



ΙΔΡΥΜΑ  
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

*«ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ  
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ»*

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ :  
ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:  
ΔΡΑΚΟΥΛΑΚΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ  
ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ  
ΜΕΛΕΤΙΑΔΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2006



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ  
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

*«ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ  
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ»*

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ :  
ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ**

**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:  
ΔΡΑΚΟΥΛΑΚΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ  
ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ  
ΜΕΛΕΤΙΑΔΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ**

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2006

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b> .....	2
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	3
<b>Κεφάλαιο 1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ</b> .....	4
1.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό .....	4
1.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων .....	4
1.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου .....	4
1.2.2 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου .....	7
1.3 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων .....	8
1.4 Υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων .....	21
1.5 Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων .....	23
1.5.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί .....	23
1.5.2 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων .....	24
1.5.3 Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος είναι υποχρεωτική .....	27
1.5.4 Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους νόμιμους συντελεστές .....	28
1.5.5 Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης (με εξαίρεση τις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις) .....	29
1.5.6 Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία .....	31
1.5.7 Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο χρησιμοποιείται από αυτόν που έχει την κυριότητα .....	31
1.5.8 Για τα πάγια που παραμένουν σε αδράνεια δεν υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις .....	32
1.5.9 Αναλυτική καταχώρηση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή. ....	34
1.5.10 Τα πάγια στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση πρέπει να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση .....	35
1.5.11 Οι τακτικές αποσβέσεις πρέπει να επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος. ....	36
1.5.12 Απόσβεση παγίων νέων επιχειρήσεων. ....	36
1.5.13 Ειδικά θέματα αποσβέσεων .....	37
1.5.14 Ενσώματες ακινητοποιήσεις που αποσβένονται 100%. ....	39
1.5.15 Αποσβέσεις μετασηματιζόμενων επιχειρήσεων. ....	40
1.6 Μεταβολές παγίων στοιχείων .....	44
1.6.1 Αναφορά στο προσάρτημα .....	44
1.7 Αυξήσεις παγίων. ....	44
1.8 Μειώσεις παγίων .....	46
1.8.1 Εκποίηση ακινήτων. ....	46
1.8.2 Εκποίηση μηχανημάτων και λοιπών παγίων .....	49
1.8.3 Καταστροφή παγίων .....	50
1.8.4 Κατεδάφιση κτιρίου .....	51
1.8.5 Λοιπές μεταβιβάσεις. ....	51
1.9 Επιχορήγηση παγίων .....	54
1.10 Ονομαστικοποίηση μετοχών. ....	56
1.11 Κτηματικές εταιρείες. ....	56
1.12 Αναφορά στο προσάρτημα εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν σε ενσώματες ακινητοποιήσεις. ....	57
1.13 Αναφορά των ακινήτων της εταιρείας στην έκθεση του διοικητικού συμβουλίου .....	57
<b>Κεφάλαιο 2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ</b> .....	58

2.1. Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα.....	58
<b>Κεφάλαιο 3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ Ή ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΑΝΕΓΕΡΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙ ΓΗΠΕΔΩΝ Ή ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΡΙΤΩΝ.....</b>	<b>60</b>
3.1. Οικοδόμηση πάνω σε ξένο έδαφος. ....	60
3.2 Σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς χώρου. ....	61
3.3. Για να εκπέσει ο μισθωτής (ή επιφανειούχος) τον Φ.Π.Α. των κτισμάτων που κατασκευάζει στο γήπεδο του εκμισθωτή πρέπει η χρήση του γηπέδου να έχει παραχωρηθεί τουλάχιστον για εννέα χρόνια. ....	61
3.4. Μεταγραφή συμβολαίου μίσθωσης ασκεπούς χώρου διάρκειας άνω των εννέα ετών. ....	62
3.5. Η λογιστική των κτιρίων ή τεχνικών έργων σε γήπεδα ή ακίνητα τρίτων. ....	63
3.6. Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού (ή αποσβέσεις κτιρίων ή τεχνικών έργων σε γήπεδα ή οικόπεδα τρίτων). ....	64
3.7. Φορολογικές υποχρεώσεις από την ανέγερση οικοδομής σε ακίνητο τρίτου. ....	67
3.8. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.....	68
<b>Κεφάλαιο 4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (Άυλα πάγια στοιχεία) .....</b>	<b>69</b>
4.1. Γενικά. ....	69
4.2. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων .....	69
4.3. Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων: .....	70
4.4. Πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων. ....	70
4.5. Υπεραξία επιχειρήσεως. ....	72
4.5.1. Η λογιστική Της υπεραξίας επιχειρήσεως (ή Goodwill). ....	72
4.5.1.1. Γενικά. ....	72
4.5.1.2. Goodwill από εξαγορά επιχείρησης. ....	74
4.5.1.3. Goodwill από συγχώνευση επιχείρησης. ....	77
4.5.2. Απόσβεση Goodwill - Φορολογική αναγνώριση. ....	79
4.5.3 Η λογιστική του Goodwill. ....	83
4.6. Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας .....	83
4.7. Δικαιώματα «Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων - Μεταλλείων - Λατομείων» και «Λοιπές παραχωρήσεις». ....	85
4.8. Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων. ....	85
4.9. Λοιπά δικαιώματα. ....	86
4.10. Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις. ....	88
<b>Κεφάλαιο 5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ .....</b>	<b>89</b>
5.1. Γενικά. ....	89
5.2. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως. ....	89
5.2.1. Έξοδα τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10. ....	89
5.2.2. Έξοδα τα οποία δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 .....	93
5.3. Έξοδα ερευνών Ορυχείων - Μεταλλείων Λατομείων .....	94
5.4. Έξοδα Λοιπών Ερευνών .....	94
5.5. Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων .....	95
5.6. Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων .....	96
5.7. Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων .....	96
5.8. Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών .....	96
5.9. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου .....	97
5.10. Έξοδα αναδιοργανώσεως.....	97
5.11. Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως .....	98
5.12. Δαπάνες μετεγκατάστασης της επιχείρησης .....	99
<b>Κεφάλαιο 6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....</b>	<b>100</b>

6.1. Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων .....	100
6.2. Έννοια αποθεμάτων .....	100
6.3. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων .....	100
6.3.1. Γενικά. ....	100
6.3.2. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ....	101
6.3.3. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο .....	101
6.3.4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο .....	101
6.4. Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου .....	102
6.4.1. Αποθέματα που προέρχονται από αγορές .....	102
6.4.2. Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή .....	104
6.4.3. Αποθέματα υποπροϊόντων .....	106
6.4.4. Αποθέματα υπολειμμάτων. ....	107
6.4.5. Αποθέματα συμπαραγώγων προϊόντων. ....	107
6.4.6. Αποθέματα ελαττωματικά. ....	108
6.5. Προσδιορισμός των τιμών, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων .....	108
6.5.1. Τιμή κτήσεως.....	108
6.5.2. Ιστορικό κόστος παραγωγής .....	109
6.5.3. Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής .....	110
6.5.4. Τρέχουσα τιμή αγοράς .....	110
6.5.5. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία .....	111
6.6. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ....	113
6.6.1. Παραδεκτές μέθοδοι .....	113
6.6.2. Μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς. ....	125
6.6.3. Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους. ....	125
6.6.4. Οι μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσεως εφαρμόζονται από την επιχείρηση κατά τρόπο πάγιο .....	125
6.6.5. Αποτίμηση δύο ή περισσότερων κατηγοριών αγαθών με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως. ....	126
6.6.6. Αποτίμηση του ίδιου αγαθού με δύο διαφορετικές μεθόδους. ....	126
6.6.7. Αποτίμηση αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των υποκαταστημάτων. ....	126
6.6.8 Αλλαγές στο Δ.Λ.Π. Νο 2 σχετικές με την αποτίμηση των αποθεμάτων, που έγιναν το έτος 1993. ....	127
<b>Κεφάλαιο 7 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ .....</b>	<b>128</b>
7.1. Περί των συμμετοχών γενικά .....	128
7.1.1. Συμμετοχές που καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό .....	128
7.1.2. Διάκριση των συμμετοχών .....	129
7.2. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις .....	129
7.2.1. Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων .....	129
7.2.2. Σχέση μητρικής επιχείσεως προς θυγατρική .....	131
7.2.2.1. Γενικά .....	131
7.2.2.2. Όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία κεφαλαίου μιας άλλης (θυγατρικής) ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής). ....	132
7.2.2.3. Όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία κεφαλαίου μιας άλλης (θυγατρικής) ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) και η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης. ....	133

7.2.2.4. Όταν μια επιχείρηση ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (της θυγατρικής).	133
7.2.2.5. Όταν συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής επιχείρησης.	134
7.2.2.6 Όταν μια επιχείρηση ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).	135
7.2.2.7 Ποιες άλλες επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες	136
7.2.2.8 Επιχειρήσεις με ενιαία διεύθυνση ή κοινά όργανα διοίκησης	136
7.3. Έννοια χρεογράφων	137
7.4. Η Λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων	137
7.5. Η Λογιστική της κάλυψης μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας	139
7.6. Η Λογιστική των τίτλων σταθερού εισοδήματος	140
7.6.1. Η τιμή κτήσεως των τίτλων σταθερού εισοδήματος	140
7.6.2. Η λογιστική των δουλευμένων μέχρι την ημέρα της αγοράς και μη απαιτητών τόκων των αγοραζόμενων τίτλων (Ομολογιών, ομολόγων κ.λπ.)	141
7.6.3 Η λογιστική των δουλευμένων τόκων από την ημερομηνία αγοράς των τίτλων μέχρι λήξεως της χρήσεως	142
7.6.4 Παράδειγμα	142
7.6.5. Η λογιστική των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου	143
7.6.6. Έσοδα από αγοραπωλησία ομολόγων.	144
7.7. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά τον εμπορικό νόμο.	145
7.7.1. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.	145
7.7.2. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (εκτός από τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο)	148
7.7.2.1. Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα	148
7.7.2.2. Έννοια τιμής κτήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	149
7.7.2.3. Τρέχουσα τιμή συμμετοχών και χρεογράφων	149
7.7.2.4. Παράδειγμα αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	151
7.7.3. Αποτίμηση τίτλων με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο.	154
7.7.4. Αποτίμηση συμμετοχών τραπεζών.	155
7.7.5. Αποτίμηση μετοχών και μεριδίων σε ξένο νόμισμα.	156
7.7.6. Αγορά μετοχών και αποτίμησή τους στην ίδια χρήση.	157
7.7.7. Παρατηρήσεις Ορκωτών Ελεγκτών σχετικές με την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.	158
7.8. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά το φορολογικό νόμο	158
7.9. Μεταβιβάσεις μετοχών.	160
7.9.1. Γενικά.	160
7.9.2 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (ημεδαπής ή αλλοδαπής).	161
7.9.3. Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής	163
7.9.4. Οι μέτοχοι - πωλητές είναι αλλοδαπές επιχειρήσεις.	166
7.9.5. Φορολογία μεταβιβάσεως μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο	167
7.9.6. Φορολογία του κέρδους ή της ζημίας από πώληση μετοχών.	168
7.9.7. Ζημία συμμετοχών και χρεογράφων λόγω εκκαθάρισης της θυγατρικής (ή συγγενούς ή λοιπών επιχειρήσεων).	170
7.9.8. Αποτέλεσμα από πώληση μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων.	170

7.10. Φορολογία μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής. ....	171
7.10.1. Προσδιορισμός της υπεραξίας (ή κέρδους ή ωφέλειας) από μεταβίβαση επιχειρήσεων. ....	171
7.10.2. Μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε.....	184
7.10.3. Ανακεφαλαιωτικός πίνακας. ....	187
<b>Κεφάλαιο 8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ.....</b>	<b>189</b>
8.1. Απόκτηση ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρείες. ....	189
8.2. Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. ....	190
8.3. Απόκτηση, ανάληψη και κατοχή μετοχών της μητρικής από θυγατρικές. ....	192
8.3.1. Γενικά .....	192
8.3.2. Οι νέες διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920. ....	193
<b>Κεφάλαιο 9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ .....</b>	<b>195</b>
9.1. Διάκριση των απαιτήσεων .....	195
9.1.1 Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως .....	195
9.1.2. Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως .....	195
9.1.3. Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως .....	198
9.2. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές .....	200
9.2.1. Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων (SPECIFIC CHARGE OFF METHOD) .....	201
9.2.2. Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού. ....	201
9.2.3. Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού. ....	202
9.2.4. Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις. ....	203
9.2.5. Μικτή μέθοδος .....	203
9.3. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη μέχρι 31.12.2004 .....	204
9.4. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη από 1.1.2005 και μετά .....	205
<b>Κεφάλαιο 10 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ Ε.Ν. ....</b>	<b>208</b>
10.1. Γενικά .....	208
10.1.1. Λογαριασμοί απαιτήσεων υποχρεώσεων σε Ε.Ν. ....	208
10.1.2. Φορολογικά θέματα συναλλαγματικών διαφορών. ....	209
10.2. Υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό (παρ. 2.3.1. Ε.Γ.Λ.Σ.) .....	210
10.2.1. Διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ....	210
10.2.2. Αγορά αποθεμάτων από το εξωτερικό με βάση την επίσημη τιμή του Ε.Ν. της ημέρας εκδόσεως του τιμολογίου .....	211
10.2.3. Εισαγωγή εμπορευμάτων από το εξωτερικό, τα οποία, χωρίς να εκτελωνίζονται (διέρχονται TRANSITO), εξάγονται σε άλλες χώρες. ....	211
10.2.4. Εισαγωγή εμπορευμάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέχρι 31.12.2001.....	212
10.2.5. Αξία κτήσεως εισαγομένων από το εξωτερικό αγαθών. ....	212
10.3. Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. ....	213
10.3.1. Γενικά .....	213
10.3.2. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων. ....	214
10.3.2.1. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου. ....	214
10.3.2.2. Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις ή δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων». ....	215

10.3.2.3. Η λογιστική των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15 .....	216
10.3.2.4. Η λογιστική του λογαριασμού 44.15 .....	218
10.3.2.5. Η λογιστική των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15. ....	220
10.4. Αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. ....	222
10.4.1. Γενικά .....	222
10.4.2. Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. ....	225
10.4.2.1. Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων. ....	225
10.4.2.2. Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα .....	225
10.4.2.3. Ο τρόπος αποτίμησης προθεσμιακής κατάθεσης σε Ξ.Ν. ....	226
10.4.2.4. Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων. ....	227
10.5. Εξόφληση υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. με προαγορά συναλλάγματος. Αποτίμηση υποχρεώσεων. ....	230
10.6. Στοιχεία ενεργητικού και παθητικού σε Ξένο Νόμισμα .....	233
10.6.1. Οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ....	233
10.6.2. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου. ....	234
10.7. Ενσωμάτωση οικονομικών καταστάσεων υποκαταστήματος εξωτερικού στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του κεντρικού - Μέθοδος των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος (temporal method). ....	235
10.7.1. Γενικά .....	235
10.7.2. Προσδιορισμός των συναλλαγματικών διαφορών ενσωμάτωσης υποκαταστήματος εξωτερικού .....	236
10.7.3. Παράδειγμα .....	236
<b>ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....</b>	<b>241</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>242</b>



## *Ευχαριστίες*

Ξεκινώντας το εγχείρημά μας αυτό και ορμώμενοι από την εγκάρδια ενθάρρυνση και διηνεκή αρωγή πλήθος ανθρώπων χωρίς την σύνδρομή των οποίων δε θα είχε καταστεί εφικτή η προσπάθεια τούτη , θεωρούμε πρωταρχική υποχρέωσή μας και ηθικό χρέος να αναφερθούμε ιδιαίτέρως στον κάθε ένα ξεχωριστά ευχαριστώντας τον.

Ειδικότερα ευχαριστούμε θερμά τους :

- Πετράκη Λουκά, εισηγητή πτυχιακής εργασίας , καθηγητή Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου , λογιστή Α' τάξεως..
- Αλεξίου Γεώργιος, διαχειριστής “Τεχνολογιστικής Ο.Ε”.
- Μελετιάδης Λάζαρος, οικονομολόγος .
- Μηλιώνης Αριστείδης, καθηγητή Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου .

Τέλος , θερμές ευχαριστίες στον φοιτητή – φίλο , Γιαννακάκη Χαράλαμπο για την δακτυλογράφηση της πτυχιακής εργασίας .

## Πρόλογος

Σε μια αγορά διαρκώς μεταβαλλόμενη και ασταθή με ευρεία ποικιλία αστάθμητων παραγόντων να την επιρεάζουν ανά πάσα στιγμή διακινδυνεύοντας την πορεία κάθε εταιρίας ξεχωριστά είναι επιτακτική η ανάγκη τακτικού ελέγχου των περιουσιακών στοιχείων εκάστης επιχείρησης του οποίου η σκοπιμότητα είναι διττή. Από την μία η ετήσια αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων δρά καταλυτικά στο να αποφευχθεί τυχόν μελλοντική δυσλειτουργία και από την άλλη σε περίπτωση που ο απολογισμός αποδειχθεί ακανθώδης λειτουργεί ως εφαλτήριο για λήψη άμεσων αποφάσεων.

Η όλη αυτή διαδικασία αποτίμησης, λόγω της σπουδαιότητας των απότοκων που προκύπτουν, έχει κεφαλαιώδη σημασία για τον κλάδο μας που καλείται να ανταποκριθεί με αυστηρότητα, ακεραιότητα και βασιζόμενος σε σωστή κατάρτιση που έχει λάβει στον απαιτητικό αυτό ρόλο που του ανατίθεται. Η παρούσα εργασία ως επιτομή και μόνο καλείται απλώς να θίξει το ζήτημα δρομερώς επισημαίνοντας σημεία-κλειδιά.

## Εισαγωγή

Έχει επιχειρηθεί, στην προσπάθειά μας να αναλύσουμε όσο το δυνατόν διεξοδικότερα το ζήτημα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρίας, η δομή της εργασίας να είναι απλή και σαφής. Κατ' αρχάς, το πρώτο κεφάλαιο πραγματεύεται την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εν συνεχεία η δεύτερη ενότητα αφορά την αποτίμηση των εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων. Ακολούθως στο τρίτο κεφάλαιο θίγεται η αποτίμηση κτιρίων ή τεχνικών έργων ανεγερθέντων επί γηπέδων ή ακινήτων τρίτων, έπειτα και πλησιάζοντας στην μέση της εργασίας συναντούμε την αποτίμηση ασώματων ακινητοποιήσεων (άυλα πάγια στοιχεία), αμέσως μετά εξηγείται η αποτίμηση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης . Στο έκτο κεφάλαιο επισημαίνεται η αποτίμηση των αποθεμάτων ενώ στο αμέσως επόμενο γίνεται διεξοδική ανάλυση στην αποτίμηση των συμμετοχών και χρεωγράφων. Συνεχίζοντας, υπογραμμίζεται η αποτίμηση των ιδίων μετοχών. Πλησιάζοντας στην ολοκλήρωση των κεφαλαίων συναντούμε την αποτίμηση των απαιτήσεων. Τέλος, κλείνοντας γίνεται αναφορά στην αποτίμηση απαιτήσεων – υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

#### 1.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.(άρθρο 42ε , παρ.2, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.100 αναφέρει ότι στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών , αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

α. Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά 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 (βλέπε άρθρο 42ε παρ. 4 , Κωδ. Ν. 2190/1920).

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 (βλέπε άρθρο 42ε ,παρ. 3 Κωδ. Ν. 2190/1920).

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 (βλέπε άρθρο 42ε , παρ.1 , Κωδ. Ν. 2190/1920).

δ. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες , οποιασδήποτε νομικής μορφής – Α.Ε. , ΕΠΕ, 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 (βλέπε άρθρα 5 και 6 , Κωδ. Ν. 2190/1920).

#### 1.2. Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

##### 1.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους , η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος (άρθρο 42ε παρ. 4 , Κωδ. Ν. 2190/1920).

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους . Η αξία αυτή προσυζητάται με τις

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις (άρθρο 43, παρ. 5 περ. α' Ν. 2190/1920, άρθρο 28, παρ. 3, Κ.Β.Σ.). Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου (άρθρο 43, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920 και άρθρο 28 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

**Τιμή κτήσεως** είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεως κλπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Η σύμβαση πώλησης ακινήτου πρέπει να γίνεται, πάντοτε, με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Διαφορετικά, η πώληση είναι άκυρη. Άκυρη είναι, επίσης οποιαδήποτε συμφωνία για την πληρωμή μέρους του τιμήματος του ακινήτου που δεν έχει αναγραφεί στο πωλητήριο συμβόλαιο (Α.Π. 95/1999). Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβές μελετητών και δικηγόρων) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 7.6, καταχωρούνται στα «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης» (άρθρο 43, παρ. 5 περ.β' Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως του παγίου, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα. (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 5.213 περ.3).

**Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής** είναι (άρθρο 43, παρ. 5, περ. γ' Κωδ.Ν 2190/1920):

Η τιμή κτήσεως (τιμολογιακή αξία αγοράς) των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών	€ χ <sub>1</sub>
Πλέον: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών	€ χ <sub>2</sub>
Πλέον: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά Προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής	€ χ <sub>3</sub>
Σύνολο κόστους παραγωγής ή ιδιοκατασκευής	€ Σ

Οι έννοιες των δαπανών : προσθηκών, βελτιώσεων, συντηρήσεων και επισκευών παγίων περιουσιακών στοιχείων περιγράφονται στην παρ. 2.2.101 του Ε.Γ.Λ.Σ ως εξής:

**Προσθήκη** κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου τους, του μεγέθους τους ή της ωφελιμότητάς τους, με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλών.

**Προσθήκη μηχανήματος**, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθός τους και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

**Βελτίωση** ενσώματου παγίου 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 ή της παραγωγικότητάς του,
- Είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

**Συντήρηση** ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε 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.

*Παράδειγμα:* Οι κτιριακές και μηχανολογικές εγκαταστάσεις νοσηλευτικής επιχείρησης αποπερατώθηκαν και από 1.1.1996 λειτουργούν όλα τα τμήματα της επιχείρησης. Κατά τη διάρκεια του έτους 1998 η επιχείρηση πραγματοποίησε τις εξής επενδύσεις:

- Αντικατάσταση σπασμένων υαλοπινάκων ορόφων νοσηλείας.
- Ελαιοχρωματισμός κοινόχρηστων χώρων.
- Αντικατάσταση κλιματισμού με νέα μηχανήματα προηγμένης τεχνολογίας.
- Τοποθέτηση πλακιδίων στα αποδυτήρια προσωπικού.
- Η επένδυση αυτή συνιστά επισκευή του κτιρίου, αφού ο σκοπός της είναι η επαναφορά του κτιρίου στην αρχική μορφή. Επομένως η δαπάνη αντικατάστασης των υαλοπινάκων θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.
- Η επένδυση αυτή συνιστά συντήρηση του κτιρίου , αφού σκοπός της είναι η διατήρηση του κτιρίου στην αρχική παραγωγική ικανότητά του για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Επομένως η δαπάνη του ελαιοχρωματισμού θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως.
- Η επένδυση αυτή συνιστά βελτίωση των κτιριακών εγκαταστάσεων , αφού σκοπός της είναι η αύξηση της παραγωγικότητάς τους. Επομένως η δαπάνη αυτή θα προσ αυξήσει την αξία του κτιρίου.
- Η επένδυση αυτή συνιστά προσθήκη στις κτιριακές εγκαταστάσεις, αφού ο σκοπός της είναι η μόνιμη αύξηση της ωφελιμότητάς τους με χρησιμοποίηση δομικών υλικών .Επομένως η δαπάνη τοποθέτησης πλακιδίων θα προσ αυξήσει την αξία του κτιρίου.

Το συμβούλιο της Επικρατείας και συγκεκριμένα στην απόφαση 320/2000, (Λογιστής 2002, σελ. 504), περιγράφει επίσης κατ' άλλο τρόπο, την έννοια των άνω δαπανών , η οποία όμως περιγραφή , δεν απέχει πολύ από τους αντίστοιχους άνω ορισμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επίσης Σ.τ.Ε. 879/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1160).

Οι έννοιες των δαπανών συντηρήσεως , επισκευής και βελτιώσεων με βάση την άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι οι εξής:

*Δαπάνες συντηρήσεως* θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως σε καλή κατάσταση ώστε να παρεμποδιστούν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου. Οι δαπάνες συντήρησης εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

*Δαπάνες επισκευής* θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία , που τυχόν υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση , στην αρχική καλή τους κατάσταση. Οι δαπάνες επισκευής εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

*Δαπάνες βελτίωσης* αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης , δηλαδή στην επαύξηση εν γένει των περιουσιακών της στοιχείων. Οι δαπάνες βελτίωσης δεν αφαιρούνται εξ ολοκλήρου κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά είναι δεκτικές αποσβέσεως σε πλείονες χρήσεις.

**Παράδειγμα:** Επιχείρηση δαπάνησε το ποσό 70.000 ευρώ για να ασφαλοστρώσει ιδιωτική οδό που οδηγεί στο εργοστάσιό της. Στην προκειμένη περίπτωση ερευνώνται δύο περιπτώσεις:

1. Η ιδιωτική οδός είχε στο παρελθόν ασφαλοστρωθεί πλην όμως , με την πάροδο του χρόνου, η ασφαλτόστρωση είχε υποστεί καταστροφές και βλάβες. Στην περίπτωση αυτή , η άνω δαπάνη της ασφαλτόστρωσης κρίνεται ως επισκευή.
2. Η ιδιωτική οδός ήταν «χωματόδρομος» , δηλαδή επ' αυτής υπήρχε μόνο χώμα. Στην περίπτωση αυτή , η άνω δαπάνη της ασφαλτόστρωσης κρίνεται ως βελτίωση και αποσβένεται σε περισσότερες χρήσεις.

### 1.2.2 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου

Αποτιμούνται με τον ίδιο τρόπο που αναφέρει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 28, παρ.3 Κ.Β.Σ.)

Ειδικά η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως , συμβολαιογραφικά , μεσιτικά κλπ.) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται , κατά περίπτωση , στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (Λογ/σμός Ε.Γ.Λ.Σ. 16.19) ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται (άρθρο 28 , παρ.4, περ.β' ΚΒΣ).

Τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε με εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους , είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 31, παρ.1, περ.ιβ, Ν.2238/1994).

Επίσης, η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας (άρθρο 28 παρ.4, περ.γ' , ΚΒΣ).

**Παράδειγμα :** Ανώνυμη εταιρεία αγόρασε αντί € 100.000,00 ένα διαμέρισμα για να το χρησιμοποιήσει ως γραφεία της εταιρίας. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου είναι € 130.000,00 . Για την αγορά του άνω ακινήτου η εταιρεία κατέβαλε για φόρο μεταβιβάσεως , συμβολαιογραφικά , μεσιτικά , αμοιβή δικηγόρου κλπ έξοδα € 20.000,00. Με βάση εκτίμηση πολιτικού μηχανικού η εταιρεία διαχώρισε την αξία

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

του γηπέδου € 2.000,00 από την αξία του κτιρίου € 98.000,00 (βλέπε επόμενη παρ 1.5.13). Η αξία του άνω ακινήτου καθώς και τα έξοδα θα καταχωρηθούν στους παρακάτω λογαριασμούς:

Κωδικός	Λογαριασμός	Αξία	Αποσβέσεις
10	Εδαφικές εκτάσεις		Δεν υπόκειται σε απόσβεση.
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο οδός ... αρ. ...	2.000,00	
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα		Υπόκειται σε απόσβεση με βάση τους νόμιμους συντελεστές.
11.00	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο οδός ... αρ. ...	98.000,00	
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		Υπόκειται σε απόσβεση (εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα μέχρι πέντε χρήσεις.
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		
16.14.00	Έξοδα κτήσεως διαμερίσματος οδός ... αρ. ...	20.000,00	

### 1.3 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων

*Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992.* Τα πάγια αποτιμούνται, κατ' αρχάς, στις τιμές που η επιχείρηση τα απέκτησε (ή στο ιστορικό κόστος). Η αυθαίρετη αναπροσαρμογή του πάγιου ενεργητικού, δεν επιτρέπεται από την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία. Εάν μια επιχείρηση απέκτησε π.χ. το έτος 1950 ένα ακίνητο στην Πλατεία Συντάγματος αντί δρχ. 300.000, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, μέχρι σήμερα, να εξακολουθήσει να το εμφανίζει στα περιουσιακά στοιχεία της με αξία αυτή που κατέβαλε το έτος 1950, εκτός εάν κάποια διάταξη νόμου την υποχρεώσει να το αναπροσαρμόσει.

Για να διορθωθούν οι αξίες των παγίων και να εμφανίζονται στους ισολογισμούς με αξίες οι οποίες πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές, ψηφίστηκαν κατά καιρούς διάφοροι νόμοι οι οποίοι επέτρεψαν την αναπροσαρμογή των παγίων.

Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του Νόμου η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» (άρθρο 43 παρ.9, Κωδ. Ν 2190/1920).

Από την άνω διάταξη προκύπτει ότι απαγορεύεται οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Ως εκ τούτου, εκτός από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και των κτιρίων που έγιναν τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας με τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967, Ν. 542/1977, Ν1249/1982, της απόφασης του Υπ. Οικονομικών Ε. 2665/1988, του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002, και των μηχανημάτων, που έγινε με τις διατάξεις του Ν. 1731/1987, καμία άλλη αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων (ασώματων, ενσώματων και συμμετοχών) δεν επιτρέπεται να γίνει. Εάν όμως η επιχείρηση



αυθαιρέτως αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων της , τότε εκτός από το γεγονός ότι συντάσσει μη νόμιμες οικονομικές καταστάσεις , η προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου και φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης (Υπ. Οικ/κών 1003991/2003 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2003 σελ. 154).

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως των ακινήτων ) που γίνεται με βάση τις ειδικές διατάξεις (άρθρο 20 έως 27 Ν. 2065/1992) έχει ως στόχο τη διόρθωση λόγω του πληθωρισμού της υποτιμημένης αξίας των παγίων όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρείας (Ε.ΣΥ.Λ αρ. Γνωμ. 297/1998).

Η εξάλειψη της υπεραξίας που έχει συσσωρευθεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης , ύστερα από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών (κεφαλαιοποίηση αφανών αποθεματικών) συντελείται εγκύρως μόνο αν προβλέπεται από ειδικό νόμο (Εφ. Αθηνών 3593/1994, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε 1996 σελ 323).

Η άνω κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών αποτελεί πραγματική αύξηση κεφαλαίου της επιχείρησης, η οποία πραγματοποιείται με μονομερή ενέργειά της χωρίς νέες εισφορές των ιδιοκτητών (μετόχων – εταίρων), αλλά με κάλυψη του σχετικού ποσού από πραγματική αξία που η επιχείρηση έχει στα χέρια της και που κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους μετόχους ή εταίρους , που αποφασίζουν στη γενική συνέλευση για την άνω κεφαλαιοποίηση (Υπ. Οικ/κών πολ. 1127/2004).

Η άνω υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων γενικά , δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος της επιχείρησης και γι' αυτό δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως , αλλά καταχωρείται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής (άρθρο 21, παρ. 4, Ν. 2065/1992).

Στην παρ. 3 (πρώτο εδάφιο) του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 αναφέρεται ότι 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 στο Ν. 2065/1992 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. Σημειώνεται ότι ειδικά για την αναπροσαρμογή του έτους 2000 της αξίας των ακινήτων ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1105256/πολ. 1269/2000 παρ. 5).

Επίσης, στην παρ. 3 (δεύτερο εδάφιο) του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από το Ν. 2065/1992, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία, αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα Α και Β. Τα ακίνητα ευρίσκονται σε περιοχή όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η ανώνυμη εταιρεία α-

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

ναπροσάρμοσε την αξία αυτών στις 31.12.1996 ως εξής:

Περιγραφή ακινήτου (1)	Έτος κτήσεως (2)	Αξία κτήσεως (3)	Συντελεστής αναπροσ/γής (4)	Αναπροσαρ- μοσμένη αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.1996	1991	75.000	1,80	135.000 145.000	60.000 -
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.1996	1991	416.667	1,60	666.667 700.000	250.000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) Αξία 31.12.1995		(200.000)	1,60	(329.000)	(120.000)
Γήπεδο Β Αντικειμενική Αξία 31.12.1996	1992	145.454	1,55	225.454 230.000	80.000
Κτίριο Β Αντικειμενική Αξία 31.12.1996	1992	628.571	1,35	848.571 900.000	220.000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρό- σθετές) 31.12.1995		(285.714)	1,35	(385.714)	(100.000)
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992 που θα εμφανισθεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					390.000

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

31.12.1996			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη...,οδός...,αρ..)	60.000	
10.00.01	Γήπεδο Β (πόλη...,οδός...,αρ..)	80.000	
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996(Ν. 2065/1992)		140.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν. 2065/1992.			

31.12.1996			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη...,οδός...,αρ...)	250.000	
11.00.01	Κτίριο Β (πόλη...,οδός...,αρ...)	220.000	
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996(Ν. 2065/1992)		470.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν. 2065/1992.			

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

31.12.1996			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996(Ν. 2065/1992)	220.000	
11	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια		220.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν. 2065/1992.			

Μετά τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 390.000 το οποίο, στη συνέχεια συμψηφίζει τις υπάρχουσες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής λογιστικές ζημίες και το υπόλοιπο της υπεραξίας ακολούθως θα πρέπει να μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

*Αναπροσαρμογή ακινήτων βάσει του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004.* Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ανώνυμες εταιρείες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις των Δ.Λ.Π. στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30/12/2003. Το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια στο όνομα του νομικού προσώπου, με την προϋπόθεση ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται απ' ευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό και με προσρισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση (β) της παρ. 6 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση και δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου πιο πάνω αποθεματικού, θα φορολογείται αυτό με βάση τις γενικές διατάξεις. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 θα ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002.

Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία αναπροσαρμογής εκκρίνουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (βλέπε επίσης Υπ. Οικονομικών 1Ο21577/πολ. 1038/ 2003, Λογιστής 2003 σελ. 552).

Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου του οποίου η αναπόσβεστη αξία ή η αξία κτήσης, κατά περίπτωση, έχει αναπροσαρμοσθεί σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 ως αξία πώλησης για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 δεν μπορεί να ληφθεί μικρότερη από αυτή που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτή.

*Γενικά περί του φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής των ακινήτων.* Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας, όπως και το υποκείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας. Επίσης με το άρθρο 28 του Ν. 3091/2002 το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2%.

Ο φόρος στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της επιχείρησης, δεν αποτελεί φόρο επί της περιουσίας της επιχείρησης, αλλά φόρο επί της υπεραξίας των ακινήτων της, η οποία υπεραξία θεωρείται εισόδημα. Δηλαδή ο φόρος επί της υπεραξίας ακινήτων είναι ένας φόρος εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 1066/1989).

Η φορολογική πρακτική δέχεται ότι, στην περίπτωση που δεν υπάρχει ρητή διάταξη που να απαλλάσσει την υπεραξία από αναπροσαρμογή των ισολογισμών, η υπεραξία αυτή θα υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3.ζ του Ν. 2238/1994 θεωρούμενη ως αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Εάν το σχετικό με την αναπροσαρμογή νομοθέτημα υποβάλλει σε φόρο την υπεραξία παγίου κεφαλαίου, θα ισχύσει ο φόρος του ειδικού νομοθετήματος. Εάν όμως η επιχείρηση εφαρμόσει συντελεστή αναπροσαρμογής μεγαλύτερο από το νόμιμο συντελεστή, τότε, όπως αποφάνθηκε η νομολογία γεννάται ζήτημα να υπαχθεί η υπεραξία σε φόρο κατά το άρθρο 28 παρ. 3ζ του Ν. 2238/1994 για τη διαφορά που αντιστοιχεί στο ποσό υπέρβασης του συντελεστή αναπροσαρμογής (Υπ. Οικονομικών 1003991/2003 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2003 σελ. 154).

Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος και δεν εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη. Κατά τη γνώμη μας, ο άνω φόρος εισοδήματος είναι εταιρικό βάρος το οποίο με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν βαρύνει το λειτουργικό κόστος, δηλαδή δεν διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσεως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως αλλά από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Συνεπώς πρέπει να εμφανισθεί αρχικά στο λογαριασμό 63.00.02 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος - φόρος υπεραξίας άρθρου 24 Ν. 2065/1992 ή φόρος υπεραξίας άρθρου 15, Ν. 3229/2004» και στη συνέχεια (στο τέλος της χρήσεως) να μεταφερθεί στο λογαριασμό 88.09 «Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου». Σημειώνεται ότι το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, συστήνει όπως ο φόρος αυτός καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.11 «Φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων» (Εγγραφο ΣΟΕΛ 800127.2.2003).

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

**Παράδειγμα:** Η ανώνυμη εταιρεία Α με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών συνέταξε τον παρακάτω προσωρινό ισολογισμό 31.12.2004.

Ενεργητικό		Προσωρινός Ισολογισμός 31.12.2004(€)			Παθητικό
	Αξία Κτή- σεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο	Ίδια κεφάλαια:	
Πάγιο:		-		-Μετοχικό Κεφάλαιο	40.000.000
				-Τακτικό Αποθεματικό	10.000.000
Γήπεδο	10.000.000	-	10.000.000	-Αποθεματικά	10.000.000
				-Διαφορά αναπροσαρμογής	-
				-Υπόλοιπο κερδών	-
				Προσωρινό κέρδος 2004 (προ φόρου)	15.000.000
Κτίριο	30.000.000	25.000.000	5.000.000		
Συμμετοχές			40.000.000	Υποχρεώσεις	
				-Φόρος εισοδήματος	-
				-Φόρος αναπροσαρμογής	-
				-Μερίσματα πληρωτέα	-
Λοιπά			45.000.000	-Λοιπά	25.000.000
Σύνολο			100.000.000	Σύνολο	100.000.000

Από τα λογιστικά βιβλία της άνω ανώνυμης εταιρείας προκύπτουν οι εξής πληροφορίες:

- 1) Αποσβέσεις στα πάγια έχουν λογισθεί μέχρι την προηγούμενη χρήση 2003 με συντελεστή 10%.
- 2) Οι συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων απεικονίζουν τη συμμετοχή 30% στο κεφάλαιο της «Β» Α.Ε. της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Σημειώνεται ότι η χρηματιστηριακή αξία 31.12.2004 του 30% των μετοχών της Β είναι € 30.000.000 ενώ το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Β 31.12.2004 είναι € 120.000.000.
- 3) Επίσης σημειώνεται ότι οι εύλογες αξίες 31.12.2004 του γηπέδου είναι € 25.000.000 και του κτιρίου είναι € 15.000.000, όπως αυτές προκύπτουν από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών.

Η ανώνυμη εταιρεία Α επιθυμεί να εφαρμόσει τις άνω διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004.

**Απάντηση:**

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ανώνυμης εταιρείας Α την 31.12.2004 με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο (πόλη...,οδός...,αρ...)	15.000.000,00	
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων χρήσεως 2004 (άρθρο 15, Ν. 3229/2004)		15.000.000,00
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως του γηπέδου .€ 10.000.000,00 κατά ποσό € 15.000.000,00 που είναι μικρότερη της εύλογης αξίας αυτού € 25.000.000,00.			

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά Έργα		
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο (πόλη...,οδός...,αρ...)		
11.00.00.11	Διαφορά αναπροσαρμογής Ν.322/2004	10.000.000,00	
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων χρήσεως 2004 (άρθρο 15, Ν. 3229/2004)		15.000.000,00
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής της αναπόσβεστης αξίας του κτιρίου €5.000.000,00 κατά το ποσό €10.000.000,00 που είναι μικρότερη της εύλογης αξίας αυτού €15.000.000,00			

Ακολούθως η ανώνυμη εταιρεία Α υπολόγισε τις τακτικές αποσβέσεις της χρήσεως 2004 επί της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσεως του ακινήτου.

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων		
66.01.00	Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων		
11	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα	4.000.000,00	
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.99.00.00	Αποσβεσμένο κτίριο (πολη..., οδός..., αρ...)		4.000.000,00
<b>Αιτιολογία:</b> Λογισμός ετησίων αποσβέσεων κτιρίων χρήσεως 2004 (40.000.000,00x10%=) € 4.000.000,00			

Μετά τις άνω λογιστικές εγγραφές ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» θα εμφανίσει οριστικό αποτέλεσμα (προ φόρου) χρήσεως 2004 κέρδος € 1.000.000,00 το οποίο προέκυψε ως εξής:

<b>Προσδιορισμός οριστικού αποτελέσματος χρήσεως 2004</b>	
Προσωρινό αποτέλεσμα χρήσεως 2004	€ 15.000.000
Μείον: Ζημία από εκτίμηση συμμετοχών	€ 10.000.000
Μείον: Αποσβέσεις κτιρίων 2004	€ 4.000.000
Κέρδος χρήσεως (προ φόρου) οριστικό	€ 1.000.000

Επίσης ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως 2004, είναι € 4.200.000,00 και προσδιορίστηκε ως εξής:

<b>Φόρος εισοδήματος επί κερδών χρήσεως 2004</b>	
Κέρδος χρήσεως (προ φόρου) οριστικό	€ 1.000.000
Μείον: Ζημία από εκτίμηση συμμετοχών	€ 10.000.000
Μείον: Λοιπά έξοδα μη εκπιπόμενα φορολογικά	€ 1.000.000
Φορολογητέα κέρδη χρήσεως 2004	€ 12.000.000
Αναλογούν φόρος εισοδήματος (€ 12.000.000x35%=)	€ 4.200.000

Εν συνεχεία, η ανώνυμη εταιρεία Α λόγισε το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στην προκύψασα υπεραξία € 25.000.000,00 λόγω της αναπροσαρμογής των αναπόσβεστων αξιών 31.12.2004.



**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανοργάνοτα αποτελέσματα		
81.00	Έκτακτα και ανοργάνοτα έξοδα		
81.00.11	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων	1.100.000,00	
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.09	Λοιποί φόροι - τέλη		
54.09.12	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων		1.100.000,00
<b>Αιτιολογία:</b> Λογισμός φόρου εισοδήματος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων βάσει του άρθρου 15, Ν. 3229/2004 γηπέδων (15.000.000x2%=) 300.000,00 και κτιρίων (10.000.000x8%=) 800.000.			

Για τη λογιστικοποίηση του φόρου εφαρμόσαμε την προτεινόμενη λύση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Κατά τη γνώμη μας, ο άνω φόρος πρέπει να εμφανισθεί τελικά στον πίνακα διάθεσης κερδών χρήσεως 2004 ως φόρος εισοδήματος.

Επίσης την 31.12.2004 η ανώνυμη εταιρεία Α αποτίμησε τη συμμετοχή της στη «Β» Α.Ε., στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως € 40.000.000,00 και τρεχούσης χρηματιστηριακής € 30.000.000,00 και σχημάτισε πρόβλεψη υποτίμησης € 10.000.000,00 την οποία καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία με την εξής εγγραφή:

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
68	Προβλέψεις εκμπεταλλεύσεως		
68.01	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων		
68.01.00	Πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών	10.000.000,00	
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις		
18.01.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις.		
18.01.99.00	«Β»Α.Ε.		10.000.000,00
<b>Αιτιολογία:</b> Πρόβλεψη υποτίμησης συμμετοχής στη «Β» Α.Ε. προκύψασα κατά την αποτίμηση 31.12.2004			

Οι λογιστικές εγγραφές προσδιορισμού και διαθέσεως του αποτελέσματος προς διάθεση χρήσεως 2004 είναι οι εξής:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

## α) Φόρου εισοδήματος

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08	Φόρος εισοδήματος		
88.08.00	Κύριος φόρος εισοδήματος	4.200.000,00	
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
54.07.00	Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		4.200.000,00

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
54	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
54.07.00	Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	4.200.000,00	
54.08	Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως		
54.08.00	Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 2004		4.200.000,00

## β) Φόρου υπεραξίας άρθρου 15, Ν.3229/2004

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08	Φόρος εισοδήματος		
88.08.01	Φόρος υπεραξίας άρθρου 15, Ν.3229/2005	1.100.000,00	
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
81.00.11	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρο 15, Ν. 3229/2004)		1.100.000,00

Σημειώνεται ότι το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. συστήνει όπως ο άνω φόρος επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως. Κατά τη γνώμη μας, ο άνω φόρος ως φόρος εισοδήματος επιβαρύνει τη διάθεση κερδών.

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

γ) Αύξηση των προς διάθεση κερδών λόγω συμψηφισμού των ζημιών υποτιμήσεως συμμετοχών € 10.000.000,00 με ισόποση «υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 15, Ν 3229/2004» Σ.Α.Ο.Τ.(10/332/2004, Λογιστής 2004 σελ 610)

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές αναπροσαρμογής		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων χρήσεως 2004	10.000.000,00	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07	Αποθεματικά προς διάθεση		
88.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων χρήσεως 2004		10.000.000,00

δ) Μεταφορά καθαρού κέρδους

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
86	Αποτελέσματα χρήσεως		
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		
86.99.00	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως 2004	1.000.000,00	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88.00.00	Καθαρό κέρδος χρήσεως 2004		1.000.000,00

ε) Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88.00.00	Καθαρό κέρδος χρήσεως 2004	1.000.000,00	
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2004		1.000.000,00

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07	Αποθεματικά προς διάθεση		
88.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων χρήσεως 2004	10.000.000,00	
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2004		10.000.000,00

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2004	5.300.000,00	
88.08	Φόρος εισοδήματος		
88.08.00	Κύριος φόρος εισοδήματος		4.200.000,00
88.08.01	Φόρος υπεραξίας άρθρου 15, Ν. 3229/2004		1.100.000,00

στ) Διάθεση κερδών

31.12.2004			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2004	5.700.000,00	
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.02	Τακτικό αποθεματικό		
41.02.00	Τακτικό αποθεματικό από κέρδη χρήσεως 2004		285.000,00
42	Αποτελέσματα εις νέο		
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		
42.00.00	Κέρδη εις νέον χρήσεως 2004		3.015.000,00
53	Πιστωτές διάφοροι		
53.01	Μερίσματα πληρωτέα		
53.01.00	Μερίσματα κερδών χρήσεως 2004		2.400.000,00

Πίνακας διάθεσης κερδών	
Κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	€ 1.000.000
Πλέον: Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 15, Ν.3229/2004 προς συμψηφισμό ζημιών αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων	€ 10.000.000
Μείον: Φόρος αναπροσαρμογής	€ 1.100.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	€ 4.200.000
Κέρδη προς διάθεση	€ 5.700.000

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό (5.700.000x5%)	285.000,00
Πρώτο μέρισμα	2.400.000,00
Υπόλοιπο κερδών	3.015.000,00
Σύνολο	5.700.000,00

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ο οριστικός ισολογισμός 31.12.2004 της ανώνυμης εταιρείας Α λαμβανομένης υπόψη της νόμιμης διάθεσης κερδών (τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας Α φορολογούνται με συντελεστή 35%) και επίσης ότι η ζημία εξ αποτιμήσεως συμμετοχών €10.000.000 επηρεάζει το αποτέλεσμα χρήσεως 2004 είναι ο εξής:

Ενεργητικό	Οριστικός Ισολογισμός 31.12.2004				Παθητικό
	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο	Ίδια κεφάλαια:	
Γήπεδο	25.000.000	-	25.000.000	-Μετοχικό Κεφάλαιο	40.000.000
Κτίριο	40.000.000	25.000.000		-Τακτικό Αποθεματικό	10.285.000
Αποσβέσεις 2004	10.000.000	4.000.000	11.000.000	-Αποθεματικά	10.000.000
Συμμετοχές			40.000.000	-Διαφορά αναπροσαρμογής	15.000.000
μειον: Πρόβλεψη υποτίμησης			10.000.000	-Υπόλοιπο κερδών	3.015.000
			66.000.000	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	78.300.000
				Υποχρεώσεις	
				Υποχρεώσεις από φόρους τέλη	1.100.000
				Φόρος εισοδήματος	4.200.000
				Μερίσματα πληρωτέα	2.400.000
Λοιπά			45.000.000	Λοιπά	25.000.000
Σύνολο ενεργητικού			100.000.000	Σύνολο παθητικού	111.000.000

### 1.4. Υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο πρόσαρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί, σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν (άρθρο 43, παρ. 5, περ. ε, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι άνω προβλέψεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Παράδειγμα:** Επιχείρηση το έτος 2002 αγόρασε ένα Η/Υ αξίας € 10.000,00. Τον Η/Υ μέχρι σήμερα (31.12.2002) δεν τον έχει χρησιμοποιήσει και γι' αυτό δεν έχει υπολογίσει αποσβέσεις. Εάν από έκθεση τεχνικού συμβούλου προκύπτει ότι η τρέχουσα αξία 31.12.2002 του άνω Η/Υ είναι € 500,00 τότε ο Η/Υ θα εμφανισθεί στον ισολογισμό 31.12.2002 ως εξής:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Αξία κτήσεως Η/Υ	10.000,00
μείον: Πρόβλεψη υποτίμησης	9.500,00
Αξία αποτιμήσεως 31.12.2002	500,00

Την υποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων η ανώνυμη εταιρία θα την καταχωρήσει στα βιβλία της με την παρακάτω λογιστική εγγραφή, σύμφωνα με την παρ. 2.2.405, περ. 5.δ του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83.10	Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων	9.500,00	
44.10	Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων		9.500,00
<b>Αιτιολογία:</b> Πρόβλεψη υποτιμήσεως της αξίας του Η/Υ λόγω απαξιώσεως.			

Σημειώνεται ότι τα γήπεδα - οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Συνεπώς, οι εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους, επειδή προσδίδουν αξία σε αυτά. Όταν, όμως, για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως 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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104 περ. 10 και 11).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία απέκτησε το έτος 2000 ένα οικόπεδο εκτάσεως 10 στρεμμάτων και αξίας € 100.000,00. Στις 10.3.2002 η εταιρεία πληροφορήθηκε ότι το άνω οικόπεδο θα απαλλοτριωθεί υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου με τίμημα € 6.000,00 το στρέμμα. Το οικόπεδο αυτό στον ισολογισμό 31.12.1997 θα εμφανισθεί ως εξής: (άρθρο 42ε, παρ. 14, Ν. 2190/1920).

Αξία κτήσεως οικοπέδου	100.000,00
μείον: Πρόβλεψη υποτίμησης	40.000,00
Αξία αποτιμήσεως 31.12.2002	60.000,00

Η μείωση αυτή, επειδή συνιστά απώλεια κεφαλαίου, μπορούσε μέχρι 30.6.1992 να αντιμετωπισθεί φορολογικά, με μείωση των ακαθαρίστων εσόδων, με το ποσό που αντικρίζει την υποτίμηση αυτή, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 35 (παρ. 1, εδάφιο η) του Ν.Δ. 3323/1955 (εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών Κ. 13237/34/πολ. 512/2.12.1974, Δ.Φ.Ν. 1974 σελ. 1133). Από τις 30.6.1992 και μετά τροποποιήθηκε με το Ν. 2065/1992 η άνω διάταξη του άρθρου 35 και κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 31, παρ. 1, περ. η', του Ν. 2238/1994, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται φορολογικά η άνω υποτίμηση. (Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 1018050 πολ. 1042/1993 Λογιστής 1993 σελ. 675 παρ. 12.1).

## 1.5. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

### 1.5.1. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.2.102 καθορίζει τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς των αποσβέσεων.

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

*Παράδειγμα:* Ανώνυμη εταιρεία αγόρασε αντί € 60.000,00, ένα μηχάνημα για να παράγει σε τεμάχια το προϊόν Α. Το μηχάνημα θα το χρησιμοποιήσει για τα επόμενα έξι έτη. Κατά το πρώτο έτος λειτουργίας του μηχανήματος η εταιρεία προσδιόρισε το κόστος παραγωγής του προϊόντος Α στο ποσό € 50.000,00 ως εξής:

Ανάλωση πρώτων υλών	€	20.000,00
Άμεσα εργατικά	€	15.000,00
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	€	5.000,00
Αποσβέσεις μηχανήματος (δρχ. 60.000.000:6 έτη)	€	10.000,00
Σύνολο κόστους παραγωγής προϊόντος Α	€	50.000,00

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

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

*Αποσβεστέα αξία* ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

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

**1.5.2. Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων**

Οι ετήσιες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενεργούνται κάθε χρόνο από τις επιχειρήσεις με βάση τις αρχές που καθορίζει το λογιστικό δίκαιο, δηλαδή ο εμπορικός νόμος, ο φορολογικός νόμος και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με εξαίρεση τη μέθοδο αποσβέσεως, όπου ο φορολογικός νόμος επιτρέπει μόνο για τα μηχανήματα τη διενέργεια αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, οι υπόλοιπες αρχές είναι κοινές στο λογιστικό δίκαιο.

Οι γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων είναι οι εξής:

Περιγραφή αρχών	Κατά τον Εμπορικό Νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ.	Κατά το Φορολογικό Νόμο
<b>Υποχρεωτικότητας στη διενέργεια αποσβέσεων</b>	Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Ο λογισμός των αποσβέσεων είναι ανεξάρτητος από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία (άρθρο 43, παρ.1, περ.γ' εδάφιο τρίτο Κωδ. Ν. 2190/1920 και παρ. 2.2.102, περ.9, Ε.Γ.Λ.Σ.)	Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική (άρθρο 31 παρ.1, περ. Στ', Ν.2238/1994)
<b>Καθορισμός ποσοστών ετήσιας απόσβεσης</b>	Η απόσβεση κάθε παγίου είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται : - Στη χρησιμοποίησή του - Στην πάροδο του χρόνου - Στην οικονομική απαξίωση (άρθρο 43,παρ.5 περδ. Δ' εδάφιο πρώτο Κωδ. Ν. 2190/1920 και παρ. 2.2.102 περ. 7 και 8, Ε.Γ.Λ.Σ.)	Τα ανώτατα και κατώτατα όρια των συντελεστών αποσβέσεων που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις για την ίδια κατηγορία παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθορίζονται από τις διατάξεις Π.Δ., όπως τούτο ισχύει κάθε φορά (άρθρο 31, παρ.1, περ.στ', Ν. 2238/1994)
<b>Μέθοδοι αποσβέσεως</b>	Οι αποσβέσεις ενεργούνται συστηματικά και ομοιόμορφα με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές αποσβέσεων (άρθρο 43, παρ.5 περ.δ' εδάφιο δεύτερο Κωδ Ν. 2190/1920 παρ. 2.2.102, περ.6, Ε.Γ.Λ.Σ)	Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (άρθρο 31 παρ. 1, περ. Στ' Ν. 2238/1994)



**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

<p><b>Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία</b></p>	<p>Οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων (άρθρο 42ε παρ 7, εδάφιο πρώτο Κωδ. Ν 2190/1920 και παρ.2.2.102, περ. 12, Ε.Γ.Λ.Σ)</p>	<p>Οι αποσβέσεις που έγιναν με οριστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης , σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 31, παρ. 1, περ.στ' και άρθρο 31 παρ. 14, Ν. 2238/1994)</p>
<p><b>Κυριότητα των παγίων</b></p>		<p>Οι αποσβέσεις εκπίπτονται φορολογικά εφόσον το πάγιο στοιχείο ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 837/1990)</p>
<p><b>Χρησιμοποίηση του παγίου από τον ιδιοκτήτη</b></p>	<p>Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως η απόσβεση υπολογίζεται με δωδεκατημόρια (παρ. 2.2.102, περ.10 Ε.Γ.Λ.Σ.)</p>	<p>Για τα νέα μηχανήματα, εγκαταστάσεις και λοιπά πάγια στοιχεία, η απόσβεση αρχίζει από το μήνα που αυτά τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσεως (άρθρο 1, παρ.3 Π.Δ. 100/1998 και 299/2003)</p>
<p><b>Πάγια σε αδράνεια δεν αποσβένονται</b></p>	<p>Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που παραμένουν σε αδράνεια πέρα των έξι μηνών υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές (παρ. 2.2.102, περ. 11, Ε.Γ.Λ.Σ.)</p>	<p>Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 1889/1985 και 4517/1986)</p>

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

<p><b>Ανάλυση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή</b></p>	<p>Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων (παρ. 2.2.103 Ε.Γ.Λ.Σ.)</p>	<p>Μέχρι 31.12.2002 εφόσον για τα πάγια δεν τηρείτο θεωρημένο μητρώο παγίων έπρεπε να αναγράφονται αναλυτικά στην απογραφή για κάθε πάγιο (άρθρο 27 παρ. 4 , Κ.Β.Σ.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- η αξία κτήσεως</li> <li>- οι προσθήκες και βελτιώσεις</li> <li>- οι ενεργηθείσες αποσβέσεις</li> <li>- το αναπόσβεστο υπόλοιπο</li> </ul> <p>Από 1.1.2003 οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να τηρούν «Μητρώο Παγίων» . Διαφορετικά οι αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικά εκπιπτόμενες (Σ.τ.Ε. 840/1993)</p>
<p><b>Οι τακτικές αποσβέσεις επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος</b></p>	<p>Οι τακτικές αποσβέσεις θεωρείται ότι βαρύνουν το λειτουργικό κόστος (παρ. 2.2.102, περ. 13 Ε.Γ.Λ.Σ.)</p>	<p>Στο κόστος των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές συνυπολογίζεται και η αξία των τακτικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 31, παρ. 7, Ν. 2238/1994)</p>

<p><b>Πρόσθετες αποσβέσεις</b></p>	<p>Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων , καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 , παρατίθενται αναλυτικά στο προσάρτημα κατά κατηγορία παγίου με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων (άρθρο 43 παρ. 5 περ. δ εδάφιο δεύτερο, Κωδ. Ν. 2190/1920 και παρ. 2.2.102 , περ. 14 Ε.Γ.Λ.Σ.)</p>	<p>Οι πρόσθετες αποσβέσεις λογίζονται με βάση τη διάταξη του άρθρου 15, του Ν. 1892/1990 για τις παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 του Ν. 1892/1990 που έχουν πραγματοποιηθεί ή υπαχθεί στο Ν. 1892/1990 μέχρι 13.4.1998 (άρθρο 32, παρ.6, Ν.2682/1999)</p>
<p><b>Εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό</b></p>	<p>Εμφανίζονται στο ενεργητικό του Ισολογισμού αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του Ισολογισμού ώστε για κάθε στοιχείο να εμφανίζεται :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής</li> <li>- Οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεις</li> <li>- Η αναπόσβεστη αξία</li> </ul>	<p>Για κάθε πάγιο στοιχείο αναγράφονται στο «Βιβλίο Απογραφών» τουλάχιστον:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής</li> <li>- Οι προσθήκες ή βελτιώσεις</li> <li>- Οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεις</li> <li>- Η αναπόσβεστη αξία.</li> </ul>

### 1.5.3. Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος είναι υποχρεωτική.

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπιζομένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102 περ. 9).

Την ίδια αρχή δέχεται και ο εμπορικός νόμος: «Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Ο λογισμός των αποσβέσεων είναι ανεξάρτητος από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ' εδάφιο τρίτο, Κωδ. Ν. 2190/1920)

Αντιθέτως, ο φορολογικός νόμος ανέφερε ότι για τους ισολογισμούς που συντάσσονται από 30.6.1992 έως 30.12.1997 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων ήταν προαιρετική (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ', Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση από το Ν. 2556/1997).

Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν υπολόγισαν σε κάποια διαχειριστική χρήση από 30.6.1992 έως 30.12.1997 αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά στοιχεία τους ή και σε όλα, και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσεως αυτών, διατηρούν το δικαίωμα να διενεργήσουν αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις αλλά όχι σωρευτικά.

Αν η επιχείρηση υπολόγισε από 30.6.1992 έως 30.12.1997 αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από τους προβλεπόμενους από την ισχύουσα νομοθεσία (Π.Δ. 88/1973 κ.λπ.) τότε:

α) Πρέπει να χρησιμοποιήσει τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης για όλα τα πάγια, περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία (π.χ. κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.).

β) Δεν μπορεί τη διαφορά αποσβέσεων που δεν ενήργησε σε ένα έτος να τη μεταφέρει στο επόμενο έτος και να τη διενεργήσει σωρευτικά. (Υπουργείο Οικονομικών 10180501πολ. 1042/1993, Λογιστής 1993, σελ. 674).

Με το φορολογικό νόμο 2556/1997, που ισχύει για τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που κλείνουν μετά τις 30.12.1997, η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων των παγίων είναι υποχρεωτική. Το ίδιο επανέλαβε ο Ν. 3091/2002 και το Π.Δ. 299/2003 για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που διενέργησαν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ενώ εάν δεν θα διενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ή θα διενεργήσουν αποσβέσεις γι' αυτά με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή, θα χάσουν το δικαίωμα, όπως το ποσό της απόσβεσης που αναλογεί για τη χρήση αυτή (ολόκληρο ή διαφορά) εκπεσθεί στις επόμενες χρήσεις (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994, άρθρο 1, παρ. 2, Π.Δ. 1001/1998 Υπ. Οικον. 1076433/πολ 1184/1998 Λογιστής 1998 σελ. 1178 και άρθρο 1, παρ. 2, Π.Δ. 299/2003 Υπ. Οικον. 1103610/πολ. 1122/2003).

### 1.5.4. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους νόμιμους συντελεστές.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102, περ. 7).

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102, περ. 8).

Για το θέμα αυτό ο εμπορικός νόμος αναφέρει (άρθρο 43, παρ. 5, περ. δ', εδάφιο πρώτο Κωδ. Ν. 2190/1920) ότι η απόσβεση κάθε πάγιου είναι ανάλογη της ετησίας μείωσης της αξίας του η οποία οφείλεται στη χρησιμοποίησή του, στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση

Τέλος ο φορολογικός νόμος αναφέρει ότι τα ποσοστά αποσβέσεων που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις καθορίζονται από τις διατάξεις Π.Δ. όπως τούτο ισχύει κάθε φορά (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ', Ν. 2238/1994). Με το Π.Δ. 299/2003 καθορίστηκαν τα ποσοστά αποσβέσεων της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που αποκτούνται από τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αν αυτά αποκτήθηκαν πριν ή μετά την 1.1.2003 (Υπ. Οικονομικών

1103610/πολ. 1122/2003). Δηλαδή από 1.1.2003 για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιήσουν για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, και από 1.1.2005 μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω στοιχείων (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5, παρ. 6, Ν. 3091/2002) και το άρθρο 9, παρ. 7, του Ν. 3296/2004). Δεν έχουν, όμως, τη δυνατότητα για ορισμένα πάγια της ίδιας κατηγορίας να χρησιμοποιήσουν τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και για τα υπόλοιπα πάγια τον ανώτερο. Οι ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης καθορίστηκαν με το Π.Δ. 299/2003. Η χρησιμοποίηση ενός εκ των δύο συντελεστών ή οποιουδήποτε άλλου ενδιάμεσου μεταξύ αυτών συντελεστή είναι στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης πλην, όμως, ο συντελεστής που θα επιλεγεί κατά την πρώτη εφαρμογή, θα ακολουθείται πάγια και στις επόμενες χρήσεις και θα αφορά όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Ως κατηγορία παγίων περιουσιακών στοιχείων νοείται η τελευταία υποδιάκριση αυτών όπως ορίζεται στο Π.Δ. 299/2003 (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/ 2003). Αν, όμως, στη συνέχεια η επιχείρηση σε επόμενη χρήση αποκτήσει νέο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε διατηρεί γι' αυτό το δικαίωμα επιλογής του μειωμένου ή υψηλού συντελεστή απόσβεσης (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003).

**Πάγια μη περιλαμβανόμενα στα Π.Δ.** Όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων δεν περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 100/1998 και στο Π.Δ. 299/2003 «Περί Καθορισμού Συντελεστών Αποσβέσεων», αλλά είναι αποσβεστέα, δηλαδή η αξία τους μειώνεται λόγω της χρήσης τους, ή της οικονομικής απαξίωσης, θα αποσβένονται με βάση τη χρονική περίοδο κατά την οποία υπολογίζεται ότι αυτά θα χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις. Όμως για τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν υπάρχει δυνατότητα επιλογής κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης καθόσον αυτά θα αποσβένονται υποχρεωτικά με συντελεστή απόσβεσης που προκύπτει με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους (Υπ. Οικ/κών 1076433/πολ. 1184/1998 Λογιστής 1998 σελ.1177 Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/2003).

**Απόσβεση δικτύου σύνδεσης με τη ΔΕΗ.** Η δαπάνη που η επιχείρηση καταβάλλει για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ αποσβένεται με βάση τα καθοριζόμενα στο άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, του Ν. 2238/1994 (άρθρο 4, παρ. 17, Ν. 2873/2000).

#### **1.5.5. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης (με εξαίρεση τις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις).**

Η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.2.102, περ. 6).

Το ίδιο προβλέπει και ο εμπορικός νόμος όπου αναφέρει ότι οι αποσβέσεις ενεργούνται συστηματικά και ομοιόμορφα με βάση τους προβλεπόμενους από την

κείμενη νομοθεσία συντελεστές αποσβέσεων (άρθρο 43 παρ. 5, περ. δ, εδάφιο δεύτερο, Κωδ. Ν. 2190/1920.

Αντιθέτως, ο φορολογικός νόμος αναφέρει ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο. Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις καθορίζονται από τις διατάξεις Προεδρικού Διατάγματος όπως τούτο ισχύει κάθε φορά (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ' Ν. 2238/1994).

Με το Π.Δ. 100/1998 καθορίστηκαν για πρώτη φορά οι συντελεστές αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τόσο των στοιχείων που αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεως όσο και εκείνων που αποσβένονται με τη μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως. Τα άνω ποσοστά αποσβέσεων εφαρμόζονται σε διαχειρίσεις ή ισολογισμούς που λήγουν από 30.6.1998 και μετά (άρθρο 1, παρ. 8, Π.Δ. 100/1998) ενώ από τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τους συντελεστές του Π.Δ. 299/2003 με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης ενώ τα νέα μηχανήματα αποσβένονται είτε με τη σταθερή είτε με τη φθίνουσα μέθοδο. Μέχρι 29.6.1998 η διενέργεια αποσβέσεων από τις επιχειρήσεις γίνεται με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεως και με τους συντελεστές που προβλέπονται από το Π.Δ. 88/1973 (Υπ. Οικονομικών 1150645/πολ. 1374/1993 Λογιστής 1994, σελ. 285).

Πιο συγκεκριμένα, οι βιομηχανικές, οι βιοτεχνικές, οι μεταλλευτικές και οι λατομικές επιχειρήσεις, για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από την 1.1.1998 και μετά, έχουν τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ της σταθεράς και φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με τους συντελεστές απόσβεσης του Π.Δ. 100/1998, ενώ για τον καινούργιο μηχανολογικό εξοπλισμό που αποκτούν από τις διαχειριστικές Χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά με τους συντελεστές του Π.Δ. 299/2003 (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003).

Το πιο πάνω δικαίωμα έχουν και οι μικτές επιχειρήσεις (π.χ. βιομηχανική - εμπορική) για τα μηχανήματα και λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής του βιομηχανικού, βιοτεχνικού, μεταλλευτικού ή λατομικού κλάδου (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003). Η επιλεγείσα μέθοδος απόσβεσης θα εφαρμόζεται υποχρεωτικά στο μέλλον (χωρίς δικαίωμα αλλαγής σε μια ή περισσότερες χρήσεις) για όλα ανεξαίρετως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους αυτής της κατηγορίας μέχρι την πλήρη απόσβεση τους. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις δεν έχουν το δικαίωμα για ορισμένα από τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους να εφαρμόζουν τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Επίσης, εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης, έστω τη φθίνουσα, αυτή θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας. Εάν, όμως, μια Π.χ. βιομηχανική επιχείρηση κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.2003-31.12.2003 αποκτήσει καινούργια μηχανήματα και επιλέξει για αυτά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει καινούργια μηχανήματα ή λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό για την απόσβεση των νέων παγίων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μπορεί να επιλέξει είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Δηλαδή, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας που αποκτώνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας

(Υπ. Οικονομικών 1051542/πολ. 1122/1998, Λογιστής 1998 σελ. 813, Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003).

Κατά την απόσβεση των εν λόγω παγίων με τη φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζεται ο κατώτερος ή ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, αφού προηγουμένως τριπλασιαστεί π.χ. ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου των γερανοφόρων και των ανυψωτικών μηχανημάτων, που είναι έντεκα τοις εκατό (11 %) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα, γίνονται τριάντα τρία τοις εκατό (33%) και σαράντα πέντε τοις εκατό (45%) αντίστοιχα (άρθρο 13 παρ. 2, Ω.Δ. 299/2003).

Οι συντελεστές απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου των παραπάνω παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας τους. Συνεπώς ο οικείος συντελεστής απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου αρχικά εφαρμόζεται επί της σε ευρώ αξίας κτήσης κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της σε ευρώ αναπροσαρμοσμένης αξίας του και στη συνέχεια επί της κάθε φορά αναπόσβεστης αυτής αξίας (άρθρο 13, παρ. 3, Π.Δ. 299/2003).

Κατά τη διαχειριστική χρήση που η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, αφού μειωθεί και με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχειριστική χρήση, είναι μικρότερη από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας κτήσης (προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων) ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτή τη διαχειριστική χρήση (άρθρο 13, παρ. 4, Π.Δ. 299/2003).

#### **1.5.6. Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία**

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102 περ. 12).

Την αρχή αυτή δέχεται και ο εμπορικός νόμος όπου αναφέρει ότι οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων (άρθρο 42ε, παρ. 7, εδάφιο πρώτο, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποσβέσεις που έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ', Ν. 2238/1994).

Επίσης, στο άρθρο 31 (παρ. 14) του Ν. 2238/1994 αναφέρεται ότι οι εκπτώσεις των εξόδων που περιγράφονται στο άρθρο 31 ενεργούνται υπό την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

#### **1.5.7. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο χρησιμοποιείται από αυτόν που έχει την κυριότητα.**

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησι-

μποιείται ή να λειτουργεί (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102 περ. 10) χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε ή λειτούργησε (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ.1122/2003).

Το ίδιο αναφέρει και ο φορολογικός νόμος (άρθρο 1, παρ. 3, Π.Δ. 100/1998 και 299/2003): «Για τα νέα περιουσιακά πάγια στοιχεία, η απόσβεση αρχίζει από το μήνα που αυτά τέθηκαν σε λειτουργία, υπολογίζονται δε σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως».

Τα δικαστήρια έκριναν ότι η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 η οποία ορίζει ότι οι εκπτώσεις ενεργούνται μόνο εφόσον αναγράφηκαν στα βιβλία της επιχειρήσεως αναφέρεται στον επιχειρηματία που χρησιμοποιεί ακίνητα που ανήκουν σε αυτόν για την άσκηση από τον ίδιο επιχείρησης και δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση εισφοράς χρήσεως ακινήτου σε εταιρεία (Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 3700/1994 Λογιστής 1994 σελ. 1629 και Υπουργείο Οικονομικών Ν. 3166/πολ. 213/1976 Λογιστής 1976, σελ. 878).

#### **1.5.8. Για τα πάγια που παραμένουν σε αδράνεια δεν υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις.**

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετησίων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102, περ. 11), πλην όμως, τούτο και μετά την έκδοση των Π.Δ. 100/1998 και 299/2003 δεν έχει καθορισθεί. Το Υπ. Οικονομικών γνωστοποίησε ότι πάγια τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης, για αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται αποσβέσεις (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003). Η άποψη αυτή του Υπ. Οικονομικών, κατά τη γνώμη μας, αναφέρεται σε φορολογικές αποσβέσεις αφού όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια ο κωδ. Ν. 2190/1920 επιβάλλει τον υπολογισμό αποσβέσεων, όταν για οποιονδήποτε λόγο, το πάγιο περιουσιακό στοιχείο χάνει την αξία του.

Ο εμπορικός νόμος αναφέρει ότι η απόσβεση κάθε πάγιου είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται, εκτός από τη χρησιμοποίησή του, και στην πάροδο του χρόνου ή στην οικονομική απαξίωση (άρθρο 43, παρ. 5, περ. δ', εδάφιο πρώτο Κωδ. Ν. 2190/1920). Στην περίπτωση αυτή, οι αποσβέσεις δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Αντιθέτως για να εκπεσθούν φορολογικά οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, πρέπει τα περιουσιακά στοιχεία να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση. (Υπ. Οικονομικών Κ. 13237/πολ 512/1974, ΔΦΝ 1974 σελ. 1133). Έτσι, προκειμένου για ακίνητα που αποκτώνται από πλειστηριασμό, οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση εφόσον τα ακίνητα εντάχθηκαν στην εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και χρησιμοποιήθηκαν ως πάγια στοιχεία (Σ.τ.Ε. 5230/1995 Λογιστής 1997, σελ. 1380). Για τα πάγια σε αδράνεια, εκτός από τις αποσβέσεις που δεν εκπίπτουν φορολογικά, εάν δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησής τους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιστρέψει ή να καταβάλει στο Δημόσιο το Φ.Π.Α. που συμπήφισε ή δεν κατέβαλε λόγω της αγοράς του άνω παγίου (βλέπε επόμενη παρ. 5.3).

Επίσης, τα έξοδα λειτουργίας και συντηρήσεως καθώς και οι αποσβέσεις οικιών που ανήκουν στην επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν αποδεικνύεται ότι οι οικίες αυτές συνδέονται με το αντικείμενο



## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

της επιχείρησης ή εκμισθώνονται ή χρησιμοποιούνται για τη φιλοξενία πελατών και διευθυντικών στελεχών της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 2443/1996, Λογιστής 1999 σελ. 957).

Στην περίπτωση που το μη χρησιμοποιούμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο υποστεί οικονομική απαξίωση, τότε η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να σχηματίσει πρόβλεψη υποτίμησης, η οποία όπως αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 3.4 δεν εκπίπτει φορολογικά.

*Παράδειγμα:* Βιομηχανία παραγωγής λιπασμάτων παράγει δύο τύπους προϊόντων: Α και Β. Στις 31.12.2002 η διοίκηση της βιομηχανίας αποφάσισε να σταματήσει για τα επόμενα έτη την παραγωγή του προϊόντος Β. Από το «Μητρώο Παγίων» προκύπτουν τα εξής στοιχεία (ποσά σε ευρώ):

Περιγραφή Παγίου	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2002	Συντελεστής απόσβεσης
Κτίρια παραγωγής προϊόντος Α	1,500 εκατ.	1,200 εκατ.	8%
Κτίρια παραγωγής προϊόντος Β	1,400 εκατ.	1,000 εκατ.	8%
Μηχανήματα παραγωγής προϊόντος Α	0,800 εκατ.	0,500 εκατ.	15%
Μηχανήματα παραγωγής προϊόντος Β	0,900 εκατ.	0,650 εκατ.	15%

Επιτροπή τεχνικών της βιομηχανίας εκτίμησε στις 31.12.2002 τις τρέχουσες αξίες των εγκαταστάσεων παραγωγής του προϊόντος Β ως εξής: κτίρια € 0,200 εκατ. και μηχανήματα € 0,100 εκατ.

Η αποτίμηση 31.12.2002 των πάγιων περιουσιακών στοιχείων παραγωγής των προϊόντων Α και Β θα γίνει ως εξής:

31.12.2002				
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο	Αξία αποτιμήσεως
Κτίριο Α	1,500	1,320	0,180	0,180
Κτίριο Β	1,400	1,000	0,400	
Μείον: πρόβλεψη υποτίμησης			0,200	
Αξία αποτίμησης			0,200	0,200
Μηχάνημα Α	0,800	0,620	0,180	0,180
Μηχάνημα Β	0,900	0,650	0,250	
Μείον: πρόβλεψη υποτίμησης			0,150	
Αξία αποτίμησης			0,100	0,100

*Διακοπή λειτουργίας των παγίων λόγω συντηρήσεως.* Προϋπόθεση αναγνώρισεως φορολογικά των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κατ' αρχήν η χρησιμοποίησή τους από την επιχείρηση που έχει την κυριότητά τους. Η αναγνώριση όμως αυτή δεν εμποδίζεται από την πρόσκαιρη διακοπή της χρησιμοποίησής τους προς διενέργεια λ.χ. επισκευών συντηρήσεων κ.λπ. (Σ.τ.Ε. 1889/1985).

Επομένως, όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί π.χ. τα μηχανήματα επί έντεκα μήνες και το δωδέκατο μήνα δεν τα χρησιμοποιεί επειδή προβαίνει σε εργασίες συντηρήσεως του εργοστασίου, τις αποσβέσεις των μηχανημάτων θα τις υπολογίζει για δώδεκα μήνες.

**Χρησιμοποίηση των παγίων από τρίτους (πρατήρια).** Στην προηγούμενη περίπτωση αναφέρουμε ότι η πρόσκαιρη διακοπή της χρησιμοποίησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων για λόγους επισκευής δεν αποτελεί λόγο που εμποδίζει την αναγνώριση των αποσβέσεων που έχει ενεργήσει η επιχείρηση. Το ίδιο ισχύει και όταν τη χρησιμοποίηση των πάγιων στοιχείων της η επιχείρηση παραχωρεί σε τρίτους (πρατήρια) με τους οποίους συνδέεται με ειδική συμβατική σχέση (Σ.τ.Ε. 4517/1986).

**Επιχείρηση που λειτουργεί συνεχώς και πραγματοποιεί μερικά έσοδα (ξενοδοχεία, κονσερβοποιεία, κ.λπ.).** Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται όταν η επιχείρηση βρίσκεται σε λειτουργία καθόλη τη διάρκεια της χρήσεως και τα σχετικά πάγια στοιχεία της δεν απομακρύνονται από αυτήν και δεν αποκόπτονται από την εξυπηρέτηση των σκοπών της. Οι αποσβέσεις στην περίπτωση αυτή υπολογίζονται σε ετήσια βάση και όταν ακόμη η επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα σε ορισμένους μόνο μήνες της διαχειριστικής περιόδου (Σ.τ.Ε. 3309/1987 Υπ. Οικ. 11 036 10/πολ. 1122/2003). Π.χ. επιχείρηση που έχει ως σκοπό την εκμετάλλευση ιδιόκτητου ξενοδοχείου πραγματοποίησε έσοδα μόνο κατά τους θερινούς μήνες και συγκεκριμένα κατά το χρονικό διάστημα 1.7.1975 - 31.8.1975. Το ξενοδοχείο, όμως, και η επιχείρηση εν γένει παρέμενε πλήρως εξοπλισμένη και σε ετοιμότητα για δράση καθ' όλη τη χρήση χωρίς να αποξενωθούν από αυτήν τα πάσης φύσεως πάγια περιουσιακά στοιχεία. Η επιχείρηση θα ενεργήσει αποσβέσεις σε ετήσια βάση. (Σ.τ.Ε. 3309/1987). Επίσης, η αξία κουρτινών, ανθοδοχείων και τσιγαροθηκών ξενοδοχειακής επιχείρησης αποσβένεται με συντελεστή 30% (Σ.τ.Ε. 1083-8/1998 Λογιστής 2000 σελ. 1587), εκτός αν η αξία κάθε παγίου είναι μικρότερη των € 600,00 (μέχρι 31.12.2001 το όριο ήταν δρχ. 200.000) οπότε μπορεί να αποσβεσθεί εφάπαξ (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994, άρθρο 1, παρ. 6, Π.Δ. 100/1998 και Π.Δ. 299/2003). Σημειώνεται ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τους ισολογισμούς που κλείνουν από 31.12.2001 και μετά υπολογίζουν τις αποσβέσεις των κτισμάτων με συντελεστή 4% και τα είδη εξοπλισμού, δηλαδή τα κινητά περιουσιακά στοιχεία που είναι αναγκαία για την οργάνωση γενικά και λειτουργία της επιχείρησης (έπιπλα, λευκά είδη, μαγειρικά σκεύη, σερβίτσια κ.λπ.) είδη προθήκης και κάθε άλλο είδος χρήσιμο για την εξυπηρέτηση τόσο του κοινού όσο και του προσωπικού της επιχείρησης (ανεμιστήρες, κλιματιστικά, τηλεοράσεις κ.λπ.) με συντελεστή 20% (άρθρο 11, Ν. 2992/2002, Υπ. Οικ/κών 1037261/πολ. 1134/2002 Λογιστής 2002 σελ. 914, Υπ. Οικ/κών 1103610/πολ. 1122/ 2003), ενώ από 1.1.2003 χρησιμοποιούνται οι συντελεστές του Π.Δ. 299/2003 για τα κτίρια, μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό.

#### **1.5.9. Αναλυτική καταχώρηση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή.**

Το Ε.Γ.Α.Σ προβλέπει στην παρ. 2.2.103. ότι για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κ.λπ. βαθμού).

Ο Κ.Β.Σ αναφέρει στο άρθρο 27 παρ. 4, ότι για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του και γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί «θεωρημένα μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων» τα πάγια μπορεί να τα καταχωρεί στην απογραφή κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Περισσότερες πληροφορίες για το θέμα της αναλυτικής απογραφής των παγίων αναφέρουμε στην προηγούμενη παράγραφο. Στην περίπτωση που η απογραφή τηρείται συγκεντρωτικά ως προς την αναγραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων, χωρίς παράλληλα να τηρούνται τα απαιτούμενα από το νόμο θεωρημένα μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν είναι δυνατή η έκπτωση των αποσβέσεων αυτών (Σ.τ.Ε. 840/1993 Λογιστής 1993, σελ. 1455). Σημειώνεται ότι από 1.1.2003 καταργήθηκε η θεώρηση του μητρώου παγίων.

### **1.5.10. Τα πάγια στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση πρέπει να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση.**

Το άρθρο 31 (παρ. 1, περ. στ') του Ν. 2238/1994 αναφέρει ότι εκπίπτουν φορολογικά τα ποσά των αποσβέσεων των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Τα δικαστήρια έκριναν ότι κατά την έννοια της άνω διατάξεως, για τη διενέργεια της εκπτώσεως λόγω αποσβέσεων, απαιτείται όπως το στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση. Συνεπώς επί μισθώσεως ακινήτου δεν μπορεί να γίνει έκπτωση απόσβεσης φθοράς κινητών πραγμάτων τα οποία αγοράστηκαν μεν από τη μισθώτρια επιχείρηση, βάσει, όμως, ειδικής συμφωνίας με τον εκμισθωτή, τα πράγματα αυτά από τη χρονική στιγμή που τοποθετήθηκαν στο ακίνητο, εκφεύγουν από την κυριότητα του μισθωτή και περιέρχονται στον εκμισθωτή π.χ. κατά τους όρους συμβάσεως εκμίσθωσης ξενοδοχείου, η εκμίσθωση περιλαμβάνει το οικόπεδο, την οικοδομή καθώς και τα έπιπλα και σκεύη η κυριότητα των οποίων διατηρείται από την εκμισθώτρια εταιρεία, η δε μισθώτρια εταιρεία μπορεί να προβαίνει στην αντικατάσταση και προσθήκη των επίπλων και του εξοπλισμού που θα κριθούν ως αναγκαίες και επιθυμητές, με τον όρο ότι τα έπιπλα αυτά και ο εξοπλισμός μετά την εγκατάστασή τους θα περιέρχονται χωρίς άλλη πράξη ή ενέργεια στην κυριότητα της εκμισθώτριας. Βάσει της άνω συμβάσεως η μισθώτρια αγόρασε έπιπλα και σκεύη αξίας € 8.388,10. Το ποσό αυτό εκπίπτει ολόκληρο από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως, γιατί παρότι αφορά πάγια στοιχεία, τα στοιχεία αυτά ανήκουν κατά κυριότητα στην εκμισθώτρια (Σ.τ.Ε. 837/1990 Λογιστής 1990, σελ. 976).

Προκειμένου περί εγκαταστάσεων, οι οποίες βάσει συμβάσεως θα περιέλθουν μετά πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους άνευ αποζημιώσεως, δεν επιτρέπεται, κατ' αρχήν, έκπτωση αποσβέσεων, αλλά μόνο έκπτωση αποθεματικού προς αποκατάσταση ενεργητικού (άρθρο 31 παρ. 1, περ. ζ', Ν. 2238/1994) γιατί, η μεν αξία των εγκαταστάσεων θα αποκατασταθεί πλήρως με την έκπτωση του αποθεματικού αυτού, η δε φθορά των εγκαταστάσεων αυτών δεν βαρύνει τον επιχειρηματία αλλά εκείνον στον οποίον θα περιέλθουν αυτές κατά τη λήξη της συμβάσεως (Σ.τ.Ε. 1374/1965).

### 1.5.11. Οι τακτικές αποσβέσεις πρέπει να επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως), όπως ειδικότερα ορίζεται στην παρ. 5.213 του πέμπτου μέρους του Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, κοστολογούνται μέσω της αναλυτικής λογιστικής ή κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως) (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.102 περ. 13).

Την ίδια άποψη δέχεται και ο φορολογικός νόμος 2238/1994 όπου στο άρθρο 31 παρ. 7 αναφέρει ότι για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων από τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

### 1.5.12. Απόσβεση παγίων νέων επιχειρήσεων.

Οι νέες επιχειρήσεις, κατά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις τους, οι οποίες έπονται εκείνης εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους και για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, έχουν τη δυνατότητα είτε να μη διενεργούν καθόλου αποσβέσεις επί αυτών, είτε να διενεργούν μεν αποσβέσεις επί αυτών, αλλά να χρησιμοποιούν ως συντελεστές απόσβεσης το 50% των οικείων συντελεστών απόσβεσης (κατώτερου ή ανώτερου), τη δυνατότητα δε την οποία θα επιλέξουν υποχρεούνται να την ακολουθήσουν σε όλες τις ως άνω διαχειριστικές χρήσεις τους (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένη από το Ν. 2556/1997 ισχύει άρθρο 1, παρ. 2, ΠΔ. 299/2003). Επομένως, οι νέες επιχειρήσεις αδιάφορα του αντικείμενου των εργασιών τους (εμπορία, παραγωγή και πώληση προϊόντων, παροχή υπηρεσιών κ.λπ.) έχουν τις εξής υποχρεώσεις σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1051542/πολ. 1122/1998 Λογιστής 1998 σελ. 816 και Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003:

α) Κατά τη διαχειριστική χρήση τους εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους υποχρεούνται να διενεργούν αποσβέσεις επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, χρησιμοποιώντας το 100% των συντελεστών αποσβέσεως (κατώτερου ή ανώτερου).

β) Κατά τις τρεις (3) επόμενες της ανωτέρω διαχειριστικές χρήσεις τους πρέπει να επιλέξουν μεταξύ της μη διενέργειας απόσβεσης επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους και της διενέργειας απόσβεσης επί αυτών, χρησιμοποιώντας το 50% των συντελεστών αποσβέσεως (κατώτερου ή ανώτερου).

γ) Την επιλογή την οποία θα προκρίνουν υποχρεούνται να την ακολουθήσουν για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους και δεν μπορούν να τη μεταβάλλουν κατά τις ως άνω διαχειριστικές χρήσεις τους. Δηλαδή, στην περίπτωση κατά την οποία επιλέξουν, έστω τη μη διενέργεια αποσβέσεων επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, δεν θα διενεργούν αποσβέσεις επί όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους και κατά τις τρεις (3) παραπάνω διαχειριστικές χρήσεις τους.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω δεν είναι υποχρεωτικά εφαρμοστέα από τις νέες επιχειρήσεις. Συνεπώς, εφόσον αυτές το επιθυμούν, δύνανται να μην προκρίνουν ούτε τη μια ούτε την άλλη από τις πιο πάνω επιλογές και να διενεργούν αποσβέσεις επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους κατά τις τρεις (3) ως άνω διαχειριστικές

χρήσεις τους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

α) Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από την 23.12.1997 και μετά (εφαρμογή Π.Δ. 100/1998) ή από 1.1.2003 και μετά (εφαρμογή Π.Δ. 299/2003).

β) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από τις ως άνω ημερομηνίες αλλά η διαχειριστική τους χρήση, που έκλεισε την 31.12.1997 (εφαρμογή Π.Δ. 100/1998) ή από 1.1.2003 και μετά (εφαρμογή Π.Δ. 299/2003), εμπίπτει στην προβλεπόμενη από το νόμο τριετία.

**Πάγια υποκαταστημάτων, αυτοτελών κλάδων ή δραστηριοτήτων με αυτοτελή οργάνωση.** Οι επιχειρήσεις που ιδρύουν υποκατάστημα ή αυτοτελείς κλάδους (π.χ. νέα παραγωγική μονάδα, νέο ξενοδοχειακό συγκρότημα, επιχείρηση κινητής τηλεφωνίας παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας) ή δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση δικαιούνται για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική τους λειτουργία, είτε να μην προβαίνουν σε απόσβεση των παγίων στοιχείων του υποκαταστήματος ή του κλάδου, είτε να ενεργούν αυτές με το μειωμένο κατά 50% συντελεστή. Το δικαίωμα αυτό έχουν και οι υφιστάμενες κατά την 23 Δεκεμβρίου 1997 (εφαρμογή Π.Δ. 100/1998) ή από 1.1.2003 και μετά (εφαρμογή Π.Δ. 299/2003) επιχειρήσεις για τα πάγια στοιχεία των υποκαταστημάτων ή των κλάδων που έχουν ήδη ιδρύσει και για τα οποία δεν έχει παρέλθει η προβλεπόμενη από το νόμο τριετία. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα ασκείται για όσες χρήσεις απομένουν μέχρι τη συμπλήρωση της τριετίας της λειτουργίας του υποκαταστήματος ή του κλάδου. (Υπ. Οικονομικών 1051542/ πολ. 1122/1998 Λογιστής 1998 σελ. 816, Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003).

#### 1.5.13. Ειδικά θέματα αποσβέσεων

**Καταστήματα εξυπηρέτησως του κοινού.** Τα καταστήματα εξυπηρέτησως του κοινού αποσβένονται με ετήσιο συντελεστή από 5% έως και 8%. Στην έννοια των άνω καταστημάτων περιλαμβάνονται κυρίως τα εμπορικά καταστήματα και τα καταστήματα παροχής υπηρεσιών προς το κοινό (Τράπεζες και Οργανισμοί Κοινής Ωφέλειας). Το Συμβούλιο της Επικράτειας έκρινε ότι στους χώρους εξυπηρέτησως του κοινού περιλαμβάνονται εκτός από τους χώρους πωλήσεως των προϊόντων και των υπηρεσιών και τα γραφεία των κακταστημάτων καθώς και οι αποθήκες του (Σ.τ.Ε. 2925/1990). Επίσης η επιχείρηση SUPER MARKETS, αποτελεί κατάστημα εξυπηρέτησως του κοινού (κύριο κατάστημα, γραφεία, αποθήκες) (Υπ. Οικονομικών 1084480/ πολ. 1185/1999 Λογιστής 1999 σελ. 1516).

**Απόσβεση οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερίσματα, γραφεία κ.λπ.).** Η απόσβεση των οικοδομών υπολογίζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι και στην αξία του οικοπέδου. Προκειμένου περί οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμέρισμα, γραφείο κ.λπ.) η απόσβεση υπολογίζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι και στο ποσοστό του οικοπέδου που αναλογεί σε αυτό (Σ.τ.Ε. 363/1983).

Στην περίπτωση οριζοντίου ιδιοκτησίας οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην πραγματική αξία απόκτησης των κτιρίων η οποία προσδιορίζεται με κάθε νόμιμο στοιχείο και όχι επί της αγοραίας αξίας αυτών.

Για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη η συνολική επιφάνεια, στοιχεία δομήσεως των κτισμάτων, οι σημειώσεις στη δήλωση φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων οι οποίες αφορούν την αξία των κτισμάτων (Σ.τ.Ε. 3848/1987). Επίσης, ο διαχωρισμός της αξίας του γηπέδου από την αξία των

κτισμάτων γίνεται με βάση σχετική έκθεση αρμοδίου πολιτικού μηχανικού (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 171/1993 Λογιστής 1994, σελ. 226).

**Εμπορεύματα που αποκτούν την ιδιότητα του πάγιου στοιχείου.** Δεν αποκλείεται από το νόμο ορισμένα εμπορεύματα να απωλέσουν την ιδιότητα του εμπορεύσιμου και να αποκτήσουν την ιδιότητα του πάγιου στοιχείου, εφόσον τα εμπορεύματα αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση κατά προορισμό για την εξυπηρέτηση πάγιων αναγκών της και δεν προορίζονται για μεταπώληση (π.χ. εμπορεύματα τα οποία χρησιμοποιούνται ως δείγματα). Η αξία των εμπορευμάτων αυτών υπόκειται σε απόσβεση (Σ.τ.Ε. 885-7/1991).

**Επιχειρήσεις παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι.** Διαφορετικό συντελεστή αποσβέσεως έχουν τα βιομηχανοστάσια (οικοδομήματα τα οποία αναγέρθηκαν ειδικά για τη λειτουργία βιομηχανίας εντός των οποίων υπάρχουν προσαρμοσμένα μονίμως μηχανήματα) από τις ειδικές εγκαταστάσεις και τα μηχανήματα των βιομηχανοστασίων στα οποία λειτουργεί επιχείρηση παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνικό βαμβάκι (Σ.τ.Ε. 3249/1992 Λογιστής 1994 σελ. 77).

Ως ειδικές εγκαταστάσεις θεωρούνται εκείνες οι οποίες από την κατασκευή τους είναι προορισμένες να εξυπηρετούν και μόνο τη λειτουργία βιομηχανοστασίου παραγωγής των προϊόντων και όχι απλώς για εγκαταστάσεις που είναι δυνατόν να εξυπηρετούν τη λειτουργία οποιουδήποτε βιομηχανοστασίου (Σ.τ.Ε. 3249/1992 Λογιστής 1994 σελ. 77).

**Αποσβέσεις επικίνδυνων εγκαταστάσεων και πολεμικών ειδών.** Οι εγκαταστάσεις των επικίνδυνων γενικά επιχειρήσεων αποσβένονται με συντελεστή 16% (άρθρο 6, παρ. 1, Π.Δ. 88/1973 και από 30.6.1998 και μετά με συντελεστή 20% άρθρο 5, παρ. 1, Π.Δ. 100/1998) ενώ ο ελάχιστος από 1.1.2003 ορίστηκε σε ποσοστό 15% (άρθρο 5, παρ. 1, Π.Δ. 299/2003).

Επίσης, οι εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων παραγωγής πολεμικών ειδών μετ' εκρηκτικών υλών αποσβένονται με συντελεστή 33% (άρθρο 6, παρ. 3, Π.Δ. 88/1973 και άρθρο 5, παρ. 2, Π.Δ. 100/1998) ενώ ο ελάχιστος από 1.1.2003 ορίστηκε σε ποσοστό 27% (άρθρο 5, παρ. 2, Π.Δ. 299/2003).

Στους άνω συντελεστές απόσβεσης υπάγονται όλες γενικά οι εγκαταστάσεις (κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα) ανεξαρτήτως της λειτουργικής σχέσεως και της εγγύτητος προς τις εγκαταστάσεις του τμήματος παραγωγής των πολεμικών ειδών μετ' εκρηκτικών υλών (Σ.τ.Ε. 2633/1991 Λογιστής 1992 σελ. 344 Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003).

**Προμήθεια παγίων από εξωχώριες εταιρείες (Off Shore):** Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Αντιθέτως, οι αποσβέσεις που αφορούν σε ακίνητα τα οποία μεταβιβάζονται κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 18 του Ν. 3091/2002 αναγνωρίζονται προς έκπτωση (Υπ. Οικονομικών 1062241/2003).(101) Ως εξωχώρια εταιρεία εννοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποία δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης (άρθρο 5, παρ. 7, Ν. 3091/2002)

**Αποσβέσεις ιδιοκατασκευαζόμενων χώρων ψυχαγωγίας.** Το κόστος ανέγερσης από την ίδια την επιχείρηση ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας - αναψυχής, δηλαδή παιδικών σταθμών, παιδικών χαρών, γυμναστηρίων και λουιτών συναφών κτιριακών εγκαταστάσεων, για τις ανάγκες των τέκνων ή του ίδιου του προσωπικού της εταιρείας θεωρείται παραγωγική δαπάνη και επομένως οι αποσβέσεις που θα

ενεργούνται κάθε χρόνο στο άνω κόστος ανέγερσης εκπίπτουν φορολογικά (Υπ. Οικονομικών 1101240/πολ. 1278/2002 Λογιστής 2002 σελ. 278).

#### 1.5.14. Ενσώματες ακινητοποιήσεις που αποσβένονται 100%.

*Αποσβέσεις παγίων αξίας μέχρι ευρώ 1.200 (μέχρι 31.12.2004 το όριο ήταν ευρώ 600).* Η απόσβεση κάθε παγίου στοιχείου του οποίου η αξία κτήσεως δεν υπερβαίνει τα ευρώ 1.200 μπορεί να γίνει εξ ολοκλήρου στη χρήση κατά την οποία τέθηκε σε λειτουργία. (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 6 του Ν. 3296/2004 ισχύει από 1.1.2005).

Τα άνω πάγια περιουσιακά στοιχεία θα καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της 1ης Ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. και στη συνέχεια θα αποσβεστούν και όχι σε λογαριασμούς εξόδων (6η Ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ.). Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να αποσβέσει εφάπαξ όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με αξία μέχρι ευρώ 1.200 το καθένα. Έχει τη δυνατότητα, εφόσον το επιθυμεί, ορισμένα από τα άνω πάγια περιουσιακά στοιχεία που αγόρασε σε μια χρήση να τα αποσβέσει εφάπαξ και τα υπόλοιπα να τα αποσβέσει τμηματικά με τη σταθερή ή φθίνουσα μέθοδο αποσβέσεως.

Στην περίπτωση που για τα άνω πάγια αξίας μέχρι ευρώ 1.200 επιλέξει την τμηματική απόσβεση δεν έχει το δικαίωμα στις επόμενες χρήσεις να αποσβέσει εφάπαξ το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτών (Υπ. Οικονομικών 1076433/πολ. 1184/1998 Λογιστής 1998 σελ. 1179 Υπ. Οικονομικών 11036101/πολ. 1122/2003).

*Εργαλεία.* Ως εργαλεία νοούνται εκείνα τα οποία ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταβιβάζουν την ανθρώπινη ενέργεια χωρίς να παράγουν αυτή (Σ.τ.Ε. 1128/1969 Δ.Φ.Ν. (κ.δ) σελ. 168). Τον ίδιο ορισμό δίνει και το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζοντας ως εργαλεία τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.106 περ. 4).

Η απόσβεση της αξίας των εργαλείων που χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια της χρήσεως γίνεται με συντελεστή 100% (Σ.τ.Ε. 1128/1969 Δ.Φ.Ν.(κδ) σελ. 168 και άρθρο 1, παρ. 5, Π.Δ. 100/1998 και 299/2003).

*Ανταλλακτικά* είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.201 περ. 3).

Ανταλλακτικά αποτελούν και τα τμήματα ακόμη των μηχανών, τα οποία φθείρονται συντομότερα από το μηχάνημα στο οποίο είναι προσαρμοσμένα (Σ.τ.Ε. 3/1990 και 2261-2/1995 Λογιστής 1997 σελ. 720).

Τα ανταλλακτικά αποσβένονται εξ ολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν (άρθρο 1, παρ. 5, Π.Δ. 100/1998 και Π.Δ. 299/2003, επίσης Σ.τ.Ε. 3/1990).

*Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές και Λογισμικά.* Η απόσβεση των Η/Υ και του λογισμικού μπορεί να γίνει και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τέθηκαν σε λειτουργία. Επίσης, τα ποσά για την αγορά Η/Υ και λογισμικού που παρέχονται σε υπαλλήλους της επιχείρησης για την τηλεργασία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (άρθρο 4, παρ. 8 και 9, Ν. 2753/1999 και άρθρο 11, παρ. 5, Π.Δ. 299/2003).

*Καλούπια από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη* για την παραγωγή προϊόντων αποσβένονται εξ ολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν (Σ.τ.Ε. 3/1990 Υπ. Οικ/κών 1103610/πολ. 1122/2003). Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που κατασκευάστηκαν ή αγοράστηκαν για την εκτέλεση ενός συγκεκριμένου έργου (ΣΛο.τ. 5/317/2003 Λογιστής 2004, σελ. 315). Για τα λοι-

πά καλούπια εφαρμόζονται οι συντελεστές του άρθρου 4, παρ. 12, του Π.Δ. 299/2003.

### 1.5.15. Αποσβέσεις μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.

**Μετασχηματισμός βάσει του Κωδ. Ν. 2190/1920:** Σε περίπτωση μετατροπής ΕΠΕ σε Α.Ε. κατά τις διατάξεις του άρθρου 67 του Κωδ. Ν. 2190/1920, οπότε δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της ΕΠΕ και ίδρυση νέου, αλλά μεταβάλλεται, απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρείας, σε ανώνυμη, οι αποσβέσεις των εισφερθέντων στην ανώνυμη εταιρεία παγίων στοιχείων της ΕΠΕ συνεχίζονται να διενεργούνται όπως και πριν τη μετατροπή. Συνεπώς, ως αξία κτήσεως των στοιχείων αυτών για τον υπολογισμό των αποσβέσεων από την ανώνυμη εταιρεία, πρέπει να λαμβάνεται η αρχική τους αξία κτήσεως όπως αυτή εμφανιζόταν στα βιβλία της ΕΠΕ και όχι η αξία των παγίων αυτών στοιχείων η προσδιοριζόμενη από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920 (Σ.τ.Ε. 217-8/1995 Λογιστής 1996 σελ. 1062).

Σημειώνεται ότι στην άνω περίπτωση η υπεραξία που προκύπτει από την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920 φορολογείται επειδή ο άνω μετασχηματισμός δεν έγινε με τις διατάξεις των νόμων που παρέχουν φορολογικά κίνητρα στους μετασχηματισμούς (Ν.Δ. 1297/1972, Ν. 2166/1993). Επομένως, έχουμε τη γνώμη, ότι δεν είναι ορθό οι αποσβέσεις να υπολογίζονται όπως εμφανίζονται στα βιβλία της ΕΠΕ.

**Μετασχηματισμός βάσει του Ν.Δ. 1297/1972:** Οι εταιρείες οι οποίες προέρχονται από τη μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων, βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 19, παρ. 2, του Ν. 849/1978, δηλαδή μετά την 22 Δεκεμβρίου 1978, προκειμένου να υπολογίσουν τις εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδά τους αποσβέσεις με τα ποσοστά που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις, ως βάση υπολογισμού αυτών θα λαμβάνεται η αναπόσβεστη αξία που οριστικά έχει προσδιορισθεί από τον Οικονομικό Έφορο για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, προσαυξημένη κατά την αναλογούσα σε αυτή υπεραξία, η οποία προέκυψε κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση των επιχειρήσεων, από την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη το ποσό των αποσβέσεων επί της υπεραξίας, η οποία αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που εισφέρεται από τη μετατροπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας εταιρίας προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών που φορολογούνται βάσει των ισχυουσών διατάξεων.

Κατά συνέπεια, αν μία επιχείρηση έχει υπολογίσει και αποσβέσεις επί της υπεραξίας, η οποία αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό τούτων θα προσανξήσει τα φορολογητέα κέρδη αυτής δια της αναμορφώσεως των προκυπτόντων από τα βιβλία καθαρών κερδών τους.

Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που είχαν μετατραπεί ή συγχωνευθεί με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 και αναπροσάρμοσαν την αξία των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992 εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή να μην έχουν δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά την μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξίας για το οποίο δεν είχαν το δικαίωμα με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 1297/1972 να διενεργούν αποσβέσεις. Δικαιούνται, όμως, να διενεργούν αποσβέσεις που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους βάσει του Ν. 2065/1992 (Υπ. Οικ. 1110587/πολ. 1287/2000).



## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεως βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 οι φορολογικές αποσβέσεις των παγίων υπολογίζονται επί της παρακάτω αξίας παγίου α:

$$a = \frac{\text{Αναπόσβεστη αξία}}{\text{Αξιακή σεως}} \times \text{Υπεραξιαμετασχηματισμου} + \text{Αναπόσβεστη αξία}$$

**Παράδειγμα:** ΕΠΕ μετατράπηκε στις 31.12.2002 σε ανώνυμη εταιρεία βάσει των διατάξεων του Ν. 1297/1972. Το πάγιο ενεργητικό αποτελείται από τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία, τα οποία εκτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 ως εξής (ποσά σε χιλιάδες ευρώ):

Αξία παγίων στα βιβλία της ΕΠΕ		Εκτίμηση επιτροπής άρθρου 9 Κωδ.Ν. 2190/1920	Υπεραξία
Γήπεδο	40	65	25
Κτίριο	200		
μείον: Αποσβέσεις	140	60	100
Μηχανήματα	440		
μείον: Αποσβέσεις	320	120	164
Σύνολα	220	329	109

Η ανώνυμη εταιρεία θα καταχωρήσει στη χρήση 2002 στα λογιστικά βιβλία τις εξής αποσβέσεις:

-Αποσβέσεις κτιρίων (100.000,00X8%)	8.000,00
-Αποσβέσεις μηχανημάτων (164.000,00X15%)	24.000,00
Σύνολο	32.000,00

Επειδή η άνω ανώνυμη εταιρεία προήλθε από μετασχηματισμό του Ν.Δ. 1297/1972, όπου τα πάγια της ΕΠΕ (η οποία μετετράπη σε ανώνυμη εταιρεία) εκτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920 με αποτέλεσμα να προκύψει υπεραξία μετασχηματισμού € 109.000,00, δεν μπορεί να εκπέσει φορολογικά το σύνολο των λογιστικών αποσβέσεων € 32.600,00.

Οι αποσβέσεις τις οποίες η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να εκπέσει φορολογικά υπολογίζονται στο ποσό € 25.560,00 ως εξής:

Πάγια	Αναπόσβεστο υπόλοιπο στα βιβλία της Ε.Π.Ε	Υπεραξία που αναλογεί στο αναπόσβεστο υπόλοιπο	Φορολογικές αποσβέσεις
Κτίρια	60.000,00	$40 \times \frac{60}{200} = 12.000,00$	(72.000,00x8%) 5.760,00
Μηχανήματα	120.000,00	$44 \times \frac{120}{440} = 12.000,00$	(132.000x15%) 19.800,00

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Σύνολο			€ 25.560,00
--------	--	--	-------------

**Μετασηματισμός βάσει του Ν. 2166/1993.** Ο μετασηματισμός των επιχειρήσεων βάσει του Ν. 2166/1993 πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κωδ. Ν. 2190/1920 (περί ανωνύμων εταιρειών) και του Ν. 3190/1955 (περί ΕΠΕ), δηλαδή δεν γίνεται εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920, αλλά ο μετασηματισμός πραγματοποιείται με λογιστική ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού των μετασηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό μετασηματισμού και μεταφέρονται αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας.

Επομένως, οι αποσβέσεις παγίων τις οποίες θα διενεργήσει η νέα εταιρεία θα προσδιορισθούν επί των ίδιων λογιστικών αξιών κτήσεως επί των οποίων και οι μετασηματιζόμενες εταιρείες υπολόγιζαν πριν το μετασηματισμό τις αποσβέσεις και με τους ίδιους συντελεστές.

**Παράδειγμα:** Στις 31.12.2002 οι ανώνυμες εταιρείες Α και Β συνένταξαν τους εξής ισολογισμούς μετασηματισμού για να συγχωνευθούν βάσει των διατάξεων του Ν. 2166/1993 και να δημιουργήσουν μια νέα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία Γ:

Α				Β			
Ε	Ισολογισμός 31.2.2002		Π	Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Γήπεδα	100	Κεφάλαια	500	Γήπεδα	50	Κεφάλαια	200
Κτίρια	900	Αποθεματικά	1.500	Κτίρια	250	Αποθεματικά	800
Αποσβέσεις (8%)	500		2.000	Αποσβέσεις (5%)	100		1.000
Μηχανήματα	1.500	Υποχρεώσεις	4.000		200	Υποχρεώσεις	1.000
Αποσβέσεις (15%)	1.000						
	1.000						
Λοιπά ενεργητικά	5.000			Λοιπά ενεργητικά	1.800		
	6.000		6.000		2.000		2.000

Στις 31.12.2002 η νέα ανώνυμη εταιρεία Γ συνένταξε τον πρώτο ισολογισμό της. Δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2002 τα πάγια δεν μεταβλήθηκαν, οι αποσβέσεις 31.12.2002 υπολογίσθηκαν ως εξής:

- Κτίρια (900 x 8% =) €72
- Κτίρια (250 x 5% =) €12,5
- Μηχανήματα (1.500 x 15% =) €225

Σύνολο αποσβέσεων €309,5

**Νέες επιχειρήσεις:** Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 παρέχει ορισμένα κίνητρα, σχετικά με τον υπολογισμό των αποσβέσεων, από τις νέες επιχειρήσεις (βλέπε προηγούμενη παρ. 1.5.12).

Οι προερχόμενες από συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεις, όπως η άνω Γ, δεν θεωρούνται νέες επιχειρήσεις, ώστε να έχουν τα φορολογικά κίνητρα των

αποσβέσεων (Υπουργ. Οικονομικών 1051542/πολ. 1122/1998, Λογιστής 1998, σελ. 815).

Εάν, όμως, κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κάποια από τις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες επιχειρήσεις είναι «νέα» σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο Ν. 2556/1997, τότε και η προερχόμενη από τη συγχώνευση ή μετατροπή εταιρεία έχει το δικαίωμα για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν από τις «νέες» αυτές επιχειρήσεις, είτε να μην ενεργεί αποσβέσεις, είτε να ενεργεί με το μειωμένο συντελεστή, ανάλογα με τον τρόπο που είχε ενεργήσει (προ του μετασχηματισμού) η συγχωνευθείσα ή μετατραπείσα επιχείρηση (βλέπε παρ. 1.5.12).

**Παράδειγμα:** Η Ο.Ε. «Α», η οποία ιδρύθηκε το έτος 1990 και η Ο.Ε. «Β», που ιδρύθηκε το έτος 1995 και έκλεισε την 31 Δεκεμβρίου του ιδίου έτους τον πρώτο ισολογισμό της, συγχωνεύθηκαν και δημιούργησαν το έτος 1996 την Α.Ε. «Γ». Η Α.Ε. «Γ», για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Ο.Ε. «Β», που θεωρείται «νέα», δύναται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις της που λήγουν την 31.12.1997 και την 31.12.1998 είτε να μην διενεργήσει αποσβέσεις είτε να διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένους συντελεστές. Σημειώνεται ότι για τη χρήση 1996, η διενέργεια των αποσβέσεων ήταν προαιρετική.

Ομοίως, τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε περίπτωση απορρόφησης «νέας» επιχείρησης από υφιστάμενη παλαιά εταιρεία.

Αντίθετα, το πιο πάνω δικαίωμα δεν το έχει η «νέα» εταιρεία για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παλαιάς επιχείρησης που απορρόφησε ή θα απορροφήσει, καθόσον στην περίπτωση αυτή η νέα απορροφώσα εταιρεία είναι καθολική διάδοχος της απορροφηθείσας (Υπ. Οικονομικών 1051542/πολ. 1122/1998, Λογιστής 1998 σελ. 815).

Επίσης, εάν μια «νέα» επιχείρηση αγοράσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46α του Ν. 1892/1990 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 14 του Ν. 2000/1991) τα ενεργητικά στοιχεία προβληματικής επιχείρησης, αυτή δικαιούται να κάνει χρήση των πιο πάνω ευεργετικών διατάξεων και για τα αγορασθέντα στοιχεία του ενεργητικού της προβληματικής επιχείρησης, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει καθολική διαδοχή. (Υπ. Οικονομικών 1051542/πολ. 1122/1998, Λογιστής 1998 σελ. 815).

**Μέθοδοι απόσβεσης:** Σε περίπτωση συγχώνευσης δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων, η νέα επιχείρηση που θα προκύψει πρέπει να επιλέξει τη μέθοδο απόσβεσης που θα ακολουθήσει για τα καινούργια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που θα αποκτήσει η ίδια μετά τη συγχώνευση σε κάθε διαχειριστική χρήση ξεχωριστά. Όσον αφορά τα πάγια στοιχεία της καινούργιας πλέον επιχείρησης για τα οποία είχαν αρχίσει να διενεργούνται αποσβέσεις πριν τη συγχώνευση, αυτά θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται με τη μέθοδο απόσβεσης που εφαρμοζόταν (πριν τη συγχώνευση) μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

Σε περίπτωση διάσπασης μιας επιχείρησης, οι επιχειρήσεις που θα προκύψουν θα επιλέξουν τη μέθοδο απόσβεσης που θα εφαρμόσουν για τα καινούργια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που θα αποκτήσουν στο εξής (μετά τη διάσπαση) σε κάθε διαχειριστική χρήση ξεχωριστά. Για τα πάγια στοιχεία της διασπασθείσας (αρχικής) επιχείρησης που εξακολουθούν να υπάρχουν και μετά τη διάσπασή της, θα συνεχίσουν να διενεργούνται αποσβέσεις με τη μέθοδο που εφαρμοζόταν (πριν τη διάσπαση) μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

Τα παραπάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση εισφοράς κλάδου ή απορρόφησης μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων από υφιστάμενη επιχείρηση (απορροφώσα) (Υπ. Οικ/κών 1076433/πολ. 1184/1998, Λογιστής 1998 σελ. 1185 και 11036101πολ.1122/2003).

### 1.6. Μεταβολές παγίων στοιχείων

#### 1.6.1. Αναφορά στο προσάρτημα

Το άρθρο 42ε, παρ. 8, του Κωδ. Ν. 2120 αναφέρει τα εξής:

*Οι μεταβολές που έγιναν μέσα στη χρήση στα στοιχεία πάγιου ενεργητικού και στις αποσβέσεις τους, αναφέρονται στο προσάρτημα. Ειδικότερα, για τον καθένα από τους λογαριασμούς παγίων στοιχείων που εμφανίζονται στο ενεργητικό αναφέρονται χωριστά, η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής, οι προσθήκες και βελτιώσεις, οι μειώσεις και οι μεταφορές που έγιναν μέσα στη χρήση, καθώς και οι αποσβέσεις της χρήσης, οι τυχόν διορθώσεις που έγιναν μέσα στη χρήση ή πάνω στις αποσβέσεις των προηγούμενων χρήσεων, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά την ημερομηνία αυτή.*

*Σε περίπτωση που κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής της παραγράφου ανακύψουν δυσκολίες στη συγκέντρωση των δεδομένων της παραπάνω ανάλυσης, είναι δυνατό να ληφθεί σαν αξία κτήσης ή κόστους ιδιοκατασκευής η αναπόσβεστη αξία των στοιχείων αυτών κατά την έναρξη της χρήσης, με την προϋπόθεση ότι θα γίνεται σχετική διευκρίνιση στο προσάρτημα.*

*Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα έξοδα εγκατάστασης.*

Οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με την άνω διάταξη, περιλαμβάνουν στο προσάρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων τις εξής πληροφορίες:

#### 1.7. Αυξήσεις παγίων

Στις αυξήσεις των παγίων περιλαμβάνονται: οι αγορές παγίων, οι ιδιοκατασκευές παγίων, οι δωρεές παγίων καθώς και η αναπροσαρμογή παγίων.

**Αγορές παγίων:** Οι αγορές παγίων καταχωρούνται στα βιβλία των επιχειρήσεων στο κόστος κτήσεως σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παρ. 1.2.1 και 1.2.2.

**Ιδιοκατασκευές παγίων:** Τα ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια στοιχεία αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής (βλέπε προηγούμενη παρ. 1.2.1).

Η μεταφορά των εμπορευμάτων που αποφάσισε η επιχείρηση να ιδιοχρησιμοποιήσει ως πάγια από τους λογαριασμούς των αποθεμάτων στους οικείους λογαριασμούς παγίων στοιχείων γίνεται με χρέωση των οικείων λογαριασμών του παγίου και πίστωση του λογαριασμού 78.10.08. «Τεκμαρτά έσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων ως παγίων».

Ο άνω λογαριασμός 78.10.08 εμφανίζεται αρνητικά στη χρέωση του λογαριασμού 80 «Γενική Εκμετάλλευση» με αποτέλεσμα να συμψηφίζεται (αλγεβρικά) το κόστος των ιδιοχρησιμοποιηθέντων (ως πάγια) αποθεμάτων με το άνω τεκμαρτό έσοδο. Ως εκ τούτου, ο λογαριασμός 78.10.08 δεν εμφανίζεται στη δημοσιευόμενη κατάσταση του «Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως». (Ε.ΣΥ.Λ 217/1994 και 251/1995 Λογιστής 1996 σελ. 253).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Η τακτοποίηση των μερίδων αποθήκης γίνεται στην αναλυτική λογιστική για την άνω αναφερόμενη περίπτωση ως εξής:

Κωδικός	Λογαριασμός	Αξία	Πίστωση
96	Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα		
96.20	Κόστος αγοράς πωληθέντων		
96.20.78	Ιδιοπαραγωγή παγίων		
96.20.78.10	Κόστος αγοράς ιδιοχρησιμοποιούμενων	1.000,00	
94	Αποθέματα		
94.20	Εμπορεύματα		
94.20.90	Ιδιοχρησιμοποίηση εμπορευμάτων		
94.20.XX.XX	ΑΠΟΘΗΚΗ – Είδος Α		1.000,00
<b>Αιτιολογία:</b> Μεταφορά κόστους ιδιοχρησιμοποιούμενων αποθεμάτων ως Δελτίο Αποστολής .../...			

**Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων:** Οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να αναπροσαρμόζουν μόνες τους τις αξίες των ακινήτων. Τούτο επιτρέπεται μόνο με διάταξη νόμου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παρ. 1.3.

**Πάγια που αποκτήθηκαν από δωρεάν παραχώρηση.** Για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από δωρεάν παραχώρηση και για τα οποία δεν υπάρχουν στοιχεία της αξίας κτήσεώς τους (όπως αυτή πρέπει να έχει διαμορφωθεί με τις εκάστοτε αναπροσαρμογές κ.λπ.) επιβάλλεται να καθορισθεί η σημερινή αξία τους, με εκτίμησή τους από επιτροπές ειδικών (τεχνικών του Τεχνικού Επιμελητηρίου, κ.λπ.) οι οποίες (επιτροπές) θα εκτιμήσουν την αξία τους με βάση την κατάσταση που βρίσκονται σήμερα, προσδιορίζοντας αξία γηπέδων ιδιαίτερη εκείνης των κτιρίων και εγκαταστάσεών τους. Για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το προβλεπόμενο από τις οικείες φορολογικές διατάξεις «σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων», ως αξία των ακινήτων αυτών λαμβάνεται η προσδιοριζόμενη με βάση το σύστημα αυτό.

Με την αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα προηγούμενα, θα διενεργηθεί, στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης λογιστική εγγραφή, με την οποία θα χρεωθούν οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ 10.00 «Γήπεδα - Οικόπεδα» και 11.00 «Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων» (και σχετικοί υπολογαριασμοί τους), με πίστωση του νεοδημιουργούμενου λογαριασμού 41.12 «Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν» και οικείων υπολογαριασμών του, για ιδιαίτερη καταχώρηση της αξίας των γηπέδων και κτιρίων. (Ε.ΣΥ.Λ. 292/1997 Λογιστής 1997, σελ. 1039).

**Αξία κτήσεως κτιρίου ανεγερθέντος επί αντιπαροχή** (Ε.ΣΥ.Λ. 284/1997). Ο εργολάβος που ολοκλήρωσε την κατασκευή του κτιρίου «επί αντιπαροχής» εξοφλήθηκε με τη μεταβίβαση σ' αυτόν ποσοστού π.χ. των 350/1000 της εκτάσεως του οικοπέδου. Συνεπώς, το τμήμα της αξίας κτήσεως του οικοπέδου, που αντιστοιχεί στα μεταβιβασθέντα στον εργολάβο 350/1000 της εκτάσεώς του, αποτελεί το κόστος ολοκλήρωσεως π.χ. των 6.617 τ.μ. του κτιρίου που τελικά περιήλθαν στην εταιρία και θα μεταφερθεί από το λογαριασμό του οικοπέδου στο λογαριασμό ανεγέρσεως του κτιρίου. Στο κόστος αυτό θα προστεθεί και το κόστος που είχε πραγματοποιηθεί αρχικά από την εταιρία για την κατασκευή του ημιτελούς κτιρίου. Το σύνολο αυτών θα ληφθεί ως συνολικό κόστος των 6.617 τ.μ. του κτιρίου. Σχετική με το παρόν θέμα είναι και η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 30/1988.

Στην περίπτωση που λυθεί οικοδομική κοινοπραξία και στα μέλη της περιέρχονται διαμερίσματα τα οποία η κοινοπραξία ανήγειρε με το σύστημα της

αντιπαροχής, τότε με τη συνολική αξία κτήσεως των περιερχομένων στην επιχείρηση - μέλος της κοινοπραξίας θα χρεωθεί ο λογαριασμός. 21 «διαμερίσματα έτοιμα και ημιτελή» (στην περίπτωση που η επιχείρηση - μέλος θα τα πωλήσει στη συνέχεια) ή οι λογαριασμοί 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα» (στην περίπτωση που η επιχείρηση - μέλος θα τα ιδιοχρησιμοποιήσει 11 τα εκμισθώσει) και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ή ο λογαριασμός 18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» με το ποσό της συμμετοχής στην κοινοπραξία της επιχείρησης - μέλους (βλέπε Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 30/1988) η δε διαφορά που θα προκύψει αντιπροσωπεύει το αποτέλεσμα από τη συμμετοχή της επιχείρησης - μέλους στη λυθείσα κοινοπραξία (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 72/1990).

**Αγορά δώματος οικοδομής και δικαιώματος οικοδομήσεως.** Η αγορά του δώματος της οικοδομής και του δικαιώματος οικοδομήσεως επ' αυτού επεκτείνεται αυτοδικαίως και σε ιδανική αναλογία του οικοπέδου και επομένως η αξία κτήσεώς του ενδείκνυται να καταχωρηθεί σε υπολογαριασμό 10.00 «Γήπεδα - Οικόπεδο». Το κόστος που θα προκύψει κατά τη μελλοντική οικοδόμηση του δώματος θα καταχωρηθεί σε υπολογαριασμό του 11.00 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων». (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 239/1995, Λογιστής 1995 σελ. 1338).

### 1.8 Μειώσεις παγίων

#### 1.8.1 Εκποίηση ακινήτων.

**Εκποίηση εδαφικών εκτάσεων.** Σε περίπτωση εκποίησης μη οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως (π.χ. γηπέδου - οικοπέδου) ισχύουν τα παρακάτω (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104 περ. 12).

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

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

Σε περίπτωση εκποίησης εδαφικής εκτάσεως που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.402 περ. 8.ζ).

Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημιές από εκποίηση ακινήτων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων», όταν είναι κέρδος.

Στην περίπτωση εκποίησης οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως ισχύουν όσα αναφέρονται στην περ. 9 της παρ. 2.2.105 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε αμέσως επόμενη παράγραφο).

**Εκποίηση κτιρίων.** Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105 περ. 9). Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πώλησεως του πωλητηρίου συμβολαίου

και στη χρέωσή του καταχωρούνται στα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως.

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).

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).

Σε περίπτωση εκποιήσεως ή καταστροφής κτιρίου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.402 περ. 8.ζ).

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.

*Τιμή πώλησεως ακινήτων κατά Το φορολογικό νόμο.* Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 αναφέρει ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Προκειμένου για τον υπολογισμό του υπερτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων (άρθρο 28, παρ. 3, περ. ζ, Ν. 2238/1994).

Από την άνω διάταξη προκύπτει ότι η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ιδιοχρησιμοποιούμενων από την επιχείρηση ακινήτων προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα της επιχείρησης του έτους που προέκυψε και φορολογείται μαζί με τα εισοδήματα με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν. 2238/1994 (Υπ. Οικονομικών 1018050/πολ. 1042/1993, Λογιστής 1993, σελ. 671).

Επίσης, στην άνω διάταξη ορίζεται ότι, προκειμένου για τον υπολογισμό του υπερτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησεως δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Κατά συνέπεια, αν για παράδειγμα, επιχείρηση πωλήσει ακίνητό της σε τιμή μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του ή της αξίας που προκύπτει βάσει συγκριτικών στοιχείων (σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού), στα βιβλία μεν θα εμφανίσει το πράγματι εισπραχθέν τίμημα, αλλά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση θα προσθέσει στα προκύψαντα, βάσει βιβλίων, αποτελέσματα το επιπλέον ποσό υπεραξίας που προκύπτει βάσει της αντικειμενικής αξίας ή της αξίας που προκύπτει βάσει συγκριτικών στοιχείων της ΔΟΥ, κατά περίπτωση, ως τιμή πώλησεως. (Υπ. Οικονομικών 1018050/πολ. 1042/1993, Λογιστής 1993, σελ. 671).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρία πώλησε ένα ακίνητο αναπόσβεστης αξίας € 80.000,00 αντί € 120.000,00 (η αντικειμενική αξία του ακινήτου είναι €135.000,00). Η εταιρία από την άνω πώληση έχει λογιστικό κέρδος € 40.000,00 και φορολογικό γ-έρδος € 55.000,00 τα οποία προσδιόρισε ως εξής:

	Λογιστικό κέρδος σε €	Φορολογικό κέρδος σε €
Αξία κτήσεως γηπέδου	30.000,00	
Αξία κτήσεως κτιρίου	120.000,00	
	150.000,00	
Μείον: Αποσβέσεις κτιρίου	70.000,00	
Αναπόσβεστη αξία	80.000,00	80.000,00
Μείον: Τιμή πωλήσεως	120.000,00	135.000,00
Κέρδος	40.000,00	55.000,00

Η διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού κέρδους € (55.000,00 - 40.000,00 =) 15.000,00 πρέπει να προστεθεί στα λοιπά φορολογητέα κέρδη της ανώνυμης εταιρίας Π.χ. € 85.000,00 και ο φόρος εισοδήματος της εταιρίας θα υπολογισθεί επί του συνόλου αυτών με συντελεστή π.χ. 35% ως εξής: € (85.000,00 + 15.000,00) x 35%.

Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης η της παρ. 1, του άρθρου 31, του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αναγνωριζόμενης προς έκπτωση ζημίας από την πώληση ακινήτων, ως τιμή πωλήσεως δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Επομένως, αν για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρία πωλήσει ένα γραφείο (ή διαμέρισμα), το οποίο έχει αναπόσβεστη αξία € 8.000,00 αντί € 7.000,00 και η αξία του με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή τα συγκριτικά στοιχεία της ΔΟΥ (σε περίπτωση που το γραφείο αυτό ευρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το σύστημα των αντικειμενικών αξιών) ανέρχεται σε € 7.500,00 η ζημία που θα αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα είναι € 500,00 (7.500,00 - 8.000,00) και όχι € 1.000,00 (7.000,00 - 8.000,00) που θα εμφανισθεί στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας. Κατά συνέπεια, η εταιρία υποχρεούται, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει ισολογισμού αποτελέσματα με την προσθήκη σε αυτά λογιστικής διαφοράς 500,00 € (1.000,00 - 500,00). (Υπ. Οικονομικών 1018050/πολ. 1042/1993 Λογιστής 1993 σελ. 675).

**Απαλλοτρίωση ακινήτου.** Το υπερτίμημα (ή κέρδος) από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 22, παρ. 8, Ν. 2648/1998). Επομένως ανώνυμη εταιρεία που έχει στην κυριότητά της ένα ακίνητο το οποίο χρησιμοποιεί ως υποκατάστημα και ως αποθήκη και το ακίνητο αυτό, πρόκειται να απαλλοτριωθεί για ανέγερση σχολείου και η αποζημίωση που η εταιρεία θα λάβει θα είναι μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως, τότε η προκύπτουσα από την απαλλοτρίωση αυτή υπεραξία θα απαλλαγεί προσωρινά της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με την περ. ζ, της παρ. 3, του άρθρου 28, του Ν. 2238/1994, εφόσον αυτή εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 41.90 όπως αυτός καθορίστηκε με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1044770/πολ. 1117/1993. Η άνω α-



παλλαγείσα υπεραξία θα φορολογηθεί τελικά σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της ανώνυμης εταιρείας (Υπ. Οικονομικών 1033749/2003 Λογιστής 2003 σελ. 877).

### **1.8.2 Εκποίηση μηχανημάτων και λοιπών παγίων**

**Λογιστικός χειρισμός.** Σε περίπτωση πώλησεως μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.106 περ. 12).

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

Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.

Σε περίπτωση εκποιήσεως ή καταστροφής μηχανημάτων και λοιπών πάγιων στοιχείων που αποκτήθηκαν με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.402 περ. 8.ζ).

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.

**Φορολογικές υποχρεώσεις.** Σε περίπτωση εκποιήσεως κτιρίων, μηχανημάτων και λοιπών πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι επιχειρήσεις πρέπει να τακτοποιήσουν και τις υποχρεώσεις τους που προκύπτουν από τη νομοθεσία του Φ.Π.Α. (άρθρο 26, Ν. 1642/1986 βλέπε επόμενη παρ. 5.3).

Ακόμη, πρέπει να αναφέρουμε ότι σε περίπτωση πώλησεως παγίων (κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.) τα οποία είχαν υπαχθεί σε αναπτυξιακούς νόμους και εκ του λόγου αυτού, οι επιχειρήσεις είχαν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά, και δεν αντικαταστάθηκαν εντός εξαμήνου τότε έχουν τις εξής συνέπειες:

α) Εάν πωληθεί μέσα σε μία πενταετία από την ημερομηνία αγοράς, τότε η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/1990 ή του Ν. 2601/1998 ή του Ν. 3299/2004 που αναλογεί στην άνω επένδυση προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη του έτους πώλησεως (άρθρο 14, παρ. Ια, Ν. 1892/1990, παρ. 11, άρθρου 11, Ν. 2601/1998 και παρ. 5, άρθρου 10, Ν. 3299/2004).

β) Εάν πωληθεί μέσα σε μια τριετία από την ημερομηνία αγοράς, τότε η αξία της επένδυσης του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 προσαυξάνεται κατά 100% και προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη του έτους πώλησεως (άρθρο 22, παρ. 7, Ν. 1828/1989).

**Απαλλαγή από τη φορολογία του κέρδους από πώληση μηχανημάτων ή βιομηχανικών εν γένει εγκαταστάσεων.** Το κέρδος από την πώληση μηχανημάτων ή βιομηχανικών εν γένει εγκαταστάσεων απαλλάσσεται μέχρι 27.12.2000 του φόρου εισοδήματος εφόσον ήθελε χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση ως πρόσθετη απόσβεση άλλων μηχανημάτων ή βιομηχανικών εν γένει εγκαταστάσεων (άρθρο 9, Ν.Δ. 3765/1957 και Απόφαση Υπουργού Οικονομικών Π. 20262/1957 τα οποία καταργήθηκαν με το άρθρο 6, παρ. 10 του Ν. 2873/2000. Η κατάργηση αυτή ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν από 28.12.2000 και μετά).

Εάν η επιχείρηση δεν είχε άλλα μηχανήματα και βιομηχανικές εγκαταστάσεις ή τα ήδη υπάρχοντα είχαν πλήρως αποσβεστεί ή υπήρχε υπόλοιπο της άνω υπεραξίας τότε η προκύπτουσα υπεραξία από την πώληση μηχανημάτων απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος εφόσον χρησιμοποιείται ως πρόσθετη απόσβεση των εντός του

αμέσως επομένου ή μεθεπομένου από της προκύψεως της διαχειριστικού έτους αποκτωμένων από την επιχείρηση νέων μηχανημάτων ή εν γένει εγκαταστάσεων.

Σημειώνεται ότι ο νόμος αναφέρεται αδιακρίτως σε επιχειρήσεις εν γένει και όχι σε βιομηχανικές ειδικά επιχειρήσεις και συνεπώς η άνω απαλλακτική διάταξη αφορά κάθε επιχείρηση, οι εργασίες της οποίας εκτελούνται με τη χρήση μηχανημάτων (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα αυτοκίνητα), όπως είναι οι επιχειρήσεις τεχνικών έργων, λατομείων, μεταφορικές κ.λ.π. επιχειρήσεις. (Σ.τ.Ε. 303/1990 Λογιστής 1991 σελ. 796).

**Κέρδος από πώληση αυτοκινήτου.** Για να προσδιορισθεί η ωφέλεια από την εκποίηση αυτοκινήτου ως τιμή πώλησης αυτού θεωρείται η προσδιοριζόμενη τεκμαρτως με τη μέθοδο του άρθρου 5 παρ. 2 του Ν.Δ. 1146/1972. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒ.Σ. ο φόρος που καταβάλλεται κατά το χρόνο μεταβίβασης του οχήματος ως εμπορεύματος υπολογίζεται με την άνω μέθοδο, η δε πραγματική αξία πώλησης φορολογείται με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος και συμψηφίζεται ο φόρος που καταβλήθηκε (άρθρο 6 παρ. 2, Ν. 1146/1972, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2954/2001). Από 1.1.2004 οι άνω μεταβιβάσεις ιδιωτικής χρήσεως οχημάτων παγίων στοιχείων επιχειρήσεων εξαιρούνται της ανωτέρω αυτοτελούς φορολογίας (άρθρο 30, παρ. 12, Ν. 3220/2004 Υπ. Οικονομικών πολ. 108412004 Λογιστής 2004 σελ. 1233 και 1401).

### 1.8.3. Καταστροφή παγίων

**Γενικά:** Η αναπόσβεστη αξία κατεστραμμένων και καλυπτόμενων με ασφάλιση μηχανημάτων, καθώς και οι δαπάνες αποκαταστάσεως ζημιών σε καλυπτόμενο από ασφάλιση κτίριο και τις εγκαταστάσεις του, μεταφέρονται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 33.95 για να γίνει συμψηφισμός με την είσπραξη της ασφαλιστικής αποζημίωσης από την ασφαλιστική εταιρεία. Όταν εισπραχθεί η ασφαλιστική αποζημίωση τα τυχόν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά), που τελικά θα απομείνουν στους υπολογαριασμούς του 33.95, μεταφέρονται σε σχετικούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», υπό την προϋπόθεση ότι η τακτοποίηση ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση που έγιναν οι ζημιές, διαφορετικά μεταφέρονται σε υπολογαριασμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων». (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 260/1996, Λογιστής 1996 σελ. 549).

**Ζημίες από σεισμό κτιρίων και μηχανημάτων ιδιοκτησίας της επιχείρησης.** Η αναπόσβεστη αξία των καταστραφέντων από το σεισμό και καλυπτομένων με ασφάλιση κτιρίων και μηχανημάτων μεταφέρεται στο λογαριασμό 33.95 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε €». Όταν η ασφαλιστική αποζημίωση εισπραχθεί από την ασφαλιστική εταιρεία, τότε καταχωρείται σε πίστωση του άνω λογαριασμού 33.95.

Η θετική ή η αρνητική διαφορά αντίστοιχα, μεταξύ της υπόψη αποζημιώσεως και της αναπόσβεστης αξίας των άνω καταστραφέντων από το σεισμό παγίων, συνιστά αντίστοιχα:

- κέρδος από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος ή
- ζημία από απώλεια κεφαλαίου της επιχείρησης εκπιπτόμενη φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

Το άνω αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) πραγματοποιείται κατά το χρόνο που η επιχείρηση εισπράττει την άνω ασφαλιστική αποζημίωση.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το εάν η επιχείρηση ανεγείρει νέο, όμοιο κτίριο ή αγοράζει νέο, όμοιο μηχάνημα. (Υπ. Οικονομικών 1013373/πολ. 1105/2000 Λογιστής 2000 σελ. 788).

**Ζημίες από σεισμό σε μισθωμένα μηχανήματα.** Στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση λόγω ζημιών που υπέστη το μηχάνημα που έχει μισθώσει και ασφαλίσει, η άνω αποζημίωση συνιστά ακαθάριστο έσοδό της. Το ακαθάριστο αυτό έσοδο αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η επιχείρηση εισπράττει την ασφαλιστική αποζημίωση και υπόκειται σε φορολογία μαζί με τα υπόλοιπα ακαθάριστα έσοδα που η επιχείρηση αυτή πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια της ίδιας διαχειριστικής περιόδου.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αδιάφορα από το αν η επιχείρηση επισκευάσει το μηχάνημα και αδιάφορα από το πότε θα γίνει αυτή η επισκευή. (Υπ. Οικονομικών 1013373/πολ. 1105/2000 Λογιστής 2000 σελ. 788).

#### **1.8.4. Κατεδάφιση κτιρίου**

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» (βλέπε επόμενη παρ. 5.11).

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 ανέγερσώς του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε ενοικιαστές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσώς του νέου κτιρίου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105, περ. 10).

Οι αποσβέσεις που θα πραγματοποιεί επί του κόστους ανέγερσης του νέου κτιρίου, στο οποίο θα περιλαμβάνονται και τα έξοδα κατεδάφισης του κτιρίου, εκπίπτουνται εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. (Υπ. Οικονομικών 1013373/πολ. 1105/2000, Λογιστής 2000 σελ. 788).

Επίσης, ο φορολογικός νόμος 2238/1994 αναφέρει ότι η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής (άρθρο 31, παρ. 1, περ. η, Ν. 2238/1994).

Επομένως σε περίπτωση έκπτωσης της αναπόσβεστης αξίας της κατεδαφιζομένης οικοδομής από τα ακαθάριστα έσοδα, η επιχείρηση υποχρεούται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει ισολογισμού αποτελέσματα με την προσθήκη της αναπόσβεστης αξίας της κατεδαφιζομένης οικοδομής ως λογιστική διαφορά. (Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 1018050/πολ. 1042/1993 Λογιστής 1993 σελ. 675).

#### **1.8.5. Λοιπές μεταβιβάσεις.**

**Μεταβίβαση συντελεστή δόμησης.** Σε περίπτωση που η ιδιοκτήτρια του βαρυνόμενου οικοπέδου ανώνυμη εταιρεία πωλήσει σε τρίτο τον τίτλο δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης, η αναλογούσα στο μεταφερόμενο συντελεστή δόμησης λογιστική αξία του βαρυνόμενου οικοπέδου, προσαυξημένη με τα τυχόν πραγματοποιούμενα ειδικά έξοδα πωλήσεως, συγκρίνεται με το αντίτιμο της πωλήσεως και το προκύπτον αποτέλεσμα καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς, που ανοίγονται κάτω από τους λογαριασμούς 81.03 «έκτακτα κέδη» ή 81.02 «έκτακτες ζημίες» ανάλογα με τη φύση του αποτελέσματος. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές δύνανται να γίνουν, είτε στον τηρούμενο κάτω από τον

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

δευτεροβάθμιο λογαριασμό 10.00 «Γήπεδα-Οικόπεδα» οικείο υπολογαριασμό του οικοπέδου, είτε σε δημιουργούμενο κάτω από τον ίδιο δευτεροβάθμιο ιδιαίτερο υπολογαριασμό, στον οποίο θα μεταφερθεί και η αναλογούσα στο μεταφερόμενο συντελεστή δόμησης λογιστική αξία κτήσεως του βαρυνόμενου οικοπέδου.

Για την επιχείρηση που αγοράζει τον τίτλο δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης, το αντικείμενο της αγοράς προσαυξάνει την αξία κτήσεως του ωφελούμενου οικοπέδου της. (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 247/1995 Λογιστής 1995 σελ. 1673).

### 1. Εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του πωλητού. (βαρυνόμενο οικόπεδο)

#### 1.1. Αξία μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης

$\alpha$  = τετραγωνικά μέτρα δομημένης επιφάνειας του διατηρητέου κτιρίου = 1.000 τ.μ.

$\beta$  = τετραγωνικά μέτρα μεταφερόμενης δομήσιμης επιφάνειας του μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης = 200 τ.μ.

$\gamma$  = αξία κτήσεως οικοπέδου επί του οποίου έχει ανεγερθεί το διατηρητέο κτίριο (βαρυνόμενο γήπεδο) = € 120.000,00

$\delta$  = αξία μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης

$\delta = \gamma : (\alpha + \beta) \times \beta = 20.000,00$

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.01	Αξία μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης	20.000,00	
10.00.00	Γήπεδο πόλη... οδός... αρ....		20.000,00
Αιτιολογία: Αξία μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης βαρυνόμενου γηπέδου (πόλη... οδός... αρ....			

#### 1.2. Προσδιορισμός αποτελέσματος από την πώληση συντελεστή δόμησης:

$\tau$  = αντίτιμο πώλησεως συντελεστή δόμησης = € 100.100,00

$\epsilon$  = ειδικά έξοδα πωλήσεως π.χ. αμοιβή δικηγόρου € 100,00

$\kappa$  = αποτέλεσμα πωλήσεως συντελεστού δόμησης

$\kappa = \tau - (\delta + \epsilon) = 80.000,00$

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.01	Αξία μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης	100,00	
38	Διαθέσιμα		100,00
38.00	Ταμείο		
Αιτιολογία: Αμοιβή νομικού συμβούλου κ. .... για τις προσφερθείσες υπηρεσίες κατά τη μεταβίβαση του συντελεστή δόμησης.			

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38	Διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο	100.100,00	
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα – Οικόπεδα		
10.00.01	Αξία μεταφερόμενου συντελεστή δόμησης		100.100,00
Αιτιολογία: Είσπραξη αντιτίμου από την πώληση του συντελεστή δόμησης ως συμβόλαιο..			

Εάν το κ είναι κέρδος καταχωρείται στο λογαριασμό 81.03 «Εκτακτα κέρδη».  
Εάν το κ είναι ζημία καταχωρείται στο λογαριασμό 81.02 «Εκτακτες ζημίες».

### 2. Εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του αγοραστή (ωφελούμενο οικόπεδο).

Για την επιχείρηση που αγοράζει τον τίτλο δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης, το αντίτιμο της αγοράς προσαυξάνει την αξία κτήσεως του ωφελούμενου οικοπέδου της.

### 3. Εγγραφές όταν ο ιδιοκτήτης των οικοπέδων (βαρυνόμενου και ωφελούμενου) είναι ο ίδιος.

Σε περίπτωση που η ιδιοκτήτρια του βαρυνόμενου οικοπέδου εταιρεία κάνει η ίδια χρήση του δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης και μεταφέρει αυτόν σε άλλο οικόπεδό της, η αναλογούσα στο μεταφερόμενο συντελεστή δόμησης λογιστική αξία του βαρυνόμενου οικοπέδου προσαυξάνει την αξία κτήσεως του ωφελούμενου οικοπέδου της.

**Δωρεά οικοπέδου σε δήμο με αντάλλαγμα.** Το γήπεδο μιας επιχείρησης το οποίο έχει συνολική αξία Π.χ. € 77.137,24 και συνολική έκταση π.χ. τ.μ. 12.346,80 αναλύεται βάσει των Τ.μ. ως εξής (Ε.ΣΥ.Λ. 283/1996, Λογιστής 1997 σελ. 383):

	Έκταση (τ.μ)	Αξία €
α) Γήπεδο κυριότητας της επιχείρησης	5.249,00	32.793,39
β) Γήπεδο που παραχωρήθηκε με αμετάκλητη δωρεά στο Δήμο...με αντάλλαγμα τη μεταφορά του συντελεστή δόμησης.	5.114,00	32.137,39
γ) Γήπεδο που υποχρεωτικά παραχωρείται στο Δήμο... με αποζημίωση	1.953,80	12.206,46
	12.346,80	77.137,24

**Σημείωση:** Η αξία προσδιορίσθηκε με επιμερισμό βάση των τ.μ. Για τις άνω αξίες σημειώνουμε τα εξής:

α) Στο τμήμα των 5.144 τ.μ. που δωρήθηκε στον Δήμο, η αναλογούσα σε αυτό αξία κτήσεως θα αντιπροσωπεύει την αξία κτήσεως του τίτλου δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης και θα συγκριθεί (η αξία αυτή), για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με το αντίτιμο πώλησεως του δικαιώματος αυτού, εφόσον και όταν αυτό πωληθεί, εφαρμοζομένων των όσων αναφέρονται στην παραπάνω γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 247/1995, (Λογιστής 1995, σελ. 1673).

β) Στο τμήμα των 1.953,80 τ.μ. που διατίθεται για δρόμους η αναλογούσα σ' αυτό αξία κτήσεως θα συγκριθεί με το ποσό της αποζημίωσης που θα ληφθεί, το δε προσ-

διοριζόμενο αποτέλεσμα θα καταχωρηθεί σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό, που ανοίγεται κάτω από τους λογαριασμούς 81.03 «έκτακτα κέρδη» ή 81.02 «έκτακτες ζημίες», ανάλογα με τη φύση του.

### 1.9. Επιχορήγηση παγίων.

Οι επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις, από το Ελληνικό Δημόσιο, από την ΕΟΚ, από τον ΕΟΜΜΕΧ, από τα ΜΟΠ κ.λπ. για την πραγματοποίηση παγίων επενδύσεων καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης (παράλληλα εμφανίζονται και σε λογαριασμού τάξεως Υπ. Οικονομικών 1040321/πολ. 1093/1992 Λογιστής 1992 σελ. 718). Οι αποσβέσεις των άνω επιχορηγηθέντων παγίων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος» και ενδεχομένως και στους οικείους υπολογαριασμούς του 85 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος», αν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις και διενεργούνται και πρόσθετες αποσβέσεις (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.402 περ. 8ζ και Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 41/1989). Οι άνω επιχορηγήσεις δεν θεωρούνται αποθεματικά (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 298/1998 Λογιστής 1998 σελ. 1326). Περαιτέρω οι άνω επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται και σε λογαριασμούς τάξεως (Υπ. Οικονομικών 1040321/πολ. 1093/1992, Λογιστής 1991 σελ. 718).

Για να μην επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται, από το λογαριασμό 41.10, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.01.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων, που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε χρέωση των λογαριασμών 66 «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», και 85 «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 50/1990).

Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.402, περ. 8 ζ).

Με τις επιχορηγήσεις εξομοιώνται και τα ποσά που καταβάλλουν οι ωφελούμενοι πελάτες (καταναλωτές) ως συμμετοχή τους στο κόστος κατασκευής από την ΕΥΔΑΠ ή τη ΔΕΗ κ.λπ. νέων τεχνικών έργων (κατασκευή ή επέκταση νέου δικτύου ύδρευσης ή αποχέτευσης ή ηλεκτροδότησης κ.λπ.) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 303/1999 Λογιστής 1999 - σελ. 1076) καθώς και τα ανταποδοτικά τέλη που εισπράτουν οι Οργανισμοί Λιμένων με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση των λιμενικών έργων και εγκαταστάσεων καθώς και για την καλή συντήρησή τους (Σ.ΛΟ.Τ. αρ. γνωμ. 17/329/2004 Λογιστής 2004 σελ. 919).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία, στις-31.12.2002 έχει στην κυριότητά της μηχανήμα αξίας κτήσεως € 1.000,00 η αγορά του οποίου επιχορηγήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο με € 600,00. Το άνω μηχανήμα τέθηκε σε λειτουργία την 1.1.2002. Κατά τη σύνταξη του ισολογισμού 31.12.2002 η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία της τις εξής λογιστικές εγγραφές:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2002		Παθητικό
Μηχανήματα	1.000,00	Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	
Μείον: Αποσβεσθέντα	150,00	Αρχική αξία	600,00
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	850,00	Μείον: Αναλογούσες στις αποσβέσεις	90,00
		Υπόλοιπο 31.12.2002 εμφανιζόμενο στον ισολογισμό	510,00
Σύνολο	5.000,00	Σύνολο	5.000,00
Λογ/σμοί τάξεως χρεωστικοί: Επιχορηγηθέντα πάγια	600,00	Λογ/σμοί τάξεως πιστωτικοί: Επιχορήγηση Ν. 2061/1998	600,00

**Σημειώσεις για τις λογιστικές εγγραφές:**

**Λογιστική εγγραφή Νο 1:** Λογισμός ετήσιας απόσβεσης μηχανημάτων ( $1.000,00 \times 15\% =$ ) € 150,00.

**Λογιστική εγγραφή Νο 2:** Επιχορηγήσεις που αναλογούν στις άνω ετήσιες αποσβέσεις ( $600,00 \times 15\% =$ ) € 90,00.

**Λογιστική απεικόνιση των ποσών των επιχορηγήσεων του Ν. 3299/2004.** Η παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν. 3299/2004 ρυθμίζει τη λογιστική απεικόνιση των ποσών των ενισχύσεων του ίδιου νόμου στα βιβλία των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την άνω διατάξη τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν. 3299/2004.

Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 101 και στην παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994. Ο οφειλόμενος, σύμφωνα με τα πιο πάνω, φόρος εισοδήματος αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση η οποία υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα εντός του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου, καθώς και των μετόχων, εταίρων για το πιο πάνω αποθεματικό. Επί του οφειλόμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79 έως 81, 83 έως 85 και 113 του Ν. 2238/1994, του Ν. 2523/1997 και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2717/1999.

Αν η κεφαλαιοποίηση ή διανομή γίνει πριν από την παρέλευση των δέκα ετών από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 4

του άρθρου 106 του Ν. 2338/1994, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της επιχείρησης.

#### 1.10. Ονομαστικοποίηση μετοχών.

*Γενικά:* Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (εκτός από τις ξενοδοχειακές και τις οικοδομικές) των οποίων η αξία κτήσεως των αστικών ακινήτων τους είναι μεγαλύτερη από το 60% των ιδίων κεφαλαίων τους υποχρεούνται μέχρι 14.12.2004 να έχουν ονομαστικές μετοχές για το σύνολο του κεφαλαίου τους (άρθρο 24, παρ. 1, εδάφιο β', Ν. 2214/1994 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 6, παρ. 11 του Ν. 3296/2004

#### 1.11. Κτηματικές εταιρείες.

*Έννοια κτηματικών εταιρειών.* Ανώνυμες κτηματικές εταιρείες είναι εκείνες στις οποίες ο σκοπός και η δραστηριότητα είναι κυρίως η εκμίσθωση και γενικότερα η εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια αυτών περιλαμβανομένων και των αποθεματικών τους να είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό ανώτερο του 60%, οι μετοχές τους να είναι υποχρεωτικά ονομαστικές και να μην είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο (άρθρο 13, Ν. 4459/1965 Υπ. Οικονομικών 1021578/πολ. 1039/2003 Λογιστής 2003 σελ. 727).

Στις ανωτέρω ανώνυμες κτηματικές εταιρείες δεν συμπεριλαμβάνονται:

- α) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- β) Οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

*Έννοια αστικών και αγροτικών ακινήτων.* Ο χαρακτηρισμός ενός ακινήτου ως αστικού ή αγροτικού εξαρτάται από το σκοπό τον οποίο εξυπηρετεί σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ 666/1973).

Αστικά ακίνητα θεωρούνται τα οικοδομημένα ακίνητα ενώ αγροτικά ακίνητα θεωρούνται τα χρησιμεύοντα προς συλλογή καρπών ασχέτως της τοποθεσίας στην οποία αυτά βρίσκονται (Υπ. Οικονομικών 1021578/πολ. 1039/2003 Λογιστής 2003 σελ. 737).

*Παράδειγμα:* Η ανώνυμη εταιρεία Γ έχει στην ιδιοκτησία της παραθαλάσσιο αγροτεμάχιο εκτός σχεδίου εκτάσεως 175 στρεμμάτων στο οποίο έχει ανεγείρει ξενοδοχειακό συγκρότημα. Το συγκεκριμένο ακίνητο θεωρείται ως αστικό ακίνητο, διότι αυτό δεν χρησιμεύει για τη συλλογή καρπών, αλλά ως τόπος διαμονής τουριστών, με εγκαταστάσεις εξυπηρετήσεως για όσους διαμένουν σε αυτό.

*Πότε υπάρχει εκμετάλλευση αστικού ακινήτου.* Συνιστά εκμετάλλευση αστικών ακινήτων (Υπ. Οικονομικών 1021578/πολ. 1039/2003 Λογιστής σελ. 736):

- α) Η εκμίσθωση των ακινήτων από την εταιρεία σε τρίτους.
- β) Η διαμόρφωση και η βελτίωση ακινήτων της εταιρείας με σκοπό την εκμίσθωσή τους ή γενικά η παραχώρηση προς εκμετάλλευση αυτών.
- γ) Η μίσθωση από την εταιρεία ακινήτων και στη συνέχεια η υπεκμίσθωση αυτών σε τρίτους.

Δεν αποτελεί, όμως, εκμετάλλευση η ιδιοκτησία γηπέδων με αποκλειστικό σκοπό την μεταπώλησή τους.

*Παράδειγμα:* Η ανώνυμη εταιρεία Α έχει στην ιδιοκτησία της ξενοδοχείο το οποίο, όμως, δεν εκμεταλλεύεται η ίδια αλλά το εκμισθώνει στην ανώνυμη εταιρεία Β. Σε αυτή την περίπτωση η ανώνυμη εταιρεία Α δεν είναι ξενοδοχειακή επιχείρηση αφού δεν εκμεταλλεύεται η ίδια τη ξενοδοχειακή επιχείρηση, η οποία εκμετάλλευση γίνεται από την ανώνυμη εταιρεία Β, αλλά σκοπός της ανώνυμης εταιρείας Α είναι η



εκμίσθωση του ξενοδοχείου προς τρίτους, δηλαδή εκμίσθωση και εκμετάλλευση αστικού ακινήτου. Στην περίπτωση που συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις (επένδυση κεφαλαίων και αποθεματικών σε ακίνητα κατά ποσοστό ανώτερο του 60%, οι μετοχές να είναι υποχρεωτικά ονομαστικές και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο), τότε η ανώνυμη εταιρεία Α χαρακτηρίζεται ως ανώνυμη κτηματική εταιρεία (Υπ. Οικονομικών 1021578/πολ. 1039/2003, Λογιστής 2003, σελ. 727).

*Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων.* Απαλλάσσεται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων η εισφορά ακινήτων κατά τη συγχώνευση ανωνύμων κτηματικών εταιρειών δια απορροφήσεως στις περιπτώσεις που η απορροφώσα ανώνυμη εταιρεία κατέχει το σύνολο, δηλαδή το 100%, των μετοχών της απορροφούμενης (άρθρο 11, παρ. 2, Ν. 3091/2002, Υπ. Οικονομικών 1021578/πολ. 1039/2003, Λογιστής 2003 σελ. 732).

Πρέπει να σημειωθεί ότι η άνω συγχώνευση των ανωνύμων κτηματικών εταιρειών εξαιρείται των απαλλακτικών διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 και του Ν. 2166/1993.

Για την εφαρμογή των άνω απαλλακτικών διατάξεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Η απορροφώσα να κατέχει το 100% των μετοχών της απορροφούμενης.
- β) Η συγχώνευση να γίνεται μόνο μεταξύ ανωνύμων κτηματικών εταιρειών.

#### **1.12. Αναφορά στο προσάρτημα εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν σε ενσώματες ακινητοποιήσεις.**

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι εμπράγματες ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα με ιδιαίτερη μνεία των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Όμοια παρουσίαση γίνεται επίσης και για κάθε μορφή εγγύησης που χορηγήθηκε από την εταιρεία (άρθρο 42ε, παρ. 9, Ν. 2190/1920).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει ότι στους λογαριασμούς 02 «Χρεώστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών» και 06 «Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών» παρακολουθούνται, εκτός των άλλων, και οι εγγυήσεις και εμπράγματες ασφάλειες που η οικονομική μονάδα παραχωρεί σε πιστωτές της για εξασφάλιση υποχρεώσεών της και καλής εκτελέσεως από αυτή συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτους (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 3.2.103 περ. 1).

#### **1.13. Αναφορά των ακινήτων της εταιρείας στην έκθεση του διοικητικού συμβουλίου .**

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43α (παρ. 3, περ. β') ότι στην έκθεση του διοικητικού συμβουλίου (ή του διαχειριστή) προς τη γενική συνέλευση των μετόχων (ή εταίρων) αναφέρονται οι οικοδομές, και γενικά τα ακίνητα της εταιρείας, με ανάλυση κατά μονάδα, είδος (π.χ. γραφεία, εργοστάσιο, αποθήκη, υποκατάστημα κ.λπ.), θέση (τοποθεσία ή διεύθυνση οικοδομής ή ακινήτου) τιμή αποκτήσεως ή κατασκευής με μνεία των τυχόν εμπραγμάτων βαρών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

#### 2.1. Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα.

Ο εμπορικός νόμος αναφέρει ότι τα εμπράγματα δικαιώματα της εταιρείας σε ακίνητα απεικονίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (άρθρο 42ε, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Εμπράγματα δικαιώματα είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη (άρθρο 973 του Αστικού Κώδικα). Το ενέχυρο συνίσταται σε κινητά τα υπόλοιπα εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητα.

Τα εμπράγματα δικαιώματα του ενεχύρου και της υποθήκης παρακολουθούνται στους λογαριασμούς τάξεως (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 3.2.103 περ. 1 και άρθρο 42ε, παρ. 11, Κωδ. Ν. 2190/1920):

Κωδικός	Λογαριασμός
02	Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών
06	Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

Στους άνω λογαριασμούς παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που η οικονομική μονάδα παραχωρεί σε πιστωτές της για εξασφάλιση υποχρεώσεών της και καλής εκτελέσεως από αυτή συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτους (λογαριασμοί 02.10 έως 02.19) καθώς και οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που παραχωρούνται από τρίτους στην οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της και καλής εκτελέσεως, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς (λογαριασμοί 02.00 έως 02.09) (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 3.2.103, περ. 1).

Ανάλυση των άνω εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών παρέχεται στο προσάρτημα (άρθρο 42ε, παρ. 11, Κωδ. Ν. 2190/1920). Πιο συγκεκριμένα: οι εμπράγματες ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα, με ιδιαίτερη μνεία των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεμένων επιχειρήσεων. Όμοια παρουσίαση γίνεται επίσης και για κάθε μορφή εγγύησης που χορηγήθηκε από την εταιρεία (άρθρο 42ε, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Τα εμπράγματα δικαιώματα της κυριότητας και των δουλειών σε ακίνητα παρακολουθούνται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (άρθρο 42ε, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι δουλείες διακρίνονται σε προσωπικές και πραγματικές.

Στην έννοια των πραγματικών δουλειών περιλαμβάνονται: η δουλεία οδού, η δουλεία διοχετεύσεως ή αποχετεύσεως ή αντλήσεως ύδατος, ή ποτισμού θρεμμάτων του δεσπόζοντος, ή βοσκής ή ξυλεύσεως ή δουλεία εκτομπής εις το δουλεύον του ύδατος της στέγης του δεσπόζοντος, ή δουλεία εξώστου ή προστέγου επί του δουλεύοντος ή στηρίξεως της οικοδομής επί του γειτονικού κτιρίου ή δουλεία υπονόμου ή του μη υψούν ή του μη εμποδίζειν το φως ή τη θέα του δεσπόζοντος (άρθρο 1120 Αστικού Κώδικα).

Στην έννοια των προσωπικών δουλειών περιλαμβάνεται η επικαρπία (ορισμένου ή αορίστου χρόνου) και η οίκηση.

Ο φορολογικός νόμος θεωρεί ως εισόδημα από οικοδομές το αντάλλαγμα που αποκτά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση, λόγω επαχθούς αιτίας, του δικαιώματός του επικαρπίας, για ορισμένο χρόνο, ενός ή περισσότερων ακινήτων (άρθρο 21, παρ. 1, περ. ε, Ν. 2238/1994 Λογιστής 1984 σελ. 306 και 307).

*Παράδειγμα:* Ε.Π.Ε., ιδιοκτήτης καταστήματος, μεταβιβάζει με αντάλλαγμα € 10.000,00 σε ανώνυμη εταιρεία το δικαίωμα επικαρπίας του καταστήματος αυτού από 2.1.2002 έως 31.12.2006. Η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία σε λογαριασμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων με αξία € 10.000,00 το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας ορισμένου χρόνου που απέκτησε στο άνω κατάστημα. Όμως, το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπει ιδιαίτερο λογαριασμό, αλλά απλά αναφέρει ότι το εμπράγματο δικαίωμα της μεταλλειοκτησίας καταχωρείται στο λογαριασμό 16.02, ενώ στο λογαριασμό 16.05 «Λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να ενταχθούν στους λογαριασμούς 16.00 έως 16.04. Κατά τη γνώμη μας, το άνω ποσό € 10.000.000 η ανώνυμη εταιρεία θα το καταχωρήσει σε σχετικό τριτοβάθμιο λογαριασμό του λογαριασμού 16.05 «Λοιπά δικαιώματα», πλην, όμως, στον ισολογισμό θα το εμφανίσει ιδιαιτέρως στις «ενσώματες ακινητοποιήσεις» αφού αυτό απαιτεί το άρθρο 42ε, παρ. 9, του Κωδ. Ν. 2190/1920. Το άνω δικαίωμα θα αποσβεστεί με βάση τα έτη που διαρκεί η επικαρπία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ Ή ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ  
ΑΝΕΓΕΡΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙ ΓΗΠΕΔΩΝ Ή ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΡΙΤΩΝ

## 3.1. Οικοδόμηση πάνω σε ξένο έδαφος.

Η ανέγερση οικοδομής πάνω σε ξένο έδαφος (έδαφος κυριότητας τρίτου) έχει λάβει τα τελευταία χρόνια μεγάλη έκταση.

Πρόκειται για τις περιπτώσεις που ο ιδιοκτήτης του γηπέδου παραχωρεί σε ένα τρίτο το δικαίωμα να ανεγείρει οικοδομή πάνω στο γήπεδο με τους εξής όρους:

α. Ο τρίτος να εκμεταλλευθεί την οικοδομή και να καρπωθεί τις ωφέλειές της για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα.

β. Μετά την πάροδο του χρονικού διαστήματος η οικοδομή θα περιέλθει στον ιδιοκτήτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης:

- είτε με αποζημίωση της αξίας των κτισμάτων
- είτε δίχως αποζημίωση
- είτε ο μισθωτής να παραλάβει τα υλικά και να παραδώσει το γήπεδο στον ιδιοκτήτη ασκέπαστο.

Στην πιο πάνω περίπτωση έχουμε:

- Παραχώρηση εδάφους από μέρος του ιδιοκτήτη του γηπέδου, και
- Ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή (ή επιφανειούχο) και εκμετάλλευσή της από αυτόν.

Εκτός, όμως από την άνω παραχώρηση σε επιχείρηση του δικαιώματος ανέγερσης οικοδομής ή τεχνικού έργου σε γήπεδο ή οικόπεδο επί του οποίου η επιχείρηση δεν έχει την κυριότητα, μπορεί η επιχείρηση (μισθωτής) να κατασκευάσει προσθήκες και βελτιώσεις επί ακινήτου τρίτου, όπως επίσης μπορεί να προβεί σε εργασίες διαρρυθμίσεως μισθίου ακινήτου (γραφείου, καταστήματος κ.λπ.). Η επιχείρηση που κατασκευάζει κτίριο ή τεχνικό έργο σε γήπεδο ή οικόπεδο τρίτου θα παρακολουθήσει το κόστος ανεγέρσεως του κτιρίου ή του τεχνικού έργου σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15.01 «Κτίρια - Εγκαταστάσεως Κτιρίων - Τεχνικά Έργα υπό εκτέλεση». Όταν ολοκληρωθεί το κόστος κατασκευής των κτιρίων ή των τεχνικών έργων τότε μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς παγίων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105 περ. 5):

Κωδικός	Λογαριασμός
11.07	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων σε γήπεδα τρίτων
11.08	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε γήπεδα τρίτων
11.09	Λοιπά τεχνικά έργα σε γήπεδα τρίτων

Επίσης, στους άνω λογαριασμούς οι επιχειρήσεις καταχωρούν το κόστος βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποιούν σε κτίρια και τεχνικά έργα τρίτων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105 περ. 5).

Αντιθέτως, το κόστος διαρρυθμίσεως μισθίου ακινήτου (γραφείου, καταστήματος κ.λπ.) καταχωρείται σε ιδιαίτερο τριτοβάθμιο λογαριασμό του λογαριασμού 16.10 «Εξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνομ. 116/1992 βλέπε επόμενη παρ. 4.2.1.).

### 3.2 Σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς χώρου.

Η σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς χώρου είναι μία απλή μίσθωση ακινήτου, με την οποία το παραδιδόμενο προς χρήση στο μισθωτή πράγμα είναι το γήπεδο ή το οικοπέδο ανεξαρτήτως αν με τη συμφωνία των μερών ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να τροποποιήσει την υλική κατάσταση του γηπέδου ή οικοπέδου όπως π.χ. να ανεγείρει κτίσματα επί του οικοπέδου και να το εξοπλίσει με μηχανολογικό εξοπλισμό, ώστε να ανταποκρίνεται το εκμισθούμενο ακίνητο στο σκοπό του μισθωτή κατά την κατάρτιση της μισθώσεως.

Βεβαίως, δεν αποκλείεται να υπάρχει πρόβλεψη στη σύμβαση μισθώσεως ότι αν συμβεί αυτό, ο μισθωτής θα υποχρεωθεί να καταβάλλει αυξημένο μίσθωμα στον εκμισθωτή. Η συμφωνία αυτή υπηρετεί τους σκοπούς της μισθώσεως, αλλά δεν μεταβάλλει το αντικείμενο της μισθώσεως από οικοπέδο ή γήπεδο σε οικοδομή ή εργοστάσιο ή βιομηχανοστάσιο κ.λπ. (Υπ. Οικονομικών 1046153/πολ. 1141/1990 Λογιστής 1990 σελ. 1014).

Ως εκ τούτου η σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς ακινήτου εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (άρθρο 13, παρ. 2α) αφού οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. (άρθρο 18, παρ. 1, περ. κζ, Ν. 1642/1986).

Αν όμως, κατά τη λήξη της αρχικής σύμβασης καταρτισθεί νέα μίσθωση του γηπέδου μαζί με τις οικοδομικές και μηχανικές εγκαταστάσεις που περιήλθαν στον εκμισθωτή οι οποίες προσδίδουν στο ακίνητο το χαρακτήρα βιομηχανοστασίου, τότε η σύμβαση αυτή εμπίπτει στο Φ.Π.Α., λογιζόμενη ως παροχή υπηρεσιών (άρθρο 8, παρ. 2, περ. δ', Ν. 1642/1986).

### 3.3. Για να εκπέσει ο μισθωτής (ή επιφανειούχος) τον Φ.Π.Α. των κτισμάτων που κατασκευάζει στο γήπεδο του εκμισθωτή πρέπει η χρήση του γηπέδου να έχει παραχωρηθεί τουλάχιστον για εννέα χρόνια.

Ως επενδυτικά αγαθά, θεωρούνται από τη νομοθεσία περί Φ.Π.Α., εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο Φ.Π.Α. επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, πλην όμως, έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων (άρθρο 26, παρ. 4, περ. α, Ν. 1642/1986 όπως αντικαταστάθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/1990 και στη συνέχεια με το άρθρο 9, παρ. 4, του Ν. 1947/1991, Υπ. Οικονομικών 1003880/πολ. 1006/1992 Λογιστής 1992, σελ. 371).

Σημειώνεται ότι κατά ρητή διάταξη του νόμου στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Η παραχώρηση της χρήσης των ακινήτων και η χρονική διάρκεια αυτής αποδεικνύεται:

α. Με ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης ακινήτου τα οποία πρέπει να προσκομίζονται εντός 30 ημερών από τη σύνταξή τους για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (άρθρο 77, παρ. 1, Ν. 2238/1994). Εάν τα μισθωτήρια προσκομισθούν αργότερα για θεώρηση, στις επιχειρήσεις θα επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, δεν χάνουν, όμως, το δικαίωμα να εκπέσουν το Φ.Π.Α. των κτισμάτων που οικοδόμησαν σε γήπεδο τρίτου εφόσον η μίσθωση είναι τουλάχιστον εννέα (9) έτη, (Υπ. Οικονομικών 1041364/πολ. 1094/1992, Λογιστής 1992 σελ. 837).

β. Με συμβολαιογραφική πράξη. Η σύμβαση μίσθωσης ακινήτου για χρόνο μεγαλύτερο των εννέα ετών ισχύει έναντι του νέου κτήτορα μόνο εάν συνταχθεί με συμβολαιογραφικό έγγραφο και μεταγραφεί αυτό (άρθρο 618 Αστικό Κώδικα).

γ. Με το καταστατικό της εταιρείας όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Από το καταστατικό θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών.

Εάν η διάρκεια της μισθώσεως είναι μικρότερη των εννέα ετών Π.χ. πέντε έτη ο μισθωτής δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α των κτισμάτων που οικοδομεί σε ακίνητο τρίτου. Εάν στη συνέχεια, και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια τότε ο μισθωτής δικαιούται επιστροφής του Φ.Π.Α που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης (Υπ. Οικονομικών 1041364/πολ. 1094/1992 Λογιστής 1992 σελ. 837).

Στην περίπτωση αυτή τα επικαλούμενα για την απόδειξη του χρόνου έγγραφα (αρχικό και παράταση) πρέπει να έχουν βεβαία ημερομηνία. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του γηπέδου, επί του οποίου κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν. 1642/1986.

**Παράδειγμα:** Βιομηχανία ολικά υποκείμενη σε Φ.Π.Α μισθώνει οικόπεδο για δέκα χρόνια από 1.1.2002 έως 31.12.2011. Στο γήπεδο ανεγείρει από 1.1.2002 έως 31.12.2002 κτίριο για εγκατάσταση μηχανημάτων της. Το κόστος των κτιρίων ανήλθε βάσει τιμολογίων του εργολάβου στο ποσό € 200.000,00 πλέον Φ.Π.Α 36.000,00. Η χρησιμοποίηση του κτιρίου άρχισε την 1.1.2003 οπότε η περίοδος διακανονισμού αρχίζει το ίδιο έτος και λήγει το 2007 (πενταετία). Εάν στις 31.12.2005 η βιομηχανία διακόψει τις εργασίες της τότε πρέπει να επιστρέψει στο δημόσιο Φ.Π.Α € (36.000,00X2/5 =) 14.400,00. Η επιστροφή θα γίνει με την εκκαθαριστική του έτους 2005.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφέρουμε ότι αν εκτός της πενταετίας, από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου (άρθρο 26, παρ. 3, δεύτερο εδάφιο, Ν. 1642/1986, όπως τέθηκε με το άρθρο 2, παρ. 22 του Ν. 2093/1992).

**Παράδειγμα:** Εάν υποθέσουμε ότι η βιομηχανία του προηγούμενου παραδείγματος δεν έχει λειτουργήσει μέχρι 31.12.2005, το Φ.Π.Α € 36.000,00 που της επεστράφη το έτος 2002 θα πρέπει να τον αποδώσει στο Δημόσιο με την εκκαθαριστική δήλωση του 2005 και μάλιστα με τις προβλεπόμενες από το άρθρο 47 του Ν. 1642/1986 κυρώσεις (Υπ. Οικονομικών 1131481/πολ. 1282/1992 Λογιστής 1993 σελ. 853 έως 856).

### **3.4. Μεταγραφή συμβολαίου μίσθωσης ασκεπούς χώρου διάρκειας άνω των εννέα ετών.**

Σύμφωνα με το άρθρο 1208 του Αστικού Κώδικα οι μισθώσεις των ακινήτων για χρόνο άνω των εννέα ετών μεταγράφονται στο βιβλίο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου. Για την άνω μεταγραφή οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 1 % (άρθρο 15, παρ. 13, κ.Τ.Χ.) το οποίο υπολογίζεται στο συνολικό ποσό των συμφωνηθέντων μισθωμάτων. Ως μίσθωμα θεωρείται και η αξία των αναφερθησομένων από το μισθωτή τεχνικών έργων, εφόσον αυτά, μετά τη λύση της μίσθωσης, παραμένουν ως

ωφέλεια του εκμισθωτή χωρίς αντάλλαγμα, γιατί η αξία αυτών αποτελεί προσαύξηση του μισθώματος. Το τέλος αυτό βαρύνει το μισθωτή ως ωφελούμενο από τη μεταγραφή, καθόσον αυτός προστατεύεται, ως προς τα κτηθέντα από τη σύμβαση της μίσθωσης δικαιώματά του, έναντι του τυχόν νέου κτήτορα του ακινήτου (Φορολογία Χαρτοσήμου, Π. Ρέππα, Αθήνα 1991, Τόμος Β', σελ. 986).

### 3.5. Η λογιστική των κτιρίων ή τεχνικών έργων σε γήπεδα ή ακίνητα τρίτων.

*Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του μισθωτή.* 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 συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα παρακολουθούνται στους εξής λογαριασμούς (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105 περ. 5):

Κωδικός	Λογαριασμός
11.07	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων
11.08	Τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων
11.09	Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων
11.10	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων

Στους άνω λογαριασμούς 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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105, περ. 5).

Τα έξοδα διαμορφώσεως των χώρων του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνομ. 116/1992 βλέπε επόμενη παρ. 4.2.1).

*Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εκμισθώτριας επιχείρησης.* Στην περίπτωση που ο μισθωτής παραδίδει στον εκμισθωτή το οικοπέδο μαζί με τα ανεγερθέντα πάνω σε αυτό κτίσματα, τεχνικά έργα κ.λπ., ο εκμισθωτής (κύριος του οικοπέδου) με σκοπό να εμφανίσει στα βιβλία του και στις οικονομικές καταστάσεις την πραγματική εικόνα της επιχείρησής του, σύμφωνα με το άρθρο 42, παρ. 2, του κωδ. Ν. 2190/ 1920 πρέπει να καταχωρήσει στα βιβλία του την πραγματική αξία των κτιρίων, τεχνικών έργων κ.λπ., που περιέρχονται σε αυτόν άνευ ανταλλάγματος με βάση αξιόπιστη εκτίμηση της πραγματικής αξίας και να πιστώσει με το ποσό της αξίας αυτής τον ειδικό λογαριασμό αποθεματικού αναπροσαρμογής 41.96 «Αποθεματικό από αξία κτιρίων, τεχνικών έργων κ.λπ. αποκτώμενων άνευ ανταλλάγματος από εκμισθωτή ακινήτου στο οποίο ανεγέρθηκαν άνευ ανταλλάγματος» (Σ.ΛΟ.Τ. 24/336/2004 Λογιστής 2004 σελ. 1192).

Ορισμένοι προτείνουν όπως η ιδιοκτήτρια του γηπέδου ή οικοπέδου εκμισθώτρια επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία της το κόστος κατασκευής του κτιρίου ή τεχνικού έργου το οποίο ο μισθωτής ανήγειρε στο άνω γήπεδο ή οικοπέδο.

Την άνω λογιστική εγγραφή, προφανώς την προτείνουν, επειδή η επέκταση της κυριότητας του εκμισθωτή επί των κτισμάτων που κατασκεύασε ο μισθωτής είναι εκ του νόμου δεδομένη καθόσον τα ακίνητα που κατασκευάστηκαν επί οικοπέδων ιδιοκτησίας τρίτων δεν ανήκουν στην κυριότητα των επιχειρήσεων που τα κατασκεύασαν, αλλά στον κύριο του εδάφους (Υπ. Οικονομικών 1046153/πολ.

1141/1990, Λογιστής 1990 σελ. 1014 και 1124341/πολ. 1246/1994 Λογιστής 1994 σελ. 1828).

Όμως, τα άνω οικοδομήματα μετά των εγκαταστάσεών τους π.χ. βιομηχανοστάσια θα περιέλθουν στην κατοχή του εκμισθωτή βάσει συμβατικής πρόβλεψης μετά τη λήξη της μισθώσεως του οικοπέδου (ή μισθώσεως ασκεπούς χώρου) οπότε ο εκμισθωτής μπορεί να καταρτίσει νέα μίσθωση του οικοπέδου μετά των επ' αυτού και δυνάμει της ως άνω αρχικής μίσθωσης περιελθουσών σε αυτόν εγκαταστάσεων (Υπ. Οικονομικών 1046153/πολ. 1141/1990, Λογιστής 1990 σελ. 1014).

Κατά τη γνώμη μας, η άνω λογιστική εγγραφή δεν πρέπει να γίνει κατά το χρόνο που ο μισθωτής κατασκεύασε το κτίριο ή το τεχνικό έργο επί του γηπέδου ή του οικοπέδου του εκμισθωτή, αφού σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως μίσθωσης ασκεπούς χώρου, το άνω κτίριο ή τεχνικό έργο δεν περιέχεται στην κυριότητα του ιδιοκτήτη του γηπέδου κατά το χρόνο της κατασκευής του κτίσματος, αλλά μετά τη λήξη της συμβάσεως είτε με αποζημίωση της αξίας των κτισμάτων είτε και δίχως αποζημίωση (βλέπε Σ.Λο.Τ. 24/336/2004 Λογιστής 2004 σελ. 1192).

Εάν ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου καταχωρήσει την άνω λογιστική εγγραφή στα βιβλία του τότε στο τέλος της χρήσεως πρέπει να καταχωρήσει και τις εξής λογιστικές εγγραφές:

α) Θα μεταφέρει από το μεταβατικό λογαριασμό 56.00.00 «Έσοδα από κτίσματα που κατασκευάσθηκαν από τρίτο επί γηπέδου μας» στα έσοδα της κλειόμενης χρήσεως το αναλογούν ποσό € (250.000,000 : 25 =) 10.000,00.

β) Θα υπολογίζει αποσβέσεις στα κτίσματα βάσει των νομίμων συντελεστών. Πρέπει να σημειώσουμε ότι οι άνω αποσβέσεις, οι οποίες βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως του ιδιοκτήτη του γηπέδου, κατά τη γνώμη μας, φορολογικά δεν εκπίπτονται. Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι στο άρθρο 21 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ρητά ο τρόπος προσδιορισμού της θεωρούμενης κατά το νόμο ως εισοδήματος από οικοδομές αξίας της ανεγειρόμενης από το μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή οικοδομής και δεν προβλέπει τη διενέργεια επί της αξίας αυτής αποσβέσεων κατά το άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ' του Ν. 2238/1994 και τα κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθέντα διατάγματα, τα οποία αφορούν τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους εμπορικής επιχειρήσεως και όχι την εξεύρεση του εισοδήματος από οικοδομές (Στ.Ε. 2282-5/1993, Λογιστής 1994 σελ. 725). Άλλωστε, τα δικαστήρια έκριναν ότι η διάταξη του άρθρου 31, παρ. 14 του Ν. 2238/1994, η οποία ορίζει ότι οι εκπτώσεις ενεργούνται μόνο εφόσον αναγράφηκαν στα βιβλία της επιχειρήσεως, αναφέρεται στον επιχειρηματία ο οποίος χρησιμοποιεί ακίνητα που ανήκουν σε αυτόν για την άσκηση από τον ίδιο της επιχείρησης (Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 3700/1994, Λογιστής 1994 σελ. 1629).

### **3.6. Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού (ή αποσβέσεις κτιρίων ή τεχνικών έργων σε γήπεδα ή οικοπέδα τρίτων).**

Είναι συνήθεις οι περιπτώσεις, όπου με σύμβαση παραχωρείται σε ορισμένες επιχειρήσεις το προνόμιο της κατασκευής και αποκλειστικής εκμεταλλεύσεως διαφόρων έργων, για ορισμένο χρόνο, μετά την πάροδο του οποίου οι εγκαταστάσεις της αναδόχου επιχειρήσεως θα περιέλθουν στον παραχωρήσαντα το προνόμιο χωρίς καμιά αποζημίωση.

Η ανάδοχος επιχείρηση, για να αποκαταστήσει τη ζημία την οποία θα υποστεί από την απώλεια του κεφαλαίου της, αφού οι εγκαταστάσεις της σε γήπεδα ή οικοπέδα τρίτων θα περιέλθουν μετά πάροδο ορισμένου χρόνου στους τρίτους χωρίς



καμιά αποζημίωση, πρέπει κάθε χρόνο, βάσει των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, να σχηματίζει «αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού το οποίο βάσει συμβάσεως θα περιέλθει σε τρίτους», ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών στην ανάδοχο επιχείρηση (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ζ' Ν. 2238/1994).

Ο όρος «αποθεματικά» χρησιμοποιείται από το φορολογικό νόμο καταχρηστικά, αφού ως αποθεματικά θεωρούνται από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο τα συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.402 περ. 1).

Το αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ζ', Ν. 2238/1994) προσομοιάζει περισσότερο με την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων όπως η έννοια αυτής καθορίζεται στην παρ. 2.2.102 του Ε.Γ.Λ.Σ

Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 δεν αναγνωρίζει κατ' αρχήν, αποσβέσεις σε ακίνητα τρίτων. Τα δικαστήρια έκριναν ότι κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 31 (παρ. 1, περ. στ') του Ν. 2238/1994 για τη διενέργεια της έκπτωσης λόγω αποσβέσεων, απαιτείται όπως το στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 837/1990 Λογιστής 1990 σελ. 976).

Τη ζημία την οποίαν υφίστανται οι επιχειρήσεις, επειδή περιουσιακά στοιχεία τους τα οποία βρίσκονται σε γήπεδα ή οικόπεδα τρίτων θα περιέλθουν βάσει συμβάσεως μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα στο Δημόσιο ή σε τρίτους, έχουν δικαίωμα να την εκπέσουν φορολογικά με βάση τη διάταξη του άρθρου 31, παρ. 1, περ. ζ' του Ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προκειμένου για ενεργητικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. κτίσματα κ.λπ.), τα οποία επιχείρηση έχει κατασκευάσει με δαπάνες της σε γήπεδο ή οικόπεδο τρίτου, αναγνωρίζεται προς φορολογική έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των κτισμάτων με τον αριθμό των ετών που θα διαρκέσει η χρήση τους. Στην περίπτωση που η επιχείρηση πρόκειται να εισπράξει αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους τούτο αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται με τον αριθμό των ετών που θα διαρκέσει η χρήση τους (Στ.Ε. 871/1960 Δ.Φ.Ν. 1960 σελ. 541).

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι 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 απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησής τους δεν θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.105 περ. 5).

**Παράδειγμα:** Επιχείρηση κατασκεύασε σε γήπεδο που της παραχώρησε το Δημόσιο για 25 έτη δεξαμενές από σκυρόδεμα εναποθηκεύσεως υγρών καυσίμων αξίας € 250.000,00 και για την απόσβεση των ιδιότητων όμοιων πάγιων εφαρμόζει τους ανώτερους συντελεστές αποσβέσεων. Ο συντελεστής απόσβεσης των άνω δεξαμενών είναι 5% (άρθρο 4, παρ. 7 περ. δ, του Π.Δ. 1001/1998 και 2991/2003). Η επιχείρηση πρέπει να αποσβέσει το κόστος κτήσεως δεξαμενών, κατ' αρχήν, με το συντελεστή (1/25 ή 4%) που προκύπτει βάσει του χρόνου χρησιμοποίησής τους (μετά από 25 έτη θα τις παραδώσει στο Δημόσιο χωρίς αποζημίωση). Επειδή, όμως, ο άνω συντελεστής 4% είναι μικρότερος από το συντελεστή 5%, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόσει το μεγαλύτερο συντελεστή 5%.

Προκειμένου περί εγκαταστάσεων οι οποίες βάσει συμβάσεων θα περιέλθουν μετά πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους άνευ αποζημίωσης,

δεν επιτρέπεται κατ' αρχήν, έκπτωση αποσβέσεων, αλλά μόνο έκπτωση αποθεματικού προς αποκατάσταση ενεργητικού γιατί, η μεν αξία των εγκαταστάσεων θα αποκατασταθεί πλήρως με την έκπτωση του αποθεματικού αυτού, η δε φθορά των εγκαταστάσεων αυτών δεν βαρύνει τον επιχειρηματία αλλά εκείνον στον οποίον θα περιέλθουν αυτές κατά τη λήξη της συμβάσεως. (Σ.τ.Ε. 1374/1965).

Τα «αποθεματικά προς αποκατάσταση του ενεργητικού» προορίζονται για αποκατάσταση της ζημίας που θα προξενηθεί στον επιχειρηματία από το ότι, τα πάγια στοιχεία θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους μετά τη λήξη της συμβάσεως και γι' αυτό απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει του άρθρου 31 (παρ. 1, περ. ζ') του Ν. 2238/1995.

Εάν ματαιωθεί ο προορισμός του αποθεματικού, το αποθεματικό μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσης κατά την οποία έγινε η ματαίωση και σε αυτήν φορολογείται. (Σ.τ.Ε. 3539, 3380/1978).

Στην περίπτωση που η επιχείρηση το μη χρησιμοποιηθέν αποθεματικό το μεταφέρει σε πίστωση του λογαριασμού αποσβέσεων παγίων τα οποία παραμένουν στην κυριότητά τους, τότε η μεταφορά αυτή θεωρείται ως χρησιμοποίηση του αποθεματικού και φορολογείται (Σ.τ.Ε. 3539, 3380/1978).

Τα αποθεματικά τα οποία δημιουργούνται από τις επιχειρήσεις προς αποκατάσταση της ζημίας, η οποία θα επέλθει στον επιχειρηματία από την μετά τη λήξη της σύμβασης περιέλευσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στο Δημόσιο ή σε τρίτους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 (παρ. 1, περ. ζ') του Ν. 2238/1995 (ή άρθρο 35, παρ. 1, περ. ζ' και η', Ν.Δ. 3323/1955).

Επομένως, κατά την έννοια της άνω διατάξεως, εφόσον το ενεργητικόν το οποίο θα περιέλθει μετά τη λήξη της σύμβασης στο Δημόσιο ή σε τρίτους, εξυπηρετεί περισσότερες διαχειριστικές περιόδους, το προς αποκατάσταση του ενεργητικού τούτου δημιουργούμενο, σε κάθε διαχειριστική περίοδο, αποθεματικό, του οποίου επιτρέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αυτής διαχειριστικής περιόδου, πρέπει να είναι ανάλογο προς τη διάρκεια της συμβάσεως.

Ειδικότερα το ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά κάθε χρόνο ως «αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικού» δεν μπορεί να υπερβαίνει το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία θα περιέλθουν μετά τη λήξη της συμβάσεως στο Δημόσιο ή σε τρίτους δια του χρόνου της διάρκειας της συμβάσεως (Σ.τ.Ε. 978/1969):

$$\text{αποθεματικό} = \frac{\text{αξία ενεργητικού στοιχείου}}{\text{διάρκεια σύμβασης}}$$

Ως εκ τούτου, μετά τη λήξη της σύμβασης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση κανένα άλλο ποσό (Σ.τ.Ε. 978/1969).

Στην περίπτωση που η ανάδοχος επιχείρηση εισπράξει αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους τούτο αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται. (Σ.τ.Ε. 871/1960 Δ.Φ.Ν. 1960 σελ. 541).

Για το σχηματισμό του αποθεματικού προς αποκατάσταση ενεργητικού λαμβάνεται υπόψη ο αριθμός των ετών, τα οποία ορίζονται στη σύμβαση μισθώσεως ως χρόνος κατ' αρχήν διάρκειας αυτής. Στο χρόνο αυτόν δεν προστίθεται ο χρόνος που έχει προβλεφθεί για ανανέωση της συμβάσεως. (Σ.τ.Ε. 2282/1993, Λογιστής 1994, σελ. 725).

**Κατασκευή προσθηκών και βελτιώσεων επί ακινήτων τρίτων.** Από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 προκύπτει ότι το αποθεματικό προς

αποκατάσταση ενεργητικού το σχηματίζουν οι επιχειρήσεις οι οποίες ανήγειραν ή κατασκεύασαν γήπεδο ή τεχνικό έργο σε γήπεδο ή οικοπέδο τρίτου και όχι οι επιχειρήσεις οι οποίες προβαίνουν σε προσθήκες ή βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα τρίτων. Οι τελευταίες έχουν δικαίωμα να αποσβένουν την αξία των άνω προσθηκών και βελτιώσεων βάσει της διάρκειας της μισθώσεως με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/1998 για το ίδιο πάγιο στοιχείο (άρθρο 31, παρ. 1, περ. γ', Ν. 2238/1994, βλέπε επόμενη παρ. 7.2.1). Σημειώνεται ότι εάν κατά το χρόνο έναρξης της απόσβεσης παραταθεί η σύμβαση της μίσθωσης ή είναι βέβαιη η παράτασή της (π.χ. προβλέπεται από το νόμο περί εμπορικών μισθώσεων, έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση κ.λπ.) οπότε στην περίπτωση αυτή τα χρόνια της παράτασης θα ληφθούν υπόψη (Υπ. Οικονομικών 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 704).

Επίσης, οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως ακινήτων τρίτων δεν θεωρούνται από τη νομοθεσία του Φ.Π.Α. ως επενδυτικά αγαθά (βλέπε προηγούμενη παρ. 3.3).

*Δαπάνες διαρρυθμίσεως μισθίου καταστήματος.* Τα έξοδα διαμορφώσεως των χώρων του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και σε σχετικό υπολογαριασμό που ανοίγεται σύμφωνα με τις επιθυμητές πληροφορίες (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνομ. 116/1992).

Τα άνω έξοδα αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέρα της πενταετίας (βλέπε επόμενη παρ. 5.2.1).

### **3.7. Φορολογικές υποχρεώσεις από την ανέγερση οικοδομής σε ακίνητο τρίτου.**

Η παραχώρηση του εδάφους από τον ιδιοκτήτη του γηπέδου και η ανέγερση οικοδομής και εκμετάλλευσή της από εκείνον που παραχωρήθηκε το γήπεδο, δηλαδή τον επιφανειούχο ή μισθωτή, δημιουργεί φορολογικές υποχρεώσεις στον ιδιοκτήτη (ή εκμισθωτή) του γηπέδου ή οικοπέδου.

Ο ιδιοκτήτης του εδάφους φορολογείται:

α. με το ετήσιο μίσθωμα που καταβάλλει σε αυτόν ο μισθωτής (ή επιφανειούχος) ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση του εδάφους (άρθρο 21, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994).

β. για την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή (ή επιφανειούχου) στο γήπεδο του εκμισθωτή αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή (άρθρο 21, παρ. 1, περ. β', Ν. 2238/1994). Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή (άρθρο 1, παρ. 8, Ν. 2954/2001).

Στην περίπτωση ανέγερσης οικοδομής σε γήπεδο τρίτου, το ετήσιο μίσθωμα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που απομένει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή.

Εάν η οικοδομή δεν ανεγερθεί αμέσως από το πρώτο-έτος της διάρκειας της σύμβασης, αλλά αργότερα, τότε η αξία της οικοδομής θα διαιρεθεί με τον αριθμό των ετών που υπολείπονται μέχρι τη λήξη της συμβάσεως (Φορολογία Εισοδήματος, Χ. Τότση, Αθήνα 1993, Τόμος Α', σελ. 424).

Επίσης, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της μίσθωσης τότε η αξία της οικοδομής διαιρείται με τον αριθμό των ετών που πραγματικά διήρκεσε η μίσθωση (Σ.τ.Ε.1204/1983).

Αυτός που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από οικοδομές είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση (άρθρο 21, παρ. 1, περ. δ, Ν. 2238/1994).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία με ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως εκμίσθωσε σε άλλη ανώνυμη εταιρεία ξενοδοχειακή μονάδα δυναμικότητας 277 δίκλιων δωματίων που είχε ανεγερθεί σε ιδιόκτητο οικοπέδο εκτάσεως 117.500 Τ.μ. Η διάρκεια της μισθώσεως ορίστηκε οκταετής με δυνατότητα ανανεώσεως για δύο ακόμη οκταετίες. Το μίσθωμα ορίστηκε σε 10.000,00 €/μήνα. Στη σύμβαση προβλέφθηκε επίσης ότι η μισθώτρια εταιρεία έχει το δικαίωμα να προβαίνει με δικές της δαπάνες σε οποιαδήποτε εργασία επεκτάσεως και βελτιώσεως που θα έκρινε αναγκαία για την εκμετάλλευση της επιχειρήσεώς της. Μετά τη σύναψη της συμβάσεως, η μισθώτρια εταιρεία ανήγειρε επί του εκμισθωθέντος γηπέδου 160 μπακαλόους με τις απαραίτητες για τη λειτουργία τους εγκαταστάσεις συνολικής αξίας € 142.777,67, τα οποία θα περιήρχοντο στην εκμισθώτρια χωρίς αποζημίωση κατά τη λήξη της συμβάσεως. Η μισθώτρια εταιρεία το συνολικό κόστος των άνω κτισμάτων € 142.777,67 θα το εμφανίσει σε υπολογαριασμό του λογαριασμού 11.07 «Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων». Για να αποκαταστήσει τη ζημιά την οποία η μισθώτρια θα υποστεί από την απώλεια μετά από οκτώ έτη των άνω εγκαταστάσεών της, πρέπει κάθε χρόνο να σχηματίζει «αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού» € (142.777,67: 8=) 17.847,21.

Η εκμισθώτρια εταιρεία έχει τα εξής εισοδήματα από οικοδομές: α) το μίσθωμα 10.000,00 €/μήνα από τη μίσθωση του ξενοδοχείου και β) την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε από το μισθωτή επί εδάφους κυριότητας του εκμισθωτή (η οποία κατά τη λήξη της συμβάσεως θα περιέλθει χωρίς αποζημίωση στην εκμισθώτρια), δηλαδή εισόδημα για οκτώ (8) έτη € 142.777,67 ή ετήσιο εισόδημα € (142.777,67 : 8=) 17.847,21 (Σ.τ.Ε. 2282-5/1993, Λογιστής 1994, σελ. 725).

Η μισθώτρια εταιρεία έχει ετήσιο εισόδημα από την ιδιοχρηση των 160 μπακαλόους (άρθρο 21, παρ. 1, περ. δ', Ν. 2238/1994).

### **3.8. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.**

Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων δεν υπόκεινται στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του Ν. 2065/1992 (Υπ. Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (Άυλα πάγια στοιχεία)

## 4.1. Γενικά.

Άυλα πάγια στοιχεία (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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 και άρθρο 42ε, παρ. 3, Ν. 2190/1920). 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 π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία

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

Στους άνω λογαριασμούς περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρεία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών (άρθρο 42ε, παρ. 3, Ν. 2190/1920). Αντιθέτως δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης των δικαιωμάτων, οι επιστημονικές και τεχνικές συμβουλές που παρέχονται στο Δημόσιο ή και σε τρίτους καθώς και οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως (Σ.ΛΟ.Τ. 15/327/2004 Λογιστής 2004 σελ. 912).

## 4.2. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων:

Τα άυλα πάγια στοιχεία, που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 2).

*Περίοδος αποσβέσεως.* Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.100 περ. 4) η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Το Υπ. Οικονομικών έκρινε ότι η δαπάνη εμπορικού σήματος, επειδή συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος από την επιχείρηση για περισσότερες από μια διαχειριστικές χρήσεις, αποσβένεται ισόποσα σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, με έναρξη από το μήνα μέσα στον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση ή χρήση του σήματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1047/2002 Λογιστής 2002 σελ. 406). Παρατηρούμε ότι, σύμφωνα με τις απόψεις του Υπ. Οικονομικών, όπως διατυπώνονται στο άνω έγγραφο καθώς και στο έγγραφο 109786/1994 (βλέπε επόμενη παρ. 4.6), και οι αποσβέσεις της πρώτης χρήσεως των

άλων περιουσιακών στοιχείων γίνονται από το μήνα που άρχισε η χρησιμοποίησή τους, δηλαδή γίνονται με δωδεκατημόρια.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεων άλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 8).

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησεως 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 ζημίες» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 9).

#### 4.3. Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.

Στο λογαριασμό 16.98 «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην περίπτωση 5 της παρ. 2.2.109 του Ε.Γ.Λ.Σ. για το λογαριασμό 15.09 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 22).

#### 4.4. Πώληση άλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση πώλησεως άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην περίπτωση 12 της παρ. 2.2.106 για το λογαριασμό 12, δηλαδή στην πίστωση του άυλου περιουσιακού στοιχείου καταχωρείται το τίμημα της πώλησεως και οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση (βλέπε προηγούμενη παρ. 1.8.2). Το αποτέλεσμα που προκύπτει μεταφέρεται στους λογαριασμούς 81.03 ή 81.02 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 10).

**Ωφέλεια ή κέρδος από εκχώρηση δικαιωμάτων:** Κατά ρητή διάταξη του νόμου θεωρείται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς το κέρδος ή η ωφέλεια, που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση κάθε δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος. Ενδεικτικώς, ο φορολογικός νόμος αναφέρει τα εξής δικαιώματα: α) Δικαίωμα μίσθωσης ή υπομίσθωσης, β) δικαίωμα προνομίου, γ) δικαίωμα ευρεσιτεχνίας, δ) δικαίωμα άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας δημόσιας χρήσεως και ε) η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα, η οποία εξομοιούται με εκχώρηση.

Σημειώνεται ότι ο όρος «Παραχώρηση χρήσης» είναι διάφορος της «εκχώρησης χρήσης», εάν π.χ. μια επιχείρηση παραχωρήσει σε μια άλλη τη χρήση σήματος έναντι ανταλλάγματος τότε δεν οφείλεται ο αυτοτελής φόρος 20% (άρθρο 13, παρ. 1, περ. β, Ν. 2238/1994) επειδή η πρώτη επιχείρηση παραμένει κυρία και νομεύς του ανωτέρω άυλου περιουσιακού στοιχείου (Τριμ. Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 10207/1999 Λογιστής 2000 σελ. 1162 Διοικ. Εφ. Αθηνών 2858/2001 Δ.Φ.Ν. 2001 σελ. 1559 και σελ. 1491 όπου σχετικό άρθρο κ. Α. Μάλλιου).

Η ωφέλεια που προκύπτει, όταν εκχωρούνται αυτά τα δικαιώματα, καθώς και οιοδήποτε άλλο δικαίωμα ή προνόμιο συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13, παρ. 1, εδάφ. β' του φορολογικού Ν. 2238/1994.

Το Υπ. Οικονομικών έκρινε ότι εάν διακοπούν οι εργασίες μιας επιχείρησης π.χ. ΑΕΛΔΕ και στα κενά γραφεία εγκατασταθεί μια νέα ΑΕΛΔΕ τότε εάν η αρχική ΑΕΛΔΕ συνεχίζει να λειτουργεί με τους αρχικούς φορείς σε κοντινά γραφεία και δεν έχει μεταβιβάσει στη νέα ΑΕΛΔΕ κανένα δικαίωμα συναφές με την άσκηση του αντικειμένου εργασιών δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παρ.

1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 υπό την προϋπόθεση ότι για την άνω μετεγκατάσταση δεν καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε κανένα ποσό (Υπ. Οικονομικών 1057193/πολ. 1218/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1443 και 1052699/2003, Λογιστής 2003 σελ. 1172).

Επίσης, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των άνω διατάξεων στις περιπτώσεις εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης καταστήματος, ακόμα και εάν προηγούμενα λειτουργούσε σε αυτό επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον δεν διαπιστώνεται ότι ο ιδιοκτήτης του δεν εισέπραξε επιπλέον ποσό πέρα από τα συμφωνηθέντα μισθώματα που θα αναγράφονται στο συμβόλαιο με το μισθωτή (Υπ. Οικονομικών 1056246/πολ. 1196/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1176 και 1052699/2003, Λογιστής 2003 σελ. 1172).

Για να υπαχθεί στο φόρο αυτή η ωφέλεια, θα πρέπει να προέρχεται από σύμβαση μεταβίβασης δικαιώματος με αντάλλαγμα, η οποία σύμβαση να έχει καταρτισθεί ελεύθερα και οικειοθελώς.

Σημειώνουμε ότι προκειμένου για κέρδος ή ωφέλεια από εκχώρηση δικαιωμάτων, αυτή φορολογείται κατά τη διάταξη του άρθρου 13 μόνο αν προέρχεται από μεμονωμένη πράξη, η οποία από την ίδια της τη φύση δεν μπορεί να συγκεντρώσει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος. Διότι, όταν οι μεταβιβάσεις δικαιωμάτων διενεργούνται κατά σύστημα (π.χ. μεταβίβαση εισαγωγικών δικαιωμάτων από εμπορικό αντιπρόσωπο), τότε η ωφέλεια που προκύπτει αποτελεί συνηθισμένο κέρδος, φορολογούμενο ως εισόδημα (εμπορικών επιχειρήσεων).

**Ωφέλεια ή κέρδος από εκχώρηση επιχείρησης.** Κατά την εκχώρηση εμπορικής επιχείρησης, επωνυμίας κ.λπ., πολλές φορές εισπράττεται κάποιο χρηματικό ποσό πέρα από την καθαρή περιουσία, δηλαδή πέρα από την αξία που έχουν τα μεταβιβαζόμενα πραγματικά (υλικά) περιουσιακά στοιχεία. Η διαφορά ανάμεσα στη μεταβιβαζόμενη αξία και την αρχική αξία αποτελεί την υπεραξία της επιχείρησης κ.λπ. που μεταβιβάζεται (αέρα, goodwill), οφείλεται δε στην καλή πορεία της επιχείρησης και τη φήμη και πελατεία της. Η υπεραξία αυτή αποτελεί ωφέλεια ή κέρδος και η οποία, αν και δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, ωστόσο υπόκειται σε φορολογία κατά ρητή διάταξη του άρθρου 13, παρ. 1, περ. α του Ν. 2238/1994 (βλέπε επόμενη παρ. 9.10).

**Υπόχρεος σε παρακράτηση του φόρου.** Μέχρι την ισχύ του Ν. 2386/1996, την υποχρέωση για την παρακράτηση του φόρου από τις ωφέλειες που φορολογούνται αυτοτελώς με τις διατάξεις του άρθρου 13 (παρ. 1) του Ν. 2238/1994 την είχε ο αγοραστής (Υπ. Οικονομικών 1128818/πολ. 1044/14.2.1995). Από την ισχύ του Ν. 2386/1996 (άρθρο 6, παρ. 1) υποχρέωση για την παρακράτηση του φόρου, έχει ο πωλητής, ο οποίος επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο. Προς τούτο, πριν από οποιαδήποτε μεταβίβαση ή εκχώρηση του περιουσιακού στοιχείου, ο πωλητής υποβάλλει δήλωση στη ΔΟΥ της περιοχής του σε τρία (3) αντίτυπα και συγχρόνως καταβάλλει το φόρο εφάπαξ.

Σε περίπτωση που ο πωλητής δεν υποβάλει δήλωση και δεν καταβάλει το φόρο, τότε ο αγοραστής είναι αλληλέγγυος και εις ολόκληρον συνυπεύθυνος με τον πωλητή για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

**Φορολογία κέρδους από πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων ανώνυμης εταιρείας.** Μέχρι και το οικ. έτος 2002 το όφελος που προήρχετο από πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων φορολογείτο αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 13, παρ. 1, του Ν. 2238/1994, ενώ η ωφέλεια του άρθρου 13 η οποία αποκτάται από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, κ.λπ.) θεωρείτο από το Υπουργείο

Οικονομικών ως εισόδημα φορολογούμενο αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, και όχι φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις, με αποτέλεσμα ο παρακρατηθείς φόρος να επιστρέφεται όταν τα κέρδη αυτά διανέμονται και σε περίπτωση φορολογικής ζημίας ο άνω φόρος δεν επιστρέφεται (σχετικές είναι και οι αποφάσεις του Διοικ. Εφ. Αθηνών 469/1973 ΔΦΝ 1973 σελ. 517 Διοικ. Εφ. Αθηνών 1819/1998, Διοικ. Προ Αθηνών 4555/1973 ΔΦΝ 1973 σελ. 907). Αντιθέτως, με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 59/2001 (Λογιστής 2002 σελ. 216), η άνω ωφέλεια που αποκτάται από πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 θεωρείται ακαθάριστο έσοδο του νομικού προσώπου (άρθρο 105, παρ. 1, Ν. 2238/1994) φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις, οι οποίες, όπως έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας με την άνω απόφασή του, κατισχύουν των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994. Το Υπουργείο Οικονομικών από το οικ. έτος 2003 δέχθηκε τις άνω απόψεις των δικαστηρίων με αποτέλεσμα όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 με την καταβολή του παραπάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (άρθρο 3, παρ. 6, Ν. 3091/2002, Υπ. Οικονομικών 1021577/πολ. 1038/2003, Λογιστής 2003 σελ. 560).

#### 4.5. Υπεραξία επιχειρήσεως.

##### 4.5.1. Η λογιστική Της υπεραξίας επιχειρήσεως (ή Goodwill).

###### 4.5.1.1. Γενικά.

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 Κωδ. Ν. 2190/1920 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 3 και άρθρο 43, παρ. 4, περ. β, Κωδ. 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 οργανώσεως, της ιδιαίτερής 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, δυναμικού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 3).

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 έτη (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 3, άρθρο 43, παρ. 4β, Κωδ. Ν. 2190/1920).

*Η καταβαλλόμενη υπεραξία κατά την αγορά μετοχών (ή μεριδίων) δεν εμφανίζεται στο λογαριασμό 16.00. Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.:*



Κωδικός	Λογαριασμός
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποίησεως αποθεματικών (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.112 περ. 2).

Εάν π.χ. η ανώνυμη εταιρία Μ καταβάλει στις 31.12.2002 € 500 χιλ. για αγορά του 95% των μετοχών της ανώνυμης εταιρίας Θ, η Μ θα καταχωρήσει στο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ολόκληρο το ποσό € 500 χιλ. παρότι η αξία κτήσεως (500 χιλ.) είναι πολλαπλασίως μεγαλύτερη από την αντίστοιχη τρέχουσα τιμή αυτών, δηλαδή την εσωτερική λογιστική αξία της Θ όπως προκύπτει από τον ισολογισμό Θ 31.12.2002 της ημερομηνίας αγοράς των άνω μετοχών όπου η καθαρή θέση της Θ ανέρχεται στο ποσό € 316 χιλ. και η τρέχουσα αξία των άνω μετοχών € (316 χ 95% =) 300 χιλ.

Το επιπλέον της τρέχουσας αξίας τίμημα € 200 χιλ. που η Μ κατέβαλε συνιστά Goodwill και προσδιορίστηκε με έκθεση εκτιμήσεως η οποία συντάχθηκε με βάση τις γνωστές και παραδεγμένες μεθόδους αποτιμήσεως (π.χ. κεφαλαιοποίηση μέσου όρου κερδών τελευταίας πενταετίας).

Το άνω ποσό υπεραξίας της Θ € 200 χιλ. δεν εμφανίζεται ιδιαίτερος στο λογαριασμό της Μ: 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως-Goodwill», αλλά όπως αναφέρουμε και παραπάνω περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσεως των μετοχών της Θ € 500 χιλ. και γι' αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

Το άνω ποσό της υπεραξίας, ενώ δεν επιτρέπεται να εμφανίζεται ιδιαίτερος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, επιτρέπεται να εμφανίζεται ιδιαίτερος κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο, 103, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Ας υποθέσουμε ότι κατά την ημερομηνία της άνω αγοράς του 95% των μετοχών της Θ από τη Μ (31.12.2002) οι ανώνυμες εταιρίες Μ και Θ συνέταξαν τους εξής ισολογισμούς:

Μ			Θ				
Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π	Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Συμμετοχές στη Θ	500	Κεφάλαια	1200	Λοιπά	10 16	Κεφάλαια	316
Λοιπά	1500	Υποχρεώσεις	800			Υποχρεώσεις	700
	2000		2000				1016

Εάν η επιχείρηση Μ συντάξει στις 31.12.2002 και τον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου επιχειρήσεων Μ και Θ τότε κατά την απάλειψη της συμμετοχής της Μ στα ίδια κεφάλαια της Θ δημιουργείται χρεωστική διαφορά ενοποίησης ή Goodwill. Η άνω διαφορά πρέπει να προσαρμόσει τα περιουσιακά στοιχεία της Θ.

Στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι δυνατόν να γίνει είτε γιατί οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων δεν διαφέρουν από

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

τις τρέχουσες αξίες αυτών είτε γιατί η προσαρμογή είναι δύσκολο να γίνει τότε η άνω διαφορά εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως Goodwill ή διαφορές ενοποίησης: α) στο λογαριασμό 16 και αποσβέννεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέρα της πενταετίας ή β) αφαιρετικά από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού (άρθρο 103, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις 31.12.2002 του ομίλου επιχειρήσεων Μ και Θ είναι οι εξής:

Όμιλος Μ και Θ			
Ε	Ενοποιημένος Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Goodwill	200.000,00	Κεφάλαια	1.200.000,00
Λοιπά	2.516.000,00	Δικαιώματα μειοψηφίας (316.000.000×5%)	16.000,00
		Υποχρεώσεις	1.500.000,00
	2.716.000,00		2.716.000,00

*Στο λογαριασμό 16.00 καταχωρείται μόνο η υπεραξία της επιχειρήσεως που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας.* Ο Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 (παρ. 4, περ. β) ότι η υπεραξία της επιχειρήσεως (Goodwill), 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 στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Τα ποσά που εμφανίζονται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

### 4.5.1.2. Goodwill από εξαγορά επιχείρησης.

**Ορισμός εξαγοράς.** Εξαγορά είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (εξαγοραζόμενες) μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, σε άλλη (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιρειών του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους (εξαγορά). Για την πράξη της εξαγοράς εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 έως και 77 (παρ. 1 του κωδ. Ν. 2190/1920). Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, σαν απορροφούμενες εταιρείες εννοούνται οι εταιρείες που εξαφανίζονται (εξαγοραζόμενες) και σαν απορροφούσα εταιρεία νοείται η εξαγοράζουσα (παρ. 2).

**Εκτίμηση περιουσίας.** Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών, συντάσσεται έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομώνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920. Η επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης (άρθρο 71 του Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι διατάξεις του Ν. 2166/1993 εφαρμόζονται και επί εξαγοράς ανώνυμης εταιρείας από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία κατά την έννοια των διατάξεων του αρ-

θρου 79 του Κωδ. Ν. 2190/1920, έστω και εάν για την πραγματοποίηση αυτής απαιτείται, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920, εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εξαγοραζόμενης εταιρείας με τις πιο πάνω διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920, εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εξαγοραζόμενης εταιρείας από την επιτροπή του άρθρου 9. Όμως η εκτίμηση αυτή δεν ενεργείται στην περίπτωση που ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993, καθόσον κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του νόμου αυτού και σύμφωνα με όσα έχουν γίνει διοικητικά δεκτά, στις περιπτώσεις αυτές δεν γίνεται εκτίμηση της αξίας της περιουσίας της εξαγοραζόμενης εταιρείας από την επιτροπή του άρθρου 9, αλλά διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της είτε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., είτε από ορκωτό ελεγκτή (Υπ. Οικονομικών πολ. 1018/2003 Λογιστής 2003 σελ. 470).

**Μέτοχοι εξαγοραζόμενης.** Στη συγχώνευση με εξαγορά, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 79 του Κωδ. Ν. 2190/1920, δεν προκύπτει θέμα σχέσης ανταλλαγής των μετοχών, δηλαδή οι μέτοχοι της εξαγοραζόμενης εταιρείας δεν γίνονται μέτοχοι της εξαγοράζουσας Α.Ε. αφού με την ολοκλήρωση της συγχώνευσης, η μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης Α.Ε., θα γίνει έναντι απόδοσης στους μετόχους της, του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους με ταυτόχρονη παράδοση στην εξαγοράζουσα εταιρεία των μετοχών τους, οι οποίες και ακυρώνονται αυτοδίκαια (Υπουργείο Ανάπτυξης έγγραφο Κ2 - 13278/10.10.2002).

Επίσης, για το εισόδημα (χρηματικό αντίτιμο) που αποκτούν στην πιο πάνω περίπτωση οι μέτοχοι της εξαγοραζόμενης εταιρείας συνεπεία της μεταβίβασης του συνόλου της περιουσίας της εταιρείας τους στην εξαγοράζουσα εταιρεία, δεν έχουν εφαρμογή οι απαλλακτικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993, ως μη προβλεπόμενη η απαλλαγή αυτή από τις εν λόγω διατάξεις. Συνεπώς, το εισόδημα αυτό, ελλείψει σχετικών απαλλακτικών διατάξεων, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1018/2003 Λογιστής 2003 σελ. 470).

Επιπλέον, συνάγεται ότι στην εξαγορά ανώνυμης εταιρείας από άλλη ανώνυμη εταιρεία με τις διατάξεις του πιο πάνω αναπτυξιακού νόμου, δεν λαμβάνει χώρα μεταβίβαση των μετοχών της εξαγοραζόμενης εταιρείας από τους μετόχους αυτής προς την εξαγοράζουσα εταιρεία και στη συνέχεια ακύρωση των μετοχών αυτών από την τελευταία, αλλά η ακύρωση αυτή πραγματοποιείται αυτοδίκαια με τη μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης στην εξαγοράζουσα εταιρεία. Συνεπώς, για το εισόδημα (χρηματικό αντίτιμο) που αποκτούν οι μέτοχοι της εξαγοράζουσας εταιρείας στην πιο πάνω περίπτωση συνεπεία της εξαγοράς, δεν οφείλεται φόρος 5% επί της πραγματικής αξίας των μετοχών τους, δηλαδή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 που αναλύονται στην επόμενη παρ. 9.9.3 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1018/2003 Λογιστής 2003 σελ. 470):

**Παράδειγμα δημιουργίας Goodwill από εξαγορά επιχειρήσεως:** Οι ανώνυμες εταιρίες Α και Β συνέταξαν στις 31.12.2001 τους παρακάτω ισολογισμούς (ποσά σε ευρώ):

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

A				B			
Ε	Ισολογισμός 31.12.2001		Π	Ε	Ισολογισμός 31.12.2001		Π
Ενεργητικά στοιχεία	11.000	Κεφάλαια	8.000	Ενεργητικά στοιχεία	9.000	Κεφάλαια	3.000
Ταμείο	9.000	Υποχρεώσεις	12.000			Υποχρεώσεις	6.000
	20.000		20.000				9.000

Εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920 εκτίμησαν την περιουσία της ανώνυμης εταιρείας Β και προσδιόρισαν την πραγματική αξία της στο ποσό 4.000 ευρώ ως εξής:

	Λογιστική αξία	Εκτίμηση επιτροπής
Ενεργητικά στοιχεία	9.000	11.000
Υποχρεώσεις	6.000	7.000
Καθαρή θέση	3.000	4.000

Την πραγματική αξία της περιουσίας της Β την 31.12.2001 μετά την εκτίμηση (ενεργητικό 11.000 € μείον υποχρεώσεις 7.000 € =) 4.000 €, η Α την εξαγόρασε αντί 9.000 €. Το επιπλέον ποσό που η Α κατέβαλε πέραν της πραγματικής αξίας 4.000 € για την εξαγορά των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων της Β (9.000 € 4.000 € =) 5.000 € συνιστά Goodwill.

Ο ισολογισμός που συντάχθηκε μετά την άνω εξαγορά από την Α είναι ο εξής:

A		B	
Ε	Ισολογισμός 1.1.2002		Π
Goodwill	5.000	Κεφάλαια	8.000
Ενεργητικά στοιχεία	22.000	Υποχρεώσεις	19.000
	27.000		27.000

Σημειώνεται ότι η Β δεν συντάσσει, μετά την πώληση της περιουσίας της, ισολογισμό. Οι μέτοχοι της Β, λαμβάνουν απ' ευθείας από την Α το ποσό € 9.000 και ταυτόχρονα η Β παύει να υπάρχει.

**Φορολογική έκπτωση του Goodwill.** Όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 4.5.2. η απόσβεση του Goodwill φορολογικά, κατά τις απόψεις του Υπ. Οικονομικών, δεν εκπίπτει. Αντίθετα έχει κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφαση 845/1984 (βλέπε επόμενη παρ. 4.5.2). Σύμφωνα με την απόφαση 845/1984 επί εξαγοράς επιχειρήσεως εάν έχει συμφωνηθεί να καταβληθεί ορισμένο χρηματικό ποσό ως «αέρας» ή Goodwill μεγαλύτερο της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, όπως αυτή προκύπτει από τη διαφορά της αξίας των μεταβιβαζόμενων πραγματικών ενεργητικών και παθητικών περιουσιακών στοιχείων, η απόσβεση του άνω ποσού που συνιστά Goodwill εκπίπτει φορολογικά. Έτσι με βάση τα στοιχεία του άνω παραδείγματος η πραγματική καθαρή θέση της εξαγοραζόμενης επιχείρησης προσδιορίστηκε από τους εμπειρογνώμονες στο ποσό 4.000,00 ευρώ και το Goodwill, που σύμφωνα με την απόφαση 845/1984 του Σ.τ.Ε.

μπορεί μέσω των αποσβέσεων να εκπεσθεί φορολογικά (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ', Ν. 2238/1994), είναι το ποσό (9.000,00 - 4.000,00 €) 5.000,00 ευρώ, δηλαδή η διαφορά μεταξύ τιμήματος που καταβλήθηκε και πραγματικής αξίας εξαγοραζόμενης επιχείρησης.

#### 4.5.1.3. Goodwill από συγχώνευση επιχείρησης.

**Ορισμός συγχώνευσης.** Συγχώνευση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία (απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους μετοχών εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία και, ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των απορροφούμενων εταιρειών, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιρειών (άρθρο 68, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Εκτίμηση περιουσίας.** Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών, συντάσσεται έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920. Η Επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης (άρθρο 71, Κωδ. Ν. 2190/1920). Όμως, η εκτίμηση αυτή δεν ενεργείται στην περίπτωση που ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993, αλλά διαπίστωση του ύψους των περιουσιακών στοιχείων της απορροφούμενης εταιρείας γίνεται είτε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., είτε από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή είτε από εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

**Μέτοχοι απορροφούμενων.** Στην άνω έκθεσή της η Επιτροπή Εμπειρογνομόνων υποχρεούται να αναφέρει αν, κατά τη γνώμη της, η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της ή των απορροφούμενων εταιρειών προς τις μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι εξής πληροφορίες (άρθρο 71, Κωδ. Ν. 2190/1920):

α) Η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολό της (ενεργητικό και παθητικό) για τη μεταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρείας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση, και τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 9 παρ. 2 εδάφιο δεύτερο του Κωδ. Ν. 2190/1920.

β) Η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής των μετοχών.

γ) Δήλωση για το αν η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν είναι κατάλληλες για την ή τις συγκεκριμένες περιπτώσεις, τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου και γνώμη για τη βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των αξιών αυτών, καθώς και περιγραφή των τυχόν δυσκολιών που προέκυψαν κατά την εκτίμηση.

Εάν ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993 τότε με αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων των μετόχων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών καθορίζεται η σχέση συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας (άρθρο 2, παρ. 4, Ν. 2166/1993). Επομένως, για τον καθορισμό της

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

σχέσης συμμετοχής των μετασηματιζόμενων επιχειρήσεων στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, βάσει των διατάξεων του Ν. 2166/1993 ο καθορισμός της σχέσης αυτής δεν είναι απαραίτητο να γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες (εισφερόμενο λογιστικό κεφάλαιο), αλλά έχουν τη δυνατότητα οι μέτοχοι με τα διοικητικά συμβούλια να ανεύρουν την πραγματική αξία και τη βάσει αυτής ανταλλαγή των μετοχών με αυτά της νέας εταιρείας (Υπ. Οικονομικών 1039799/πολ. 1080/1994).

**Ακύρωση μετοχών.** Σημειώνεται ότι οι μετοχές της απορροφούσας εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με μετοχές της απορροφούμενης εταιρείας που κατέχονται:

α) είτε από την ίδια την απορροφούσα εταιρεία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής.

β) είτε από την ίδια την απορροφούμενη εταιρεία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής (άρθρο 75, παρ. 4, Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Παράδειγμα Goodwill από συγχώνευση επιχείρησης.** Την 1.1.2002 η ανώνυμη εταιρεία Μ αγόρασε το 80% των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Θ αντί 50 εκατ. ευρώ. Τα ίδια κεφάλαια της Θ την 1.1.2002 είναι 37,5 εκατ. ευρώ (η πραγματική αξία της εταιρείας Θ μετά από εκτίμηση της περιουσίας της από εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920 συμπίπτει με τη λογιστική). Επομένως, η πραγματική αξία του 80% των ιδίων κεφαλαίων της Θ την 1.1.2002 είναι (37,5 x 80%) = 30 εκατ. ευρώ. Το επιπλέον της πραγματικής αξίας τίμημα (50-30) = 20 εκατ. ευρώ που η Μ κατέβαλε συνιστά Goodwill πλην, όμως, στα λογιστικά βιβλία της Μ δεν εμφανίζεται ιδιαίτερος στο λογαριασμό 16.00, αλλά στο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ως κόστος κτήσεως των συμμετοχών 50 εκατ. ευρώ. Την 31.12.2002 οι εταιρείες Μ και Θ συνέταξαν τους παρακάτω ισολογισμούς:

Μ			Θ				
Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π	Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Συμμετοχές	50,00	Κεφάλαια	400,00			Κεφάλαιο	37,00
Λοιπά	950,00	Υποχρεώσεις	600,00	Λοιπά	200,00	Κέρδος	2,50
						Υποχρεώσεις	160,00
	1.000,00		1.000,00		200,00		200,00

Την 31.12.2002 η Μ απορρόφησε τη Θ (η πραγματική αξία της εταιρείας Θ συμπίπτει με τη λογιστική) και ακολούθως συνέταξε τον παρακάτω ισολογισμό:

Μ			
Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2002		Παθητικό
Goodwill (50-40x80%)	18,00	Κεφάλαια (Μ)	400,00
		Κεφάλαια (τρίτων Θ) (40x20%)	8,00
Λοιπά	1.150,00	Ίδια κεφάλαια 31.12.2002	408,00
		Υποχρεώσεις	760,00
Σύνολο	1.168,00	Σύνολο	1.168,00

Η Μ μετά την απορρόφηση της Θ έκανε αύξηση κεφαλαίου € 40,00 εκδίδοντας νέες μετοχές (της Μ). Τις νέες μετοχές της Μ θα πρέπει να τις λάβουν οι παλαιοί μέτοχοι της Θ (Μ 80% και τρίτου 20%) οι οποίοι ταυτόχρονα θα πρέπει να

παραδώσουν τις παλαιές μετοχές της Θ οι οποίες θα ακυρωθούν. Έτσι, η Μ η οποία κατείχε το 80% των μετοχών της Θ, θα αντικαταστήσει τις παλαιές μετοχές της Θ που κατείχε πριν την απορρόφηση με τις νέες μετοχές της Μ. Εκ του λόγου αυτού, η Μ θα βρεθεί να κατέχει δικές της μετοχές (ή ίδιες μετοχές) αξίας κτήσεως € 50,00 και ονομαστικής αξίας ( $40,00 \times 80\% =$ ) € 32,00. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 16) απαγορεύει στην ανώνυμη εταιρεία να κατέχει δικές της μετοχές και στην περίπτωση που κατέχει αυτές πρέπει να ακυρώνονται αμέσως. Ως εκ τούτου, η Μ θα προβεί σε μείωση μετοχικού κεφαλαίου ( $40,00 \times 80\% =$ ) € 32,00 ακυρώνοντας ίσης αξίας μετοχές τις οποίες αρχικά είχε αποκτήσει € 50,00.

Επειδή η απορροφώσα Μ κατέχει το 80% των μετοχών της απορροφούμενης Θ, η διάταξη του άρθρου 75 (παρ. 4) του Κωδ. Ν. 2190/1920 δεν επιτρέπει την ανωτέρω ανταλλαγή μετοχών μεταξύ Μ και Θ. Στην περίπτωση αυτή οι μετοχές της Θ που κατέχονται από την Μ ακυρώνονται με ανάλογο μέρος των κεφαλαίων της Θ δεδομένου ότι δεν μπορούν να λάβουν μέρος στη σχέση ανταλλαγής των μετοχών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 75, (παρ. 4) του Κωδ. Ν. 2190/1920. Από την ακύρωση αυτή δημιουργείται μια διαφορά ( $50,00 - 32,00 =$ ) € 18,00 η οποία είναι η υπεραξία που αρχικά η Μ είχε καταβάλει κατά την αγορά του 80% των μετοχών της Θ. Η υπεραξία αυτή (ή Goodwill) αποσβέννεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέραν της πενταετίας και δεν εκπίπτει φορολογικά όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 6.5.2.

#### 4.5.2. Απόσβεση Goodwill - Φορολογική αναγνώριση.

**Απόσβεση.** Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας (ή το Goodwill) αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 3 και άρθρο 43, παρ. 4β, Ν. 2190/1920).

**Φορολογική έκπτωση του Goodwill κατά τη συγχώνευση με απορρόφηση:** Με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3091/2002 δόθηκε η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες και ΕΠΕ που απορρόφησαν επιχειρήσεις στο κεφάλαιο των οποίων συμμετείχαν με ποσοστό τουλάχιστον 25% να συμψηφίσουν μέχρι 31.12.2003 το Goodwill που δημιουργήθηκε κατά τη συγχώνευση, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε δύο χρήσεις με φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία (αφορολόγητα αποθεματικά) για το σκοπό αυτό φορολογούνται με συντελεστή 17,5%. Ο συμψηφισμός δεν μπορεί να γίνει με αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, αποθεματικά του άρθρου 38 Ν. 2238/1994, αποθεματικά ειδικού σκοπού και με το τακτικό αποθεματικό. Κατά το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να συμψηφισθεί με τη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (Υπ. Οικονομικών 1021578/ πολ. 1039/ 2003. Λογιστής 2003 σελ. 577) .

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση συγχωνεύσεως με απορρόφηση την άνω απόσβεση του Goodwill το Υπουργείο Οικονομικών δεν την αναγνωρίζει ως φορολογικά εκπιπόμενη. Εάν όμως, η απορροφώσα εταιρία έχει «αποθεματικά από χρεόγραφα» που έχουν προέλθει από τη δωρεάν λήψη μετοχών λόγω αναπροσαρμογών της αξίας των ακινήτων εταιριών στις οποίες συμμετέχει, έχει τη δυνατότητα το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο να το συμψηφίσει με τα αποθεματικά από χρεόγραφα που εμφανίζει στα βιβλία της (Υπουργείο Οικονομικών 1039799/Πολ. 1080/1994 Λογιστής 1994 σελ. 780).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**Παράδειγμα:** (από την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1039799/Πολ. 1(18011994, Λογιστής 1994 σελ. 780).

Η Α.Ε. «Α» πρόκειται να απορροφήσει την Α.Ε. «Β», της οποίας κατέχει το 100% των μετοχών της, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 5 του Ν. 2166/1993.

Η Α.Ε. «Α» (απορροφώσα) εμφανίζει στα βιβλία της αξία συμμετοχών στην Α.Ε. «Β» € 100.000,00.

Αν το εισφερόμενο μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. «Β», όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό μετασηματισμού της απορροφούμενης ανέρχεται: α) στο ποσό των € 100.000,00, β) στο ποσό των € 150.000,00 και γ) στο ποσό των € 60.000,00, ερωτάται αν στις ως άνω περιπτώσεις η απορροφώσα εταιρία «Α» έχει υποχρέωση να προβεί σε αύξηση κεφαλαίου και για ποιο ποσό, κατά τη συγχώνευσή της με την εταιρία «Β».

Επί του παραδείγματος αυτού διακρίνουμε τρεις περιπτώσεις:

**Α' περίπτωση:** Εφόσον το εισφερόμενο μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούμενης είναι ισόποσο της αξίας των συμμετοχών της απορροφώσας, κατά τον μετασηματισμό θα αποσβεσθούν οι συμμετοχές και συνεπώς δεν απομένει υπόλοιπο ποσό εισφερομένου κεφαλαίου για κεφαλαιοποίηση.

**Β' περίπτωση:** Κατά το μετασηματισμό θα αποσβεσθεί η αξία των συμμετοχών των € 100.000,00 της απορροφώσας και απομένει υπόλοιπο εισφερομένου κεφαλαίου € 50.000,00 (150 χιλ.-100 χιλ.). Με το ποσό αυτό η απορροφώσα εταιρία θα προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου και θα εκδοθούν νέες μετοχές, τις οποίες θα λάβουν οι μέτοχοι της απορροφώσας.

ΑΣ υποθέσουμε ότι στις 31.12.2002 οι άνω ανώνυμες εταιρίες Α και Β συνέταξαν τους παρακάτω ισολογισμούς μετασηματισμού:

Α				Β			
Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π	Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Συμμετοχές στη Β	100	Κεφάλαιο	500	Λοιπά	1.000	Κεφάλαιο	150
Λοιπά	3.900	Αποθεματικά	500			Αποθεματικά	250
			1.000				400
		Υποχρεώσεις	3.000			Υποχρεώσεις	600
	4.000		4.000		1.000		1.000

Την 1.1.2003 η Α απορρόφησε την Β βάσει των διατάξεων του Ν. 2166/1993 και στη συνέχεια συνέταξε τον παρακάτω ισολογισμό:

Α			
Ε	Ισολογισμός 1.1.2003		Π
Λοιπά	4.900	Κεφάλαιο	500
		Αποθεματικά	750
		Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	50
			1.300
			3.600
	4.900		4.900



**Γ' περίπτωση:** Κατά το μετασηματισμό θα αποσβεσθεί η αξία των συμμετοχών κατά το ποσό του εισφερόμενου κεφαλαίου από την απορροφούμενη εταιρία, ήτοι κατά το ποσό των € 60.000,00. Το υπόλοιπο ποσό € 40.000,00 που απομένει, θα εμφανισθεί σε λογαριασμό «Διαφορά προκύψασα από το μετασηματισμό Ν.2166/1993» (βλέπε επόμενη παρ. 4.5.3).

**Φορολογική έκπτωση του Goodwill καταβαλλόμενο κατά την ίδρυση επιχείρησης.**

Η αποζημίωση που καταβάλλεται για την εξαγορά επιχείρησης (αέρας ή Goodwill) κατά το προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι του χρόνου έναρξης λειτουργίας αυτής θεωρείται ως έξοδο πρώτης εγκατάστασης το οποίο υπόκειται σε απόσβεση βάσει του άρθρου 31, παρ. 1, περ. ιβ, του Ν. 2238/1994, δηλαδή είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέραν της πενταετίας (Υπ. Οικονομικών 109786/1994 βλέπε επόμενη παρ. 6.6. υποσημείωση 2).

**Φορολογική έκπτωση του Goodwill καταβαλλόμενο κατά τη συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών δι' εξαγοράς.** Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει στην περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών δι' εξαγοράς μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εξαγοράζουσας εταιρείας, αρχικά το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1073758/πολ. 1018/2003 (Λογιστής 2003 σελ. 470) είχε δεχθεί ότι δύναται να θεωρηθεί έξοδο πρώτης εγκατάστασης. Περαιτέρω και επειδή είναι βέβαιο ότι η πιο πάνω διαφορά θα αποφέρει εισόδημα στην εξαγοράζουσα εταιρεία για περισσότερες από μία χρήσεις και με τον τρόπο αυτό, θα συμβάλλει ουσιαστικά στη μελλοντική ανάπτυξη και αποδοτικότητα της εν λόγω εταιρείας, με την άνω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι θα αποσβεσθεί τμηματικά και ισόποσα σε πέντε (5) χρήσεις. Στη συνέχεια, όμως, με την εγκύκλιο 1021577/πολ. 1038/2003 στην έκδοση «Ορθή επανάληψη» το Υπουργείο Οικονομικών ανακάλεσε την άνω εγκύκλιο (πολ. 1018/2003) με αποτέλεσμα η άνω χρεωστική διαφορά να μην εκπίπτει φορολογικά.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει δεχθεί επί εξαγοράς επιχείρησης, εάν τεθεί θέμα αποσβέσεως κατά το άρθρο 35 (παρ. 1, περ. στ) του Ν.Δ. 3323/1955 (σήμερα ισχύει το άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ, του Ν. 2238/1994), δηλαδή ως εξόδου πρώτης εγκατάστασης από την εξαγοράζουσα επιχείρηση της υπεραξίας της εξαγοραζόμενης επιχείρησης (η οποία κοινώς καλείται «αέρας») απαιτείται κατά την εξαγορά να έχει συμφωνηθεί η καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού μεγαλύτερου της καθαρής περιουσίας της εξαγοραζόμενης επιχείρησης όπως αυτή προκύπτει από τη διαφορά της αξίας των μεταβιβαζόμενων πραγματικών ενεργητικών και παθητικών περιουσιακών στοιχείων (Σ.τ.Ε. 845/1984).

**Εξαγορά επιχείρησης με αρνητική καθαρή θέση.** Στην περίπτωση εξαγοράς επιχείρησης με αρνητική καθαρή θέση το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι πρόκειται για εξαγορά ζημιών της εξαγοραζόμενης από την εξαγοράζουσα. Εάν, στη συνέχεια, η εξαγοράζουσα προβαίνει σε απόσβεση των ζημιών αυτών, η απόσβεση αυτή δεν εκπίπτει φορολογικά επειδή βάσει των αρχών της φορολογίας εισοδήματος, η προκύπτουσα ζημία στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό στις πέντε επόμενες διαχειριστικές χρήσεις υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς, επί εξαγοράς ανωνύμου εταιρείας από άλλη, η εξαγοράζουσα δεν μπορεί να μεταφέρει τη ζημία της εξαγορασθείσης, αδιαφόρως, εάν εξομοιώνεται κατά τα άρθρα 68, παρ. 1 και 69, παρ. 1 του κωδ. Ν. 2190/1920 προς καθολικό διάδοχο αυτής (Σ.τ.Ε. 845/1984(1!)).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**Παράδειγμα:** Οι επιχειρήσεις Α και ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ συνέταξαν την 30.6.1969 τους παρακάτω ισολογισμούς μετασχηματισμού. Την 1.7.1969 η Α εξαγόρασε την ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ αντί δρχ. 1.000.000. Από τον παρακάτω ισολογισμό προκύπτει ότι η ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ την 30.6.1969 είχε αρνητική καθαρή θέση δρχ. 41.565.451. Η εξαγοράζουσα Α εμφάνισε στα βιβλία της την 1.7.1969 το καταβληθέν τίμημα εξαγοράς δρχ. 1.000.000 πλέον την άνω αρνητική καθαρή θέση δρχ. 41.565.451 ως «Υπεραξία εξαγορασθείσης ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ δρχ. 42.565.451» την οποία και απόσβεσε με συντελεστή 20%. Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε με την απόφαση 845/1984 ότι το ποσό δρχ. 42.565.451 δεν αποτελεί Goodwill, η απόσβεση του οποίου εκπίπτει φορολογικά, αλλά μεταφορά ζημιών της ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ, οι οποίες επί εξαγοράς ανώνυμης εταιρείας από άλλη, η εξαγοράζουσα δεν μπορεί να μεταφέρει τη ζημία της εξαγορασθείσης ανεξάρτητα εάν εξομοιούται από τις διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920 ως καθολικός διάδοχος.

Ισολογισμοί επιχειρήσεων πριν την εξαγορά:

Ισολογισμός 30.6.1969				Ισολογισμός 30.6.1969			
Ενεργητικό		Α	Παθητικό	Ενεργητικό ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ		Παθητικό	
					Μετ. Κεφάλαιο		41.833.000
Ταμείο	1.000.000	Κεφάλαιο	70.000.000		Ζημίες:		
Λοιπά	99.000.000	Υποχρεώσεις	30.000.000		Προηγ. Χρήσεων		73.352.203
					Χρήσεως 1969		10.046.248
					Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		41.565.451
				Λοιπά	80.000.000	Υποχρεώσεις	121.565.451
Σύνολο	100.000.000	Σύνολο	100.000.000	Σύνολο	80.000.000	Σύνολο	80.000.000

Ισολογισμοί επιχειρήσεως μετά την εξαγορά:

(Λανθασμένη εμφάνιση)			
Ενεργητικό	Ισολογισμός 1.7.1969 «Α»		Παθητικό
Ασώματες ακινιτοποιήσεις		Κεφάλαιο	70.000.000
Υπεραξία εξαγορασθείσης ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ	42.565.451	Υποχρεώσεις	151.565.451
Λοιπά	179.000.000		
Σύνολο	221.565.451	Σύνολο	221.565.451

(Ορθή εμφάνιση)			
Ενεργητικό	Ισολογισμός 1.7.1969 «Α»		Παθητικό
		Κεφάλαιο	70.000
Λοιπά	179.000.000	Ζημίες «ΕΣΣΟ ΣΤΑΝΤΑΡΤ» (εξαγοραζόμενης)	42.565.451
		Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	27.434.549
		Υποχρεώσεις	151.565.451
Σύνολο	179.000.000	Σύνολο	179.000.000

#### 4.5.3 Η λογιστική του Goodwill.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 249/1995 (Λογιστής 1995 σελ. 1508) γνωστοποίησε, ότι αν η παραπάνω χρεωστική διαφορά αντιπροσωπεύει, με βάση πάντοτε τις διατάξεις και τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. και του Κωδ. Ν. 2190/1920, υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill) καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού:

Κωδικός	Λογαριασμός
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)
16.00.00	Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό Ν. 2166/1993

Η διαφορά αυτή θα αποσβεσθεί είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Στην περίπτωση, όμως, που η χρεωστική διαφορά δεν αντιπροσωπεύει Goodwill καταχωρείται στο λογαριασμό:

Κωδικός	Λογαριασμός
81.02	Έκτακτες ζημίες
81.02.07	Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό Ν. 2166/1993

Δεν αντιπροσωπεύει Goodwill το ποσό που καταβλήθηκε ως «αέρας» σε πωλητές επιχείρησης βάσει ψευδών διαβεβαιώσεων των τελευταίων περί μεγάλης πελατείας και μεγάλου τζίρου της πωλουμένης επιχείρησης αποκρύπτοντας ταυτόχρονα τα σημαντικά μειονεκτήματα αυτής τα οποία έχουν ως επακόλουθο μικρή πελατεία και ελάχιστο τζίρο (Α.Π. 224/2002, Νομικό Βήμα 2002 σελ. 907).

Το χρεωστικό όμως αυτό ποσό δεν έχει δυνατότητα η απορροφώσα εταιρία να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της. (Υπ. Οικ/κών 1039799/πολ. 1080/1994, Λογιστής 1994, σελ. 780).

Τέλος, διευκρινίζεται, ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση, που η απορροφώσα ανώνυμη εταιρία κατέχει μέρος των μετοχών της απορροφούμενης ανώνυμης εταιρίας. Βέβαια στις περιπτώσεις αυτές, για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης ανώνυμης εταιρίας που ανήκει σε τρίτους, θα γίνεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφώσας ανώνυμης εταιρίας και οι εκδιδόμενες μετοχές θα λαμβάνονται από τους τρίτους (Υπουργείο Οικονομικών 1039799/πολ. 1080/1994, Λογιστής 1994, σελ. 780).

#### 4.6. Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Ο λογαριασμός «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» στο Ε.Γ.Λ.Σ. αναλύεται ως εξής:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.01.00	Διπλώματα ευρεσιτεχνίας
16.01.01	Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licences)
16.01.02	Σήματα
16.01.03	Μέθοδοι (Know-How)
16.01.04	Πρότυπα
16.01.05	Σχέδια
16.01.06	
16.01.09	

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

Για την καταχώρηση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία, ότι τα δικαιώματα, για τα οποία γίνονται έξοδα θα αποδόσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς του 16, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκείται οποιοδήποτε αποτέλεσμα από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 4).

Τα δικαιώματα που έχει αποκτήσει μια-επιχείρηση για τη συνεχή εκμετάλλευση μιας ταινίας παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» είτε στον υπολογαριασμό 16.01.01 «Άδειες Παραγωγής και Εκμεταλλεύσεως» είτε σε άλλο υπολογαριασμό του 16.01 (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 16/1987).

Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 4).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία συγχωνεύθηκε στις 6.12.1997 με άλλη ανώνυμη εταιρεία. Κατά την τελευταία διαχειριστική περίοδο (1.1.1997-5.12.1997) η πρώτη ανώνυμη εταιρεία κατέβαλε σε ισπανικό οίκο το ποσό δρχ. 3.246.792 βάσει συμβατικής υποχρέωσης για την παροχή τεχνικής βοήθειας προς παραγωγή νέων προϊόντων. Το ποσό αυτό καταχωρήθηκε από την πρώτη ανώνυμη εταιρεία στις ασώματες ακινητοποιήσεις (ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία) ως υπαγόμενο σε τμηματική απόσβεση. Η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 δεν έλαβε υπόψη το άνω περιουσιακό στοιχείο κατά την αποτίμησή της σε είδος εισφοράς της πρώτης εταιρείας στην εκ της συγχωνεύσεως προερχόμενη, με αποτέλεσμα η συγχωνευόμενη εταιρεία να το εκπέσει 100% από τα κέρδη της τελευταίας διαχειριστικής χρήσεως 1.1.1997-5.12.1997. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφαση 337/1994 έκρινε ότι ορθά η εταιρεία απόσβεσε 100% το άνω περιουσιακό στοιχείο.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 (παρ. 4, περ. γ') ότι τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής

ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

**Παράδειγμα:** Εταιρία από το μήνα Αύγουστο 1992 απέκτησε το δικαίωμα από το Ελληνικό Δημόσιο, εκμετάλλευσης άδειας Κινητής Τηλεφωνίας. Το δικαίωμα αυτό είναι 20ετούς διάρκειας (Αύγουστος 1992 - Ιούλιος 2012) και για την Κτήση του καταβλήθηκε ποσό Δρχ. 29.307.410.000. Η πρώτη υπερδωδεκάμηνη χρήση (έληξε στις 31.12.1993) επιβαρύνθηκε με το ποσό Δρχ. 2.075.941.542 ως απόσβεση του άνω δικαιώματος το οποίο προέκυψε ως εξής:  $(29.307.410.000 : 20 \times (17 : 12) \text{ μήνες} = 2.075.941.542$ .

Το Υπουργείο Οικονομικών έκανε δεκτό (σχετ. έγγραφο 1097861/9.2.1994) ότι το ποσό που καταβλήθηκε από επιχείρηση στο Ελληνικό Δημόσιο για την απόκτηση άδειας κινητής τηλεφωνίας για 20 έτη δεν μπορεί να εκπεσθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα μιας χρήσεως, αλλά θα αποσβεσθεί σε 20 ισόποσες ετήσιες χρήσεις.

#### 4.7. Δικαιώματα «Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων - Μεταλλείων - Λατομείων» και «Λοιπές παραχωρήσεις».

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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 5).

Πιο συγκεκριμένα: στο λογαριασμό 16.02 «Δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλειοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε 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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104, περ. 5). Τα άνω δικαιώματα αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέραν της πενταετίας, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση. Επίσης, από τα δικαιώματα αυτά αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα τα ποσά που αφορούν τη χρήση (άρθρο 43, παρ. 4, περ. α, Ν. 2190/1920).

#### 4.8. Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων.

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

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 6).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 4, περ. δ') δέχεται τον ίδιο τρόπο απόσβεσης για τα δικαιώματα χρήσεως των ενσώματων πάγιων στοιχείων που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο Ν. 3166/πολ. 213/1976 αποδέχθηκε τη γνωμ. 124/1974 του Ν.Σ.Κ σύμφωνα με την οποία η εισφορά χρήσεως ακινήτου σε ανώνυμη εταιρεία, της οποίας η αποτιμώμενη αξία καλύπτεται με χορήγηση μετοχών αναλόγου αξίας στον εισφέροντα μέτοχο, αντιμετωπίζεται φορολογικά ως εξής:

(α) Η αποτιμώμενη μισθωτική αξία του ακινήτου αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από οικοδομές, κατανεμόμενο προς φορολογία σε τόσα οικονομικά έτη όση είναι η διάρκεια εισφοράς της χρήσεως.

(β) Παράλληλα η ανώνυμη εταιρεία, προς αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, την οποία θα υποστεί, λόγω περιελεύσεως του ακινήτου στο κύριο, μετά τη λήξη του χρόνου κατά τον οποίο εισφέρθηκε η χρήση του ακινήτου, χωρίς καμία αποζημίωση, θα πρέπει κάθε έτος να εκπίπτει φορολογικά, από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως:

Αξία εισφερόμενης χρήσεως ακινήτου  
Αριθμός ετών της εισφερόμενης χρήσεως

#### 4.9. Λοιπά δικαιώματα.

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

Τα «Λοιπά Δικαιώματα» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου (άρθρο 43, παρ. 4, περ. δ, Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Μισθωτικά Δικαιώματα:** Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως 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 (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.100, περ. 7).

Στο λογαριασμό 16.05 καταχωρούνται οι αποζημιώσεις, που καταβάλλονται στους ενοικιαστές, οι οποίοι ενώ προστατεύονται από το ενοικιοστάσιο παραιτούνται οικειοθελώς, είτε από τα μισθωτικά δικαιώματά τους υπέρ του εκμισθωτή και δέχονται να εκκενώσουν το μισθίο έναντι αποζημιώσεως, την οποία καταβάλλει ο εκμισθωτής του ακινήτου, είτε από το δικαίωμά τους προς επανεγκατάσταση στο μισθίο. Οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν για τους ενοικιαστές ωφέλεια του άρθρου 13 παρ. 1, περ. β' του Ν. 2238/1994 και φορολογούνται αυτοτελώς (βλέπε προηγούμενη παρ. 4.4).

Υπάρχουν, όμως, περιπτώσεις, που καταβάλλονται αποζημιώσεις λόγω ασκήσεως από τον ιδιοκτήτη του δικαιώματος της ιδιοχρησίας. Η αποζημίωση αυτή καταβάλλεται λόγω αναγκαστικής στερήσεως της μισθώσεως και για την αντιμετώπιση των δαπανών της νέας επαγγελματικής εγκατάστασης του μισθωτή. Επομένως, η αποζημίωση αυτή δεν υπόκειται στη φορολογία της διατάξεως του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει μεταβίβαση μισθωτικών δικαιωμάτων της μισθώτριας, ούτε λαμβάνει χώρα

αυτοπροαίρετη παραίτηση υπέρ της εκμισθώτριας (Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 7540/1992, Λογιστής 1994 σελ. 729, Ν.Σκ. 628/1989 Δ.Φ.Ν. 1990 σελ. 1236 και Στ.Ε. 1344/1990 Λογιστής 1990 σελ. 973). Επίσης, δεν αποτελεί εισόδημα το χρηματικό ποσό της αποζημίωσης που δικαιούται ο κύριος της εμπορικής επιχειρήσεως, λόγω αναγκαστικής εξώσεώς του, κατά τις διατάξεις του Ν. 813/1978, από το εκμισθούμενο σε αυτό μίσθιο, καθόσον η αποζημίωση αυτή, η οποία καθορίζεται ευθέως από το νόμο, αποβλέπει στην ανόρθωση της ζημίας την οποία υφίσταται ο κύριος της επιχειρήσεως από την αναγκαστική διακοπή της λειτουργίας αυτής, ως οργανωμένου συνόλου, και δεν αποβλέπει στην κάλυψη του απωλεσθέντος κέρδους (Στ.Ε. 1319/2002 Δ.Φ.Ν. 2002 σελ. 1624, Διοικ. Εφ. Θεσ/νίκης 58/1999 Λογιστής 2000 σελ. 1164). Οι αποζημιώσεις αυτές δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.05, αλλά εάν καταβάλλονται σε μισθωτές κτιρίου που πρόκειται να κατεδαφιστεί τότε ισχύουν τα αναφερόμενα στην παρ. 5.11, δηλαδή προσανξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου κτιρίου. Στην περίπτωση, όμως, που το κτίριο δεν πρόκειται να κατεδαφιστεί τότε η αποζημίωση αυτή εκπίπτει εφάπαξ ως γενικό έξοδο διαχείρισης.

Επίσης μια επιχείρηση, π.χ. τράπεζα, μπορεί να συμφωνήσει με ιδιοκτήτη ακινήτου να μισθώσει το ακίνητό του, το οποίο χρησιμοποιεί αυτός ως έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, και με την υπογραφή του συμβολαίου να του καταβάλλει ποσό π.χ. € 23.000,00 ως αποζημίωση για τη ζημιά που υφίσταται ο ιδιοκτήτης από την αποστέρηση της ασκήσεως της επιχειρήσεώς του. λόγω διαλύσεως της στεγαζόμενης στο μίσθιο επιχειρήσεώς του.

Εάν η άνω αποζημίωση αντικρίζει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου τότε δεν αποτελεί εισόδημα για τον ιδιοκτήτη. Αντιθέτως εάν αντικρίζει τα διαφεύγοντα συνεπεία της διαλύσεως της επιχειρήσεως κέρδη, τότε η αποζημίωση αποτελεί για τον ιδιοκτήτη εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Ν.Σκ. 682/1989, Δ.Φ.Ν. 1990 σελ. 1236). Ως εκ τούτου, το ποσό που καταβλήθηκε ως αποζημίωση για τις δαπάνες που απαιτούνται προς επαναφορά του μισθίου στην προτέρα, προ της μίσθωσης, κατάσταση δεν συνιστά κέρδος ή ωφέλεια ώστε να υπόκειται αυτοτελώς σε φορολόγηση με συντελεστή 20%, ούτε μπορεί να υπαχθεί σε κάποια άλλη περίπτωση από τις αναφερόμενες στο άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 (Διοικ. Εφ. Αθηνών 3743/2002 Λογιστής 2002 σελ. 1772).

Η άνω αποζημίωση επειδή είναι έξοδο που δημιουργείται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 12, βλέπε επόμενη παρ. 5.2.1).

Η απόσβεση του άνω εξόδου θα γίνει είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ', Ν. 2238/1994).

Σχετικά με την υπαγωγή ή όχι σε Φ.Π.Α. της αποζημίωσης που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή ακινήτου στον τρίτο ή στο μισθωτή σε περίπτωση απομακρύνσεως του τελευταίου από το μίσθιο, το Υπουργείο Οικονομικών έδωσε αρχικά διευκρινίσεις με την εγκύκλιο 1026623/πολ. 1074/1990. Στη συνέχεια, όμως, λόγω της εκδόσεως σχετικών αποφάσεων από το Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ), το Υπουργείο Οικονομικών γνωστοποίησε με την εγκύκλιο 1073005/πολ. 1179/17.6.1998 ότι απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή ακινήτου στο μισθωτή, σε περίπτωση απομάκρυνσης του τελευταίου από το μίσθιο λόγω συμβατικής ή υποχρεωτικής από

το νόμο λύσης της μισθωτικής σχέσης, τόσο στις αστικές όσο και στις εμπορικές μισθώσεις.

Τέλος, με το άρθρο 5, παρ. 12, του Ν. 2753/1999 προστέθηκε νέο εδάφιο στην περ. ε, της παρ. 1, του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 (παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις) με αποτέλεσμα να υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20% το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που ο εκμισθωτής καταβάλλει στον μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

#### **4.10. Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.**

Οι «Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου (άρθρο 43, παρ. 4, περ. δ, Κωδ. Ν. 2190/1920). Τις ίδιες απόψεις δέχεται και το Υπ. Οικονομικών .



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

## 5.1. Γενικά.

*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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 11 και άρθρο 42ε, παρ. 1, Κωδ. Ν. 2190/1920).

*Πληροφορίες στο προσάρτημα.* Οι μεταβολές που έγιναν μέσα στη χρήση στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και στις αποσβέσεις τους αναφέρονται στο προσάρτημα (άρθρο 42ε, παρ. 8, Κωδ. Ν. 2190/1920). Επίσης, από τα άνω έξοδά, αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα, τα ποσά που αφορούν τη χρήση (άρθρο 43, παρ. 3, περ. ε, Κωδ. Ν. 2190/1920).

*Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης προσδιορίζουν τα διανεμόμενα κέρδη.* Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης έχουν μεγάλη σημασία για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών των εταιρειών:

*«Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέον (άρθρο 43, παρ. 3, περ. δ και παρ. 4, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920)»*

## 5.2. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.

## 5.2.1. Έξοδα τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10.

*Γενικά*

Στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 12).

Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι οι μέχρι της έναρξεως της παραγωγικής δράσεως της επιχειρήσεως δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως και κατά το ποσό εκείνο που δεν καλύφθηκε με πραγματοποιημένα έσοδα αποσβένονται εντός 10ετίας κατά τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 7, παρ. 3, Ν. 4171/1961).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 13 του άρθρου 10 του Ν. 2065/1992, τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Το Υπουργείο Οικονομικών θεωρεί ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης τις ενεργούμενες δαπάνες κατά το προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι του χρόνου έναρξης λειτουργίας αυτής, ήτοι, διαφημίσεις, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόροι, τέλη χαρτοσήμου, μισθοί προσωπικού, έξοδα μελετών, η απο-

ζημίωση που καταβάλλεται για την εξαγορά επιχείρησης (αέρας) ή εμπορικής επωνυμίας κ.λπ. (Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 121/1955).

Το Ε.ΣΥ.Λ. γνωμάτευσε ότι τα έσοδα από τόκους ή, ενδεχομένως, και από άλλες περιπτώσιακές αιτίες (ενοίκια κ.λπ.) που συνήθως πραγματοποιούνται κατά το ιδρυτικό και οργανωτικό στάδιο, πρέπει να χρησιμοποιούνται για την κάλυψη (απόσβεση) ισόποσων εξόδων της ίδιας περιόδου (Ε.ΣΥ.Λ. 296/1998 Δ.Φ.Ν. 1998 σελ. 1171).

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως μειώνονται με τα ποσά των πραγματοποιημένων στην ίδια περίοδο εσόδων και το υπόλοιπο αυτών αποσβένονται από τη χρήση που άρχισε η παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέρα της πενταετίας.

**Η λογιστική των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης** (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 296/1998, Δ.Φ.Ν. 1998 σελ. 1171).

α) Τα έξοδα και τα τυχόν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά το ιδρυτικό και οργανωτικό στάδιο της επιχείρησης καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7 αντίστοιχα του Ε.Γ.Λ.Σ.

β) Στο τέλος της χρήσεως, μετά τη χρονική τακτοποίηση των επιμέρους ποσών εξόδων και εσόδων, με το απομένον ακάλυπτο από έσοδα συνολικό ποσό εξόδων θα διενεργείται λογιστική εγγραφή χρεώσεως του λογαριασμού 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» (και υπολογαριασμών του ανάλογα με τις πληροφοριακές ανάγκες) και πιστώσεως του λογαριασμού 78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων-τεκμαρτά έσοδα» (και των οικείων υπολογαριασμών του 78.00.16, 78.00.16.10). Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που τα έσοδα (από τόκους κ.λπ.) υπερκαλύπτουν τα έξοδα, τότε στη συγκεκριμένη χρήση δεν θα διενεργείται η λογιστική εγγραφή αυτή και το απομένον υπόλοιπο εσόδων θα εμφανισθεί τελικά στον λογαριασμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο».

γ) Ακολουθεί η κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός Γενικής εκμεταλλεύσεως», με τη μεταφορά σ' αυτόν των υπολοίπων των λογαριασμών των Ομάδων 6 και 7. Δεδομένου ότι ο λογαριασμός 80.00 δεν θα καταλείπει υπόλοιπο, οι λογαριασμοί 80.01, 80.02 και 80.03 δεν θα τηρούνται.

δ) Για λόγους διαφάνειας και πληροφόρησης των μετόχων και ενδιαφερόμενων τρίτων, θα καταρτίζεται ανάλυση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως με την ακόλουθη μορφή:

**Κατάσταση λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως ιδρυτικού-οργανωτικού σταδίου της 31ης Δεκεμβρίου 2002 (από 1.1.2002-31.12.2002)».**

Έσοδα από τόκους (ή ενοίκια κ.λπ.)		XXX
Μείον: - Άμεσα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	XXX	
- Έξοδα λειτουργίας λογιστικοδιοικητικών υπηρεσιών της εταιρίας	XXX	XXX
- Ακάλυπτα έξοδα μεταφερθέντα στο λογαριασμό 16.00 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»		XXX

Η κατάσταση αυτή, της οποίας τα κονδύλια δύνανται να αναλυθούν σύμφωνα με τις ανάγκες, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ισολογισμού και δημοσιεύεται, υποβάλλεται κ.λπ. όπου και εκείνος.

ε. Στις περιπτώσεις που η ίδρυση και οργάνωση της επιχείρησης ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αρχίζει η παραγωγικοσυναλλακτική δραστηριότητά της, τότε για τα μέχρι την ημερομηνία αυτή πραγματοποιηθέντα έξοδα και έσοδα εφαρμόζονται ανάλογα τα προεκτεθέντα και διενεργούνται την

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

ημερομηνία αυτή οι λογιστικές εγγραφές που προβλέπονται στις προηγούμενες περιπτ. β' και γ'.

**Παράδειγμα:** Η εκμετάλλευση ανώνυμης εταιρείας άρχισε την 1.1.2002 (2η εταιρική χρήση). Τα έξοδα της πρώτης εταιρικής χρήσεως (1.6.2000-31.12.2001) συνολικής αξίας € 70.000,00 (έξοδα καταρτίσεως καταστατικού, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως) εμφανίσθηκαν στον ισολογισμό 31.12.2001 στο λογαριασμό 16.10 μειωμένα με τα έσοδα από τόκους της 1ης χρήσεως € 10.000,00. Τα άνω έξοδα στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού 31.12.2001 αναλύονται ως εξής:

Κωδικός	Λογαριασμός	Ποσά
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	
16.10	Κόστος διοικήσεως	40.000,00
16.10.00	Κόστος διαθέσεως	20.000,00
	Σύνολο	60.000,00

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 (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.110, περ. 12).

**Έξοδα τεχνικών μελετών.** Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο, για το οποίο πραγματοποιούνται τα έξοδα αυτά, τελικά κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.110, περ. 12).

Τα δικαστήρια έκριναν ότι αμοιβές που καταβάλλονται στους μηχανικούς για την έκδοση οικοδομικής άδειας, εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκπίπτουν τμηματικώς με τις κατ' έτος ενεργούμενες αποσβέσεις. Εάν, όμως, ματαιωθεί η ανέγερση της οικοδομής, η δαπάνη για την πληρωμή της αμοιβής αυτής εκπίπτει εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκε ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως (Στ.Ε. 2525/1991 Λογιστής 1992 σελ. 819).

**Έξοδα εισαγωγής εταιρειών στο Χρηματιστήριο.** Τα έξοδα στα οποία υποβάλλονται οι εταιρείες προκειμένου οι μετοχές τους να εισαχθούν είτε στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών είτε στην παράλληλη αγορά του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών όπως π.χ. η προμήθεια της αναδόχου τραπέζης, έξοδα εκτυπώσεως ενημερωτικού φυλλαδίου, έξοδα δημοσιεύσεων κ.λ.π. συνιστούν ειδική κατηγορία εξόδων και, ως εκ τούτου, μπορεί να υπαχθούν στην κατηγορία των εξόδων πρώτης εγκατάστασης.

Οι δαπάνες αυτές ως έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες της μιας χρήσεις και πάντως σε χρονικό διάστημα όχι πέρα της πενταετίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1, περ. ιβ του Ν. 2238/1994 (Υπουργείο Οικονομικών 1020966/27.5.1996 και 1089907/7.2.1992).

**Έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων.** Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι στο λογαριασμό 16.10 παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δραστηριότητας) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 12).

Επομένως, τα έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης (ανεξάρτητα από το χρόνο λειτουργίας του υποκαταστήματος) είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. Στα έξοδα ιδρύσεως του υποκαταστήματος περιλαμβάνονται τα έξοδα ερευνών και μελέτης της αγοράς, οργανώσεως κλπ. καθώς και ο αέρας που καταβάλλεται για τη μίσθωση καταστήματος, δηλαδή όταν μια επιχείρηση π.χ. τράπεζα συμφωνήσει με ιδιοκτήτη ακινήτου να μισθώσει το ακίνητό του, το οποίο χρησιμοποιεί αυτός ως έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, και με την υπογραφή του συμβολαίου του καταβάλλει ποσό Π.χ. € 23.000,00 ως αποζημίωση για τη ζημιά που υφίσταται ο ιδιοκτήτης από την αποστέρηση της ασκήσεως της επιχειρήσεώς του λόγω διαλύσεως της στεγαζομένης στο μίσθιο επιχειρήσεώς του.

Εάν η άνω αποζημίωση αντικρίζει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου τότε δεν αποτελεί εισόδημα για τον ιδιοκτήτη. Αντιθέτως εάν αντικρίζει τα διαφεύγοντα συνεπεία της διαλύσεως της επιχειρήσεως κέρδη, τότε η αποζημίωση αποτελεί για τον ιδιοκτήτη εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Ν.Σ.Κ 682/1989, Λογιστής 1990 σελ. 999).

Η άνω αποζημίωση επειδή είναι έξοδο που δημιουργείται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 16.10 έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 12).

**Έξοδα διαμορφώσεως μισθίου καταστήματος.** Τα έξοδα διαμορφώσεως των χώρων του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και σε σχετικό υπολογαριασμό που ανοίγεται σύμφωνα με τις επιθυμητές πληροφορίες (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 116/1992, Δ.Φ.Ν. 1993 σελ. 1139).

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι για να μπορεί η επιχείρηση να εκπέσει το Φ.Π.Α. των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών πρέπει η διάρκεια της μισθώσεως να είναι από εννέα έτη και άνω (Υπουργείο Οικονομικών 1041364/πολ. 1094/1992 Λογιστής 1992 σελ. 837).

Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων σε μισθωμένο κατάστημα αποσβένονται με συντελεστή που αντιστοιχεί στα χρόνια διάρκειας της μισθώσεως ο οποίος συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/1998 για το ίδιο πάγιο στοιχείο εάν αυτό ήταν ιδιόκτητο (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιγ, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιημένο από το άρθρο 4, παρ. 4, του Ν. 2753/1999 ισχύει, Φορολογικό Εφετείο Αθηνών 634/1969 Δ.Φ.Ν. 1969 σελ. 770, (Υπουργείο Οικονομικών 1047924/7.5.1996).

Εάν, κατά το χρόνο έναρξης της απόσβεσης παραταθεί η σύμβαση της μίσθωσης ή είναι βέβαιη η παράτασή της (π.χ. προβλέπονται από το νόμο περί εμπορικών μισθώσεων, έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση κ.λπ.) οπότε στην περίπτωση αυτή τα χρόνια της παράτασης θα ληφθούν υπόψη (Υπ. Οικονομικών 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 704).

Αντιθέτως, οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα αποτελούν γενικά έξοδα διαχείρισης και συνεπώς είναι εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν και όχι τμηματικά από τα έσοδα περισσότερων χρήσεων (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιγ. Χ 2238/1994). Για την έκπτωση των δαπανών επισκευής και συντηρήσεως μισθωμένων ακινήτων δεν έχει σημασία, ο χρόνος λειτουργίας της μισθωμένης οικοδομικής (Σ.τ.Ε. 2357/1993).

**Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης.** Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ι-

σόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. Το Υπ. Οικονομικών δέχεται ότι στην έννοια των εξόδων πρώτης εγκατάστασης περιλαμβάνονται και τα έξοδα εισαγωγής εταιρείας στο Χρηματιστήριο. Η απόσβεση των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης ρυθμίζεται ομοιόμορφα από το λογιστικό δίκαιο (παρ. 2.2.110, περ. 23, Ε.Γ.Λ.Σ., άρθρο 43, παρ. 3, περ. α, Ν. 2190/1920 και άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ, Ν. 2238/1994). Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι οι μέχρι της έναρξης της παραγωγικής δράσεως της επιχειρήσεως δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως και κατά το ποσό εκείνο που δεν καλύφθηκε με πραγματοποιημένα έσοδα αποσβένονται εντός πενταετίας (μετά την τροποποίηση του ορίου από το Ν. 2065/1992) κατά τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 7, παρ. 3, Ν. 4171/1961).

Ως εκ τούτου τα άνω έξοδα μπορούν και φορολογικά να αποσβεσθούν τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια και μέχρι πέντε χρήσεις.

Η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης αρχίζει από την πρώτη μετά την έναρξη της παραγωγικής δραστηριότητας διαχειριστικής περιόδου, δοθέντος ότι μόνο από τη δραστηριότητα αυτή μπορεί να προκύψει ακαθάριστο εισόδημα επιτρέπον την ενέργεια της αποσβέσεως (Σ.τ.Ε. 1698/1985 και 3903/1985) (Εγγραφο Υπ. Οικονομικών 1097861.1994). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι σε περίπτωση πραγματοποίησης εξόδων πρώτης εγκατάστασης από επιχείρηση που δεν λειτούργησε καθόλου, αλλά τέθηκε σε εκκαθάριση δεν νοείται απόσβεση των εξόδων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 3979/2000, Λογιστής 2002 σελ.1773).

### **5.2.2. Έξοδα τα οποία δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10**

*Έξοδα σε πρατήρια τρίτων που διαθέτουν προϊόντα της επιχείρησης:* Τα δικαστήρια έκριναν ότι οι δαπάνες ηλεκτροφωτισμού, ελαιοχρωματισμού, τεχνικού εξοπλισμού πρατηρίων τρίτων, εφόσον διαθέτουν αποκλειστικά προϊόντα της εταιρείας εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικό έξοδο της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 1390/1983, Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1187).

Επίσης, για τα άνω έξοδα αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. (δαπάνες κατασκευής και τοποθέτησης διαφημιστικών τεντών από εταιρείες παραγωγής παγωτών, γλυκών κλπ. στα σημεία πώλησης π.χ. περίπτερα κυλικεία κλπ.) καθώς και της παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών επιχειρήσεων Π.χ. δεξαμενών, ψυγείων κλπ. χωρίς αμοιβή, προκειμένου να αποθηκεύονται σε αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες (Υπ. Οικονομικών 1079923/πολ. 1184/1995, Ν.Σ.Κ. 269/1995 Λογιστής 1995 σελ. 1377).

*Αποζημίωση καταβαλλόμενη σε επιχείρηση για αλλαγή επωνυμίας, αποχή από μελλοντικές δραστηριότητες και παραίτηση από υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις.* Μια επιχείρηση μπορεί να καταβάλλει σε μια άλλη επιχείρηση αποζημίωση για την αλλαγή της επωνυμίας της, την αποχή από μελλοντικές δραστηριότητες και την παραίτησή της από υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις. Η αποζημίωση αυτή δεν αποτελεί έξοδο ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως αλλά παραγωγική δαπάνη που περιλαμβάνεται στα γενικά έξοδα της διαχείρισεως (Υπουργείου Οικονομικών 1833/1987).

*Δαπάνη διαφημίσεως.* Δαπάνη διαφημίσεως συνιστώσα γενικό έξοδο διαχείρισεως και έχουσα πραγματοποιηθεί σε μια χρήση, εκπίπτει εξ' ολοκλήρου από τα έσοδα της χρήσεως αυτής, έστω και εάν ωφελεί και τις δύο επόμενες χρήσεις (Σ.τ.Ε. 3077/1995, Λογιστής 1997, σελ. 1057). Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 αναφέρει στο άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιδ', ότι τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που

βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτονται φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου.

### **5.3. Έξοδα ερευνών Ορυχείων - Μεταλλείων - Λατομείων:**

Στο λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία π.χ. κτήσεως των εξόδων αυτών (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.110, περ. 13).

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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104, περ. 6).

Κατά την περί μεταλλείων νομοθεσία (Π.Δ. 8.10/11.11.1929) ως έρευνα μεταλλευτική νοείται η κατόπιν ειδικής αδείας και κατά τους κανόνες της τέχνης και επιστήμης εκτέλεσης έργων σε ορισμένη περιοχή, με σκοπό ανευρέσεως μεταλλευτικών ορυκτών και καθορισμού της εκτάσεως και της αποδόσεως των μεταλλευτικών κοιτασμάτων, ενώ ως ανίχνευση μεταλλείων νοείται η προεργασία για την ανακάλυψη μεταλλειοφόρων περιοχών.

Συνεπώς η ετήσια απόσβεση για έξοδα ερευνών περί της εκτάσεως και της αποδόσεως των μεταλλείων ή ορυχείων αφορά μόνο τα έξοδα μεταλλευτικών ερευνών και όχι τα έξοδα ανιχνεύσεων μεταλλείων, τα οποία μπορούν μόνο να εκπεσθούν ως έξοδα διαχειρίσεως της μεταλλευτικής επιχειρήσεως (Στ.Ε. 2287, 2288/1965).

Επίσης για τα έξοδα μεταλλευτικών ερευνών προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 «περί αργούντων μεταλλείων», οι οποίες ορίζουν ότι η απόσβεση των εξόδων ερευνών ενεργείται, κατ' επιλογήν της επιχείρησης, είτε εφάπαξ, μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε εφάπαξ μέσα σε μία από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις, είτε τέλος, τμηματικώς μέσα στις χρήσεις αυτές (Υπ. Οικ. 1103610/πολ. 1122/2003). Η διάταξη του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 ως ειδική υπερισχύει εκείνης του Ν. 2190/1920 (Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Ν. και Χ. Τότση, Τόμος Β, Αθήνα 1994 σελ. 1010). Με τον ίδιο τρόπο διενεργείται και η απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση κάθε φύσεως λατομικών ερευνών καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών (Υπ. Οικ. 1103610/ πολ. 1122/2003).

Σημειώνουμε ότι ο εμπορικός νόμος αναφέρει ότι τα άνω έξοδα αποσβένονται όπως τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση ενώ στο προσάρτημα αναλύονται τα ποσά που αφορούν τη χρήση (άρθρο 43, παρ. 4, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

### **5.4. Έξοδα Λοιπών Ερευνών:**

Στο λογαριασμό 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία (Ε.Γ.Λ.Σ 2.2.110, περ. 14).

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.02.

*Πότε τηρείται ο λογαριασμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»* (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 234/7.2.1995, Λογιστής 1995 σελ. 873). Ο λογαριασμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» τηρείται και η αντίστοιχη θέση κόστους δημιουργείται μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες

υπηρεσίες οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές - τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο:

- Την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγομένων, η παραγωγή και πώληση των οποίων προσδοκάται ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση.

- Την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζομένων μεθόδων με την εφαρμογή των οποίων βασίμως προσδοκάται ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί αξιόλογα η ποιότητα των παραγομένων προϊόντων.

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας αποσβένονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας (άρθρο 31, παρ. ια, Ν. 2238/1994).

Με την απόφαση αρ. πρωτ. 12962/πολ. 2029/198ΤJ (Δ.Φ.Ν. 1988 σελ. 101) του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, καθορίστηκαν οι δαπάνες που αφορούν επιστημονική και τεχνολογική έρευνα και εντάσσονται στην παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 1731/1987.

Σημειώνεται ότι ο εμπορικός νόμος αναφέρει ότι τα άνω έξοδα αποσβένονται όπως τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση ενώ στο προσάρτημα αναλύονται τα ποσά που αφορούν τη χρήση (άρθρο 43, παρ. 4, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Τέλος, για τις άνω δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2002 μέχρι 31.12.2004 επιτρέπεται από το άρθρο 10, παρ. 1, του Ν. 2992/2002 όπως για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούν όπως από τα καθαρά κέρδη τους τα οποία προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλαδή μετά τη λογιστική αναμόρφωση με τις μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες, αφαιρείται εξωλογιστικά ποσοστό 50% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας όπως αυτές προσδιορίζονται στην απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας Ενέργειας και Τεχνολογίας 12962/1987. Σε περίπτωση κατά την οποία, μετά την εφαρμογή των ανωτέρω, προκύπτει ζημία, αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πέντε επόμενων οικονομικών ετών εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών 1077160/πολ. 1228/2002, Δ.Φ.Ν. 2002 σελ. 1447).

### **5.5. Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων:**

Στο λογαριασμό 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 15).

Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακού δανείου αποσβένονται με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.110, περ. 23) του Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 3, περ. α), και του Ν. 2238/1994 (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ όπου, κατά τη γνώμη μας, και σύμφωνα με την προηγούμενη υποσημείωση 1, εφαρμόζεται και για τα άνω έξοδα) είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη.

### 5.6. Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων:

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 μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 16).

Τα άνω έξοδα αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη. Σημειώνουμε ότι η απόσβεση των εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων ρυθμίζεται ομοίμορφα από τις διατάξεις του λογιστικού δικαίου (παρ. 2.2.110, περ. 23, Ε.Γ.Λ.Σ. άρθρο 43, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920 και άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ, Κωδ. Ν. 2238/1994).

Επομένως, τα άνω έξοδα μπορούν και φορολογικά να αποσβεσθούν τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία και μέχρι πέντε χρήσεις.

### 5.7. Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων:

Στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε 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.

Εάν ανώνυμη εταιρεία συνήψε δάνειο σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.) και με το προϊόν του απέκτησε μετοχές άλλης ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες, λόγω του ότι αντιπροσωπεύουν υψηλό ποσοστό του κεφαλαίου της άλλης ανώνυμης εταιρείας, καταχωρούνται στον ισολογισμό στο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού Γ-III-1 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» (δηλαδή στο λογαριασμό του ΓΛΣ 18.00) τότε, στην περίπτωση αυτή, η εταιρεία δεν μπορεί να καταχωρεί, αφενός τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως του πιο πάνω δανείου σε Ξ.Ν. στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», και αφετέρου τους τόκους του δανείου αυτού στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και να υπαγάγει, τα ποσά των λογαριασμών αυτών (16.15 και 16.18), στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ τμηματική ετήσια απόσβεση (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 269/1996, Λογιστής 1996 σελ. 1180).

### 5.8. Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών:

Στο λογαριασμό 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 18).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43, παρ. 3, περ. β ότι οι ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρεία εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία



η εταιρεία οφείλει να τις εξοφλήσει. 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, καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» της κατηγορίας «Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως». Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου.

Τον ίδιο τρόπο αποσβέσεως προβλέπει και το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.110, περ. 23): «Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού 16.16 αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου».

### **5.9. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου:**

Στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 20).

Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη (παρ. 2.2.105, περ. 23, Ε.Γ.Λ.Σ. άρθρο 43, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι οι τόκοι των δανείων και πιστώσεων της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα μέχρι της λήξεως της χρήσεως, εντός της οποίας άρχεται η παραγωγική δράση αυτής, λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και αποσβένονται εντός πενταετίας (όπως τροποποιήθηκε από το Ν. 2065/1992) κατά τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 7, παρ. 3, Ν. 4171/1961).

Επομένως, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4171/1961 και του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, οι επιχειρήσεις δικαιούνται τους τόκους δανείων που καταβάλλουν μέχρι τη λήξη της χρήσης εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική δράση τους, είτε να τους εκπέσουν εφάπαξ είτε να αποσβέσουν αυτούς, ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης (Έγγραφο Υπ. Οικονομικών 1097861/1994).

Τόκοι οι οποίοι είχαν καταχωρηθεί στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, και αφορούσαν υποχρεώσεις των επιχειρήσεων οι οποίες όμως διαγράφησαν, συνιστούν για τις επιχειρήσεις ακαθάριστο έσοδο κατά το έτος της διαγραφής (Υπ. Οικονομικών 1036804/πολ. 1094/2001).

### **5.10. Έξοδα αναδιοργανώσεως:**

Στο λογαριασμό 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 19).

Τα έξοδα αναδιοργανώσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες,

όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 23, και Κωδ. Ν. 2190/1920, άρθρο 43, παρ. 3, περ. α).

Σημειώνουμε ότι η δαπάνη για την έρευνα, μελέτη και εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος έχει κριθεί ότι αποτελεί γενικό έξοδο διαχείρισης (Σ.τ.Ε. 2798/1986).

**Λογισμικά προγράμματα Η/Υ.** Στο λογαριασμό 16.17.00 «Λογισμικά προγράμματα Η/γ» καταχωρούνται τα λογισμικά προγράμματα (Ε.Σγ.Λ. αρ. γνώμ. 142/1993).

Η απόσβεση των λογισμικών προγραμμάτων γίνεται με συντελεστή 30% (άρθρο 11, παρ. 5, Π.Δ. 100/1998). Μπορεί να γίνει και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τέθηκαν σε λειτουργία (άρθρο 4, παρ. 9, Ν. 2753/1999).

#### 5.11. Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Στο λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 - 16.18 (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.110, περ. 21).

Τα άνω έξοδα αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 43, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Αναπόσβεστη αξία κατεδαφιζόμενης οικοδομής.** 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 κτιρίου (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.105, περ. 10).

Σημειώνουμε ότι η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής (άρθρο 31, παρ. 1, περ. η, Ν. 2238/1994).

**Κόστος υποαπασχολήσεως της επιχείρησης.** Στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της οικονομικής μονάδας ή τμημάτων αυτής, το κόστος των σταθερών στοιχείων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο κόστος - έξοδο και μεταφέρεται όχι στο λειτουργικό κόστος, αλλά στις έκτακτες μη οργανικές ζημιές (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 5.1.202, περ. 2.β).

Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί με απόφασή της να τροποποιήσει τον ισολογισμό και να μεταφέρει το κόστος υποαπασχολήσεως του προσωπικού της ανώνυμης εταιρείας Δρχ. 2.504.710.708 από το λογαριασμό «Έκτακτα χαι ανόργανα αποτελέσματα» στο λογαριασμό του ενεργητικού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως», γιατί τούτο αποτελεί παράβαση του Κωδ. Ν. 2190/1920, επειδή στο λογαριασμό 16.19 καταχωρούνται δαπάνες για την ίδρυση, οργάνωση, επέκταση ή αναδιοργάνωση της εταιρείας και την απόκτηση ή ανανέωση του κεφαλαιουχικού της εξοπλισμού (Σ.τ.Ε. 17/1992 (τμήμα Δ) Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1992 σελ. 429).

### 5.12. Δαπάνες μετεγκατάστασης της επιχείρησης

Οι δαπάνες μετεγκατάστασης της επιχείρησης καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 16.90 «Εξόδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη. Στην περίπτωση που για τα ποσά αυτά λαμβάνεται επιχορήγηση, αυτή καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» από τον οποίο, στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» ποσό ίσο με τις διενεργούμενες στην ίδια χρήση αποσβέσεις των εξόδων μετεγκατάστασης (Ε.Σγ.Λ. αρ. γνωμ. 260/1995 Λογιστής 1996 σελ. 549 βλέπε προηγούμενη παρ. 1.9).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 6.1. Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

Τα αποθέματα συνιστούν ένα σημαντικό τμήμα των ενεργητικών στοιχείων των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων. Επομένως, η αποτίμηση και η εμφάνιση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων αυτών είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τον προσδιορισμό και την εμφάνιση της οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων από τις εργασίες αυτές.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) N02 πραγματεύεται την αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους, το οποίο, όπως αναφέρει το άνω Δ.Λ.Π. είναι η πλέον ευρέως αποδεκτή βάση, στην οποία εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

#### 6.2. Έννοια αποθεμάτων

Στην ελληνική νομοθεσία η έννοια των αποθεμάτων καθορίζεται από την παρ. 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ.:

*Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία: 1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της 2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων 3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών 4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων 5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή (ων εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.*

Επίσης, το Δ.Λ.Π. Νο2 δίνει τον ορισμό των αποθεμάτων ως εξής:

*Αποθέματα είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (α), τα προοριζόμενα προς πώλησιν κατά τη συνήθη πορείαν των εργασιών της επιχειρήσεως, β) τα ευρισκόμενα εις την διαδικασία της παραγωγής και προοριζόμενα ομοίως προς τοιαύτην πώλησιν ή γ) τα αναλωθησόμενα εις την παραγωγήν των προς πώληση αγαθών ή προς παροχήν υπηρεσιών.*

#### 6.3. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων

##### 6.3.1. Γενικά.

Το Λογιστικό δίκαιο συντίθεται από τους επί μέρους κανόνες που διέπουν τη λογιστική των επιχειρήσεων. Αυτοί οι κανόνες περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), στους φορολογικούς νόμους (φορολογία εισοδήματος, ΚΒΣ κλπ.) και στους εμπορικούς νόμους 2190/1920 και 3190/1955.

Βασική διάταξη του Λογιστικού δικαίου για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι η παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. «Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής». Χαρακτηρίζεται ως βασική διάταξη, αφού οι λοιπές διατάξεις του φορολογικού νόμου (άρθρο 28 Κ.Β.Σ.) και του εμπορικού νόμου 2190/1920 (άρθρο 43) παραπέμπουν σε αυτή.

### **6.3.2. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ. 2.2.205, περ. 1 και 2):

*Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.*

*Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.*

### **6.3.3. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 (παρ. 7, περ. α, εδάφιο πρώτο) του Κωδ. Ν. 2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 2, του άρθρου 3, του Π.Δ. 367/1994:

*Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.*

*Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.*

*Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3,4,11,12,13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.*

*Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περίπτ. 6,8,9 και 10 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.*

### **6.3.4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΒ.Σ.:

*Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.*

*Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.*

*Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3,4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.*

*Για την αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980.*

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Για την εφαρμογή των άνω διατάξεων λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περ. 6, 8, 9 (έκτος του τρίτου εδαφίου) και 10 της παρ. 2.2.205 του π.Δ. 1123/1980.

Από τις άνω διατάξεις του ΚΒ.Σ. προκύπτουν τα εξής:

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται κατά τον ΚΒ.Σ. στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ: τιμής κτήσεως, τρεχούσης τιμής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή αποτιμούνται κατά τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος.

Στις άνω διατάξεις παραπέμπει και η φορολογία εισοδήματος (άρθρο 33Α, παρ. 3, Ν.Δ. 3323/1955).

### 6.4. Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου

Βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας, όπως αυτές παρατίθενται στην προηγούμενη παρ. 8.3, τα αποθέματα διαχωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

#### 6.4.1. Αποθέματα που προέρχονται από αγορές:

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα εξής είδη αποθεμάτων:

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική λογιστική	Αναλυτική λογιστική (αποθήκη)	
Εμπορεύματα	20	94.20	Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.
Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Βιομηχανικών – Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων)	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για τη παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
Υλικά συσκευασίας	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για η συσκευασία προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.
Αναλώσιμα υλικά	25	94.25	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για τη

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

			συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.
Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26	Είναι τα αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Ανταλλακτικά αποτελούν και τα τμήματα των μηχανών που φθείρονται περισσότερο από το μηχανήμα στο οποίο είναι προσαρμοσμένα (Σ.τ.Ε. 2261-2/1995, Λογιστής 1997 σελ. 720).
Είδη συσκευασίας	28	94.28	Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπρευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

*Τα απόθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.*

**6.4.2. Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή**

Στην κατηγορία των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγή περιλαμβάνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., τα εξής είδη αποθεμάτων:

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Σ.Λ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική λογιστική	Αναλυτική λογιστική (αποθήκη)	
Έτοιμα προϊόντα	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα , με σκοπό την πώλησή τους.
Ημιτελή προϊόντα ή ακίνητα προς πώληση	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο ( ή στάδια ) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.
Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23	Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά , ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ εργασία γενικά βιομηχανικά έξοδα) , τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για την κατεργασία.

*Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους παραγωγής, της τρέχουσας τιμής αναπαραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.*

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την αποτίμηση των αποθεμάτων προσδιορίζονται οι εξής τιμές:



## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Κατηγορίες αποθεμάτων	Αξία κτήσεως		Τρέχουσα τιμή		Καθαρή ρευστοποιημένη αξία
	Τιμή κτήσεως	Ιστορικό κόστος παραγωγής	Αγοράς	Αναπαραγωγής	
1)Αποθέματα που προέρχονται από αγορές: -Εμπορεύματα -Πρώτες & βοηθητικές ύλες -Υλικά συσκευασίας -Αναλώσιμα Υλικά -Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων -Είδη συσκευασίας	α1		α2		α3
2)Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή: -Έτοιμα προϊόντα -Ημιτελή προϊόντα -Παραγωγή σε εξέλιξη		π1		π2	π3
3)Υποπροϊόντα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 4 Ε.Γ.Λ.Σ.				
4)Υπολείμματα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 3 Ε.Γ.Λ.Σ.				
5)Συμπαράγωγα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 11 & 12 Ε.Γ.Λ.Σ.				
6)Ελαττωματικά	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 13 & 14 Ε.Γ.Λ.Σ.				

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές γίνεται στη μικρότερη από τις τιμές α1, α2 και α3.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγή γίνεται στη μικρότερη από τις τιμές π1, π2 και π3.

Οι τιμές αποκτήσεως (τιμές κτήσεως και ιστορικό κόστος παραγωγής) προσδιορίζονται με μια από τις μεθόδους που αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 6.6.1.

Στην περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή των μεθόδων που περιγράφονται στην παρ. 6.6.1, διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθέματος (άρθρο 43, παρ. 7, περ. γ, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις αποθεμάτων σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εμπορική εταιρία κατά τη διάρκεια της χρήσης 2002 πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων αξίας € 60.000,00. Η απογραφή έναρξης των ιδίων εμπορευμάτων είναι 590,00 €, ενώ η απογραφή λήξης αυτών (31.12.2002) προσδιορίσθηκε σε 1.800,00 € ως εξής:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Απογραφή 31.12.2002							
Είδος Εμπορεύματος	Μονάδα μετρήσεως	Ποσότητα (1)	Αξία κτήσεως €	Αξία αγοράς €	Αξία ρευστοποίησης €	Αξία Αποτίμησης	
						Τιμή Αποτιμήσεως	Αξία (1x2)
A	Κιλό	10,000	10	12	25	10	100,000
B	»	1,000	30	270	450	270	270,000
Γ	»	0,500	1.000	1.080	1.600	1.000	500,000
Δ	Τεμάχια	2,000	200	240	480	200	400,000
E	»	0,350	1.000	1.148	1.700	1.000	350,000
Z	μέτρο	0,100	3.500	3.200	1.800	1.800	180,000
ΣΥΝΟΛΟ							1.800,000

Βάσει των άνω στοιχείων, το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων στη χρήση 2002 προσδιορίστηκε στο ποσό € 58.790,00 ως εξής:

Απογραφή ενάρξεως (1.1.2002)	€ 590,00
Πλέον: Αγορές 2002	€ 60.000,00
	€ 60.590,00
Μείον: Απογραφή λήξεως (31.12.2002)	€ 1.800,00
Κόστος πωληθέντων	€ 58.790,00

### 6.4.3. Αποθέματα υποπροϊόντων.

Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22): Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Η αποτίμηση των υποπροϊόντων γίνεται ως εξής:

α) Υποπροϊόντα: Προοριζόμενα για πώληση:

Πιθανή τιμή πώλησεως	€ XXX
Μείον: άμεσα έξοδα πώλησεως	€ XXX
Τιμή αποτιμήσεως	€ XXX

β) Υποπροϊόντα: Προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν στην ίδια οικονομική μονάδα:

Αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησεως, δηλαδή στην τιμή αγοράς των ίδιων ή άλλων ισοδύναμης αξίας.

**6.4.4. Αποθέματα υπολειμμάτων.**

Υπολείμματα (λογαριασμός 22): Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (λογαριασμός 22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Η αποτίμηση των υπολειμμάτων γίνεται ως εξής:

Αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως	€ XXXX
Μείον: άμεσα έξοδα πωλήσεως	€ XXXX
Τιμή αποτιμήσεως	€ XXXX

**6.4.5. Αποθέματα συμπαραγώγων προϊόντων.**

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

Η αποτίμηση των συμπαραγώγων γίνεται ως εξής:

Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πωλήσεως.

**Παράδειγμα:** Από τη βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. στο μήνα Μάρτη) τα σχετικά από λογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μον. 110.00010	€ 1.100.000
Κόστος κατεργασίας	€ 500.000
Συνολικό κόστος	€ 1.600.000
Μείον αξία αποτιμήσεως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	€ 100.000
Κόστος συμπαραγώγων προϊόντων	€ 1.500.000

Παραγωγή προϊόντος Π1 μον. 40.000 τιμής πωλήσεως € 25 κατά μονάδα.

Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμής πωλήσεως € 20 κατά μονάδα.

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

Προϊόν Π1 μον. 40.000X25=1.000.000X(1.500.000:2.000.000)=750.000 Προϊόν Π2  
μον. 50.000X20=1.000.000X(1.500.000:2.000.000) =750.000 Κόστος μονάδας  
προϊόντος Π1 750.000:40.000=€ 18,75  
Κόστος μονάδας προϊόντος Π2 750.000:50.000=€ 15,00

#### 6.4.6. Αποθέματα ελαττωματικά.

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:

α) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

β) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής,

γ) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία, με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του,

δ) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

#### 6.5. Προσδιορισμός των τιμών, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων.

##### 6.5.1. Τιμή κτήσεως.

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως στα βιβλία της επιχειρήσεως με την τιμή κτήσεως.

Τιμή κτήσεως (ή άμεσο κόστος αγοράς) είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών και μειωμένη με τις εκπτώσεις (Ε.Γ.Λ.Σ., παρ. 2.2.205 περ. 6 και άρθρο 43, παρ. 5, περ. β, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Το Δ.Λ.Π. Νο2 την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων την ονομάζει κόστος αγοράς.

Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει την αξία αγοράς, προσαυξημένη με τους δασμούς εισαγωγής ή λοιπούς φόρους αγοράς, με τις δαπάνες μεταφοράς και φορτο-

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

εκφορτώσεως και με οποιαδήποτε άλλη άμεση δαπάνη κτήσεως, μειωμένη δε με τις εκπτώσεις επί των τιμολογίων και του τζίρου και τις επιχορηγήσεις.

Οι τόκοι αγοράς αποθεμάτων δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 5.213 περ. 3).

Τα αποθέματα που παραλαμβάνονται από διαφορετικούς προμηθευτές τα οποία αν και δεν διαφέρουν μεταξύ τους αγοράζονται σε διαφορετικές τιμές καταχωρούνται εξ' αρχής κατά την αγορά σε μια μερίδα αποθήκης (και όχι κατά προμηθευτή) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 258/1995)

### 6.5.2. Ιστορικό κόστος παραγωγής.

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι: (παρ. 2.2.205 περ. 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. και άρθρο 43, παρ. 5, περ. β, Κωδ. Ν. 2190/1920):

Το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων και βοηθητικών υλών	€ XXXX
Πλέον: τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών	€ XXXX
Πλέον: άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας που δαπανήθηκαν για να φθάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται στην απογραφή	€ XXXX
Ιστορικό κόστος	€ XXXX

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των μενόντων προϊόντων στην απογραφή λήξεως, συνυπολογίζεται στην αξία των χρησιμοποιηθέντων υλικών και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, περιλαμβανομένων και των τακτικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως (άρθρο 33α, παρ. 4, Ν.Δ. 3323/1955, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 31, παρ. 7, Ν. 2238/1994, Σ.τ.Ε.4816-18/1983)

**Κόστος ανεγέρσεως οικοδομών «επί αντιπαροχή».** Οι ανεγειρόμενες κατοικίες προς πώληση εξομειώνονται με τα παραγόμενα προϊόντα από βιομηχανική επιχείρηση. Για τον προσδιορισμό του κόστους κατασκευής των διαμερισμάτων που προορίζονται για μεταπώληση, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος ανεγέρσεως της οικοδομής που αντιστοιχεί στα άνω διαμερίσματα (δίχως την αξία του οικοπέδου) το οποίο προκύπτει από τους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 93. Στο τέλος της χρήσεως, το κόστος κατασκευής των άνω απούλητων κατοικιών μεταφέρεται σε υπολογαριασμούς τους δευτεροβάθμιου λογαριασμού 94.21 «Ακίνητα (ή διαμερίσματα) έτοιμα και ημιτελή». (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 30/1988).

Επίσης, ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 12, παρ. 15) υιοθετεί τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου. Συνεπώς για τη λογιστική απεικόνιση των πωλήσεων των ανεγειρόμενων οικοδομών από οικοδομική εταιρεία και τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως, καταχωρείται στα έσοδα κάθε χρήσεως (λογ. 71) το τμήμα που αναλογεί στο πραγματοποιούμενο μέχρι το τέλος της ίδιας χρήσεως αντίστοιχο κόστος ανεγέρσεως του πωληθέντος κτιρίου ή τμήματός του. Με τη συσχέτιση σε οικείο υπολογαριασμό του 96.22 των δύο αυτών ποσών (κόστους και αναλογούντος αντιτίμου πωλήσεως) προσδιορίζεται το μικτό (λογιστικό) αποτέλεσμα της χρήσεως.

**Κόστος κατασκευής τεχνικών έργων.** Προκειμένου για κατασκευές και τεχνικά έργα κατασκευαστικής διάρκειας περισσότερων χρήσεων (λιμάνια, γέφυρες, σύραγγες, φράγματα, πλοία, κτίρια κλπ.), σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 11), για τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως και την αποτίμηση των κατά το τέλος της χρήσεως ημιτελών έργων,

εφαρμόζεται, είτε η μέθοδος της τμηματικής περατώσεως του έργου, είτε η μέθοδος της ολοκληρώσεως της κατασκευής.

α) Σύμφωνα με τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου, στα αποτελέσματα κάθε χρήσεως μεταφέρεται το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που αντιστοιχεί στο πραγματοποιηθέν κόστος του τμήματος του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Το αποτέλεσμα αυτό προσδιορίζεται, κυρίως, με βάση τη σχέση του υπολογιζόμενου συνολικού κόστους του έργου προς το αντίστοιχο συνολικό έσοδο. Το βασικό μειονέκτημα της μεθόδου αυτής συνίσταται στο ότι, το τμηματικό αποτέλεσμα που καταλογίζεται σε κάθε χρήση, λόγω του τρόπου υπολογισμού του, δεν είναι το πραγματικό και υπάρχει κίνδυνος τα αποτελέσματα των επί μέρους χρήσεων να επηρεάζονται από υποκειμενικούς ή λανθασμένους υπολογισμούς. Πάντως, θεωρείται ότι το μειονέκτημα αυτό είναι μικρότερης σημασίας από το μειονέκτημα της άλλης μεθόδου.

β) Στη μέθοδο της ολοκληρώσεως της κατασκευής, το αποτέλεσμα προσδιορίζεται στη χρήση μέσα στην οποία περατώθηκε η κατασκευή του έργου και καταχωρείται, εξ ολοκλήρου στα αποτελέσματα της χρήσεως αυτής. Το βασικό μειονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι, ολόκληρο το αποτέλεσμα καταχωρείται στην τελευταία χρήση, ενώ μεγάλα τμήματα του έργου εκτελούνται σε προηγούμενες χρήσεις και, σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το αποτέλεσμα που αντιστοιχεί στα τμήματα αυτά έπρεπε να είχε καταχωρηθεί στις οικείες χρήσεις.

Ο Κ.Β.Σ. υιοθετεί τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου γιατί στο άρθρο 12 παρ. 15 ορίζει ότι *«στην περίπτωση εκτελέσεως τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση»* και στην παρ. 12.5.2 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του ΚΒ.Σ. 3/1992 αναφέρεται ότι *«... όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση»*.

Επομένως, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, για τη λογιστική απεικόνιση της πωλήσεως των κατασκευαστικών εταιρειών και τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως, το Ε.Σ.Υ.Λ με τη γνωμοδότηση 257/1995 συστήνει να εφαρμόζεται η μέθοδος της τμηματικής περατώσεως του έργου, που υιοθετεί και ο Κ.Β.Σ

### 6.5.3. Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής.

Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το κόστος στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, δηλαδή το κόστος παραγωγής του αποθέματος του τελευταίου μήνα της χρήσεως ή του πρώτου μήνα της επόμενης χρήσεως.

### 6.5.4. Τρέχουσα τιμή αγοράς.

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες

προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως (2.2.205 περ. 8 Ε.Γ.Λ.Σ.).

Στο παρελθόν, η έννοια της τρέχουσας τιμής, καθοριζότο, εκτός από τη Λογιστική επιστήμη, και από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. Έτσι, ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορούσε να αγοράσει ή να παράγει το εμπορεύσιμο στοιχείο, κατά την ημέρα της απογραφής, σε όποια κατάσταση τούτο βρίσκεται (άρθρο 22 Κ.Β.Σ. - Β.Δ. 27/4-5.5.1956 και άρθρο 41 Π.Δ. 99/1977).

Τα δικαστήρια έκριναν (Σ.τ.Ε. 2547/1979 Δ.Φ.Ν. 1981, σελ. 388) ότι ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορεί να αγοράσει το εμπόρευμα κατά την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή. Έτσι, αν η τιμή κτήσεως ενός εμπορεύματος π.χ. υποδημάτων έχει υποβιβασθεί λόγω παρελεύσεως της μόδας των, η αποτίμηση των υποδημάτων αυτών θα γίνει στο βιβλίο απογραφών με τιμή κατώτερη της τιμής κτήσεως. Η μείωση της τιμής πωλήσεως του εμπορεύματος, λόγω παρελεύσεως της μόδας του, αμφισβητήθηκε από το φορολογικό ελεγκτή αν συνιστά την τρέχουσα τιμή αυτού. Όμως, το δικαστήριο έκρινε, με την άνω απόφασή του, ότι η μειωμένη αξία των υποδημάτων λόγω παρελεύσεως της μόδας των ανταποκρίνεται στην τρέχουσα αξία αυτών, στην οποία αυτά καλώς απεγράφησαν.

Επίσης, απόθεμα φαρμάκων τέλους χρήσεως θα αποτιμηθεί με την τρέχουσα τιμή αγοράς τέλους χρήσεως εφόσον αυτή πράγματι είναι μικρότερη της τιμής κτήσεώς τους (Υπ.Οικονομικών 1014535/1998 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 415).

#### **6.5.5. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής του αποθέματος, λαμβάνεται υπόψη η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτού (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.205 περ. 8).

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.205 περ. 10).

Επομένως, αν τα αποθέματα για ειδικούς οικονομικούς λόγους, π.χ. λόγω παρελεύσεως της μόδας, ελαττωματικότητας, παλαιότητας κλπ. υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πωλήσεως (Στ.Ε. 1520/1991, Λογιστής 1992 σελ. 220, Στ.Ε. 3355/1990 Λογιστής 1992 σελ. 64).

Στην περίπτωση, όμως, αυτή ο επιχειρηματίας φέρει το βάρος της αποδείξεως της απαξιώσεως αυτής. Ο επιχειρηματίας δεν μπορεί να επικαλεσθεί μόνο το γεγονός ότι τα αποθέματά του είναι π.χ. εκτός μόδας και γι' αυτό η αποτίμηση των αποθεμάτων του στο τέλος της χρήσεως γίνεται στις τρέχουσες τιμές αυτών, οι οποίες είναι μικρότερες των τιμών κτήσεως. Ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδείξει ότι αργότερα τα εκτός μόδας εμπορεύματα πωλήθηκαν, σε πολύ μικρότερες των τιμών κτήσεως τιμές.

Το Δ.Α.Π. Νο2 για την εξακρίβωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων αναφέρει τα εξής:

α) Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων δεν πρέπει να στηρίζεται σε προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών ή του κόστους, αλλά στις πλέον αξιόπιστες ενδείξεις, οι οποίες υφίστανται κατά το χρόνο του υπολογισμού, ως προς το τι αναμένεται να αποδώσουν τα αποθέματα.

β) Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ένα προς ένα ή κατά ομάδες ομοειδών ειδών. Οποιαδήποτε, πάντως, εφαρμοζόμενη μέθοδος πρέπει να ακολουθείται πάγια.

γ) Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων, υφισταμένων προς ικανοποίηση σταθερών συμφωνημένων πωλήσεων, πρέπει να στηρίζεται στις συμβατικές τιμές αυτών. Εάν τα συμβόλαια πώλησεως αφορούν ποσότητες μικρότερες των συνολικών αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του πλεονάζοντος τμήματος πρέπει να στηρίζεται επί των γενικών τιμών της αγοράς.

δ) Φυσιολογικές ποσότητες υλικών ή άλλων ειδών προοριζόμενες για ανάλωση στην παραγωγή προϊόντων, δεν πρέπει να αποτιμούνται κάτω του ιστορικού κόστους, εάν τα έτοιμα προϊόντα, στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται ότι θα διατεθούν στο ιστορικό τους κόστους ή υπεράνω αυτού. Πάντως, μια καθοδική πορεία των τιμών των υλικών, μπορεί να σημαίνει ότι το ιστορικό κόστος των παραχθησομένων ετοιμών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οπότε πρέπει να γίνει υποτίμηση των αποθεμάτων των υλικών. Στην περίπτωση αυτή το κόστος αντικαταστάσεως των υλικών αυτών μπορεί να είναι το προσφορότερο μέτρο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

**«Ακίνητα» αποθέματα.** Για τα αποθέματα, τα οποία για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν παρουσιάζουν καμμία κίνηση («ακίνητα» αποθέματα τα οποία, λόγω ειδικών συνθηκών, βάσιμα θεωρούνται ότι έχουν υποστεί κάποια απαξίωση), η επιχείρηση πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη για την πιθανή ζημία που ενδεχομένως θα υποστεί λόγω της άνω απαξίωσης. Η πρόβλεψη αυτή εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα αποθέματα στα οποία αναφέρεται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Επειδή δεν έχουν καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, μετά την υπέρβαση των οποίων το απόθεμα θεωρείται «ακίνητο» και επομένως βάσιμα μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει υποστεί κάποια απαξίωση, το τεχνικό γραφείο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε προτείνει στους Ορκωτούς Λογιστές να θεωρούν γενικά ότι είναι «ακίνητα» τα αποθέματα που περιλαμβάνονται στα οικεία κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστον σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, αλλά και μέχρι την ημερομηνία της επόμενης χρήσεως, που ο Ορκωτός Λογιστής διενήργησε το σχετικό έλεγχο του, οι οικείοι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν παρουσίασαν καμμία κίνηση ή παρουσίασαν κάποια κίνηση ασήμαντων, όμως, ποσών που εύλογα μπορεί να θεωρηθεί ως αμελητέα (Οδηγίες για Παρατηρήσεις Πιστοποιητικού Ελέγχου, Έκδοση ΣΟΛ, Αθήνα 1990 σελ. 35).



### 6.6. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων.

#### 6.6.1. Παραδεκτές μέθοδοι.

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται, όπως αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 8.5.1, στην τιμολογιακή αξία μειωμένη με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις, το ΦΠΑ και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών.

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή καταχωρούνται με τις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής (βλέπε περ. 6.5.2).

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι τιμές αυτές αλλάζουν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός πώς θα υπολογίσουμε την τιμή κτήσεως. Το άρθρο 43 (παρ. 7, περ. β', πρώτο εδάφιο) του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής επιλέγεται από την οικονομική μονάδα με μια από τις μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή με μία από τις επτά μεθόδους που αναφέρονται στη συνέχεια με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων (έδρα και υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα) ενώ η υποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένη με το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

**α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

Αξία αποθέματος ενάρξεως περιόδου + Αξία αγορών της περιόδου στη τιμή κτήσεως  
Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου + Ποσότητα που αγοράζεται στη περίοδο

Όπως σαφώς προκύπτει από τον άνω τύπο υπολογισμού του μέσου σταθμικού κόστους, η περίοδος στάθμισης είναι δυνατόν να είναι ετήσια ή μικρότερη του έτους (μηνιαία, διμηνιαία κλπ.), αρκεί να ακολουθείται παγίως, δηλαδή η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με παραλλαγές ανάλογα με την επιλεγόμενη περίοδο στάθμισης, από την οποία διαμορφώνεται και ο τίτλος (η ονομασία) της αντίστοιχης παραλλαγής, όπως:

- μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του τριμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους κλπ.

Τονίζεται ότι η επιλεγόμενη παραλλαγή εφαρμόζεται πάγια, υποκείμενη για οποιαδήποτε μεταβολή της στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ. γνομ. 202/7.2.1994 Λογιστής 1994 σελ. 911).

**Αποτίμηση αποθεμάτων όταν οι αγορές πραγματοποιούνται μόνο από την έδρα:**

Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις εξής τιμές.

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Ποσότητα			Τιμή Μονάδος			Κόστος αγοράς
Πρώτη	αγορά	1.000	μοναδες	προς	10 δραχ/μον.	= 10.000
Δεύτερη	»	500	»	»	14 »	= 7.000
Τρίτη	»	2.000	»	»	13 »	= 26.000
Τέταρτη	»	1.000	»	»	14 »	= 14.000
Πέμπτη	»	6.000	»	»	15 »	= 90.000
Σύνολα		10.500				147.000

Έστω ότι κατά την απογραφή 31.12.2002 το απόθεμα του είδους Α καταμετρήθηκε σε 1.000 μονάδες.

Βάσει των άνω δεδομένων, η μέση τιμή κτήσεως καθώς και η αξία του αποθέματος του είδους Α προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Μέση τιμή κτήσεως του είδους Α  $147.000:10.500=14$  €.

Αποτίμηση (αξία) αποθέματος (31.12.2002) του είδους Α 1.000 μονάδες  $14$  €/μον = € 14.000.

*Αποτίμηση αποθεμάτων όταν οι αγορές πραγματοποιούνται από την έδρα και τα υποκαταστήματα από τα λογιστικά βιβλία των οποίων δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.* (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002 Λογιστής 2002, σελ. 133).

Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2003 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α:

Είδος Α	Εγκαταστάσεις				Σύνολα	
	Έδρα		Υποκατάστημα		Ποσότητα	Αξία
	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία		
Απογραφή ενάρξεως	200 τεμ.	400,00	100 τεμ.	400,00	100 τεμ.	580,00
Αγορές 2003	9.800 τεμ.	19.600,00	5.900 τεμ.	9.820,00	15.700 τεμ.	29.420,00
Σύνολα	10.000 τεμ.	20.000,00	6.000 τεμ.	10.000,00	16.000 τεμ.	30.000,00

Έστω ότι στην απογραφή 31.12.2003 το απόθεμα του είδους Α καταμετρήθηκε: στην έδρα 100 τεμ. και στο υποκατάστημα 50 τεμ.

Βάσει των άνω δεδομένων, η μέση τιμή κτήσεως καθώς και η αξία του αποθέματος του είδους Α προσδιορίζονται ως εξής:

Μέση τιμή κτήσεως είδους Α  $(30.000,00 \text{ €} : 16.000 \text{ τεμ.})= 1,88$  €/τεμ. Αποτίμηση αποθέματος 31.12.2003 είδους Α - Έδρας  $(100 \text{ τεμ.} \times 1,88=)$  188 € Αποτίμηση αποθέματος 31.12.2003 είδους Α - Υποκαταστήματος  $(50 \text{ τεμ.} \times 1,88=)$  94 €

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων:** Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπόλοιπου} + \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπόλοιπου} + \text{Ποσότητα νέας αγοράς}}$$

*Παράδειγμα:* Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις έναντι αυτών σημειούμενες τιμές. Στην ίδια κατάσταση παρατίθενται και οι εξαγωγές αποθεμάτων του είδους Α από την αποθήκη.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ					ΕΞΑΓΩΓΗ		
Αγορά	Ποσότητα (Μονάδες)	Τιμ.μον. (€)	Κόστος αγοράς (€)	Μέση Τιμή (€)	Πώληση	Ποσότητα (Μονάδες)	Κόστος πωληθ. (€)
Πρώτη	4.000	10	40.000				
Δεύτερη	2.000	12	24.000				
Σύνολο	6.000		64.000	10,67			
Εξαγωγή	2.000		21.340	10,67	Πρώτη	2.000	21.340
Υπόλοιπο	4.000		42.660	10,67			
Τρίτη	1.500	11	16.500				
Τέταρτη	1.000	13	13.000				
Σύνολο	6.500		72.160	11,10			
Εξαγωγή	4.000		44.400	11,10	Δεύτερη	4.000	44.400
Υπόλοιπο	2.500		27.760	11,10			
Πέμπτη	500	14	7.000				
Σύνολο	3.000		34.760	11,59			
Εξαγωγή	1.000		11.690	11,59	Τρίτη	1.000	11.590
Υπόλοιπο	2.000		23.170	11,59			
Αποτίμηση (αξία) αποθέματος (31.12.2002) 2.000 μον. X 11,56€/μον. = 23.170							
Κόστος πωληθέντων							77.330

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τότε θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002, Λογιστής 2003 σελ. 133).

**γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.):** Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in - First Out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

*Παράδειγμα:* Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές με τις έναντι αυτών σημειούμενες τιμές. Στην ίδια κατάσταση παρατίθενται και οι εξαγωγές αποθεμάτων από την αποθήκη (πωλήσεις).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Σημειώνεται ότι κατά την απογραφή 31.12.2002 τα αποθέματα καταμετρήθηκαν σε 2.000 μον.

Βάσει των παρακάτω δεδομένων, το κόστος πωληθέντων καθώς και η αξία αποθέματος 31.12.2002 θα προσδιορισθούν ως εξής:

ΕΙΣΑΓΩΓΗ				ΕΞΑΓΩΓΗ		
Αγορά	Ποσότητα α (μονάδες)	Τιμ. Μον. (€)	Κόστος αγοράς (€)	Πώληση	Ποσότητα (μονάδες)	Κόστος πωληθ.
Πρώτη	4.000	10	40.000			
Δεύτερη	2.000	12	24.000			
Τρίτη	1.500	11	16.500			
Τέταρτη	1.000	13	13.000			
Πέμπτη	500	14	7.000			
	9.000		100.500			
	7.000			Χρήσεως 2002	7.000	75.000
Υπόλοιπο	2.000					
Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31.12.2002						
Ποσότητα		Τιμ. Μον.	Αξία			
Πέμπτη αγορά	500	14	7.000			
Τετάρτη αγορά	1.000	13	13.000			
Τρίτη αγορά	500	11	5.500			
Σύνολο	2.000		25.000			
Κόστος πωληθέντων			75.000			75.000

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002).

δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In - First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

**Παράδειγμα:** Εάν λάβουμε τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος θα προσδιορίσουμε το απόθεμα 31.12.199X και το κόστος πωληθέντων ως εξής:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Αγορά	Ποσότητα (Μονάδες)	Τιμ.μον.	Κόστος αγοράς	Πώληση	Ποσότητα (Μονάδες)	Κόστος πωληθ.
Σύνολο	9.000		100.500			
	7.000			Χρήσεως 2002	7.000	
Υπόλοιπο	2.000					
Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31.12.2002: Πρώτη αγορά 2.000		10	20.000			
Κόστος πωληθέντων			80.500			80.500

ε) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις παραπάνω (α-δ) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παράγρ. 2.2.205 περ. 7-ε του Ε.Γ.Λ.Σ., με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσεως σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας), την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχειρήσεως, κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες. Εξυπακούεται ότι το κριτήριο προσδιορισμού του βασικού αποθέματος θα πρέπει να βασίζεται σε δεδομένα της επιχειρήσεως (όπως λ.χ. κυκλοφοριακή ταχύτητα, χρόνος που μεσολαβεί για την παραλαβή των υλικών από την παραγγελία τους κ.λπ.) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 43/1989).

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

	Ποσότητα	Αξία (€)
Απόθεμα ενάρξεως (Βασικό απόθεμα)	10	1.000
Πλέον: Αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσεως: Α) 400x12=4.800 Β) 500x15=7.500 Γ) 200x17=3.400	1.100	15.700
	1.200	16.700
Μείον: Απόθεμα λήξεως Α) βασικό απόθεμα 100x10=1.000 Β) Επιπλέον (extra) 100x17=1.700	200	2.700
Κόστος πωληθέντων	1.000	14.000

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002).

**στ) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

**ζ) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους, εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της περίπτ. 5 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο πρότυπο και το ιστορικό κόστος θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

**ζα) Γενικά περί πρότυπου και προϋπολογισμού κόστους.**

Το πρότυπο, όπως και το προϋπολογιστικό κόστος, είναι ένα προκαθορισμένο κόστος.

Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες.

Το προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του, την ακρίβεια και τους σκοπούς που επιδιώκονται, διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 5.1.301):

**Προϋπολογιστικό κόστος** είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πράγματοποιηθεί η παραγωγή, π.χ. ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου, ή πριν λειτουργήσει μία υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μία δραστηριότητα.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποιήσεώς του. Στον όρο «συνθήκες» περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος.

Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους, με τον τρόπο που γίνεται, αποτελεί προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Το κόστος αυτό, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως, όπως π.χ. προϊόντων και έργων, σε προσφορές. Χρησιμοποιείται επίσης για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά. Για λόγους ασφάλειας και για χάρη του σκοπού που εξυπηρετεί, ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους γίνεται με ανοχές κατά τον υπολογισμό των συστατικών του στοιχείων.

Ορισμένες επιχειρήσεις για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση της αποτίμησης των αποθεμάτων τους στο τέλος της χρήσεως έχουν θεσπίσει τη μέθοδο που δίνεται από τον εξής τύπο:

$$(Αξία προηγούμενου υπολοίπου) + (Αξία νέας αγοράς στη τιμή του αγοραστή)$$

(Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου) + (Ποσότητα νέας αγοράς)

«Τιμή αγοραστή» είναι η τιμή της παραγγελίας αγοράς με την οποία η επιχείρηση έχει συμφωνήσει να αγοράσει από τον προμηθευτή τα εμπορεύματα και η οποία μπορεί να αλλάζει μέσα στη χρήση ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς.

Η άνω «τιμή αγοραστή» είναι μια προϋπολογιστική τιμή κόστους, την οποία οι επιχειρήσεις την χρησιμοποιούν κατά τη λογιστικοποίηση της αξίας των παραλαμβανόμενων εμπορευμάτων και την καταχώρησή τους στους αναλυτικούς λογαριασμούς αποθηκών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 94 «Αποθέματα» της Αναλυτικής Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 258/1995, Λογιστής 1996 σελ. 546).

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της πραγματικής τιμής του τιμολογίου του προμηθευτή και της προϋπολογιστικής τιμής (της τιμής του «αγοραστή»), δηλαδή η «απόκλιση τιμής αγοράς», καταχωρείται κατά τη διάρκεια της χρήσεως στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους υπολογισμούς του της Αναλυτικής Λογιστικής. Η εγγραφή αυτή λογιστικοποίησης της απόκλισης αξίας αγοράς γίνεται κατά την καταχώρηση της αξίας του τιμολογίου του προμηθευτή στη Γενική Λογιστική - στην οποία όπως είναι γνωστό καταχωρούνται μόνο πραγματικές αξίες αποθεμάτων - και την μεταφορά της σχετικής πράξεως στην Αναλυτική Λογιστική. (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 258/1995, Λογιστής 1996 σελ. 546).

Στο τέλος της χρήσεως τα μένοντα αποθέματα εμπορευμάτων (η τελική απογραφή τους) μπορεί να αποτιμούνται στις προϋπολογιστικές τιμές (στις τιμές του αγοραστή). Η ολική όμως απόκλιση τιμής αγοράς, κατ' είδος εμπορεύματος, κατανεμόμενη ανάλογα μεταξύ μενόντων των πωληθέντων θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο προϋπολογιστικό κόστος της απογραφής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 2.2.205 περιπτώσεις 5 και 7ζ του Ε.Γ.Λ.Σ. Το ολικό ποσό της απόκλισης που αφορά τα μένοντα κατά το τέλος της χρήσεως, αναγράφεται χωριστά με ένα ποσό, για όλα τα εμπορεύματα, κάτω από το ολικό προϋπολογιστικό κόστος της απογραφής κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθέματος (π.χ. 20, 24 κ.λπ.) έτσι ώστε με την προσθαφαίρεσή του να μεταβάλλεται το ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής, από προϋπολογιστικό σε πραγματικό κόστος. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 245/1995, Λογιστής 1995, σελ. 1507).

Η ανωτέρω περιγραφόμενη μέθοδος λογιστικής παρακολούθησης και αποτίμησης των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται για κάθε κατάσταση της επιχείρησης χωριστά, είτε σε αυτό εξάγεται είτε δεν εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα, υπό τον όρο ότι οι τυχόν διακινήσεις εμπορευμάτων, μεταξύ των υποκαταστημάτων, αποτιμώνται σε τιμές κόστους του καταστήματος που αποστέλλει τα εμπορεύματα όπως αυτό (το κόστος) προκύπτει από τις τηρούμενες μερίδες αποθήκης. (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 258/1995) Λογιστής 1996, σελ. 546).

**Πρότυπο κόστος** είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

Ακριβείς μετρήσεις:

- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.
- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο.

Ακριβείς υπολογισμοί:

- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,
  - των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,
  - των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.
- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως, για την περίοδο ισχύος του πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης, κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων (διαφορών). Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προελεύσεως αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους και, μέσω αυτού, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμεταλλεύσεως και των λειτουργικών της υποδιαρέσεων.

Σχετικά με τη λογιστική εμφάνιση του κόστους των αποθεμάτων όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 245/3.5.1955 (Λογιστής 1995, σελ. 1507) έδωσε τις εξής οδηγίες:

### **ζβ) Αγοραζόμενα αποθέματα.**

Τα αγοραζόμενα αποθέματα, δηλαδή τα αποθέματα που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής 20, 24, 25, 26 και 28, η επιχείρηση μπορεί να τα παρακολουθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως εξής:

α. Στη Γενική Λογιστική σε πραγματικές αξίες.

β. Στην Αναλυτική Λογιστική σε πρότυπες αξίες.

**Ενημέρωση αποθήκης.** Οι αποθήκες τηρούνται πάντοτε και αποκλειστικά στην αναλυτική λογιστική και για τον λόγο αυτό είναι απόλυτα εφικτή η χρεωπίστωσή τους σε τιμές πρότυπου ή προϋπολογιστικού κόστους. Επισημαίνεται ότι, δεν είναι άλλες οι μερίδες αποθήκης του άρθρου 8 του κ.Β.Σ. και άλλοι οι κατ' είδος, ποσότητα και αξία υπολογαριασμοί του 94, αλλά ταυτίζονται απόλυτα (γ π. Οικονομικών Η 1033737/πολ. 1155/1993, Λογιστής 1993, σελ. 976, Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 161/1993 και 259/1995, Λογιστής 1996, σελ. 548).

Όταν εφαρμόζεται, εσωλογιστικά, το σύστημα του πρότυπου κόστους και για τα αγοραζόμενα αποθέματα (Εμπορεύματα Λ/20, Πρώτες Ύλες Λ/24, κ.λπ.) ακολουθείται η μέθοδος προσδιορισμού της «απόκλισης τιμής» κατά τη λογιστικοποίηση του τιμολογίου αγοράς, στην Αναλυτική Λογιστική οι λογαριασμοί αποθηκών (οι μερίδες αποθήκης) τηρούνται στο πρότυπο κόστος και οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου κόστους αγοράς και πραγματικού κόστους αγοράς των αποθεμάτων καταχωρούνται στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους υπολογαριασμούς του (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 259/1995, Λογιστής 1996 σελ. 548).

**Αποκλίσεις τιμών αγοράς.** Οι αποκλίσεις των τιμών αγοράς των αποθεμάτων από το πρότυπο κόστος παρακολουθούνται στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το



πρότυπο κόστος» και στους αναλυτικούς του κατ' είδος αποθέματος λογαριασμούς, όπως τα είδη αυτά προσδιορίζονται και παρακολουθούνται στην αποθήκη.

Η κατανομή των αποκλίσεων μεταξύ μενόντων και διατεθέντων αποθεμάτων γίνεται για κάθε είδος αποθέματος χωριστά.

Το ποσό της απόκλισης που αφορά τα μένοντα, και το οποίο καταχωρείται με ένα κονδύλι στην απογραφή κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό (βλέπε επόμενο παράδειγμα Νο 1), προκύπτει ως αλγεβρικό άθροισμα θετικών ή αρνητικών αποκλίσεων των τιμών αγοράς των επί μέρους ειδών αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.

**Πότε συνιστά αλλαγή μεθόδου απογραφής.** Η υιοθέτηση της τιμής του προτύπου κόστους, ως μεθόδου αποτιμήςεως των αποθεμάτων, δεν συνιστά από μόνη της αλλαγή μεθόδου αποτιμήςεως εφόσον η μέθοδος προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή της τιμής του ιστορικού κόστους παραγωγής από όπου προσδιορίζονται οι αποκλίσεις μεταξύ αυτής και της τιμής του προτύπου κόστους παραμένει ίδια (αυτονόητο είναι ότι οι αποκλίσεις αυτές κατανέμονται αναλογικά μεταξύ πωλημένων και μενόντων αποθεμάτων). π.χ. επιχείρηση που αποτιμά παγίως τα αποθέματά της με τη μέθοδο F.I.F.O. αποφασίζει να εφαρμόσει το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης πλην, όμως, το πραγματικό κόστος των αποθεμάτων, για τον προσδιορισμό των άνω αποκλίσεων, εξακολουθεί να το προσδιορίζει με την ίδια μέθοδο (F.I.F.O.). Στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων, αφού το πρότυπο κόστος προσαρμόζεται κάθε φορά στο πραγματικό το οποίο προσδιορίζεται με την ίδια μέθοδο (F.I.F.O.). Αλλαγή υπάρχει όταν η επιχείρηση αλλάξει μέθοδο προσδιορισμού του πραγματικού κόστους όπου αντί για τη μέθοδο F.I.F.O. επιλέξει π.χ. την L.I.F.O. (Ε.ΣΥ.Α. αρ. γνωμ. 311/2001).

**Αποτίμηση αποθεμάτων στο τέλος της χρήσεως.** Στο τέλος της χρήσεως τα μένοντα αποθέματα μπορεί να αποτιμούνται στις πρότυπες τιμές τους.

Η ολική όμως απόκλιση «τιμής αγοράς» κατ' είδος αποθέματος θα κατανέμεται ανάλογα μεταξύ μενόντων και διατεθέντων (πωληθέντων ή αναλωθέντων) και θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο πρότυπο κόστος της απογραφής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παραγράφο 2.2.205 περίπτ. 5 και 7ζ του Ε.Γ.Α.Σ. (Ε.ΣΥ.Α αρ. γνωμ. 259/1995, Λογιστής 1996, σελ. 548).

Έτσι, στην απογραφή τα άνω αποθέματα αθροιζόμενα θα μας δίνουν, κατ' αρχάς, το ολικό πρότυπο κόστος κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθέματος (20, 24, 25, 26 και 28).

Το ολικό ποσό της απόκλισης, που αφορά τα μένοντα κατά το τέλος της χρήσεως, αναγράφεται χωριστά, κάτω από το ολικό πρότυπο κόστος της απογραφής, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό (20, 24, 25, 26, 28) και με την προσθαφαίρεσή του μεταβάλλει το ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής από πρότυπο σε πραγματικό (Ε.ΣΥ.Α αρ. γνωμ. 259/1995, Λογιστής 1996, σελ. 548).

Το άνω ολικό πρότυπο κόστος των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί με το ολικό ποσό της απόκλισης που αναλογεί στα μένοντα αποθέματα.

Επομένως, η διαφορά μεταξύ ολικού προτύπου κόστους και ολικού ποσού αποκλίσεων, μας δίνει το ολικό πραγματικό κόστος, των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.

**Παράδειγμα Νο1:** Στην απογραφή 31 Δεκεμβρίου 2002 ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας» έχει καταχωρηθεί ως εξής:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Είδος	Μον. Μετρ.	Ποσότητα	Πρότυπο κόστος	Αξία
A	Kg	17.476	100	17.475,00
B	Kg	2.000	0,30	600,00
Γ	Kg	1.000	0,20	200,00
Δ	Kg	3.000	0,40	1.200,00
E	Kg	1.500	0,35	525,00
Ολικό πρότυπο κόστος				20.000,00

Πλέον: Αναλογία ολικών ποσών αρνητικών αποκλίσεων:

α) Υποθέτουμε ότι οι πραγματικές συνολικές αγορές των άνω ειδών όπως αυτές έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 24 της γενικής λογιστικής, έχουν αξία	δρχ 110.000,00
Οι αντίστοιχες πρότυπες αγορές, όπως αυτές έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής έχουν αξία	δρχ 100.000,00
Αρνητική απόκλιση τιμών αγοράς	δρχ 10.000,00
β) Αναλογία αρνητικών αποκλίσεων στην απογραφή 31.12.1994: $\frac{20.000,00 \times 10.000,00}{100.000,00}$	δρχ 2.000,00
Ολικό πραγματικό κόστος απογραφής αποθεμάτων του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 24	δρχ 22.000,00

### ζγ) Παραγόμενα αποθέματα

Τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα του λογαριασμού 21 «Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα», μπορεί να παρακολουθούνται επίσης στην αναλυτική λογιστική στο πρότυπο κόστος και να αποτιμούνται κατά την απογραφή τους σε πρότυπες τιμές.

Οι αποκλίσεις κόστους παραγωγής (διαφορές μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους) που προσδιορίζονται κατ' είδος προϊόντος και λογιστικοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καταχωρούμενες στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους αναλυτικούς λογαριασμούς, κατανέμονται στο τέλος της χρήσεως μεταξύ μενόντων και πωληθέντων.

Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα προϊόντα καθώς και στα ημιτελή προϊόντα, προσδιοριζόμενο ως αλγεβρικό άθροισμα των αποκλίσεων των κατ' είδος προϊόντων, αναγράφεται στην απογραφή τέλους χρήσεως με ένα κονδύλι κάτω από το άθροισμα του ολικού προτύπου κόστους απογραφής των αποθεμάτων του λογαριασμού 21 «Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα» και προσθαφαιρείται σε αυτό.

Το υπόλοιπο ποσό αποκλίσεων που βαρύνει τα πωληθέντα αποθέματα μεταφέρεται ή στο κόστος των πωληθέντων ή στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Παράδειγμα Νο2:** Ο λογαριασμός της γενικής λογιστικής 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας» παρουσιάζει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002, αγορές σε πραγματικές τιμές € 110.000,00. Οι αγορές αφορούν ένα μόνο είδος (π.χ. ελαιόλαδο παρθένο 0-10).

Η επιχείρηση, κατά τη διάρκεια της ίδιας χρήσεως, παρακολούθησε στην αναλυτική λογιστική τα άνω αγοραζόμενα από τρίτους αποθέματα σε τιμές προτύπου κόστους. Από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προκύπτουν οι εξής πληροφορίες σχετικά με την κίνηση των άνω αποθεμάτων:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

α) Πρότυπο κόστος αγορών πρώτων υλών χρήσεως 2002	100.000,00
β) Πρότυπο κόστος αναλώσεων πρώτων υλών:	
-Στην παραγωγή ελαιόλαδου κουπέ (έτοιμο προϊόν)	70.000,00
-Στη διοίκηση	500,00
-Στη συσκευασία	8.000,00
	€78.500,00
γ) Πρότυπο κόστος πωληθέντων πρώτων υλών:	1.500,00
	€80.000,00
δ) Πρότυπο κόστος μενόντων πρώτων υλών	20.000,00
	€100.000,00

Οι αρνητικές αποκλίσεις των τιμών αγοράς € 10.000,00 (μεταξύ πραγματικών τιμών αγοράς € 110.000,00 και των αντίστοιχων προτύπων € 100.000,00) θα κατανεμηθούν στο κόστος € 80.000,00 και στα μενόντα 31.12.2002 € 20.000,00 ως εξής:

Είδος : Ελαιόλαδο παρθένο 0-1 <sup>ο</sup>			
Κόστος	Κόστος σε πρότυπες αξίες	Κατανομή αρνητικών αποκλίσεων	Συνολικό κόστος σε πραγματικές τιμές
Κόστος παραγωγής ετοιμού προϊόντος	70.000,00	7.000,00	77.000,00
Κόστος διοίκησης	500,00	50,00	550,00
Κόστος διαθέσεως: -Συσκευασία	8.000,00	800,00	8.800,00
Κόστος πωληθέντων	1.500,00	150,00	1.650,00
Κόστος μενόντων (πρώτων υλών)	20.000,00	2.000,00	22.000,00
Σύνολα	100.000,00	10.000,00	110.000,00

Εάν υποθέσουμε ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η επιχείρηση παρήγαγε 100.000 μονάδες ετοιμού προϊόντος και ότι στην απογραφή 31.12.2002 καταμετρήθηκαν 1.000 μονάδες η αποτίμηση των μενόντων αποθεμάτων ετοιμού προϊόντος 31.12.2002 θα γίνει ως εξής:

### Λογαριασμός 21 «Έτοιμα και Ημιτελή προϊόντα»

Είδος: «Ελαιόλαδο κουπέ 0-1<sup>ο</sup>».

Ολικό πρότυπο κόστος μενόντων (1.000 kg x 7,00€/kg)	€700,00
Πλέον: Αναλογία ολικών ποσών αρνητικών αποκλίσεων:	$\frac{700 \times 7.000}{70.000}$
	€70,00
Ολικό πραγματικό κόστος μενόντων	€770,00

**ζδ) Λογιστικοποίηση αποκλίσεων.**

*Οι εγγραφές λογιστικοποίησης αποκλίσεων.* Οι εγγραφές λογιστικοποίησης των αποκλίσεων μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους καθώς και οι εγγραφές που αφορούν την κατανομή τους στα μένοντα-πωληθέντα διενεργούνται αποκλειστικά στην αναλυτική λογιστική τόσο αυτές που αφορούν το κόστος αγοράς (αποκλίσεις τιμής) όσο και αυτές που αφορούν το κόστος παραγωγής (αποκλίσεις αποδόσεων πρώτων υλών, αποκλίσεις τιμής και αποδόσεις αμέσου εργασίας και αποκλίσεις επί των γενικών βιομηχανικών εξόδων, όγκου, αποτελεσματικότητας, προϋπολογισμού) και καταχωρούνται στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 95 και τους αναλυτικούς του.

*Ενημέρωση αποθηκών.* Οι αποκλίσεις, μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους, που βαρύνουν τα μένοντα αποθέματα (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.) της απογραφής τέλους χρήσεως, δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθήκης (τους αναλυτικούς δηλαδή του πρωτοβαθμίου 94) οι οποίοι, λογαριασμοί, τηρούνται στο πρότυπο κόστος. Για να υπάρχει όμως συμφωνία μεταξύ του πρωτοβαθμίου 94 ο οποίος χρεώνεται με το ποσό των αποκλίσεων που βαρύνει τα μένοντα στο τέλος της χρήσεως και των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης που τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ανοίγουμε σε κάθε δευτεροβάθμιο λογαριασμό του πρωτοβαθμίου 94 έναν αναλυτικό λογαριασμό στο επίπεδο των λογαριασμών αποθηκών, ο οποίος χρεώνεται αλγεβρικά κατ' αξία με το ολικό ποσό των αποκλίσεων που βαρύνει τα μένοντα που ανήκουν στον δευτεροβάθμιο αυτό λογαριασμό και έτσι εξασφαλίζεται η λογιστική συμφωνία του περιληπτικού 94 και των δευτεροβαθμίων του και των αναλυτικών τους λογαριασμών (των μερίδων αποθήκης) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 259/1995, Λογιστής 1996, σελ. 548).

**ζε) Συμφωνία μεταξύ γενικής και αναλυτικής λογιστικής στην περίπτωση που τηρείται πρότυπη κοστολόγηση.**

Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και οι προσδιοριζόμενες αποκλίσεις μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους μεταφέρονται στα αποτελέσματα ή στο κόστος των λειτουργιών διοικήσεως και διαθέσεως το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική διαφέρει από το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στη γενική λογιστική. Αντίθετα το καθαρό αποτέλεσμα είναι πάντοτε το ίδιο.

*ζστ) Απογραφή ενάρξεως αποθεμάτων που έχουν αποτιμηθεί με το πρότυπο κόστος.* Εάν κατά την προηγούμενη χρήση τα αποθέματα είχαν αποτιμηθεί σε πρότυπο κόστος με ιδιαίτερη εμφάνιση των αποκλίσεων στην αντίστοιχη απογραφή, με την έναρξη της χρήσεως οι μερίδες αποθήκης (αναλυτικοί λογαριασμοί του 94 «αποθέματα») θα ενημερωθούν ως εξής

α) Οι μερίδες αποθήκης θα εμφανίζουν την ίδια ακριβώς εικόνα που είχαν κατά το κλείσιμό τους στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

β) Επειδή, όμως, ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» (και οι αναλυτικοί λογαριασμοί αποθηκών) τηρούνται στο πρότυπο κόστος, και για να εξασφαλισθεί αυτό, μεταφέρεται το ποσό της αποκλίσεως, που περιλαμβάνεται στην αξία αρχικής απογραφής που είναι καταχωρημένη στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 94 (και τους οικείους αναλυτικούς), στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

γ) Στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» καταχωρούνται, εκτός από τις άνω αποκλίσεις απογραφής ενάρξεως, και οι αποκλίσεις μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους αποθεμάτων της τρέχουσας χρήσεως και το αλγεβρικό τους άθροισμα κατανέμεται στο τέλος της χρήσεως στα μένοντα και τα διατεθέντα με τη

λογιστική διαδικασία που αναφέρουμε αμέσως παραπάνω (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 259/1995, Λογιστής 1996 σελ. 548).

#### **6.6.2. Μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς.**

Η μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως παραδεκτή μέθοδος, γιατί με αυτή προσδιορίζεται κόστος το οποίο δεν έχει πραγματοποιηθεί και συνεπώς δεν είναι ιστορικό κόστος (παρ. 14 του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου Νο2), ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 1 του Ν. 2190/1920, του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. και της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ., η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής πρέπει να γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος.

Αυτός είναι και ο λόγος, για το οποίο η μέθοδος αυτή δεν αναφέρεται στην παρ. 2.2.205 περ. 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ. γνωμ. 202/7.2.1994, Λογιστής 1994 σελ. 911).

#### **6.6.3. Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.**

Η μέθοδος της εκπτώσεως ποσοστού μικρού κέρδους, κατά τη γνώμη του Ε.ΣΥ.Λ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παραδεγμένη μέθοδος γιατί:

α. Δεν περιλαμβάνεται στις χρησιμοποιούμενες μεθόδους που αναφέρει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο2, και

β. Έχει το μειονέκτημα ότι η τιμή κτήσεως των μενόντων υπολογίζεται κατά προσέγγιση.

Η μέθοδος, όμως, αυτή μπορεί να γίνει αποδεκτή μόνο στις περιπτώσεις που νομίμως, δεν τηρείται αποθήκη κατά ποσότητα και αξία για τις εισαγωγές, οπότε κατ' ανάγκη η άνω μέθοδος αποτελεί το προσφερότερο τρόπο προσδιορισμού της αξίας κτήσεως των αποθεμάτων της απογραφής.

Τα πολυκαταστήματα ή τα Super markets, τα οποία μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων απαλλάσσονται της τηρήσεως αποθήκης, μπορούν να αποκτήσουν στο τέλος της χρήσεως τα αποθέματά τους με την άνω μέθοδο.

#### **6.6.4. Οι μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσεως εφαρμόζονται από την επιχείρηση κατά τρόπο πάγιο.**

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.205 περ. 7, τελευταίο εδάφιο).

Το ίδιο αναφέρει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ. 7.β) και ο ΚΒ.Σ. (άρθρο 28 παρ. 2).

Εάν η επιχείρηση επιθυμεί, για να βελτιώσει τη λειτουργικότητά της ή για άλλους σπουδαίους λόγους, να αλλάξει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, πρέπει να υποβάλει σχετικό αίτημα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της χρήσεως. Την έγκριση αλλαγής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής αποκτήσεως του

αποθέματος της χορηγεί η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 28 παρ. 2 και άρθρο 37 παρ. 4 Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένα και συμπληρωμένα από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 6 και της παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν. 3052/2002 ισχύουν από 1.1.2003).

Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Ε.Λ.Β., η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής. Ομοίως δεν απαιτείτο έγκριση της Ε.Λ.Β. και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποιήσεως στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής μεθόδου που θα εφαρμοσθεί η νέα μέθοδος (άρθρο 28 παρ. 2 Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ. 5 του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003). Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει την πρώτη αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης, δηλαδή να μην έχει προηγηθεί στο παρελθόν άλλη αλλαγή για οποιοδήποτε λόγο, όπως έγκριση Ε.Λ.Β., ή αλλαγή κατά την πρώτη χρήση πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002).

Στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρία, ή η ΕΠΕ αλλάζει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής αποκτήσεως των αποθεμάτων, έχει υποχρέωση από τη νομοθεσία (άρθρο 43, παρ. 7.β., εδάφιο δεύτερο Κωδ. Ν. 2190/1920) να αναφέρει στο δημοσιευόμενο προσάρτημα:

- α. Τους λόγους που οδήγησαν την οικονομική μονάδα στην αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής.
- β. Στην επίδραση που έχει η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

#### **6.6.5. Αποτίμηση δύο ή περισσότερων κατηγοριών αγαθών με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.**

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμάτευση 99 (σχετ. έγγραφο 1735/1992) διευκρίνισε ότι επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση περισσότερες από μια μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως των αποθεμάτων της, υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι κάθε μέθοδος θα χρησιμοποιείται παγίως για την αποτίμηση ορισμένης κατηγορίας αποθεμάτων της.

#### **6.6.6. Αποτίμηση του ίδιου αγαθού με δύο διαφορετικές μεθόδους.**

Το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφασή του 224/1988 (Λογιστής 1988 σελ. 618) έκρινε ότι η καταχώρηση στην απογραφή τέλους χρήσεως του ίδιου είδους με διαφορετική αποτίμηση είναι νόμιμη, εφόσον ο επιτηδευματίας ακολουθεί πάγια τη μέθοδο αυτή για την απογραφή των εμπορευμάτων και την αποτίμηση τους στην τιμή κτήσεως.

#### **6.6.7. Αποτίμηση αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των υποκαταστημάτων.**

Η λογιστική παρακολούθηση και αποτίμηση των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται για κάθε κατάσταση της επιχείρησης χωριστά, είτε σε αυτό εξάγεται είτε δεν εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα, υπό τον όρο ότι οι τυχόν διακινήσεις εμπορευμάτων, μεταξύ των υποκαταστημάτων, αποτιμώνται σε τιμές κόστους του καταστήματος που αποστέλλει τα εμπορεύματα όπως αυτό το κόστος προκύπτει από τις τηρούμενες μερίδες αποθήκης (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 258/1995). Από 1.1.2003 η

αποτίμηση των αποθεμάτων μεταξύ των διαφόρων εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων γίνεται με την ίδια μέθοδο αποτίμησης και με ενιαία τιμή ανά είδος (άρθρο 28, παρ. 2, ΚΒ.Σ. όπως τροποποιημένο με το Ν. 3052/2002 ισχύει).

### **6.6.8 Αλλαγές στο Δ.Λ.Π. Νο 2 σχετικές με την αποτίμηση των αποθεμάτων, που έγιναν το έτος 1993.**

Κατά τη διάρκεια του έτους 1993 υπήρξαν εξελίξεις στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται και αλλαγές στο Δ.Λ.Π. Νο2 σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Οι εξελίξεις στις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων που έγιναν το έτος 1993 συνίστανται στις εξής αλλαγές:

- α. Οι βασικές μέθοδοι αποτιμήσεως είναι: η FIFO και του μέσου σταθμικού κόστους.
- β. Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος είναι η LIFO.
- γ. Αντιθέτως, δεν επιτρέπεται η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

## 7.1. Περί των συμμετοχών γενικά.

## 7.1.1. Συμμετοχές που καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε (σχετ. παρ. 5) καθώς επίσης και το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.112) καθορίζουν τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων οι συμμετοχές περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.

Σύμφωνα με τις άνω διατάξεις, τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18 «Συμμετοχές κι άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις», εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

α) Τα δικαιώματα συμμετοχής αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν και  
β) Αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

Αν δεν συντρέχουν οι δύο άνω προϋποθέσεις, τότε χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα» (βλέπε επόμενη παρ. 7.3).

Όμως, στην πράξη, ο άνω κανόνας που θέτει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. δημιούργησε ορισμένα προβλήματα κατά την εφαρμογή του.

Ενδεικτικά, αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις:

α) Στον ορισμό που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τα χρεόγραφα (επόμενη παρ. 7.3) δεν περιλαμβάνονται τα εταιρικά μερίδια των ΕΠΕ, καθώς και οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιριών παρά μόνο οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών.

Ως εκ τούτου, δημιουργείται το ερώτημα: οι συμμετοχές, οι αποκτηθείσες με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, σε ΕΠΕ, ομόρρυθμες και λοιπές προσωπικές επιχειρήσεις, με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 10%, κάτω από ποιόν πρωτοβάθμιο λογαριασμό καταχωρούνται;

Το Ε.ΣΥ.Λ γνωμάτευσε ότι κατά τη σύσταση κοινοπραξίας με το ποσό της συμμετοχής σε αυτή χρεώνονται οι εξής λογαριασμοί (Ε.ΣΥ.Λ γνωμ. 30/13.6.1988).

Κωδικός	Λογαριασμός
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.00.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
18.01.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού

β) Υπάρχουν περιπτώσεις, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια (παρ. 7.2.2.6), όπου αν και οι κατεχόμενες από την επενδύουσα επιχείρηση μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο του 10% του κεφαλαίου της επιχείρησης στην οποία συμμετέχουν, εντούτοις επειδή οι επιχειρήσεις αυτές είναι μεταξύ τους συνδεδεμένες (παρ. 2.2.112, περ. 10, Ε.Γ.Λ.Σ.), θα πρέπει η αξία αυτών να



καταχωρηθεί στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις», σύμφωνα με την περ. 1α, της παρ. 2.2.112, του Ε.Γ.Α.Σ.

Και στην περίπτωση αυτή, απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι οι συμμετοχές αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

*Συμμετοχή σε είδος σε επιχείρηση εξωτερικού.* Όταν οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εξάγουν μηχανολογικό εξοπλισμό (ή άλλο είδος) για να καλύψουν τη συμμετοχή τους σε νεοσυσταθείσα επιχείρηση του εξωτερικού τότε, κατά το χρόνο που εξάγεται ο μηχανολογικός εξοπλισμός, χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» με την αξία με την οποία εισφέρθηκε ο εξοπλισμός και πιστώνονται οι λογαριασμοί:

- 12.10 «Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως» με την αξία κτήσεως.

- 41.95 «Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας στην επιχείρηση ... » με τη θετική διαφορά μεταξύ αξίας εισφοράς και αξίας κτήσεως (Ε.ΣΥ.Α αρ. γνωμ. 182/1993, Λογιστής 1994 σελ. 227).

Το υπολογιστικό αυτό έσοδο (ή κέρδος) που εμφανίζεται στον άνω λογαριασμό 41.95 δεν επιτρέπεται μεν να διανεμηθεί ως μέρισμα, μπορεί, όμως, να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των ζημιών της χρήσεως, με τη μεταφορά ισόποσου, με τις ζημιές, τμήματος του άνω λογαριασμού 41.95 στον υπολογιστικό 88.07 «Αποθεματικά προς διάθεση» (Ε.ΣΥ.Α αρ. γνωμ. 205/1994, Λογιστής 1994 σελ. 912).

*Επιχορήγηση για συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις.* Οι επιχορηγήσεις τις οποίες λαμβάνουν οι επιχειρήσεις από το Δημόσιο για να ιδρύσουν ή να συμμετάσχουν σε άλλες επιχειρήσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Επειδή οι άνω συμμετοχές δεν υπόκεινται σε απόσβεση, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει να μεταφέρουν στο τέλος της χρήσεως ένα ποσό από την άνω επιχορήγηση στα αποτελέσματα χρήσεως (Ε.ΣΥ.Α αρ. γνωμ. 164/1993).

### 7.1.2. Διάκριση των συμμετοχών.

Τις συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τις διακρίνουμε σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

α) Σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή εξαρτημένες επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Α.Σ. **18.00.**

β) Σε συμμετοχές σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή συγγενείς επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Α.Σ. **18.01.**

Η διάκριση αυτή έχει σπουδαία σημασία, αφού ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε (σχετ. παρ. 5) επιβάλλει όπως οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφθεί για τις περιπτώσεις αυτές από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του άρθρου 42γ, δηλαδή από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του Ε.Γ.Α.Σ.

## 7.2. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

### 7.2.1. Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 42ε, του Κωδ. Ν. 2190/1920 καθώς επίσης και στην περ. 10, της παρ. 2.2.112, του Ε.Γ.Α.Σ.

**Συνδεδεμένες (ή εξαρτημένες) επιχειρήσεις.** Είναι η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις υπόκεινται σε ενοποίηση εφόσον έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της ΕΠΕ, της ετερόρυθμης εταιρείας κατά μετοχές, της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας της οποίας όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ΑΕ ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ΑΕ ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές (άρθρο 90, παρ. 2 Κωδ. Ν. 2190/1920 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 4 του ΠΔ. 326/1994).

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συνιστούν όμιλο επιχειρήσεων. Ο όμιλος επιχειρήσεων αποτελείται από τη μητρική, τις θυγατρικές και τις θυγατρικές των θυγατρικών (ή υποθυγατρικές).

**Μητρική επιχείρηση** είναι η επιχείρηση που ελέγχει μια ή περισσότερες θυγατρικές με την έννοια των διατάξεων της παρ. 5α, του άρθρου 42ε του Κωδ. Ν. 2190/1920.

**Θυγατρική επιχείρηση** είναι η επιχείρηση που ελέγχεται άμεσα με έναν από τους τρόπους που αναφέρονται στην παρ. 5α, του άρθρου 42ε, του Κωδ. Ν. 2190/1920, από μία ή περισσότερες μητρικές.

**Υποθυγατρικές επιχειρήσεις** είναι οι θυγατρικές των θυγατρικών. Οι υποθυγατρικές θεωρούνται και θυγατρικές της μητρικής (έμμεσα θυγατρικές).

Στην έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης δεν περιλαμβάνεται η συγγενής επιχείρηση.

**Συγγενής επιχείρηση** είναι εκείνη στην οποία η μητρική (ή θυγατρική) ασκεί «ουσιώδη επιρροή», χωρίς να έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.

«Ουσιώδης επιρροή», τεκμαίρεται ότι μια επιχείρηση ασκεί σε μια άλλη επιχείρηση όταν η παραπάνω συμμετοχή είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης (άρθρο 106, παρ. 1, Ν. 2190/1920).

Εάν, επομένως, η μητρική (ή η θυγατρική) επιχείρηση συμμετέχει σε μια άλλη επιχείρηση με ποσοστό από 20% έως 50%, και συγχρόνως με το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να εκλέξει διοίκηση, η επιχείρηση ονομάζεται συγγενής.

Αντιθέτως, εάν η μητρική (ή η θυγατρική) επιχείρηση ασκεί δεσπόζουσα επιρροή στην άλλη επιχείρηση και ταυτόχρονα κατέχει τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αυτής, τότε η επιχείρηση αυτή δεν είναι συγγενής αλλά θυγατρική (ή υποθυγατρική).

Την έννοια της δεσπόζουσας επιρροής την περιγράφουμε στην επόμενη παρ. 7.2.2.6.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 42ε του Κωδ. Ν. 2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή εξαρτημένες επιχειρήσεις είναι:

- α) Οι επιχειρήσεις αυτές μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική.
- β) Οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των άνω επιχειρήσεων.
- γ) Οι θυγατρικές των άνω επιχειρήσεων άσχετα αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απ' ευθείας δεσμός συμμετοχής.
- δ) Οι επιχειρήσεις που συνδέονται μεταξύ τους με τις σχέσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 96 του Κωδ. Ν. 2190/1920. (Οριζόντιος Όμιλος βλ. παρ. 9.2.2.8).

Η μητρική εταιρεία διακρίνεται σε Holding και σε Parent Company.

**Holding** θεωρείται γενικώς η εταιρεία η οποία δεν ασκεί αυτή άμεσα κάποια εμπορική δραστηριότητα, αλλά περιορίζεται στον έλεγχο άλλων εταιρειών. Η μη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και ο περιορισμός στον έλεγχο άλλων εταιρειών είναι χαρακτηριστικό γνώρισμα της εταιρείας Holding. Ο όρος Holding δεν είναι νομικός αλλά οικονομικός. Δεν εκφράζει κάποια μορφή εταιρείας, όπως ο όρος ανώνυμη εταιρεία, ομόρρυθμος εταιρεία κ.λπ., αλλά τον οικονομικό χαρακτήρα της εταιρείας (Ν.Σ.Κ. 410/1991(1)) και δεν αποτελεί αντικείμενο μιας συγκεκριμένης φορολογικής ρυθμίσεως (Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1991 σελ. 511). Το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών καθόρισε τα κριτήρια για το χαρακτηρισμό εταιρείας εισηγμένης ως Holding.

**Parent Company** θεωρείται η εταιρεία η οποία συμμετέχει μεν σε άλλες εταιρείες, αλλά και η ίδια ασκεί συγγενή προς αυτές επιχείρηση (Ν.Σ.Κ. 410/1991).

**Όμιλος επιχειρήσεων.** Όταν μια επιχείρηση μπορεί να διοικήσει μια άλλη οι δύο αυτές επιχειρήσεις συνιστούν όμιλο επιχειρήσεων.

Επομένως όμιλος επιχειρήσεων είναι η επικεφαλής μητρική και όλες οι άμεσες και έμμεσες θυγατρικές της (κάθετος όμιλος). Επίσης, οι επιχειρήσεις που μολονότι δεν συνδέονται μεταξύ τους με σχέση μητρικής - θυγατρικής, έχουν τεθεί κάτω από ενιαία διεύθυνση ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανά τους αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα (οριζόντιος όμιλος).

## 7.2.2. Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική.

### 7.2.2.1. Γενικά.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 καθορίζει στο άρθρο 42ε (παρ. 5, περ. α) πότε υπάρχει σχέση μεταξύ μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική.

Η σχέση αυτή καθορίζεται κυρίως από το ποσοστό που η μητρική επιχείρηση συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφου της θυγατρικής.

Για να προσδιορίσουμε τα άνω ποσοστά πρέπει από τις μετοχές ή τα μερίδια της θυγατρικής, που κατέχει η μητρική, να αφαιρέσουμε, κατά ρητή διάταξη του Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 42ε, παρ. 5 περ. α, εδ. τρίτο), εκείνα που απορρέουν:

- Από τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου, εκτός της μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης .
- Τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχει η μητρική για εγγύηση ή για ασφάλεια δα-νείων.

Επίσης, ο νόμος, σε συνέχεια της άνω διατάξεως, αναφέρει ότι για να προσδιορίσουμε το σύνολο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων της θυγατρικής επιχείρησης, πρέπει να αφαιρέσουμε τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται, είτε από την ίδια τη θυγατρική επιχείρηση, είτε από τις θυγατρικές της επιχειρήσεις, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό των άνω επιχειρήσεων (θυγατρικής και των θυγατρικών της).

Επομένως, στην περίπτωση που θέλουμε να διαπιστώσουμε τι ποσοστό μετοχών ή μεριδίων μιας επιχείρησης κατέχει μια άλλη κι αν το ποσοστό αυτό καθιστά τις επιχειρήσεις αυτές συνδεδεμένες μεταξύ τους, πρέπει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, να εφαρμόσουμε τους εξής μαθηματικούς τύπους:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

α) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική	X1	
Μείον: Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική για λογαριασμό , όμως , άλλου προσώπου	X2	
Μείον: Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική για εγγύηση ή για ασφάλεια δανείων	X3	Σ1
β) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που διαιρείται το κεφάλαιο της θυγατρικής επιχείρησης	Ψ1	
Μείον: Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχονται από αυτήν ή από τις θυγατρικές	Ψ2	Σ2
γ) Προσδιορισμός ποσοστού μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική		Σ1:Σ2

Στη συνέχεια αναφέρουμε αναλυτικά πότε υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική με βάση τις διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 42ε, παρ. 5, περ. α) και του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.112, περ. 10).

### 7.2.2.2. Όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία κεφαλαίου μιας άλλης (θυγατρικής) ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για να θεωρούνται συνδεδεμένες οι άνω επιχειρήσεις, πρέπει η μητρική να συμμετέχει στο κεφάλαιο της θυγατρικής με ποσοστό μεγαλύτερο του 50% ή να έχει ποσοστό ψήφων μεγαλύτερο του 50%. Στην πρώτη περίπτωση η μητρική πρέπει να έχει, εκτός από την πλειοψηφία του κεφαλαίου και την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής, γιατί διαφορετικά δεν μπορεί να εκλέξει διοίκηση.

**Παράδειγμα 1:** Η επιχείρηση Α κατέχει το 55% των μετοχών μετά ψήφου της επιχείρησης Β. Οι άνω επιχειρήσεις (Α και Β) είναι συνδεδεμένες επειδή υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική, αφού η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο της Β με ποσοστό 55%, δηλαδή μεγαλύτερο του 50%.

Εάν υποθέσουμε ότι το μετοχικό κεφάλαιο της Β διαιρείται σε 10.000 μετοχές των 6,00 €/μετοχή τότε η συμμετοχή της Α στη Β (5.500 μετοχές χ 6,00 €/μετοχή =) € 33.000,00 θα καταχωρηθεί στα βιβλία της Α στο λογαριασμό 18.00.00.

**Παράδειγμα 2:**

**ΜΗΤΡΙΚΗ (Α)**

Α
---

**ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ (Β)**

Μέτοχοι	%	Ανάλυση μετοχών	
Α	47	45	Μετά ψήφου
		2	Άνευ ψήφου
Λοιποί	53	43	Μετά ψήφου
		10	Άνευ ψήφου

Οι άνω επιχειρήσεις (Α και Β) είναι συνδεδεμένες επειδή υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική, αφού η Α έχει την πλειοψηφία (51,13%) των δικαιωμάτων ψήφου της Β.

Εάν υποθέσουμε ότι το μετοχικό κεφάλαιο της Β διαιρείται σε 10.000 μετοχές των 6,00 €/μετοχή, τότε η συμμετοχή της Α στη Β (4.700 μετοχές Χ 6,00 €/μετοχή =) € 28.200,00 θα καταχωρηθεί στα βιβλία της Α στο λογαριασμό 18.00.00.

**7.2.2.3. Όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία κεφαλαίου μιας άλλης (θυγατρικής) ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) και η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης.**

Στον κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρεται (σχετική υποπερίπτωση αα, της παρ. 5, του άρθρου 42 ε) ότι για τον προσδιορισμό των ποσοστών συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου που έχει η μητρική επιχείρηση πρέπει να προστίθενται και τα ποσοστά (συμμετοχής και δικαιωμάτων ψήφου) κάθε άλλης επιχείρησης που είναι θυγατρική της ή θυγατρική θυγατρικής της.

**7.2.2.4. Όταν μια επιχείρηση ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (της θυγατρικής).**

Σημειώνεται ότι εάν ένα πρόσωπο αποκτήσει μετοχές ως έμμεσος αντιπρόσωπος τρίτου μετόχου, προς τον οποίο ανέλαβε την υποχρέωση να τις μεταβιβάσει σε εκτέλεση σύμβασης εντολής, που έχει καταρτιστεί μαζί του, δεν αποκλείει την ιδιότητά του ως κυρίου των μετοχών. Η γνώση του πωλητή - αντισυμβαλλόμενου ότι το άνω πρόσωπο ενεργεί ως έμμεσος αντιπρόσωπος τρίτου δεν ασκεί έννομη επιρροή (Πρωτ. Ροδόπης 119/2000 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2001 σελ. 417).

**Παράδειγμα 3:**

**ΜΗΤΡΙΚΗ (Α)**

Κατέχει μετοχές της Β

Έχει την πλειοψηφία των μετοχών της Β μετά από συμφωνία με τρίτους λόγω:

- Επικαρπιάστων μετοχών
- Ενεχύρου των μετοχών

**ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ (Β)**

Μέτοχοι	%	Ανάλυση μετοχών
Α	25	Μετά ψήφου
Τρίτοι	27	»
Λοιποί	48	»

Οι άνω επιχειρήσεις Α και Β είναι συνδεμένες, επειδή υπάρχει σχέση μητρικής (Α) επιχείρησης προς θυγατρική (Β) αφού η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο και στα δικαιώματα ψήφου της Β, ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους της Β, με ποσοστό 52%.

Εάν υποθέσουμε ότι το μετοχικό κεφάλαιο της Β διαιρείται σε 10.000 μετοχές των 6,00 €/μετοχή τότε η συμμετοχή της Α στη Β (2.500 μετοχές χ 6,00 €/μετοχή =) € 15.000,00 θα καταχωρηθεί στα βιβλία της Α στο λογαριασμό 18.00.00

**7.2.2.5. Όταν συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής επιχείρησης.**

Εκτός από το διορισμό ή την παύση της διοικήσεως της θυγατρικής Β από την μητρική Α με βάση τα ποσοστά (συμμετοχής και δικαιωμάτων ψήφου) που αναφέρονται στα προηγούμενα παραδείγματα 1, 2 και 3 μπορεί μια επιχείρηση να διορίζει ή να παύει τη διοίκηση μιας άλλης, επειδή οι μετοχές της τελευταίας έχουν μεγάλη διασπορά με αποτέλεσμα η πρώτη να μπορεί αμέσως να διορίσει ή να παύσει τη διοίκησή της π.χ. η Α κατέχει το 40% των μετοχών της Β, αλλά λόγω μεγάλης διασποράς των μετοχών της μπορεί η Α να ελέγχει τη διοίκηση. (Αποψη του καθηγητή κ. Εμμ. Σακέλλη «Ισολογισμός των Α.Ε. και ΕΠΕ», Τόμος Α, σελ. 292.

Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παρ. 9.2.2.3, σχετικά με τον προσδιορισμό των ποσοστών συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου που έχει η μητρική, ότι δηλαδή πρέπει να προστίθενται σε αυτά και τα ποσοστά των θυγατρικών της 11 των θυγατρικών των θυγατρικών της ισχύουν και για την άνω περίπτωση.

**7.2.2.6 Όταν μια επιχείρηση ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).**

Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει:

- (α) Όταν η μητρική επιχείρηση κατέχει άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής, και
- (β) Ασκεί (η μητρική) κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της θυγατρικής.

Όπως αναφέρει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο3, μια μητρική (ή επενδύουσα) επιχείρηση μπορεί να ασκεί κυριαρχική (ή σημαντική) επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική) με ποικίλους τρόπους οι σπουδαιότεροι των οποίων είναι:

- Η εκπροσώπηση της μητρικής στο διοικητικό συμβούλιο της θυγατρικής .
- Η συμμετοχή της μητρικής στη διαδικασία καθορισμού της πολιτικής της θυγατρικής επιχείρησης με ουσιώδεις μεταξύ τους συναλλαγές, ανταλλαγής διοικητικού προσωπικού ή με εξάρτηση από τεχνικές πληροφορίες που παρέχει η μητρική στη θυγατρική.

Και στην άνω περίπτωση, σύμφωνα με ρητή διάταξη του Κωδ. Ν. 2190/1920 (τρίτο εδάφιο, της παρ. 5 του άρθρου 42ε), πρέπει, για τον προσδιορισμό των ποσοστών συμμετοχής 11 των δικαιωμάτων ψήφου που έχει η μητρική επιχείρηση, να προστίθενται και τα ποσοστά (συμμετοχής και δικαιωμάτων ψήφου) κάθε άλλης επιχείρησης που είναι θυγατρική της ή θυγατρική θυγατρικής της.

**Παράδειγμα 4:**

**ΜΗΤΡΙΚΗ (Α)**

A

Γ (ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΤΗΣ Α)

Δ (ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΤΗΣ Γ)

Η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφων της Γ με ποσοστό 55%  
 Η Γ συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφων της Δ με ποσοστό 51 %.

**ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ (B)**

Μέτοχοι	%	Ανάλυση μετοχών
A	5	Μετά ψήφου
Γ	12	»
Δ	8	»
Λοιποί	75	»

Ταυτόχρονα η Α ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση και τη λειτουργία της θυγατρικής, έχοντας την πλειοψηφία στη διοίκηση της Β.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι άνω επιχειρήσεις Α και Β είναι συνδεδεμένες, επειδή υπάρχει άμεση σχέση μητρικής (Α) επιχείρησης προς θυγατρική (Β), αφού η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο και στα δικαιώματα ψήφων της Β με ποσοστό μεγαλύτερο του 20% και ταυτόχρονα ασκεί κυριαρχική επιρροή στη Β.

Η συμμετοχή της Α στη Β προσδιορίζεται ως εξής:

• Άμεση συμμετοχή, Ποσοστό συμμετοχής και δικαιωμάτων ψήφου της Β που κατέχει η Α.	5%
• Έμμεση συμμετοχή λόγω του ότι οι θυγατρικές της Α (Γ και Δ) έχουν ποσοστά ή δικαιώματα ψήφων της Β.	<u>20%</u>
Σύνολο	25 %

**Παράδειγμα 5:**

Η επιχείρηση Α συμμετέχει κατά 99,77% στη Β η οποία συμμετέχει κατά 30% στη Γ. Επίσης, η Α αγοράζει το 60% των προϊόντων που παράγει η Γ.

Οι Α και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τους εξής λόγους:

(α) Η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο της Γ σε ποσοστό μεγαλύτερο του 20%.

(β) Ασκει κυριαρχική επιρροή στη λειτουργία της Γ, αφού από το σύνολο των πωλήσεων της Γ, το 60% πραγματοποιείται προς την Α.

**7.2.2.7 Ποιες άλλες επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες.**

Εκτός από τις επιχειρήσεις που μεταξύ τους υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική, και οι οποίες όπως αναφέρουμε προηγουμένως περιλαμβάνονται στην έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και οι θυγατρικές αυτών (της μητρικής και της θυγατρικής) θεωρούνται ως συνδεδεμένες καθώς επίσης και οι θυγατρικές τους (άρθρο 42ε, παρ. 5, περ. β του Κωδ. Ν. 2190/1920).

Επομένως οι επιχειρήσεις Β, Γ και Δ που αναφέρουμε στα προηγούμενα παραδείγματα 3 και 5 είναι συνδεδεμένες με την Α, γιατί, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στα παραδείγματα είναι θυγατρικές της μητρικής Α.

Οι άνω θυγατρικές επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες, έστω και αν δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής τους (άρθρο 42ε, παρ. 5 περ. γ του Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι θυγατρικές των θυγατρικών καλούνται και υποθυγατρικές και θεωρούνται και αυτές θυγατρικές της μητρικής (ή έμμεσα θυγατρικές).

Προς κατανόηση της τελευταίας αυτής περίπτωσης αναφέρουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφων της Γ με ποσοστό 55% .

Η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφων της Β με ποσοστό 60% .

Η Β συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφων της Δ με ποσοστό 50,1 % .

Οι επιχειρήσεις Γ και Δ είναι συνδεδεμένες και μεταξύ τους, αλλά και μεταξύ των Α και Β.

**7.2.2.8 Επιχειρήσεις με ενιαία διεύθυνση ή κοινά όργανα διοίκησης.**

Σύμφωνα με την περ. δ, της παρ. 5, του άρθρου 42ε του Κωδ. Ν. 2190/1920, συνδεδεμένες ή εξαρτημένες είναι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις οι αναφερόμενες στις προηγούμενες παρ. 7.2.2.2 έως 7.2.2.7 και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με αυτές με τις σχέσεις των διατάξεων της παρ. 1, του άρθρου 96, του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή:



(α) Έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεων που έχει συναφθεί μεταξύ των επιχειρήσεων ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους.

(β) Τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα των άνω επιχειρήσεων αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

### 7.3. Έννοια χρεογράφων.

*Χρεόγραφο* είναι το έγγραφο που περιέχει υπόσχεση παροχής στον κομιστή του εγγράφου (άρθρο 888 του Αστικού Κώδικα).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.305) θεωρεί ως χρεόγραφα τα παρακάτω έγγραφα (ή τίτλους ή κινητές αξίες) τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτήν άμεσης προσόδου:

- Μετοχές ανωνύμων εταιριών (ονομαστικές και ανώνυμες).
- Ομολογίες (ομολογιακών δανείων του Κράτους, Ν.Π.Δ.Δ., δημοσίων επιχειρήσεων και ανωνύμων εταιριών).
- Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου.
- Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Ομόλογα Τραπεζών.

Ο όρος «Χρεόγραφα» δεν χρησιμοποιείται με την ευρύτερη έννοια του όρου «αξιόγραφα». Επομένως, τα συμβόλαια κεφαλαιοποίησης του άρθρου 41 του Ν.Δ. 400/1970 αποτελούν κατηγορία ασφαλιστικής καλύψεως στα πλαίσια ιδιαίτερου κλάδου (κεφαλαιοποίησης) και δεν συνιστούν χρεόγραφα (Στ.Ε. 1386/1989 Λογιστής 1990, σελ. 1150).

Με την άνω απόφαση, το Συμβούλιο της Επικρατείας ανήρσε την απόφαση του Διοικ. Εφετείου Αθηνών 546/1984 (Λ.Φ.Ν. 1985, σελ. 586) η οποία είχε δεχθεί αρχικά ότι ο όρος χρεόγραφα χρησιμοποιείται με την ευρύτερη έννοια του όρου αξιόγραφα και επομένως χαρακτηρίζονται ως αξιόγραφα και οι τίτλοι κεφαλαιοποίησης.

### 7.4. Η Λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς των δευτεροβαθμίων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 34 «χρεόγραφα».

*Αξία κτήσεως* είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών. Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01 ή 34 με πίστωση

του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.112 περ. 2).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται όταν οι επιχειρήσεις λαμβάνουν «χωρίς αντάλλαγμα» τις μετοχές λόγω κεφαλαιοποίησης διαφοράς αναπροσαρμογής. Αντιθέτως, όταν λαμβάνονται μετοχές «χωρίς ανταλλάγματα» λόγω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών τότε χρεώνονται οι άνω λογαριασμοί 18 ή 34 και πιστώνεται ο λογαριασμός 76.00 «Εσοδα συμμετοχών» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 302/1999 Λογιστής 1999 σελ. 508).

Όταν οι μετοχές που λαμβάνονται «χωρίς αντάλλαγμα» προέρχονται από κεφαλαιοποίηση διαφοράς εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο δεν πρέπει να διενεργείται λογιστική εγγραφή με την ονομαστική αξία των λαμβανομένων μετοχών, αλλά μόνο απλή ποσοτική καταχώρησή τους δικαιολογείται να γίνεται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών (18 ή 34), γιατί η ονομαστική αξία των μετοχών αυτών έχει καταβληθεί κατά την κτήση των αρχικών μετοχών (απευθείας στην εκδότρια εταιρεία ή με αγορά από τρίτους) και επομένως περιλαμβάνεται στην καταβληθείσα αξία κτήσεώς τους και συνεπώς δεν είναι σωστό να αυξηθεί για δεύτερη φορά η αξία κτήσεως αυτής. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 302/1999 Λογιστής 1999 σελ. 508). Σημειώνεται ότι κεφαλαιοποίηση της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών Ν. 1753/πολ. 144/1977). Αντιθέτως υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου. (Υπ. Οικονομικών 1115824/πολ. 1230/1994).

Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως των χρεογράφων επιλέγεται από την επιχείρηση. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 43 (σχετ. παρ. 7, περ. β) αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών (χρεόγραφα κ.λπ.) επιλέγεται, από την εταιρία, από τις μεθόδους της περ. 7, της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. Δηλαδή, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως των χρεογράφων θα γίνει με τις εξής μεθόδους:

- (α) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- (β) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- (γ) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO)
- (δ) Μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (LIFO)
- (ε) Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
- (στ) Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- (ζ) Μέθοδος του προτύπου κόστους

Όταν η επιχείρηση επιλέξει μία από τις άνω μεθόδους για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως των χρεογράφων, τη μέθοδο αυτή πρέπει να εφαρμόζει πάγια από χρήση σε χρήση. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 43 (σχετ. παρ. 7, περ. β) αναφέρει ότι αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται, εκτός αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο Κ.Β.Σ αναφέρει στο άρθρο 28, ότι για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε προηγούμενη παρ. 6.6.4).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**Τα ειδικά έξοδα αγοράς** τίτλων συμμετοχής και χρεογράφων καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «Πρόμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.112 περ. 2).

**Νόμιμα δικαιολογητικά.** Με τα πινακίδια εκτελέσεως των εντολών αποδεικνύεται μόνο η κατάρτιση με τον χρηματιστή της χρηματιστηριακής συναλλαγής και όχι η εκτέλεση της κυρίας χρηματιστηριακής συναλλαγής η οποία αποδεικνύεται με τις αποδείξεις είσπραξης του τιμήματος ή την παράδοση των μετοχών (Εφ. Αθηνών 2654/1999, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2001, σελ. 377).

**Πώληση μετοχών.** Σε περίπτωση πώλησης μετοχών και χρεογράφων το τίμημα πωλήσεως καταχωρείται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του 18.00 ή 18.01 ή 34 στην οποία μεταφέρεται και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη υποτίμησης από το λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19 ή 34.99. Το αποτέλεσμα που προκύπτει καταχωρείται: α) εάν είναι ζημία στο λογαριασμό 64.12 «Ζημία από πώληση συμμετοχών-χρεογράφων» και β) εάν είναι κέρδος στο λογαριασμό 76.04 «Κέρδος από πώληση συμμετοχών - χρεογράφων».

**Μείωση αξίας συμμετοχής.** Στην περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία μειώσει το μετοχικό κεφάλαιό της με μείωση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής και επιστροφής μέρους της ονομαστικής αξίας στους μετόχους της τότε οι μέτοχοι το εισπραττόμενο άνω ποσό το καταχωρούν στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18 «Συμμετοχές» ή 34 «Χρεόγραφα» με σκοπό τη μείωση του κόστους κτήσεως των μετοχών αυτών (Σ.ΛΟ.Τ. 9/321/2004 Λογιστής 2004 σελ. 610).

### 7.5. Η Λογιστική της κάλυψης μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας.

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, με τον όρο η καταβολή του να γίνει με δόσεις, τότε στα βιβλία των επιχειρήσεων γίνονται οι εγγραφές του Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.112 περ. 3 και 2.2.305 περ. 3. Οι τυχόν οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών (λογαριασμοί 53.06 και 53.07) εμφανίζονται στον ισολογισμό αφαιρετικά από την αξία των συμμετοχών και των χρεογράφων. (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 4.1.101 περ. 5 και 8).

Ανεξόφλητες Μετοχές	Οι μετοχές που αποκτώνται καταχωρούνται με τη συνολική αξία στη χρέωση των παρακάτω λογαριασμών με πίστωση των λογαριασμών		Μετά την εξόφληση γίνεται η μεταφορά στους παρακάτω λογαριασμούς	
	53.06	53.07		
Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού	18.00.02		18.00.00	
	18.01.02		18.01.00	
		34.02		34.00
Μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού	18.00.03		18.00.01	
	18.01.03		18.01.01	
		34.03		34.01
Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού	18.00.06		18.00.04	
	18.01.06		18.01.04	
		34.12		34.10
Μη εισηγμένες στο	18.00.07		18.00.05	

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού	18.01.07		18.01.05	
		34/13		34.11

### 7.6. Η Λογιστική των τίτλων σταθερού εισοδήματος.

#### 7.6.1. Η τιμή κτήσεως των τίτλων σταθερού εισοδήματος.

**Γενικά:** Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογίες, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, τραπεζικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου) των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο ως αξία (τιμή) κτήσεώς τους είναι η καθαρή τιμή τους η οποία διαμορφώνεται στο Χρηματιστήριο με βάση την προσφορά και τη ζήτηση και η οποία καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.

Για την ιδιαίτερη παρακολούθηση της αξίας κτήσεως των αγοραζόμενων τίτλων και των δουλευμένων τόκων τους, το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 94/1992 γνωστοποίησε ότι πρέπει στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 34 «χρεόγραφα» του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου να τηρηθούν οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί κατά κατηγορία τίτλων σταθερού εισοδήματος, οι οποίοι θα αναλύονται σε τρίτοβάθμιους λογαριασμούς κατ' είδος ομολογίας ή εντόκου γραμματίου ή ομολόγου και περαιτέρω σε δύο τεταρτοβάθμιους από τους οποίους, στον ένα θα καταχωρείται η αξία κτήσεως των τίτλων και στον άλλον οι δουλευμένοι τόκοι τους.

Κωδικός	Λογαριασμός
34.05	Ομολογίες ελληνικών δανείων
34.05.00	Ομολογιακό δάνειο 1889 παγίου 2%
34.05.00.00	Αξία κτήσεως τίτλων
34.05.00.01	Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων
34.05.01	Ομολογιακό δάνειο 1890 Λαρίσης 2,50%
34.05.01.00	Αξία κτήσεως τίτλων
34.05.01.01	Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων
34.05.02	Ομολογιακό δάνειο 1893 κεφαλαιοποίησεως 2,5%
34.05.02.00	Αξία κτήσεως τίτλων
34.05.02.01	Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων
34.05.03	
34.05.99	
34.08	Έντοκα γραμμάτια ελληνικού δημοσίου Η ανάλυσή του είναι όμοια με την ανάλυση του λογαριασμού 34.05
34.91	Ομόλογα ελληνικού δημοσίου Η ανάλυσή του είναι όμοια με την ανάλυση του λογαριασμού 34.05
34.92	Η ανάλυσή του είναι όμοια με την ανάλυση του λογαριασμού 34.05

**Φορολογία τόκων τίτλων σταθερού εισοδήματος:** Οι άνω τόκοι των τίτλων σταθερού εισοδήματος φορολογούνται από 1.1.1997 βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 (παρ. 8 έως 10) του Ν. 2238/1994.

Ο φόρος αυτός για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου προεισπράττεται κατά την έκδοσή τους ενώ για τα ομόλογα ο φόρος παρακρατείται

κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδιο (ZERO COUPON). Με την προείσπραξη ή την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Ο άνω φόρος καταχωρείται σε τριτοβάθμιο λογαριασμό του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι». Ειδικά οι τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες, ανεξάρτητα αν διανέμουν ή όχι τους άνω τόκους, από το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου αφαιρούν το ποσό του φόρου επί των τόκων που αναλογεί στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο η τράπεζα ή η ασφαλιστική εταιρεία είχε στην κυριότητά της τους τίτλους από τους οποίους είχαν προκύψει τα παραπάνω εισοδήματα (άρθρο 109, παρ. 4, Ν. 2238/1994, Υπ. Οικονομικών 1047166/πολ. 1142/1997, Λογιστής 1997, σελ. 916 και σχετ. αρθρογραφία κ. Θεμ. Αλεξάνδρου Λογιστής 1998 σελ. 1068, ΔΦΝ 1999 σελ. 519).

**Εισοδήματα από REPO και REVERSE REPO. Πράξεις REPO.** Με τις πράξεις αυτές συμφωνείτε ότι οι τράπεζες και τα μέλη του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών θα πουλήσουν στους πελάτες τους εξωχρηματιστηριακά τίτλους του Δημοσίου με την υποχρέωση να τους επαναγοράσουν σε συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου μεγαλύτερου τιμήματος.

**Παράδειγμα:** Τράπεζα στα πλαίσια πράξης REPO πούλησε την 28.12.2001 σε πελάτη της ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου 100.000 ευρώ με τον όρο να επαναγοράσει την 7.1.2002 έναντι 100.300 ευρώ. Το εισόδημα των 300 ευρώ αποκτήθηκε από τον πελάτη της την 7.1.2002, αδιάφορα από το πότε συνάφθηκε η άνω σύμβαση. Τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται από 1.1.2002 αυτοτελώς με συντελεστή 7% (Υπ. Οικονομικών 1025081/πολ. 1094/2002).

**Πράξεις REVERSE REPO.** Με τις πράξεις αυτές συμφωνείτε το αντίθετο. Δηλαδή, ότι οι πελάτες θα πουλήσουν στις τράπεζες και τα μέλη του Χρηματιστηρίου εξωχρηματιστηριακά έναντι συγκεκριμένου τιμήματος τίτλου του Δημοσίου, με την υποχρέωση να τους επαναγοράζουν σε συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου μεγαλύτερου τιμήματος.

**Παράδειγμα:** Τράπεζα στα πλαίσια πράξης REVERSE REPO αγόρασε την 1.1.2002 από επιχείρηση ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου έναντι 3.000.000 ευρώ με τον όρο να επαναπουλήσει αυτά στην επιχείρηση την 16.2.2002 έναντι 3.003.350 ευρώ. Το εισόδημα των 3.500 ευρώ αποκτήθηκε από την τράπεζα την 16.2.2002. Τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται από 1.1.2002 αυτοτελώς με συντελεστή 7% (Υπ. Οικονομικών 1025081/πολ. 1094/2002, Λογιστής 2002 σελ. 692).

#### 7.6.2. Η λογιστική των δουλευμένων μέχρι την ημέρα της αγοράς και μη απαιτητών τόκων των αγοραζομένων τίτλων (Ομολογιών, ομολόγων κ.λπ.).

Στους δημιουργούμενους τεταρτοβάθμιους υπολογαριασμούς, με την ονομασία «δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων» (π.χ. 34.05.00.01) καταχωρούνται κατά την αγορά των τίτλων, (με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων κ.λπ.), οι δουλευμένοι μέχρι την ημέρα της αγοράς (και μη απαιτητοί ακόμη) τόκοι των αγοραζόμενων τίτλων. Όταν οι τόκοι αυτοί καταστούν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί τακτοποιούνται (εξισώνονται) και οι πιο πάνω υπολογαριασμοί, οι οποίοι πιστώνονται με την είσπραξη των τόκων ή με τη μεταφορά τους σε αρμόδιο λογαριασμό απαιτήσεως (ή ανάλογα, στο λογαριασμό 38.02 «ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη»).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

### 7.6.3 Η λογιστική των δουλευμένων τόκων από την ημερομηνία αγοράς των τίτλων μέχρι λήξεως της χρήσεως.

Οι τόκοι της περιόδου από την ημέρα της αγοράς του τίτλου μέχρι λήξεως της χρήσεως, είναι μεν δουλευμένοι αλλά δεν είναι απαιτητοί, υπολογίζονται σύμφωνα με το ειδικό δελτίο του χρηματιστηρίου και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» με πίστωση του λογαριασμού 76.01 «έσοδα χρεογράφων» (Ε.Σ.Υ.Α. 94/1992).

### 7.6.4 Παράδειγμα.

Ομόλογα ετήσιας έκδοσης της 28.2.1994 και λήξης 28.2.1995 ονομαστικής αξίας δρχ. 247.000.000 αγοράσθηκαν στις 12.12.1994 αντί ποσού δρχ. 285.296.108. Το ποσό που θα εισπραχθεί κατά τη λήξη 28.2.1995 είναι δρχ. 295.782.500. Τα άνω λογιστικά γεγονότα η επιχείρηση θα τα καταχωρήσει με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

#### Λογιστική Εγγραφή 12.12.1994

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
34	Χρεόγραφα		
34.91	Ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου		
34.91.00	Ετήσιας διάρκειας 19,75%		
34.91.00.00	Αξία κτήσεως τίτλου	247.000.000	
34.91.00.01	Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων	38.296.108	
38	Διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο		285.296.108
		285.296.108	285.296.108

**Αιτιολογία:** Αγορά ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου (ετήσιας διάρκειας 19,75%) ονομαστικής αξίας δρχ. 247.000.000 αντί δρχ. 285.296.108.

#### Λογιστική Εγγραφή 31.12.1994 (τέλος χρήσεως)

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
36	Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού		
36.01	Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα		
36.01.00	Δουλευμένοι και μη απαιτητοί τόκοι Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου		
36.01.00.00	Ετήσιας διάρκειας 19,75%	2.405.712	
76	Έσοδα κεφαλαίου		
76.01	Έσοδα χρεογράφων		
76.01.91	Τόκοι Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου		2.405.712
		2.405.712	2.405.712

**Αιτιολογία:** Δουλευμένοι και μη απαιτητοί τόκοι Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου από ημερομηνία αγοράς (12.12.1994) έως λήξεως της χρήσεως (31.12.1994).

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Λογιστική Εγγραφή 28.2.1995

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38	Διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο	295.782.500	
34	Χρεόγραφα		
34.91	Ομολόγα Ελληνικού Δημοσίου		
34.91.00	Ετησίας διάρκειας 19,75%		
34.91.00.00	Αξία κτήσεως τίτλου		247.000.000
34.91.00.01	Δουλευμένοι τόκοι αγορασμένων τίτλων		38.296.108
36	Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού		
36.01	Έσοδα χρήσεως ειπρακτέα		
36.01.00	Δουλευμένοι και μη απαιτητοί τόκοι Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου		
36.01.00.00	Ετησίας διάρκειας 19,75%		
76	Έσοδα κεφαλαίου		
76.01	Έσοδα χρεογράφων		
76.01.91	Τόκοι Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου		8.080.680
		295.782.500	295.782.500

**Αιτιολογία:** Είσπραξη προϊόντος εξοφλήσεως Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, ημερομηνίας εκδόσεως 28.2.1994 και εκτοκίζόμενα με 19,75%.

**7.6.5. Η λογιστική των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου.**

Κατά την αγορά των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καταβάλλεται η κατά την ημέρα αγοράς παρούσα αξία τους και όχι η αναγραφόμενη στον τίτλο ονομαστική αξία.

Ο αντιπρόεδρος του Ε.ΣΥ.Α. κ. Θεοδ. Γρηγοράκος προτείνει όπως η άνω αγορά των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους εξής τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς (Λογιστής 1994, σελ. 1589).

- Στο λογαριασμό 34.08.XX.00 «Ονομαστική Αξία Τίτλων» θα καταχωρείται η ονομαστική αξία του τίτλου.
- Στο λογαριασμό 34.08.XX.99 «Ενσωματωμένοι-μη δουλευμένοι τόκοι-Λ/σμός Αντίθετος» το ποσό των μη δουλευμένων τόκων των εντόκων γραμματίων.

Στο τέλος της χρήσεως, οι τόκοι του χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία αγοράς μέχρι την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως, μεταφέρονται από το λογαριασμό 34.08.XX.99 στο λογαριασμό 76.01.04 «Τόκοι εντόκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου».

**Παράδειγμα:** Στις 15.12.1994 επιχείρηση αγόρασε ένα έντοκο γραμμάτιο Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας με επιτόκιο 20% ονομαστικής αξίας δρχ. 1.000.000 αντί δρχ. 833.333 (ο μη δουλευμένος τόκος ανέρχεται σε δρχ. 166.667). Την άνω αγορά η επιχείρηση θα την καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία με την εξής εγγραφή:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

15.12.1994			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
34	Χρεόγραφα		
34.08	Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου		
34.08.60	Ετήσιας διάρκειας επιτοκίου 20%		
34.08.60.00	Ονομαστική αξία τίτλων	1.000.000	
34	Χρεόγραφα		
34.08	Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου		
34.08.60	Ετήσιας διάρκειας επιτοκίου 20%		
34.08.60.99	Ενσωματωμένοι αδόουλευτοι τόκοι- λογαριασμός αντίθετος		166.667
38	Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο		833.333

**Αιτιολογία:** Αγορά ενός εντόκου γραμματίου.

**7.6.6. Έσοδα από αγοραπωλησία ομολόγων.**

Σε περιπτώσεις αγοράς ή πώλησης σώματος ομολόγου σε χαμηλότερη ή ανώτερη τιμή από την ονομαστική αξία του, η διαφορά η οποία προκύπτει χαρακτηρίζεται ανάλογα χρεωστικός ή πιστωτικός τόκος (ως μέρος της συνολικής απόδοσης) και όχι κέρδος ή ζημία από αγορά ή πώληση χρεογράφων (Υπ. Οικονομικών 1047166/ πολ. 1142/1997, Λογιστής 1997 σελ. 921).

Μεταβίβαση ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου με αντάλλαγμα	Φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου
Το ομόλογο μεταβιβάζεται μαζί με τα προσαρτημένα σε αυτό τοκομερίδια.	Η ωφέλεια του δικαιούχου, δηλαδή το πέραν του κεφαλαίου του εισπραττόμενο ποσό, αποτελεί για αυτόν εισόδημα από τόκους.
Το ομόλογο μεταβιβάζεται χωρίς το προσαρτημένο σε αυτό τοκομερίδιο.	Το ποσό κατά το οποίο η αξία μεταβίβασης υπολείπεται της ονομαστικής αξίας του ομολόγου αποτελεί για το δικαιούχο μειωτικό στοιχείο των τόκων από τα τοκομερίδια του ομολόγου και όχι ζημία από τη μεταβίβαση του ομολόγου.
Τα τοκομερίδια αποχωρίζονται από το ομόλογο και μεταβιβάζονται μόνα τους.	Το ποσό που εισπράττει ο δικαιούχος από τη μεταβίβαση συνιστά γι' αυτόν τόκους, οι οποίοι προέρχονται από το ομόλογο και αποκτώνται κατά το χρόνο μεταβίβασης των τοκομεριδίων, καθόσον αποτελούν την ωφέλεια του από τη δέσμευση του κεφαλαίου του για το χρονικό διάστημα που θα έχει στην κατοχή του το ομόλογο χωρίς τα προσαρτημένα σε αυτό τοκομερίδια.



Σημειώνεται ότι δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου η αυτοτελής μεταβίβαση ομολογιών που πραγματοποιείται μετά τον αποχωρισμό τους από τον κύρια τίτλο στον οποίο αυτά είναι προσαρτημένα δεδομένου άλλωστε και ότι δεν υπάρχει διάταξη για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου αυτοτελώς και στη μεταβίβαση των τοκομεριδίων ανεξάρτητα από τη μεταβίβαση του κυρίου τίτλου των ομολογιών (Σ.τ.Ε. 3787/1996 Λογιστής 1998 σελ. 980).

*Παράδειγμα:* Ομόλογο δρχ. 1.000.000 με επιτόκιο 20% εκδόθηκε την 1.4.1995 και αγοράστηκε από μία Τράπεζα. Την 1.7.1995 η Τράπεζα πώλησε το τοκομερίδιον περιόδου 1.4.1995-31.3.1996 και εισέπραξε δρχ. 155.325. Την 31.12.1995 η Τράπεζα συνεχίζει να διακατέχει το σώμα του Ομολόγου. Το ποσό των Δρχ. 155.325 θα θεωρηθεί ως έσοδο από τόκους και θα κατανεμηθεί ως εξής: (Ε.ΣΥ.Α. 267/1996)

1.4-30.6.1995 Δρχ. 50.000 (Δουλεμένο μέρος την 1.7.1995-Έσοδο χρήσεως 1995)

1.7-31.12.1995 Δρχ. 70.217 (Τόκοι αναλογούντες στη χρήση 1995)

1.1-31.3.1996 Δρχ. 35.108 (Τόκοι αναλογούντες στη χρήση 1996)

Σύνολο Δρχ. 155.325

#### 7.7. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά τον εμπορικό νόμο.

7.7.1. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

*α) Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Κωδ. Ν 2190/1920.* Με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Π.Δ 367/1994 και το άρθρο 20 παρ. 12 του Ν. 2386/1996 τροποποιήθηκε η παρ.6 του άρθρου 43, του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Η διάταξη, η οποία ισχύει από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά για όλες τις επιχειρήσεις εκτός από τις Τράπεζες, των οποίων η υποχρέωση αρχίζει από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1995 και μετά (άρθρο 9, Ν. 2285/1995), αναφέρει τα εξής για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων:

*Για την αποτίμηση των συμμετοχών χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:*

*α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς τα μερίδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι Τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και των χρεογράφων τους στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρεχούσης τιμής.*

*β) Ως τρέχουσα τιμή, για την εφαρμογή αυτού του Νόμου θεωρείται:*

*(βα) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κλπ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.*

*(ββ) Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσεως.*

*(βγ) Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Νόμου, η εσωτερική λογιστική αξία*

των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Στην περίπτωση που ο τελευταίος νόμιμα συνταγμένος ισολογισμός των πιο πάνω επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα του οποίου προσδιορίστηκε η τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή, αναγράφεται σημείωση στον ισολογισμό και στο προσάρτημα στην οποία αναφέρεται ότι, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονται και μετοχές ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις συγκεκριμένης αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) αντίστοιχα μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κι ότι ο ισολογισμός (ή οι ισολογισμοί), με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή.

γ) Για την τιμή (αξία) κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις περ. 2 και 3, της παρ. 2.2.112 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογιών, ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, Τραπεζικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου), των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία (τιμή) κτήσεώς τους είναι η καθαρή τιμή τους αυτή, που καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.

Για τη μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων, εφαρμόζεται η περ. β', της επομένης παρ. 7.

δ) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/1980, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του ίδιου Π.Δ.

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής πρόβλεψης), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του π.Δ. 1123/1980.

ε) Για τον προσδιορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών (χρεογράφων κι άλλων τίτλων) σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις της υποπαρ. 2.3.301 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως ισχύει.

στ) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου».

Σημειώνεται ότι η άνω διάταξη εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τις Τράπεζες, από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1995 (άρθρο 9, Ν. 2286/1995).

Οι άνω προβλέψεις σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Ν. 2190/1920).

Τέλος, σημειώνεται ότι στο προσάρτημα, το οποίο καταρτίζεται από τις επιχειρήσεις και συνοδεύει τους ισολογισμούς των χρήσεων που έχουν αρχίσει από την 1η Ιανουαρίου 1994, θα πρέπει να περιλαμβάνονται πλήρεις και αναλυτικές πληροφορίες για τον τρόπο με τον οποίο έγινε η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων (άρθρο 9, Ν. 2286/1995).

**β) Αποτίμηση χρεογράφων κυριότητας εταιρειών με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (άρθρο 2, Ν. 2992/2002).**

**βα) Χρεόγραφα με σκοπό τη μη διαρκή κατοχή τους.** Επιτρέπεται στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών επιχειρήσεις να αποτιμούν τα παρακάτω χρεόγραφα στην τρέχουσα αξία τους.

- Μετοχές, ομολογίες και κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλους.
- Συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

Η άνω ευχέρεια παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή θα ακολουθείται παγίως.

Ειδικά, το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή μεταφέρεται σε πίστωση ή χρέωση, αντίστοιχα των λογαριασμών: - Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 10, ΑΝ 148/1967.

- Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 38, Ν. 2238/1994.

- Διάφορα αναπροσαρμογής συμμετοχών και χρεογράφων (λόγω ανταλλαγής ή λήψης δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις των νόμων περί αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων).

Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό τυχόν ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω «αποθεματικά από χρεόγραφα» που θα προκύψουν στο μέλλον.

**ββ) Χρεόγραφα με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.** Οι συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις (άρθρο 42ε, παρ. 5, Κωδ. Ν. 2190/1920) καθώς και τα λοιπά χρεόγραφα, τα οποία αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους αποτιμώνται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή, την κατ' είδος, μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης με εξαίρεση τις Τράπεζες που αποτιμούν τα χρεόγραφα στη συνολική μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης.

**βγ) Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου.** Επιτρέπεται η αποτίμηση της αξίας κινητών αξιών του χαρτοφυλακίου των ανωνύμων εταιρειών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου στην τρέχουσα τιμή τους. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή θα ακολουθείται παγίως. Το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή μεταφέρεται σε πίστωση ή χρέωση αντίστοιχα των αποθεματικών της παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 1969/1991. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό τυχόν ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω «αποθεματικά από χρεόγραφα» που θα προκύψουν στο μέλλον.

**γ) Αποτίμηση χρεογράφων βάσει του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002.** Βλέπε προηγούμενη παρ. 1.3.

**7.7.2. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (εκτός από τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο).****7.7.2.1. Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα.**

Βάσει των διατάξεων του Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 367/1994 για την αποτίμησή τους οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα κατανέμονται σε δύο κατηγορίες:

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται:

- α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών (εισηγμένες και μη στο Χρηματιστήριο Αθηνών).
- β) Οι ομολογίες (κοινές, ΔΕΗ κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- γ) Τα ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου με ρήτρα ECU, ΕΤΒΑ, ΕΤΕΒΑ, ΕΚΤΕ κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- δ) Οι τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.  
(δα) Εισπρακτικές μερισματαποδείξεις.  
(δβ) Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ.
- ε) Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας (ΕΠΕ, Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες κλπ.).

Η αποτίμηση των άνω συμμετοχών και χρεογράφων τα οποία κατέχουν στο τέλος της χρήσεως όλες οι επιχειρήσεις εκτός τραπεζών, γίνεται από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στις επόμενες παρ. 7.7.2.2 έως 7.7.2.4.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Ε.Γ.Λ.Σ. με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων υπολογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων που δημιουργούνται στους εξής λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις
34.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περ. δ, της παρ. 6, του άρθρου 43, του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους άνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (στην περίπτωση που σχηματίζεται συμπληρωματική πρόβλεψη), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το προΐσχύσαν καθεστώς οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα που αναφέρονται στις άνω περιπτώσεις α, β, γ και δ αποτιμούνται στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως ή αποτιμήσεώς τους στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής οι δε διαφορές που προέκυπταν από την αποτίμηση καταχωρούντο στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων σε χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 64.11. Επίσης, τα χρεόγραφα της περίπτωσης ε αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρεχούσης

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

τιμής, οι δε διαφορές που προέκυπτan κατά την αποτίμηση καταχωρούντο σε χρέωση του λογαριασμού 68.01 και πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα Οργανισμού Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) κλπ.)

Για τον τρόπο αποτίμησης των χρεογράφων της δεύτερης κατηγορίας αναφέρουμε αναλυτικά στοιχεία στην επόμενη παρ. 7.7.3.

### 7.7.2.2. Έννοια τιμής κτήσεως συμμετοχών και χρεογράφων.

Η έννοια της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και των χρεογράφων καθώς και οι μέθοδοι προσδιορισμού αυτής αναφέρονται στην προηγούμενη παρ. 7.4.

### 7.7.2.3. Τρέχουσα τιμή συμμετοχών και χρεογράφων.

Ως τρέχουσα τιμή των συμμετοχών και των χρεογράφων θεωρείται:

Τίτλοι	Τρέχουσα τιμή κατά τον Ν.2190/1920 και τον Κ.Β.Σ.
-Εισηγμένοι στο χρηματιστήριο τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κλπ)	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
-Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων	Ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
-Μετοχές ανωνύμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. -Συμμετοχές σε άλλες (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις και τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων αυτών που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει του Ν.21090/1920	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους (Μέχρι 21.12.2002 κατά τον Κ.Β.Σ. οι έναντι μετοχές και συμμετοχές αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως).

Σημειώνεται, επίσης, ότι για τον υπολογισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνεται μεν υπόψη και το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», αλλά θα λαμβάνεται υπόψη και ο αριθμός των νέων μετοχών που υποχρεωτικά πρέπει να εκδοθούν, με την κεφαλαιοποίηση του άνω υπολοίπου, εκτός αν η διαφορά αναπροσαρμογής (ολόκληρη ή τμήμα της) χρησιμοποιείται για συμψηφισμό ζημιών, οπότε δεν εκδίδονται νέες μετοχές (εγκύκλιος Σώματος Ορκωτών Λογιστών 347/9.1.1989).

Όταν ο δημοσιευμένος ισολογισμός των άνω οικονομικών μονάδων (ανώνυμες εταιρίες με μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, Ε.Π.Ε. και λοιπές προσωπικές εταιρίες) συνοδεύονται από Πιστοποιητικό Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή, για τον προσδιορισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μετοχών ή των μεριδίων της, ανάλογα θα λαμβάνονται υπόψη τα συγκεκριμένα ποσά τυχόν παρατηρήσεων του Πιστοποιητικού Ελέγχου, που επηρεάζουν (αφορούν) τη λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας. («Η κατάρτιση των Ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων» Έκδοση Σώμα Ορκωτών Λογιστών, Τεχνικό Γραφείο, Αθήνα 1989, σελ. 59).

Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (ΕΠΕ, προσωπικές κλπ.) και

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

τους τυχόν τίτλους, με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, ως τρέχουσα τιμή θα ληφθεί η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό των άνω επιχειρήσεων.

**Εσωτερική λογιστική αξία** μετοχής ανώνυμης εταιρίας ή μεριδίου άλλης νομικής μορφής εταιρίας είναι το πηλίκο της διαιρέσεως της λογιστικής καθαρής θέσεως που προκύπτει από τον ισολογισμό της οικείας εταιρίας με τον αριθμό του συνόλου του μετοχών ή μεριδίων της.

**Λογιστική καθαρή θέση** είναι το άθροισμα του καταβλημένου κεφαλαίου και των κάθε φύσεως αποθεματικών, πλέον το «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή μείον το «υπόλοιπο ζημιών εις νέο».

Ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας γίνεται από τη σχέση:

Λογιστική καθαρή θέση	Σ2
Αριθμός συνόλου μετοχών ή μεριδίων	Σ1

Η λογιστική καθαρή θέση (Σ2) και ο αριθμός συνόλου μετοχών (Σ1) προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Λογιστική Καθαρή Θέση	Μετοχές ή Μερίδια	Αξία
Κεφάλαιο	XXXX	XXXX
<b>Πλέον:</b> Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		XXXX
Διαφορές αναπροσαρμογής	XXXX	XXXX
Επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν συναθροίζονται (Σ.ΛΟ.Τ. 7/319/2004, Λογιστής 2004 σελ 317)		
Αποθεματικά κεφάλαια		XXXX
Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου	XXXX	XXXX
<b>Πλέον:</b> Κέρδη εις νέον		XXXX
<b>Μείον:</b> Ζημιές εις νέον		XXXX
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		XXXX
<b>Πλέον:</b> Παρατηρήσεις από πιστοποιητικό του		XXXX
<b>Μείον:</b> Ορκωτού Ελεγκτή		XXXX
<b>Σύνολο</b>	<b>Σ1</b>	<b>Σ2</b>

Ως τρέχουσα τιμή μετοχής κατά τον Κ.Β.Σ. νοείται μέχρι 31.12.2002 η αγοραία και όχι η «εσωτερική λογιστική» αξία αυτής. Τούτο προκύπτει, αφενός μεν, εκ του ότι ο Κ.Β.Σ. δεν παραπέμπει, για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής, σε διατάξεις που βρίσκονται σε νομοθετήματα εκτός του εν λόγω Κώδικος, δηλαδή, σε διατάξεις, είτε του νόμου περί ανωνύμων εταιρειών είτε άλλων νομοθετημάτων, ως εκ τούτου δε παρέπεται ότι ως «τρέχουσα τιμή» της μετοχής πρέπει να νοηθεί η κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. «τρέχουσα τιμή», δηλαδή η αγοραία αξία αυτής, αφετέρου δε, εκ του ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του Π.Δ. 409/86, (το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920) δεν είναι εφαρμοστέες για τον προσδιορισμό της τρέχουσας τιμής της μετοχής κατά την απογραφή λήξης που διενεργείται βάσει του Κ.Β.Σ., αφού κατά τις διατάξεις αυτές, κατά τη ρητή διατύπωσή τους, η εσωτερική λογιστική αξία της μετοχής λαμβάνεται υπόψη ως τρέχουσα τιμή αυτής «για την εφαρμογή αυτού του Νόμου» (περί ανωνύμων εταιρειών) και μόνο (Σ.τ.Ε. 619/1998 ΔΦΝ 1998, σελ. 816).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**Νόμιμος συνταγμένος τελευταίος ισολογισμός.** Στην περίπτωση που Ελληνική μητρική ανώνυμη εταιρεία πρέπει να αποτιμήσει τη συμμετοχή της σε αλλοδαπή θυγατρική (η οποία συγχρόνως είναι και μητρική υποομίλου) νόμιμα συνταγμένος τελευταίος ισολογισμός είναι ο απλός (ατομικός) ισολογισμός (και όχι ο ενοποιημένος) της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρείας που έχει συνταχθεί με βάση τα εκεί ισχύοντα λογιστικά πρότυπα και όχι ο αναμορφωμένος ισολογισμός της αλλοδαπής θυγατρικής με βάση τα πρότυπα του κωδ. Ν. 2190/1920 που εφαρμόζει η μητρική επιχείρηση (Σ.Λ.Ο.Τ. 8/320/2004 Λογιστής 2004 σελ. 606).

### 7.7.2.4. Παράδειγμα αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων.

Έστω ότι στα λογιστικά βιβλία ανώνυμης εταιρίας ο λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» και ο λογαριασμός 34 «Χρεόγραφα» στις 31.12.2002 αναλύονται ως εξής (ποσά σε ευρώ):

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρεωστικό Υπόλοιπο 31.12.2002
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	
18.00.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις	
18.00.08.00	ΓΑΜΑ ΕΠΕ	2.400,00
18.00.08.01	ΔΕΛΤΑ ΟΕ	800,00
18.00.08.02	ΕΨΙΛΟΝ ΕΕ	700,00
	Σύνολο	3.900,00
34.00	Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού	
34.00.00	ΑΛΦΑ Α.Ε.	20,00

Η αποτίμηση των άνω συμμετοχών και χρεογράφων στις 31.12.2002 θα γίνει ως εξής:

Συμμετοχές σε επιχειρήσεις	Υπόλοιπα 31 Δεκεμβρίου 2002 (ποσά σε ευρώ)						
	Αριθμός Μεριδίων & Μετοχών	Αξία Κτήσεως		Αξία Τρέχουσα		Αξία Αποτιμήσεως	
		Τίτλου	Σύνολο	Τίτλου	Σύνολο	Τίτλου	Σύνολο
ΓΑΜΑ ΕΠΕ (μερίδια)			2.400,00		2.480,00		2.400,00
«ΔΕΛΤΑ» ΟΕ			800,00		(1) 700,00		700,00
«ΕΨΙΛΟΝ» ΕΕ	80	30,00	700,00	(1) 31,00	(1) 900,00	30,00	700,00
Χρεόγραφα ΑΛΦΑ ΑΕ (μετοχές)	20	1,00	20,00	(2) 0,90	18,00	0,90	18,00
ΣΥΝΟΛΑ			3.920,00		4.098,00		3.818,00

### Σημειώσεις:

(1) Η εσωτερική λογιστική αξία όπως προκύπτει από τον τελευταίο ισολογισμό.

(2) Ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής Δεκεμβρίου 2002.

Οι άνω συμμετοχές και τα χρεόγραφα θα αποτιμηθούν στις 31.12.1994 στην αξία € 3.818,00 που προκύπτει από την αποτίμηση κάθε συμμετοχής και χρεογράφου στην κατ' είδος μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρεχούσης τιμής.

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Η διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση των άνω συμμετοχών και χρεογράφων € (3.920,00 - 3.818,00)= 102,00 θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία με την εξής εγγραφή:

31.12.2002			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
68.01	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων		
68.01.00	Πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών	100,00	
68.01.01	Πρόβλεψη για υποτίμηση χρεογράφων	2,00	
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
18.00.99.00	ΔΕΛΤΑ Ο.Ε.		100,00
34	Χρεόγραφα		
34.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων		
34.99.00	ΑΛΦΑ Α.Ε.		2,00

**Αιτιολογία:** Πρόβλεψη υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων προκύψασα από την αποτίμηση 31.12.2002.

Στο θεωρημένο «Βιβλίο Απογραφών» της 31.12.2002 τα άνω χρεόγραφα και συμμετοχές πρέπει να καταχωρηθούν σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6, του άρθρου 27, του Κ.Β.Σ., δηλαδή για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσεως και η τρέχουσα αξία.

Οι άνω προβλέψεις σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Επομένως, στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού θα πρέπει να καταχωρηθεί ο άνω πίνακας αποτιμήσεως και στη συνέχεια οι άνω συμμετοχές και τα χρεόγραφα θα εμφανισθούν στο ίδιο βιβλίο ως εξής:

**Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις:**

-ΓΑΜΑ Ε.Π.Ε. (240 εταιρικά μερίδια 30,00€/μερίδιο)	€2.400,00
-ΔΕΛΤΑ Ο.Ε. (Ποσοστό συμμετοχής 55%)	
Αξία κτήσεως	€800,00
-ΕΨΙΛΟΝ Ε.Ε. (Ποσοστό συμμετοχής 52%)	
Αξία κτήσεως	€700,00
	<b>€3.900,00</b>
Μείον: Πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	
-ΔΕΛΤΑ Ο.Ε.	€100,00
Αξία αποτιμήσεως 31.12.2002	€3.800,00
Χρεόγραφα:	€20,00
Μετοχές ΑΛΦΑ Α.Ε. (20 μετοχές x 1,00€/μετοχή)	
Μείον: Πρόβλεψη για υποτίμηση χρεογράφων	€2,00
Αξία αποτιμήσεως 31.12.2002	€18,00



**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Εάν στο τέλος της επομένης χρήσεως (31.12.2003) η κάθε μια από τις συμμετοχές έχει τρέχουσα αξία μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως, ενώ οι μετοχές της ΑΛΦΑ Α.Ε. έχουν μέσο όρο χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως 0,80 €/μετοχή, η επιχείρηση θα αναπροσαρμόζει στις 31.12.2003 τις σχηματισμένες προβλέψεις για υποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων που είχε σχηματίσει στις 31.12.2002 ως εξής:

**31.12.2003**

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
18.00.99.00	ΔΕΛΤΑ Ο.Ε.	100,00	
84	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενης χρήσεως		
84.00	Έσοδα από ακρησιμοποιήτες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
84.00.02	Μη χρησιμοποιηθείσα πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		100,00

**Αιτιολογία:** Μη χρησιμοποιηθείσα πρόβλεψη για υποτίμηση της συμμετοχής στη ΔΕΛΤΑ Ο.Ε. προκύψασα από την αποτίμηση 31.12.2003.

**31.12.2003**

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
68.01	Πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων		
68.01.01	Πρόβλεψη για υποτίμηση χρεογράφων	2,00	
34	Χρεόγραφα		
34.99	Πρόβλεψη για υποτίμηση χρεογράφων		
34.99.00	«ΑΛΦΑ» Α.Ε.		2,00

**Αιτιολογία:** Συμπληρωματική πρόβλεψη υποτιμήσεως χρεογράφων ΑΛΦΑ Α.Ε. προκύψασα από την αποτίμηση 31.12.2003.

**7.7.3. Αποτίμηση τίτλων με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο.**

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα Οργανισμού Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) κλπ.).

Η αποτίμηση γίνεται όπως και με το προϊσχύσαν καθεστώς, δηλαδή αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Σημειώνεται ότι τον ίδιο τρόπο αποτιμήσεως προβλέπει και ο Κ.Β.Σ.

**Παράδειγμα:** Έντοκο γραμμάτιο Ελληνικού Δημοσίου, ονομαστικής αξίας δρχ. 1.000.000, ετήσιας διάρκειας και με επιτόκιο 20% αποκτήθηκε στις 15.9.1994 αντί δρχ. 833.333.

Στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης καταχωρήθηκε στους παρακάτω τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού «34.08.60 Έντοκα Γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου - Ετήσιας Διάρκειας».

Κωδικός	Λογαριασμός	Ποσό
34.08.60.00	Ονομαστική αξία τίτλων	1.000.000
34.08.60.99	Μη δεδουλευμένοι τόκοι	166.667
	Αξία κτήσεως	833.333

Η αποτίμηση του άνω τίτλου στο τέλος της χρήσεως (31.12.1994) θα γίνει στην κατ' είδος παρούσα αξία ως εξής:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
34	Χρεόγραφα		
34.08	Έντοκα Γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου		
34.08.60	Ετήσιας διάρκειας επιτοκίου 20%		
34.08.60.99	Ενσωματωμένοι αδοϋλευτοι τόκοι – λογαριασμός αντίθετος	48.611	
76	Έσοδα κεφαλαίων		
76.01	Έσοδα χρεογράφων		
76.01.04	Τόκοι εντόκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου		48.611

**Αιτιολογία:** Μεταφορά (στο τέλος της χρήσεως) των δουλευμένων τόκων της περιόδου 15.9.1994 - 31.12.1994, από το λογαριασμό 34.08.60.99 στο λογαριασμό 76.01.04.

Μετά την άνω λογιστική εγγραφή το παραπάνω έντοκο γραμμάτιο του Ελληνικού Δημοσίου θα έχει αξία στην απογραφή 31.12.1994:

Κωδικός	Λογαριασμός	Ποσό
34.08.60.00	Ονομαστική αξία τίτλων	1.000.000
34.08.60.99	Μη δεδουλευμένοι φόροι	118.056
	Αξία αποτιμήσεως 21.12.1994	881.944

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ****7.7.4. Αποτίμηση συμμετοχών τραπεζών.**

Οι τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 για τη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και των χρεογράφων τους στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής (άρθρο 20, παρ. 12, Ν. 2386/1996).

**Παράδειγμα:** Έστω ότι τράπεζα κατέχει στις 31.12.2002 τις παρακάτω συμμετοχές και χρεόγραφα. Η αξία κτήσεως είναι € 235.000 και η τρέχουσα αξία € 220.000. Οι αξίες αυτές προσδιορίστηκαν ως εξής:

Υπόλοιπα 31 Δεκεμβρίου 2002

Τίτλοι	Τεμάχια	Αξία κτήσεως		Τρέχουσα αξία	
		Τίτλου	Σύνολο	Τίτλου	Σύνολο
Εισηγμένοι στο χρηματιστήριο:					
-ΑΛΦΑ Α.Ε	20.000	1,00	20.000	1,10	22.000
-Ομολογίες «Χ» Α.Ε.	3.000	5,00	15.000	6,00	18.000
Μη εισηγμένοι στο χρηματιστήριο:					
-ΒΗΤΑ Α.Ε.	100.000	2,00	200.000	1,80	180.000
Σύνολα	123.000		235.000	-	220.000

Η αποτίμηση θα γίνει στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως € 235.000 και τρεχούσης € 220.000, δηλαδή θα γίνει στην τιμή € 220.000 και στα βιβλία της τράπεζας θα καταχωρηθεί η εξής λογιστική εγγραφή σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών:

31.12.2002			
Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
17	Συμμετοχές και τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων		
17.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
17.00.00	Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού		
17.00.00.00	«ΑΛΦΑ» Α.Ε.	2,00	
17.12	Τίτλοι σταθερής απόδοσης με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων εσωτερικού		
17.12.03	Λοιπά χρεόγραφα εσωτερικού		
17.12.03.00	Ομολογίες «Χ» Α.Ε.	3,00	
68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και διαφορές αποτιμήσεως		
68.11	Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων		
68.11.00	«ΒΗΤΑ» Α.Ε.	15,00	
17	Συμμετοχές και τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων		
17.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
17.00.01	Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιρειών Εσωτερικού		
17.00.01.00	«ΒΗΤΑ» Α.Ε.		20,00

**Αιτιολογία:** Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων 31.12.2002.

#### 7.7.5. Αποτίμηση μετοχών και μεριδίων σε ξένο νόμισμα.

Όπως αναφέρουμε αναλυτικά στην προηγούμενη παρ. 7.7.1 για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

Όλες οι επιχειρήσεις (εκτός τραπεζών) αποτιμούν τις κατεχόμενες συμμετοχές και τα χρεόγραφα στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρεχούσης τιμής.

Οι τράπεζες αποτιμούν τις κατεχόμενες συμμετοχές και τα χρεόγραφα στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρεχούσης τιμής.

Ειδικότερα για τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τους τίτλους σε ξένο νόμισμα οι τιμές αποτίμησης (κτήσεως και τρέχουσα) προσδιορίζονται ως εξής:

**Τιμή κτήσεως συμμετοχών και χρεογράφων σε ξένο νόμισμα.** Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και οι τίτλοι σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσεώς τους ή αγοράς (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.3.301, περ. 1).

**Τρέχουσα τιμή συμμετοχών και χρεογράφων σε ξένο νόμισμα.** Για τον προσδιορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών (χρεογράφων και άλλων τίτλων) σε ξένο νόμισμα, ο εμπορικός νόμος (άρθρο 43, παρ. 6, περ. ε', Κωδ. Ν. 2190/1920) παραπέμπει στις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. και συγκεκριμένα στην παρ.2.3.301 όπου στην περίπτωση 3 αναφέρεται ότι η δραχμική τρέχουσα αξία των χρεογράφων και γενικά των τίτλων σε ξένο νόμισμα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό της τρέχουσας αξίας τους σε ξένο νόμισμα με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η τρέχουσα αξία σε ξένο νόμισμα των χρεογράφων και γενικά των τίτλων αυτών προσδιορίζεται με βάση τη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως. Αντιθέτως, ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι τα χρεόγραφα και οι συμμετοχές αποτιμούνται, κατά την απογραφή, σε δραχμές με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα αγοράς (άρθρο 28, παρ. 6 περ. β, Κ.Β.Σ.).

Επειδή μεταξύ των διατάξεων του Κωδ. Ν. 2190/1920 και του Κ.Β.Σ. προβλέπονται διαφορετικοί τρόποι αποτίμησης των χρεογράφων και των συμμετοχών, το Υπουργείο Οικονομικών δέχθηκε ότι ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως θα συντάσσεται με βάση τις διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920, με την προϋπόθεση, όμως, ότι σε ιδιαίτερο χώρο του τηρουμένου βιβλίου απογραφών θα καταχωρείται διακεκριμένα και η αποτίμηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. (Υπουργείο Οικονομικών 1039650/πολ. 1101/1993 βλέπε υποσημείωση 4 στην επόμενη παρ. 7.8).

**Παράδειγμα:** Στις 15.5.2002 η ανώνυμη εταιρεία Μ απέκτησε το 80% των μετοχών της εταιρείας Θ αντί (800 μετοχές χ 72\$ /μετοχή) \$ 57.600 (έστω την 15.5.2002 η κυμαινόμενη ισοτιμία ευρώ/\$ Η.Π.Α. είναι π.χ. 0,9600) ή € (57.600 \$:0,9600=) 60.000. Στις 31.12.2002 η κυμαινόμενη ισοτιμία ευρώ/\$ Η.Π.Α. είναι π.χ. 0,9775, ενώ η τρέχουσα αξία των μετοχών της Θ προσδιορίστηκε με βάση τη λογιστική καθαρή θέση 31.12.2002 της Θ, επειδή οι μετοχές της δεν ήταν εισηγμένες στα χρηματιστήρια του εξωτερικού, στο ποσό δρχ. 6.720.000 ως εξής:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

$$\frac{\text{Σύνολο ιδίων κεφαλαίων } \Theta \text{ σε } \$ 31.12.2002}{\text{Αριθμός μετοχών } \Theta 31.12.2002} =$$

$$\frac{70.000\$}{1.000} = 70\$/\text{μετοχή}$$

Τρέχουσα αξία = 800 μετοχές x 70 \$/μετοχή : 0,9775 = € 57.289,00

### Απογραφή 31.12.2002 επιχείρησης Μ

Ενεργητικό	Αξία κτήσεως	Τρέχουσα Αξία
1) Συμμετοχή στη Θ: 800 μετοχές	60.000.000	N.2190/1920 και ΚΒΣ
Μείον: Πρόβλεψη υποτίμησης	(2.711,00)	57.289,00
2) Λοιπά ενεργητικά		42.711,00
Σύνολο ενεργητικού		100.000,00
Παθητικό κεφάλαιο		100.000,00
Σύνολο παθητικού		100.000,00

### Ισολογισμός 31.12.2002 Μ

Ενεργητικό		Παθητικό	
Συμμετοχές στη Θ (80%)	60.000,00	Κεφάλαιο	10.000,00
Μείον: Πρόβλεψη υποτίμησης	(2.711,00)		
	57.289,00		
Λοιπά ενεργητικά	42.711,00		
	10.000,00		10.000,00

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην επόμενη παρ. 7.8 η άνω ζημιά € 2.711,00 δεν αναγνωρίζεται ως φορολογικά εκπιπτόμενο έξοδο, και ως εκ τούτου πρέπει να δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσεως 1996 ως λογιστική διαφορά.

#### 7.7.6. Αγορά μετοχών και αποτίμησή τους στην ίδια χρήση.

Όταν οι επιχειρήσεις αγοράζουν μετοχές άλλων επιχειρήσεων οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και η αξία αγοράς τους βασίστηκε σε έκθεση εκτιμήσεως, που έγινε με βάση τις γνωστές και παραδεδεγμένες μεθόδους εκτιμήσεως (π.χ. κεφαλαιοποίηση μέσου όρου κερδών τελευταίας πενταετίας), η οποία (αξία) είναι πολλαπλάσια της εσωτερικής λογιστικής αξίας, τότε η αποτίμηση των άνω μετοχών μπορεί να γίνει στην αξία κτήσεως.

Η αποτίμηση αυτή αποτελεί παρέκκλιση από τους κανόνες που ορίζει το άρθρο 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920 και γίνεται χάριν της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας (άρθρο 42α, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920). Ως εκ τούτου, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει να αναφέρει στο πιστοποιητικό ελέγχου ότι η επιχείρηση αποτίμησε τις άνω μετοχές στην τιμή κτήσεως αντί στην τρέχουσα τιμή αυτών. Επίσης, στο προσάρτημα πρέπει να αναφερθεί πλήρης αιτιολόγηση της άνω παρεκκλίσεως και με πληροφορίες για τις επιδράσεις αυτής της παρεκκλίσεως πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επι-

χείρησης (Οδηγίες Τεχνικού Γραφείου Σώματος Ορκωτών Λογιστών αρ. πρωτ. 363/21.5.1991).

#### 7.7.7. Παρατηρήσεις Ορκωτών Ελεγκτών σχετικές με την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Στην περίπτωση που οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις χωρίς να έχουν αποτιμηθεί βάσει του άρθρου 43 (παρ. 6) του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν έχουν σχηματίσει πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (όταν οι τρέχουσες τιμές αυτών είναι μικρότερες των αντίστοιχων τιμών κτήσεως) τότε οι Ορκωτοί Ελεγκτές αναγράφουν σχετική παρατήρηση στα πιστοποιητικά ελέγχου των άνω οικονομικών καταστάσεων.

Η συνήθης διατύπωση της άνω παρατηρήσεως είναι η εξής:

*Ο λογαριασμός του πάγιου ενεργητικού «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» αντιπροσωπεύει την αξία κτήσεως μετοχών ανωνύμων εταιρειών (ή εταιρικών μεριδίων κ.λπ. δρχ. 2.044.560.000 που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και ελέγχονται (ή δεν ελέγχονται) από Ορκωτούς Ελεγκτές.*

*Από τα στοιχεία των τελευταίων ισολογισμών των εν λόγω ανωνύμων εταιρειών (ή Ε.π.Ε. κ.λπ.) προκύπτει ότι η εσωτερική λογιστική αξία τους ανέρχεται σε δρχ. 903.000.000 ποσό στο οποίο έπρεπε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43, παρ. 6, του Ν. 2190, να είχαν αποτιμηθεί.*

Το Υπουργείο Εμπορίου σε ενημερωτικό σημείωμα της 20.1.1992 που δημοσιεύθηκε στο «Δελτίο του Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1992 σελ. 206», γνωστοποίησε τις απόψεις του σχετικά με την αναγραφή της άνω παρατηρήσεως στα πιστοποιητικά ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών. Κατά την άποψη του Υπουργείου Εμπορίου η μη εφαρμογή του άρθρου 43, παρ. 6, του Κωδ. Ν. 2190/1920 σχετικά με την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων μπορεί να θεωρηθεί ως τυπική παράβαση του Κωδ. Ν. 2190/1920.

#### 7.8. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά το φορολογικό νόμο.

Ο φορολογικός νόμος επιβάλλει στις επιχειρήσεις διαφορετική μέθοδο αποτιμήσεως και διαφορετικό λογιστικό χειρισμό της ενδεχόμενης και μη πραγματοποιηθείσας ζημίας από την υποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Η αποτίμηση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένη με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύουν από 1.1.2003.

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

α) *Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και χρεόγραφά τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.*

β) *για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως α' ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης.*

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

γ) οι μετοχές ανώνυμων εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

δ) τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Δηλαδή, όπως σημειώνουμε και στην προηγούμενη παρ. 9.7.2.3, από 1.1.2003 η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων κατά τον Κ.Β.Σ., γίνεται με τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος, (Μέχρι 31.12.2002 η μοναδική εξαίρεση αφορούσε εκτός από τις μετοχές τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και τις συμμετοχές στις λοιπές επιχειρήσεις που αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως).

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1039650/πολ.1101/1993 μέχρι 31.12.2002 δέχεται να συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως) με βάση την αποτίμηση που διενεργείται με τις διατάξεις του εμπορικού νόμου (Κωδ. Ν. 2190/1920), με την προϋπόθεση, όμως, ότι σε ιδιαίτερο χώρο του τηρουμένου βιβλίου απογραφών θα καταχωρείται διακεκριμένα και η αποτίμηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.

Η πρόβλεψη που σχηματίζουν στο τέλος της χρήσεως οι επιχειρήσεις από την αποτίμηση των χρεογράφων λόγω υποτιμήσεως της αξίας κτήσεως, δεν αναγνωρίζεται ως φορολογικά εκπιπτόμενη, αφού ο φορολογικός νόμος (άρθρο 38, παρ. 3, Ν. 2238/1994) αναφέρει ότι η ζημία που προκύπτει στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων μεταφέρεται όχι στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά στη χρέωση των παρακάτω λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης:

Κωδικός	Λογαριασμός
41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων
41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή της αξίας συμμετοχών και χρεογράφων
41.06.00	Βάσει του Α.Ν. 148/1967
41.06.01	Βάσει του Ν. 542/1997
41.06.02	Βάσει του Ν. 1249/1982
41.06.03	Βάσει του Ν. 1839/1989
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
41.08.00	Αφορολόγητο αποθεματικό από υπεραξία χρεογράφων (άρθρο 10, παρ.4, Α.Ν. 148/1967)

Ειδικά η ζημία από αποτίμηση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικ. έτος 2001) κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των παρακάτω αποθεματικών ή ολόκληρο το ποσό αυτής εφόσον δεν υφίστανται τιαυτά αποθεματικά, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού π.χ. λογαριασμός 16.19.50 «Ζημιές από πώληση 11 αποτίμηση χρεογράφων αρ. 37, Ν. 2874/2000» και δύναται να εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου και των τεσσάρων επόμενων αυτής, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της

επιχείρησης μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994, ως προς την άνω ζημία (άρθρο 37 παρ. 3, Ν. 2874/2000).

Το Ε.ΣΥ.Λ. αρχικά για το άνω θέμα και με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν πριν το Ν. 2459/1997 γνωμάτευσε (αρ. γνωμ. 171/1993, Λογιστής 1994 σελ. 226) ότι σε περίπτωση χρησιμοποίησης αποθεματικού για την κάλυψη ζημιάς ή για να διανεμηθεί στους μετόχους, το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον οικείο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου 41 στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση». Αυτός ο χειρισμός πρέπει να γίνει και για τη διάθεση τμήματος του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από κέρδη εκ πώλησεως χρεογράφων για κάλυψη ζημιών εκ πώλησεως χρεογράφων, τροποποιώντας τον τίτλο «Αποθεματικά προς διάθεση» του υποδείγματος του «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» της παρ. 4.1.302 του Ε.Γ.Α.Σ. ως εξής:

*«Διάθεση ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από κέρδη εκ πώλησεως χρεογράφων νόμου ... για την κάλυψη ισόποσης ζημιάς από πώληση χρεογράφων».*

Σε περίπτωση που τα ποσά των άνω αποθεματικών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της ζημιάς αυτής, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού, προκειμένου να συμψηφισθεί με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων (άρθρο 38, Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση από το Ν. 2459/1997).

Οι άνω φορολογικές διατάξεις, με τις οποίες επιβάλλεται να καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού ποσά ζημιών, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με ρητές διατάξεις της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στο Ν. 2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. και οι οποίες δεν είναι επιτρεπτό να τροποποιούνται με φορολογικούς νόμους, γιατί το κοινοτικό δίκαιο υπερέχει του εσωτερικού.

Στη συνέχεια τροποποιήθηκε με το Ν. 2459/1997 η άνω διάταξη και τα ποσά των άνω ζημιών καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 288/1997 καθόρισε τους ειδικούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται η ζημία από την αποτίμηση ή πώληση χρεογράφων.

## 7.9. Μεταβιβάσεις μετοχών.

### 7.9.1. Γενικά.

Το άρθρο 8β του Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει τα εξής:

*1. Η μεταβίβασις των ονομαστικών μετοχών, γίνεται δι' εγγραφής εις ειδικόν βιβλίον της Εταιρείας χρονολογουμένης και υπογραφομένης υπό του μεταβιβάζοντος μετόχου και του προς ον η μεταβίβασις ή των πληρεξουσίων αυτών. Μεθ' εκάστην μεταβίβασιν εκδίδεται νέος τίτλος ή επισημειούται υπό της Εταιρείας επί του υπάρχοντος τίτλου η γενομένη μεταβίβασις και ονοματεπώνυμα μετά των διευθύνσεων, του επαγγέλματος, και της εθνικότητος του μεταβιβάζοντος και του προς ον η μεταβίβασις. Τα στοιχεία ταύτα καταχωρούνται και εν τω τηρούμένω παρά της εταιρείας ως άνω ειδικώ βιβλίω. Έναντι της εταιρείας θεωρείται ως μέτοχος ο εν τω ανωτέρω βιβλίω εγγεγραμμένος.*

*2. Το άρθρον 5 του Ν. Διατάγματος 3330/1955, ισχύει μόνον δια την μεταβίβασίν των εις το Χρηματιστήριον εισηγμένων ονομαστικών μετοχών.*

Το άνω βιβλίο μετόχων προβλέπεται και από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 7, παρ. 5, Κ.Β.Σ.) και από 1.1.2003 είναι αθεώρητο (άρθρο 4, παρ. 7, Ν. 3052/2002).

Όταν η μεταβίβαση των ανωνύμων μετοχών γίνεται στο χρηματιστήριο εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15 και 17 του Ν. 3632/1928.



Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 (παρ. 4) του Ν. 2238/1994, η μεταβίβαση μετοχών (ονομαστικών ή ανώνυμων) ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, ανεξάρτητα από ποιον γίνεται και της αιτίας στην οποία οφείλεται, πραγματοποιείται αποκλειστικά είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με ιδιωτικό έγγραφο, το τελευταίο όμως, πρέπει απαραίτητα να είναι θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Σε αντίθετη περίπτωση η μεταβίβαση των συγκεκριμένων μετοχών είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Δηλαδή, εάν π.χ., φυσικό πρόσωπο αποκτήσει συνεπεία αγοράς μετοχές αυτής της κατηγορίας και η αγορά αυτή δεν στηρίζεται σε συμβολαιογραφικό έγγραφο ή στο παραπάνω ιδιωτικό έγγραφο, η εν λόγω αγορά θεωρείται άκυρη. Κατά συνέπεια, το φυσικό τούτο πρόσωπο του παραδείγματος δεν δικαιούται ούτε τα μερίσματα να εισπράξει, τα οποία αντιστοιχούν στις εν λόγω μετοχές, ούτε να συμμετάσχει στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων της συγκεκριμένης ανώνυμης εταιρίας, ούτε να πωλήσει τις συγκεκριμένες μετοχές και γενικά δεν δικαιούται να ασκήσει κανένα δικαίωμα από εκείνα που θα δύνατο να ασκήσει ο νόμιμος κάτοχος αυτών των μετοχών. (Υπ. Οικονομικών 1047166/πολ. 1142/1997 Λογιστής 1997 σελ. 932).

*Στοιχεία εγγράφων (συμβολαιογραφικών ή ιδιωτικών) για μεταβίβαση μετοχών (Απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1056431/πολ. 1169/23.5.1997).*

- α) Ακριβής χρόνος μεταβίβασης μετοχών.
- β) Τόπος σύνταξης του εγγράφου (συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό).
- γ) Τα στοιχεία όλων των συμβαλλομένων (αγοραστών, πωλητών, δωρητών, δωρεοδόχων κ.λπ.)
- δ) Στοιχεία μεταβιβαζόμενων μετοχών:
  - Στοιχεία ανώνυμης (Επωνυμία, Έδρα, Α.Φ.Μ.)
  - Είδος μετοχών (ονομαστικές, ανώνυμες, προνομιούχες κ.λπ.), αριθμός μετοχών, ονομαστική αξία μετοχών, αύξων αριθμός μεταβιβαζόμενων μετοχών, οι προσαρτημένες σε αυτές μερισματοποδείξεις.
- ε) Ο τρόπος με τον οποίο μεταβιβάζονται (πώληση, δωρεά, γονική παροχή, ανταλλαγή, αντικατάσταση κ.λπ.).
- στ) Σε περίπτωση πώλησης αναγράφονται το συμφωνημένο τίμημα και ο τρόπος καταβολής του.
- ζ) Οι καταβληθέντες φόροι.

#### **7.9.2 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (ημεδαπής ή αλλοδαπής).**

Γενικά. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά (παρ. 2 που προστέθηκε στο άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 με το άρθρο 33 του Ν. 2778/1999). Ο εν λόγω φόρος οφείλεται και επί ανταλλαγής των μετοχών, καθόσον αυτή εξομοιούται με διπλή πώληση. Επίσης, οφείλεται και στην αξία των δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας. Ακόμη, οφείλεται επί μεταβιβάσεως παραστατικών τίτλων μετοχών, δηλαδή οφείλεται και επί μεταβιβάσεως προσωρινών τίτλων που εκδίδονται πριν την έκδοση των μετοχών. Αντιθέτως, ο άνω φόρος 5% δεν οφείλεται: α) κατά την εισφορά μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ή και σε αλλοδαπό χρηματιστήριο)

για την κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή για τη συμμετοχή στην αύξησή του, γιατί δεν θεωρείται μεταβίβαση αιτία πώλησεως ή ανταλλαγής, αλλά εισφορά κεφαλαίου αποτιμώμενη σε χρήμα (Υπ. Οικ/κών 1105373/πολ. 1033/2000 και 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 694) και β) κατά τη σύσταση ή μεταβίβαση της επικαρπίας των μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο (Υπ. Οικ/κών 1100563/πολ. 1249/2001 Λογιστής 2002, σελ. 79). Σημειώνεται ότι το Υπουργείο Οικονομικών είχε δεχθεί πριν την ισχύ του Ν. 2778/1999 ότι όταν μεταβιβάζεται το 100% των μετοχών θεωρείται ως μεταβίβαση επιχείρησης (Υπ. Οικονομικών 1047166/πολ. 1142/1997, Λογιστής 1997 σελ. 931).

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας επιβαρύνεται με τον άνω φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δηλώσεως στην αρμόδια ΔΟΥ όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης η οποία μεταβιβάζει τις μετοχές (άρθρο 13, παρ. 1, Ν. 2238/1994 που προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999).

Κατά τις απόψεις του Υπ. Οικονομικών, ο άνω φόρος είναι φόρος εισοδήματος και η πραγματική υπεραξία από την πώληση μετοχών αντιμετωπίζεται ως εισόδημα φορολογούμενο ειδικώς (Υπ. Οικ. 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 694, 695). Σημειώνεται ότι το Ν.Σ.Κ έκρινε ότι ο άνω φόρος δεν είναι φόρος εισοδήματος, αλλά φόρος κεφαλαίου (Ν.Σ.Κ αρ. γνωμ. 432/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1303).

**Μεταβίβαση μετοχών μεταξύ άμεσων συγγενών:** Για μεταβιβάσεις μετοχών από επαχθή αιτία σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α ή Β κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται με συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα (άρθρο 3, παρ. 4, Ν. 3091/2002. Σημειώνεται ότι τα πρόσωπα της Α και Β κατηγορίας αναφέρονται αναλυτικά στην υποσημείωση 15 της επόμενης παρ. 7.10.1.

**Σύσταση ή μεταβίβαση επικαρπίας μετοχών.** Τόσο κατά τη σύσταση όσο και κατά τη μεταβίβαση της επικαρπίας μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 καθόσον, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων αυτών οι οποίες, κατά ρητή διατύπωση, απαιτούν πώληση, δηλαδή μεταβίβαση της κυριότητας του τίτλου από τον πωλητή στον αγοραστή (Υπ. Οικονομικών 1100563/πολ. 1249/2001 Λογιστής 2002 σελ. 79).

**Μεταβίβαση ψιλής κυριότητας μετοχών.**

α) **Γενικά.** Κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία, της ψιλής κυριότητας τίτλων μετοχών, συντρέχουν όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα, αφού στην περίπτωση αυτή ο κύριος των τίτλων των μετοχών απολύει την κυριότητα επί των τίτλων και διατηρεί μόνο το δικαίωμα χρήσης και κάρπωσης. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 και οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις αυτές φόρος 5% (Υπ. Οικονομικών 1038084/πολ. 1136/2002).

β) **Μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας στο ίδιο πρόσωπο που κατέχει και την επικαρπία.** Στην περίπτωση που η ψιλή κυριότητα των μετοχών μεταβιβάζεται στο ίδιο πρόσωπο στο οποίο είχε προηγουμένως μεταβιβαστεί και η επικαρπία τότε ο άνω φόρος 5% υπολογίζεται στη συνολική αξία των μετοχών (Υπ. Οικονομικών 1038084/πολ. 1136/2002).

γ) **Μεταβίβαση της επικαρπίας στο ίδιο πρόσωπο που κατέχει την ψιλή κυριότητα.** Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και όταν έχει προηγηθεί η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας και εν συνεχεία μεταβιβάζεται η επικαρπία (Υπ. Οικονομικών 1038084/πολ. 1136/2002 Λογιστής 2002 σελ. 888).

δ) *Προσδιορισμός αξίας μεταβίβασης ψηλής κυριότητας μετοχών.* Αρχικά λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα τιμή μεταβίβασης της ψηλής κυριότητας των μετοχών εφόσον είναι μεγαλύτερη της φορολογικής-πραγματικής. Διαφορετικά, προσδιορίζεται η κατώτατη φορολογική-πραγματική αξία πώλησης των μετοχών όπως αυτή προσδιορίζεται σε περίπτωση μεταβίβασης της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1112719/πολ. 1233/1999. Στη συνέχεια, η άνω προσδιορισθείσα αξία περιορίζεται μόνο στην αξία της ψηλής κυριότητας. Η αξία της ψηλής κυριότητας εξευρίσκεται μετά την αφαίρεση, από την άνω προκύπτουσα κατώτατη φορολογική-πραγματική αξία πώλησης των μετοχών, της αξίας της επικαρπίας όπως αυτή (δηλαδή, η αξία της επικαρπίας) προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2961/2001.

Εάν η επικαρπία είναι ισόβιος ή αορίστου χρόνου και ο επικαρπωτής είναι ανώνυμη εταιρεία τότε η αξία της επικαρπίας περιορίζεται στα 8/10 της αξίας που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα (Υπ. Οικονομικών 1038084/πολ. 1136/2002).

### 7.9.3. Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής

*Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας:* Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων μετοχών των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών καθορίζεται μέχρι 20.4.2003 με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1112719/πολ. 1233/1999. Από 21.4.2003 η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εξευρίσκεται ως ακολούθως (κεφάλαιο Β, απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003):

«1. Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και οι αυξομειώσεις τους που έλαβαν χώρα μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσανξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει, προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζομένων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων.

2. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών πριν από τη μεταβίβαση και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα αυτών των ολικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης της οποίας πωλούνται οι μετοχές είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

3. Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ωολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα

αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασηματισθεί και τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

4. Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για μεταβιβάσεις, είτε προς τρίτους είτε σε συγγενείς Α' ή Β' βαθμού (αναφέρονται αναλυτικά στην υποσημείωση 15 της επόμενης παρ. 7.10.1), μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με τη νέα άνω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας αυτών, παραμένει βασικά ο ίδιος, όπως ίσχυε με την προηγούμενη 1112719/πολ. 1233/1999 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με τη διαφοροποίηση ότι στα αναπροσαρμοσμένα με το συντελεστή απόδοσης ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρείας προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξία κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων. Επομένως, κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην 1030026/πολ. 1108/2000 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1333).

**Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση.** Εάν η μεταβίβαση των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται σε χρονικό σημείο που εμπίπτει στη διάρκεια της πρώτης διαχειριστικής της περιόδου, τότε ως κατώτατη πραγματική αξία κάθε μεταβιβαζόμενης μετοχής της λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση των ιδίων κεφαλαίων της ανώνυμης εταιρείας, που υφίστανται την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 με τον αριθμό των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας που υφίστανται την ίδια ημέρα (έγγραφα Υπ. Οικονομικών 1066328/2003 και 1052381/10696/Β0012/6.7.2000).

Τα ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρείας της ως άνω ημέρας είναι το άθροισμα των κονδυλίων συγκεκριμένων λογαριασμών των βιβλίων της, δηλαδή αυτών που αναφέρονται στην περ. 6 της παρ. 4.2.2000 του Ε.Γ.Α.Σ. όπως αυτά υφίστανται την εν λόγω ημέρα, δηλαδή το άθροισμα των κονδυλίων: Ίδια κεφάλαια μείον οφειλόμενο κεφάλαιο και κεφάλαιο εισπρακτέο την επόμενη χρήση πλέον διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεως επενδύσεων, αποθεματικά κεφάλαια και υπόλοιπο κερδών εις νέον.

**Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας.** Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά (άρθρο 13, παρ. 2, Ν. 2238/1994). Επειδή η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 αναφέρεται σε μεταβιβάσεις μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και δεδομένου ότι οι κάτοικοι της Ελλάδος φορολογούνται και για το

εκτός Ελλάδος εισόδημά τους, συνάγεται από το Υπ. Οικονομικών ότι, οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται και στις μεταβιβάσεις μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ημεδαπές ή αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες) που πραγματοποιούν κάτοικοι Ελλάδος, φυσικά ή νομικά πρόσωπα. (Υπ. Οικονομικών 1030026/πολ. 1108/ 2000 Λογιστής 2000 σελ. 693). Στην άνω περίπτωση που μεταβιβάζονται μετοχές αλλοδαπών εταιρειών, ως αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος 5% λαμβάνεται η συμφωνούμενη αξία μεταβίβασης των μετοχών. (Υπ. Οικονομικών 1030026/ πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 693).

**Μεταβίβαση μετοχών πριν τη δημοσίευση του ισολογισμού και πριν το φορολογικό έλεγχο.** Όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού τότε στην περίπτωση αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη εφόσον έχει ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003). Επίσης, διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτό των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

**Μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας ευρισκόμενης σε αδράνεια.** Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή εταιρικών μεριδίων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης έχουν εφαρμογή και όταν η εταιρεία βρίσκεται σε αδράνεια (Υπ. Οικονομικών 1066328/ 2003).

**Παράδειγμα προσδιορισμού πραγματικής αξίας μετοχής:** Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ιδρύθηκε το έτος 1980, έχει στην κυριότητά της ένα ακίνητο το οποίο εμφανίζεται κατά την ημέρα της μεταβίβασης των μετοχών στα λογιστικά βιβλία της με αξία κτήσεως 100.000,00 ευρώ ενώ η αντικειμενική αξία του ακινήτου αυτού κατά την ίδια ημέρα ανέρχεται στο ποσό 159.700,00 ευρώ (διαφορά αξίας ακινήτου 59.700,00 ευρώ). Την 20.8.2003 ένας από τους μετόχους της συμφώνησε να μεταβιβάσει 10.000 μετοχές της άνω ανώνυμης εταιρείας αντί 15,00 ευρώ/μετοχή. Τα ίδια κεφάλαια της άνω ανώνυμης εταιρείας και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της κατά την προηγούμενη ημέρα υποβολής της δήλωσης μεταβίβασης των μετοχών είναι 400.000,00 ευρώ και 20.000 μετοχές αντίστοιχα. Από τις οικονομικές καταστάσεις των πέντε τελευταίων χρήσεων, που έχει δημοσιεύσει η άνω ανώνυμη εταιρεία πριν από την υποβολή της παραπάνω δήλωσης, προκύπτουν τα εξής δεδομένα (ποσά σε ευρώ):

Οικονομικές καταστάσεις	Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	Ίδια κεφάλαια
31.12.2002	100.000,00	400.000,00
31.12.2001	80.000,00	400.000,00
31.12.2000	60.000,00	300.000,00
31.12.1999	50.000,00	300.000,00
31.12.1998	40.000,00	300.000,00
Σύνολα	330.000,00	1.700.000,00
Μέσος όρος	66.000,00	340.000,00

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται από την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003, η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται ως εξής:

$$\text{Απόδοση ιδίων κεφαλαίων} = \frac{66.000,00}{340.000,00} = 0,194 = a$$

Πραγματική αξία κάθε μετοχής:

$$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια} + \text{Ίδια κεφάλαια} \times a + \text{Διαφορά αξίας ακινήτων}}{\text{Αριθμός μετοχών}}$$

$$\begin{aligned} & \frac{\text{Ίδια κεφάλαια(την 19.8.2003)} \times 1,194 + \text{Υπεραξία ακινήτων}}{\text{Αριθμός μετοχών}} \\ & = \frac{400.000,00 \times 1,194 + 59.700,00}{20.000} = 26,87 \text{ ευρώ/μετοχή} \end{aligned}$$

Για την επιβολή της αυτοτελούς φορολογίας, μεταξύ των δύο άνω τιμών (ευρώ 26,87 και ευρώ 15,00) λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη, δηλαδή η πρώτη και κατά συνέπεια, ο φόρος που πρέπει να καταβάλλει ο πωλητής μέτοχος με βάση τη σχετική δήλωση ανέρχεται σε 13.435,00 ευρώ [(10.000x26,87) = 268.700,00x5%].

Στην περίπτωση, όμως, που οι άνω μετοχές μεταβιβάζονται σε συγγενείς Α βαθμού ο φόρος είναι (268.700,00 x 1,2% =) ευρώ 3.224,40 ενώ εάν μεταβιβάζονται σε συγγενείς Β βαθμού ο φόρος είναι (268.700,00 x 2,4% =) ευρώ 6.448,80.

### 7.9.4. Οι μέτοχοι - πωλητές είναι αλλοδαπές επιχειρήσεις.

**Ο μέτοχος (πωλητής) είναι αλλοδαπή επιχείρηση** (Υπ. Οικονομικών 1025192/πολ. 1156/2000 Λογιστής 2000 σελ. 947):

α) **Η αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα:** Στην περίπτωση που το κράτος, στο οποίο έχει την έδρα της η αλλοδαπή επιχείρηση, έχει συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας, τότε το κέρδος από την πώληση των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, φορολογείται μόνο στο κράτος αυτό.

Αντιθέτως, εάν η αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει την έδρα της σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα να έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας, τότε η πώληση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών που πραγματοποιείται από την άνω αλλοδαπή επιχείρηση φορολογείται αυτοτελώς στην Ελλάδα με συντελεστή 5%.

β) **Η αλλοδαπή επιχείρηση (με έδρα εκτός Η.Π.Α.) έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα:**

βα) Εάν οι μεταβιβαζόμενες μετοχές αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα τότε κατά τη μεταβίβαση θα φορολογηθούν αυτοτελώς με συντελεστή 5% (άρθρο 13, παρ. 2, Ν. 2238/1994).

ββ) Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή οι μεταβιβαζόμενες μετοχές δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, το εισόδημα αυτό δεν φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον το εν λόγω εισόδημα δεν μπορεί να αποδοθεί με οποιονδήποτε τρόπο στη μόνιμη εγκατάσταση.

γ) **Η αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα τις Η.Π.Α. έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα:** Το κέρδος από τη μεταβίβαση ημεδαπών ανωνύμων μετοχών φορολογείται

στην Ελλάδα ανεξάρτητα αν έχουν με οποιονδήποτε τρόπο σχέση με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

*Μέτοχοι (πωλητής και αγοραστής) δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.* Την 13.9.1999 η ιταλική εταιρεία Δ, ήτοι μια εκ των μετόχων της ελληνικής ανώνυμης εταιρείας Γ μεταβίβασε το 80% των μετοχών της ελληνικής εταιρείας Γ (μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών) στην ιταλική εταιρεία Β, η οποία ήδη κατείχε το 20% των μετοχών της ελληνικής εταιρείας Γ. Μετά την άνω μεταβίβαση η Β κατέστη μοναδική μέτοχος της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας Γ, αφού πλέον κατείχε ποσοστό 100% των μετοχών αυτής. Ακολούθως, την 30.10.1999 η εν λόγω μοναδική μέτοχος μεταβίβασε το σύνολο των μετοχών της ελληνικής ανώνυμης εταιρείας σε τρίτη, επίσης ιταλική εταιρεία. Όλες οι αναφερθείσες μεταβιβάσεις έλαβαν χώρα στην Ιταλία και για εκάστη εξ αυτών καταρτίστηκαν έγγραφα ενώπιον Ιταλού συμβολαιογράφου.

Η υπεραξία από τις παραπάνω μεταβιβάσεις μετοχών ελληνικής εταιρείας στην Ιταλία μεταξύ ιταλικών εταιρειών, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα επιβολής προσθέτων φόρων ή προστίμων για παράβαση του ελληνικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Ν.Σ.Κ 717/2000, Λογιστής 2001 σελ. 818).

#### 7.9.5. Φορολογία μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.

*Φορολογία επί των πωλήσεων μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Αξιών Αθηνών και εξωτερικού).* Με την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 3% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω αυτού. Ακολούθως, ο συντελεστής αυτός αυξήθηκε σε 6% για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 8.10.1999 και μετά (άρθρο 22 του Ν. 2742/1999). Αργότερα, με την παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 2874/2000, ο συντελεστής φόρου μειώθηκε από 6% αρχικά σε 3% (ισχύς για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 1.1.2001 και μετά) και εν συνεχεία με το άρθρο 12 του Ν. 3296/2004 σε 1,5% (ισχύς για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 1.1.2005 και μετά). Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των πωλουμένων μετοχών, όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο, που εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία και βαρύνει τον πωλητή χωρίς καμία εξαίρεση ως προς τη νομική προσωπικότητά του, την ιθαγένεια, τη μόνιμη κατοικία, έδρα ή το φορολογικό καθεστώς από το οποίο διέπεται.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φόρος 3% δεν επιβάλλεται στον αγοραστή μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης επειδή κατά ρητή διατύπωση του νόμου ο φόρος επιβλήθηκε στις πωλήσεις των μετοχών συνάγεται ότι, βαρύνει αυτές και κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ και προβαίνουν σε πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών δεν θα αφαιρούν τον εν λόγω φόρο από τα ακαθάριστα έσοδά τους με βάση τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 αλλά θα καταχωρούν στα τηρούμενα βιβλία τους ως έσοδο από την πώληση μετοχών το καθαρό ποσό που εισπράττουν από την πώληση αυτή, όπως αυτό εμφανίζεται στο πινακίδιο της χρηματιστηριακής εταιρείας (Υπ. Οικονομικών 1048923/πολ. 1113/1998).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στις πωλήσεις από φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα ή ημεδαπές επιχειρήσεις που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς. Ο οφειλόμενος

φόρος υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών, η οποία αναγράφεται στα εκδιδόμενα αποδεικτικά στοιχεία και αποδίδεται από τον πωλητή στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, στην οποία υπάγεται αυτός, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πωλήθηκαν οι μετοχές. Οι διατάξεις του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 και του Ν. 2523/1997 εφαρμόζονται ανάλογα (άρθρο 27, Ν. 2703/1999, Λογιστής 1999 σελ. 1115).

Οι μεταβιβάσεις μετοχών που λαμβάνουν χώρα κατά την εκκαθάριση των συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης, τα οποία συνήφθησαν στα πλαίσια της λειτουργίας του Χρηματιστηρίου Παραγώγων Αθηνών δεν υπόκειται στον άνω φόρο 1,5% που επιβάλλεται βάσει του άρθρου 9, παρ. 2, εδάφιο 1, του Ν. 2579/1998 (Γνωμ. Ν.Σ.Κ 330/2002, Υπ. Οικονομικών 1052803/πολ. 183/2002, Λογιστής 2002 σελ. 1180).

Επίσης, η μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας των οποίων έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους στο Χρηματιστήριο και οι οποίες για λόγους διασποράς διατίθενται στο κοινό με δημόσια εγγραφή πριν από την έναρξη της διαπραγμάτευσης αυτών στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 1,5% (Γνωμ. Ν.Σ.Κ 396/2002 Υπ. Οικονομικών 1055613/πολ. 1224/2002, Λογιστής 2002 σελ. 1626).

**Ανακεφαλαίωση διατάξεων για τη φορολογία μεταβιβάσεων μετοχών:**

<b>Φορολογία Μεταβιβάσεως Μετοχών</b>		
<b>Μετοχές</b>	<b>Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Αθηνών και εξωτερικού)</b>	<b>Μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο</b>
Ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών	α) Το κέρδος από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Αθηνών και εξωτερικού) απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα η απαλλαγή ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι το κέρδος θα εμφανιστεί σε ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό (άρθρο 38, παρ. 1 και 4, Ν.2238/1994).	Προσδιορίζεται η πραγματική αξία της μετοχής σύμφωνα με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 και συγκρίνεται με τη συμφωνημένη αξία. Επί της μεγαλύτερης αξίας από τις άνω δύο (πραγματικής και συμφωνημένης) επιβάλλεται φόρος εισοδήματος 5%
Αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών	β) Επίσης, στην περίπτωση αυτή, οφείλεται φόρος 1,5% (άρθρο 22, Ν. 2742/1999, άρθρο 12, Ν. 32.96/2004)	Επί της συμφωνημένης αξίας επιβάλλεται φόρος εισοδήματος 5%

**7.9.6. Φορολογία του κέρδους ή της ζημίας από πώληση μετοχών.**

**Φορολογία κέρδους από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Αξιών Αθηνών και εξωτερικού).** Τα κέρδη τα οποία προέρχονται από την πώληση μετοχών (ονομαστικών ή ανώνυμων) ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις ή από ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, αστικές εταιρείες κ.λπ.), απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, υπό την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με σκοπό το συνηψισμό τους με ζημίες, οι οποίες θα προκύψουν μελλοντικά από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο (Υπουργείο Οικονομικών, 1047166/πολ. 1142/1997 Λογιστής 1997 σελ. 931).



Τα εν λόγω κέρδη (από την πώληση ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών), τα οποία εμφανίζονται στο λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, εάν αναληφθούν ή διανεμηθούν ή εάν διαλυθεί η επιχείρηση, φορολογούνται κατά το χρόνο της ανάληψης ή της διανομής τους ή κατά το χρόνο διάλυσης της επιχείρησης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις ισχύουσες κατά τον ίδιο χρόνο διατάξεις. Τα αναφερόμενα στη φορολογία κέρδους από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών εφαρμόζονται ανάλογα και στις μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό (άρθρο 38, παρ. 4, Ν. 2238/1994 όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 2703/1999). Για την εξεύρεση του απαλλασσόμενου της φορολογίας κέρδους βάσει του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 λαμβάνεται το τελικό αποτέλεσμα όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση ζημιών που προέκυψαν μέσα στη χρήση από την ίδια αιτία (Υπ. Οικονομικών πολ. 1228/2001, Λογιστής 2002, σελ. 1859).

**Κέρδος από την πώληση και αυθημερόν επαναγορά μετοχών.** Η υπεραξία που προκύπτει από τυπική σύμβαση πωλήσεως και αυθημερόν επαναγορά μετοχών, δεν πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως, αλλά απευθείας σε ιδιαίτερο λογαριασμό της καθαρής θέσεως, τον 41.97 «Υπεραξία από χρηματιστηριακή πώληση και αυθημερόν επαναγορά μετοχών» αφού η υπεραξία αυτή δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος, αλλά διόρθωση, λόγω πληθωρισμού, της υποτιμημένης αξίας των παγίων, όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία, και αντιστοίχως της καθαρής θέσεως της εταιρείας (Ε.ΣΥ.Α. αρ. γνωμ. 297/1998(9) Λογιστής 1998 σελ. 1324, Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 8931/2002 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 2003 σελ. 9).

**Ζημία από πώληση μετοχών.** Εάν σε κάποια διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία από την πώληση μετοχών, το ακάλυπτο μέρος αυτής της ζημιάς ή όλη αυτή η ζημιά, αναλόγως αν διενεργήθηκε ο κατά τα πιο πάνω συμψηφισμός ή δεν διενεργήθηκε λόγω μη ύπαρξης του λογαριασμού ειδικού αποθεματικού, (που ορίζεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 38, του Ν. 2238/1994) δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό με σκοπό να συμψηφισθεί μελλοντικά με κέρδη τα οποία θα προκύψουν από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Υπουργείο Οικονομικών, 1047166, πολ. 1142/1997 Λογιστής 1997 σελ. 931 Ε.ΣΥ.Α αρ. γνωμ. 288/1997, βλέπε υποσημείωση 5 στην προηγούμενη παρ. 7.8).

Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος 5% που έχει καταβληθεί κατά τη μεταβίβαση των μετοχών (μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο) δεν θα εκπίπτει από το άθροισμα του φόρου εισοδήματος (κυρίου και συμπληρωματικού) του νομικού προσώπου (Υπ. Οικονομικών 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 695).

Ειδικά, η ζημία από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικ. έτος 2001) ή από την αποτίμηση των μετοχών αυτών σύμφων με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των άνω αποθεματικών (που ορίζονται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994) ή ολόκληρο το ποσό αυτής εφόσον δεν υφίστανται τοιαύτα αποθεματικά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού Π.χ. λογαριασμός 16.19.50 «Ζημιές από πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων αρ. 37, Ν. 2874/2000» και δύναται να εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου και των τεσσάρων επόμενων αυτής, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 (άρθρο 37, παρ. 3, Ν. 2874/2000). Δηλαδή, για την άνω ζημία από πώληση

ση ή αποτίμηση μετοχών της διαχειριστικής χρήσεως 2000 παρέχεται η δυνατότητα της φορολογικής αναγνώρισης.

**7.9.7. Ζημία συμμετοχών και χρεογράφων λόγω εκκαθάρισης της θυγατρικής (ή συγγενούς ή λοιπών επιχειρήσεων).**

α) *Η μητρική κατέχει μετοχές άλλης ανώνυμης εταιρείας τις οποίες απέκτησε έναντι ανταλλάγματος:* Η ζημία την οποία υφίσταται η μητρική λόγω εκκαθάρισης της θυγατρικής (ή συγγενούς ή άλλης εταιρείας) στο μετοχικό κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει και εκ του λόγου τούτου κατέχει μετοχές τις οποίες απέκτησε έναντι ανταλλάγματος, εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της μητρικής ως οριστική και εκκαθαρισμένη απώλεια κεφαλαίου (άρθρο 31, παρ. 1, περ. η, Ν. 2238/1994, Υπ. Οικονομικών 1021445/πολ. 1168/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1067).

β) *Η μητρική κατέχει μετοχές άλλης ανώνυμης εταιρείας τις οποίες απέκτησε δωρεάν λόγω αναπροσαρμογής αξίας παγίων:* Εάν η μητρική κατέχει μετοχές της θυγατρικής (ή συγγενούς ή άλλης εταιρείας) τις οποίες απέκτησε δωρεάν λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων (ακινήτων, μηχανημάτων κ.λπ.) βάσει των νόμων 542/1977, 1249/1982, 1731/1987, 1839/1989 και 2065/1992 και κατά το χρόνο παραλαβής των άνω μετοχών η μητρική χρέωσε ένα τριτοβάθμιο λογαριασμό των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 18.00 ή 18.01 ή 34.00 ή 34.01 του Ε.Γ.Λ.Σ. και πίστωσε το λογαριασμό 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» τότε, όταν η θυγατρική (ή συγγενής ή άλλη εταιρεία) λυθεί, η μητρική θα μεταφέρει την αξία των άνω δωρεάν μετοχών σε χρέωση του άνω λογαριασμού 41.06 και αν υπάρξει χρεωστικό υπόλοιπο (ή ζημία) αυτό εκπίπτει φορολογικά (Υπ. Οικονομικών 1021445/πολ. 1168/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1067).

**7.9.8. Αποτέλεσμα από πώληση μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων.**

*Κέρδος.* Η πρόσθετη αξία που προκύπτει επ' ωφελεία του μεριδιούχου από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσεως, απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικώς τρίτων (άρθρο 48, παρ. 4, Ν. 1969/1991). Τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών για τον μεριδιούχο (άρθρο 24, παρ. 1 περ. δ, Ν. 2238/1994). Πλην, όμως, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την άνω διάταξη του Ν. 1969/2001 (Υπ. Οικονομικών 1059477 /πολ. 1228/2001).

*Ζημία.* Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος το τελικό αποτέλεσμα μέσα στη χρήση από τις εξαγορές μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων όπως αυτό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση από τα κέρδη των εξαγορών της ζημίας που προκύπτει για την ίδια αιτία. Στην περίπτωση, όμως, που μετά τον άνω συμψηφισμό προκύψει τελικό ζημιογόνο αποτέλεσμα τότε αυτό δεν μπορεί να αναγνωρισθεί φορολογικά για μεταφορά και συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις (Υπ. Οικονομικών 1059477/πολ. 1228/2001, Λογιστής 2002, σελ. 1859).

### **7.10. Φορολογία μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής.**

#### **7.10.1. Προσδιορισμός της υπεραξίας (ή κέρδους ή ωφέλειας) από μεταβίβαση επιχειρήσεων.**

Σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 φορολογείται ως εισόδημα με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής (αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ.) ή υποκαταστήματος επιχείρησης καθώς και από τη μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων (βλέπε και προηγούμενη παρ. 4.4). Με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε. (άρθρο 1, παρ. 5, Ν. 2954/2001).

Πεδίο εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων αποτελεί κατ' αρχήν η μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής ή εταιρικής μερίδας ή μεριδίου που γίνεται με αντάλλαγμα, γιατί μόνο στις μεταβιβάσεις αυτού του είδους, από επαχθή αιτία, είναι δυνατό να προκύψει περιουσιακή επαύξηση - κέρδος ή ωφέλεια για το μεταβιβάζοντα (Υπ. Οικονομικών 1052699/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1172).

Ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών (Υπ. Οικονομικών 1052699/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1172).

Ειδικότερα, όμως, για την επιβολή του φόρου υπεραξίας διευκρινίζονται (Υπ. Οικονομικών 1052699/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1172):

α) Όταν στο χώρο που λειτουργούσε ατομική επιχείρηση ιδρύεται και λειτουργεί εταιρεία στην οποία μετέχει και ο φορέας της ατομικής επιχείρησης από το συνολικό ποσό της υπεραξίας που προκύπτει με βάση τα δέδομένα της ατομικής επιχείρησης δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής του φορέα της ατομικής επιχείρησης στην εταιρεία που συστήθηκε.

β) Σε περίπτωση λύσης εταιρείας και άσκησης στον ίδιο χώρο ατομικής επιχείρησης από μέλος αυτής δεν υπολογίζεται υπεραξία μόνο για το ποσοστό της συμμετοχής του μέλους αυτού στη λυθείσα εταιρεία.

γ) Δεν τίθεται θέμα εφαρμογής υπεραξίας στην περίπτωση διακοπής ατομικής επιχείρησης και ίδρυσης στη θέση αυτής μονοπρόσωπης ΕΠΕ από το ίδιο πρόσωπο.

δ) Κατά τη σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας δεν οφείλεται φόρος δωρεάς για τον εισφέροντα την ατομική του επιχείρηση στο κεφάλαιο αυτής, εφόσον η εισφορά αυτή δεν υπερβαίνει την αξία του ποσοστού συμμετοχής του εισφέροντα στην υπό σύσταση ομόρρυθμη εταιρεία. Σε κάθε άλλη περίπτωση η απόκτηση ποσοστού μεγαλύτερου από την εισφερόμενη αξία αποτελεί δωρεά και οφείλεται φόρος.

Τέλος, στις πιο πάνω αναφερόμενες περιπτώσεις διάλυσης ατομικών επιχειρήσεων ή εταιρειών και λειτουργίας στην ίδια διεύθυνση με το ίδιο αντικείμενο επιχειρήσεων υπό νέα μορφή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των αποφάσεων 1030366/πολ. 1053/2003 και 1031583/πολ. 1055/2003, όσον αφορά στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων ή κληρονομαίων - δωρουμένων μερίδων ή μεριδίων αντίστοιχα προκειμένου να επιβληθεί ο οικείος φόρος 1,2% και 2,4%, κατά τη μεταβίβαση αυτών με επαχθή αιτία σε συγγενείς Α' και Β' κατηγορίας ή ο

οικείος φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής κατά τη μεταβίβαση αυτών με κάποια από τις αιτίες αυτές. Κάθε άλλη οδηγία με αντίθετο περιεχόμενο καταργείται. (Υπ. Οικονομικών 1052699/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1172).

*Η διαδικασία προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, καθορίζεται μέχρι 20.4.2003 με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 11197201/πολ. 1259/1999*

Από 21.4.2003 με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 καθορίζεται νέος τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας της επιχείρησης (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

**α) Ελάχιστο ποσό υπεραξίας**

Σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 το ελάχιστο ποσό υπεραξίας, δηλαδή το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση επιχείρησης προκύπτει ως εξής:

Υπεραξία = Ελάχιστη αξία μεταβίβασης - Κόστος κτήσεως

*Ελάχιστη αξία μεταβίβασης επιχείρησης* είναι το ελάχιστο τίμημα πώλησεως κάτω από το οποίο, κατά τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να πωληθεί μια επιχείρηση. Προσδιορίζεται από το άθροισμα της «άυλης αξίας» και της «καθαρής θέσης» της επιχείρησης πλέον το υπερτίμημα που προκύπτει από την ταυτόχρονη μεταβίβαση Ι.Χ.Ε. ή Ι.Χ.Φ. παγίων στοιχείων απαραίτητων για τη λειτουργία της ή ειδικά διαμορφωμένων για τις ανάγκες της. Στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 1160/1981 εφαρμόζονται μόνο για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης. Εάν, όμως, από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό, με το οποίο μεταβιβάζεται η επιχείρηση ή τα εταιρικά μερίδια ή μερίδες ή ποσοστά συμμετοχής σε κοινωμία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή σε κοινοπραξία εκτός της κοινοπραξίας τεχνικών έργων προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της άνω ελάχιστης αξίας ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα μεγαλύτερη αξία.

*Παράδειγμα:* Ατομική επιχείρηση μεταβιβάζεται την 1 η Αυγούστου 2003 με συμβολαιογραφικό έγγραφο στο οποίο αναγράφεται ως τίμημα πώλησεως 30.000,00 ευρώ. Βάσει των διατάξεων της απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 προσδιορίστηκε η ελάχιστη αξία μεταβίβασης στο ποσό 25.000,00 ευρώ και το κόστος κτήσεως 3.000,00 ευρώ. Σύμφωνα με τα ανωτέρω η υπεραξία (ή ωφέλεια ή κέρδος) η οποία θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 20% (άρθρο 13, παρ. 1, Ν. 2238/1994) προσδιορίζεται στο ποσό (30.000,00 - 3.000,00 =) 27.000,00 ευρώ. Στην περίπτωση, όμως, που στο άνω συμβολαιογραφικό έγγραφο αναγράφεται ως τίμημα πώλησεως το ποσό 20.000,00 ευρώ τότε η υπεραξία προσδιορίζεται στο ποσό (25.000,00 - 3.000,00 =) 22.000,00 ευρώ.

**β) Άυλη αξία επιχείρησης**

**βα) Έννοια**

Άυλη αξία της επιχείρησης είναι η ικανότητα της επιχείρησης να παράγει κέρδη λόγω φήμης, πελατείας, πίστωσης στην αγορά, ικανότητας του προσωπικού, οργάνωσης, εξειδίκευσης και άλλων θετικών στοιχείων τα οποία συμβάλλουν στη δημιουργία κερδών.

Σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003, η άυλη αξία προσδιορίζεται στο ποσό που προκύπτει εάν από το μέσο όρο των εισοδημάτων της τελευταίας πενταετίας που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή τα οργανικά αποτελέσματα, αφαιρέσουμε: α) την εμπορική

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

αμοιβή και β) τους τόκους των ιδίων κεφαλαίων και το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιασθεί αρχικά με το συντελεστή αναπροσαρμογής από την οικεία ράντα και ακολούθως με το συντελεστή παλαιότητας της επιχείρησης.

Ειδικά η άυλη αξία της Ε.Π.Ε. προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω με μόνη διαφορά ότι δεν αφαιρείται η άνω εμπορική αμοιβή.

Το ποσό της άυλης αξίας πρέπει να είναι πάντοτε θετικό, μεγαλύτερο του μηδενός. Στην περίπτωση που είναι αρνητικό, δηλαδή μικρότερο του μηδενός, τότε η άυλη αξία, προσδιορίζεται με αξία μηδενική π.χ. εάν ο μέσος όρος των κερδών της τελευταίας πριν τη μεταβίβαση πενταετίας είναι 9.000,00 ευρώ και η εμπορική αμοιβή είναι 9.300,00 τότε προκύπτει αρχικά αρνητική άυλη αξία (9.000,00 – 9.300,00 =) (-) 300,00 ευρώ η οποία τελικά προσδιορίζεται ως μηδενική άυλη αξία, οπότε εάν η καθαρή θέση της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης είναι 2.000,00 ευρώ, τότε η ελάχιστη αξία της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης προσδιορίζεται στο ποσό (0+2.000,00=) 2.000,00 ευρώ.

### **β.β) Εισοδήματα ή αποτελέσματα τελευταίας πενταετίας**

**Επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.:** Για τις επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. λαμβάνεται ο μέσος όρος των κατά δήλωση εισοδημάτων κάθε πηγής των πέντε τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά της.

**Παράδειγμα:** Η Ο.Ε. «Χ» συστάθηκε το 1995 με εταιρικό κεφάλαιο 8.000,00 ευρώ.

Ασχολείται με την παραγωγή και πώληση προϊόντων και τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Την 27.7.2003 ο εταίρος Α μεταβιβάζει το 20% του ποσοστού συμμετοχής του στην άνω ομόρρυθμη εταιρεία. Τα εισοδήματα της εταιρείας αυτής (φορολογούμενα με τις γενικές διατάξεις ή/και φορολογούμενα με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή/και αφορολόγητα) όπως προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλλει, έχουν ως εξής:

	Δ' πηγής	Α' πηγής	Γ' πηγής	Σύνολο
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου <b>1.1.-31.12.2002</b>	5.000,00	1.000,00	2.000,00	8.000,00
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου <b>1.1.-31.12.2001</b>	4.000,00	1.000,00	2.000,00	7.000,00
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου <b>1.1.-31.12.2000</b>	3.000,00	1.000,00	2.000,00	6.000,00
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου <b>1.1.-31.12.1999</b>	2.500,00	800,00	1.700,00	5.000,00
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου <b>1.1.-31.12.1998</b>	2.000,00	800,00	1.200,00	4.000,00
<b>Μέσος όρος των παραπάνω εισοδημάτων</b>				<b>6.000,00</b>

Στην περίπτωση που τα έτη λειτουργίας είναι λιγότερα από πέντε λαμβάνονται υπόψη αυτά τα έτη (άρθρο 1, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικ/κών 1030366/πολ. 1053/2003).

**Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.:** Εάν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. λαμβάνεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως που συνοδεύουν τους αντίστοιχους ισολογισμούς.

Στην περίπτωση που τα έτη λειτουργίας είναι λιγότερα από πέντε λαμβάνονται υπόψη αυτά τα έτη (άρθρο 1, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1066328/πολ. 1053/2003).

**Επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση:** Για εταιρείες οι οποίες έχουν προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων τους έχουν υποβάλλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης όσων ισολογισμών αυτών υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασηματισθεί και τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

**β. γ) Εμπορική αμοιβή**

Πρόκειται για την ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων που ισχύει την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους για υπάλληλο με πέντε (5) έτη υπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή προσαυξάνεται κατά 30%(12) (άρθρο 1, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

Η εμπορική αμοιβή από 1.1.2003 καθορίστηκε στο ποσό 9.300,00 ευρώ για τις επιχειρήσεις εμπορίας και παραγωγής και στο ποσό  $(9.300,00 \times 1,30 =)$  12.090,00 ευρώ για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1023535/2003, Λογιστής 2003 σελ. 723).

Επίσης, κατά τη μεταβίβαση εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής, για τον υπολογισμό της ετήσιας αμοιβής λαμβάνονται υπόψη τα εξής (άρθρο 2, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003):

α) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ομόρρυθμης εταιρείας και μεριδίων των λοιπών υπόχρεων, εκτός της ετερόρρυθμης εταιρείας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο, δηλαδή  $(9.300,00 \times 2 =)$  18.600,00 ευρώ για τις επιχειρήσεις εμπορίας και παραγωγής αγαθών και το ποσό  $(12.090,00 \times 2 =)$  24.180,00 ευρώ για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

β) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ετερόρρυθμης εταιρείας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο, επί του ποσοστού συμμετοχής των ομορρύθμων εταίρων. Στην περίπτωση αυτή το ποσοστό που αφαιρείται δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την ισχύουσα ετήσια αμοιβή του εμποροϋπαλλήλου.

**β.δ) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων**

Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης (άρθρο 1, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

Από 1.1.2003 το άνω επιτόκιο έχει καθορισθεί στο ποσοστό 2,69% (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1023535/2003, Λογιστής 2003 σελ. 723).

Βάσει των αρχών της Λογιστικής επιστήμης τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης (ή λογιστική καθαρή θέση) προκύπτουν εάν από το ενεργητικό (πάγια, αποθέματα, απαιτήσεις κ.λπ.) αφαιρέσουμε το σύνολο των υποχρεώσεων.

Στην προηγούμενη απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1119720/πολ. 1259/1999, σχετικά με τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση επιχειρήσεων, καθοριζότο η έννοια των ιδίων κεφαλαίων τα οποία λαμβάνοντο υπόψη για τον προσδιορισμό των τόκων των ιδίων κεφαλαίων. Έτσι, αν η επιχείρηση που μεταβιβάζεται ολόκληρη τηρούσε βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τότε ως ίδια κεφάλαια λαμβάνοντο αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία τους, διαφορετικά λαμβάνετο το κεφάλαιο όπως προκύπτει από το καταστατικό της. Ειδικά όταν μεταβιβάζεται ολόκληρη επιχείρηση (ατομική) που τηρούσε βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούσε βιβλία, τα ίδια κεφάλαια δεν ήταν δυνατόν σε καμία περίπτωση να ήταν κατώτερα του 1.000.000 δρχ.

Στη νεότερη απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 σχετικά με τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση επιχειρήσεων, που ισχύει από 21.4.2003 δεν περιλαμβάνονται οι άνω διευκρινίσεις και παραδοχές. Όμως στις οδηγίες που έδωσε το Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιο 1066328/2003 και συγκεκριμένα στα παρατιθέμενα παραδείγματα υπ' αριθμ. 1 και 2 εφαρμόζει το «πνεύμα» της απόφασης του Υπ. Οικονομικών πολ. 1259/1999. Πιο συγκεκριμένα: προκειμένου για ατομική επιχείρηση ως κόστος απόκτησής της λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τα πραγματικά δεδομένα το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 3.000,00 ευρώ (άρθρο 1, παρ. 3, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003). Στην περίπτωση που τα ίδια κεφάλαια της ατομικής επιχείρησης είναι μικρότερα των 3.000,00 ευρώ τότε ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το ποσό των 3.000,00 ευρώ (παραδείγματα 1 και 2, εγκυκλίου Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

**Παράδειγμα:** Ατομική επιχείρηση με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. πρόκειται να μεταβιβασθεί. Η καθαρή θέση της προσδιορίσθηκε στο ποσό των 2.000,00 ευρώ. Ως ίδια κεφάλαια για τον προσδιορισμό των τόκων των ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται το ποσό των 3.000,00 ευρώ, δηλαδή το κατώτατο όριο του κόστους απόκτησης ατομικής επιχείρησης (παραδείγματα υπ' αριθμ. 1 και 2, εγκυκλίου Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

#### **β.ε) Συντελεστής αναπροσαρμογής**

Από 1.1.2003 ο συντελεστής αναπροσαρμογής από την οικεία ράντα είναι 4,6221 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,6 (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1023535/2003, Λογιστής 2003, σελ. 723). Επομένως το υπόλοιπο που απομένει, εάν από το μέσο όρο των δηλωθέντων αποτελεσμάτων ή εισοδημάτων της τελευταίας πενταετίας αφαιρέσουμε την εμπορική αμοιβή και τους τόκους των ιδίων κεφαλαίων, πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 4,6 (άρθρο 1, παρ. 2, περ. γ απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/ πολ. 1053/2003).

#### **β.στ) Συντελεστής παλαιότητας**

Το γινόμενο που προκύπτει από τον άνω πολλαπλασιασμό με το συντελεστή αναπροσαρμογής, εν συνεχεία, πολλαπλασιάζεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης και το γινόμενο αυτού του πολλαπλασιασμού είναι η *ελάχιστη άυλη αξία της επιχείρησης* (άρθρο 1, παρ. 2, περ. δ και ε, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Έτη λειτουργίας της επιχείρησης	Επιχειρήσεις μη υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων ή τηρούν βιβλία Α κατηγορίας Κ.Β.Σ.	Επιχειρήσεις με βιβλία Β και Γ κατηγορίας Κ.Β.Σ.
Από 3 έως 5 έτη	5%	10%
Από 5 έως 10 έτη	10%	20%
Από 10 έως 15 έτη	15%	30%
Άνω των 15 ετών	20%	40%

### γ) Καθαρή θέση επιχείρησης

#### γ.α) Έννοια

Καθαρή θέση επιχείρησης (ή καθαρή περιουσία ή λογιστική καθαρή θέση ή ίδια κεφάλαια) είναι το ίδιο κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέον κερδών ή ζημιών (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.400 περ. 2).

Η καθαρή θέση της επιχείρησης προκύπτει εάν από την περιουσία της (ή ενεργητικό), δηλαδή πάγια, αποθέματα, απαιτήσεις κ.λπ. αφαιρέσουμε τις πάσης φύσεως υποχρεώσεις.

#### γ.β) Καθαρή θέση επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. η καθαρή θέση τους προσδιορίζεται ως εξής:

	Ατομικές επιχειρήσεις	Λοιπές επιχειρήσεις
<b>Ενεργητικό:</b> <b>1) Πάγια:</b> 1.1.) Ακίνητα	Δεν λαμβάνονται υπόψη γιατί αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου (άρθρο 1, παρ. 2.2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/ πολ. 1053/2003).	Λαμβάνεται υπόψη η πραγματική αναπόσβεστη αξία των και, επιπλέον, η θετική διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και της αξίας κτήσεως αυτού (άρθρο 2, παρ.2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).
1.2.) Αυτοκίνητα	Δεν λαμβάνονται υπόψη γιατί αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου (άρθρο 1, παρ. 2.2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).	Λαμβάνεται υπόψη η πραγματική αναπόσβεστη αξία του αυτοκινήτου (άρθρο 2, παρ.2 απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).
1.3.) Λοιπά πάγια (π.χ. μηχανήματα, έπιπλα, Η/Υ, κλπ.)	Λαμβάνεται υπόψη η πραγματική αναπόσβεστη αξία των λοιπών παγίων (άρθρο 1, παρ.2.2 και άρθρο 2, παρ. 2 απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003)	



**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

<b>2) Αποθέματα:</b>	Ως απόθεμα εμπορεύσιμων αγαθών λογίζεται ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης (άρθρο 1, παρ. 2.2. και άρθρο 2, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικ/κών 1030366/πολ. 1053/2003). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται επί των αγορών εμπορευμάτων των επιχειρήσεων εμπορίας και, κατά τη γνώμη μας, επί των αγορών πρώτων, βοηθητικών και λοιπών υλικών παραγωγής και συσκευασίας των επιχειρήσεων παραγωγής. Εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει απογραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας απογραφής πριν από τη μεταβίβαση (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).
2.1.) Επιχειρήσεις εμπορίας και παραγωγής	
2.2.) Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών	Προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν υπολογίζεται απόθεμα αναλώσιμων υλικών (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)
2.3.) Μικτές επιχειρήσεις	Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των εμπορεύσιμων αγαθών του προηγούμενου έτους από τη μεταβίβαση (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).
<b>3) Απαιτήσεις:</b>	Ως απαίτηση λογίζεται ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που η επιχείρηση πραγματοποίησε κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης (άρθρο 1, παρ. 2.2 και άρθρο 2 παρ.2 απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).
3.1.) Επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής:	
3.1.1) Χονδρικών πωλήσεων	Λαμβάνεται ποσοστό 10% των χονδρικών πωλήσεων που η επιχείρηση πραγματοποίησε κατά το έτος που προηγείται της μεταβίβασης
3.1.2.) Λιανικών πωλήσεων	Δεν υπολογίζονται απαιτήσεις (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)
3.1.3.) Μικτές επιχειρήσεις	Λαμβάνεται ποσοστό 10% μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων που η επιχείρηση πραγματοποίησε κατά το έτος που προηγείται της μεταβίβασης (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)
3.2.) Επιχειρήσεις παροχής αποκλειστικά υπηρεσιών	Δεν υπολογίζονται απαιτήσεις (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)
3.3.) Μικτές επιχειρήσεις	Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις (παροχής υπηρεσιών και εμπορία ή παραγωγή αγαθών) το ποσοστό 10% υπολογίζεται επί των χονδρικών πωλήσεων του έτους που προηγείται της μεταβίβασης Δεν υπολογίζονται απαιτήσεις (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)
Σύνολο ενεργητικού	-----
Μείον: Παθητικό:	-----
<b>4) Υποχρεώσεις</b>	Οι υποχρεώσεις υπολογίζονται σε ποσοστό 10% επί των αγορών που η επιχείρηση πραγματοποίησε κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης (άρθρο 1 παρ.2.2 και άρθρο 2 παρ 2 απόφασης Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).
<b>Καθαρή θέση επιχείρησης</b>	-----

**Παράδειγμα:** Ατομική επιχείρηση εμπορίας αγαθών λειτουργεί 11 έτη σε ιδιόκτητο κατάστημα και τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 πραγματοποίησε συνολικές καθαρές αγορές εμπορευμάτων 300.000,00 ευρώ και χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων 500.000,00 ευρώ. Την 31.12.2002 πραγματοποίησε απογραφή εμπορευμάτων η αξία των οποίων είναι 40.000,00 ευρώ. Τα άνω εμπορεύματα τα διακινεί με ιδιόκτητο αυτοκίνητο ενώ στο ιδιόκτητο κατάστημα υπάρχουν έπιπλα αρχικής αξίας κτήσεως 50.000,00 ευρώ υπαγόμενα σε συντελεστή απόσβεσης 20%, πλην, όμως από την ημερομηνία αγοράς (1.7.2000) μέχρι 31.12.2002 η άνω επιχείρηση δεν έχει λογίσει αποσβέσεις. Σύμφωνα με τα άνω δεδομένα και λαμβανομένου υπόψη ότι την 10η Σεπτεμβρίου 2003 η άνω ατομική επιχείρηση πρόκειται να πωληθεί, η καθαρή αξία της θα προσδιορισθεί ως εξής:

<b>Ενεργητικό:</b>	
<b>1) Πάγια:</b>	
1.1.) Ακίνητο και αυτοκίνητο. Επειδή πρόκειται για ατομική επιχείρηση που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν λαμβάνονται υπόψη γιατί αποτελούν περιουσιακά στοιχεία του φυσικού προσώπου.	-
1.2.) Λοιπά πάγια:	
Αξία κτήσεως	50.000,00
Μείον: Αποσβέσεις (από 1.7.200 έως 31.12.2002) (50.000,00x20%x2,5 έτη)	25.000,00
Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2002	25.000,00
<b>2) Αποθέματα. Ως απογραφή 31.12.2002</b>	<b>40.000,00</b>
<b>3) Απαιτήσεις. Το 10% των χονδρικών πωλήσεων χρήσεως 2002 (500.000,00x10%)</b>	<b>50.000,00</b>
<b>Σύνολο Ενεργητικού</b>	<b>115.000,00</b>
<b>Παθητικό:</b>	
Μείον: Υποχρεώσεις. Το 10% των αγορών εμπορευμάτων χρήσεως 2002 (300.000,00x10%)	30.000,00
<b>Καθαρή θέση επιχείρησης 31.12.2002</b>	<b>85.000,00</b>

Στο ποσό των 85.000,00 ευρώ της καθαρής θέσης θα πρέπει να προστεθεί η άυλη αξία της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται στις προηγούμενες παραγράφους και το σύνολο αυτών προσδιορίζει την ελάχιστη αξία μεταβίβασης.

**γγ) Καθαρή θέση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**  
Στις ατομικές και λοιπές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (οι ανώνυμες εταιρείες και οι Ε.Π.Ε. είναι μεταξύ των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης του Κ.Β.Σ.) η καθαρή θέση προκύπτει από τον ισολογισμό όπου στο παθητικό αυτού, η καθαρή θέση εμφανίζεται με τον τίτλο «Σύνολο ιδίων κεφαλαίων» (ή «Λογιστή καθαρή θέση»). Στο σύνολο των ιδίων κεφαλαίων (ή λογιστική καθαρή θέση της επιχείρησης), όπως αυτό εμφανίζεται στο παθητικό του τελευταίου πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμού, προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης (άρθρο 1, παρ. 2β και άρθρο 2, παρ. 2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

**Παράδειγμα:** Ομόρρυθμη εταιρεία με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ετοιμών προϊόντων σε ιδιόκτητο εργοστάσιο αξίας κτήσεως 200.000,00 ευρώ (αξία κτήσεως γηπέδου 30.000,00 ευρώ και αξία κτήσεως κτιρίου 170.000,00 ευρώ) συνέταξε την 31.12.2002 τον παρακάτω ετήσιο ισολογισμό (ποσά σε ευρώ):

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2002			Παθητικό	
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο	Ίδια κεφάλαια	
Γήπεδο	30.000	-	30.000	Εταιρικό κεφάλαιο	20.000
Κτίριο	170.000	100.000	70.000	Αποθεματικά	10.000
	<b>200.000</b>	<b>100.000</b>	<b>100.000</b>	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ή λογιστική καθαρή θέση)	30.000
Λοιπά			120.000	Υποχρεώσεις	170.000
Σύνολο			220.000	Σύνολο	200.000

Την 20ή Αυγούστου 2003 ο εταίρος Α μεταβίβασε το εταιρικό μερίδιό του (20% επί του εταιρικού κεφαλαίου) αντί 25.000,00 ευρώ ενώ η αντικειμενική αξία του άνω ακινήτου όπως προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων είναι 260.000,00 ευρώ. Η καθαρή θέση της άνω ομόρρυθμης εταιρείας, λόγω της άνω μεταβίβασης, προσδιορίζεται, σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 ως εξής: Λογιστική καθαρή θέση όπως αυτή προσδιορίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμό, 30.000,00 ευρώ πλέον η θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας του άνω ακινήτου και αξίας κτήσεως αυτού (260.000,00 - 200.000,00 =) 60.000,00 ευρώ ήτοι σύνολο καθαρής θέσης επιχείρησης 90.000,00 ευρώ. Στο ποσό αυτό της καθαρής θέσης θα πρέπει να προστεθεί η άυλη αξία της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται στις προηγούμενες παραγράφους και το σύνολο αυτών προσδιορίζει την ελάχιστη αξία μεταβίβασης.

### δ) Κόστος απόκτησεως επιχείρησης

#### δ.α) Ατομικής επιχείρησης

Ως κόστος απόκτησης της ατομικής επιχείρησης λαμβάνεται το κόστος απόκτησής της από τον μεταβιβάζοντα, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000,00) ευρώ (άρθρο 1, παρ. 3, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003). Δηλαδή, ως κόστος απόκτησης της ατομικής επιχείρησης λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τα πραγματικά δεδομένα το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 3.000,00 ευρώ (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

**Παράδειγμα:** Ατομική επιχείρηση τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η επιχείρηση αυτή αποκτήθηκε πριν από εννέα έτη με τίμημα δρχ. 500.000 (ή ευρώ 1.467,35). Σήμερα μεταβιβάζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο αντί 10.000,00 ευρώ (ή ελάχιστη αξία μεταβίβασης όπως προσδιορίζεται με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 είναι 15.000,00 ευρώ). Ως κόστος απόκτησης της άνω επιχείρησης θα ληφθεί το ποσό 3.000,00 ευρώ και επομένως η υπεραξία που θα υπαχθεί στην αυτοτελή φορολογία του άρθρου 13, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 προσδιορίζεται στο ποσό (15.000,00 - 3.000,00 = ) 12.000,00 ευρώ.

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Σημειώνεται ότι επειδή η πραγματική αξία αγοράς (1.467,35 ευρώ) είναι μικρότερη του κατωτάτου ορίου των 3.000,00 ευρώ που θέτει η απόφαση Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 ως κόστος αποκτήσεως λαμβάνεται το ποσό των 3.000,00 ευρώ. Εάν, όμως, η άνω επιχείρηση είχε αποκτηθεί πριν από εννέα έτη αντί δηλ. 1.703.750 (ή 5.000,00 ευρώ) τότε ως κόστος απόκτησής της θα ληφθεί το ποσό 5.000,00 ευρώ και επομένως, σήμερα που γίνεται η μεταβίβαση, η υπεραξία που θα υπαχθεί στην αυτοτελή φορολογία του άρθρου 13, παρ. 1 του Ν. 2238/1994 προσδιορίζεται στο ποσό (15.000,00 - 5.000,00 = ) 10.000,00.

### *δ.β) Λοιπών επιχειρήσεων*

Κατά ρητή διάταξη του άρθρου 13, παρ. 1, του Ν. 2238/1994, η μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου από μέλος εταιρείας υπόκειται στο φόρο εισοδήματος αυτοτελώς θεωρούμενη ως εισόδημα.

Οι εταίροι των εταιρειών μπορεί να συμμετέχουν σε αυτές είτε από την ίδρυσή τους είτε τα εταιρικά μερίδια τα απέκτησαν εκ των υστέρων από τους παλαιούς εταίρους.

**Κόστος αποκτήσεως επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας.**  
Ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησής τους (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003) π.χ. κόστος απόκτησης ομόρρυθμης εταιρείας τηρούσας βιβλία τρίτης κατηγορίας και με εταιρικό κεφάλαιο 30.000,00 ευρώ είναι το εταιρικό κεφάλαιο των 30.000,00 ευρώ που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της (παράδειγμα υπ' αριθμ. 3, εγκυκλίου Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

**Κόστος αποκτήσεως επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας.** Όταν οι ιδρυτές εταίροι μεταβιβάζουν εταιρικά μερίδια τα οποία έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της εταιρείας ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων λαμβάνεται το κεφάλαιο, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των πέντε προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε χρήσεις, ως κόστος αποκτήσεως λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων (άρθρο 2, παρ. 3, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

**Παράδειγμα:** Εταιρεία εμφανίζει στο τέλος (31 Δεκεμβρίου) των πέντε τελευταίων χρήσεων πριν από μεταβίβαση μεριδίων της τα εξής ποσά εταιρικού κεφαλαίου (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003):

Τέλος χρήσεων	Ποσά κεφαλαίου σε ευρώ
31.12.2002	30.000,00
31.12.2001	20.000,00
31.12.2000	18.000,00
31.12.1999	12.000,00
31.12.1998	10.000,00
Σύνολο	90.000,00

Μέσος όρος εταιρικού κεφαλαίου το οποίο θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους αποκτήσεως (90.000 : 5 ) 18.000 ευρώ.

Στην περίπτωση που οι άνω εταίροι δεν συμμετέχουν στις παραπάνω εταιρείες, από την ίδρυσή τους, αλλά στη συνέχεια απέκτησαν τα εταιρικά μερίδια σε αυτές και κατά το χρόνο της αποκτήσεως από αυτούς των άνω εταιρικών μεριδίων είχε εκτιμηθεί η αξία τους είτε με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών πολ. 1259/1999 που ίσχυε μέχρι 20.4.2003 είτε με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών πολ. 1053/2003 (η οποία ισχύει από 21.4.2003) τότε ως κόστος κτήσεως λαμβάνεται η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία είχε υπολογισθεί σύμφωνα με τις άνω Υπ. Αποφάσεις, ενώ εάν τα απέκτησαν πριν την ισχύ της άνω απόφασης του Υπ. Οικονομικών πολ. 1259/1999 τότε ως αξία κτήσεως λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης η δηλωθείσα αξία (άρθρο 2, παρ. 3, αποφάσεως Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

**ε) Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων μεταξύ συγγενών**

Προκειμένου για μεταβιβάσεις των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 9.10.1 σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α ή Β κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα (άρθρο 13, παρ. 1 υποπερ ββ, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3, παρ. 3, Ν. 3091/2002 ισχύει από 1.1.2003). Εάν μεταβιασθεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος η προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος (άρθρο 13, παρ. 1, υποπερ. ββ, Ν. 2238/1994).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εάν μεταβιασθεί λόγω επαχθούς αιτίας (πώλησης) ολόκληρη επιχείρηση με τα άυλα στοιχεία αυτής (αέρας, επωνυμία κ.λπ.) ή υποκατάστημα επιχείρησης καθώς και από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός της κοινοπραξίας τεχνικών έργων:

α) σε συγγενείς της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 τότε φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% ή 2,4% αντίστοιχα η πραγματική αξία πώλησης.

β) σε λοιπούς τότε φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% η υπεραξία η οποία προκύπτει εάν από την πραγματική αξία πώλησης αφαιρέσουμε το κόστος κτήσεως.

Η κατώτατη πραγματική αξία μεταβιβαζόμενων επιχειρήσεων, μεριδίων, μερίδων κ.λπ. σε συγγενείς δικαιούχους της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 προσδιορίζεται ως εξής:

- Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (όπως αυτές προσδιορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων).

- Προκειμένου για εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής σε υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (όπως αυτές προσδιορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους) το οποίο πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντα (πωλητή).

Στην κατώτατη πραγματική αξία που προκύπτει, εφαρμόζεται ο συντελεστής 1,2% ή 2,4%, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του πωλητή και επιβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης της περίπτωσης αυτής.

Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

σύμφωνα με τα παραπάνω, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα και επί αυτής εφαρμόζονται οι συντελεστές 1,2% ή 2,4% κατά περίπτωση.

**Παράδειγμα:** Ατομική επιχείρηση με βιβλία δεύτερης κατηγορίας την 10.11.2003 μεταβιβάστηκε έναντι τιμήματος 10.000,00 ευρώ από τον πατέρα στο παιδί (κατηγορία Α). Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης προσδιορίστηκε στο ποσό 9.000,00. Το εισόδημα που φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 είναι 10.000,00 ευρώ και ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (10.000,00X1,2%=) ευρώ 120. Εάν, όμως, η άνω επιχείρηση μεταβιβάζετο σε τρίτο μη συγγενή και το πραγματικό κόστος αποκτήσεως είναι 3.000,00 ευρώ τότε το εισόδημα που φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 είναι η υπεραξία (10.000,00 - 3.000,00 =) ευρώ 7.000,00 και ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (7.000,00X20%=) ευρώ 1.400,00.

**στ) Παράδειγμα μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης (από την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).**

Ατομική επιχείρηση εμπορίας αγαθών με αποκλειστικά λιανικές πωλήσεις τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Λειτουργεί εννέα έτη επί ιδιόκτητου καταστήματος, ενώ η αναπόσβεστη αξία του λοιπού πάγιου εξοπλισμού της ανέρχεται στις 31.12.2002 σε 2.000,00 ευρώ. Η επιχείρηση αυτή μεταβιβάζεται στις 27.4.2003 αντί συμφωνηθέντος τιμήματος 20.000,00 ευρώ σε τρίτο μη συγγενή. Σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 το ελάχιστο ποσό υπεραξίας που αποτελεί εισόδημα του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% προκύπτει ως εξής:

$$\text{Υπεραξία} = \text{Ελάχιστη αξία μεταβίβασης} - \text{Κόστος κτήσεως}$$

$$\text{Ελάχιστη αξία μεταβίβασης} = \text{Αύλη αξία} + \text{Καθαρή θέση}$$

### 1. Αύλη αξία

Μέσος όρος καθαρών εισοδημάτων της τελευταίας πριν τη μεταβίβαση πενταετίας που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα:

Χρήσεις	Καθαρά εισοδήματα
2002	Κέρδος 22.000,00
2001	Κέρδος 14.000,00
2000	Κέρδος 13.000,00
1999	Κέρδος 11.000,00
1998	Κέρδος 10.000,00
Σύνολο	70.000

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μέσος όρος κερδών (70.000,00 : 5)	14.000,00
Μείον: Εμπορική αμοιβή	9.300,00
Μείον: Τόκος ιδίων κεφαλαίων (3.000,00x 2,69%)	80,70
<b>Σημείωση:</b> Επειδή η καθαρή θέση 31.12.2002, όπως προσδιορίζεται στη συνέχεια, είναι 2.000,00 ευρώ, το Υπ. Οικονομικών δέχεται ότι τα ίδια κεφάλαια δεν μπορεί να είναι κατώτερα του κόστους κτήσεως 3.000,00 ευρώ (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)	
Υπόλοιπο	4.619,30
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας (4.619,40x4,6%)	21.248,78
Πλέον: Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας (21.248,78x20%)	4.249,76
<b>Σύνολο ή Αύλη αξία (α)</b>	<b>25.498,53</b>

### 2) Καθαρή θέση 31.12.2002

Ενεργητικό	
- Ακίνητο. Επειδή η ατομική επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το ακίνητο δεν λαμβάνεται υπόψη	-
- Λοιπά πάγια (αναπόσβεστο υπόλοιπο)	2.000,00
- Αποθέματα (Υποθέτουμε ότι οι αγορές εμπορευμάτων της χρήσεως 2002 είναι 100.000,00 ευρώ και επίσης ότι η επιχείρηση δεν έχει διενεργήσει απογραφή 31.12.2002) 100.000,00x10% (βλέπε προηγούμενη παρ. 7.10.1 περ. γβ)	10.000,00
- Απαιτήσεις (Επειδή η επιχείρηση διενεργεί μόνο λιανικές πωλήσεις δεν θεωρείται ότι υπάρχουν απαιτήσεις 31.12.2002 (βλέπε προηγούμενη παρ. 7.10.1 περ. γβ)	-
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>12.000,00</b>
Μείον: Υποχρεώσεις (Οι υποχρεώσεις υπολογίζονται στο 10% των αγορών της χρήσεως 2002. Βλέπε προηγούμενη παρ. 7.10.1 περ. γβ)	10.000,00
<b>Καθαρή θέση 31.12.2002 (β)</b>	<b>2.000,00</b>

### 3) Ελάχιστη αξία μεταβίβασης της επιχείρησης (α+β) € 27.498,54

Στην περίπτωση που η άνω ατομική επιχείρηση μεταβιβάζεται σε συγγενείς Α ή Β κατηγορίας τότε εισόδημα φορολογούμενο αυτοτελώς λαμβάνεται το άνω ποσό 27.498,54 ευρώ (επειδή είναι μεγαλύτερο από το συμφωνηθέν τίμημα 20.000,00 ευρώ) και ο φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται για τους συγγενείς Α κατηγορίας στο ποσό (27.498,54x1,2%=) ευρώ 329,98 ενώ για τους συγγενείς Β κατηγορίας στο ποσό (27.498,54 x 2,4% =) ευρώ 659,96. Βάσει των δεδομένων του παραδείγματος η μεταβίβαση γίνεται σε τρίτο μη συγγενή οπότε εισόδημα φορολογούμενο αυτοτελώς βάσει του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 είναι η υπεραξία (27.498,54-3.000,00=) 24.498,54 και ο φόρος εισοδήματος είναι (24.498,54 x 20% =) ευρώ 4.899,71. Σημειώνεται ότι το Υπ. Οικονομικών στο άνω παράδειγμα υπ' αριθμ. 1 της εγκυκλίου 1066328/2003 δεν αναφέρει ποιο είναι το κόστος κτήσεως της ατομικής επιχείρησης

και γι' αυτό λαμβάνει το ελάχιστο κόστος κτήσεως που καθορίζεται με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003, δηλαδή το ποσό των 3.000,00 ευρώ.

### 7.10.2. Μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε.

*Γενικά:* Για μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε., είτε για τον προσδιορισμό της υπεραξίας είτε για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας προς συγγενείς Α' ή Β' βαθμού, ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παρ. 7.10.1 με τη διαφοροποίηση ότι στις μεταβιβάσεις αυτές από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης δεν αφαιρείται εμπορική αμοιβή. Το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, της άυλης αξίας αυτής και της υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μεριδίων, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία του κάθε μεριδίου, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, αποτελεί την ελάχιστη μεταβιβαζόμενη πραγματική αξία των τελευταίων. Σημειώνεται ότι ο ίδιος τρόπος προσδιορισμού της αξίας της εταιρικής μερίδας εφαρμόζεται όταν η Ε.Π.Ε. είναι σε αδράνεια (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

*Αλλαγή ποσοστών εταιρών σε περίπτωση αύξησης κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή ΕΠΕ.* Με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, σύμφωνα με την παρ. 1, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994, εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή ΕΠΕ (άρθρο 1, παρ. 5, του Ν. 2954/2001 και ισχύει από 2.11.2001). Μέχρι τότε είχε κριθεί η εξής υπόθεση:

Σε ΕΠΕ, η οποία είχε σχηματίσει αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1116/1981, τα εταιρικά μερίδια τα κατείχαν δύο εταίροι: ο Α 90% και ο Β 10%. Στη συνέχεια η ΕΠΕ έκανε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Τα νέα εταιρικά μερίδια τα έλαβαν οι παλαιοί εταίροι Α και Β καθώς επίσης και δύο νέοι εταίροι με αποτέλεσμα τα ποσοστά συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο να διαμορφωθούν, μετά την άνω αύξηση κεφαλαίου, ως εξής: παλαιοί εταίροι (Α 40%, Β 10%) και νέοι εταίροι 50%.

Κατά την κρίση του φορολογικού ελεγκτή, όπως αυτή αναπτύσσεται στην απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας 321/2000 (Λογιστής 2000 σελ. 1286), τα ποσοστά συμμετοχής των εταιρών στο εταιρικό κεφάλαιο μετά την άνω αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου έπρεπε να είναι τα εξής: παλαιοί εταίροι (Α 66,13%, Β 10,01%) και νέοι εταίροι 23,86%.

Επομένως, και σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογικός ελεγκτής έκρινε ότι υπήρξε μεταβίβαση ποσοστών από τους παλαιούς εταίρους Α και Β στους νέους εταίρους ( $66,13\% + 10,01\% - 40\% - 10\% = 26,14\%$ ).

Επειδή τα αφορολόγητα αποθεματικά (ή εκπτώσεις) φορολογούνται, εκτός των άλλων περιπτώσεων, όταν μεταβιβάζεται εταιρική μερίδα, οπότε φορολογούνται στο όνομα των εταιρών, ο φορολογικός ελεγκτής φορολόγησε τα αφορολόγητα αποθεματικά σε ποσοστό 26,14% στο όνομα των εταιρών.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε με την απόφαση 321/2000 (Λογιστής 2000 σελ. 1286) ότι η ανωτέρω αναπροσαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των παλαιών εταιρών, η οποία επήλθε λόγω της αύξησεως του εταιρικού κεφαλαίου και την αναλήψεως μέρους του νέου κεφαλαίου από τρίτα πρόσωπα, δεν συνιστά μεταβίβαση εταιρικής μερίδας, κατά την έννοια των αναπτυξιακών νόμων, αλλά δημιουργία νέας εταιρικής συμμετοχής ως εκ της οποίας επέρχεται αναπροσαρμογή



## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

των ποσοστών συμμετοχής των παλαιών εταίρων και, επομένως, δεν επιβάλλεται η άνω φορολογία.

**Παράδειγμα μεταβίβασης ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρεία με βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή σε Ε.Π.Ε.** Ομόρρυθμη εταιρεία (ή Ε.Π.Ε.) με αντικείμενο εργασιών την εμπορία αγαθών τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ Στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρείας (ή της Ε.Π.Ε.) συμμετέχουν τρεις εταίροι με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης 33,3% ο κάθε ομόρρυθμος εταίρος (ή εταιρικό κεφάλαιο Ε.Π.Ε. 18.000,00 ευρώ διαιρούμενο σε 600 εταιρικά μερίδια των 30 ευρώ/μερίδιο, δηλαδή 200 εταιρικά μερίδια σε καθένα από τους τρεις εταίρους της Ε.Π.Ε.). Η άνω ομόρρυθμη εταιρεία (ή η Ε.Π.Ε.) λειτουργεί εννέα (9) έτη σε ιδιόκτητο κατάστημα, η αξία κτήσεως του οποίου όπως εμφανίζεται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της είναι 100.000,00 ευρώ, (αξία γηπέδου) 10.000,00 ευρώ, αξία κτιρίου 90.000,00 ευρώ) ενώ η αντικειμενική αξία του ίδιου ακινήτου την 27.5.2003 είναι 150.000,00 ευρώ.

Την 31.12.2002 η άνω ομόρρυθμη εταιρεία (ή η Ε.Π.Ε.) συνέταξε τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις:

### Ομόρρυθμη εταιρεία (ή Ε.Π.Ε.) Ισολογισμός 31.12.2002

Ενεργητικό			Παθητικό		
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο	Ίδια κεφάλαια:	
Γήπεδο	10.000,00	-	10.000,00	Εταιρικό κεφάλαιο	18.000,00
Κτίριο	90.000,00	72.000,00	18.000,00	Αποθεματικά	12.000,00
	100.000,00	72.000,00	28.000,00	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ή λογιστική καθαρή θέση)	30.000,00
Λοιπά			72.000,00	Υποχρεώσεις	70.000,00
Σύνολο			100.000,00	Σύνολο	100.000,00

### Αποτελέσματα χρήσεως 2002

Κύκλος εργασιών		500.000,00
Κόστος πωληθέντων		370.000,00
Μικτό κέρδος		130.000,00
Έξοδα διοικήσεως	40.000,00	
Έξοδα διαθέσεως	20.000,00	60.000,00
Ολικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης		70.000,00
Ανόργανο αποτέλεσμα		10.000,00
Αποτέλεσμα χρήσεως		80.000,00

Την 27.5.2003 ένας εκ των άνω εταίρων μεταβίβασε το μερίδιό του σε τρίτο μη συγγενικό του πρόσωπο αντί συμφωνηθέντος τιμήματος 20.000,00 ευρώ. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 105312003, το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση του ως άνω ποσοστού 33,3% (εάν η εταιρεία είναι ομόρρυθμη) ή των 20 εταιρικών μεριδίων (εάν

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

η εταιρεία είναι Ε.Π.Ε.) επί του οποίου θα υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος με συντελεστή 20%, εξευρίσκεται ως εξής:

	Η εταιρεία είναι ομόρρυθμη	Η εταιρεία είναι Ε.Π.Ε.
1) Προσδιορισμός άυλης αξίας επιχειρήσεως:		
α) Ολικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως:		
Χρήσεως	Κέρδος	
2002	70.000,00	
2001	35.000,00	
2000	30.000,00	
1999	20.000,00	
1998	15.000,00	
Σύνολο	170.000,00	
Μέσος όρος (170.000,00 : 5 έτη)	34.000,00	34.000,00
Μείον: β) Ετήσια αμοιβή εμποροϋπαλλήλου (9.300,00x2)	18.600,00	-
Μείον: γ) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων (30.000,00x2,69%)	807,00	807,00
Υπόλοιπο	14.593,00	33.193,00
Υπόλοιπο επί το συντελεστή αναπροσαρμογής:	67.127,00	
-14.593,00x4,6		152.687,00
-33.193,00x4,6		
Πλέον: ε) Προσαύξηση κατά 20% με βάση τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης	13.425,56	30.537,56
Σύνολο άυλης αξίας	80.553,36	183.225,36
2) Καθαρή θέση ισολογισμού 31.12.2002	30.000,00	30.000,00
3) Διαφορά αξίας ακινήτου: Αντικειμενική αξία ακινήτου € 150.000,00		
Μείον: Αξία κτήσεως 100.000,00	50.000,00	50.000,00
Ελάχιστη αξία μεταβίβασης επιχειρήσεως	160.553,36	263.225,36
Μείον: Κόστος αποκτήσεως (ή λογιστική καθαρή θέση)	30.000,00	30.000,00
Υπεραξία εταιρείας	130.553,36	223.225,36
Υπεραξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου:		
α) Ομόρρυθμης (130.553,36x33,3%)	43.474,26	
β) Ε.Π.Ε. (233.225,36x 200/600)		77.741,80

**α) Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενου μεριδίου σε μη συγγενείς:**

A) Ομόρρυθμης (43.474,26x20%)	8.694,85	
B) Ε.Π.Ε. (77.741,80x20%)		15.548,36

**β) Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενου μεριδίου σε συγγενείς Α<sup>ου</sup> και Β<sup>ου</sup> Βαθμού.** Ο φόρος εισοδήματος 1,2% και 2,4% αντίστοιχα υπολογίζεται επί της κατώτατης πραγματικής αξίας των μεταβιβαζόμενων μερίδων και ποσοστών συμμετοχής στους άνω συγγενείς όπως αυτή προσδιορίσθηκε αμέσως ανωτέρω:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μεταβιβαζόμενα ποσοστά συμμετοχής ομόρρυθμης εταιρείας:

α) Σε συγγενείς Αου βαθμού  $(160.553,36 \times 33,3\% \times 1,2\%) = 641,57$

β) Σε συγγενείς Βου βαθμού  $(160.553,36 \times 33,3\% \times 2,4\%) = 1.283,14$

Μεταβιβαζόμενα μερίδια Ε.Π.Ε.:

α) Σε συγγενείς Αου βαθμού  $(263.225,36 \times 20\% \times 1,2\%) = 1.052,90$

β) Σε συγγενείς Βου βαθμού  $(263.225,36 \times 20\% \times 2,4\%) = 2.105,80$

### 7.10.3. Ανακεφαλαιωτικός πίνακας.

**Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεων και μετοχών από επαχθή αιτία** (άρθρο 13, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 3, του Ν. 3091/2002 ισχύει).

Μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία από επαχθή αιτία	Πρόσωπα προς τα οποία μεταβιβάζονται		
	Σύζυγος, τέκνα και γονείς (αναφέρονται αναλυτικά στο άρθρο 29 του Ν. 2961/2001, κατηγορία Α)	Λοιποί συγγενείς (αναφέρονται αναλυτικά στο άρθρο 29 του Ν. 2961/2001, κατηγορία Β)	Λοιπά πρόσωπα
1) Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κλπ)	Φορολογείται η πραγματική αξία πώλησης με συντελεστή 1,2%, με ελάχιστη αξία πώλησης	Φορολογείται η πραγματική αξία πώλησης με συντελεστή 2,4% με ελάχιστη αξία πώλησης	
2) Υποκαταστήματος επιχείρησης (όπως ορίζεται στον Κ.Β.Σ.)	την προσδιοριζόμενη με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003.	την προσδιοριζόμενη με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003.	
Εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων. Με μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε.			Φορολογείται το πραγματικό κέρδος λόγω πώλησης (αξία πώλησης – κόστος) με συντελεστή 20% με ελάχιστη αξία πώλησης την προσδιοριζόμενη με την απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1031583/πολ. 1055/2003.
4) Ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία (εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων)			

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

5) Μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων σε οποιοδήποτε Χρηματιστήριο (Αθηνών ή αλλοδαπό).			Φορολογείται η πραγματική αξία πώλησης με συντελεστή 5% με ελάχιστη αξία πώλησης την προσδιοριζόμενη με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003.
--	--	--	--

Εάν μεταβιβασθεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος δεν υπόκειται σε φόρο υπεραξίας (άρθρο 13, παρ. 1, Ν. 2238/1994).

Ειδικές φορολογικές διατάξεις ισχύουν και λόγω μεταβίβασης των άνω περιουσιακών στοιχείων αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής (άρθρο 11, παρ. 1, Ν. 3091/2002 και απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1031583/πολ. 1055/2003)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

## 8.1. Απόκτηση ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρείες.

*Γενικά.* Όταν μια ανώνυμη εταιρεία κατέχει νόμιμα δικές της μετοχές σύμφωνα με το άρθρο 16 (παρ. 2) του Κωδ. Ν. 2190/1920 στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τις εμφανίζει στην κατηγορία «Χρεώγραφα» του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Επίσης, υποχρεούται από το άρθρο 42ε (παρ. 13) του Κωδ. Ν. 2190/1920 να σχηματίσει στο τέλος της χρήσεως «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές» ισόποσο με την αξία κτήσεως των μετοχών αυτών ή, αν δεν υπάρχουν κέρδη στο τέλος της χρήσεως για σχηματισμό του άνω αποθεματικού, τότε εμφανίζεται το κονδύλι «Ίδιες μετοχές» αφαιρετικά από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων. Στη συνέχεια αναφέρουμε τις περιπτώσεις όπου η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να αποκτήσει δικές της μετοχές:

Λόγοι απόκτησεως των ιδίων μετοχών (οι οποίες έχουν ολοσχερώς αποπληρωθεί)	Χρόνος παραμονής των ιδίων μετοχών στα «χέρια» της ανώνυμης εταιρείας	Τύχη του «αποθεματικού για ίδιες μετοχές»	
		Στην περίπτωση πωλήσεως (ή διαθέσεως) των ιδίων μετοχών	Στην περίπτωση ακυρώσεως των ιδίων μετοχών
- Από αναγκαστική εκτέλεση που έγινε για την πληρωμή απαιτήσεων της εταιρείας. - Από χαριστική αιτία	Πρέπει να πουληθούν μέσα σε ένα έτος από την απόκτησή τους. Εάν παρέλθει το έτος και δεν έχουν πουληθεί, ακυρώνονται.		
- Από εταιρεία που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο μέχρι ποσοστό 10% του συνολικού αριθμού αυτών	Εάν οι αποκτηθείσες μετοχές δεν πωληθούν εντός τριετίας από την ημερομηνία απόκτησής τους ή δεν διανεμηθούν στο προσωπικό ακυρώνονται.		
- Για τη διανομή μετοχών στο προσωπικό της εταιρείας ή στο προσωπικό συνδεδεμένης εταιρείας.	Εντός έτους πρέπει να διατεθούν στο προσωπικό. Εάν παρέλθει το έτος και δεν διατεθούν, πρέπει να πωληθούν εντός του επομένου έτους. Εάν παρέλθει και δεν έχουν πωληθεί, ακυρώνονται.	Παραμένει στα ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρείας ως «Εκτακτο Αποθεματικό» ή διανέμεται στους μετόχους.	Κεφαλαιοποιείται με σκοπό τη διατήρηση του μετοχικού κεφαλαίου.
-Μείωση μετοχικού κεφαλαίου. - Καθολική μεταβίβαση περιουσίας.	Ακυρώνονται αμέσως.		

**Αποτίμηση ιδίων μετοχών.** Σύμφωνα με την άνω διάταξη του άρθρου 42ε (παρ. 13) του Κωδ. Ν. 2190/1920 οι ίδιες μετοχές στο τέλος της χρήσεως αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως.

**Δικαίωμα ψήφου.** Στις περιπτώσεις που η ανώνυμη εταιρεία κατέχει νόμιμα δικές της μετοχές, οι μετοχές αυτές δεν αποσβένονται αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν ως αυτοτελή περιουσιακά στοιχεία της όλης εταιρικής περιουσίας, η δε ανώνυμη εταιρεία θεωρείται προσωρινός κάτοχος των μετοχών, πλην, όμως, τα μετοχικά δικαιώματα που ενσωματώνονται σε αυτές δεν μπορούν να ασκηθούν από την ανώνυμη εταιρεία αφού το πρόσωπο του δικαιούχου συμπίπτει με το πρόσωπο του υποχρέου. Επομένως οι ίδιες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση της ανώνυμης εταιρείας (άρθρο 16, παρ. 4, εδ. 1), Κωδ. Ν. 2190/1920).

**Μέρισμα ιδίων μετοχών.** Οι αποκτώμενες από ανώνυμη εταιρεία ίδιες μετοχές καταχωρούνται στο λογαριασμό 34.25 «Ίδιες μετοχές» με την αξία κτήσεώς τους και στο τέλος της χρήσεως σχηματίζεται ισόποσο με την αξία κτήσεως αποθεματικό το οποίο καταχωρείται στο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές». Η απόκτηση από την ανώνυμη εταιρεία δικών της μετοχών συνεπάγεται σύμπτωση στο ίδιο πρόσωπο (της ανώνυμης εταιρείας) της ιδιότητας του δικαιούχου του μερίσματος μετόχου και της υποχρέου για την καταβολή ανώνυμης εταιρείας. Η σύμπτωση αυτή επιφέρει «απόσβεση δια συγχύσεως» (άρθρο 453 του Αστικού Κώδικα) της υποχρέωσης καταβολής μερίσματος (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 261/1995, Λογιστής 1996, σελ. 550). Επομένως στις ίδιες μετοχές που κατέχονται από την ανώνυμη εταιρεία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν διανέμεται μέρισμα, καθόσον το σχετικό δικαίωμά της ως μετόχου κατά το χρονικό αυτό διάστημα ηρεμεί ή αδρανεύει (Ν.Σ.Κ αρ. γνωμ. 455/2002).

**Πληροφορίες στο ετήσιο προσάρτημα.** Όταν η εταιρεία έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 16, πρέπει να αναφέρονται (άρθρο 43α, παρ. 1, περ. ιστ, Κωδ. Ν. 2190/1920):

- οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές,
- ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η εταιρεία ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν, και
- το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που έχει καταβληθεί για την απόκτησή τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

## 8.2. Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

**Ίδιες μετοχές της μητρικής.** Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 103, παρ. 5) αναφέρει ότι η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής καθώς και η λογιστική των διαφορών ενοποίησης (σχετ. παρ. 1 έως και 4, άρθρου 103 Κωδ. Ν. 2190/1920), δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται, είτε από την ίδια, είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Αυτές οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στην κατηγορία «χρεόγραφα».

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Η παρ. 5 του άρθρου 103, του Κωδ. Ν. 2190/1920, ρυθμίζει θέματα που προκύπτουν κατά την ενοποίηση όταν η μητρική επιχείρηση κατέχει δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), ή όταν οι μετοχές της μητρικής επιχείρησης κατέχονται από θυγατρική επιχείρηση (αμοιβαίες συμμετοχές).

Όταν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια», στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου εμφανίζονται στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια». Στην ίδια κατηγορία του ενοποιημένου ισολογισμού εμφανίζονται και οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται από τις θυγατρικές επιχειρήσεις; (βλέπε «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις - Νομοθεσία και Πρακτική» Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003 σελ. 117 έως 123).

**Ίδιες μετοχές θυγατρικής επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια τη θυγατρική.** Όταν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής επιχείρησης υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου εμφανίζονται στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια».

**Ίδιες μετοχές θυγατρικής επιχείρησης που κατέχονται από άλλες θυγατρικές του ομίλου.** Οι μετοχές ή τα μερίδια των θυγατρικών επιχειρήσεων που κατέχονται από θυγατρικές τους ή από άλλες θυγατρικές (αμοιβαίες συμμετοχές) δεν αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 103 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Ως εκ τούτου, οι μετοχές ή τα μερίδια των θυγατρικών που κατέχονται από τις θυγατρικές τους εφόσον συνιστούν υποόμιλο επιχειρήσεων και δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα εμφανισθούν στον ενοποιημένο ισολογισμό, που καταρτίζει η επικεφαλής θυγατρική επιχείρηση ως ενδιάμεση μητρική, στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως ίδιες μετοχές ή ως ίδια κεφάλαια. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, όπως επίσης και οι μετοχές ή τα μερίδια θυγατρικής που κατέχονται από άλλες θυγατρικές, δεν περιλαμβάνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια, αλλά παραμένουν στους αντίστοιχους λογαριασμούς που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών επιχειρήσεων.

**Ποια ποσά περιλαμβάνει ο ενοποιημένος λογαριασμός «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια».**

α) Ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της μητρικής που κατέχει ο όμιλος: Οι «ίδιες μετοχές» ή τα «ίδια μερίδια» που εμφανίζει ο ετήσιος ισολογισμός της μητρικής επιχείρησης	ευρώ α
<b>Πλέον:</b> Οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται από τις θυγατρικές επιχειρήσεις	ευρώ β
Σύνολο μετοχών ή μεριδίων της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται κατά το χρόνο της ενοποίησης από τις εταιρείες του ομίλου (μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις)	ευρώ (α+β)
β) Ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της θυγατρικής που κατέχει η θυγατρική	ευρώ γ
Σύνολο εμφανιζόμενο στον ενοποιημένο λογαριασμό «ίδιες μετοχές» (ή ίδια μερίδια)	ευρώ α+β+γ

**Πληροφορίες αναφερόμενες στην ενοποιημένη έκθεση.** Όταν από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις κατέχονται ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της μητρικής

επιχείρησης, στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισεως πρέπει να αναφέρονται οι πληροφορίες που απαιτούνται από τη διάταξη του άρθρου 107 (παρ. 3, περ. δ') του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, ελλείψει ονομαστικής αξίας, την εσωτερική λογιστική αξία του συνόλου των μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που κατέχονται είτε από την ίδια την ενοποιούμενη μητρική επιχείρηση (ίδιες μετοχές) είτε από άλλη ενοποιούμενη θυγατρική επιχείρηση (αμοιβαίες συμμετοχές).

Αντιθέτως, στην ενοποιημένη έκθεση δεν αναφέρονται πληροφορίες για τις ίδιες μετοχές που κατέχονται από τη θυγατρική, αφού η υποχρέωση από την άνω διάταξη υπάρχει μόνο για τη μητρική επιχείρηση.

**Παράδειγμα:** Οι μέτοχοι του ομίλου ίδρυσαν αρχικά την επιχείρηση Μ και ακολούθως τις εξής επιχειρήσεις:

- α) Η Μ ίδρυσε τη Θ<sub>1</sub> στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει με ποσοστό 80%,
- β) Η Θ<sub>1</sub> ίδρυσε τη Θ<sub>2</sub> στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει με ποσοστό 75%, και γ) Η Θ<sub>2</sub> ίδρυσε τη Θ<sub>3</sub> στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει με ποσοστό 60%.

Στη συνέχεια η Θ<sub>1</sub> αγόρασε από τους μετόχους του ομίλου το 10% των μετοχών της Μ, ενώ η Θ<sub>3</sub> αγόρασε από τους μετόχους της Θ<sub>1</sub> το 15% των μετοχών της. Τέλος η Θ<sub>3</sub> απόκτησε από αναγκαστική εκτέλεση το 20% των μετοχών της.

Στο λογαριασμό «ίδιες μετοχές» του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου Μ θα εμφανισθούν οι αξίες των εξής συμμετοχών:

- α) Το 10% των μετοχών της μητρικής επιχείρησης Μ που κατέχονται από τη θυγατρική της Θ<sub>1</sub>.
- β) Το 20% των μετοχών της υποθυγατρικής Θ<sub>3</sub> που κατέχονται από αυτήν ως «ίδιες μετοχές».

Για το 15% των μετοχών της Θ<sub>1</sub> που κατέχονται από τη θυγατρική της Θ<sub>2</sub> ισχύουν ία εξής:

- α) Εάν η Θ<sub>1</sub>, ως μητρική, συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τότε η αξία των άνω μετοχών εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως «ίδιες μετοχές».
- β) Εάν η Μ, ως μητρική, συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τότε η αξία των άνω μετοχών εμφανίζεται στους αντίστοιχους λογαριασμούς που εμφανίζεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης αναφέρεται μόνο ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών της μητρικής που κατέχονται από τη θυγατρική Θ<sub>1</sub>.

### 8.3. Απόκτηση, ανάληψη και κατοχή μετοχών της μητρικής από θυγατρικές.

#### 8.3.1. Γενικά.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 17, παρ. 2) απαγορεύει στις θυγατρικές ανώνυμες εταιρείες να επενδύουν έστω και μέρος του μετοχικού κεφαλαίου τους σε μετοχές των μητρικών ανωνύμων εταιρειών. Μπορεί, όμως, η θυγατρική ανώνυμη εταιρεία να επενδύσει τα αποθεματικά της σε μετοχές της μητρικής της ανώνυμης εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή, όπως και σε κάθε άλλη περίπτωση, όπου η θυγατρική ανώνυμη εταιρεία κατέχει μετοχές της μητρικής της ανώνυμης εταιρείας, έχουμε αμοιβαίες συμμετοχές μεταξύ μητρικής και θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας.

Ο όμιλος αυτός ονομάζεται όμιλος των αμοιβαίων συμμετοχών.



Όταν ο όμιλος των αμοιβαίων συμμετοχών συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε η αξία κτήσεως του μέρους των μετοχών της μητρικής ανώνυμης εταιρείας που κατέχονται από τη θυγατρική επιχείρηση εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου ως «ίδιες μετοχές» (άρθρο 103, παρ. 5, Κωδ. Ν. 2190/1920).

### 8.3.2. Οι νέες διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Με το Π.Δ. 60/2001 το οποίο δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α' 51/16.3.2001 (οι διατάξεις του ισχύουν από 16.3.2001) έγινε προσαρμογή των διατάξεων του Κωδ. Ν. 2190/1920 προς τις διατάξεις της Οδηγίας του Συμβουλίου 92/100/ΕΟΚ της 23.11.1992 «Για την τροποποίηση της Οδηγίας 77/91/ΕΟΚ όσον αφορά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας και τη διατήρηση και τις μεταβολές του κεφαλαίου της».

Το Π.Δ. 60/2001 ρυθμίζει θέματα που αφορούν ανάληψη, απόκτηση ή κατοχή μετοχών της μητρικής ανώνυμης εταιρείας από θυγατρικές εταιρείες της (ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ και ετερόρρυθμες κατά μετοχές).

Σε κάθε περίπτωση που οι θυγατρικές εταιρείες κατέχουν μετοχές της μητρικής ανώνυμης εταιρείας ερευνάται ο χρόνος απόκτησεως αυτών.

*Η θυγατρική εταιρεία ήταν μέτοχος της μητρικής εταιρείας πριν αυτές καταστούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις.* Εάν η θυγατρική εταιρεία ήταν μέτοχος της μητρικής ανώνυμης εταιρείας πριν καταστούν μεταξύ τους συνδεδεμένες εταιρείες, δηλαδή εταιρείες του ίδιου ομίλου, τότε από το χρόνο που θα καταστούν συνδεδεμένες εταιρείες, είτε λόγω κατοχής από τη μητρική (άμεσα ή έμμεσα) της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής είτε λόγω δεσπόζουσας επιρροής της μητρικής προς τη θυγατρική, για τις άνω μετοχές της μητρικής που κατέχονται από τη θυγατρική υφίστανται οι εξής συνέπειες:

α) Τα δικαιώματα ψήφου των άνω μετοχών της μητρικής που κατέχονται από τη θυγατρική αναστέλλονται.

β) Η απόκτηση ιδίων μετοχών από τη μητρική με σκοπό τη διανομή μετοχών στο προσωπικό της ή στο προσωπικό που είναι συνδεδεμένη με αυτή γίνεται με ορισμένες προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ότι η ονομαστική αξία των ιδίων μετοχών που αποκτώνται για διανομή στο προσωπικό πλέον την ονομαστική αξία των μετοχών που αναφέρεται στις περ. α'-ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του Κωδ. Ν. 2190/1920 πλέον την αξία (κατά τη γνώμη μας την ονομαστική) των μετοχών της μητρικής που κατέχει η θυγατρική πριν από το χρόνο που οι επιχειρήσεις αυτές κατέστησαν συνδεδεμένες, δεν θα υπερβαίνει το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου.

*Η θυγατρική έγινε μέτοχος της μητρικής μετά το χρόνο που οι επιχειρήσεις αυτές έγιναν συνδεδεμένες.* Στην περίπτωση που η θυγατρική εταιρεία έγινε μέτοχος της μητρικής μετά το χρόνο που οι επιχειρήσεις αυτές έγιναν μεταξύ τους συνδεδεμένες, τότε υφίστανται τις εξής συνέπειες και κυρώσεις λόγω της ανάληψης, απόκτησης ή κατοχής μετοχών της μητρικής από τη θυγατρική:

α) Η απόκτηση των άνω μετοχών της μητρικής από τη θυγατρική θεωρείται (ή τεκμαίρεται) ότι έγινε από τη μητρική ανώνυμη εταιρεία.

β) Οι άνω μετοχές, παρότι ο Κωδ. Ν. 2190/1920 τις θεωρεί σαν «ίδιες μετοχές» δεν ακυρώνονται ούτε πωλούνται αμέσως.

Οι κυρώσεις που επιβάλλονται στην περίπτωση αυτή είναι ότι τα μέλη των οργάνων διοίκησης της μητρικής ανώνυμης εταιρείας υποχρεούνται να εξαγοράσουν από τη

θυγατρική εταιρεία τις μετοχές που αναφέρονται παραπάνω στην τιμή που η θυγατρική τις είχε αποκτήσει. Η κύρωση αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση μόνο που τα εν λόγω μέλη αποδείξουν ότι ουδόλως ευθύνονται για την ανάληψη ή την απόκτηση των εν λόγω μετοχών.

γ) Όταν η μητρική προτίθεται να αποκτήσει ίδιες μετοχές, με σκοπό τη διανομή μετοχών στο προσωπικό της ή στο προσωπικό επιχείρησης που είναι συνδεδεμένη με αυτή, οι άνω μετοχές δεν λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι προϋποθέσεις του άρθρου 16 (παρ. 2, περ. στ) του Κωδ. Ν. 2190/1920.

δ) Οι άνω μετοχές λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να καθορισθεί το ποσοστό απαρτίας των μετόχων στη γενική συνέλευση της μητρικής. Δεν έχουν, όμως, δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση.

**Παράδειγμα:** Έστω ότι η Μ είναι ανώνυμη εταιρεία και συμμετέχει άμεσα από 1.1.1999 στο κεφάλαιο των εξής επιχειρήσεων: α) Στην ανώνυμη εταιρεία Α με ποσοστό 60%, και β) στην ΕΠΕ «Β» με ποσοστό 80%. Την 10.4.2001 η ανώνυμη εταιρεία Α απέκτησε το 20% των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Μ, το οποίο εμφάνισε στο λογαριασμό «Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων».

Την 10.5.2001 συνήλθε σε έκτακτη γενική συνέλευση το 80% των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας Μ. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι μέτοχοι της Μ την 10.5.2001 είναι οι εξής: Α 20% και τρίτοι 60%.

**α) Απαρτία μετόχων κατά τη γενική συνέλευση 10.5.2001:** Για να διαπιστωθεί εάν υπάρχει απαρτία μετόχων κατά τη γενική συνέλευση της 10.5.2001 θα ληφθούν υπόψη και οι μετοχές της Μ που κατέχονται από την Α, δηλαδή το ποσοστό της απαρτίας των μετόχων της Μ στη γενική συνέλευση της 10.5.2001 είναι 80%.

**β) Λήψη απόφασης επί των θεμάτων της γενικής συνέλευσης 10.5.2001:** Η ανώνυμη εταιρεία Α, η οποία είναι άμεσα θυγατρική της Μ και ταυτόχρονα μέτοχος αυτή με ποσοστό 20%, δεν έχει δικαίωμα ψήφου στην άνω γενική συνέλευση (άρθρο 17, παρ. 4 του Κωδ. Ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 2 του Π.Δ. (012001).

**γ) Κυρώσεις:** Τα μέλη της διοίκησης της μητρικής υποχρεούνται να εξαγοράζουν (από τη θυγατρική τις άνω μετοχές, δηλαδή το 20% των μετοχών της μητρικής που η θυγατρική αγόρασε, εκτός αν αποδείξουν ότι ουδόλως ευθύνονται για την ανάληψη ή την απόκτηση των εν λόγω μετοχών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

#### 9.1. Διάκριση των απαιτήσεων.

Οι απαιτήσεις όπως αυτές απεικονίζονται στο Ενεργητικό (κυκλοφορούν) διακρίνονται:

- Σε ενήμερες ή βεβαίας εισπράξεως
- Σε επισφαλούς εισπράξεως
- Σε ανεπίδεκτες εισπράξεως.

##### 9.1.1 Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως.

*Βεβαίας εισπράξεως* είναι οι απαιτήσεις αυτές για τις οποίες δεν υπάρχει καμμία αμφιβολία ότι θα ρευστοποιηθούν. Η βεβαιότητα προέρχεται είτε από τη φερεγγυότητα του πελάτη, είτε από τις εγγυήσεις που κατέχει η επιχείρηση για κάλυψη των απαιτήσεών της από τους πελάτες.

##### 9.1.2. Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως.

*Επισφαλείς απαιτήσεις* είναι αυτές που την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού υπάρχει η πιθανότητα ότι δεν θα εισπραχθούν στο σύνολό τους ή κατά ένα ποσοστό.

Ο θάνατος του οφειλέτη ή η κύρηξη σε κατάσταση πτωχεύσεως αυτού δεν μπορεί να χαρακτηρίσει κατ' αρχήν την απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. Όμως, διαφαίνεται σαν πιθανός κίνδυνος ότι η επιχείρηση μπορεί να απωλέσει αυτήν, και μάλιστα ο κίνδυνος αυτός είναι περισσότερο πιθανός όταν η επιχείρηση στερείται επαρκών εγγυήσεων για την εξασφάλιση των απαιτήσεών της.

Το ίδιο συμβαίνει και με τις απαιτήσεις κατά των πελατών της επιχείρησης, οι οποίες δημιουργήθηκαν από διαμαρτυρημένες συναλλαγματικές ή είναι «παγωμένες», δηλαδή δεν κινούνται οι σχετικοί λογαριασμοί. Και στις περιπτώσεις αυτές, όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια (σχετ. αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1313/1977, 3249/1978 και 110/1975 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 200) οι απαιτήσεις αυτές δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως ανεπίδεκτες εισπράξεως, χωρίς συγχρόνως να αποδεικνύεται ότι οι άνω οφειλέτες είναι αφερέγγυοι. Διαφαίνεται, όμως, ένας πιθανός κίνδυνος απωλείας των.

Οι άνω απαιτήσεις, τις οποίες χαρακτηρίζει ο κίνδυνος ολικής ή μερικής απωλείας των, είναι επισφαλείς.

Οι επισφαλείς πελάτες παρακολουθούνται λογιστικά στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.301, περ. 10) στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξή τους γίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποίησεως), οι οποίες μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτό από τους οικείους υπολογαριασμούς του 30 «Πελάτες».

Επίσης στο λογαριασμό 30.99 «Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Τέλος στους λογαριασμούς 33.97 «Χρεώστες επισφαλείς» και 33.99 «Λοιποί χρεώστες επίδικου» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών ή όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών της μετατρέπονται σε επίδικες αντίστοιχα. Στο λογαριασμό 33.97 μπορούμε να εντάξουμε το ποσό που υπεξάιρεσε υπάλληλος από το ταμείο της επιχείρησης. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεπίδεκτη εισπράξεως απαίτηση κατά το μέρος που αντισταθμίζεται με απαίτηση της επιχείρησης κατά του δράστη. Εάν, όμως, η επιχείρηση αποδείξει ότι δεν είναι πιθανή η ολική είσπραξη του τότε μπορεί να χαρακτηρίσει την άνω απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως (Σ.τ.Ε. 3143/1971 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1201). Επίσης, χρηματικά ποσά που πληρώνονται σε υπαλλήλους της επιχείρησης με τη μορφή των προκαταβολών μισθού για διευκόλυνσή τους μπορεί εφόσον συντρέχουν και οι άλλες νόμιμες προϋποθέσεις να εκπεσθούν σαν επισφαλείς απαιτήσεις, γιατί συνδέονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα (Σ.τ.Ε. 640/1975 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1200).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 (σχετ. παρ. 8 περ. α') ότι οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται (αποτιμώνται) στον ισολογισμό στην πιθανή τους αξία κατά το χρόνο σύνταξής του.

Η πιθανή αξία των επισφαλών απαιτήσεως κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού προκύπτει ως εξής:

	Υπόλοιπα τέλους χρήσεως
Αρχική αξία απαιτήσεως	€ XXXX
Μείον: Πιθανή ζημιά της επιχειρήσεως λόγω χαρακτηρισμού της άνω απαιτήσεως ως επισφαλούς.	€ XXXX
Πιθανή αξία άνω απαιτήσεως	€ XXXX

Η πιθανή ζημιά της επιχειρήσεως, λόγω χαρακτηρισμού της άνω απαιτήσεως ως επισφαλούς, θα καταχωρηθεί στα βιβλία της με το σχηματισμό προβλέψεως. Το άρθρο 42ε του Κωδ. Ν. 2190 στην παρ. 14 αναφέρει ότι οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων, είναι υποχρεωτικός κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ' του Κωδ. Ν. 2190/1920), ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημιά.

Συνεπώς, στο τέλος της χρήσεως η επιχείρηση τις προβλέψεις, που θα σχηματίσει για να καλύψει τη ζημιά που θα υποστεί από τη μη είσπραξη των επισφαλών και επιδίκων απαιτήσεων, θα τις καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή, όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.405, παρ. 5, περ. ε').

προβλέπεται από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.405, παρ. 5, περ. ε').

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
83.11.00		XXXX	
01		XXXX	
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας		
83.11.99		XXXX	
44	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.00			XXXX
01			XXXX
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας		
44.1.99			XXXX

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία στις 31.12.2002 έκρινε ότι δύο πελάτες: ο Α (με χρεωστικό υπόλοιπο στις 31.12.2002 € 800,00) και ο Β (με χρεωστικό υπόλοιπο στις 31.12.2002 € 1.000,00) είναι επισφαλείς αφού ο πρώτος πτώχευσε και ο δεύτερο; απεβίωσε (η επιχείρηση υπολογίζει από τους κληρονόμους να εισπράξει € 600,00). Τους άνω πελάτες στις 31.12.2002 τους μετέφερε από το λογαριασμό 30.00 «Πελάτες εσωτερικού» στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
30	Πελάτες		
30.97	Πελάτες επισφαλείς		
30.97.00	A	800,00	
30.97.01	B	1.000,00	
30.00	Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00	A		800,00
30.00.01	B		1.000,00

**Αιτιολογία:** Χαρακτηρισμός πελατών ως επισφαλών ο πρώτος λόγω πτώχευσης ο δεύτερος λόγω θανάτου.

Επίσης, στις 31.12.2002 σχημάτισε πρόβλεψη για τους άνω επισφαλείς πελάτες € 1.200,00 την οποία καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
83.11.00	Χρήσεως 2002	1.200,00	
44	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.00	Επισφαλής πελάτης Α		800,00
44.11.01	Επισφαλής πελάτης Β		400,00

**Αιτιολογία:** Σχηματισμός πρόβλεψης για επισφαλείς πελάτες.

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Στην απογραφή 31.12.2002 οι άνω λογαριασμοί 30.97 και 44.11 θα καταχωρηθούν ως εξής:

Ενεργητικό :		Απογραφή 31.12.2002				
Λογαριασμός 30.97 Επισφαλείς πελάτες		Λογαριασμός 44.11 Πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες			Διαφορά	
Επωνυμία	Υπόλοιπο 31.12.2002	Επωνυμία	Υπόλοιπο 31.12.2002			
30.97.00	A	800,00	44.11.00	A	800,00	
30.97.01	B	1.000,00	44.11.01	B	400,00	600,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		1.800,00			1.200,00	600,00

Δηλαδή, οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις πελατών (και χρεωστών) σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Η άνω ζημιά, € 1.200,00, η οποία καταχωρείται στα βιβλία της επιχειρήσεως με το σχηματισμό προβλέψεως, μέχρι 29.6.1992 (και επίσης κατά τις χρήσεις 2003 και 2004) φορολογικά δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (Σ.τ.Ε. 4246/1979 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1189), επειδή κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού δεν ήταν βεβαία και εκκαθαρισμένη, και ως εκ τούτου στη δήλωση φόρου εισοδήματος δηλώνετο ως «Δαπάνη που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση» ή «Λογιστική Διαφορά» (Σ.τ.Ε. 2962-72/1988 Δ.Φ.Ν. 1989 σελ. 1258 βλ.επε επίσης και επόμενη παρ. 11.3).

Όταν, όμως, την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις, η άνω απαίτηση κριθεί ως ανεπίδεκτη εισπράξεως, τότε η επιχείρηση έχει δικαίωμα να την εκπέσει φορολογικά. (Δ.Φ.Ν. 1977 σελ. 1238 και Σ.τ.Ε. 2968-72/1988 Δ.Φ.Ν. 1989 σελ. 1258).

Από 30.6.1992 έως 31.12.2002 και από 1.1.2005 και μετά, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 11.4, η άνω κατά πρόβλεψη ζημιά αναγνωρίζεται υπό προϋποθέσεις ως φορολογικά εκπιπτόμενη.

### 9.1.3. Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως.

*Ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις* είναι εκείνες που δεν θεωρείται πιθανή η είσπραξή τους. (Σ.τ.Ε. 3083/1973 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1195) επειδή ο πελάτης στερείται παντελώς περιουσίας και, ως εκ τούτου, η απαίτηση έχει απωλεσθεί οριστικά.

Η πιθανότητα της μη εισπράξεως κρίνεται ανάλογα με τις συντρέχουσες για κάθε απαίτηση περιστάσεις, οι οποίες αφορούν κυρίως την αφερεγγυότητα του οφειλέτη. (Σ.τ.Ε. 2565/1974, και 3.662/1977 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1195).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 απαιτεί όπως οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται ολοσχερώς. (άρθρο 43, παρ. 8, περ. α').

Πότε μια απαίτηση είναι ανεπίδεκτη εισπράξεως είναι θέμα πραγματικό. Η κάθε περίπτωση κρίνεται μεμονωμένα και χωριστά με συνεκτίμηση των πραγματικών δεδομένων. Από την συνεκτίμηση αυτή πρέπει να προκύπτει το αφερέγγυο του οφειλέτη, δηλαδή ότι η απαίτηση της εταιρείας κατά του συγκεκριμένου οφειλέτη έχει απωλεσθεί οριστικά.

Έτσι, αν ένας οφειλέτης έχει παύσει για μεγάλο χρονικό διάστημα τις πληρωμές του, έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτωχεύσεως και επίσης από δικαστικές αποφάσεις βεβαιούται ότι αυτός δεν κατέχει καμιά περιουσία, τότε ο οφειλέτης αυτός είναι ανεπίδεκτος εισπράξεως (Σ.τ.Ε. 145/1981 και 2695/1981 Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200). Επίσης, στην περίπτωση που ο οφειλέτης έχει πτωχεύσει και, εκτός τούτου, η περιουσιακή του κατάσταση παρουσιάζει ενεργητικό υπόλοιπο μόνο 470 δρχ. χωρίς να υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία, η απαίτηση αυτή κρίνεται ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. (Σ.τ.Ε. 3662/1977 Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κύρηξη σε πτώχευση, ο θάνατος, η διαμαρτύρηση συναλλαγματικών, η μη κίνηση του λογαριασμού του οφειλέτη, χωρίς να εξετάζονται και άλλα αντικειμενικά στοιχεία όπως είναι η περιουσιακή κατάσταση αυτού, η ύπαρξη ασφαλειών κλπ., δεν αποδεικνύει το «ανεπίδεκτο της εισπράξεως». (Σ.τ.Ε. 191/1973 Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1199 και 3662/1977, Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Γιατί, στην περίπτωση αυτή μπορεί μεν να γίνει εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας και να βεβαιωθεί από το σύνδικο της πτωχεύσεως ότι δεν υφίσταται ενεργητικό προς ολική ή μερική κάλυψη της απαίτησης, πρέπει, όμως να ερευνηθεί η περίπτωση ασφαλείας για την πληρωμή της απαιτήσεως. (Σ.τ.Ε. 3662/1977, Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Και, τότε, που θα διαπιστωθεί ότι οι οφειλέτες είναι αφερέγγυοι, ως στερούμενοι παντελώς περιουσιακών στοιχείων, θα χαρακτηρισθούν ως ανεπίδεκτοι εισπράξεως και θα επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως.

Η διαπίστωση της αφερεγγυότητας δεν απαιτείται να γίνει από το δικαστήριο. Το Σ.τ.Ε. με τις αποφάσεις του 343/1970 και 1078/1982 (Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1197) έκρινε ότι για την απόδειξη της απαιτήσεως ως ανεπίδεκτου εισπράξεως δεν είναι απαραίτητη η δικαστική επιδίωξη της εισπράξεως της, όταν μάλιστα κρίνεται μάταιη η δικαστική επιδίωξη αποδεικνύουσα το αφερέγγυο του οφειλέτη.

Μπορεί να γίνει και με επιστολή του δικηγόρου της επιχείρησης που καθιστά σ' αυτή γνωστό ότι, παρά τις έρευνες που ενήργησε για την εξακρίβωση της περιουσιακής κατάστασης των οφειλετών που αναφέρει, δεν διαπίστωσε ότι αυτοί είναι αφερέγγυοι ως στερούμενοι παντελώς περιουσιακών στοιχείων. (Πρωτ. Φ.Δ. Αθηνών 14.036/1964, Δ.Φ.Ν. 1965, σελ. 262, Σ.Τ.Ε. 2039/1994, Δ.Φ.Ν. 1996 σελ. 463).

Αν, όμως, η επιστολή του δικηγόρου δεν περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί η απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως (Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1199).

Πάντως το Σ.τ.Ε. με τις αποφάσεις του (1949-1950/1974 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1199) έκρινε ότι από καμιά διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι ο δικηγόρος έχει αρμοδιότητα να συντάσσει έγγραφα με τα οποία να βεβαιώνεται η αφερεγγυότητα των πελατών της εταιρείας και συγχρόνως να έχουν αποδεικτική δύναμη δημοσίου εγγράφου δεσμεύοντας το δικαστήριο ως προς την έκπτωση των ανεπίδεκτων εισπράξεως απαιτήσεων.

Στην περίπτωση επισφαλών απαιτήσεων από πελάτες εξωτερικού, κριθούν αυτές ως ανεπίδεκτες βάσει εγγράφου αλλοδαπού δικηγόρου - συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι είναι αδύνατη η είσπραξη των οφειλόμενων ποσών, για να εκτιμηθεί από το δικαστήριο η επιστολή του δικηγόρου, δεν πρέπει το άνω έγγραφο να συνοδεύεται από πιστοποιητικά υποθηκοφυλακείων ή αντίστοιχων αρχών του εξωτερικού από τα οποία να βεβαιώνονται ότι δεν υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη τα οποία θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν τις σχετικές απαιτήσεις (Σ.τ.Ε. 3126/2000, Λογιστής 2003, σελ. 865).

Από το Ε.Γ.Α.Σ., η ζημιά των επιχειρήσεων από τις ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεως καταχωρείται στο λογαριασμό: 81.02.06 «Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις» με πίστωση του λογαριασμού της ανεπίδεκτης απαιτήσεως.

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Η άνω εγγραφή πρέπει να γίνει τη χρήση που η συγκεκριμένη απαίτηση χαρακτηρίστηκε ως ανεπίδεκτη εισπράξεως, σύμφωνα με την αρχή της συντηρικότητας και της αυτοτέλειας των χρήσεων που καθιερώνει το άρθρο 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Την ύπαρξη της άνω λογιστικής εγγραφής, απαιτούσε μέχρι 29.6.1992 και επίσης κατά τις χρήσεις 2003 και 2004 και η φορολογία εισοδήματος, για τη φορολογική έκπτωση της ζημιάς από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επομένως, αν η επιχείρηση την άνω εγγραφή την είχε καταχωρήσει στα βιβλία της δεν μπορούσε να την εκπέσει φορολογικά σε μεταγενέστερες χρήσεις, ούτε να ανακαλέσει τη δήλωσή της (Σ.τ.Ε. 3501/1981 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1196).

Η άνω εγγραφή καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει σχηματίσει σχετική πρόβλεψη. Διαφορετικά, αν η επιχείρηση έχει σχηματίσει σχετικά πρόβλεψη, η διαγραφή του ανεπίδεκτου εισπράξεως πελάτη καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
44	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.χχ	Στοιχεία επισφαλούς πελάτη	XXXX	
30	Πελάτες		
30.97	Πελάτες επισφαλείς		
30.97.χχ	Στοιχεία επισφαλούς πελάτη		XXXX

**Αιτιολογία:** Διαγραφή επισφαλούς πελάτη χαρακτηρισθέντος ως ανεπίδεκτου εισπράξεως.

**Παράδειγμα:** Αν υποθέσουμε ότι ο πελάτης Β που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 11.1.2 χαρακτηρίσθει στο τέλος της επομένης χρήσεως 2003 ως ανεπίδεκτος εισπράξεως για ολόκληρο το ποσό € 1.000,00, τη ζημιά που προκύπτει από το γεγονός αυτό, η επιχείρηση θα την καταχωρήσει στα βιβλία της με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.02	Έκτακτες ζημιές		
81.02.06	Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις	600,00	
30	Πελάτες		
30.97	Επισφαλείς – Πελάτες		
30.97.01	Πελάτης Β		600,00

### 9.2. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές.

Σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της «πραγματικής εικόνας» (TRUE AND FAIR VALUE), τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αναγράφονται στον ισολογισμό στην «πραγματική» τους αξία, δηλαδή στην αξία που προκύπτει με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, οι μεν ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις δεν πρέπει να αναγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αλλά να διαγράφονται (αποσβένονται) εξ ολοκλήρου, οι δε επισφαλείς απαιτήσεις να



εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό που πιθανολογείται, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, ότι θα εισπραχθεί από αυτές.

Η λογιστική θεωρία έχει αναπτύξει και η πράξη εφαρμόζει τις ακόλουθες μεθόδους αποσβέσεως των επισφαλών απαιτήσεων:

### 9.2.1. Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων (SPECIFIC CHARGE OFF METHOD).

Κατ' αυτήν οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται γνωστό ότι η συγκεκριμένη απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως, οπότε διενεργείται η εγγραφή αποσβέσεώς της.

Η μέθοδος αυτή κατακρίνεται γιατί παραβιάζει τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων (MATCHING PRINCIPLE).

### 9.2.2. Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.

Κατ' αυτή το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται από το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση από τους πελάτες.

Δεν έχουν, όμως, καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, η υπέρβαση των οποίων καθιστά μια απαίτηση (μη εξασφαλισμένη με εμπράγματα ασφάλεια) ως επισφαλή.

Τα χρονικά όρια καθορίζονται συνήθως από τις επιχειρήσεις. Εάν π.χ. η πιστωτική πολιτική μιας επιχειρήσεως είναι ένας μήνας, δηλαδή τα επί πιστώσει τιμολόγια πρέπει να εξοφλούνται από τους πελάτες μέσα σ' ένα μήνα από την παράδοση των εμπορευμάτων, και η επιχείρηση διαπιστώσει στο τέλος της χρήσεως ότι μεταξύ των υπολοίπων των πελατών περιλαμβάνονται και υπόλοιπα ανείσπρακτα περισσότερο από ένα μήνα, τότε βάσει της εφαρμοζόμενης τιμολογιακής πολιτικής, τα υπόλοιπα αυτά κρίνονται ως «επισφαλούς εισπράξεως».

Το τεχνικό γραφείο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε προτείνει στους Ορκωτούς Λογιστές να θεωρούν, γενικά, ότι είναι σε καθυστέρηση ή «ακίνητα» απαιτήσεις ή αποθέματα, αντίστοιχα, που περιλαμβάνονται στα οικεία κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστο σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, αλλά και μέχρι την ημερομηνία της επομένης χρήσεως, που ο Ορκωτός Λογιστής διενήργησε το σχετικό έλεγχο του, οι οικείοι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν παρουσίασαν καμία κίνηση ή παρουσίασαν κάποια κίνηση ασήμαντων, όμως, ποσών που εύλογα μπορεί να θεωρηθεί ως αμελητέα. (Οδηγίες για Παρατηρήσεις Πιστοποιητικών Ελέγχων. Έκδοση ΣΟΛ, Αθήνα 1990 σελ. 37).

Οι επιχειρήσεις οι οποίες παρακολουθούν την κίνηση των πελατών τους μηχανογραφικά, έχουν τη δυνατότητα, εκτός των άλλων πλεονεκτημάτων, να αναλύουν στο τέλος της χρήσεως τα οφειλόμενα υπόλοιπα των πελατών βάσει του χρόνου που παραμένουν ανεξόφλητα (ή βάσει της ηλικίας τους).

Προς τούτο, η μηχανογράφηση εκτυπώνει ένα αναλυτικό ισοζύγιο υπολοίπων πελατών με βάση το χρόνο που παραμένουν ανεξόφλητα. Εάν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση είχε στις 31.12.2002 απαιτήσεις από πελάτες € 100.000,00 η ανάλυση των υπολοίπων αυτών «κατά ηλικία» είναι η ακόλουθη:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Πελάτες		Χρεωστικά Υπόλοιπα 31.12.2002	Χρονικό διάστημα μη εξόφλησης των υπολοίπων				
			Έως 30 ημέρες	31 έως 60 ημέρες	61 έως 180 ημέρες	181 έως 360 ημέρες	Πέρα των 361 ημερών
Κωδικός	Επωνυμία						
<b>Σύνολα</b>		100.000,00	85.000	7.000	4.000	2.500	1500

Εάν μέχρι τις 30.4.2003 (ημέρα που πρέπει η επιχείρηση να καταχωρήσει στο θεωρημένο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού την απογραφή και τον ισολογισμό 31.12.2002) η επιχείρηση δεν έχει εισπράξει κανένα ποσό από τις οφειλόμενες απαιτήσεις πελατών πέραν των 360 ημερών € 1.500,00, τότε πρέπει να γίνει σχετική εγγραφή πρόβλεψης € 1.500,00 για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως 2002.

Εάν όμως, έχει εισπραχθεί από του άνω πελάτες κάποιο ποσό, τότε το ποσό της πρόβλεψης θα μειωθεί με το ποσό των εισπράξεων αυτών.

**9.2.3. Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.**

Κατ' αυτήν το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ποσοστό που υπολογίζεται επί των απαιτήσεων που έχει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως. Το ποσοστό εξευρίσκεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\frac{\text{Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις}}{\text{Σύνολο απαιτήσεων στις αντίστοιχες προηγούμενες χρήσεις}}$$

**Παράδειγμα:** Επιχείρηση στις 31.12.2002 σχημάτισε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες με βάση την άνω μέθοδο την οποία υπολόγισε ποσοστιαία (2,7%) επί του εισπρακτέου στις 31.12.2002 ποσού από τους πελάτες € 300.000,00  
Για τον προσδιορισμό του άνω ποσοστού (2,7%) η επιχείρηση συνέταξε τον εξής πίνακα:

Χρήση	Σύνολο απαιτήσεων από πελάτες στο τέλος της χρήσεως σε €	Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε €
1999	250.000,00	5.500,00
2000	230.000,00	6.500,00
2001	250.000,00	7.000,00
2002	270.000,00	8.000,00
<b>Σύνολα</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>27.000,00</b>

Ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες» έχει πιστωτικό υπόλοιπο 31.12.2002 € 2.000 ενώ το εκτιμώμενο ποσοστό απωλειών από επισφαλείς πελάτες προσδιορίστηκε (27.000,00 : 1.000.000,00) 2,7%. Επομένως, ο άνω λογαριασμός με κωδικό 44 πρέπει να εμφανίζει την 31.12.2002 πιστωτικό υπόλοιπο το εκτιμώμενο ποσό απωλειών (300.000,00 χ 2,7%) € 8.100,00. Ως εκ τούτου, γίνεται

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

σχετική εγγραφή προβλέψεως για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2002 του ποσού (8.100,00 - 2.000,00=) € 6.100,00.

### 9.2.4. Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις.

Κατ' αυτήν το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ένα ποσοστό επί των πωλήσεων της χρήσεως. Το ποσοστό αυτό εξευρίσκεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\frac{\text{Απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις} \\ \text{Προηγούμενων (πχ 5 τελευταίων) χρήσεων}}{\text{Πωλήσεις επί πιστώσει προηγούμενων} \\ \text{(πχ 5 τελευταίων) χρήσεων}}$$

*Παράδειγμα:* Επιχείρηση στις 31.12.2002 σχημάτισε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες με βάση την άνω μέθοδο την οποία υπολόγισε ποσοστιαία (0,4%) επί του κύκλου εργασιών της χρήσεως 2002 € 2,5 χιλ.

Για τον προσδιορισμό του άνω ποσοστού (0,4%) συνέταξε τον εξής πίνακα:

Χρήση	Κύκλος εργασιών σε €	Απώλειες από επισφαλείς πελάτες σε €
1998	1.950.000,00	10.000,00
1999	2.000.000,00	11.000,00
2000	2.180.000,00	8.000,00
2001	2.320.000,00	6.000,00
2002	2.450.000,00	9.000,00
Σύνολα	10.900.000,00	44.000,00

$$\frac{44.000,00}{10.900.000,00} = 0,4\%$$

Με το εκτιμώμενο ποσό απωλειών (2.500.000,00 × 0,4%) € 10.000,00 γίνεται η σχετική εγγραφή της προβλέψεως στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις.

Με τη μέθοδο αυτή επιτυγχάνεται ορθή αντιπαράθεση των εσόδων-εξόδων που υπαγορεύεται, όπως είπαμε, από τη βασική λογιστική αρχή (MATCHING PRINCIPLE), αφού η χρήση που ωφελήθηκε από το έσοδο της πωλήσεως επιβαρύνεται με την πρόβλεψη για πιθανή απώλεια της απαιτήσεως.

### 9.2.5. Μικτή μέθοδος.

Ορισμένες επιχειρήσεις, κυρίως πολυεθνικές, εφαρμόζουν μια μικτή μέθοδο σχηματισμού πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις.

Οι επιχειρήσεις αυτές σχηματίζουν «πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις» για τις εξής απαιτήσεις τους:

α. Όσες απαιτήσεις κρίθηκαν ως επισφαλείς και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς 30.97 και 33.97 (βλέπε παρ. 9.2.1)

β. Όσες απαιτήσεις παραμένουν ανείσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα, κυρίως περισσότερο από ένα χρόνο (βλέπε παρ. 9.2.2)

γ. Υπολογίζουν το μέσο ποσοστό διαγραφών επί του κύκλου εργασιών των πέντε τελευταίων ετών και βάση αυτού του ποσοστού σχηματίζουν πρόσθετη πρόβλεψη (βλέπε παρ. 9.2.4).

Κατά τη γνώμη μας η μικτή μέθοδος είναι πιο κοντά στην αρχή της συντηρητικότητας την οποία επιβάλλει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 για τη σύνταξη των ισολογισμών (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ'), αφού ο σχηματισμός της πρόβλεψης λαμβάνει υπόψη του όλες τις παραμέτρους οι οποίες προσδιορίζουν το ύψος της (χαρακτηρισμός απαιτήσεων ως επισφαλών, ανεξόφλητες απαιτήσεις για μεγάλο χρονικό διάστημα, στατιστικά στοιχεία από το παρελθόν για διαγραφές απαιτήσεων ως ανεπιδέκτων εισπράξεως).

### **9.3. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη μέχρι 31.12.2004.**

Κατά πάγια αρχή που ακολουθούσε ο φορολογικός νομοθέτης μέχρι 29.6.1992, δηλαδή πριν από το νόμο 2065/1992, οι προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονταν ως εκπεστές από το φορολογητέο εισόδημα δαπάνες. Έπρεπε η απαίτηση να καταστεί επισφαλής με την έννοια που δίνει στον όρο η φορολογική νομολογία, δηλαδή «να καταστεί σφόδρα απίθανη η είσπραξή της», και να διαγραφεί αυτή «δι' οριστικής εγγραφής» από το ενεργητικό του ισολογισμού με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για να αναγνωρισθεί η έκπτωσή της από το φορολογητέο εισόδημα.

Συγκεκριμένα, η διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 περ. στ' του Ν.Δ. 3323/1955 όριζε ότι από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχειρήσεως εκπίπτονταν και «οι δι' οριστικών εγγραφών αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων». Ως οριστική δε εγγραφή εθεωρείτο η πίστωση του λογαριασμού της απαιτήσεως με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσεως (Υπ. Οικονομικών 12/1955, Δ.Φ.Ν. 1955 σελ. 707). Από 30.6.1992 μέχρι 31.12.2002 η άνω διάταξη τροποποιήθηκε αρχικά με το άρθρο 10, παρ. 12, Ν. 2065/ 1992 και εν συνεχεία με τους νόμους 2214/1994 και 2459/1997 (άρθρο 14, παρ. 3) όπου κατά την περίοδο αυτή σχηματιζέτο πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες με την ίδια μέθοδο που ισχύει από 1.1.2005. Από 1.1.2003 μέχρι 31.12.2004, τροποποιήθηκε η περ. θ, της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 με το άρθρο 5, παρ. 8, του Ν. 3091/2002, με αποτέλεσμα να εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, «οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν γίνει με οριστικές εγγραφές. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1111373/πολ. 1133/2003 Λογιστής 2004 σελ. 252 καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά και κάθε άλλο θέμα για την έκπτωση των δαπανών αυτών». Η διάταξη αυτή ίσχυσε για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 έως 31.12.2004.

Επομένως, για να διαγραφούν απαιτήσεις των επιχειρήσεων κατά πελατών και τρίτων ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και, στη συνέχεια, εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων πρέπει: α) να βεβαιώνεται ότι εξέλιπε κάθε πιθανότητα εισπράξεως των αντίστοιχων απαιτήσεων και β) να παρατίθενται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία εξαρτάται η εν όλω ή εν μέρει είσπραξή τους όπως η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών (π.χ. ακίνητα) και η τυχόν ύπαρξη ασφαλειών για τις απαιτήσεις (π.χ. εγγραφή υποθήκης σε ακίνητο).

Εάν, επομένως, από τα απόγραφα αποφάσεων δικαστηρίων που αφορούν οφειλέτες επισφαλείς πελάτες για απαιτήσεις που έχει από αυτούς ανώνυμη εταιρεία, προκύπτει ότι αυτές παραμένουν ανεκτέλεστες λόγω αναξιοχρεότητας αυτών, τα στοιχεία αυτά μόνα τους δεν μπορούν να χαρακτηρίσουν τις άνω απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και να εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της άνω ανώνυμης εταιρείας, εάν, συγχρόνως, δεν υπάρχουν και οι άνω παρατιθέμενες προϋποθέσεις (Σ.τ.Ε. 3126/2000 Λογιστής 2003 σελ. 865).

Επίσης, εάν από το πρόγραμμα αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου προκύπτει ότι στον πλειστηριασμό έχουν αναγγελθεί και άλλοι πιστωτές και σε συνδυασμό με την τιμή προσφοράς του ακινήτου προκύπτει ότι η επισφαλής απαίτηση (που είχε ασφαλισθεί με την υποθήκη επί του ακινήτου) δεν είναι δυνατόν να εισπραχθεί, τα στοιχεία αυτά μόνα τους δεν μπορούν να χαρακτηρίσουν τις άνω απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και να εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εάν, συγχρόνως, δεν υπάρχουν και οι άνω παρατιθέμενες προϋποθέσεις (Σ.τ.Ε. 3126/2000 Λογιστής 2003 σελ., 865).

**Τύχη της σχηματισμένης μέχρι 31.12.2002 πρόβλεψης.** Το πιστωτικό υπόλοιπο 31.12.2002 (ή 30.6.2003) του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες» θα μειώνεται από 1.1.2003 (ή 1.7.2003) με τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που οι επιχειρήσεις δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις του Ν. 3091/2002 (Υπ. Οικονομικών 1021578/πολ. 1039/2003). Το ποσό της άνω πρόβλεψης που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 25%. Με την καταβολή του άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των μετόχων, εταίρων ή του επιχειρηματία, οπότε σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του εναπομείναντος ποσού, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος (άρθρο 9, παρ. 4, Ν. 3296/2004).

#### 9.4. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη από 1.1.2005 και μετά.

Η διάταξη του άρθρου 31, παρ. 1, περ. θ' του Ν. 2238/1994 τροποποιήθηκε με το άρθρο 9, παρ. 3, του Ν. 3296/2004. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως εκπίπτουν εκτός των άλλων και οι εξής προβλέψεις:

*«θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου γικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1 %) επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις δια*

τάξεις του ΚΒ.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501-503, 521-528 και 721-726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της Ε.Σ. Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84Α').

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.»

Η απαίτηση από συναλλαγματική που έχει παραγραφεί εκπίπτει ως επισφαλής απαίτηση σύμφωνα με την άνω διάταξη (Σ.τ.Ε. 3093/2002, Λογιστής 2004 σελ. 650).

Ο σχηματισμός πρόβλεψης (0,5%) μόνο στις χονδρικές πωλήσεις είναι συνταγματικά ανεκτός (Σ.τ.Ε. 3093/2002, Λογιστής 2004 σελ. 650). Ο φορολογικός νομοθέτης με την άνω πρωτοποριακή για τα Ελληνικά χρονικά διάταξη, δέχθηκε οι εμπορικές επιχειρήσεις να σχηματίζουν πρόβλεψη, για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, ένα ποσοστό στα ακαθάριστα έσοδα.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10**

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ Ξ.Ν.**

**10.1. Γενικά.**

Πολλές επιχειρήσεις συναλλάσσονται με το εξωτερικό με αποτέλεσμα από τις συναλλαγές αυτές να δημιουργούνται απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.).

Από 1.1.2001 ξένα νομίσματα είναι τα νομίσματα χωρών εκτός ζώνης Ευρώ. Αντιθέτως, από 1.1.2001 τα εθνικά νομίσματα των ευρωπαϊκών χωρών εντός ζώνης ευρώ καθώς και το ευρώ δεν θεωρούνται πλέον ξένα νομίσματα για τη χώρα μας, καθόσον λόγω των «κλειδωμένων» ισοτιμιών δεν υφίσταται πλέον από 1.1.2001 συναλλαγματική σχέση με τη δραχμή.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες που έχουν σχέση με πράξεις που γίνονται σε συνάλλαγμα εξωτερικού και με άλλα συναφή θέματα, όπως είναι οι ακινητοποιήσεις των οικονομικών μονάδων που γίνονται στο εξωτερικό, οι συμμετοχές και τοποθετήσεις σε ξένο νόμισμα και ο τρόπος ενσωματώσεως των ισολογισμών των υποκαταστημάτων εξωτερικού στον σε ευρώ της έδρας της οικονομικής μονάδας.

Η μετατροπή σε ευρώ νομισμάτων χωρών εκτός ζώνης ευρώ γίνεται ως εξής:

$$\frac{\text{Νόμισμα χώρας εκτός ζώνης Ευρώ}}{\text{Κυμαινόμενη ισοτιμία Ευρώ/Ξένου νομίσματος}}$$

Η κυμαινόμενη ισοτιμία ευρώ προς ξένο νόμισμα αναγράφεται σε «Δελτία τιμών» τα οποία εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος βάσει του άρθρου 4, παρ. 3, του Ν. 2842/2000. Πιο συγκεκριμένα: η Τράπεζα της Ελλάδος δημοσιεύει δελτία τιμών αναφοράς του ευρώ προς τα ξένα νομίσματα με βάση τα αντίστοιχα δελτία τιμών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας.

**10.1.1. Λογαριασμοί απαιτήσεων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.**

Οι λογαριασμοί της τελευταίας βαθμίδας των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.) τηρούνται κατά τρόπο που να προκύπτουν από αυτούς και τα ποσά σε Ξ.Ν. απαιτήσεων και υποχρεώσεων. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 272/1996.

Αυτό επιτυγχάνεται με την τήρηση των άνω λογαριασμών ως εξής:

Ημερ.	Δικ/κό	Αιτιολογία	Χρέωση		Πίστωση		Υπόλοιπο	
			Ξ.Ν.	€	Ξ.Ν.	€	Ξ.Ν.	€
Σύνολα								

Οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς αυτούς γίνονται με βάση την επίσημη τρέζουσα τιμή (αγοράς ή πωλήσεως ανάλογα) της Τράπεζας Ελλάδος (παρ. 2.3.2 του Ε.Γ.Λ.Σ) και από 1.1.2002 βάσει του «Δελτίου Ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας», το οποίο εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος (άρθρο 4, παρ. 2, Ν. 2842/2000).



Εάν ένα νόμισμα δεν αναγράφεται στο δελτίο τιμών της Τραπέζης Ελλάδος, τότε η νόμιμη τιμή αυτού, ως πραγματικό γεγονός, μπορεί να αποδειχθεί σε συνάρτηση με την αναγραφόμενη στο δελτίο αυτό τιμή του δολλαρίου ΗΠΑ, αφού ληφθεί υπόψη η κατά τον ίδιο χρόνο σχέση του αλλοδαπού αυτού νομίσματος προς το δολλάριο ΗΠΑ, στη διεθνή αγορά συναλλάγματος (Α.Π. 1349/1997 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 330).

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε Ξ.Ν. ή πληρωμή υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. προσδιορίζονται με την πάγια εφαρμογή μιας των γνωστών μεθόδων υπολογισμού της μέσης τιμής (μέσου σταθμικού όρου, διαδοχικών υπολοίπων, FIFO κ.λπ.).

### 10.1.2. Φορολογικά θέματα συναλλαγματικών διαφορών.

*Έκπτωση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.* Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων ενεργείται με τους κανόνες τους διαγραφόμενους από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ (άρθρο 33α παρ. 3, Ν.Δ. 3323/1955).

Όπως αναλυτικά προκύπτει από τις επόμενες παραγράφους, ο Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) έχει συμπεριλάβει όλες τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ σχετικές με την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων σε ξένο νόμισμα, από δάνεια για κεφάλαια κινήσεως, πρέπει να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφής σε δραχμές, με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή των δανείων, βάσει της επίσημης τιμής του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα της απογραφής. Κατά την έννοια δε των διατάξεων αυτών, η επιπλέον διαφορά σε δραχμές της δανειακής υποχρεώσεως, που εμφανίζεται στο βιβλίο απογραφής λόγω υποτιμήσεως της δραχμής έναντι του νομίσματος ίου δανείου αποτελεί κατ' αρχήν χρεωστική συναλλαγματική διαφορά, η οποία συνιστά ζημία υφισταμένη υπό μορφή λανθάνουσα, λόγω υποτιμήσεως της δραχμής, έστω και εάν δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί. Δεδομένου ότι οι ανωτέρω φορολογικές διατάξεις αποβλέπουν στην έκπτωση των πραγματικών δαπανών των επιχειρήσεων, όπως επί χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών, η ζημία που συνδέεται αναγκαιώς με την αγορά ξένου νομίσματος για την εξόφληση του δανείου, αγορά διεπόμενη από το κατά την κρινόμενη χρήση ισχύον νομοθετικό καθεστώς για την προστασία του συναλλάγματος, κατά την έννοια των αυτών διατάξεων, για την κατ' εφαρμογή τους έκπτωση της χρεωστικής συναλλαγματικής διαφοράς από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας επιχειρήσεως πρέπει να συνυπάρχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις (Σ.τ.Ε. 3147-53/1995, Λογιστής 1997 σελ. 1058)

α) Το σχετικό δάνειο να έχει συναφθεί κατόπιν εγκρίσεως των νομισματικών αρχών, και

β) Το ποσό ξένου νομίσματος του δανείου να έχει εισαχθεί και δραχμοποιηθεί μέσω τραπέζης, οπότε και μόνον επιτρέπεται η αγορά συναλλάγματος προς εξόφληση.

*Παράδειγμα:* Ελληνική εμπορική επιχείρηση έλαβε δάνειο 186.591 DM από γερμανικές επιχειρήσεις για κεφάλαιο κινήσεως. Η εξόφληση του δανείου θα γίνει με ετήσιες δόσεις των 10.000 DM. Από την αποτίμηση και μετατροπή σε δραχμές με βάση την επίσημη τιμή του γερμανικού μάρκου κατά την απογραφή λήξεως προέκυψε χρεωστική συναλλαγματική διαφορά δρχ. 218.125. Για να εκπεσθεί φορολογικά η άνω συναλλαγματική διαφορά απαιτείται: α) να υπάρχει προέγκριση της Τράπεζας της Ελλάδος στη σύναψη του άνω δανείου, και β) να έχει γίνει πραγματική εισαγωγή

του ξένου νομίσματος και δραχμοποίησή του μέσω Τραπεζής, ώστε να είναι δυνατή η αγορά συναλλάγματος προς εξόφληση του δανείου.

*Απαλλαγή πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών.* Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν λόγω αποτιμήσεως σε δραχμές των διαθεσίμων τα οποία υπήρχαν κατά το χρόνο της απογραφής και συνίστατο σε κέρδη της ανώνυμης εταιρείας από εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό υπό τους όρους του άρθρου 9 του Ν. 4171/1961 δεν υπόκειντο σε φορολογία εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 851/2001).

## **10.2. Υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό (παρ. 2.3.1. Ε.Γ.Λ.Σ.)**

### **10.2.1. Διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.**

*1. Η δραχμική αξία (από 1.1.2002 η αξία σε €) των ειδών, παγίων ή αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεως ή με αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθαρίσεως της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος. Π.χ. την 27.1.2002 όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ Η.Π.Α. βάσει του «Δελτίου Ισοτιμιών της Ε.κ.τ. της 27.1.2002» είναι  $1€=0,9305 \$$  (Η.Π.Α.) ελληνική επιχείρηση διακανόνισε μετρητοίς μέσω τραπεζής αξία εμπορευμάτων 10.000 (\$) Η.Π.Α. τα οποία μετέτρεψε σε  $(10.000 \$ : 0,9305 \text{ ευρώ}/\$=) 10.746,91 €$  (στρογγυλοποιείται στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο λαμβανομένου υπόψη ότι το τρίτο δεκαδικό ψηφίο είναι μικρότερο του 5).*

*2. Η δραχμική αξία (από 1.1.2002 η αξία σε €) των αγαθών που πωλούνται στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας τους, υπολογίζεται με βάση την επίσημη (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας εκδόσεως του παραστατικού (π.χ. τιμολογίου) πωλήσεως και εξαγωγής από την αποθήκη των πωλημένων, σύμφωνα και με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 10 της παρ. 2.2.704. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της δραχμικής αξίας (από 1.1.2002 η αξία σε €) που προκύπτει με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα διακανονισμού ή, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, κατά την ημέρα του προεμβάσματος, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, όταν είναι χρεωστική, ή στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, όταν είναι πιστωτική.*

*3. Τα αποθέματα που στέλνονται στο εξωτερικό προς διάθεση για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας, κατά την απογραφή αποτιμούνται όπως και τα ομοειδή στο εσωτερικό με προσαύξηση της αξίας τους με τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής τους στο εξωτερικό, καθώς και με τους δασμούς και λοιπούς φόρους-τέλη που καταβάλλονται για την εισαγωγή τους στην τρίτη χώρα.*

**10.2.2. Αγορά αποθεμάτων από το εξωτερικό με βάση την επίσημη τιμή του Ξ.Ν. της ημέρας εκδόσεως του τιμολογίου.**

Το Ε.ΣΥ.Λ. έχει δεχθεί (αρ. γνωμ. 177/16.11.1993) ότι εάν μια οικονομική μονάδα έχει συμφωνήσει με αλλοδαπό προμηθευτή να εξοφλεί τα τιμολόγια του στην αξία σε ευρώ που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή πώλησεως του ξένου νομίσματος της ημερομηνίας εκδόσεως κάθε τιμολογίου (και όχι την ημέρα διακανονισμού της αξίας) αυτή είναι και η τιμολογιακή αξία κτήσεως των αντίστοιχων αγαθών με την οποία καταχωρούνται προσαυξανόμενη με τα ειδικά και άμεσα έξοδα αγορών:

- Στους οικείους λογαριασμούς των αποθεμάτων της ομάδας 2
- Στους οικείους υπολογαριασμούς (αποθήκης) του λογαριασμού 94.

Στις περιπτώσεις αυτές συναλλαγματική διαφορά θα προκύπτει, μόνο, όταν κατά την εξόφληση του τιμολογίου η επίσημη τρέχουσα τιμή (πώλησεως) του ξένου νομίσματος είναι μικρότερη, οπότε θα προκύπτει πιστωτική συναλλαγματική διαφορά η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

Εάν κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, υπάρχουν υποχρεώσεις από ανεξόφλητα τιμολόγια των άνω αλλοδαπών προμηθευτών η αποτίμηση γίνεται ως εξής:

<p>- Εάν η επίσημη τιμή του Ξ.Ν. την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μικρότερη της αντίστοιχης της ημερομηνίας εκδόσεως του τιμολογίου</p>	<p>Οι υποχρεώσεις αποτιμούνται στην μικρότερη τιμή (δηλαδή του ισολογισμού) και η προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά καταχωρείται στο λογαριασμό 44.14</p>
<p>- Εάν η επίσημη τιμή του Ξ.Ν. της ημερομηνίας του ισολογισμού είναι <b>μεγαλύτερη</b> της αντίστοιχης της ημερομηνίας εκδόσεως του τιμολογίου</p>	<p>Οι υποχρεώσεις αποτιμούνται στην μικρότερη τιμή (δηλαδή της εκδόσεως του τιμολογίου) οπότε, στην περίπτωση αυτή, δεν προκύπτει συναλλαγματική διαφορά.</p>

**10.2.3. Εισαγωγή εμπορευμάτων από το εξωτερικό, τα οποία, χωρίς να εκτελωνίζονται (διέρχονται TRANSITO), εξάγονται σε άλλες χώρες.**

Στην περίπτωση αυτή η αξία των πωλουμένων εμπορευμάτων εισπράττεται συνήθως προκαταβολικά σε ξένο νόμισμα (συνήθως \$ Η.Π.Α.), τα οποία δεν μετατρέπονται σε ευρώ, αλλά καταθέτονται σε εγκεκριμένο από την Τράπεζα της Ελλάδος λογαριασμό συναλλάγματος, από τον οποίο αντλείται η απαιτούμενη κάθε φορά ποσότητα ξένου νομίσματος η οποία εμβάζεται στους προμηθευτές εξωτερικού.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 214/8.6.1994 γνωστοποίησε ότι η μη πραγματική μετατροπή σε ευρώ του ξένου νομίσματος κατά το διακανονισμό της αξίας αγορών από το εξωτερικό δεν επηρεάζει τους κανόνες που έχει θέσει το Ε.Γ.Λ.Σ., ο Κ.Β.Σ. και ο εμπορικός νόμος 2190/1920 σχετικά με τις πράξεις σε συνάλλαγμα, οι οποίοι πρέπει πάντα να εφαρμόζονται γιατί διαφορετικά δεν θα είναι εφικτό να καταρτίζονται σωστά ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως.

**10.2.4. Εισαγωγή εμπορευμάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέχρι 31.12.2001.**

Η δραχμική αξία των αγοραζόμενων μέχρι 31.12.2001 από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και παραλαμβανομένων χωρίς προηγούμενο τραπεζικό διακανονισμό της αξίας τους, υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή τρέχουσας πωλήσεως του ευρώ, κατά την ημέρα παραλαβής των αγαθών αφού προηγουμένως το Ε.Ν. είχε μετατραπεί σε ευρώ με βάση τις κλειδωμένες ισοτιμίες 31.12.1998 (Υπ. Οικονομικών 1013310/πολ. 1035/1999 Λογιστής 1999 σελ. 542). Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της δραχμικής αξίας που προέκυπτε κατά την μεταγενέστερη διεκπεραίωση των τραπεζικών συναλλαγματικών διατυπώσεων, θεωρείτο συναλλαγματική διαφορά και καταχωρείτο στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

**Παράδειγμα:** Στις 27.1.1999 όπου η τιμή πώλησης ενός ευρώ από τις τράπεζες είναι 323,1160 δρχ., Ελληνική επιχείρηση αγοράζει από τη Γερμανία εμπορεύματα αξίας 1.000 DM. Λαμβανομένου υπόψη ότι η σταθερή ισοτιμία Μάρκου - ευρώ είναι 1,95583, η δραχμοποίηση της άνω αγοράς θα γίνει ως εξής:

α) Μετατροπή των μάρκων σε ευρώ:

$$1.000 \text{ DM} : 1,95583 = 511,292 \text{ ευρώ}$$

β) Μετατροπή των ευρώ σε δραχμές:

$$511,292 \text{ ευρώ} \times 323,1160 \text{ δρχ./ευρώ} = 165.207$$

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο συναλλαγματικός τραπεζικός διακανονισμός μέρους ή του συνόλου της αξίας είχε προηγηθεί της παραλαβής των αγαθών, το δραχμικό ποσό που προέκυπτε από το διακανονισμό αυτό αντιπροσώπευε τη δραχμική αξία του μέρους ή του συνόλου των αγοραζόμενων αγαθών. Δηλαδή, στις περιπτώσεις αυτές ο υπολογισμός της δραχμικής αξίας των αγοραζόμενων αγαθών γίνεται με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή πωλήσεως του ευρώ της ημέρας που γίνεται ο διακανονισμός μέρους ή του συνόλου της αξίας τους (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 159/1993)4).

**10.2.5. Αξία κτήσεως εισαγομένων από το εξωτερικό αγαθών.**

Η αξία (ή κόστος) κτήσεως των εισαγομένων από το εξωτερικό αγαθών, συγκεντρώνεται και παρακολουθείται προσωρινά σε υπολογαριασμούς (κατά παραγγελία κ.λπ.) του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό».

**Έξοδα εισαγωγής.** Ευθύς μετά την παραλαβή των αγαθών και την εισαγωγή τους στην αποθήκη οι επιχειρήσεις μπορούν να υπολογίζουν προϋπολογιστικά όσα από τα ειδικά έξοδα αγοράς δεν έχουν ακόμη πληρωθεί, να διαμορφώνετε το συνολικό κόστος κτήσεως (αγοράς) και να το μεταφέρουν στους αρμόδιους λογαριασμούς της ομάδας 2 και στις μερίδες αποθήκης. Με την αξία των προϋπολογιστικών εξόδων, θα πιστώνεται ο αντίθετος λογαριασμός 32.90 «Κόστος παραγγελιών εξωτερικού λογισμένο - λογαριασμός αντίθετος» ο οποίος θα αναλύεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους του 32.01 και θα τακτοποιείται με το διακανονισμό (καταβολή κ.λπ.) οι δε προκύπτουσες μικροδιαφορές μπορεί να μεταφέρονται είτε στους αρμόδιους υπολογαριασμούς της ομάδας 2, είτε σε λογαριασμό επόμενης εισαγωγής του ίδιου είδους (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 184/1993),

Σημειώνεται ότι η προμήθεια αντιπροσώπου περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσεως ανεξάρτητα εάν αυτή βαρύνει τον ξένο οίκο ή τον εισαγωγέα ή και τους δύο (Σ.ΛΟ.Τ. 18/330/2004, Λογιστής 2004 σελ. 922).

**Έξοδα επισκευής:** Τα πραγματοποιούμενα έξοδα επισκευής εισαγομένων αγαθών, για αποκατάσταση φθορών και βλαβών που υπέστησαν κατά τη μεταφορά και εκφόρτωση και τα οποία βαρύνουν τον προμηθευτή εξωτερικού, καταχωρούνται στη χρέωση των υπολογαριασμών 33.15 ή 33.16, οι οποίοι πιστώνονται με την είσπραξη των σχετικών ποσών από τον προμηθευτή (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 203/1994 Λογιστής 1994 σελ. 911).

### 10.3. Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

#### 10.3.1. Γενικά.

Από τις συναλλαγές των επιχειρήσεων με το εξωτερικό δημιουργούνται απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα. Οι επιχειρήσεις επίσης, μπορεί να λάβουν από τις Ελληνικές Τράπεζες δάνεια σε ξένο νόμισμα.

Προκύπτει, ως εκ τούτου, θέμα αποτιμήσεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων (χρεών προς τρίτους) κατά το τέλος της χρήσεως.

Περί του τρόπου αποτιμήσεως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. προβλέπει το Λογιστικό δίκαιο, δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ., ο εμπορικός νόμος και ο Κ.Β.Σ.

Βασικές διατάξεις του Λογιστικού δικαίου για την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. είναι οι παρακάτω αναφερόμενες διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. στις οποίες παραπέμπει ο εμπορικός νόμος 2190/1920 καθώς και ο Κ.Β.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. τις συναλλαγματικές διαφορές τις διαχωρίζει σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

α. **Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων.** Ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέρχονται από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων ρυθμίζεται από την περ. 23, της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ.

β. **Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.** Ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέρχονται από αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων ρυθμίζεται από την παρ. 2.3.2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. τις διαχωρίζει στις εξής τρεις κατηγορίες:

βα) Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.

ββ) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.

βγ) Διαθέσιμα σε Ξ.Ν.

γ. **Τέλος το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.3.2 ρυθμίζει τα θέματα της λογιστικής και αποτιμήσεως:**

γα) των ακινητοποιήσεων στο εξωτερικό,

γβ) των χρεωγράφων και άλλων τίτλων συμμετοχών και τοποθετήσεων σε

Ξ.Ν.

**10.3.2. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων.**

**10.3.2.1. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου.**

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων παρακολουθούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων».

Για το περιεχόμενο του λογαριασμού αυτού το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.110 (περ. 17) αναφέρει τα εξής:

*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 (από 1.1.2002 σε ευρώ) των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρακάτω περίπτωση 23.*

Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτει από την αποτίμηση των άνω πιστώσεων ή δανείων περιγράφεται στην περ. 23 της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενες παρ. 10.3.2.3 έως 10.3.2.5)

Τις ίδιες απόψεις δέχεται και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28, παρ. 7) σχετικά με την αποτίμηση των πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων:

*Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:*

*α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:*

*αα) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση αβ', αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκον της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.*

*Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπολοίπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο.*

*Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που*

αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

αβ) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

Τέλος, ο εμπορικός νόμος 2190/1920 περιλαμβάνει διάταξη (άρθρο 43, παρ. 3, περ. γ') σύμφωνα με την οποία για την αποτίμηση των πιστώσεων ή δανείων, που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση πάγιων στοιχείων, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2.2.110 (περ. 23) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτ. 23 της παρ. 2.2.110 του άρθρου 1 του ΠΔ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α' 75/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του ΠΔ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του ΠΔ. 1123/1980» (ΦΕΚΑ' 179/1984).

Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών, που αφορούν τη χρήση, αναφέρονται στο προσάρτημα.

#### 10.3.2.2. Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις ή δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».

Οι επιχειρήσεις λαμβάνουν πιστώσεις και συνάπτουν δάνεια για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι άνω πιστώσεις και τα δάνεια μπορεί να είναι σε ευρώ μπορεί, όμως, να είναι και σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.).

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν πιστώσεις και δάνεια σε Ξ.Ν. για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τα εξοφλούν (ολικώς ή μερικώς) κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τότε προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές.

Αλλά συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν και στο τέλος της χρήσεως κατά την αποτίμηση των άνω πιστώσεων και δανείων σε Ξ.Ν.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν: α) κατά την πληρωμή, και β) κατά την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων και δανείων που χρησιμοποιήθηκαν (τα δάνεια και οι πιστώσεις σε ξένο νόμισμα) για την απόκτηση παγίων στοιχείων

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς σύμφωνα με την περ. 17, της παρ. 2.2.110, του Ε.Γ.Λ.Σ.

Κωδικός	Λογαριασμός
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
16.15.00	Πίστωση Α
16.15.01	Δάνειο Β
16.15.02	
16.15.99	

Στο τέλος της χρήσεως ο λογαριασμός 16.15.χχ θα εμφανίζει υπόλοιπο € (Υ) είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό. Τόν τρόπο με τον οποίο θα αποσβεστεί το άνω υπόλοιπο (Υ) τον καθορίζει η περ. 23 της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενες παρ. 10.3.2.3 έως 10.3.2.5)

### 10.3.2.3. Η λογιστική των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην περ. 23 (έκτο εδάφιο) της παρ. 2.2.110 αναφέρει τα εξής:

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

Από την άνω διατύπωση της διατάξεως του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτουν τα εξής:

Όταν ο λογαριασμός 16.15 εμφανίζει στο τέλος της χρήσεως πιστωτική συναλλαγματική διαφορά τότε η κίνηση του λογαριασμού 16.15 χωρίζεται σε δύο μέρη:

**α. Στο βέβαιο και εκκαθαρισμένο μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών.** Αυτές αποτελούνται από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως από την εξόφληση δόσεων των πιστώσεων ή των δανείων των χρησιμοποιηθέντων για απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι άνω πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως		
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων		
16.15.XX	(Ανάπτυξη κατά πίστωση ή δάνειο)	XXXX	
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα		
81.01.04	Συναλλαγματικές διαφορές		XXXX



## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**Αιτιολογία:** Συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως .... κατά την εξόφληση των δόσεων της πιστώσεως (ή του δανείου)....

Εάν, όμως, από την εξόφληση των άνω δόσεων κατά τη διάρκεια της χρήσεως των δανείων ή πιστώσεων προκύπτουν χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, τότε αυτές προστίθενται (αλγεβρικά) στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση των ίδιων πιστώσεων ή δανείων. Δηλαδή, είτε αυξάνουν τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές τις προκύπτουσες από την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως (βλέπε 10.3.2.5) είτε μειώνουν τις όμοιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές (βλέπε αμέσως επόμενη παρ. β').

**β. Στο κατά πρόβλεψη μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών.** Αυτές αποτελούνται από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση των πιστώσεων ή των δανείων των χρησιμοποιηθέντων για απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Κατά ρητή διάταξη της παρ. 2.2.110 (περ. 23, έκτο εδάφιο) του Ε.Γ.Λ.Σ. οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές, δηλαδή τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές (είτε μεταφέρονται από την προηγούμενη χρήση είτε προέκυψαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως από την εξόφληση των δόσεων των άνω πιστώσεων ή δανείων).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία έλαβε στις 10.11.2001 δάνειο σε \$ Η.Π.Α. 100.000 (Αριθμός δανείου 131415) από την ALPHA BANK για την αγορά παγίων στοιχείων (μηχάνημα το οποίο λειτούργησε τον Ιανουάριο 2002).

Το δάνειο είναι εξοφλητέο σε δέκα ίσες εξαμηνιαίες δόσεις (λήγουν στις 10.5 και 10.11 κάθε έτους). Από την αποτίμηση του δανείου στις 31.12.2001 προέκυψαν συναλλαγματικές διαφορές χρεωστικές € 60,00, ενώ κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 προέκυψαν οι εξής συναλλαγματικές διαφορές:

	Χρεωστικές	Πιστωτικές
Πληρωμή δόσεως 10.5.2002	100,00	
Πληρωμή δόσεως 10.11.2002		180,00
Αποτίμηση δανείου 31.12.2002		220,00

Οι άνω συναλλαγματικές διαφορές καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 16.15.00 «Συναλλαγματικές διαφορές δανείου ALPHA BANK (No 131415) σε \$ Η.Π.Α.» Ανάλυση της κινήσεως του λογαριασμού:

16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
16.15.00	Δάνειο ALPHA BANK σε \$ Η.Π.Α (No 131415)

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Συναλλαγματικές διαφορές	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσά σε € Συναλλαγματικών Διαφορών		
			Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
Βέβαιες και εκκαθαρισμένες	10.5.02	Εξόφληση δόσεως	100,00		100,00
	10.11.02	Εξόφληση δόσεως		180,00	80,00
	31.12.02	Το βέβαιο έσοδο από συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04	80,00		
Κατά πρόβλεψη (προερχόμενες από αποτίμηση)	31.12.01	Αποτίμηση	60,00		60,00
	31.12.02	Αποτίμηση		220,00	160,00
	31.12.02	Το κατά πρόβλεψη έσοδο € 160,00 δεν μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως 2002 αλλά στο λογαριασμό 44.15	160,00		

### 10.3.2.4. Η λογιστική του λογαριασμού 44.15

Εάν τελικά μετά τον άνω συμψηφισμό ο λογαριασμός 16.15 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 44.15 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων».

Ο λογαριασμός 44.15 αναπτύσσεται σε τριτοβάθμια ανάλυση κατά πίστωση ή δάνειο.

Την επόμενη χρήση το άνω πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.15 στο λογαριασμό 16.15 και συμψηφίζεται με τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν είτε από την εξόφληση των δόσεων των δανείων ή πιστώσεων είτε από την αποτίμηση των δανείων ή των πιστώσεων (σε ξένο νόμισμα) στο τέλος της επομένης χρήσεως.

Εάν, όμως, την επόμενη χρήση προκύψουν και πάλι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές είτε από την αποτίμηση των άνω πιστώσεων ή δανείων είτε από την εξόφληση των δόσεών τους τότε από το άνω πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 44.15 μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 44.15 που αντιστοιχεί στις δόσεις των δανείων που πληρώθηκαν κατά τη διάρκεια της κλειόμενης χρήσεως.

Το μέρος αυτό προσδιορίζεται από την εξής σχέση:

Δόσεις εξοφληθείσες κατά την κλειόμενη χρήση

Ανεξόφλητο υπόλοιπο (δανείου ή πιστώσεως) στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως

**Παράδειγμα:** Ε.Π.Ε. έλαβε στις 20.10.2002 (όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ (Η.Π.Α.) είναι  $1€ = 0,9615 \$$ ) δάνειο σε \$ Η.Π.Α. 50.000 ( $50.000 \$ : 0,9615 = € 52.000$ ) από την Εμπορική Τράπεζα για την αγορά παγίων στοιχείων. Το δάνειο είναι εξοφλητέο σε οκτώ ίσες εξαμηνιαίες δόσεις (λήγουν στις 20.4. και 20.10 κάθε έτους). Από την αποτίμηση του δανείου στις 31.12.2002 όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ (Η.Π.Α.) είναι  $1€ = 0,9643 \$$  προέκυψαν πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές €

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

(50.000 \$ : 0,9615 - 50.000 \$ : 0,9643 =>) 150,00, οι οποίες μεταφέρθηκαν την 31.12.2002 στο λογαριασμό 44.15.00 και την 1.1.2003 μεταφέρθηκαν από το λογαριασμό 44.15.00 στο λογαριασμό 16.15.00.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2003 προέκυψαν οι εξής συναλλαγματικές διαφορές (ποσά σε ευρώ):

Ημερομ.	Αιτιολογία	Χρεωστικές	Πιστωτικές
20.4.03	Εξόφληση δόσεως 6.250 \$ όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ (Η.Π.Α.) είναι 1€ = 0,9671 \$ (6.250\$ : 0,9643 - 6.250 \$ : 0,9671)	-	18,75
20.10.03	Εξόφληση δόσεως 6.250 \$ όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ (Η.Π.Α.) είναι 1€ = 0,9709 \$ (6.250\$ : 0,9643 - 6.250\$ : 0,9671)	-	43,75
31.12.03	Αποτίμηση υπολοίπου δανείου \$ ΗΠΑ στις 31.12.2003 όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ (ΗΠΑ) είναι, 1€ = 0,9737\$ (50.000-6.250-6.250=) 37.500\$ : 0,9643 - 37.500 \$ : 0,9737)	-	375,00

Ανάλυση της κινήσεως του λογαριασμού:

16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
16.15.00	Δάνειο Εμπορικής Τράπεζας σε \$ Η.Π.Α ( No.....)

Συναλλαγματικές διαφορές	Ημερ.	Αιτιολογία	Ποσά Συναλλαγματικών Διαφορών σε €		
			Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
Βέβαιες και εκκαθαρισμένες	20.4.03	Εξόφληση δόσεως		18,75	18,75
	20.10.03	Εξόφληση δόσεως		43,75	62,50
	31.12.03	Το βέβαιο έσοδο €62,50 από συναλλαγμ/κές διαφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04	62,50		

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Κατά πρόβλεψη (προερχόμενες από αποτίμηση)	31.12.02	Αποτίμηση		150,00	150,00
	31.12.02	Μεταφορά στο λογαριασμό 44.15	150		
	1.1.03	Μεταφ. από το λογαριασμό 44.15		150	150
	31.12.03	Από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές €150,00 που είχαν προκύψει από την αποτίμηση 31.12.2002 μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 το μέρος των συν/κών διαφορών που αναλογούν στις εξοφληθείσες δόσεις της χρήσεως 2003: α) 6.250\$ : 0,9671 = € 6.462,62 β) 6.250\$ : 0,9709 = € 6.437,33 Σύνολο € 12.899,95 Υπόλοιπο δανείου 31.12.2003: 37.500\$:0,9737 = € 38.512,89 <u>12.899,5</u> = 34% 38.512,89			
	31.12.03	Μεταφορά στο λογαριασμό 81.01.04 (150,00x34%=)	51,00		99,00
31.12.03	Αποτίμηση		375,00	474,00	
	31.12.03	Μεταφορά στο λογ/σμό 44.15	474,00		

**10.3.2.5. Η λογιστική των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην περ. 23 (εδάφια δεύτερο έως πέμπτο) της παρ. 2.2.110 αναφέρει τα εξής:

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

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

- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

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

Από την άνω διατύπωση της διατάξεως του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτουν τα εξής:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Όταν ο λογαριασμός 16.15 εμφανίζει στο τέλος της χρήσεως χρεωστική συναλλαγματική διαφορά η επιχείρηση προβαίνει στις εξής ενέργειες:

α) Εάν από την αποτίμηση του δανείου ή της πιστώσεως της προηγούμενης χρήσεως είχε προκύψει πιστωτική συναλλαγματική διαφορά μεταφερθείσα τελικά στο λογαριασμό 44.15, η διαφορά αυτή την επόμενη χρήση μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.15 σε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 16.15.

β) Εάν μετά τον άνω συμψηφισμό, το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 εξακολουθεί να παραμένει ακόμη χρεωστικό (€ Υ) τότε αποσβένονται ως εξής:

**βα) Στην περίπτωση κανονικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας:**

Χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 στις 31.12.200X	Υ
Μείον: Μεταφορά στο λογαριασμό 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκιο της διαιρέσεως (Υ:δ) όπου δ ο αριθμός των ετών λήξεως της πιστώσεως ή του δανείου από την 31.12.200X	(Υ:δ)
Νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 στις 31.12.200X	Υ <sup>1</sup>

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία έλαβε το έτος 1994 δάνειο σε D.M. 100.000 (×143 δρχ./D.M.) για αγορά πάγιου στοιχείου εξοφλητέο σε 12 εξαμηνιαίες δόσεις. Στις 31.12.1994 η επίσημη τιμή πώλησης του D.M. ήταν δρχ. 155. Επίσης από την εξόφληση δόσεων του άνω δανείου κατά τη διάρκεια της χρήσεως 1994 προέκυψαν συναλλαγματικές διαφορές:

α) Χρεωστικές 8.333 D.M.  $\times(146-143) = \text{δρχ. } 25.000$

β) Πιστωτικές 8.333 D.M.  $\times(143-137) = \text{δρχ. } (50.000)$

Ανάλυση της κινήσεως του λογαριασμού:

16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
16.15.00	Δάνειο Εθνικής Τράπεζας σε D.M. (No...)

Συναλλαγματικές διαφορές	Ημερ.	Αιτιολογία	Ποσά Συναλλαγματικών Διαφορών		
			Χρήση	Πίστωση	Υπόλοιπο
Βέβαιες και εκκαθαρισμένες	5.3.94	Εξόφληση δόσεως	25.000		25.000
	5.9.94	Εξόφληση δόσεως Επειδή το υπόλοιπο του λογ/σμού 16.15.00 στις 31.12.1994 είναι χρεωστικό (δρχ. 975.000) το βέβαιο έσοδο δρχ. 25.000 δεν μεταφέρεται στο λογ/σμό 81.01.04 αλλά μειώνει τις χρεωστικές συνολ/κές διαφορές από αποτίμηση		50.000	25.000

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Κατά πρόβλεψη (προερχόμενες από αποτίμηση)	31.12.94	Αποτίμηση 83.334 D.M. X(155 -143) =	1.000.000		975.000
	31.12.94	Μεταφορά στο λογαριασμό 81.00.04 ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως (Y:δ ή 975.000:6 ) όπου δ ο αριθμ. των ετών λήξεως του δανείου από την 31.12.1994 Υπόλοιπο λογ/σμού 16.15.00			

### ββ) Στην περίπτωση κατασκευαστικής περιόδου της οικονομικής μονάδας:

Κατά τα έτη της κατασκευαστικής περιόδου στο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15. δεν γίνονται μειώσεις. Στον ισολογισμό εμφανίζεται € Y.

Όταν όμως αρχίσει το έτος 200X η παραγωγική λειτουργία ή διακόπτεται για οποιοδήποτε λόγο η κατασκευή του έργου τότε:

Από το χρεωστικό υπόλοιπο 31.12.200X € Y μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.00.04 ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως (Y:δ) όπου δ ο αριθμός των ετών λήξεως της πιστώσεως από την 31.12.200X

Νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15, στις 31.12.200X € (Y-Y:δ)

### βγ) Στην περίπτωση ληξιπροθέσμων δόσεων:

Από το χρεωστικό υπόλοιπο 31.12.200X € Y μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.00.04:

(α) το χρεωστικό μέρος που αντιστοιχεί στις ληξιπρόθεσμες δόσεις € (χ)

(β) ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως (Y:δ) όπου δ ο αριθμός των ετών λήξεως της πιστώσεως από την 31.12.200X

Νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 στις 31.12.200X € [Y-χ-(Y:δ)]

## 10.4. Αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

### 10.4.1. Γενικά.

Η αποτίμηση των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. γίνεται με βάση τις διατάξεις της παρ. 2.3.2. του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η άνω διάταξη είναι βασική, αφού σε αυτήν παραπέμπει ο Κ.Β.Σ. καθώς επίσης και ο εμπορικός νόμος.

Στη συνέχεια παραθέτουμε το κείμενο της διάταξης της παρ. 2.3.2. του Ε.Γ.Λ.Σ. λαμβανομένου υπόψη ότι μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2842/2000 θεωρούνται καταργημένες οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. που προβλέπουν την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. με τις τιμές αγοράς και πώλησης αντίστοιχα της Τράπεζας της Ελλάδος (Ε.Σ.γ.Λ. γνωμ. 309/2001). Από 1.1.2002 για τις αποτιμήσεις των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και των διαθεσίμων σε Ξ.Ν. εφαρμόζονται οι τιμές του «Δελτίου ισοτιμιών αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας» που εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2842/2000.

1. Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι λογαριασμοί των γραμματίων ή συναλλαγματικών (εισπρακτέων και πληρωτέων) σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προκύπτει από σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος(5.1). Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό αποτελούν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, που προέρχονται από προεμβάσματα -προεμβάσματα ή

ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες σε προμηθευτές εξωτερικού και προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες πελατών εξωτερικού-, οι οποίες αποτιμούνται στη δραχμική του αξία (από 1.1.2002 σε ευρώ) στην οποία έγινε ο οριστικός διακανονισμός τους.

2. Οι απαιτήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα γραμμάτια εισπρακτέα, αποτιμούνται στην τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος.

3. Οι υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα γραμμάτια πληρωτέα, αποτιμούνται στην τιμή πωλήσεως του ξένου νομίσματος.

4. Με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων των περιπτ. 17 και 23 της παρ. 2.2.110, για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα των παραπάνω περιπτώσεων 1-3, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:

- Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τον τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».

- Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικά παραμένουν και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

β. Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:

- Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα που έχουν τον τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων», του λογαριασμού 44.14.

- Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των παραπάνω περιπτώσεων 1-3 καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

5. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια και πιστώσεις που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση κτήσεως πάγιων στοιχείων, παρακολου-

θούνται στο λογαριασμό 16.15, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 17 της παρ. 2.2.110 (βλέπε προηγούμενη παρ. 10.3.2.1).

Στην άνω διάταξη παραπέμπει και ο εμπορικός νόμος 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 8, περ. β')

Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των δραχμών (από 1.1.2002 σε ευρώ) που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Με την επιφύλαξη της διατάξεως της περίπτ. γ' της παραπάνω παρ. 3, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτωσης 4 της παραγράφου 2.3.2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 23 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Τις ίδιες απόψεις για την αποτίμηση των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δέχεται και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 παρ. 6, παρ. 7 (περ. β' και γ') και παρ. 8):

6. Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμώνται σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος.

α) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

β) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεωγράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

7. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

α) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

β) όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που πρόηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό



## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα,

γ) οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

8. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου θεωρούνται: α) βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης και β) μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Από τις άνω διατάξεις προκύπτουν τα εξής:

Οι λογαριασμοί του Ενεργητικού: - Απαιτήσεις σε Ξ.Ν.

- Γραμμάτια ή Συναλλαγματικές εισπρακτέες σε Ξ.Ν.

- Διαθέσιμα σε Ξ.Ν.

αποτιμούνται στην τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος(6). Οι λογαριασμοί του Παθητικού:

- Υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.

- Γραμμάτια ή Συναλλαγματικές πληρωτέες σε Ξ.Ν.

αποτιμούνται στην τιμή πώλησεως του ξένου νομίσματος

### 10.4.2. Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

#### 10.4.2.1. Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς:

44.14.00	«Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων»
44.14.01	» » » σε \$
44.14.02	» » » σε £
44.14.xx	κ.ο.κ

Στο τέλος κάθε χρήσεως τα υπόλοιπα των άνω λογαριασμών αν είναι:

**Χρεωστικά:** μεταφέρονται από τους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14 στο λογαριασμό 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

**Πιστωτικά:** παραμένουν στους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14 και μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

#### 10.4.2.2. Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα.

Καταχωρούνται απ' ευθείας:

- Οι χρεωστικές στο λογαριασμό 81.00.04

- Οι πιστωτικές στο λογαριασμό 81.01.04

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Επίσης, το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 109/16.11.1992 έδωσε διευκρινίσεις σχετικά με τη λογιστική απεικόνιση κατατεθειμένων ποσών σε συνάλλαγμα με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την υλοποίηση προγραμμάτων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Στην περίπτωση που κατατίθενται στην Τράπεζα από τρίτους χρήματα για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας για να τα χρησιμοποιήσει για ορισμένο σκοπό τότε η οικονομική μονάδα την κατάθεση αυτή θα την καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38	Διαθέσιμα		
38.05	Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν.	XXXX	
53	Πιστωτές διάφοροι		
53.91-53.97	Πρόγραμμα Ευρωπαϊκής Κοινότητας		XXXX

### 10.4.2.3. Ο τρόπος αποτίμησης προθεσμιακής κατάθεσης σε Ξ.Ν.

Σχετικά με την αποτίμηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. προθεσμιακής καταθέσεως σε Ξ.Ν., που εξομοιούνται με «ρέπος», για την οποία η επιχείρηση γνωρίζει εκ των προτέρων την τιμή επαναγοράς τους από την Τράπεζα, δόθηκαν από το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 235/7.2.1995 οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

α. Εάν η αξία επαναγοράς σε ευρώ είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, δηλαδή το ποσό των ευρώ είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο για τους λόγους που αναφέρονται στη γνωμοδότηση 198/1994 (βλέπε υποσημείωση 9 στην επόμενη παρ. 10.5), η αποτίμηση θα γίνει στην παρούσα αξία σε ευρώ τέλους χρήσεως, γιατί στην περίπτωση αυτή η απαίτηση σε Ξ.Ν. έχει ουσιαστικά μετατραπεί σε απαίτηση σε ευρώ.

Με βάση την αξία σε ευρώ θα υπολογισθούν και οι μέχρι τέλος χρήσεως δουλευμένοι τόκοι, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 28, παρ. 5, περ. δ, ΚΒΣ κι άρθρο 43, παρ. 6, περ. στ', Ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3, παρ. 1, του Π.Δ. 367/1994). Στην περίπτωση αυτή οι δουλευμένοι τόκοι θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
36	Μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού		
36.01	Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	XXXX	
76	Έσοδα κεφαλαίων		
76.03	Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		XXXX

**Αιτιολογία:** Δουλευμένοι μέχρι τέλος της χρήσεως τόκοι προθεσμιακής κατάθεσης Νο ...

β. Εάν η εκ των προτέρων γνωστή τιμή επαναγοράς είναι σε Ξ.Ν., τότε θα εφαρμοσθεί η διάταξη του άρθρου 28, παρ. 6, περ. α' του Κ.Β.Σ. και η αποτίμηση θα γίνει στην επίσημη τρέχουσα τιμή (αγοράς) του Ξ.Ν., τέλους χρήσεως και στη συνέχεια με βάση την ίδια τιμή θα υπολογισθούν οι δουλευμένοι μέχρι τέλος της χρήσεως τόκοι, οι οποίοι θα λογιστικοποιηθούν όπως αναφέρουμε παραπάνω.

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

### 10.4.2.4. Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς:

44.14	«Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων»		
44.14.10	»	»	» σε \$
44.14.11	»	»	» σε £
44.14.xx	κ.ο.κ		

Στο τέλος κάθε χρήσεως τα υπόλοιπα των άνω λογαριασμών αν είναι:

**Χρεωστικά:** μεταφέρονται από τους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβαθμίου λογαριασμού 44.14 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

**Πιστωτικά:** Από τα πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρεται από τους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβαθμίου λογαριασμού 44.14 στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις που εισπράχθηκαν και στις υποχρεώσεις που πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση:

Αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα λογαριασμού 44.14.xx

Τελικά (μετά συμψηφισμούς) υπόλοιπα λογαριασμού 44.14xx

**Παράδειγμα:** Ο λογαριασμός 44.14.10 εμφανίζει μετά την αποτίμηση χρεωστική συναλλαγματική διαφορά € 50,00 η οποία αναλύεται στα εξής ποσά:

#### Απογραφή 31.12.2002

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις – υποχρεώσεις σε \$ ΗΠΑ	Υπόλοιπα Λογαριασμών 31.12.2002			Αποτίμηση βάσει τιμών Τρ. Ελλάδος		Συνολική Διαφορά (€)
	\$	Τιμή	Αξία σε €	Τιμή	Αξία σε €	
Γραμμάτια εισπρακτέα	11.970	0,9500	12.600,00	0,9576	12.500,00	100,00
Γραμμάτια πληρωτέα	6.179	0,9506	6.500,00	0,9580	6.450,00	50,00
Ζημιά εξ αποτίμησης μακροπρόθεσμων απαιτήσεων – υποχρεώσεων \$						50,00

Η άνω ζημιά € 50,00 στις 31.12.2002 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «Συναλ/κές Διαφορές».

Τα άνω λογιστικά γεγονότα θα καταχωρηθούν στα βιβλία της επιχειρήσεως στις 31.12.2002 με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
44	Προβλέψεις		
44.14	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων		
44.14.10	Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων – υποχρεώσεων σε \$ ΗΠΑ	100,00	
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		
18.08	Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.		100,00

**Αιτιολογία:** Συναλλαγματική διαφορά που προέκυψε από την αποτίμηση 11.970 \$ ΗΠΑ Γραμματίων Εισπρακτέων.

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
45	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
45.20	Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.	50,00	
44	Προβλέψεις		
44.14	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων		
44.14.10	Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων – υποχρεώσεων σε \$ ΗΠΑ		50,00

**Αιτιολογία:** Συναλλαγματική διαφορά που προέκυψε από την αποτίμηση 6.179\$ ΗΠΑ Γραμματίων Πληρωτέων.

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
81.00.04	Συναλλαγματικές διαφορές	50,00	
44	Προβλέψεις		
44.14	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων		
44.14.10	Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων – υποχρεώσεων σε \$ ΗΠΑ		50,00

**Αιτιολογία:** Συναλλαγματική διαφορά από την αποτίμηση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε \$ ΗΠΑ.

**Παράδειγμα:** Ο λογαριασμός 44.14.11 εμφανίζει μετά την αποτίμηση πιστωτική συναλλαγματική διαφορά € 40 η οποία αναλύεται στα εξής ποσά:

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Απογραφή 31.12.2002

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις – υποχρεώσεις σε \$ ΗΠΑ	Υπόλοιπα Λογαριασμών 31.12.2002			Αποτίμηση βάσει τιμών Τρ. Ελλάδος		Συνολική Διαφορά (€)
	\$	Τιμή	Αξία	Τιμή	Αξία	
Γραμμάτια εισπρακτέα	10.000	0,9659	10.352,77	0,9576	10.442,77	90,00
Γραμμάτια πληρωτέα	5.000	0,9668	5.169,20	0,9580	5.219,20	50,00
Έσοδο εξ αποτιμήσεως μακροπροθέσμων απαιτήσεων – υποχρεώσεων \$						40,00

Το άνω έσοδο € 40,00 στις 31.12.2002 δεν μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσεως 2002, αλλά παραμένει στην πίστωση του λογαριασμού 44.14.11 και μεταφέρεται, ως υπόλοιπο, στην επόμενη χρήση.

Κατά τη διάρκεια της επομένης χρήσεως 2003 εισπράχθηκε «Γραμμάτιο εισπρακτέο» \$ 2.500 και πληρώθηκε «Γραμμάτιο πληρωτέο» \$ 1.000.

Στις 31.12.2003 θα γίνει η παρακάτω αποτίμηση:

Απογραφή 31.12.2003

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις – υποχρεώσεις σε \$ ΗΠΑ	Υπόλοιπα Λογαριασμών 31.12.2002			Αποτίμηση βάσει τιμών Τρ. Ελλάδος		Συνολική Διαφορά (€)
	\$	Τιμή	Αξία	Τιμή	Αξία	
Γραμμάτια εισπρακτέα	7.500	0,9576	7.832,08	0,9613	7.802,08	30,00
Γραμμάτια πληρωτέα	4.000	0,9580	4.175,36	0,9626	4.155,36	20,00
Ζημιά εξ αποτιμήσεως μακροπροθέσμων απαιτήσεων – υποχρεώσεων \$						10,00

Κίνηση λογαριασμού 44.14.11 (1.1.2003 - 31.12.2003):

Αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο (31.12.2002)	40.000
Μείον: Ζημιά εξ αποτιμήσεως 31.12.2003	10.000
Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο 31.12.2003	30.000

Σχέση μεταξύ αρχικού και τελικού πιστωτικού υπολοίπου συναλλαγματικών διαφορών μακροπροθέσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε \$  $\frac{30,00}{40,00} = 75\%$

Ποσοστό μεταφοράς από το υπόλοιπο 31.12.2002 € 40,00 στα αποτελέσματα της χρήσεως 2003:

100% - 75% = 25%.

Προσδιορισμός ποσού από το πιστωτικό υπόλοιπο 31.12.2002 που μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως 2003:

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

- Συν/κή διαφορά 2002 από είσπραξη (2.500 \$ : 0,9659 =) €2.588,26 - (2.500\$ : 0,9576=) € 2.610,76	€22,50
- Συν/κή διαφορά από πληρωμή (1000 \$ : 0,9668 =) €1.034,34 - (1.000\$ : 0,9580=) € 1.043,84	€9,50
Σύνολο	€32,00

Ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα 2003  $32,00 \times 25\% = 8,00$

Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 44.14.11 μετά την άνω εγγραφή (30,00 - 8,00) € 22,00

**Σημείωση:** Οι άνω λύσεις προέρχονται από την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών Σ. 3162/78 πολ. 315/29.10.1986.

### 10.5. Εξόφληση υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. με προαγορά συναλλάγματος. Αποτίμηση υποχρεώσεων.

Εάν για την εξόφληση των υποχρεώσεων Ξ.Ν. έχει γίνει προαγορά σε Ξ.Ν. η αξία του οποίου σε ευρώ είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, τότε, όπως γνωμάτευσε το Ε.ΣΥ.Λ. (αρ. γνωμ. 198/31.1.1994), πραγματική αξία των υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. είναι η καθορισμένη και αμετάβλητη αυτή αξία σε ευρώ του προαγορασθέντος Ξ.Ν. στην οποία θα αποτιμηθούν και οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. κατά το κλείσιμο του ισολογισμού. Δηλαδή στην περίπτωση αυτή οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. μετατρέπονται ουσιαστικά σε υποχρεώσεις σε ευρώ.

Για το ίδιο θέμα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 21 (Λογιστική απεικόνιση των επιδράσεων από μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος) αναφέρει στην παρ. 26 τα εξής:

*Όταν συνάπτεται σύμβαση προαγοράς ή προπώλησης συναλλάγματος, με την οποία προκαθορίζονται τα ποσά που θα πρέπει να καταβληθούν ή να εισπραχθούν στο τηρούμενο νόμισμα κατά τις ημερομηνίες διακανονισμού των σε ξένο νόμισμα συναλλαγών, η διαφορά που προκύπτει, κατά τη σύναψη της σύμβασης, μεταξύ της προθεσμιακής τιμής και της τιμής ημέρας, θα πρέπει να λογίζεται στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης. Για τις βραχυπρόθεσμες συναλλαγές, μπορεί να χρησιμοποιούνται οι προθεσμιακές τιμές συναλλάγματος που καθορίζονται στις σχετικές συμβάσεις, ως βάση για τον προσδιορισμό του ποσού και την αποτύπωση των συναλλαγών. Οι νεότερες απόψεις των Δ.Λ.Π. παρατίθενται σε άρθρο του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή κ. Παν. Βρουστούρη (Λογιστής 2002 σελ. 1740).*

Το Υπουργείο Οικονομικών δέχεται τις απόψεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου και βέβαια και του Ε.ΣΥ.Λ. αφού σε έγγραφο ερώτημα που υπέβαλε επιχείρηση απαντάει ότι η χρεωστική συναλλαγματική διαφορά που προέκυψε από την προαγορά συναλλάγματος, θα κατανεμηθεί σε ολόκληρη τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, δηλαδή η κλειόμενη χρήση θα επιβαρυνθεί με την χρεωστική συναλλαγματική διαφορά που αναλογεί στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία προαγοράς συναλλάγματος μέχρι και την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως αυτής. (Υπ. Οικονομικών 1024028/24.5.1996(10) και 1079370/πολ. 1200/1996). Εάν, όμως, το δάνειο χρησιμοποιηθεί για την απόκτηση παγίων στοιχείων ή κατά το μέρος που χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό αυτό, η χρεωστική συναλλαγματική διαφορά καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 16.15 και αποσβέννεται ως παρ. 10.3.2.5 (Σ.Λο.τ. 14/326/2004 Λογιστής 2004 σελ. 910).

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία με διαχειριστική χρήση 1.7.2001-30.6.2002 έλαβε την 1.5.2002 δάνειο σε ξένο νόμισμα π.χ. 240.000 \$ (Η.Π.Α). Έστω ότι την 1.5.2002 η κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ Η.Π.Α είναι π.χ. 0,9600. Επίσης, την 1.5.2002 η ανώνυμη εταιρεία κατάρτισε με την τράπεζα σύμβαση προαγοράς συναλλάγματος 240.000\$ : 0,9160 (συμφωνηθείσα κυμαινόμενη ισοτιμία €/ \$ Η.Π.Α) για την εξόφληση των άνω υποχρεώσεων προς την Τράπεζα στις 30.4.2003.

Οι εγγραφές που προκύπτουν από τη λογιστική παρακολούθηση του άνω δανείου είναι οι εξής:

1.5.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
03	Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις		
03.00	Απαίτηση από συμβάσεις προαγοράς συναλλάγματος		
03.10.001	Σύμβαση προαγοράς συναλλάγματος για δάνειο	262.000,00	
07	Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις		
07.10	Υποχρέωση από συμβάσεις προαγοράς συναλλάγματος		
07.10.001	Σύμβαση προαγοράς συναλλάγματος για δάνειο		262.000,00
<b>Αιτιολογία :</b> Σύμβαση προαγοράς 240.000 \$ με ισοτιμία 0,9160 €/ \$ ΗΠΑ με την τράπεζα... για εξόφληση δανείου			

1.5.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38	Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00	Ταμείο	250.000,00	
52	Τράπεζες-Λογ/σμοί Βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		
52.00	ALPHA BANK		
52.00.00	Δάνειο σε \$ (No...) με προαγορά συναλλάγματος		250.000,00
<b>Αιτιολογία :</b> Είσπραξη δανείου (240.000 \$ : 0,9600=) € 250.000,00			

30.6.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
44	Προβλέψεις		
44.14	Προβλέψεις για συναλ/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων		
44.14.00	Προβλέψεις για συναλ/κές διαφορές σε \$	12.000,00	
52	Τράπεζες-Λογ/σμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		
52.00	ALPHA BANK		
52.00.00	Δάνειο σε \$ (No...) με προαγορά συναλλάγματος		12.000,00
<b>Αιτιολογία :</b> Αποτίμηση τέλους χρήσεως: (240.000\$ : 0,9600 – 240.000\$ : 0,9160 =) € 12.000,00			

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

30.6.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
36	Μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού		
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων		
36.00.00	Συναλλαγματικές διαφορές (\$)	10.000,00	
44	Προβλέψεις		
44.14	Προβέψεις για συναλ/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων		
44.14.00	Πρόβλεψη για συναλ/κές διαφορ/ές σε (\$)		10.000,00
<b>Αιτιολογία :</b> Μεταφορά συναλλαγματικών διαφορών 1.7.2002-30.4.2003 στα έξοδα επόμενης χρήσεως			

Μετά την άνω λογιστική εγγραφή το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.14.00 εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 30.6.2002 € 2.000,00. Εάν στις 30.6.2002 υπάρχουν πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές σε \$ προερχόμενες από άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, θα συμψηφισθούν με το άνω χρεωστικό υπόλοιπο € 2.000,00, οπότε δημιουργείται ένα νέο υπόλοιπο 30.6.2002 του λογαριασμού 44.14.00 (χρεωστικό ή πιστωτικό) για το οποίο θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 2.3.2 (περ. 4α) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Έστω ότι στο παράδειγμά μας δεν υπάρχουν στις 30.6.2002 άλλες συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές). Στην περίπτωση αυτή το χρεωστικό υπόλοιπο 30.6.2002 € 2.000,00 του λογαριασμού 44.14.00 πρέπει να μεταφερθεί στα έκτακτα και ανόργανα έξοδα της κλειόμενης χρήσεως (1.7.2001-30.6.2002) με την εξής εγγραφή:

30.6.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
81.00.04	Συναλλαγματικές διαφορές (\$)	2.000,00	
44	Προβλέψεις		
44.14	Προβέψεις για συναλ/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων		
44.14.00	Πρόβλεψη για συναλ/κές διαφορές σε (\$)		2.000,00
<b>Αιτιολογία :</b> Μεταφορά υπόλοιπου λογαριασμού 44.14.00 στα έξοδα της παρούσης χρήσεως.			

Στην επόμενη χρήση (1.7.2002-30.6.2003) το χρεωστικό υπόλοιπο € 10.000,00 του λογαριασμού 36.00.00 θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 44.14.00. Εάν υπάρχουν πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές σε \$ προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, θα συμψηφισθούν με το άνω χρεωστικό υπόλοιπο € 10.000,00, οπότε δημιουργείται ένα νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 44.14.00 (χρεωστικό ή πιστωτικό) για το οποίο θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις της παρ. 2.3.2 (περ. 4α) του Ε.Γ.Λ.Σ.



## 10.6. Στοιχεία ενεργητικού και παθητικού σε Ξένο Νόμισμα.

### 10.6.1. Οι διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ.

#### *Ακίνητοποιήσεις στο εξωτερικό (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.3.300)*

Οι ακίνητοποιήσεις της οικονομικής μονάδας που βρίσκονται στο εξωτερικό απεικονίζονται στους λογαριασμούς με τη δραχμική (από 1.1.2002 σε ευρώ) αξία κτήσεως κατά την ημέρα της δημιουργίας τους. Με βάση την αξία αυτή υπολογίζονται οι αποσβέσεις και, αν υπάρχει ανάλογη περίπτωση, οι προβλέψεις για απαξίωση ακίνητοποιήσεων που δεν επιδέχονται απόσβεση. Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που τυχόν προκύπτει από τις διακυμάνσεις της τιμής των ξένων νομισμάτων, διαπιστώνεται οριστικά και καταχωρείται στους οικείους υπολογισμούς των 81.02 και 81.03 μόνο κατά την εκποίηση των ακίνητοποιήσεων αυτών.

#### *Χρεόγραφα και άλλοι τίτλοι συμμετοχών και τοποθετήσεων σε ξένο νόμισμα (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.3.301)*

1. Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσεώς τους (αγοράς).

2. Η δραχμική αποτίμηση των χρεογράφων και γενικά των τίτλων σε ξένο νόμισμα γίνεται μαζί με τα χρεόγραφα και τους άλλους τίτλους σε δραχμές (από 1.1.2002) της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτ. 6 της παρ. 2.2.112.

3. Η δραχμική (από 1.1.2002 σε ευρώ) τρέχουσα αξία των χρεογράφων και γενικά των τίτλων σε ξένο νόμισμα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό της τρέχουσας αξίας τους σε ξένο νόμισμα με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (από 1.1.2002 λαμβάνεται υπόψη το «Δελτίο ισοτιμιών αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας» που εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος). Η τρέχουσα αξία σε ξένο νόμισμα των χρεογράφων και γενικά των τίτλων αυτών προσδιορίζεται με βάση τη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

#### *Ενσωμάτωση ισολογισμών και λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως υποκαταστημάτων εξωτερικού στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως της έδρας της οικονομικής μονάδας (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.3.302)*

1. Οι οικονομικές μονάδες, που διατηρούν στο εξωτερικό υποκαταστήματα με αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση, ενσωματώνουν στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, της έδρας τους, τους ισολογισμούς και τους αντίστοιχους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως των υποκαταστημάτων αυτών, όπως ορίζεται στην παρ. 2.2.409.

2. Κατά την ενσωμάτωση και συγχώνευση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων, καθώς και των εξόδων και των εσόδων των υποκαταστημάτων της προηγούμενης περίπτ. 1, στον ετήσιο ισολογισμό και στον ετήσιο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, η μετατροπή των στοιχείων αυτών σε δραχμές γίνεται ως εξής:

α. Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, και οι κινητές αξίες (χρεόγραφα και άλλοι τίτλοι) μετατρέπονται σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσεως (αγοράς ή ιδιοκατασκευής) κάθε στοιχείου. Οι σχετικές διατάξεις των παρ. 2.2.100 έως και 2.2.110, καθώς και των περιπτ. 6 και 9 της παρ. 2.2.205, αναφορικά με τα στοιχεία του

πάγιου ενεργητικού, και οι σχετικές διατάξεις της περίπτ. 6 της παρ. 2.2.112, αναφορικά με τις κινητές αξίες, εφαρμόζονται αναλόγως.

β. Τα αποθέματα μετατρέπονται σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσεώς τους (αγοράς ή παραγωγής). Οι σχετικές διατάξεις των παρ. 2.2.200 έως και 2.2.205 εφαρμόζονται αναλόγως.

γ. Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, μετατρέπονται σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

δ. Τα έξοδα και τα έσοδα μετατρέπονται σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου (χρήσεως) στην οποία αναφέρονται. Για τον προσδιορισμό αυτής της μέσης τιμής, αθροίζονται οι μέσες τιμές αγοράς και πωλήσεως του ξένου νομίσματος, κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε μήνας αυτής, και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό των μηνών της περιόδου προσαυξημένο κατά μία μονάδα.

3. Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που τυχόν θα προκύψουν από τις μετατροπές των υποπεριπτώσεων α-δ της προηγούμεν. περίπτ. 2, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, καθώς και από τη μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων και των εσόδων, αν είναι χρεωστικές καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.04, ενώ αν είναι πιστωτικές καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.01.04.

β. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της περίπτ. 23 της παρ. 2.2.110 και της περίπτ. 4 της παρ. 2.3.2.

**Μετατροπή σε δραχμές των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο εξωτερικό και είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.3.303).**

Οι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο εξωτερικό, χωρίς να λειτουργεί αντίστοιχο υποκατάστημα, για τη μετατροπή σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των στοιχείων αυτών που είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζουν αναλόγως τις διατάξεις των περ. 2 και 3 της προηγούμενης υποπαραγράφου 2.3.302.

#### 10.6.2. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου.

**Όταν λειτουργεί υποκατάστημα στο εξωτερικό.** Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43, παρ. 10, ότι για την ενσωμάτωση των στοιχείων του υποκαταστήματος εξωτερικού (ενεργητικά, παθητικά, έσοδα και έξοδα) στα αντίστοιχα του κεντρικού, γίνεται μετατροπή των εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα στοιχείων του υποκαταστήματος σε δραχμές με τις τιμές του ξένου νομίσματος που περιγράφονται στην άνω παρ. 2.3.303 του Ε.Γ.Λ.Σ.

**Όταν δεν λειτουργεί υποκατάστημα στο εξωτερικό.** Στην περίπτωση που δεν λειτουργεί υποκατάστημα στο εξωτερικό, για τη μετατροπή σε δραχμές των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας που βρίσκονται στο εξωτερικό και είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της άνω παρ. 10 του άρθρου 43 του Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 11, Κωδ. Ν. 2190/1920).

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

**10.7. Ενσωμάτωση οικονομικών καταστάσεων υποκαταστήματος εξωτερικού στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του κεντρικού - Μέθοδος των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος (temporal method).**

### 10.7.1. Γενικά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.3.302) και του Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 10) οι οικονομικές μονάδες που διατηρούν στο εξωτερικό υποκαταστήματα με αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση ενσωματώνουν στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως της έδρας τους, τους ισολογισμούς και τους αντίστοιχους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως των υποκαταστημάτων αυτών.

Η ενσωμάτωση και συγχώνευση των άνω στοιχείων πραγματοποιείται με τη μέθοδο των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος.

Κατά τη μέθοδο αυτή, όπως περιγράφεται στην παρ. 2.3.302 του Ε.Γ.Λ.Σ. και στο άρθρο 43, παρ. 10 του Κωδ. Ν. 2190/1920, τα στοιχεία του ισολογισμού διαχωρίζονται σε χρηματικά και μη στοιχεία τα οποία μετατρέπονται σε ευρώ ως εξής:

**Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων υποκαταστήματος εξωτερικού ως Ε.Γ.Λ.Σ.**

Στοιχεία Ισολογισμού		Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων μετατρέπονται σε € με την τιμή του Ξ.Ν.	Εμφάνιση συναλλαγματικών διαφορών στους λογαριασμούς	
			81.00.04 ή 81.01.04	44.14
<b>Μη χρηματικά στοιχεία</b>	-Πάγιο ενεργητικό (εκτός μακροπρόθεσμων απαιτήσεων -Χρεόγραφα -Αποθέματα	Της ημέρας κτήσεως (αγοράς ή ιδιοκατασκευής)	Ναι  Ναι Ναι	
<b>Χρηματικά στοιχεία</b>	-Απαιτήσεις -Διαθέσιμα -Υποχρεώσεις	Της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού	Ναι	Ναι  Ναι
<b>Στοιχεία αποτελεσμάτων χρήσεως</b>		Μέση τιμή του Ξ.Ν. κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου: α/αριθμός μηνών χρήσεως +1		
-Εσοδα -Εξοδα			Ναι Ναι	

α = Το άθροισμα των μέσων τιμών αγοράς και πωλήσεως του Ξ.Ν. κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε μήνα αυτής.

**10.7.2. Προσδιορισμός των συναλλαγματικών διαφορών ενσωμάτωσης υποκαταστήματός εξωτερικού.**

Στην προηγούμενη παρ. 10.7.1. αναφέρουμε ότι τα στοιχεία του ισολογισμού της θυγατρικής εξωτερικού διαχωρίζονται σε δύο κατηγορίες: χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία.

*Τα μη χρηματικά στοιχεία του ισολογισμού σε Ξ.Ν.* (πάγιο ενεργητικό, χρεόγραφα, αποθέματα) μετατρέπονται σε κόστος βάσει των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος με τις οποίες αποτιμούνται στο τέλος της χρήσεως. Επομένως από τις μεταβολές των μη χρηματικών στοιχείων δεν δημιουργούνται συναλλαγματικές διαφορές ενσωμάτωσης.

*Τα χρηματικά στοιχεία του ισολογισμού σε Ξ.Ν.* (απαιτήσεις, διαθέσιμα και υποχρεώσεις) δημιουργούν συναλλαγματικές διαφορές ενσωμάτωσης αφού το υπόλοιπο αυτών σε ξένο νόμισμα στο τέλος της χρήσεως αποτιμάται με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

Επομένως οι συναλλαγματικές διαφορές ενσωμάτωσης υποκαταστήματος εξωτερικού προέρχονται από την αποτίμηση του υπολοίπου σε ξένο νόμισμα των χρηματικών στοιχείων του ισολογισμού του υποκαταστήματος στο τέλος της χρήσεως.

**10.7.3. Παράδειγμα.**

Την 1.1.2003 ο ισολογισμός ενάρξεως του υποκαταστήματος εξωτερικού Υ ήταν ο εξής:

Ισολογισμός Υ 1.1.2003		Ενεργητικό		Παθητικό	
		\$	€	\$	€
Μη χρηματικά στοιχεία	-Πάγια	6.000	6.000,00		
	-Αποσβεσθέντα	600	600,00		
	-Αποθέματα	4.000	4.000,00		
	-Κεφάλαια			10.000	10.000,00
	-Προβλέψεις			500	500,00
Χρηματικά στοιχεία	-Απαιτήσεις και διαθέσιμα	8.000	8.000,00		
	-Υποχρεώσεις			6.900	6.900,00
Σύνολα		17.400	17.400,00	17.400	17.400,00

Στις 31.12.2003 ο ισολογισμός λήξεως του υποκαταστήματος εξωτερικού ήταν ο εξής:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Ισολογισμός Υ 1.1.2003		Ενεργητικό		Παθητικό	
		\$	€	\$	€
Μη χρηματικά στοιχεία	-Πάγια	10.000	10.080,00		
	-Αποσβεσθέντα	1.600	1.680,00		
	-Αποθέματα	5.000	7.250,00		
	-Κεφάλαιο:				
	Α) Αρχικό			10.000	10.000,00
	Β) Κέρδος 2003			10.000	15.020,00
Γ) Συναλ. διαφορά				1.250,00	
	-Προβλέψεις				
Χρηματικά στοιχεία	-Απαιτήσεις και διαθέσιμα	10.600	15.900,00		
	-Υποχρεώσεις			4.000	6.000,00
Σύνολα		24.000	32.270,00	24.000	32.270,00

Για να συνταχθεί ο λογαριασμός του υποκαταστήματος Υ 31.12.2003 στα λογιστικά βιβλία του κεντρικού καταχωρήθηκαν οι εξής εγγραφές:

**Πάγια**

\$	€
6.000:1,00=	6.000,00
4.000:1,20=	4.800,00
	<b>10.800,00</b>

**Αποσβεσθέντα πάγια**

\$	€
600:1,00=	600,00
600:1,00=	600,00
400:1,20=	480,00
	<b>1.680,00</b>

**Αποθέματα**

\$	€	\$	€
4.000:1,00=	4.000,00	4.000:1,00	4.000,00
5.000:1,45=	7.250,00		

**Κεφάλαιο**

\$	€
10.000:1,00=	10.000,00
10.000	15.020,00

**Προβλέψεις**

\$	€	\$	€
500:1,00=	500,00	500:1,00=	500,00

Συναλλαγμ. Διαφορές ενοποίησης  
\$ 1.250,00

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Χρηματικά στοιχεία ισολογισμού (Απαιτήσεις, Διαθέσιμα, Υποχρεώσεις)

Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
\$	Τιμή Ξ.Ν.	€	\$	Τιμή Ξ.Ν.	€	\$	Τιμή Ξ.Ν.	€
8.000	1,00	8.000,00	6.900	1,00	6.900,00			
50.000	1,30	65.000,00	4.000	1,20	4.800,00			
		1.250,00	30.000	1,30	39.000,00			
			10.500	1,30	13.650,00			
58.000		74.250,00	51.400		64.350,00	6.600	1,50	9.900,00

Λογαριασμός Εκμετάλλευσης 1.1.2003-31.12.2003

Χρέωση	Πίστωση	
	\$	€
Αποθέματα:		
Απογραφή ενάρξεως	4.000	4.000,00
Αγορές χρήσεως	30.000	39.000,00
Απογραφή λήξεως	5.000	7.250,00
	29.000	35.750,00
Λοιπά έξοδα	10.500	13.650,00
Αποσβέσεις	600	600,00
Αποσβέσεις	400	480,00
Κέρδος (άνευ φόρου)	10.000	15.020,00
Σύνολα	50.500	65.50,00
	Σύνολα	50.500
		65.600,00

**Σημειώσεις για τις λογιστικές εγγραφές:**

*Λογιστική εγγραφή Νο 1: Απογραφή ενάρξεως 1.1.2003.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 2: Πωλήσεις έτους 2003 (50.000 \$: 0,7692 \$/€=) € 65.000,00.*

*Η μέση τιμή του \$/€ = 0,7692 προσδιορίσθηκε ως εξής:*

**Μέση τιμή αγοράς και πωλήσεως του \$**

1.1.2003	31.1.2003	28.2.2003	.....	31.12.2003	Σύνολο
1,00	0,9500	0,8465	.....	1,115	9,9996

$$\frac{a}{13} = \frac{9,9996}{13} = 0,7692$$

*Λογιστική εγγραφή Νο 3: Αγορά παγίου στοιχείου στις 15.2.2003 αντί 4000 \$ ή € (4.000\$: 0,8333=) 4.800,00 (Στις 15.2.2003 1 \$/€ = 0,8333).*

*Λογιστική εγγραφή Νο 4: Αγορές αποθεμάτων έτους 2003 βάσει της μέσης τιμής του \$ κατά τη διάρκεια του έτους 2003 (βλέπε λογιστική εγγραφή Νο 2) (30.000:0,7692\$/€=) € 39.000,00.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 5: Έξοδα έτους 2003 βάσει της μέσης τιμής του \$ κατά τη διάρκεια του έτους 2003 (βλέπε λογιστική εγγραφή Νο 2) (10.500 \$:0,7692\$/€=) € 13.650,00.*

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

*Λογιστική εγγραφή Νο 6: Μεταφορά στο λογαριασμό εκμετάλλευσης της απογραφής αποθεμάτων 1.1.2003.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 7: Μεταφορά στο λογαριασμό εκμετάλλευσης της απογραφής αποθεμάτων 31.12.2003. Η τιμή αποτιμήσεως 1 \$/€ = 0,6896 προσδιορίστηκε ως εξής:*

*Η επιχείρηση αποτιμά τα αποθέματα με τη μέθοδο FIPD. Στην απογραφή βρέθηκαν 1.000 μονάδες αποθέματος. Η αποτίμηση των αποθεμάτων έγινε ως εξής:*

Ημ/νία αγοράς	Μονάδες	Αξία σε \$	Σχέση \$/€ κατά τη μέρα της αγοράς	Αξία σε €
10.9.2003	400	2.100	0,7042	2.982,00
20.11.2003	600	2.900	0,6795	4.268,00
Σύνολα	1.000	5.000		7.250,00

*Λογιστική εγγραφή Νο 8: Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσεως της σχηματισθείσας στην προηγούμενη χρήση πρόβλεψης.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 9: Λογισμός ετήσιων αποσβέσεων παγίων με συντελεστή 10%.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 10: Προσδιορισμός κέρδους εκμεταλλεύσεως χρήσεως 2003.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 11: Συναλλαγματική διαφορά ενσωμάτωσης. Η διαφορά αυτή προέκυψε ως εξής:*

*Πριν την αποτίμηση 31.12.2003 των «χρηματικών στοιχείων του ισολογισμού» ο λογαριασμός αυτός εμφάνιζε χρεωστικό υπόλοιπο*

€ (73.000,00-64.350,00=)	€ 8.650,00
Μείον: Αποτίμηση 21.12.2003 των χρηματικών στοιχείων	€ 9.900,00
Συναλλαγματική διαφορά ενσωμάτωσης	€ 1.250,00

Στη συνέχεια με βάση τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις 31.12.2003 του κεντρικού και του υποκαταστήματος εξωτερικού συντάχθηκαν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης Μ (χρήση 1.1.2003-31.12.2003) ως εξής:

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Λογαριασμοί Α)Ισολογισμού	Οικονομικές καταστάσεις 2003				Ημερολόγιο εγγραφών Ισολογισμού		Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις 31.12.2003	
	Κεντρικού		Υποκ/τος		Χ	Π	Ε	Π
	Ε	Π	Ε	Π				
Πάγια	300		1080				4080	
Μείον: Αποσβεσθέντα	2000		168				2168	
Αποθέματα	975		725				1700	
Λοιπά ενεργητικά	2025		1465		125		3615	
Ίδια κεφάλαια Μ:								
-Κέρδη έως 31.12.2002		1500						
-Κέρδος κεντρικού 2003		500						
-Κέρδος υ/ος 2003						1502		
-Συναλ/κή διαφορά						125		
Λογαριασμοί συνδέσμου κεντρικού με υ/α:								
-Απογραφή υ/ος 1.1.2003	1000			1000				
-Κέρδος υ/ος 2003				1502				
Υποχρεώσεις		3000		600				3600
Σύνολα	5000	5000	3102	3102			7227	7227
Β)Αποτελέσματα								
Πωλήσεις-Έσοδα		8000		6550				14550
Κόστος-Έσοδα	7230		4788				12018	
Συναλ/κές διαφορές ενσωμάτωσης υ/ος εξωτερικού					125			125
Φόρος εισοδήματος	270		260				530	
Αποτέλεσμα	500		1502		125		2127	
Σύνολα	8000	8000	6550	6500	1752	1752	14675	14675

**Σημειώσεις για τις λογιστικές εγγραφές:**

*Λογιστική εγγραφή Νο 1: Καταχώρηση συναλλαγματικών διαφορών ενσωμάτωσης υποκαταστήματος εξωτερικού προερχόμενες από την αποτίμηση του υπολοίπου σε Ε.Ν. των χρηματικών στοιχείων του ισολογισμού του υποκαταστήματος στις 31.12.2003.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 2: Διόρθωση αποτελέσματος λόγω καταχώρησης στα αποτελέσματα χρήσεως των συναλλαγματικών διαφορών ενσωμάτωσης του υποκαταστήματος.*

*Λογιστική εγγραφή Νο 3: Ενσωμάτωση τελικού αποτελέσματος χρήσεως 2003 υποκαταστήματος εξωτερικού.*



## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.:	Ανώνυμη Εταιρεία
Γνωμ.:	Γνωμάτευση
Δ.Λ.Π.:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ.:	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Σ.:	Διοικητικό Συμβούλιο
Δ.Φ.Ν.:	Περιοδικό "Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας"
Ε.Γ.Λ.Σ.:	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.:	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Λ.Β.:	Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων
Ε.Π.Ε.:	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.ΣΥ.Λ.:	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Κ.Β.Σ.:	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
κ.λ.π.:	και τα λοιπά
κ.ο.κ.:	και ούτως κάθε εξής
κωδ. Ν.:	Κώδικας Νόμου
Ν.:	Νόμος
Ν.Δ.:	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.:	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.:	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ν.Σ.Κ.:	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ξ.Ν.:	Ξένο νόμισμα
Ο.Ε.:	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Π.Δ.:	Προεδρικό Διάταγμα
π.χ.:	παραδείγματος χάριν
παρ.:	παράγραφος
περ.:	περίπτωση
Σ.Λ.Ο.Τ.:	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
Σ.Ο.Ε.Λ.:	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Σ.τ.Ε.:	Συμβούλιο της Κράτους
Φ.Ε.Κ.:	Φύλλο Εφημερίδα της Κυβέρνησης
Φ.Π.Α.:	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Α.:	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

## ΣΥΜΒΟΛΑ

€:	ευρώ
\$:	δολλάριο

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΒΙΒΛΙΑ

- ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΚΕΛΗΣ: «*Ισολογισμός των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.*», εκδόσεις Σακκέλη.
- Π.ΡΕΠΠΑΣ: «*Φορολογία χαρτοσήμου*», Αθήνα 1991.
- ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ: «*Χρηματοοικονομική λογιστική*», τόμος Α, Β, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004.
- ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ: «*Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης*», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2005.
- ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΑΠΑΔΕΑΣ: «*Τραπεζικές εργασίες & παράγωγα μέσω του Κ.Α.Σ.Τ.*», εκδόσεις Γραφικές τέχνες.
- ΔΙΚΑΙΟΣ ΚΑΟΥΝΗΣ: «*Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*», εκδόσεις Σύγχρονη εκδοτική, Αθήνα 2002.
- ΜΙΛΤΙΑΔΗΣ ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ: «*Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*», εκδόσεις Πάμισος.
- ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ ΚΟΝΤΑΚΟΣ: «*Γενική Λογιστική*», εκδόσεις Ελλην, Αθήνα 1999.
- ΔΡ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ: «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνίες*», εκδόσεις Σταμούλη, ΣΟΕΛ 2002.
- ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ: «*Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*», εκδόσεις iprotiki software and publications 2003.
- ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΚΕΛΗΣ: «*Ο Πανδέκτης του Λογιστή*», Τόμος Δ', εκδόσεις Σακκέλη (δεύτερη έκδοση, βελτιωμένη και επαυξημένη).

### ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ-ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ

- Περιοδικό: «*Λογιστής*».
- Περιοδικό: «*Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*»
- Εφημερίδα: «*Ναυτεμπορική*».

### ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)