

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ.ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992)

ΛΕΖΗΣ ΧΡ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ
ΜΠΗΛΙΑΝΗΣ ΒΑΣ. ΙΩΑΝΝΗΣ
ΠΑΝΤΑΖΗ ΔΗΜ. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΣΜΑΡΑΪΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ συνεργάτης

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2015

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ.ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992)

ΛΕΖΗΣ ΧΡ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ (Α.Μ. 15020)

konslezi@logistiki.teimes.gr

ΜΠΙΛΙΑΝΗΣ ΒΑΣ. ΙΩΑΝΝΗΣ (Α.Μ. 15054)

ioanbili@logistiki.teimes.gr

ΠΑΝΤΑΖΗ ΔΗΜ. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ (Α.Μ. 14715)

anaspant@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΣΜΑΡΑΪΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ συνεργάτης

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7
1.1.Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.....	8
1.2 Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	9
1.3 Αναλυτική Παρουσίαση των Λογαριασμών του Πάγιου Ενεργητικού.....	10
1.3.1 Εδαφικές Εκτάσεις (Λογαριασμός 10).....	10
1.3.2 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (Λογαριασμός 11).....	18
1.3.3 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (Λογαριασμός 12).....	26
1.3.4 Μεταφορικά μέσα (Λογαριασμός 13).....	29
1.3.5 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (Λογαριασμός 14).....	30
1.3.6 Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (Λογαριασμός 16).....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	39
2.1 Επιχειρήσεις που υπάγονται σε αναπροσαρμογή.....	39
2.2 Αναπροσαρμογή Γηπέδων και Κτιρίων.....	40
2.3 Η περίπτωση της Υπεραξίας.....	47
2.4 Εκπτώσεις αποσβέσεων που υπάγονται στην Υπεραξία.....	49
2.5 Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις του νόμου.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	51
3.1 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 – Οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.....	51
3.2 Ο Λογιστικός Χειρισμός της Αναπροσαρμογής βάσει Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	52
3.3 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	54
3.4 Η Αναβαλλόμενη Φορολογία και Αναπροσαρμογή Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	58
Παράδειγμα 1 – Υπολογισμός Αναπροσαρμογής.....	58

Παράδειγμα 2 – Αναπροσαρμογή Παγίων Στοιχείων και Λογιστικές Εγγραφές.....	59
Παράδειγμα 3 – Λογιστική Παρακολούθηση Αναπροσαρμογής με βάση το Δ.Λ.Π. 16.....	67
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	75

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Ενεργητικό μιας επιχείρησης περιλαμβάνει όλα τα μέσα δράσης που έχει μια επιχείρηση για να εκτελέσει την παραγωγική της διαδικασία. Στα μέσα δράσης, περιλαμβάνονται εκτός των άλλων και τα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρηματικών της στόχων. Τα στοιχεία του Ενεργητικού διακρίνονται σε αυτά τα οποία αποκτώνται από την επιχείρηση χωρίς πρόθεση μεταπώλησης, αλλά μακροχρόνιας κατοχής (πάνω από μια χρήση) και σε αυτά τα όποια τα έχει η επιχείρηση στην κατοχή της με σκοπό την άμεση ρευστοποίηση τους. Στην πρώτη κατηγορία μεταξύ άλλων ανήκουν τα ενσώματα ή υλικά πάγια στοιχεία τα οποία έχει η επιχείρηση στην κατοχή της με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι μεγαλύτερη του έτους (π.χ. τα μηχανήματα).

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, τα περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ και αυτών τα ενσώματα πάγια στοιχεία, πρέπει να καταχωρούνται στο κόστος κτήσης. Στην αρχική καταχώρηση, τα κόστος και η τρέχουσα αξία ενός παγίου στοιχεία συμπίπτουν. Σε μεταγενέστερο χρόνο, εάν η τρέχουσα αξία του παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη του ιστορικού κόστους (κόστος απόκτησης) η επιχείρηση σύμφωνα με την αναφερθείσα αρχή θα εξακολουθεί να εμφανίζει στις καταστάσεις της, το πάγιο στο ιστορικό κόστος, με αποτέλεσμα οι καταστάσεις αυτές να μην αποκαλύπτουν το πόσο που εάν πωληθεί το πάγιο μπορεί να αποφέρει ως εισροή στην επιχείρηση. Απόκλιση από το ιστορικό κόστος αποτελεί η αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων η οποία πραγματοποιείται μόνον όταν αυτό προβλέπεται από την νομοθεσία (ν.2065/1992).

Η αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων επιδιώκει να πραγματοποιήσει λογιστική διόρθωση της υποτιμημένης αξίας την οποία έχουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και αποτελεί την αύξηση στη λογιστική αξία αυτών. Η διόρθωση αυτή παρουσιάζεται και στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, ώστε οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές να είναι χρήσιμες στους χρήστες στη λήψη των οικονομικών αποφάσεων. Η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων του Ενεργητικού έχει θετική επίδραση στις ταμειακές ροές, αλλά αρνητική στα κέρδη, στον Ισολογισμό και την φορολογική επιβάρυνση της εταιρίας.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να παρουσιαστούν οι λογιστικές επιπτώσεις της διαδικασίας της αναπροσαρμογής, τόσο στην αύξηση της λογιστικής αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, όσο στην αύξηση της καθαρής θέσης των ιδιοκτητών της επιχείρησης. Η μέθοδος προσέγγισης βασίζεται στην τεχνική της έρευνας με βιβλιογραφικά στοιχεία και πηγές. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργούνται και επεξεργάζονται δεδομένα, έτσι ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Η εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ανά λογαριασμό Γενικής Λογιστικής. Στο δεύτερο κεφάλαιο απασχολούμαστε με το πλαίσιο της ελληνικής νομοθεσίας που αφορά την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων. Στο τρίτο κεφάλαιο δίνεται βάρος στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) που αναφέρονται στην αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων, παραθέτοντας λογιστικούς χειρισμούς και διαφορές με την ελληνική νομοθεσία. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται κάποιες ενδεικτικές πρακτικές εφαρμογές λογιστικής παρακολούθησης της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση ορισμένων συμπερασμάτων.

Επισημάνση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακή Εργασία, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/ φοιτήτριας ή ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1. Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Ως πάγιο ενεργητικό ορίζεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μμακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

α. Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

β. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00- 16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

γ. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19): 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.

δ. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές 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 αποκτούνται 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.

Ως επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως 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. Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που 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 κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ είδος της ομάδας 6.

1.2. Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως 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). Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

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

- Ο τόπος εγκαταστάσεως
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών (υποθήκες) πάνω σε 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, όπως για παράδειγμα σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία 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.

1.3. Αναλυτική Παρουσίαση των Λογαριασμών του Πάγιου Ενεργητικού

1.3.1. Εδαφικές Εκτάσεις (Λογαριασμός 10)

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστήα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Τα στοιχεία που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» είναι οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της επιχείρησης ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών. Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα).

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής: α. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» ή το 10.10 «γήπεδα - οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία ή μεταλλεία έπειτα από χορήγηση σχετικής άδεια εκμεταλλεύσεώς τους. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευση τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12. β. Με καταχώριση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή, αποκτούνται κατά πλήρη κυριότητα. γ. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12. «μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους. Η παραπάνω (α-γ) αξία κτήσεως των ορυχείων και μεταλλείων αποσβένεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία.

Αν από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται αλλιώς, ως αποσβεστέα αξία θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από την αξία κτήσεως. Όσα καθορίζονται παραπάνω για τα ορυχεία και μεταλλεία ισχύουν ανάλογα και για τις πετρελαιοπηγές, καθώς και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (π.χ. πηγές φυσικών αερίων ή ιαματικών νερών).

Παράδειγμα επί Υπολογισμού αποσβέσεων Λατομείων:

Η εταιρεία ΖΗΤΑ ΑΒΕΕ απέκτησε Λατομείο μαρμάρων και κατέβαλε 125.000€. Έχει εκτιμηθεί από τους γεωλόγους ότι από το λατομείο θα εξορυχτούν 20.000 κ.μ. μαρμάρου και ότι η αξία του γηπέδου, που θα μείνει μετά την ολική εξόρυξη του αποθέματος των μαρμάρων, εκτιμάται σε € 5.000. Έτσι η απόσβεση κατά μονάδα μαρμάρου (κ.μ) θα είναι :

Αρχικό κόστος – Υπολειμματική αξία / εκτιμώμενη παραγωγή σε μονάδες = $(125.000 - 5.000) / 20.000 = 6€$ ανά κ.μ μαρμάρου.

Εάν η εταιρεία εξόρυξε 5.000 κ.μ μαρμάρου το 2008 τότε οι αποσβέσεις θα είναι:

$$5.000 * 6 = 30.000 €$$

Η λογιστική καταχώρηση πρέπει να γίνει ως εξής:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	30.000 €	
66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων		
66.00.03 Αποσβέσεις λατομείων		
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		30.000 €
10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις		
10.99.03 Αποσβεσμένα λατομεία		

Στο λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλιοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου

παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Στο λογαριασμό 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων. Λατομικά προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δε χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χώματα. Όσα αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση σχετικά με τα ορυχεία και μεταλλεία εφαρμόζονται ανάλογα και για τα λατομεία.

Στους λογαριασμούς 10.04 «αγροί», 10.05 «φυτείες» και 10.06 «δάση» παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης. Στους λογαριασμούς 10.10 έως και 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής. Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώριση σ αυτούς της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων». Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».

Τα γήπεδα-οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις,

σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

Στη συνέχεια ο λογ. 83.10 που το ποσό του θεωρείται ζημιά για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για τα μειώσει. Η ζημιά αυτή όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση (άρθρο 31 παρ. 1η Ν.2238/94). Έτσι, το όποιο ποσό του λογ. 83.10 δεν μειώνει τα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους που θα φορολογηθεί.

Τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία υπόκεινται σε απόσβεση, που γίνεται σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Σε περιπτώσεις όπου δεν ορίζεται, μέσω της νομοθεσίας, ο τρόπος απόσβεσης, τότε η απόσβεση διενεργείται με βάση τη χρονική διάρκεια χρησιμοποίησης τους και την υπολλειματική αξία.

Η αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της οικονομικής χρήσης, γίνεται με βάση την αξία αγοράς ή κτήσης προσαυξημένης με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων μείον τις αποσβέσεις, όταν οι εκτάσεις αυτές υπόκεινται σε αποσβέσεις. Οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο «μητρώο παγίων». Στο μητρώο παγίων καταχωρούνται οι εδαφικές εκτάσεις, η κάθε μια χωριστά, αναγράφοντας τα παρακάτω στοιχεία: α) την αξία κτήσης, β) τις αποσβέσεις και γ) την αναπόσβεστη αξία. Έπειτα οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στο αναλυτικό και γενικό καθολικό και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τέλους χρήσης. Σε περιπτώσεις όπου μια εδαφική έκταση διαπιστωθεί ότι έχει υποτιμηθεί και δεν έχει την αξία που είχε στα βιβλία τότε κατά την απογραφή τέλους χρήσης καταγράφεται η πραγματική αξία της υποτιμημένης έκτασης. Η διαφορά, δηλαδή η υποτίμηση, θεωρείται πρόβλεψη και χρεώνεται στο λογαριασμό 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» και πιστώνεται ο λογαριασμός 44.10. Όπως είδαμε και παραπάνω το ποσό που εμφανίζεται στον λογαριασμό 83.10 δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Κατά τις εργασίες τέλους χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 83.10 για να εξισωθεί και χρεώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 86.02.10.000 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» για να προσδιοριστούν τα λογιστικά κέρδη.

Σε περιπτώσεις όπου γίνεται πώληση μιας εδαφικής έκτασης που είναι πάγιο στοιχείο για την πωλήτρια εταιρεία, πραγματοποιούνται οι παρακάτω εγγραφές:

A. Πιστώνεται ένας τριτοβάθμιος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης με τίτλο π.χ. 10.00.20.000 «Πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες από το ΦΠΑ» με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 38 «Χρηματικά διαθέσιμα», όταν η πώληση γίνεται μετρητοίς, ή του λογαριασμού 30 «Πελάτες», εάν η πώληση γίνεται με πίστωση. Στο τέλος της χρήσης γίνεται χρέωση του λογαριασμού 10.00.20.000 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται. Σε περίπτωση που είχε σχηματιστεί πρόβλεψη για την υποτίμηση της έκτασης που πωλείται, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός της έκτασης με το ποσό πρόβλεψης και χρεώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων».

B. Ένας άλλος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που βρίσκεται υπό πώληση, με τίτλο για παράδειγμα 10.00.20.000 «Έξοδα πώλησης εδαφικής έκτασης χωρίς ΦΠΑ», χρεώνεται με τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης αυτής, με πίστωση του λογαριασμού 38 «Χρηματικά διαθέσιμα». Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνεται ο λογαριασμός για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται. Σε περιπτώσεις που έχουν δημιουργηθεί έξοδα διαμόρφωσης στους λογαριασμούς 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», τότε χρεώνονται οι λογαριασμοί 16.99.14 «Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και 11.99.03 «Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων» και πιστώνονται αντίστοιχα οι λογαριασμοί 16.14 και 11.03 με το υπόλοιπο αναπόσβεστο ποσό των εξόδων αυτών και εξισώνονται με πίστωση του λογαριασμού της εδαφικής έκτασης που πωλείται.

Γ. Κατά το τέλος της οικονομικής χρήσης, και μετά τα βήματα A και B, σε περίπτωση που ο λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται έχει χρεωστικό υπόλοιπο τότε αυτό θεωρείται ζημιά, ενώ εάν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό αυτό θεωρείται κέρδος. Στην περίπτωση που υπάρχει ζημιά τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.00 «Ζημιές από εκποίηση ακινήτων». Εάν το υπόλοιπο είναι κέρδος, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.00 «Κέρδη από εκποίηση ακινήτων». Τα κέρδη που προέρχονται από πώληση ακινήτων φορολογούνται, αλλά επίσης και οι ζημιές από την πώληση ακινήτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Παράδειγμα πώλησης εδαφικής έκτασης με κέρδος

Η Εταιρεία ΒΑΣΗ ΑΒΕΕ διαθέτει οικόπεδο αξίας 165.000 € το οποίο πουλάει για 190.000 € στο τέλος του 2008. Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	190.000 €	
38.00 Ταμείο		
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		165.000 €
10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα		
10.00.01 Οικόπεδο Ιωαννίνων		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		25.000 €
81.03 Έκτακτα κέρδη		
81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων		

Παράδειγμα πώλησης εδαφικής έκτασης με ζημιά

Η Εταιρεία ΒΑΣΗ ΑΒΕΕ διαθέτει οικόπεδο αξίας 165.000 € το οποίο πουλάει για 110.000 € στο τέλος του 2008. Οι εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	110.000 €	
38.00 Ταμείο		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	55.000 €	
81.02 Έκτακτες ζημίες		
81.02.00 Ζημίες από εκποίηση ακινήτων		
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		165.000 €
10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα		
10.00.01 Οικόπεδο Ιωαννίνων		

Σε περίπτωση που μια εταιρεία αποκτήσει με αγορά εδαφική έκταση που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως και έχει μεγάλη αξία και εντός 2 ετών την μεταπωλήσει, τότε το όποιο κέρδος προκύψει από την πώληση θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται

όπως τα υπόλοιπα κέρδη της επιχείρησης (άρθρο 28 παρ. 3 Ν. 2238/94). Το κέρδος μιας επιχείρησης που προκύπτει από την δραστηριότητα της αγοραπωλησίας ακινήτων φορολογείται κανονικά. Το κέρδος στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα των ακινήτων που έχουν πωληθεί το κόστος των ακινήτων αυτών, των γενικών εξόδων, των φόρων, των τόκων και των άλλων εξόδων.

Με την αγορά μιας εδαφικής έκτασης χρεώνεται ο λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και οι αντίστοιχοι αναλυτικοί λογαριασμοί. Η αξία της χρέωσης αυτής είναι η αξία κτήσης των εκτάσεων που αγοράστηκαν ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Στη συνέχεια, εάν η αγορά έγινε μετρητοίς, πιστώνεται ο λογαριασμός 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» ή εάν η αγορά έγινε με πίστωση πιστώνεται ο λογαριασμός 50 «Προμηθευτές».

Τα έξοδα που σχετίζονται με την αγορά ή την πώληση εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων». Τα έξοδα αυτά μπορεί να είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών, οι αμοιβές δικηγόρων και τα λοιπά έξοδα κτήσης εδαφικών εκτάσεων.

Παράδειγμα αγοράς οικοπέδου και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Η εταιρεία ΕΡΜΗΣ ΑΒΕΕ αγοράζει οικόπεδο αξίας 60.000 € με έξοδα αγοράς 5.300 €. Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι οι εξής:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	60.000 €	
10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα		
10.00.00 Οικόπεδο Βέροιας		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	5.300 €	
16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		
16.14.00 Έξοδα κτήσεως οικοπέδων		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		65.300 €
38.00 Τάμειο		

1.3.2. Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (Λογαριασμός 11)

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις κτιρίων παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Σε διαφορετική περίπτωση καταχωρούνται στους λογαριασμούς 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις» ή 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός».

Τεχνικά έργα, λοιπόν, είναι οι μόνιμες, κατά κανόνα τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, όπως για παράδειγμα είναι οι δρόμοι, οι πλατείες, τα λιμάνια, τα φράγματα, οι λίμνες, οι διώρυγες, οι περιφράξεις, οι σήραγγες, οι γέφυρες, τα αεροδρόμια ή τα στάδια. Στο λογαριασμό 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών» παρακολουθούνται όσα από τα έργα αυτά εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας. Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.02 «Λοιπά τεχνικά έργα». Στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις:

- α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και
- β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

Στους λογαριασμούς 11.07 «Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων», 11.08 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», 11.09 «Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων» παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που

γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται βάσει σύμβασεως, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων. Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται για αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησεως δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία. Στους λογαριασμούς 11.14 «Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως» έως και 11.17 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως» καθώς και στους 11.21 «Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως» έως και 11.24 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως», παρακολουθούνται τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα τα οποία δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογισμούς του 11 έπειτα από καταχώριση σε αυτούς: α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση». Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά. Η επέκταση ή η προσθήκη ενός κτιρίου είναι οποιαδήποτε αύξηση που γίνεται στο μέγεθος, όγκο ή στην ωφελιμότητα του με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών. Βελτίωση κτιρίου είναι η μεταβολή που γίνεται σε αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του ωφέλιμου χρόνου ζωής

του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του, είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησης του.

Σε περιπτώσεις αγοράς ενός ακινήτου χρεώνεται ο λογαριασμός 11 και συγκεκριμένα ένας αναλυτικός λογαριασμός με τίτλο «Αγορές ακινήτων εξαιρούμενες από το ΦΠΑ» ή «Αγορές ακινήτων με 19% ΦΠΑ». Η χρέωση αυτή γίνεται με την αξία κτήσης του ακινήτου ή με την αξία μετά από τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογαριασμός 38 «Χρηματικά διαθέσιμα» ή ο λογαριασμός 50 «Προμηθευτές». Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά και τα λοιπά έξοδα για την κτήση των ακινήτων και των τεχνικών εγκαταστάσεων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων».

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα: α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πώλησεως του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως. β. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10). γ. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14). δ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «Ζημίες από εκποίηση ακινήτων» ή 81.02.01 «Ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «Κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.01 «Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι κέρδος.

Παράδειγμα πώλησης ακινήτου

Η Εταιρεία ΩΜΕΓΑ ΑΒΕΕ στις 31/6/2008 πούλησε ακίνητο κόστους κτήσης 100.000€ προς 100.000 €. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την 1/1/2008 ήταν 50.000 € οι αποσβέσεις που αναλογούν μέχρι την ημερομηνία πώλησης είναι 8.000 €. Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	8.000 €	
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων		
66.01.00 Κτίριο Α'		
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		8.000 €
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα		
11.99.00 Αποσβεσμένο κτίριο Α'		

11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	58.000 €	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα		
11.99.00 Αποσβεσμένο κτίριο Α'		
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		58.000 €
11.00 Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00 Κτίριο Α'		

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	100.000 €	
38.00 Ταμείο		
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		42.000 €
11.00 Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00 Κτίριο Α'		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		58.000 €
81.03 Έκτακτα κέρδη		
81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων		

Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως». Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεώς του. Οι

αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων κτιρίων χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την νομοθεσία συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται αποσβέσεις με την χρήση συντελεστών αποσβέσεις μεγαλύτερων από αυτούς που προβλέπει η νομοθεσία. Σε περιπτώσεις που υπολογιστούν αποσβέσεις με την χρήση υψηλότερων συντελεστών τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Επίσης δεν επιτρέπεται η επιχείρηση να υπολογίζει αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία. Εάν η επιχείρηση υπολογίσει αποσβέσεις λιγότερες από εκείνες που θα έπρεπε να υπολογίσει, τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό των αποσβέσεων αυτών από τα κέρδη επόμενων χρήσεων. Συμπερασματικά, οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται κάθε έτος, με το νόμιμο συντελεστή, που θα εφαρμόσει η επιχείρηση για τα συγκεκριμένα αυτά πάγια στοιχεία για πρώτη φορά, μέχρι οι αποσβέσεις να φτάσουν το ποσό της αρχικής αξίας των παγίων μείον το ποσό 0,01 ευρώ. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη ημέρα χρήση του παγίου και όχι από την ημέρα απόκτησης του. Εάν η χρήση του πάγιου στοιχείου δεν αρχίζει από την αρχή του έτους τότε υπολογίσετε για τους μήνες (δωδέκατα) που χρησιμοποιείται.

Όταν η χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη τότε το ποσό απόσβεσης υπολογίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των μηνών που έγινε η χρήση και παρανομαστή τον αριθμό 12. Τακτικές υποχρεωτικές αποσβέσεις είναι αυτές που υπολογίζονται με το νόμιμο συντελεστή και είναι κοστολογήσιμες. Οι αποσβέσεις που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία με σκοπό την παροχή αναπτυξιακών κινήτρων ονομάζονται πρόσθετες αποσβέσεις και δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ούτε κοστολογήσιμες. Οι τακτικές αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσσεως», ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.03 «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων». Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρι να φτάσουν την αποσβεστέα αξία, και υπολογίζονται για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για της ανάγκες της.

Σε περιπτώσεις όπου οικοδομές ενοικιάζονται από την επιχείρηση σε τρίτους, η επιχείρηση υπολογίζει τις αποσβέσεις κανονικά όπως θα έκανε εάν χρησιμοποιούσε τις οικοδομές αυτές η ίδια. Σε περιπτώσεις που αγοράζονται μεταχειρισμένα πάγια στοιχεία τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία αγοράς του εκάστοτε μεταχειρισμένου στοιχείου. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που είχαν γίνει από την προκάτοχο επιχείρηση.

Σε περίπτωση που κάποιος εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητας του σε μία Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε), Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε) ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρεία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό. Το δικαίωμα αυτό το διατηρεί ο εταίρος που έχει την κυριότητα του εν λόγω ακινήτου.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται στην αξία αγοράς ή κτήσης τους προσαυξημένα με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς μείον τις αποσβέσεις. Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο «μητρώο παγίων στοιχείων» και στη συνέχεια καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

Για τις επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, φορολογούνται κανονικά για το κέρδος που αποκτούν από τις αγοραπωλησίες αυτές. Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο οικοδομικές και τεχνικές δραστηριότητες και φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2238/94. Για αυτές τις επιχειρήσεις τα ακίνητα θεωρούνται εμπορεύσιμα αγαθά. Έτσι όταν αγοράζονται ακίνητα χρεώνεται ο λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα» και όταν πωλούνται πιστώνεται ο λογαριασμός 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων». Τα όποια κέρδη από την αγοραπωλησία ακινήτων προσδιορίζονται ως εξής: από τα ακαθάριστα έσοδα των ακινήτων που πωλήθηκαν αφαιρείται το κόστος των ακινήτων που πουλήθηκαν καθώς και οι σχετικές δαπάνες. Για κάποιες οικοδομικές επιχειρήσεις ο υπολογισμός κερδών γίνεται εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 34 Ν. 2238/94. Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που αναγράφονται στα συμβόλαιο πώλησης και τα οποία δεν μπορούν να είναι μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ούτε και μικρότερα από αυτά που προκύπτουν την ειδική δήλωση του Φ.Π.Α. Στα βιβλία τους οι

οικοδομικές επιχειρήσεις θα καταχωρούν τις αξίες πώλησης που αναγράφονται στα συμβόλαια αλλά οι αξίες αυτές είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες πιο πάνω αξίες τότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προσαυξάνονται οι αξίες των συμβολαίων αυτών με τις διαφορές μέχρι να φτάσουν στα πιο πάνω επίπεδα. Για αυτές τις επιχειρήσεις, οι τόκοι που προέρχονται από πωλήσεις οικοδομών με πίστωση, θεωρούνται ακαθάριστο έσοδο και προστίθενται στα άλλα ακαθάριστα έσοδα και πάνω στο σύνολο αυτό εφαρμόζεται ο συντελεστής του άρθρου 34 Ν.2238/94.

Στις οικοδομικές επιχειρήσεις για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα που προέρχονται από τη σύνταξη των οριστικών συμβολαίων και όχι των προσυμφώνων. Όταν αγοράζεται κάποιο ακίνητο ως πάγιο στοιχείο για να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση και όχι για πώληση προς επίτευξη κέρδους. Τότε η αξία του ακινήτου καταχωρείται στο λογαριασμό 11. Εάν στη συνέχεια το ακίνητο αυτό πωληθεί και προκύψει κέρδος τότε το κέρδος αυτό φορολογείται.

Παράδειγμα αγοράς και πώλησης ακινήτου και υπολογισμός αποσβέσεων

Η Εταιρεία ΔΙΑΣΤΑΣΗ Α.Ε. αγοράζει ακίνητο προς 100.000€ στις 1/2/2007 για να στεγάσει τα γραφεία της. Στις 31/12/2007 αποδέχεται προσφορά για την πώληση του κτιρίου προς 120.000€. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10% και η μέθοδος υπολογισμού η σταθερή. Για να υπολογίσουμε τις αποσβέσεις θα έχουμε :

$$100.000 \text{ €} * 10\% = 10.000 \text{ €} / 12 \text{ μήνες} = 833,33 \text{ € ανά μήνα.}$$

$$\text{Για 11 μήνες θα έχουμε: } 833,33 \text{ €} * 11 = 9.166,33 \text{ €}$$

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	100.000 €	
11.00 Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.10 Αγορές κτιρίων		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		100.000 €
38.00 Ταμείο		
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	9.166,33 €	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα		
11.99.00 Αποσβεσμένο κτίριο Α'		
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		9.166,33 €
11.00 Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00 Κτίριο Α'		
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	120.000 €	
38.00 Ταμείο		
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		90.833,67 €
11.00 Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00 Κτίριο Α'		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		29.166,33 €
81.03 Έκτακτα κέρδη		
81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων		

Τα κέρδη 29.166,33 θα φορολογηθούν με τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή ανάλογα την νομική μορφή της εταιρείας (πχ ΑΕ, ΟΕ). Εάν μια επιχείρηση λάβει δάνειο και αγοράσει ακίνητο, τότε οι τόκοι του δανείου αυτού δεν επιτρέπεται να προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου, αλλά πρέπει να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα» και στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσως». Οι τόκοι αυτοί αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από έσοδα της χρήσης, μέσα στην οποία χαρακτηρίστηκαν δουλευμένοι. Εξαιρέση αποτελούν οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου. Οι τόκοι αυτοί αποσβένονται είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που άρχισε η χρήση του ακινήτου που αφορούν, είτε σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν να είναι περισσότερα από πέντε (5). Οι τόκοι των δανείων που αφορούν οικοδομικές επιχειρήσεις των οποίων τα κέρδη τους υπολογίζονται με τεκμαρτό τρόπο δεν θεωρούνται δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

1.3.3. Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (λογαριασμός 12)

Στο λογαριασμό 12.00 «Μηχανήματα» παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της. Στο λογαριασμό 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις» παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται επίσης και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Στο λογαριασμό 12.02 «Φορητά μηχανήματα χειρός» παρακολουθούνται τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00. Στο λογαριασμό 12.03 «Εργαλεία» παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «Μικρά εργαλεία». Στο λογαριασμό 12.04 «Καλούπια- ιδιοσυσκευές» παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές). Στο λογαριασμό 12.05 «Μηχανολογικά όργανα» παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή

ελέγχων. Στο λογαριασμό 12.06 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός» παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00-12.05. Στους λογαριασμούς 12.07 «Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων», 12.08 «Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων» και 12.09 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων» παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, ο οποίος καθορίζεται βάσει συμβάσεως, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα. Τα μηχανήματα και οι τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων, αποσβένονται ανάλογα με τον χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση τον χρόνο χρησιμοποίησής τους δεν θα είναι μικρότερος από τον συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή πάγια στοιχεία που είναι ιδιόκτητα.

Στους λογαριασμούς 12.10 «Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως» έως και 12.19 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως» παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμεταλλεύσεως, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με μία λογιστική μονάδα, είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με την αξία κτήσεώς τους. Πριν από τη μεταφορά της αξίας, π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογαριασμούς εκτός εκμεταλλεύσεως, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώριση σ αυτούς: α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος), η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως και

συναρμολογήσεως ,μέχρι αυτά να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας, ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 «Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους. Η παραπάνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Παράδειγμα αγοράς μηχανήματος με προσθήκη στην αξία κτήσης των ειδικών εξόδων κτήσης

Η Εταιρεία ΚΑΠΠΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 85.000 ευρώ και έδωσε για φορτοεκφορτωτικά και λοιπές δαπάνες εγκατάστασης μέχρι τη λειτουργία του ύψους 6.700 ευρώ. Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	91.700 €	
12.00 Μηχανήματα		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		91.700 €
38.00 Ταμείο		

Παράδειγμα Ιδιοκατασκευής Μηχανήματος

Η Εταιρεία ΟΙΩΝΟΣ ΑΒΕΕ κατασκεύασε μηχανήματα για τις ανάγκες της και υπολόγισε ότι δαπάνησε: για εργατικά 2.100 €, για υλικά 1.700 € και για διάφορα άλλα έξοδα 2.000 €. Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ	5.800 €	
12.00 Μηχανήματα		
78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ- ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ		
ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ Ή ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ		5.800 €
78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων		

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

- α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος, καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.
- β. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.
- γ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 «Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.02 «Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

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

1.3.4. Μεταφορικά μέσα (λογαριασμός 13)

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 «Μεταφορικά μέσα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς. Σχετικά με την αγορά, φορολογία, αποτίμηση και πώληση των μεταφορικών μέσων ισχύουν τα ίδια με τα μηχανήματα.

Παράδειγμα αγοράς μεταφορικού μέσου

Η εταιρεία ΜΕΤΑΛΛΑ ΑΒΕΕ αγόρασε μετρητοίς φορτηγό αυτοκίνητο για να μεταφέρει εμπορεύματα στους πελάτες της. Το φορτηγό έχει αρχικά αξία 40.000 € και έξοδα για ταξινόμηση 3.000 €. Επίσης έχει έξοδα για την μεταφορά του από το εξωτερικό 1.500 €. Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	44.500 €	
13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά- Ρυμούλκες- Ειδικής χρήσεως		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		44.500 €
38.00 Ταμείο		

1.3.5. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογαριασμός 14)

Στους οικείους λογαριασμούς του 14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών).

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

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

Στον λογαριασμό 14.02 «Μηχανές γραφείων» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας. Στον λογαριασμό 14.03 «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της

οικονομικής μονάδας, όπως είναι για παράδειγμα οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές.

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

Στον λογαριασμό 14.05 «Επιστημονικά όργανα» παρακολουθούνται τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).

Στον λογαριασμό 14.08 «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, fax, τηλεφωνικές συνδέσεις κλπ). Ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 και όχι στον κωδικό 14.

Στο λογαριασμό 14.09 «Λοιπός εξοπλισμός» καταγράφονται και παρακολουθούνται τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανένα από τους πιο πάνω λογαριασμούς 14.00-14.08. Παράδειγμα τέτοιων ειδών είναι πχ. Τα λευκά είδη λινόθηκης, οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης, τα μαγνητόφωνα, οι πίνακες ζωγραφικής, κλπ. Στον λογαριασμό 14.09 παρακολουθούνται επίσης οι φωτεινές επιγραφές, όταν το κόστος τους είναι μεγάλο και έτσι πρέπει να αποσβεστούν σε τμηματική ετήσια απόσβεση. Τα έξοδα συντήρησης και λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 64.02.04 «Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών». Τα ενοίκια που καταβάλλονται για την εγκατάσταση και λειτουργία των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 62.04.08 «Ενοίκια φωτεινών επιγραφών». Οι επιχειρήσεις ενοικίασεως DVD όταν τα αγοράζουν τα καταχωρούν στο λογαριασμό 14.09 και υπολογίζουν σε αυτά ετήσιες αποσβέσεις, ενώ τα έσοδα από την ενοικίαση τους τα καταχωρούν στον λογαριασμό 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών». Στο λογαριασμό 14.09 καταγράφονται και

παρακολουθούνται και οι ταινίες κινηματογράφου, οι τηλεοπτικές ταινίες, οι βιντεοκασέτες και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που έχει την ιδιότητα του πάγιου εξοπλισμού και αποσβένεται σε χρόνο μεγαλύτερο από ένα έτος. Επίσης στον 14.09 καταχωρούνται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κατηγορία «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» και τα οποία δεν εντάσσονται σε κανένα άλλο από τους λογαριασμούς 14.00-14.08. Εάν κάποιο στοιχείο των λογαριασμών 14.00-14.09 δεν χρησιμοποιείται παραγωγικά, μεταφέρεται στους λογαριασμούς 14.10 «Έπιπλα εκτός εκμεταλλεύσεως» έως 14.19 «Λοιπός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως» κατά τον ίδιο τρόπο που ισχύει και στα μηχανήματα.

Τα έπιπλα αποτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο που αποτιμώνται και τα μηχανήματα. Τα έπιπλα μπορούν να αποτιμηθούν και να καταχωρηθούν στην απογραφή και στο μητρώο παγίων, συνολικά κατά ομοειδής ομάδες ή κατά συντελεστή απόσβεσης και όχι το καθέν χωριστά όπως γίνεται με τα μηχανήματα. Για τα ζώα που χρησιμοποιούνται για εκμετάλλευσης θα πρέπει να αποτιμώνται στην αξία αγοράς τους μείον τις αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι την ημέρα αποτίμησης. Για τα ζώα που έχουν γεννηθεί και μεγαλώσει μέσα στην επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμώνται σε τιμή που θα μπορούσαν να αγοραστούν όμοια ζώα από τρίτους αφαιρώντας τις αποσβέσεις που έχουν γίνει από την έναρξη της εκμετάλλευσης τους μέχρι την ημέρα απογραφής.

Για τα έπιπλα και το λοιπό εξοπλισμό διενεργούνται αποσβέσεις κάθε χρόνο με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς στα μηχανήματα. Τα νόμιμα ποσοστά αποσβέσεων ονομάζονται τακτικά ποσοστά αποσβέσεων και είναι υποχρεωτικά. Αν δηλαδή μια επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μικρότερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων. Αν σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο του νόμιμου τότε το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δεν χάνει όμως το δικαίωμα να υπολογίσει την διαφορά αυτή σε επόμενες χρήσεις. Οι Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση ποσοστού 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης σε 34% ή 40%. Το λογισμικό Η/Υ αποσβένεται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως. Η απόσβεση των Η/Υ και του λογισμικού μπορεί να γίνεται εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ 299/03, Ν.2753/99). Τα ποτήρια, πιάτα, πετσέτες,

σεντόνια κλπ των ξενοδοχείων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων κ.α αποσβένονται με συντελεστή 30% σε ετήσια βάση (Στ.Ε.291/80). Όταν τέτοια είδη αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20% (Π.Δ 299/03). Σε περιπτώσεις όπου η αξία του καθενός από τα παραπάνω είναι 1.200 ευρώ ή λιγότερο τότε μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ σε μια χρήση (άρθρο 31, παρ.1 Ν.2238/94, Π.Δ 299/03).

Ο εξοπλισμός γραφείου αποσβένεται με ετήσιο ποσοστό 15% ή 20% (ή με ενδιάμεσο ακέραιο συντελεστή). Αν αυτός ο εξοπλισμός χρησιμοποιείται ως μέσο εκπαίδευσης τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 29% ή 35% (Π.Δ. 299/03). Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις γιατί θεωρούνται ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με την πάροδο του χρόνου. Σε περιπτώσεις ζημιών, καταστροφών κλπ υπάρχει φορολογική αναγνώριση της ζημιάς (Υπ. Οικ. Α 11139/71). Οι φωτεινές επιγραφές και παρόμοια πάγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με χρήση πάγιου συντελεστή (Στ. Ε. 1587/66). Τα καλούπια από οποιαδήποτε ύλη αποσβένονται με συντελεστή 11% κατώτερο ή 15% ανώτερο (άρθρο 4 παρ. 12 Π.Δ 299/03). Τα καλούπια που κατασκευάζονται από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή προϊόντων αποσβένονται εξολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν .

1.3.6. Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμός 16)

Άυλα πάγια στοιχεία, ή όπως διαφορετικά αποκαλούνται ασώματες ακινητοποιήσεις, είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

- α. δικαιώματα, όπως είναι για παράδειγμα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία
- β. πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Υπεραξία της επιχείρησης: Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920. Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργάνωσης, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού. Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη.

Στους λογαριασμούς 16.02 «Δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών. Στο λογαριασμό 16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία

εκτιμήσεως. Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου. Στο λογαριασμό 16.05 «Λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι για παράδειγμα τα μισθωτικά δικαιώματα. Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβίβασης από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος. Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 «Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται. Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησης άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».

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

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

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό. Στο λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία, π.χ., κτήσεως, των εξόδων αυτών. Στο λογαριασμό 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι: η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, των νέων μεθόδων παραγωγής, των προτύπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων, κ.α.

Στο λογαριασμό 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο. Στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους. Στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Αυτές οι διαφορές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του εκάστοτε ομολογιακού δανείου (άρθρο 43 παρ.3β Ν.2190/20). Τα όποια έξοδα έκδοσης του ομολογιακού καταχωρούνται, με χρέωση, στο λογαριασμό 16.13 ενώ οι τόκοι εξυπηρέτησης του δανείου στο λογαριασμό 65.00 «Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων» και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων στο λογαριασμό 65.09 «Παροχές σε

ομολογιούχους επιπλέον τόκου». Στο λογαριασμό 16.17 «Έξοδα αναδιοργάνωσης» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα με πέντε έτη (άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94). Ειδικότερα, στον υπολογαριασμό 16.17.00 «Λογισμικά προγράμματα Η/Υ» καταχωρείται η αξία των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ. Η αξία των προγραμμάτων αυτών αποσβένεται με συντελεστή 30% ή το λιγότερο 24% (ΠΔ 299/03). Υπάρχει η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης κατά την χρήση πρώτης λειτουργίας (ΠΔ. 299/03, άρθρο 12 παρ. β, άρθρο 4 παρ.9 Ν.3522/06).

Στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα με πέντε έτη (άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94). Τυχόν τόκοι υπερημερίας της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τεταρτοβάθμιο του λογαριασμού του 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα», ενώ οι τόκοι δανείων καθώς και οι τόκοι υπερημερίας μετά την λήξη της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται στον λογαριασμό 65.00 «Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων». Στο λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως λόγου χάρη είναι η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεως, η οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ στο πρώτο έτος είτε εντός πέντε ετών. Στον λογαριασμό αυτό μπορούν να καταχωρηθούν και οι «σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού κατά τα προηγούμενα έτη (άρθρο 42ε παρ. 14, Ν.2190/20). Τέλος, στον λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» καταχωρείται και η αποζημίωση σε μισθωτή κτιρίου λόγω εξώσης για ιδιόχρηση του κτιρίου από τον ιδιοκτήτη (ΕΣΥΛ 2266/γνωμ. 265/12.2.96).

Στο λογαριασμό 16.90 «Έξοδα μεταγκατάστασεως της επιχειρήσεως», καταγράφονται και παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της, τα οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, που όμως δεν μπορούν να είναι περισσότερες από 5 (άρθρο 43 παρ.3 Ν.2190/20, άρθρο 31 παρ. 1ιβ Ν.2238/94). Εάν υπάρχουν επιχορηγήσεις αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 « Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων». Στο λογαριασμό 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για την απόκτηση άυλων, δηλαδή ασώματων πάγιων στοιχείων. Στο λογαριασμό 16.99 «Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις» καταγράφονται οι αποσβέσεις που διενεργούνται και ολοκληρώνονται. Γίνεται χρέωση του λογαριασμού 16.99 με το ποσό της απόσβεσης και πιστώνεται ο λογαριασμός 16.

Έτσι γίνεται εξίσωση των λογαριασμών αυτών και δεν απομένει το ποσό των 0,01 ευρώ όπως γίνεται στα ενσώματα πάγια στοιχεία (παρ.2.2.110 υποπαρ. 8 και 24 ΠΔ.1123/80, γνωμ.6/318/9.1.04).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2.1. Επιχειρήσεις που υπάγονται σε αναπροσαρμογή

Σύμφωνα με τον Νόμο 2065/1992, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς, καθώς και αυτές που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους. Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν μόνο την αξία των ακινήτων, που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθωμένα πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται της αναπροσαρμογής της αξίας τους, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η σύμβαση αυτή.

Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους. Ακόμα, εξαιρούνται από την αναπροσαρμογή οι εταιρείες, οι οποίες αναπροσαρμόζουν, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και αυτές που έχουν ήδη αναπροσαρμόσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α), την αξία των ακινήτων τους στους ισολογισμούς που έκλεισαν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2003. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση αναπροσαρμογής της και οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία.

2.2. Αναπροσαρμογή Γηπέδων και Κτιρίων

Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους μέχρι 31.12.2008 στα βιβλία τους, την αξία των ακινήτων τους, τα οποία έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Μέχρι την ανωτέρω 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 διευκρινίστηκε με την ΕΥΟΟ 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ.1127/6.12.2004, σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου, όπως είναι για παράδειγμα οι περιφράξεις, οι ασφαλιστικές, οι αποχετεύσεις, οι μαντρότοιχοι κ.λπ., επειδή αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 948 επ. του Αστικού Κώδικα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρισης 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 υπόψη 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 ΑΥΟΟ 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ.1152/14.11.2008 για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του έτους 2008.

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής: Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31.12.2003, 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 ΑΥΟΟ 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 (ΦΕΚ 1808/Β'/17.11.2004) κατά το έτος 2004.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2004, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την

31.12.2003, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31.12.2003.

Επιπροσθέτως για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 (ΦΕΚ 217/Α') ή του Ν.2166/1993 (ΦΕΚ 137/Α') από την 1.1.2004 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. 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 εταιρείας 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 τον Ν.2166/1993, στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας εταιρείας, τα ακίνητα έχουν μεταφερθεί με τις αξίες που εμφανίζονταν στα βιβλία της μετατραπέυσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης (ΕΥΟΟ 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ.1127/6.12.2004)

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

Χρόνος κτήσης: Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1.1.2008 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
Μέχρι και το έτος 2003:	1,40	1,35
Από 1.1.04 έως 31.12.04:	1,35	1,30
Από 1.1.05 έως 31.12.05:	1,30	1,25
Από 1.1.06 έως 31.12.06:	1,25	1,20
Από 1.1.07 έως 31.12.07:	1,20	1,15

Οι επιχειρήσεις που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξαρτήτως 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 31.12.2007. Επομένως, και οι εταιρείες οι οποίες προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων μέσα στο έτος 2008 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31.12.2007. Στην περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο. Για παράδειγμα η Ανώνυμη Εταιρεία «Α», προήλθε από μετατροπή της Ε.Π.Ε. «Β» μέσα στο έτος 2007, κάνοντας χρήση των διατάξεων του Ν.2166/1993 και η Ε.Π.Ε. εισέφερε στην Α.Ε. ένα βιομηχανοστάσιο, το οποίο είχε αγοράσει το έτος 2004, η Α.Ε. θα χρησιμοποιήσει τον συντελεστή αναπροσαρμογής 1,35 για το γήπεδο και τον συντελεστή 1,30 για το κτίριο. Αξίζει να σημειωθεί ότι στα βιβλία η αξία του βιομηχανοστασίου πρέπει να διαχωρίζεται σε αξία γηπέδου και αξία κτιρίου. Η ρύθμιση αυτή έγινε γιατί κατά τον μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των εισφερομένων στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920, σε αντίθεση με τους μετασχηματισμούς που γίνονται κατά εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ.1297/1972. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, τα εισφερθέντα γήπεδα και κτίρια με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 να εμφανίζονται στα βιβλία της εταιρείας, που προέκυψε από τον μετασχηματισμό, με την αξία στην οποία είχαν αποκτηθεί από τη μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

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 που αναφέρθηκαν πιο πάνω, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου. 5 του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, οι αποσβέσεις, είτε πρόκειται για τακτικές είτε για πρόσθετες και οι οποίες έχουν υπολογισθεί επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή και έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό τους με τους ίδιους

συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσης του. Αναλυτικότερα, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν σε κάθε κτίριο μέχρι 31.12.2007, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 30.6.2008, για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου.

Αν, για οποιονδήποτε λόγο, η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες από το Π.Δ.299/2003 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.2007 ή 30.6.2008, 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 31.12.2007 ή 30.6.2008, κατά περίπτωση, (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με τον 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.

Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι, προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.2007 ή 30.6.2008, κατά περίπτωση, έχει αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου, δεν θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών, διότι στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας την αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία από την αναπροσαρμογή.

Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων τα οποία προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο.

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 5 της ΑΥΟΟ 1114301/11543/Β0012/ ΠΟΛ.1152/14.11.2008 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.

Επομένως, 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 αξία αυτών, έτσι ώστε αυτή να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφόσον 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.

Σε περιπτώσεις ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού, η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής της ανωτέρω απόφασης, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν.1249/1982.

Η παράγραφος 3 της ΕΥΟΟ 1099486/11447/Β0012/ΠΟΛ.1142/18.12.2004 επισημαίνει ότι, με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον Ν.1473/1984 και τον Ν.2386/1996, προσδιορίσθηκε η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζομένων ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, με βάση συγκεκριμένες τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομείωσης (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1 κ.λπ.).

Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 της ΑΥΟΟ 1127942/11772/Β0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008 ορίζεται ότι, προκειμένου για ακίνητα 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 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.

Όταν η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου περιορίζεται, 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 σύνολό τους με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής.

Επίσης, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 2008, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31.12.2007. Επομένως, σε αναπροσαρμογή υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31.12.2007 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων.

Κατά ακολουθία των ανωτέρω, για τα κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.2007, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοσθούν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερσή

τους και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκαν, που ολοκληρώθηκε η κατασκευή τους. Επίσης, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων, δηλαδή όπως είναι οι ηλεκτρολογικές, οι υδραυλικές, οι μηχανολογικές, οι κλιματιστικές κ.τ.λ., που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών αναπροσαρμόζεται με συντελεστή ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους.

Τονίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας¹ σε ακίνητα, όπως έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (εγκύκλιοι 1112918/10736/Δ0012/ ΠΟΛ.1248/12.11.1992 και 1097930/11407/Β0012/ ΠΟΛ.1127/6.12.2004).

Επειδή, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία έχουν αποκτηθεί από τις επιχειρήσεις μέχρι την 31.12.2007 και βρίσκονται στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, προκύπτει ότι δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

- Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή κατά την ημερομηνία καταχώρισης των λογιστικών εγγραφών σχετικά με την αναπροσαρμογή στα βιβλία της επιχείρησης (πωλήθηκαν, καταστράφηκαν κ.τ.λ.).
- Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων.
- Τα κτίρια που ανεγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι, τελικά περιέρχονται στον κύριο του εδάφους.
- 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.τ.λ.).

¹ Ψιλή κυριότητα υπάρχει σε ακίνητο όταν, εκτός από την κυριότητα, υπάρχει και επικαρπία από άλλο, πλην του ψιλού κυρίου, δικαιούχο. Και στην περίπτωση της ψιλής κυριότητας μπορεί αυτή να είναι αποκλειστική ή να υπάρχει συγκυριότητα κατά τις διακρίσεις που προαναφέρθηκαν στην περίπτωση της πλήρους κυριότητας.

2.3. Η περίπτωση της Υπεραξίας

Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής ανά κατηγορία εταιρειών:

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

β) Οι προσωπικές εταιρίες θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992.

γ) Οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου αυτών, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, με τροποποίηση του καταστατικού τους, από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992.

δ) Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, αναλογικά των μεριδίων τους.

ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους. Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 876/1979 (ΦΕΚ 48 Α) δεν εφαρμόζονται στις νέες μετοχές, που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος. Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

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

Σε περίπτωση κατά την οποία, λόγω της αναπροσαρμογής, τα κεφάλαια ανώνυμης εταιρίας, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά που έχει σχηματίσει, είναι επενδυμένα κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) και άνω, οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2214/1994 (ΦΕΚ 75 Α') για την ονομαστικοποίηση των μετοχών της εταιρίας δεν έχουν εφαρμογή για τη χρήση αυτή. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή για τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).

Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημία που αφαιρείται από την υπεραξία που προέκυψε δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Ιδιαίτερα για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κάμπινγκ δεν υπόκειται σε φορολογία το πενήντα τοις εκατό (50%) της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ολόκληρου του γηπέδου επί του οποίου υφίστανται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματα της.

Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση, που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται:

- Από το φυσικό πρόσωπο ή το νόμιμο αντιπρόσωπο του και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου από τους κληρονόμους αυτού.
- Από το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.

2.4. Εκπτώσεις αποσβέσεων που υπάγονται στην Υπεραξία

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του ν.δ. 3843/1958. Η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Προκειμένου να υπολογιστεί η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων, αφαιρούνται από την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν. Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

2.5. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις του νόμου

Με τη δημοσίευση του νόμου 4308, ο οποίος αφορά την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την κατάργηση του Κώδικα Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών και άλλες διατάξεις, ορίζεται ότι δεν δύναται οι ελληνικές επιχειρήσεις να αναπροσαρμόζουν τις αξίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους.

Ειδικότερα, στο εδάφιο 3 του νόμου αυτού αναφέρεται ότι:

Για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν:

α) Η παρ. 8δ του άρθρου 16, η παρ. 2 του άρθρου 42, οι παράγραφοι 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42α, τα άρθρα 42β έως 43, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 43α, το άρθρο 43γ, τα άρθρα 90 έως 107, τα άρθρα 110 έως 130, τα άρθρα 132 έως 134, και τα άρθρα 138 έως 143 του κ.ν. 2190/1920.

β) Τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992.

γ) Η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 23 και τα άρθρα 62 έως 78 (κεφάλαιο 11) του ν.δ. 400/1970.

δ) Η παρ. 2 του άρθρου 22 του κ.ν. 3190/1955.

ε) Τα άρθρα 80, 96 και 97, η παρ. 1 του άρθρου 98, και το άρθρο 101 του ν. 4072/2012.

στ) Το π.δ. 1123/1980 (Α' 283) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες.

ζ) Το π. δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

η) Το π.δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

Τέλος το άρθρο 4 του νόμου 4308/2014 αναφέρει ότι από την 1 η Ιανουαρίου 2015 καταργείται κάθε άλλη κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργούμενων διατάξεων της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, στο βαθμό που είναι σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.1. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 – Οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 16, ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο το οποίο καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωριστεί ως πάγιο, δηλαδή να αναμένονται πιθανά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του και το κόστος των στοιχείων αυτού να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης ως στοιχείο του Ενεργητικού και να αποτιμάται αρχικά στο κόστος κτήσης του. Το κόστος κτήσης ενός παγίου στοιχείου περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους επιπλέον φόρους εισαγωγής του, τους μη εκπεστέους φόρους (π.χ. μεταβίβασης, μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α.) και κάθε άμεσο έξοδο το οποίο αφορά το ίδιο το πάγιο ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία. Προκειμένου να υπολογιστεί η τιμή αγοράς, αφαιτούνται οι πάσης φύσεως εκπτώσεις.

Η αποτίμηση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων μετά την αρχική καταχώρηση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, μπορεί να εμφανίζεται στο Ενεργητικό ακολουθώντας τη βασική ή την εναλλακτική επιτρεπόμενη μέθοδο. Η βασική μέθοδος αναφέρει ότι το ενσώματο πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού εμφανίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις αφού ληφθούν υπόψη και οι ζημίες υποτίμησης ή απομείωσης του παγίου στοιχείου. Από την άλλη πλευρά, η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αναφέρει ότι το ενσώματο πάγιο μετά την αρχική καταχώρηση στο Ενεργητικό πρέπει να εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων πρέπει να γίνεται ανά διαστήματα, διότι με αυτόν τον τρόπο αποφεύγεται το γεγονός η πραγματική αξία του παγίου στοιχείου να μη διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του. Επίσης, η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινήτοποιήσεων. Όταν η πραγματική

αξία ενός παγίου στοιχείου δεν μεταβάλλεται συχνά, σε σχέση με την λογιστική αξία του, τότε αρκεί να αναπροσαρμόζεται κάθε 3 ή 5 έτη. Αντίθετα, όταν η πραγματική αξία των παγίων στοιχείων μεταβάλλεται συχνά, τότε η αναπροσαρμογή τους πρέπει να πραγματοποιείται κάθε χρόνο.

Η πραγματική αξία των γηπέδων και των κτιρίων είναι συνήθως η αγοραία αξία και η εκτίμηση γίνεται από επίσημους εκτιμητές. Από την άλλη πλευρά, η πραγματική αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται με εκτίμηση. Στην περίπτωση όπου δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας, λόγω ιδιάζουσας φύσεως των στοιχείων αυτών, τότε αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος αντικαταστάσεων τους.

Στην περίπτωση που γίνει αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το πάγιο αυτό πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Το Δ.Λ.Π. 16 παρέχει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις με την εφαρμογή της αναπροσαρμογής να δείξουν ισχυρό Ισολογισμό. Υπάρχουν περιπτώσεις επιχειρήσεων που θέλουν να παρουσιάσουν διογκωμένα κέρδη και έτσι αποφεύγουν να εφαρμόσουν την αναπροσαρμογή. Η διαδικασία αυτή, για οποιοδήποτε λόγο κι αν ακολουθηθεί, οδηγεί στην λεγόμενη «Δημιουργική Λογιστική».

3.2. Ο Λογιστικός Χειρισμός της Αναπροσαρμογής βάσει Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με την μέθοδο στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου, έτσι ώστε η λογιστική αξία του μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Την εν λόγω μέθοδο τη συναντάμε συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, να αυξάνεται το κόστος του παγίου και οι σωρευμένες αποσβέσεις κατά αναλογία έτσι ώστε η λογιστική του αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη του αξία.

Μία ακόμη περίπτωση είναι οι σωρευμένες αποσβέσεις να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται ιδιαίτερα για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους. Αναλυτικότερα με την μέθοδο αυτή, οι σωρευμένες αποσβέσεις μεταφέρονται στην πίστωση του εκάστοτε λογαριασμού του παγίου στοιχείου για να μηδενιστούν στο τέλος, οι σωρευμένες αποσβέσεις. Έπειτα, η αναπόσπαστη αξία του παγίου συγκρίνεται με την αναπροσαρμοσμένη πραγματική του αξία, ώστε να προκύψει η διαφορά αναπροσαρμογής.

Σε περιπτώσεις που από τις ανωτέρω διαδικασίες, η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, η αύξηση πρέπει να φαίνεται απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων 41.07 με τίτλο «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων». Μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση την οποία αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου παγίου στοιχείου, η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα. Όταν συναντάμε περιπτώσεις που η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, τότε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Μια μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει άμεσα τις σχετικές «διαφορές αναπροσαρμογής», κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με το ίδιο το πάγιο στοιχείο.

Η διαφορά αναπροσαρμογής η οποία προκύπτει από την αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου στοιχείου εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», ο οποίος αποτελεί τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Οι διαφορές αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθούν στον λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο», όταν αυτές πραγματοποιηθούν.

Η πραγματοποίηση των διαφορών αναπροσαρμογής μπορεί να γίνει είτε τμηματικά με τη χρησιμοποίηση του παγίου από την επιχείρησης, είτε εφάπαξ όταν αποσύρεται ή πωλείται το αντίστοιχο πάγιο στοιχείο. Κατά την τμηματική πραγματοποίηση της διαφοράς αναπροσαρμογής, το ποσό που πραγματοποιείται προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ απόσβεσης πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου. Η μεταφορά της διαφοράς

αναπροσαρμογής στον λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο», δε γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

3.3. Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Παρακάτω θα παρουσιαστούν οι βασικές διαφορές που υφίστανται μεταξύ του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 και την Ελληνική Νομοθεσία, που αφορούν την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι διαφορές αυτές αναλύονται ως εξής:

Όσον αφορά τον χρόνο αναπροσαρμογής:

- Στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, τα υλικά πάγια στοιχεία του Ενεργητικού μετά την αρχική καταχώρηση μπορούν να αναπροσαρμόζονται. Σύμφωνα με τον ν. 3229/04 οι τράπεζες, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών καθώς και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον, μπορούν να αναπροσαρμόζουν κάθε χρόνο την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται με βάση το Δ.Λ.Π. 16.
- Με την ελληνική νομοθεσία με τον ν.2065/92, οι επιχειρήσεις του αρ. 20 υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και έπειτα, κάθε τέσσερα χρόνια την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους. Σε περίπτωση που οι εταιρίες έχουν αναπροσαρμόσει την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους σύμφωνα με τον αρ. 15 του ν.3229/04, δε θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του ν.2065/92.

Όσον αφορά τους συντελεστές αναπροσαρμογής

- Σύμφωνα με τις παράγραφο 31 και 32 του Δ.Λ.Π. 16, η αγοραία αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται από επίσημους εκτιμητές.
- Σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφο 2 του Ν.2065/92 της ελληνικής νομοθεσίας, οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθορίζονται λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών. Λαμβάνονται επίσης υπόψη και οι

αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, όπου υπάρχει σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

Όσον αφορά την αξία η οποία υπόκειται σε αναπροσαρμογή

- Με βάση το Δ.Λ.Π. 16, παράγραφο 35 υπάρχουν δύο εναλλακτικοί λογιστικοί χειρισμοί. Σε αναπροσαρμογή υπόκειται η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, έτσι ώστε να ισούται με την πραγματική ή αγοραία αξία τους.
- Με βάση την ελληνική νομοθεσία, άρθρο 22, παράγραφο 4 και 5 του ν.2065/92, αναπροσαρμόζεται τόσο η αξία κτήσης των ακινήτων, όσο και οι σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι και την προηγούμενη διαχειριστική χρήση από τον χρόνο αναπροσαρμογής, με βάση του προβλεπόμενους συντελεστές.

Όσον αφορά την εμφάνιση της διαφοράς αναπροσαρμογής

- Με το Δ.Λ.Π 16, η διαφορά αναπροσαρμογής εμφανίζεται λογιστικά στον λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» ως τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Η διαφορά αυτή μεταφέρεται στο «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέον» τμηματικά, ανάλογα με τη χρήση του παγίου περιουσιακού στοιχείου ή εφάπαξ με την απόσυρση ή πώλησή του (παράγραφοι 39, 40 και 41).
- Η ελληνική νομοθεσία ορίζει ότι η διαφορά αναπροσαρμογής εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» ως τμήμα του λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων. Από την υπεραξία η οποία προκύπτει, αφαιρείται η τυχόν υπάρχουσα ζημία. Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται όπως ορίζει το άρθρο 23 ν.2065/92.

Όσον αφορά τις ετήσιες αποσβέσεις

- Οι ετήσιες αποσβέσεις με βάση το Δ.Λ.Π. 16 υπολογίζονται στην επανεκτιμημένη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή στη νέα λογιστική αξία, και την υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή τους.

- Οι ετήσιες αποσβέσεις με βάση την ελληνική νομοθεσία υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης των ακινήτων σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης. Σαν αποτέλεσμα αυτού, η ωφέλιμη ζωή των ακινήτων επιμηκύνεται.

Όσον αφορά τη φορολογία της υπεραξίας

- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν αναγνωρίζουν το άρθρο 13 του ν.2238/94. Αντί αυτού, υπάρχει το Δ.Λ.Π. 12 όπου αναφέρεται στην Αναβαλλόμενη Φορολογία και μεριμνά και για την αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Το Δ.Λ.Π 12 θα αναλυθεί στην παρακάτω ενότητα.
- Η ελληνική νομοθεσία αναφέρει ότι το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει, μετά την αφαίρεση της τυχόν υπάρχουσας ζημίας, φορολογείται εφάπαξ. Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του κεφαλαίου πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, η κεφαλαιοποιηθείσα διαφορά αναπροσαρμογής υπόκειται σε πλήρη φορολογία με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και ο φόρος που καταβλήθηκε αφαιρείται.

3.4. Η Αναβαλλόμενη Φορολογία και Αναπροσαρμογή Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων (Δ.Λ.Π. 12)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 όπως αναθεωρήθηκε και ισχύει, προβλέπει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις ανάλογα με τον τρόπο που η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της. Το θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές συνέπειες αφενός από την μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό της επιχείρησης και αφετέρου από τις συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα εκπέσει φορολογικά από τα φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία αναμένεται να εισρεύσουν σε μια επιχείρηση όταν

αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου του Ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική του αξία. Επακόλουθο της καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με την μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους.

Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική του βάση το ποσό των φορολογητέων οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την επιχείρηση με την μορφή φορολογικών πληρωμών.

Όταν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή η οποία αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του παγίου περιουσιακού στοιχείου όσο και τις προσαρμογής της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα Ίδια Κεφάλαια στις περιόδους τις οποίες προκύπτουν. Αν όμως, η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δεν σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή η οποία αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων.

Όταν η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την αποτίμηση και επομένως επηρεάζεται το φορολογικό κέρδος και αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. Αντίθετα, σε περίπτωση όπου η αποτίμηση δεν επηρεάζει το φορολογικό κέρδος και δεν αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, πρέπει να αναγνωριστεί η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Παράδειγμα 1 – Υπολογισμός Αναπροσαρμογής

Ανώνυμη Εταιρεία που κλείνει Ισολογισμό με 31.12.2008 έχει, μεταξύ άλλων, στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 120.000 ευρώ που απέκτησε το έτος 2004 και ένα άλλο κτίριο αξίας 80.000 ευρώ που απέκτησε στο έτος 2005. Για το δεύτερο κτίριο, η εταιρεία δαπάνησε στο έτος 2006 για βελτιώσεις και προσθήκες το ποσό των 15.000 ευρώ. Η αξία των δύο αυτών κτιρίων ανέρχεται την 31.12.2008, βάσει αντικειμενικών αξιών, σε 180.000 ευρώ και 135.000 ευρώ, αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι και τα δύο κτίρια βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Από την Ανώνυμη Εταιρεία έχουν ενεργηθεί μέχρι και 31.12.2007 συνολικά οι εξής αποσβέσεις:

Για το πρώτο κτίριο 24.000 ευρώ και για το δεύτερο κτίριο 14.000 ευρώ, από τις οποίες τα 1.500 ευρώ έγιναν στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων, η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεών τους θα γίνει ως εξής:

A. Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 2004, θα πολλαπλασιασθεί η τιμή κτήσης αυτού, δηλαδή τα 120.000 ευρώ με τον συντελεστή 1,30, επομένως θα έχουμε:

$$120.000 \times 1,30 = 156.000 \text{ ευρώ}$$

Η αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί ως τιμήκτήσης, αφού είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας, δηλαδή μικρότερη των 180.000 ευρώ. Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν ενεργηθεί μέχρι 31.12.2007 με τον συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή θα έχουμε:

$$24.000 \times 1,30 = 31.200 \text{ ευρώ}$$

B. Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 2005 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσης των 80.000 ευρώ με τον συντελεστή 1,25, δηλαδή η αξία που θα προκύψει θα είναι:

$$80.000 \times 1,25 = 100.000 \text{ ευρώ}$$

Για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό στο έτος 2006, θα πολλαπλασιασθεί το ποσό των 15.000 ευρώ με τον συντελεστή 1,20, δηλαδή θα έχουμε:

$$15.000 \times 1,20 = 18.000 \text{ ευρώ}$$

Επειδή η αντικειμενική αξία του κτιρίου είναι 135.000 ευρώ, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προέκυψε βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής, δηλαδή:

$$100.000 + 18.000 = 118.000 \text{ ευρώ.}$$

Οι διενεργηθείσες μέχρι 31.12.2007 αποσβέσεις θα αναπροσαρμοσθούν ως εξής:

$$14.000 - 1.500 = 12.500$$

$$12.500 \times 1,25 = 15.625$$

$$1.500 \times 1,20 = 1.800$$

$$\text{Επομένως συνολικά έχουμε: } 15.625 + 1.800 = 17.425$$

Παράδειγμα 2 – Αναπροσαρμογή Παγίων Στοιχείων και Λογιστικές Εγγραφές

Ανώνυμη Εταιρεία που κλείνει Ισολογισμό την 31.12.2008, έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα εντός σχεδίου πόλεως, για τα οποία ισχύουν τα εξής δεδομένα:

Ακίνητο Α: Το γήπεδο είχε αγοραστεί το έτος 2001 και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του με βάση τις διατάξεις του Ν.2065/1992 κατά το έτος 2004 εμφανίζεται με αξία κτήσης 100.000 ευρώ. Η αξία του γηπέδου αυτού με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή την 31.12.2008, σε 150.000 ευρώ. Το κτίριο, η ανέγερση του οποίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 2004, εμφανίζεται στα βιβλία με αξία κτήσης 400.000 ευρώ. Με βάση το αντικειμενικό σύστημα η αξία του ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής σε 600.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι τότε, δηλαδή μέχρι 31.12.2007, ανέρχονται σε 80.000 ευρώ.

Ακίνητο Β: Η αξία του γηπέδου κτήσης 2004 είναι 50.000 ευρώ. Επί του γηπέδου έχει ανεγερθεί κτίριο, του οποίου η ολοκλήρωση της κατασκευής του έγινε το έτος 2005 και κόστισε 200.000 ευρώ. Κατά το επόμενο έτος 2006 έγιναν προσθήκες αξίας 40.000 ευρώ στο εν λόγω

κτίριο. Οι αξίες του γηπέδου και κτιρίου με βάση το αντικειμενικό σύστημα ανέρχονται κατά την 31.12.2008 σε 60.000 ευρώ και 250.000 ευρώ, αντίστοιχα. Επί του κτιρίου έχουν ενεργηθεί μέχρι την 31.12.2004 αποσβέσεις 35.000 ευρώ, από τις οποίες το ποσό των 6.000 ευρώ αφορούν τις προσθήκες που έγιναν το έτος 2006. Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημιές» που εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι 60.000 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η αξία των γηπέδων και κτιρίων και των αποσβέσεων μετά την αναπροσαρμογή τους, καθώς και η λογιστική υπεραξία που προκύπτει έχουν ως εξής:

Α' ΓΗΠΕΔΑ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΣΕ € (Α)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ (Β)	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ. ΑΞΙΑ (Α*Β)	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
Γήπεδο κτήσης 2001	100.000,00	1,40	140.000,00	150.000,00
Γήπεδο κτήσης 2004	50.000,00	1,35	67.500,00	60.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	150.000,00		207.500,00	210.000,00

Επειδή η αξία του δεύτερου γηπέδου βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μικρότερη της αξίας η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού θα ληφθεί η αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή τα 60.000 ευρώ. Αντίθετα, για το πρώτο γήπεδο, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθούν τα 140.000 ευρώ. Επομένως η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων θα εμφανιστεί στα βιβλία της εταιρείας ως εξής:

Γήπεδο κτήσης 2001:	140.000 ευρώ
Γήπεδο κτήσης 2004:	60.000 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	200.000 ευρώ

Β' ΚΤΙΡΙΑ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΣΕ € (Α)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ (Β)	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ (Α*Β)
Κτίριο κτήσης 2004	400.000,00	1,30	520.000,00
Κτίριο κτήσης 2005	200.000,00	1,25	250.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	600.000,00		770.000,00

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ 2006 (Α)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ (Β)	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ (Α*Β)
Κτίριο κτήσης 2004	-	-	-
Κτίριο κτήσης 2005	40.000,00	1,20	48.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	40.000,00		48.000,00

ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ 31/12/2008	
Κτίριο κτήσης 2004	600.000,00
Κτίριο κτήσης 2005	250.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	850.000,00

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, για το κτίριο κτήσης 2004, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής ποσό 520.000

ευρώ, καθόσον είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την 31.12.2008 (520.000 ευρώ < 600.000 ευρώ).

Αντίθετα, για το κτίριο κτήσης 2005, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, η αντικειμενική αξία των 250.000 ευρώ, καθόσον 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 ΑΥΟΟ 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ.1152/14.11.2008, ήτοι:

$$250.000 + 48.000 = 298.000 \text{ ευρώ}$$

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων θα εμφανισθεί στα βιβλία ως εξής:

Κτίριο κτήσης 2004:	520.000 ευρώ	Βάσει συντελεστή αναπροσαρμογής
Κτίριο κτήσης 2004:	250.000 ευρώ	Βάσει αντικειμενικής αξίας
ΣΥΝΟΛΟ	770.000 ευρώ	

Γ' ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Επειδή, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του πρώτου κτιρίου ελήφθη αυτή που προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή 1,30 της πιο πάνω απόφασης, οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.2007 αποσβέσεις επί του κτιρίου αυτού, ύψους 80.000 ευρώ θα αναπροσαρμοσθούν με τον ίδιο συντελεστή 1,30. Επιπλέον, επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του δεύτερου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία αυτού, η αναπροσαρμογή έγινε ουσιαστικά με τον συντελεστή 1,0416 ήτοι:

$$250.000 / 240.000 = 1,0416.$$

Κατά συνέπεια και οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.2007 αποσβέσεις ύψους 35.000 ευρώ θα αναπροσαρμοσθούν με τον συντελεστή που προέκυψε με τον παραπάνω υπολογισμό. Επομένως, θα έχουμε:

ΚΤΙΡΙΟ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕΧΡΙ 31/12/2007 (Α)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ (Β)	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ (Α*Β)
Αποσβέσεις κτιρίου Α	80.000,00	1,30	104.000,00
Αποσβέσεις κτιρίου Β	35.000,00	1,0416	36.456,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ			140.456,00

ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Από τους εν λόγω υπολογισμούς προκύπτει υπεραξία η οποία πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί και υπολογίζεται στους παρακάτω πίνακες:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ			
Α' ΓΗΠΕΔΑ			
Αναπροσαρμοσμένη αξία (Μείον) Αξία κτήσης προ αναπροσαρμογής		200.000,00	
	-	150.000,00	50.000,00
Α' ΚΤΙΡΙΑ			
Αναπροσαρμοσμένη αξία (Μείον) Αξία κτήσης προ αναπροσαρμογής	770.000,00		
	-	640.000,00	130.000,00
ΜΕΙΟΝ			
Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή (Μείον) Αποσβέσεις προ αναπροσαρμογής	140.456,00		
	-	115.000,00	25.456,00
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ			154.544,00

ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ	
Λογιστική υπεραξία	154.544,00
(Μείον) Χρεωστικό υπόλοιπο Λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ»	- 60.000,00
	94.544,00

Λογιστικές Εγγραφές

Η εταιρεία προκειμένου να εμφανίσει στα βιβλία της τις οικονομικές μεταβολές από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, θα προβεί στις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές κατά την 31/12/2008:

A/A		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	<p>10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ</p> <p>10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα 10.00.00 Γήπεδο Α (40.000) 10.00.01 Γήπεδο Β (10.000)</p> <p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</p> <p>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν.2065/1992 (50.000)</p> <p>Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως γηπέδων- οικοπέδων</p>	50.000,00	50.000,00
2	<p>ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ 11 ΕΡΓΑ</p> <p>11.00 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων 11.00.00 Κτίριο Α (120.000) 11.00.01 Κτίριο Β (10.000)</p>	130.000,00	

	<p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</p> <p>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν.2065/1992 (130.000)</p> <p>Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως κτιρίων</p>		130.000,00
3	<p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</p> <p>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν.2065/1992 (25.456)</p> <p>11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</p> <p>11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα</p> <p>11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων (25.456)</p> <p>Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας σωρευμένων αποσβέσεων κτιρίων</p>	25.456,00	25.456,00
4	<p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</p> <p>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν.2065/1992 (60.000)</p> <p>88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</p> <p>88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη</p> <p>Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης χρήσης με υπεραξία Ν.2065/1992</p>	60.000,00	60.000,00

10.00.00		10.00.01	
(1)	100.000,00	(1)	50.000,00
	40.000,00		10.000,00
	140.000,00		60.000,00
11.00.00		11.00.01	
(2)	400.000,00	(2)	240.000,00
	120.000,00		10.000,00
	520.000,00		250.000,00
11.99.00		88.03	
	80.000,00		60.000,00 (4)
	35.000,00		
	25.456,00 (3)		60.000,00
	140.456,00		
41.07.00			
(3)	25.456,00	50.000,00 (1)	
(4)	60.000,00	130.000,00 (2)	
	94.544,00		

Περαιτέρω, η λογιστική εγγραφή με την οποία θα απεικονιστεί στα βιβλία της Α.Ε. η κεφαλαιοποίηση του υπολοίπου της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της, θα έχουν ως εξής:

Α/Α		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
5	<p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</p> <p>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων</p> <p>41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν.2065/1992 (94.544)</p> <p>40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ</p> <p>40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών περιουσιακών στοιχείων</p> <p>Κεφαλαιοποίηση υπολοίπου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων</p>	94.544,00	94.544,00

41.07.00			
(3)	25.456,00	50.000,00	(1)
(4)	60.000,00	130.000,00	(2)
(5)	94.544,00		
	-	-	

Παράδειγμα 3 – Λογιστική Παρακολούθηση Αναπροσαρμογής με βάση το Δ.Λ.Π. 16

Η επιχείρηση ΔΙΑΠΛΑΣΗ Α.Ε. αγόρασε την 1/1/2001 ένα ακίνητο έναντι 200.000 ευρώ και ωφέλιμης ζωής 20 χρόνια. Μετά από δύο χρόνια την 1/1/2003 η πραγματική αξία του κτιρίου επανεκτιμάται στα 270.000 ευρώ. Προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά αναπροσαρμογής, μπορούν να ακολουθηθούν οι παρακάτω λογιστικοί χειρισμοί, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16:

- **1^{ος} Λογιστικός Χειρισμός (Μέθοδος μηδενισμού των αποσβέσεων)**

Υπολογισμός Διαφοράς Αναπροσαρμογής

Έστω ότι οι σωρευμένες αποσβέσεις των δύο ετών είναι 20.000 ευρώ.

Κτίριο – Αξία Κτήσης 200.000

-Αποσβ. Κτίρια (20.000)

Καθαρή Λογιστική Αξία 180.000

Αξία Επανεκτίμησης 270.000

Διαφορά Αναπροσαρμογής 90.000

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας είναι:

Λογιστικές Εγγραφές

Α/Α		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα 11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων 11.99.00.00 Αποσβεσμένο Κτίριο X (20.000) 11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ 11.00 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων 11.00.00 Κτίριο X (20.000)	20.000,00	20.000,00
	Λογισμός αποσβέσεων Κτιρίου X		
2	11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ 11.00 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων 11.00.00 Κτίριο X (90.000) 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών	90.000,00	

	<p>περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων (90.000)</p>		90.000,00
	Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως κτιρίων		
3	<p>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</p> <p>66.01 Αποσβέσεις κτιριακών εγκαταστάσεων 66.01.00 Αποσβέσεις Κτιρίου Α (15.000)</p> <p>11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά Έργα 11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων 11.99.00.00 Αποσβεσμένο Κτίριο Χ (15.000)</p>	15.000,00	15.000,00
	Λογισμός αποσβέσεων Κτιρίου Χ		
4	<p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων (5.000)</p> <p>42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο</p>	5.000,00	5.000,00
	Μεταφορά διαφοράς αναπροσαρμογής σε υπόλοιπο κερδών εις νέο		

- 2^{ος} Λογιστικός Χειρισμός (Μέθοδος κατ' αναλογία αύξησης της αξίας κτήσης και των σωρευμένων αποσβέσεων)

Υπολογισμός Διαφοράς Αναπροσαρμογής

Κτίριο – Αξία Κτήσης 200.000

-Αποσβ. Κτίρια (20.000)

Καθαρή Λογιστική Αξία 180.000

Συντελεστής Αναπροσαρμογής: $270.000/180.000 = 1,5$

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης: $200.000*1,5 = 300.000$

Αναπροσαρμογή αποσβέσεων: $20.000*1,5 = 30.000$

Πραγματική Αξία Κτιρίου 270.000

Διαφορά Αναπροσαρμογής: $270.000 - 180.000 = 90.000$

Λογιστικές Εγγραφές

A/A		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ 11 ΕΡΓΑ		
	11.00 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων	100.000,00	
	11.00.00 Κτίριο X (100.000)		
	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		
	41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		100.000,00
	41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων (100.000)		

	Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως κτιρίων		
2	<p>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</p> <p>41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων</p> <p>41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων (10.000)</p> <p>11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</p> <p>11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα</p> <p>11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων</p> <p>11.99.00.00 Αποσβεσμένο Κτίριο X (10.000)</p>	10.000,00	10.000,00
	Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αποσβέσεων κτιρίων		
3	<p>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</p> <p>66.01 Αποσβέσεις κτιριακών εγκαταστάσεων</p> <p>66.01.00 Αποσβέσεις Κτιρίου Α (15.000)</p> <p>11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</p> <p>11.99 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα</p> <p>11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων</p> <p>11.99.00.00 Αποσβεσμένο Κτίριο X (15.000)</p>	15.000,00	15.000,00
	Λογισμός αποσβέσεων Κτιρίου X		
4	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		

41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	5.000,00	
41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων (5.000)		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		5.000,00
Μεταφορά διαφοράς αναπροσαρμογής σε υπόλοιπο κερδών εις νέο		

Θα πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι και στους δύο λογιστικούς χειρισμούς, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων» είναι 90.000 ευρώ, το οποίο ισούται με την αύξηση στην αναπόσβεστη αξία του κτιρίου, που πριν την αναπροσαρμογή ήταν 180.000 ευρώ και μετά την αναπροσαρμογή έφτασε στις 270.000 ευρώ, δηλαδή η αύξηση ήταν 90.000 ευρώ.

Η ετήσια απόσβεση και στους δύο λογιστικούς χειρισμούς θα υπολογίζεται στη νέα λογιστική αξία των 270.000 ευρώ, δηλαδή η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του κτιρίου θα είναι: $20 - 2 = 18$ έτη. Οι αποσβέσεις ετησίως θα ανέρχονται σε : $270.000/18 = 15.000$ ευρώ ετησίως.

Το κέρδος επανεκτίμησης που «πραγματοποιείται» από τη χρήση του κτιρίου είναι:

$$15.000 - 10.000 = 5.000 \text{ ευρώ.}$$

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα εργασία πραγματεύτηκε την αναπροσαρμογή του πάγιου εξοπλισμού που διαθέτει η επιχείρηση για τους σκοπούς της επίτευξης της παραγωγικής της διαδικασίας. Παρουσιάστηκαν τόσο η ελληνική νομοθεσία που ίσχυε έως και 1/1/2015, αλλά και η τροποποίηση του νόμου και των διατάξεων που ίσχυαν. Επίσης, παρουσιάστηκε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 το οποίο αφορά την αναγνώριση της αναπροσαρμογής όπως αυτή ισχύει διεθνώς, καθώς επίσης και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, όπου αναφέρεται στις επιπτώσεις της αναπροσαρμογής στη φορολογία.

Η αναπροσαρμογή ως βασικό στόχο έχει την διαμόρφωση της αξίας κτήσης του πάγιου εξοπλισμού σε τρέχουσες τιμές, έτσι ώστε να απεικονίζονται με ορθότητα και σαφήνεια τα στοιχεία στον Ισολογισμό. Με την αναπροσαρμογή, η αξία ενός παγίου έρχεται σε τιμές που ισχύουν στην αγορά τη χρονική στιγμή που καταρτίζεται ο Ισολογισμός, μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.

Η αναπροσαρμογή, με βάση την ελληνική νομοθεσία πραγματοποιούνταν κάθε 4 έτη και με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, όπου καθόριζε και στους συντελεστές. Αυτό είχε ως σκοπό τον έλεγχο των επιχειρήσεων για να μην έχουν την δυνατότητα της υπερδιόγκωσης των στοιχείων του Ενεργητικού τους. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, λόγω της φύσης τους, είναι ελαφρώς πιο ευέλικτα παρέχοντας δυνατότητες στη διοίκηση της επιχείρησης για να αναπροσαρμόζει ανάλογα τον πάγιο εξοπλισμό της.

Με την καθιέρωση του νόμου 4308/14, η αναπροσαρμογή του πάγιου εξοπλισμού καταργήθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι ελληνικές επιχειρήσεις πλέον βάσει της ελληνικής νομοθεσίας δεν έχουν τη δυνατότητα να αναπροσαρμόσουν τα πάγια στοιχεία τους, παρά μόνο εάν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και για τους σκοπούς των Προτύπων.

Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, η αναπροσαρμογή μπορεί να προσφέρει δυνατότητες δημιουργικής λογιστικής και διόγκωσης των Ισολογισμών. Από την άλλη πλευρά η αναπροσαρμογή χρειάζεται να πραγματοποιείται, μιας και δίνει δυνατότητες πληρέστερης πληροφόρησης τόσο στη διοίκηση όσο και στους τρίτους για τις αξίες των στοιχείων της επιχείρησης. Επομένως, θα πρέπει να πραγματοποιείται με τέτοιο τρόπο, ώστε να ελαχιστοποιεί

τις περιπτώσεις της δημιουργικής λογιστικής, αλλά να παράλληλα να αποσαφηνίζει την αξία των μέσων δράσης της επιχείρησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Α.Υ. Οικ. 1115944/106161/Β0012/ΠΟΛ1281/30.10.96, Αναπροσαρμογή Αξίας των Ακίνητων των Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Α.Υ. Οικ. 1105256/11260/Β0012/ΠΟΛ1269/15.11.00, Αναπροσαρμογή Αξίας των Ακίνητων των Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Α.Υ. Οικ. 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ1121/17.11.04, Αναπροσαρμογή Αξίας των Ακίνητων των Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Α.Υ. Οικ. 1129550/15706/Β0012/ΠΟΛ1315/3.12.96, Οδηγίες για την Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 1996 και προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του ν.2065/92, Αθήνα
- Α.Υ. Οικ. 1099486/11447/β0012/πολ1142/18.12.04, Αναπροσαρμογή Αξίας των Ακίνητων των Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Α.Υ. Οικ. 1027259/πολ1054/22.3.05, Αναπροσαρμογή Αξίας των Ακίνητων των Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Αληφαντής, Γ. (2009). *Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων*. Αθήνα: Παμίσιος
- Γκίκας, Δ. και Παπαδάκη, Α. (2012). *Χρηματοοικονομική λογιστική*. Αθήνα: Γεωργία Σωτ. Μπένου
- Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π. και Μουσή, Σ. (2005). *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική* (Α' έκδ.). Θεσσαλονίκη: Rosilli Εμπορική – Εκδοτική Μ. ΕΠΕ
- Μπάλλας, Α. και Χέβας, Δ. (2011). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: Γεωργία Σωτ. Μπένου
- Μπατσινίλας, Ε. και Πατατούκας, Κ. (2013). *Σύγχρονη Λογιστική* (Τόμος Α', 3^η έκδ.). Αθήνα: Σταμούλης Α.Ε.
- Ντζανάτος, Δ. (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά* (βιβλίο πρώτο). Αθήνα: Καστανιώτη
- ΦΕΚ 113^Α/30.06.92, Νόμος 2065/92, Κεφάλαιο Γ: Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων των Επιχειρήσεων
- ΦΕΚ 38^Α/10.2.04, Νόμος 3229/04, Εποπτεία της Ιδιωτικής Ασφάλισης, Εποπτεία και Έλεγχος Τυχερών Παιχνιδιών, Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις

- ΦΕΚ 251/Α/24.11.14, Νόμος 4908/14, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , Αθήνα
- Φίλιος, Β. (2013). *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική* (τόμος Α', Α' εκδ.). Αθήνα: Σύγχρονη εκδοτική
- Φορολογική Επιθεώρηση (Π.Ο.Ε- Δ.Ο.Υ.) (2007). *Διεθνή Λογιστικά πρότυπα* (ειδική έκδοσή). Αθήνα: Γρίβας Γ. (Πρόεδρος Π.Ο.Ε.-Δ.Ο.Υ.)
- Χέβας, Δ. (2010). *Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική* (Α' εκδ.). Αθήνα: Γεωργία Σωτ. Μπένου
- Grant Thornton (2006). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S.* (2^η εκδ.). Αθήνα: Grant Thornton

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- Deloitte Global Services Limited, (2014), IAS 16- Property, Plant and Equipment. Διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>
- Deloitte Global Services Limited, (2010), IAS 12- Income Taxes. Διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>