο Μαυραγάνη».
6. στ) Ότι από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού,

**Αποφασίζουμε** Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2012, ισχύουν τα εξής :

- ✚ Αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε με βάση τα οριζόμενα από τα άρθρα 21, 22 του Ν. 2065/1992 και την αριθ. 1114301/11543 /ΒΟΟ12/ πολ.1152/14. 11..2008 Α.Υ.Ο, (ΦΕΚ Β.2671/31.12.2008) κατά το έτος 2008
- ✚ Για τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2008, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 2007
- ✚ Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ – Α. 217) ή του ν.2166/1993 (ΦΕΚ – Α.137) από την 1η Ιανουαρίου 2008 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ενεργείται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν.2065/1992, με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές:

- ✚ α) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια
- ✚ β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2008 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2008, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια.



Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2009 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2011 δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή . Ομοίως, οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2011

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, ως ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν.1249/1982

Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 4, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού

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 διαχειριστική περίοδο

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

## **Η εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών πολ 1226/24.12.2012**

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2012 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 (20 , 21 , 22 , 23 , 24 , 25 , 26 , 27) του ν. 2065/1992. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992, σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πρέπει να γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2012, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με την αριθ. 1127942/11772/Β0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008 εγκύκλιό με τις ακόλουθες μεταβολές:

Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων, ορίσθηκαν με την πολ.1223/21.12.2012 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και έχουν ως εξής:

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
<b>Μέχρι και το έτος 2007</b>	1,40	1,35
<b>Από 1.1.08 έως 31.12.08</b>	1,35	1,30
<b>Από 1.1.09 έως 31.12.09</b>	1,00	1,00
<b>Από 1.1.10 έως 31.12.10</b>	1,00	1,00
<b>Από 1.1.11 έως 31.12.11</b>	1,00	1,00

Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982 (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κ.λπ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων λαμβάνεται η τελευταία, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

## [ΕΛΛΟΣ ΠΛΑΤΟΥ (ΟΜΑΔΑ ΠΛΑΤΟΥ)]

(Π.Χ.) 02. ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΙΚΕΥΗ

Α/Α ΠΛΑΤΟΥ		ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΕΩΣ	ΦΠΑ	ΑΠΟΙΒΕΙΕΙΣ			ΑΝΑΠΟΙΒΕΙΤΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ/ΧΡΕΔΗ ΠΛΑΤΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	
		ΕΛΙΟΣΑΡΙΘΜΟΣ	ΤΥΠΟΣ							%	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΙΒΕΙΩΝ				
1	02.0001	XXXXXXXXXX	ΤΠΔΑ	38	ΠΛΑΙΣΙΟ Α.Ε.	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ 2m x 1,80m, ΔΙΚΟ δομική, κάτ	ΤΕΜΑΧΙΑ	1	780,00	148,20	55%	510,51	510,51	417,59	ΓΡΑΦΕΙΟ ΔΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΥΛΑΔΟΥΝΟΥ ΜΑΡΙΑ - ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ	XXXXXXXXXX

(Π.Χ.) 03. ΕΡΓΑΛΕΙΑ 03.001 ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ

Α/Α ΠΛΑΤΟΥ		ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΕΩΣ	ΦΠΑ	ΑΠΟΙΒΕΙΕΙΣ			ΑΝΑΠΟΙΒΕΙΤΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ/ΧΡΕΔΗ ΠΛΑΤΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	
		ΕΛΙΟΣΑΡΙΘΜΟΣ	ΤΥΠΟΣ							%	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΙΒΕΙΩΝ				
1	03.0001.0001	XXXXXXXXXX	ΔΑΤ	569870	ΠΕΡΙΚΛΗΣ ΑΡΧΑΙΟΣ Ο.Ε.	FISSER ΚΟΦΤΗΣ ΜΑΡΜΑΡΟΥ 1200KW ...ΚΑΤ	ΤΕΜΑΧΙΑ	1	320,00	60,80	45%	171,36	171,36	209,44	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΥΠΟΕΡΓΟΥ ..... ΜΕΝΗΣ ΚΟΥΜΑΝΤΑΡΕΑΣ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ	XXXXXXXXXX

ΓΕΩΡΓΗΝΙΚΕ ΑΥΤΟ

(ΟΝΟΜΑΤΕΛΕΓΧΩ - ΙΔΙΟΤΗΤΑ)

### **Πηγες**

<http://mnt-ac.blogspot.gr/2012/12/20651992.html>

[http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/\\_w\\_articles\\_mc3\\_1\\_12/01/2009\\_262980](http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc3_1_12/01/2009_262980)

<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=132151>

[http://www.capital.gr/tax/News\\_tax.asp?id=1709553](http://www.capital.gr/tax/News_tax.asp?id=1709553)

[http://en.wikipedia.org/wiki/Fixed\\_asset](http://en.wikipedia.org/wiki/Fixed_asset) .Fixed Asset

[http://en.wikipedia.org/wiki/Revaluation\\_of\\_fixed\\_assets](http://en.wikipedia.org/wiki/Revaluation_of_fixed_assets) Fixed Asset revaluation Methods

Ενημερωτικό Δελτίο της Εταιρίας Δικηγόρων ΡΟΤΑΜΙΤΙΣΒΕΚΡΙΣ τεύχος 12  
Δεκέμβριος 2013

Οικονομικό Επιμελητήριο Της Ελλάδας, Σημειώσεις Σεμιναρίου ‘Εφαρμοσμένη  
Λογιστική Βάσει ΕΓΛΣ’