



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο Λογιστικός Χειρισμός των Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων Σύμφωνα
με το Δ.Λ.Π. 16

της

Βασιλείας Λάμπη

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Νοέμβριος 2022

*Αφιερώνεται
στον σύζυγό μου, Στράτο, που με στήριξε και πίστεψε στην προσπάθειά μου*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά, οφείλω να ευχαριστήσω το ακαδημαϊκό προσωπικό του Μεταπτυχιακού Προγράμματος για τις νέες και πολύτιμες γνώσεις που μου μετέδωσε κατά τη διάρκεια των σπουδών μου καθώς και τον επιβλέποντα καθηγητή μου, για την καθοδήγηση και τις συμβουλές του στην εκπόνηση αυτής της εργασίας.

Τέλος, ένα εγκάρδιο ευχαριστώ στην οικογένειά μου για την υπομονή, την κατανόηση, την υποστήριξη και την αμέριστη συμπαράστασή της σε αυτό μου το εγχείρημα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποσκοπεί στην παρουσίαση και τη μελέτη του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσα από τη διεξοδική ανάλυση των διατάξεων του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Για την επίτευξη του σκοπού της εργασίας, παρατίθεται, αρχικά, μία βιβλιογραφική ανασκόπηση, η οποία εστιάζει στο ζήτημα της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων και πιο συγκεκριμένα, στους παράγοντες και τα αποτελέσματα που συνδέονται με την εμφάνιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε αναπροσαρμοσμένη αξία. Στη συνέχεια, αναλύεται εκτενώς το ισχύον θεσμικό πλαίσιο που σχετίζεται με τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16. Για την ολοκληρωμένη προσέγγιση του θέματος, γίνονται σύντομες αναφορές στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» και στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος». Τέλος, παρατίθενται πρακτικά παραδείγματα, τα οποία σχετίζονται με τα βασικότερα θέματα του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων ακινήτοποιήσεων και συμβάλλουν στην πληρέστερη κατανόηση των διατάξεων του Δ.Λ.Π. 16.

Λέξεις-Κλειδιά: Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

ABSTRACT

The objective of this thesis is to present and study accounting treatment of property, plant and equipment (P.P.E.) through a comprehensive analysis of the guidelines of International Accounting Standard 16 'Property, Plant and Equipment'. In order to achieve the purpose of the thesis, a literature review has initially been quoted, which mainly focuses on the issue of revaluation of P.P.E., and more specifically, on the factors and results which are related to revaluation of P.P.E. In the meantime, the current institutional framework which is related to accounting treatment of P.P.E. according to International Accounting Standard 16 is thoroughly analysed. Aiming at an integrated approach of the issue, brief references of International Accounting Standard 36 'Impairment of Assets' and International Accounting Standard 12 'Income Taxes' are cited. Finally, some case illustrations are mentioned, which are related to the quintessential issues of the accounting treatment of P.P.E. and contribute to the complete understanding of International Accounting Standard 16 guidelines.

Keywords: International Accounting Standard 16, Property, Plant and Equipment

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός της εργασίας	2
1.3 Δομή της εργασίας	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	4
2.1 Εισαγωγή.....	4
2.2 Βιβλιογραφική ανασκόπηση	4
2.3 Συμπεράσματα	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	11
3.1 Εισαγωγή.....	11
3.2 Βασικές πληροφορίες και σκοπός του Δ.Λ.Π. 16	12
3.3 Πεδίο εφαρμογής και ορισμοί του Δ.Λ.Π. 16	12
3.4 Αναγνώριση.....	15
3.5 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση	18
3.6 Αποτίμηση μετά την αναγνώριση	23
3.7 Απόσβεση.....	29
3.8 Απομείωση αξίας.....	35
3.9 Παύση αναγνώρισης.....	41
3.10 Γνωστοποιήσεις.....	43
3.11 Αναβαλλόμενη φορολογία	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4- ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 16.....	49
4.1 Εισαγωγή.....	49
4.2 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση	49
4.3 Αποτίμηση μετά την αναγνώριση	54
4.4 Απομείωση αξίας.....	61

4.5 Παύση αναγνώρισης.....	64
4.6 Αναβαλλόμενη φορολογία	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	79
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	81

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Ελληνικές συντομογραφίες

Α.Φ.Α.	=	Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση
Α.Φ.Υ.	=	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση
βλ.	=	βλέπε
Δ.Λ.Π.	=	Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο/ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Χ.Α.	=	Διεθνές Πρότυπο/ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς
ΕΕ	=	Ευρωπαϊκή Ένωση
κ.α.	=	και άλλα
κ.λπ.	=	και λοιπά
Ν.	=	Νόμος
παρ.	=	παράγραφος
π.χ.	=	παραδείγματος χάρη

Ξένες συντομογραφίες

I.A.S.	=	International Accounting Standard(s)
I.F.R.S.	=	International Financial Reporting Standard(s)
P.P.E.	=	Property, Plant and Equipment

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς/ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνιστούν το βασικό εργαλείο έκφρασης και παρουσίασης της λογιστικής επιστήμης παγκοσμίως. Ολοένα και περισσότερες χώρες του πλανήτη τα υιοθετούν και τα εφαρμόζουν τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα, σε εθνικό και διεθνές επίπεδο¹.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς/ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια κωδικοποιημένη λογιστική πολιτικών και κανόνων που εφαρμόζονται από τις οικονομικές οντότητες για την κατάρτιση και σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Επιπλέον, παρουσιάζουν τη μορφή και τον τρόπο βάσει των οποίων πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα. Ταυτόχρονα, θέτουν ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων για την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων μιας οικονομικής οντότητας που βασίζονται στο Εννοιολογικό Πλαίσιο της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς².

Η τήρηση των κανόνων των Διεθνών Προτύπων συντελεί σημαντικά στην εύλογη παρουσίαση και στη βελτίωση της συγκρισιμότητας μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων που συντάσσονται από τις οικονομικές οντότητες, επιτρέποντας έτσι στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να λάβουν τις κατάλληλες οικονομικές, επενδυτικές και εν γένει αποφάσεις³.

Επιπροσθέτως, η υιοθέτηση και η καθιέρωση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς έναντι των εθνικών λογιστικών προτύπων δημιουργεί τις προϋποθέσεις για ξένες άμεσες επενδύσεις παγκοσμίως, διευκολύνοντας τον ανταγωνισμό, τη διάδοση των καινοτομιών καθώς και την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων⁴.

¹ Νεγκάκης (2021)

² Νεγκάκης (2021)

³ Νεγκάκης (2021)

⁴ Νεγκάκης (2021)

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα, από 1/1/2005 η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες σε Χρηματιστήρια οικονομικές οντότητες και προαιρετική για τις υπόλοιπες οικονομικές οντότητες. Παράλληλα, στην Ελλάδα, με τον Ν.4308/2014 καθιερώθηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία είναι μια απλοποιημένη εκδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων⁵.

1.2 Σκοπός της εργασίας

Αναμφίβολα, η διαχείριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί ένα από τα βασικότερα θέματα που απασχολούν μια οικονομική οντότητα, καθώς τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι σημαντικά για τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας και συνιστούν μέσο για την επίτευξη των στόχων της. Εκτός αυτού, ο λογιστικός χειρισμός των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και ο τρόπος παρουσίασής τους στις Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον, κυρίως λόγω της διαφορετικής προσέγγισης που εισάγεται στον τρόπο αποτίμησης της αξίας των παγίων.

Με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση και η μελέτη του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσα από τη διεξοδική ανάλυση των διατάξεων του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Για την πληρέστερη κατανόηση και την ολοκληρωμένη προσέγγιση του θέματος της λογιστικής παρακολούθησης των ενσώματων παγίων, γίνεται συνοπτική αναφορά και σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που σχετίζονται με το συγκεκριμένο θέμα. Μέσα από την αναλυτική παρουσίαση του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου και τις μελέτες περίπτωσης που παρατίθενται, επιδιώκεται μια εμπειριστατωμένη ανάλυση και η διαμόρφωση μιας πιο ολοκληρωμένης εικόνας σχετικά με τους βασικούς χειρισμούς που προβλέπονται κατά τη λογιστική παρακολούθηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

⁵ Νεγκάκης (2021)

1.3 Δομή της εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο διατυπώνονται ορισμένες εισαγωγικές παρατηρήσεις και περιγράφονται ο σκοπός και η δομή της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται η βιβλιογραφική ανασκόπηση με πηγές από τη διεθνή επιστημονική βιβλιογραφία, οι οποίες κυρίως διερευνούν τα κίνητρα και τα αποτελέσματα που συνδέονται με την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται εκτενώς το ισχύον θεσμικό πλαίσιο που σχετίζεται με τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16. Για την ολοκληρωμένη ανάπτυξη του θέματος, γίνονται σύντομες αναφορές στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» και στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος».

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρατίθενται πρακτικά παραδείγματα, τα οποία πραγματεύονται τα σημαντικότερα θέματα που μπορεί να προκύψουν κατά τη λογιστική παρακολούθηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αναλύονται διεξοδικά κατά την επίλυσή τους.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας και αναφέρονται οι τυπικοί περιορισμοί αλλά και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ως λογιστική πολιτική αποτίμησης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της, μετά την αρχική αναγνώρισή τους, είτε το υπόδειγμα του ιστορικού κόστους, είτε το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής. Το επίμαχο θέμα της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων έχει απασχολήσει σε μεγάλο βαθμό την παγκόσμια επιστημονική κοινότητα τις τελευταίες δεκαετίες, καθώς συνδέεται στενά με την έννοια της αξιοπιστίας των εικονιζόμενων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στοιχείων.

Ως εκ τούτου, στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένες σημαντικές πηγές της διεθνούς επιστημονικής βιβλιογραφίας, οι οποίες μελετούν τους παράγοντες και τα αποτελέσματα που συνδέονται με την εμφάνιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε αναπροσαρμοσμένη αξία αλλά και τους λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις επιλέγουν να αναπροσαρμόζουν ή όχι τα πάγιά τους.

2.2 Βιβλιογραφική ανασκόπηση

Μία από τις πιο σημαντικές έρευνες πάνω στο θέμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων ήταν αυτή των Aboodyetal. (1999), δεδομένου ότι τα ευρήματά της έχουν αξιοποιηθεί σε μεγάλο βαθμό από μεταγενέστερους ερευνητές, οι οποίοι ασχολήθηκαν με το συγκεκριμένο θέμα. Οι Aboodyetal. (1999), χρησιμοποιώντας στο δείγμα τους εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου, εξετάζουν τη σχέση των αναπροσαρμογών των παγίων με τις μεταβολές στη μελλοντική απόδοση, μετρούμενη από τα λειτουργικά έσοδα. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει σημαντική θετική συσχέτιση μεταξύ ανοδικών αναπροσαρμογών και μελλοντικών αποδόσεων, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι αναπροσαρμογές αντανακλώνται στην

αξία των περιουσιακών στοιχείων. Εντούτοις, η σχέση αυτή είναι πιο αδύναμη για επιχειρήσεις με υψηλό δείκτη χρέους προς ίδια κεφάλαια, υποδεικνύοντας ότι η αναπροσαρμογή επηρεάζεται από τα κίνητρα της διοίκησης.

Σε συνέχεια της παραπάνω έρευνας, οι Jaggikai Tsui (2001), με δείγμα επιχειρήσεων στο Χονγκ Κονγκ, εξετάζουν τα κίνητρα των διαχειριστών για ανοδική αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι συνδέονται θετικά οι αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και η μελλοντική απόδοση της εταιρείας. Έτσι, μέσω των πολιτικών των αναπροσαρμογών, οι διαχειριστές στοχεύουν στο να παρουσιάζουν στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων τα πάγια στην εύλογη αξία καθώς και στο να ενισχύσουν τη δανειοληπτική ικανότητα της επιχείρησης.

Μία πολύ ενδιαφέρουσα μελέτη είναι αυτή του Missonier-Piera (2007), ο οποίος διερευνά τα οικονομικά κίνητρα της ανατίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εισηγμένες ελβετικές εταιρείες. Τα αποτελέσματα της έρευνας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής και του ποσοστού πωλήσεων στο εξωτερικό αλλά και του δείκτη μόχλευσης, ενώ παρατηρείται αρνητική συσχέτιση με τις επενδυτικές ευκαιρίες. Τα ευρήματα αυτά υποδεικνύουν ότι η αναπροσαρμογή των παγίων συνιστά μέσο βελτίωσης της αντίληψης των πιστωτών για τη χρηματοοικονομική ευρωστία της εταιρείας και για τη δανειοληπτική της ικανότητα.

Με στόχο την εξέταση των κινήτρων για διενέργεια επανεκτιμήσεων των ενσώματων παγίων σε εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου, οι Iatridiskai kilirgiotis (2012) διαπιστώνουν ότι το μέγεθος της επιχείρησης συνδέεται θετικά με τις αποτιμήσεις των παγίων στην εύλογη αξία. Επιπλέον, εταιρείες με δραστηριότητες στο εξωτερικό, με χαμηλή ένταση πάγιου ενεργητικού και με υψηλές ανάγκες δανεισμού είναι πιο πιθανό να προβούν σε αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων, γεγονός που ισχύει και για τις εταιρείες που εκτελούν εξαγωγές. Συμπεραίνουν ότι οι επιχειρήσεις αναπροσαρμόζουν τα πάγιά τους προκειμένου να βελτιώσουν όχι μόνο την χρηματοοικονομική τους θέση, αλλά και την εικόνα τους προς τους επενδυτές.

Αντιθέτως, οι Lopes και Walker (2012) υποστηρίζουν ότι οι αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στη Βραζιλία δεν έχουν σχεδιαστεί για να μεταφέρουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων αλλά για να ενισχύσουν την καθαρή θέση και τα κίνητρα ανάπτυξης.

Πιο συγκεκριμένα, μελετώντας εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Βραζιλίας για τη χρονική περίοδο 1998-2004, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι επανεκτιμήσεις της αξίας των παγίων σχετίζονται αρνητικά με τη μελλοντική απόδοση των εταιρειών, τις τιμές και τα κέρδη, αλλά θετικά με το χρέος και την έλλειψη ρευστότητας.

Σε μια πιο πρόσφατη μελέτη, οι Fathmaningrum και Yudhanto (2019) μελετούν την επίδραση των παραγόντων του μεγέθους της επιχείρησης, της έντασης του πάγιου ενεργητικού, της ρευστότητας, της μόχλευσης και του χαμηλού δείκτη των λειτουργικών ταμιακών ροών στην επιλογή της μεθόδου της αναπροσαρμογής. Το δείγμα τους αποτελείται από κατασκευαστικές εταιρείες στην Ινδονησία και τη Σιγκαπούρη για τη χρονική περίοδο 2015-2016. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το μέγεθος της εταιρείας, η ένταση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και η μόχλευση επηρεάζουν την πολιτική των επανεκτιμήσεων στην Ινδονησία, ενώ η ρευστότητα και ο χαμηλός δείκτης των λειτουργικών ταμιακών ροών όχι. Στη Σιγκαπούρη αποδείχθηκε ότι μόνο η ένταση των παγίων και η μόχλευση συνδέονται με την απόφαση για αναπροσαρμογή.

Εξετάζοντας τον αντίκτυπο των παραγόντων στην υιοθέτηση μηχανισμών αναπροσαρμογής, αλλά χρησιμοποιώντας στο δείγμα τους περισσότερες κατασκευαστικές εταιρείες της Ινδονησίας για μεγαλύτερη περίοδο αναφοράς (από το 2015 ως το 2018), οι Roerwati et al. (2020) διαπίστωσαν ότι μόνο η ένταση των παγίων και οι λειτουργικές ταμιακές ροές επηρεάζουν την απόφαση των επανεκτιμήσεων. Το μέγεθος της εταιρείας δεν επιδρά στη συγκεκριμένη απόφαση, ενώ από τα αποτελέσματα της έρευνας εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι μεγάλες εταιρείες δεν επανεκτιμούν πάντα τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού τους λόγω των φορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτουν από τις αναπροσαρμογές.

Σε παρόμοιο μήκος κύματος, οι Ahmad et al. (2020) επιχειρούν να ανακαλύψουν τα διοικητικά κίνητρα βάσει των οποίων επιλέγεται η εύλογη αξία ως μέθοδος αποτίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Για τον σκοπό αυτό συλλέχθηκαν δεδομένα δέκα ετών – για τη χρονική περίοδο 2009-2018 – για 109 εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο του Πακιστάν, οι οποίες επανεκτίμησαν τα μη κυκλοφορούντα ενσώματα περιουσιακά τους στοιχεία κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου. Τα διοικητικά κίνητρα που εξετάστηκαν ήταν η μόχλευση, το μέγεθος της επιχείρησης, η ένταση των παγίων, η ρευστότητα, οι ευκαιρίες ανάπτυξης, η δομή της κυριότητας της επιχείρησης, το θέμα των bonus, οι γνωστοποιήσεις και ο οικονομικός

διευθυντής που λαμβάνει την απόφαση της αναπροσαρμογής. Οι αρθρογράφοι καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι το μέγεθος της εταιρείας, η ένταση των παγίων, οι ευκαιρίες ανάπτυξης και ο χαμηλός δείκτης των λειτουργικών ταμιακών ροών θα παρακινήσουν τη διοίκηση να επανεκτιμήσει τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Το 2018 δημοσιεύτηκε από τον Nijam (2018) η πρώτη έρευνα στη Σρι Λάνκα, η οποία πραγματεύεται και αυτή τους λόγους ανατίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στη μελέτη του, αναλύοντας 30 κατασκευαστικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο του Κολόμπο, διαπιστώνει ότι οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις τείνουν να εμφανίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όταν η γη και τα κτίρια κυριαρχούν στα ενσώματα πάγιά τους. Αντιθέτως, επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν ως επί το πλείστον εγκαταστάσεις και μηχανήματα στο πάγιο ενεργητικό τους, τείνουν να εμφανίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε ιστορικό κόστος. Αν και εξετάστηκαν πολλοί παράγοντες, όπως το μέγεθος της επιχείρησης, η λογιστική αξία των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων (PPE), η ένταση των παγίων (IPPE), η απόδοση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων (ROA) και η απόδοση των ιδίων κεφαλαίων (ROE), δεν κατέστη δυνατό να εξηγηθεί η λογιστική επιλογή μεταξύ των μεθόδων του ιστορικού κόστους και της αναπροσαρμογής. Ωστόσο, παρατηρείται ότι η πιθανότητα ύπαρξης επανεκτίμησης συνδέεται σημαντικά και θετικά με τη χρηματοοικονομική μόχλευση, στοιχείο που υποδηλώνει ότι οι κατασκευαστικές εταιρείες με υψηλό επίπεδο μόχλευσης τείνουν να αναπροσαρμόζουν τα περιουσιακά τους στοιχεία με πιθανή προσδοκία τη δημιουργία δυνατότητας για πρόσθετο δανεισμό. Από τα ευρήματα της συγκεκριμένης μελέτης συνάγεται το συμπέρασμα ότι τα κίνητρα της επανεκτίμησης των παγίων μπορεί να χαρακτηρίζονται από τη φύση των παγίων και τη δυναμική της αγοράς, που χαρακτηρίζεται από τη φύση της οικονομίας στην οποία λειτουργούν οι επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, η λογιστική μέθοδος της εύλογης αξίας είναι συναφής με κατασκευαστικές εταιρείες, οι οποίες περιλαμβάνουν υψηλά επίπεδα γης και κτιρίων στο πάγιο ενεργητικό τους. Τέλος, τα κίνητρα της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενδέχεται να διαφέρουν μεταξύ των χωρών.

Με κεντρικό θέμα τις επιπτώσεις της λογιστικής της εύλογης αξίας, οι Baeetal. (2019) εξετάζουν τον αντίκτυπο των επανεκτιμήσεων στην επικαιρότητα και τη συνάφεια των πληροφοριών που γνωστοποιούνται στη χρηματοοικονομική

αναφορά. Χρησιμοποιώντας εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Κορέας, εξάγουν το συμπέρασμα ότι η αναπροσαρμογή των παγίων έχει θετική επίδραση στη βιωσιμότητα βελτιώνοντας την επικαιρότητα και τη συνάφεια των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και μειώνοντας έτσι τον κίνδυνο κατάρρευσης της τιμής των μετοχών. Αντίθετα, εταιρείες με χρηματοοικονομικές δυσκολίες και υψηλό βαθμό ασύμμετρης πληροφόρησης παρουσιάζουν αυξημένη πιθανότητα για κατάρρευση μετά την αναπροσαρμογή των παγίων. Τα ευρήματα αυτά υποδηλώνουν ότι η σχέση μεταξύ της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και του ταμιακού κινδύνου της τιμής της μετοχής εξαρτάται από τα κίνητρα της διοίκησης για ειλικρίνεια κατά τη διαδικασία της αναπροσαρμογής.

Οι Rahmanetal. (2021) διερευνούν τη χρονική στιγμή και τη συχνότητα των επανεκτιμήσεων των παγίων στο Μπαγκλαντές και εξηγούν την επίδραση της αναπροσαρμογής στην καθαρή αξία του ενεργητικού, στις τιμές των μετοχών και στο χρέος των εταιρειών. Χρησιμοποιώντας στο δείγμα τους εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Ντάκα, διαπίστωσαν αυξανόμενη χρήση της μεθόδου της αναπροσαρμογής με τη βιομηχανία της κλωστοϋφαντουργίας να κατέχει τα πρωτεία στην υιοθέτηση της μεθόδου. Επιπλέον, παρατηρήθηκε ότι οι περισσότερες εισηγμένες επιχειρήσεις πραγματοποίησαν επανεκτιμήσεις της αξίας των παγίων τους καταχρηστικά το 2010, εκμεταλλευόμενες τις τότε συνθήκες της αγοράς, η οποία βρισκόταν σε μεγάλη τροχιά ανάπτυξης και οι τιμές των μετοχών αυξάνονταν (bullmarket). Οι περισσότερες νεοεισαγόμενες στο Χρηματιστήριο εταιρείες πραγματοποίησαν επανεκτιμήσεις ακριβώς πριν από την αρχική δημόσια προσφορά (IPO). Τα αποτελέσματα της μελέτης δείχνουν ότι η αναπροσαρμογή επηρέασε την καθαρή αξία του ενεργητικού, τις τιμές των μετοχών και το συνολικό χρέος καθώς μέσω της βελτιωμένης καθαρής αξίας του ενεργητικού ενισχύθηκε η δανειοληπτική ικανότητα και οι τιμές των μετοχών πολλών επιχειρήσεων. Τέλος, οι αρθρογράφοι προτείνουν οι εταιρείες που ακολουθούν τη μέθοδο της αναπροσαρμογής να διενεργούν επανεκτιμήσεις σε τακτά χρονικά διαστήματα προκειμένου να περιοριστεί η ασύμμετρη πληροφόρηση σχετικά με την αξία των περιουσιακών στοιχείων κι έτσι να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των επενδυτών.

Οι Choetal. (2021) επισημαίνουν ότι η επανεκτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατά την περίοδο της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης κατέστη μια αποτελεσματική πολιτική στην Κορέα για την ενίσχυση εταιρειών με χρηματοοικονομικά προβλήματα στη χρηματοδότηση του χρέους με

ξένα κεφάλαια. Πιο συγκεκριμένα, κατά τη χρονική περίοδο 2008-2010 η κυβέρνηση της Κορέας επέτρεψε στις εταιρείες να προβούν σε επανεκτίμηση της αξίας των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού τους για να ενισχύσουν τη χρηματοοικονομική τους θέση, βοηθώντας έτσι τις επιχειρήσεις σε χρηματοοικονομική δυσχέρεια να χρηματοδοτηθούν με ξένα κεφάλαια. Η μελέτη αποκαλύπτει ότι μετά τις αναπροσαρμογές, οι επιχειρήσεις που έχουν ανάγκη χρηματοδότησης επιλέγουν περισσότερο τη μακροπρόθεσμη χρηματοδότηση χρέους με ξένα κεφάλαια και όχι τη βραχυπρόθεσμη ή τη χρηματοδότηση με αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Στη δημοσίευση του ο Ramanna (2013) κάνει λόγο για την εφαρμογή της λογιστικής της εύλογης αξίας, η οποία τις τελευταίες δύο δεκαετίες βρίσκεται σε ανοδική τροχιά. Η λογιστική της εύλογης αξίας αντανakλά τις τρέχουσες τιμές και συνθήκες της αγοράς με αποτέλεσμα να παρέχει πιο σχετικές και επικαιροποιημένες λογιστικές πληροφορίες συγκριτικά με τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με τον Ramanna, ο χρηματοπιστωτικός κλάδος παίζει σημαντικό ρόλο στην αυξανόμενη χρήση της λογιστικής της εύλογης αξίας.

Με το επίμαχο θέμα της επιλογής μεταξύ της λογιστικής της εύλογης αξίας και της λογιστικής του ιστορικού κόστους για την αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ασχολήθηκαν οι Christensen και Nikolaev (2013), μελετώντας επιχειρήσεις σε Ηνωμένο Βασίλειο και Γερμανία σε συνθήκες όπου οι δυνάμεις της αγοράς και όχι οι ρυθμιστικές αρχές καθορίζουν το αποτέλεσμα. Διαπιστώνουν ότι η λογιστική του ιστορικού κόστους κυριαρχεί έναντι της λογιστικής της εύλογης αξίας. Σύμφωνα με τους αρθρογράφους η λογιστική της εύλογης αξίας υιοθετείται όταν υπάρχουν αξιόπιστες εκτιμήσεις σε χαμηλό κόστος και όταν μεταφέρουν πληροφορίες για τη λειτουργική απόδοση. Επιπλέον, χρήση της εύλογης αξίας παρατηρείται πιο συχνά σε εταιρείες με επενδυτικά ακίνητα απ' ότι στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

Με τη διερεύνηση των επιλογών σχετικά με την αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης απομείωσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 και το Δ.Λ.Π. 36, ασχολήθηκαν και οι Ballasetai. (2014), μελετώντας ελληνικές επιχειρήσεις κατά τα έτη 2005, 2007 και 2009. Τα αποτελέσματα δείχνουν - σε αντίθεση με άλλες μελέτες - ότι οι εταιρείες με υψηλότερο δείκτη μόχλευσης είναι πιο πιθανό να υιοθετήσουν τη μέθοδο του ιστορικού κόστους, πιθανόν διότι η διοίκηση πιστεύει πως για τη δανειοδότηση από τις τράπεζες δίνεται μεγαλύτερη σημασία στους δείκτες κερδοφορίας, οι οποίοι

παρουσιάζονται υψηλότεροι μέσω της λογιστικής του κόστους. Επιπροσθέτως, οι εταιρείες που επιλέγουν τη μέθοδο του κόστους παρουσιάζουν υψηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης στις απαιτήσεις των γνωστοποιήσεων των Δ.Λ.Π. 16 και Δ.Λ.Π. 36 απ' ό,τι οι εταιρείες που επιλέγουν τη μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων.

Αναλύοντας τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της μεθόδου της εύλογης αξίας και του ιστορικού κόστους στη δημοσίευσή του, ο Jaijairam (2013) υποστηρίζει ότι η λογιστική της εύλογης αξίας είναι ανώτερη από τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με τον αρθρογράφο, η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και κατά συνέπεια υποδεικνύει την τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων, παρέχοντας έγκαιρη πληροφόρηση στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων. Αντίθετα, η προσέγγιση του ιστορικού κόστους, αν και εύκολη στη χρήση και απλή στην κατανόηση, βασίζεται στο παρελθόν, αφού καταγράφει μια αποτίμηση βάσει της τιμής που αρχικά καταβλήθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου.

2.3 Συμπεράσματα

Από την ανασκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας που προηγήθηκε, καθίσταται έκδηλη η χρήση της λογιστικής της εύλογης αξίας, στην οποία βασίζονται οι αναπροσαρμογές της αξίας των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, η αναπροσαρμογή των παγίων χρησιμοποιείται ως εργαλείο για τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής εικόνας και της δανειοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων. Παράγοντες, όπως το μέγεθος της εταιρείας, η ένταση και η φύση των παγίων, ο χαμηλός δείκτης των λειτουργικών ταμιακών ροών και η μόχλευση, συνδέονται θετικά με την απόφαση της διοίκησης για επανεκτίμηση των παγίων. Βέβαια, ο βαθμός επίδρασης αυτών των παραγόντων στις αποφάσεις των Διοικούντων εξαρτάται από τη δυναμική της αγοράς και τη φύση της οικονομίας στην οποία λειτουργούν οι επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Το Πάγιο Ενεργητικό αποτελεί το πιο σημαντικό τμήμα του μη κυκλοφορούντος Ενεργητικού, δεδομένου ότι, επειδή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί μακροπρόθεσμα στην παραγωγή κέρδους, συνιστά ένδειξη του κύκλου εργασιών και της παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης. Τα στοιχεία του πάγιου Ενεργητικού διακρίνονται σε ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις⁶.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οικονομική οντότητα, τα οποία έχουν υλική και φυσική υπόσταση, κατέχονται από την οικονομική οντότητα με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή προϊόντων ή στην παροχή υπηρεσιών ή για την κάλυψη διοικητικών αναγκών της οικονομικής οντότητας και η διάρκεια ζωής τους είναι μεγαλύτερη του έτους (δηλαδή, κατέχονται για περισσότερες από μία διαχειριστικές χρήσεις). Χαρακτηριστικά παραδείγματα ενσώματων περιουσιακών στοιχείων είναι: η γη, οι διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε αποσβέσεις, τα κτίρια τεχνικά έργα, ο μηχανολογικός εξοπλισμός κ.α.⁷.

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται εκτενώς το θεσμικό πλαίσιο που σχετίζεται με τον λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης στις Οικονομικές Καταστάσεις των ενσώματων παγίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Επιπλέον, γίνεται αναφορά στον προσδιορισμό της απομείωσης ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Τέλος, παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων που προκύπτουν από αυτές τις μεταβολές, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος».

⁶<https://euretirio.com/pagio-energitiko/> [Ημερομηνία Πρόσβασης: 1/11/2022]

⁷Νεγκάκης, Ταχυνάκης (2021)

3.2 Βασικές πληροφορίες και σκοπός του Δ.Λ.Π. 16

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (Δ.Λ.Π. 16) εκδόθηκε τον Μάρτιο του 1982 με τίτλο «Λογιστική των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων». Ακολούθως, επανεκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 1993 με τίτλο «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», αναθεωρημένο ως μέρος του έργου «Συγκρισιμότητα των Οικονομικών Καταστάσεων». Στη συνέχεια, τροποποιήθηκε τον Απρίλιο και τον Ιούλιο του 1998. Τον Δεκέμβριο του 2003 επανεκδόθηκε ως Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» και τέθηκε σε εφαρμογή για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου του 2005. Από τότε τροποποιήθηκε αρκετές φορές και πιο συγκεκριμένα, τα έτη 2008, 2012, 2013 και 2014, με πιο πρόσφατη τροποποίηση αυτή που πραγματοποιήθηκε τον Μάιο του 2020 και ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου του 2022⁸.

Το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» (IAS 16 “Property, Plant and Equipment”) έχει σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις, ώστε να έχουν τη δυνατότητα οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις πληροφορίες της οικονομικής οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Τα βασικά θέματα που ρυθμίζει το συγκεκριμένο Πρότυπο είναι η αναγνώριση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι δαπάνες των αποσβέσεων, αλλά και η αναγνώριση, τυχόν, ζημιών απομείωσης⁹.

3.3 Πεδίο εφαρμογής και ορισμοί του Δ.Λ.Π. 16

Σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής του, το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, εκτός αν κάποιο άλλο Πρότυπο απαιτεί ή παρέχει τη

⁸Deloitte, (2022), IAS 16 – Property, Plant and Equipment [Online], Διαθέσιμο στο: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16> [Ημερομηνία Πρόσβασης: 1/11/2022]

⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 1

δυνατότητα διαφορετικής λογιστικής αντιμετώπισης¹⁰. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για¹¹:

- ενσώματα πάγια, κατεχόμενα προς πώληση (σε αυτή την περίπτωση εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Α. 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες»)
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (σε αυτή την περίπτωση ισχύουν οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία»)
- την αναγνώριση και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, προερχόμενα από εξερεύνηση και αξιολόγηση ορυκτών πόρων (σε αυτή την περίπτωση εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Α. 6 «Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων»)
- μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Βέβαια, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 16 ισχύουν για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που αναφέρονται στις τρεις τελευταίες ανωτέρω περιπτώσεις¹². Επιπλέον, παρά το γεγονός ότι το Δ.Λ.Π. 16 δεν εφαρμόζεται για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετιζόμενα με αγροτική δραστηριότητα, οι διατάξεις του ισχύουν για τα καρποφόρα φυτά, όχι όμως για την παραγωγή των εν λόγω φυτών¹³.

Επιπρόσθετα, σε σχέση με τα επενδυτικά ακίνητα, όταν μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει- κατά το στάδιο της μεταγενέστερης αποτίμησης και μετά την αρχική αναγνώριση -τη μέθοδο του κόστους, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα», θα εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους, έτσι όπως αυτή περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 16¹⁴.

Για τους σκοπούς του Δ.Λ.Π. 16 και την καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω, είναι χρήσιμο να παρατεθούν κάποιοι βασικοί ορισμοί. Πιο αναλυτικά ορίζονται¹⁵:

- οι *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*, ως τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

¹⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 2

¹¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 3

¹² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 3

¹³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 3

¹⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 5

¹⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6

- ✓ κατέχονται από την οικονομική οντότητα για τη χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς, και
- ✓ αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία λογιστικές περιόδους,
- το *Κόστος*, ως το ποσό των μετρητών ή των ταμειακών ισοδύναμων που καταβλήθηκε από την οικονομική οντότητα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου κατά τον χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του,
- η *Απόσβεση*, ως η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του,
- το *Αποσβέσιμο Ποσό*, ως το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία,
- η *Υπολειμματική Αξία* ενός περιουσιακού στοιχείου, ως το εκτιμώμενο ποσό που θα λάμβανε μία οικονομική οντότητα στην τρέχουσα χρήση από τη διάθεση του στοιχείου, μετά την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων διάθεσης, εφόσον το στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του,
- η *Ωφέλιμη Ζωή* ενός περιουσιακού στοιχείου, ως:
 - ✓ η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα, ή
 - ✓ το πλήθος των παραγωγικών ή συναφών μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένεται να λάβει από το περιουσιακό στοιχείο,
- η *Εύλογη Αξία*, ως η τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή που θα κατέβαλε κάποιος για τη μεταβίβαση μίας υποχρέωσης σε μία κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης (βλ. Δ.Π.Χ.Α. 13 «Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας»),
- η *Λογιστική Αξία*, ως το ποσό με το οποίο με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης μετά την αφαίρεση τυχόν σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης,

- η *Ζημιά Απομείωσης*, ως το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του,
- το *Ανακτήσιμο Ποσό*, ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας - μετά την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων πώλησης - και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου,
- η *Ειδική Αξία για την Οικονομική Οντότητα*, ως η παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει μία οικονομική οντότητα να επιβαρυνθεί κατά τον διακανονισμό μιας υποχρέωσης, και
- το *Καρποφόρο Φυτό*, ως ένα ζωντανό φυτό, το οποίο:
 - ✓ χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή για την προμήθεια της γεωργικής παραγωγής,
 - ✓ αναμένεται να παράγει καρπούς για περισσότερο από ένα έτος, και
 - ✓ έχει μικρή πιθανότητα να πωληθεί ως γεωργική παραγωγή, εκτός της περίπτωσης πώλησης ανακυκλώσιμων άχρηστων προϊόντων (πωλήσεις scrap).

3.4 Αναγνώριση

Κριτήρια αναγνώρισης

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού και καταχωρείται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της οικονομικής οντότητας μόνο αν ισχύουν σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις¹⁶:

- υπάρχει πιθανότητα εισροής στην οικονομική οντότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών συνδεδεμένων με το ενσώματο πάγιο, και
- υπάρχει δυνατότητα αξιόπιστης επιμέτρησης του κόστους του ενσώματου παγίου.

¹⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 7

Επισημαίνεται ότι στοιχεία όπως ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης λογιστικοποιούνται με βάση το παρόν Πρότυπο, εφόσον πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Ειδικότερα, τα στοιχεία αυτά ταξινομούνται ως αποθέματα¹⁷.

Σε σχέση με τα παραπάνω κριτήρια αναγνώρισης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι το πρώτο κριτήριο ικανοποιείται συνήθως, μόνο όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση των ενσώματων παγίων έχουν περιέλθει στην οικονομική οντότητα, ενώ το δεύτερο κριτήριο ικανοποιείται κατά κανόνα, όταν η πράξη ανταλλαγής, βάσει της οποίας αποκτήθηκε το ενσώματο πάγιο, προσδιορίζει το κόστος του¹⁸.

Επιπλέον, είναι αναγκαία η κρίση της οικονομικής οντότητας κατά την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, με βάση τις ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε οντότητας, δεδομένου ότι το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα μέτρησης για την αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου, δηλαδή τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων παγίων. Αρκετές φορές κρίνεται σκόπιμο να συναθροίζονται τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως εργαλεία, και να εφαρμόζονται τα κριτήρια στο σύνολο της αξίας τους¹⁹.

Έτσι, σύμφωνα με τις παραπάνω αρχές αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα κόστη των ενσώματων παγίων κατά τη χρονική στιγμή που αυτά πραγματοποιούνται. Τα κόστη αυτά περιλαμβάνουν τα αρχικά κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά την απόκτηση ή κατασκευή ενός ενσώματου παγίου, καθώς και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα ως προσθήκες ή για την αντικατάσταση μέρους ενός ενσώματου παγίου ή για τη συντήρησή του²⁰.

Αρχικό κόστος

Ορισμένα στοιχεία των ενσώματων παγίων δύναται να αποκτηθούν για λόγους ασφάλειας ή/και για περιβαλλοντικούς λόγους. Αν και η απόκτηση τέτοιων στοιχείων δεν αυξάνει άμεσα τα οικονομικά οφέλη της οντότητας από τα υπάρχοντα στοιχεία των ενσώματων παγίων, είναι πιθανό να καθίσταται απαραίτητη, ώστε να λάβει η οικονομική οντότητα μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες από άλλα στοιχεία του ενεργητικού της. Συνεπώς, τέτοιου είδους στοιχεία ενσώματων παγίων πληρούν τις

¹⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 8

¹⁸ GrantThornton (2016)

¹⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 9

²⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 10

προϋποθέσεις για αναγνώριση ως στοιχεία του ενεργητικού, αφού προσφέρουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να αποκομίσει επιπλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δε θα προέκυπταν χωρίς την απόκτηση των συγκεκριμένων παγίων²¹.

Μεταγενέστερο κόστος

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων που αναλύθηκαν παραπάνω, οι δαπάνες καθημερινής συντήρησης ή επισκευής των παγίων δεν αναγνωρίζονται αυξητικά της λογιστικής αξίας τους. Οι συγκεκριμένες δαπάνες καταχωρούνται στα αποτελέσματα κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται και αποτελούνται κυρίως από τα κόστη εργασίας και τα αναλώσιμα υλικά και ενδέχεται να περιλαμβάνουν και το κόστος διάφορων μικρών ανταλλακτικών. Συνήθως, περιγράφονται ως «επισκευές και συντηρήσεις» του ενσώματου παγίου²².

Κατά την ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό ορισμένα τμήματά του, όπως για παράδειγμα το εσωτερικό ενός επιβατικού αεροσκάφους ή το εσωτερικό ενός κλίβανου εργαστηρίου, να χρήζουν αντικατάστασης σε τακτά χρονικά διαστήματα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των τμημάτων του ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του παγίου τη χρονική στιγμή που πραγματοποιείται το κόστος, και εφόσον ικανοποιούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαταστάθηκαν αποαναγνωρίζεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αποαναγνώρισης του παρόντος Προτύπου που αναλύονται παρακάτω²³.

Επιπλέον, η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, για παράδειγμα ενός αεροσκάφους, ενδέχεται να απαιτεί συχνές ουσιώδεις επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξάρτητα από το εάν τελικά θα γίνει αντικατάσταση σε μέρη αυτού του στοιχείου. Το κόστος της επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου που επιθεωρείται ως αντικατάσταση, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του Προτύπου. Οποιαδήποτε υπολειπόμενη λογιστική αξία του κόστους προηγούμενης επιθεώρησης αποαναγνωρίζεται, ανεξάρτητα από το εάν το κόστος προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε στη συναλλαγή κατά την

²¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 11

²² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 12

²³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 13

οποία το ενσώματο πάγιο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μίας μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης δύναται να χρησιμοποιηθεί ενδεικτικά για την εκτίμηση του κόστους του υφιστάμενου στοιχείου της επιθεώρησης, όταν το στοιχείο αυτό αποκτάται ή κατασκευάζεται²⁴.

3.5 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση

Με βάση το Δ.Λ.Π. 16, ένα ενσώματο πάγιο, το οποίο καλύπτει τις προϋποθέσεις αναγνώρισής του ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει αρχικά να αποτιμάται στο κόστος του²⁵.

Στοιχεία του κόστους

Τα στοιχεία του κόστους ενός ενσώματου παγίου είναι τα εξής²⁶:

- η τιμή αγοράς, στην οποία προστίθενται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι, έπειτα από την αφαίρεση των παρεχόμενων εμπορικών εκπτώσεων και των μειώσεων τιμών,
- τα άμεσα κόστη που απαιτούνται, έτσι ώστε να περιέλθει το ενσώματο πάγιο στην τοποθεσία και σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται από τη διοίκηση και
- το αρχικά εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του παγίου, καθώς και το κόστος αποκατάστασης του χώρου που τοποθετήθηκε το πάγιο. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει είτε κατά την απόκτησή του είτε ως συνέπεια της χρησιμοποίησής του για συγκεκριμένη χρονική περίοδο για σκοπούς εκτός της παραγωγής αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα άμεσα επιρριπτέων δαπανών στην αξία ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου συνιστούν τα ακόλουθα²⁷:

²⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 14

²⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 15

²⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 16

²⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 17

- το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους (όπως αυτό ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε Εργαζομένους») από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου,
- το κόστος της προετοιμασίας και οριοθέτησης του χώρου,
- οι αρχικές δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την παράδοση και μεταφορά του περιουσιακού στοιχείου,
- το κόστος που σχετίζεται με την εγκατάσταση και συναρμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου,
- το κόστος όλων των αναγκαίων δοκιμών που αφορούν την καλή λειτουργία του παγίου, δηλαδή της αξιολόγησης του κατά πόσο η τεχνική και φυσική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι τέτοια που να είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς, και
- οι επαγγελματικές αμοιβές

Επισημαίνεται ότι η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» στο κόστος των δεσμεύσεων για αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο, που πραγματοποιούνται σε μια συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι δεσμεύσεις που αφορούν σε κόστη, τα οποία αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 ή το Δ.Λ.Π. 16, αναγνωρίζονται και αποτιμώνται με βάση το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία»²⁸.

Παραδείγματα δαπανών που δεν περιλαμβάνονται και δεν επιρρίπτονται στο κόστος ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι τα εξής²⁹:

- το κόστος ανοίγματος νέας παραγωγικής μονάδας,
- το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων διαφήμισης και προώθησης,
- το κόστος διεξαγωγής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων εκπαίδευσης του προσωπικού και

²⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 18

²⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 19

- τα διοικητικά και άλλα γενικά κόστη που πραγματοποιεί για τον σκοπό αυτό η οικονομική οντότητα.

Επίσης, όταν το ενσώματο πάγιο βρίσκεται στην τοποθεσία και στην απαιτούμενη κατάσταση, σύμφωνα με τις προδιαγραφές της διοίκησης της οικονομικής οντότητας, παύουν να αναγνωρίζονται τα κόστη στη λογιστική αξία του. Συνεπώς, το κόστος χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα δαπανών που δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν τα παρακάτω³⁰:

- οι δαπάνες που πραγματοποιούνται, όταν το στοιχείο είναι σε θέση να λειτουργήσει έτσι όπως η διοίκηση έχει προσδιορίσει, ωστόσο, είτε ακόμη δε λειτουργεί είτε λειτουργεί με μικρότερη από την κανονική δυναμικότητα,
- οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που προκύπτουν καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου και
- το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

Επιπροσθέτως, διευκρινίζεται ότι τα στοιχεία μπορούν να παράγονται όταν το ενσώματο πάγιο περιέλθει στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει καθορίσει η διοίκηση της οικονομικής οντότητας (όπως για παράδειγμα τα δείγματα που έχουν παραχθεί κατά τη δοκιμή καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου). Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το προϊόν της πώλησης των εν λόγω στοιχείων, και το κόστος των στοιχείων αυτών, στα αποτελέσματα, όπως ορίζεται από τα ισχύοντα Πρότυπα. Για την επιμέτρηση του κόστους των στοιχείων αυτών εφαρμόζονται οι απαιτήσεις αποτίμησης του Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»³¹.

Ακόμη, σημειώνεται πως η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν προσ αυξάνεται από ορισμένες δευτερεύουσες λειτουργίες, οι οποίες ενδέχεται να δημιουργηθούν πριν ή κατά τη διάρκεια πραγματοποίησης των κατασκευαστικών ή των δραστηριοτήτων ανάπτυξης του στοιχείου και δεν είναι αναγκαίες για να βρεθεί το εν λόγω στοιχείο στη θέση και την κατάσταση που έχει προσδιορίσει η διοίκηση για τη λειτουργία του. Γι' αυτό, τα σχετικά με αυτές τις λειτουργίες έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της τρέχουσας

³⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 20

³¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 20Α

περιόδου και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και εξόδων της οικονομικής οντότητας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα μπορεί να είναι τα έσοδα και τα έξοδα από τη χρήση ενός οικοπέδου ως χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων μέχρι την έναρξη της κατασκευής³².

Επιπλέον, αναφέρεται ότι το κόστος που σχετίζεται με ένα ιδιοκατασκευασμένο περιουσιακό στοιχείο καθορίζεται με βάση τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα στοιχείο που αποκτάται. Έτσι, αν η οικονομική οντότητα κατασκευάζει παρόμοια ενσώματα περιουσιακά στοιχεία για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, τότε το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου ενσώματου παγίου είναι το ίδιο με το κόστος του παραγόμενου προς πώληση ενσώματου παγίου. Επομένως, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού, κάθε κέρδος που, τυχόν, προκύπτει, πρέπει να απαλείφεται. Παράλληλα, το κόστος ασυνήθιστων και υπερβολικών ποσών φύρας, το κόστος αδράνειας ή η σπατάλη άλλων παραγωγικών πόρων που προέκυψαν κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν συνυπολογίζονται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Τα κριτήρια για να αναγνωριστούν οι τόκοι προσθετικά της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευασμένου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού»³³.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι τα καρποφόρα φυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως ακριβώς και τα ιδιοκατασκευαζόμενα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, προτού βρεθούν στην τοποθεσία και την κατάλληλη κατάσταση που έχει προσδιορίσει η διοίκηση για τη λειτουργία του. Κατά συνέπεια, οι αναφορές σε «κατασκευή» στο παρόν Πρότυπο θα πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι καλύπτουν τις απαιτούμενες δραστηριότητες για την καλλιέργεια των καρποφόρων φυτών, πριν βρεθούν στην τοποθεσία και την κατάλληλη κατάσταση για τη λειτουργία, σύμφωνα με τις προδιαγραφές της διοίκησης³⁴.

Αποτίμηση του κόστους

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 16, το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων επιμετράται στην ισοδύναμη τιμή που καταβάλλεται τοις μετρητοίς

³² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 21

³³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 22

³⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 22Α

κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αν η πληρωμή εκτείνεται εκτός των συνήθων πιστωτικών ορίων, τότε η διαφορά μεταξύ της τιμής τοις μετρητοίς και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός κεφαλαιοποιείται με βάση το Δ.Λ.Π. 23³⁵.

Αρκετές φορές ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με αντάλλαγμα ενός ή περισσότερων μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων ή με συνδυασμό νομισματικών και μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του αποκτώμενου ενσώματου παγίου επιμετράται στην εύλογη αξία του, εκτός αν η πράξη της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική υπόσταση ή δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο η εύλογη αξία ούτε του παραληφθέντος ούτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου. Έτσι, αν το αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία του, τότε το κόστος του είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που παραχωρήθηκε³⁶.

Μία οικονομική οντότητα ελέγχει αν μια συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική υπόσταση, εξετάζοντας την έκταση στην οποία πρόκειται να επηρεαστούν οι ταμειακές ροές ως αποτέλεσμα της συναλλαγής αυτής. Μία πράξη ανταλλαγής εμπεριέχει εμπορική ουσία, εφόσον³⁷:

- η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και χρηματικό ποσό) των ταμειακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, ή
- η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία, κατά το μέρος των δραστηριοτήτων της που επηρεάζονται από την πράξη ανταλλαγής, μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής, και
- η διαφορά μεταξύ των δύο προαναφερόμενων στοιχείων είναι σημαντική σχετικά με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να διαπιστωθεί αν μία πράξη ανταλλαγής εμπεριέχει εμπορική ουσία, θα πρέπει η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία του μέρους των δραστηριοτήτων της που επηρεάζονται από την ανταλλαγή, να αποτυπώνει τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα της παραπάνω ανάλυσης μπορεί να είναι

³⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 23

³⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 24

³⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 25

ξεκάθαρο χωρίς να πρέπει η οικονομική οντότητα να προβεί σε ιδιαίτερους και λεπτομερείς υπολογισμούς³⁸.

Σχετικά με τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, αυτή δύναται να αποτιμηθεί αξιόπιστα, εφόσον³⁹:

- η διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι ουσιώδης για το περιουσιακό στοιχείο, ή
- είναι εφικτός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.

Ακόμη, τονίζεται ότι αν μία οικονομική οντότητα είναι ικανή να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του αποκτηθέντος είτε του εκχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του εκχωρηθέντος στοιχείου χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους του αποκτηθέντος στοιχείου, εκτός και αν η εύλογη αξία του στοιχείου που αποκτήθηκε είναι πιο έκδηλη⁴⁰.

Τέλος, επισημαίνεται ότι η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκτάται με κρατική επιχορήγηση, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης» και μπορεί να μειωθεί κατά το χρηματικό ποσό των κρατικών επιχορηγήσεων⁴¹.

3.6 Αποτίμηση μετά την αναγνώριση

Το Δ.Λ.Π. 16 παρέχει στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει ως λογιστική πολιτική είτε το υπόδειγμα του κόστους είτε το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων της. Το Πρότυπο ορίζει ότι η λογιστική πολιτική που θα επιλεγθεί θα πρέπει να εφαρμόζεται σε μία ολόκληρη κατηγορία ενσώματων παγίων της οντότητας⁴².

³⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 25

³⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 26

⁴⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 26

⁴¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 28

⁴² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 29

Μέθοδος του κόστους

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους, μετά την αρχική του αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα ενσώματο πάγιο θα πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων και των οποιωνδήποτε σωρευμένων ζημιών απομείωσης⁴³.

Μέθοδος της αναπροσαρμογής

Σύμφωνα με το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής, μετά την αρχική του αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα ενσώματο πάγιο, η εύλογη αξία του οποίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, θα πρέπει να απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία. Ως αναπροσαρμοσμένη αξία νοείται η εύλογη αξία του ενσώματου παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μειωμένη κατά τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης⁴⁴.

Τονίζεται ότι οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται με επαρκή συχνότητα, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται ότι η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου δε διαφέρει ουσιωδώς από αυτή που θα προσδιοριζόταν με τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς⁴⁵. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών συνιστά συνάρτηση των μεταβολών στην εύλογη αξία των ενσώματων παγίων που αναπροσαρμόζονται⁴⁶. Όταν η εύλογη αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική του αξία, τότε είναι απαραίτητη μία περαιτέρω αναπροσαρμογή. Δεδομένου ότι ορισμένα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε σημαντικές και ασταθείς μεταβολές της εύλογης αξίας τους, χρειάζονται ετήσια αναπροσαρμογή. Βέβαια, τόσο συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι απαραίτητες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με ασήμαντες μεταβολές στη εύλογη αξία τους, οπότε τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να υπόκεινται σε αναπροσαρμογή μόνο κάθε τρία ή πέντε χρόνια⁴⁷.

⁴³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 30

⁴⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 31

⁴⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 31

⁴⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 34

⁴⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 34

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων υπόκειται σε αναπροσαρμογή, η λογιστική του αξία τροποποιείται, προκειμένου να ανέλθει στην αναπροσαρμοσμένη αξία. Έτσι, κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, επιλέγεται ένας από τους παρακάτω λογιστικούς χειρισμούς⁴⁸:

- η προ αποσβέσεων λογιστική αξία προσαρμόζεται κατά τρόπο που είναι συνεπής με την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η προ αποσβέσεων λογιστική αξία μπορεί να επαναδιατυπωθεί με αναφορά σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς ή μπορεί να επαναδιατυπωθεί ανάλογα με τη μεταβολή στη λογιστική αξία. Οι σωρευμένες αποσβέσεις κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής προσαρμόζονται, ώστε να ισούνται με τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της λογιστικής αξίας, έπειτα από τον συνυπολογισμό των σωρευμένων ζημιών απομείωσης. Η συγκεκριμένη μέθοδος ακολουθείται όταν ένα ενσώματο πάγιο αναπροσαρμόζεται, σύμφωνα με έναν δείκτη που εφαρμόζεται προκειμένου να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του, ή
- οι σωρευμένες αποσβέσεις συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του ενσώματου παγίου και το καθαρό ποσό αναδιατυπώνεται με βάση το αναπροσαρμοσμένο ποσό του παγίου. Η παραπάνω μέθοδος συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Και στους δύο παραπάνω λογιστικούς χειρισμούς, το ποσό της προσαρμογής των σωρευμένων αποσβέσεων συνιστά τμήμα της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας του ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου⁴⁹.

Επισημαίνεται ότι εφόσον επιλεχθεί η μέθοδος της αναπροσαρμογής, τότε αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται για ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το ενσώματο πάγιο και όχι επιλεκτικά⁵⁰.

Βάσει του Προτύπου, ως κατηγορία ενσώματων παγίων ορίζεται ένα σύνολο περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας. Ακολουθούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών⁵¹:

- οι εδαφικές εκτάσεις
- τα γήπεδα και τα κτίρια

⁴⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 35

⁴⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 35

⁵⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 36

⁵¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 37

- τα μηχανήματα
- τα πλοία
- τα αεροπλάνα
- τα οχήματα
- τα έπιπλα και τα σκεύη
- ο εξοπλισμός γραφείων και
- τα καρποφόρα φυτά

Προκειμένου να αποφευχθεί η επιλεκτική αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις Οικονομικές Καταστάσεις μεικτών ποσών κόστους και αποτίμησης διαφορετικών ημερομηνιών, τα επιμέρους στοιχεία μίας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται παράλληλα. Βέβαια, με την προϋπόθεση ότι η αναπροσαρμογή ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και συμβαδίζει με τα τρέχοντα δεδομένα, καθίσταται εφικτή η σταδιακή αναπροσαρμογή μιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων⁵².

Σε σχέση με τη λογιστική αντιμετώπιση των αποτελεσμάτων της αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Η αύξηση που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και σωρευτικά στα ίδια κεφάλαια ως πλεόνασμα αναπροσαρμογής (στο κονδύλι «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής»). Εντούτοις, τονίζεται πως στον βαθμό που μία αύξηση της λογιστικής αξίας ενός ενσώματου παγίου λόγω αναπροσαρμογής αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου ενσώματου παγίου, η οποία είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα, τότε η αύξηση αυτή πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα⁵³.
- Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός ενσώματου παγίου που προκύπτει από την αναπροσαρμογή, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός αν η μείωση αυτή αναστρέφει προηγούμενη αύξηση του ίδιου παγίου που είχε αναγνωρισθεί ως πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια. Στην περίπτωση αυτή, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων, μειώνοντας το σωρευτικό ποσό

⁵² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 38

⁵³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 39

(πιστωτικό υπόλοιπο) του πλεονάσματος αναπροσαρμογής μέχρι το όριο του εκάστοτε πιστωτικού υπολοίπου που υφίσταται στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο⁵⁴.

Βάσει των όσων ορίζει το Πρότυπο, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στην Καθαρή Θέση σχετικά με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα μεταφερθεί τελικά στο υπόλοιπο κερδών εις νέον με έναν από τους παρακάτω τρόπους⁵⁵:

- είτε συνολικά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (πωληθεί ή αποσυρθεί)
- είτε σταδιακά και ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου. Συγκεκριμένα, μέρος του πλεονάσματος αναπροσαρμογής μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον κατά τη διάρκεια της χρήσης του πάγιου στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Το ποσό που μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία του ενσώματου παγίου και της απόσβεσης στο αρχικό κόστος του εν λόγω στοιχείου.

Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δύο χειρισμούς κι αν ακολουθηθεί, δεν επιτρέπεται η μεταφορά του χρηματικού πλεονάσματος αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέο μέσω των κερδών ή ζημιών της περιόδου, δηλαδή μέσω του αποτελέσματος της περιόδου. Η μεταφορά αυτή πραγματοποιείται απευθείας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων⁵⁶.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι επιδράσεις του φόρου εισοδήματος, αν υπάρχουν, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 «Φορολογία Εισοδήματος»⁵⁷.

Παρακάτω παρουσιάζεται ένα σχήμα αναφορικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των αποτελεσμάτων της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων, η οποία αναλύθηκε παραπάνω.

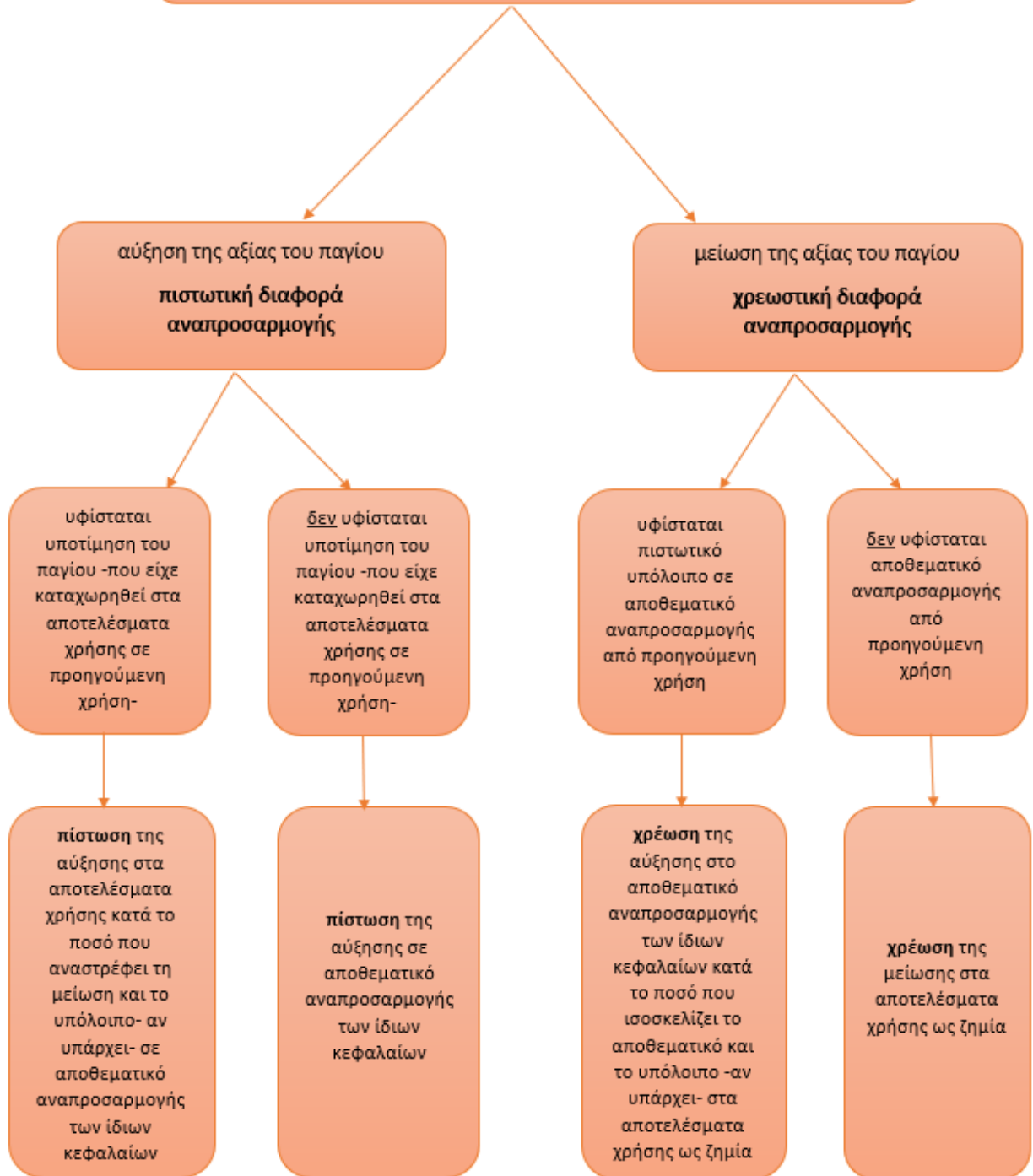
⁵⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 40

⁵⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 41

⁵⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 41

⁵⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 42

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ



3.7 Απόσβεση

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, κάθε συστατικό μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, με κόστος το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά⁵⁸.

Πιο συγκεκριμένα, μία οικονομική οντότητα κατανέμει το ποσό που αρχικά αναγνώρισε για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων στα σημαντικά μέρη που το απαρτίζουν και αποσβένει ξεχωριστά κάθε μέρος. Για παράδειγμα, μπορεί να κρίνεται σκόπιμο να αποσβεστεί ξεχωριστά ο σκελετός ενός αεροσκάφους από τις μηχανές του, είτε αυτό ανήκει στην οικονομική οντότητα είτε είναι μισθωμένο με χρηματοοικονομική μίσθωση. Επίσης, στην περίπτωση που μία οικονομική οντότητα κατέχει ενσώματα πάγια, τα οποία εκμισθώνει (με συμβάσεις λειτουργικής μίσθωσης) σε τρίτους, ίσως να χρειάζεται να αποσβεστούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να αντικατοπτρίζονται μέσω της διενεργηθείσας απόσβεσής τους και οι τυχόν ευνοϊκοί ή μη όροι των συμβάσεων μίσθωσης, σε σχέση με τους όρους της αγοράς⁵⁹.

Βέβαια, υφίστανται και περιπτώσεις, κατά τις οποίες τμήματα μπορούν να ομαδοποιηθούν για τον υπολογισμό της απόσβεσης. Κάτι τέτοιο συμβαίνει, εφόσον ένα σημαντικό μέρος ενός ενσώματου παγίου έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδιες με την ωφέλιμη ζωή και τη μέθοδο απόσβεσης ενός άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου ενσώματου παγίου⁶⁰.

Εφόσον μία οικονομική οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός ενσώματου παγίου έχει τη δυνατότητα, επίσης, να αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο τμήμα αυτού. Το υπόλοιπο τμήμα του ενσώματου παγίου αποτελείται από εκείνα τα τμήματα, τα οποία δεν είναι ουσιώδη μεμονωμένα. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά διαφέρουν, τότε ενδεχομένως να απαιτείται να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου με τέτοιο τρόπο, ώστε να αντιπροσωπεύει με ακρίβεια τον ρυθμό ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου⁶¹. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου των

⁵⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 43

⁵⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 44

⁶⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 45

⁶¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 46

ενσώματων ακινητοποιήσεων, τα οποία δεν έχουν σημαντικό κόστος συγκριτικά με το συνολικό κόστος του⁶².

Η επιβάρυνση της απόσβεσης συμμετέχει στον προσδιορισμό του αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία) και αναγνωρίζεται για κάθε περίοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου⁶³. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο, απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων, τότε η επιβάρυνση της απόσβεσης συνιστά τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. Δ.Λ.Π. 2) ή η απόσβεση ενσώματων παγίων που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες δύναται να συμπεριληφθεί στο κόστος ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο αναγνωρίζεται βάσει του Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»⁶⁴.

Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

Σχετικά με το χρηματικό ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πάνω στο οποίο θα υπολογίζονται οι αποσβέσεις του (αποσβέσιμο ποσό), αυτό πρέπει να κατανέμεται με συστηματικό τρόπο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου και να προσδιορίζεται έπειτα από την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός ενσώματου παγίου είναι συνήθως αμελητέα για τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού⁶⁵.

Τονίζεται ότι η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός ενσώματου παγίου θα πρέπει να εξετάζονται κατ' ελάχιστο στη λήξη κάθε διαχειριστικής χρήσης, ακόμη κι αν υπάρχει διαφορά εκτιμήσεων που έγιναν στο παρελθόν και προσδοκιών για το μέλλον. Στην περίπτωση αυτή, οι τυχόν μεταβολές που προκύπτουν θα πρέπει να θεωρούνται ως αλλαγές λογιστικής εκτίμησης και να αντιμετωπίζονται σύμφωνα

⁶² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 47

⁶³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 48

⁶⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 49

⁶⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 50, 53

με το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»⁶⁶.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η απόσβεση αναγνωρίζεται ακόμη κι αν η εύλογη αξία του ενσώματου παγίου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία, αρκεί η υπολειμματική αξία του παγίου να μην υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Σε καμία περίπτωση η απαίτηση της απόσβεσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρείται από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησής του⁶⁷.

Επισημαίνεται ότι υπάρχει περίπτωση, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων να αυξηθεί φτάνοντας ή και ξεπερνώντας ακόμα και τη λογιστική του αξία. Στο ενδεχόμενο αυτό της αύξησης, η επιβάρυνση της απόσβεσης του ενσώματου παγίου είναι μηδενική, εκτός εάν και μέχρι η υπολειμματική του αξία να μειωθεί μεταγενέστερα κάτω από τη λογιστική του αξία⁶⁸.

Όσον αφορά την έναρξη και παύση διενέργειας αποσβέσεων, το Πρότυπο ορίζει ότι η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου ξεκινά όταν αυτό περιέλθει σε θέση και κατάσταση κατάλληλη για τη λειτουργία του σύμφωνα με τις προδιαγραφές της διοίκησης, δηλαδή όταν είναι πλέον διαθέσιμο προς χρήση. Η απόσβεση συνεχίζεται μέχρι και την παύση του στοιχείου, η οποία πραγματοποιείται τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας κατάταξής του ως διαθέσιμο προς πώληση ή κατάταξής του σε ομάδα διαθέσιμη προς πώληση (σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5) και της ημερομηνίας που αυτό παύει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οικονομικής οντότητας. Αντιθέτως, δεν υφίσταται παύση απόσβεσης στην περίπτωση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός και αν έχει πλήρως αποσβεστεί. Σύμφωνα, ωστόσο, με τις μεθόδους απόσβεσης που βασίζονται στη χρήση του ενσώματου παγίου (απόσβεση με βάση τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων), η επιβάρυνση της απόσβεσης δύναται να είναι μηδενική εφόσον δεν υφίσταται παραγωγή⁶⁹.

Σε σχέση με την ωφέλιμη ζωή ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τη χρησιμότητα που πρόκειται αυτό το στοιχείο να έχει για την οικονομική οντότητα. Εντούτοις, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη ζωή ενός ενσώματου παγίου δε συμπίπτει με την οικονομική του ζωή. Για παράδειγμα, μία οικονομική οντότητα μπορεί να πωλεί ή να διαγράφει

⁶⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 51

⁶⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 52

⁶⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 54

⁶⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 55

τα ενσώματα πάγια της μετά την παρέλευση ορισμένου χρονικού διαστήματος ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε καθένα απ' αυτά. Κατά συνέπεια, συνιστά θέμα κρίσης και εμπειρίας, από την πλευρά της διοίκησης της οικονομικής οντότητας, η εκτίμηση του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο θα εισρέουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο συγκεκριμένο ενσώματο πάγιο και επομένως η εκτίμηση της ωφέλιμης του ζωής⁷⁰.

Έτσι, απαιτείται κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου να συνυπολογίζονται οι παρακάτω παράγοντες⁷¹:

- η αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, η οποία εκτιμάται σε σχέση με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή την πραγματική παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου,
- η προβλεπόμενη φυσική φθορά, εξαρτώμενη από λειτουργικούς παράγοντες, όπως η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου αλλά και οι βάρδιες λειτουργίας των παραγωγικών εγκαταστάσεων,
- η τεχνική ή εμπορική απαξίωση λόγω αλλαγών στην παραγωγική διαδικασία ή μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς (Η πρόοδος της τεχνολογίας συντείνει σ' αυτού του είδους την απαξίωση, αφού μπορεί να απαξιώσει το περιουσιακό στοιχείο ή από μεταβολές στη ζήτηση για προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται από αυτό. Αναμενόμενες μελλοντικές μειώσεις στην τιμή πώλησης ενός προϊόντος που έχει παραχθεί από τη χρήση ενός ενσώματου παγίου, πιθανόν να υποδεικνύουν την προσδοκία τεχνικής ή εμπορικής απαξίωσης του εν λόγω ενσώματου παγίου, το οποίο με τη σειρά του ενδέχεται να αντανakλά μία μείωση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται σε αυτό.),
- οι νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η λήξη της διάρκειας μιας μίσθωσης.

Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που μαζί με το γήπεδο-οικόπεδο αγοράζεται και το κτίριο, απαιτείται να γίνεται διαχωρισμός στις επιμέρους αξίες τους και να διενεργούνται αποσβέσεις μόνο για το κτίριο, δεδομένου ότι τα γήπεδα-οικόπεδα και τα κτίρια συνιστούν ενσώματα πάγια που διαχωρίζονται μεταξύ τους και αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για λογιστικούς σκοπούς, έστω κι αν

⁷⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 57

⁷¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 56

αποκτώνται μαζί. Σε αντίθεση με τα κτίρια που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και γι' αυτό υπόκεινται σε αποσβέσεις, τα γήπεδα-οικόπεδα (με εξαίρεση τα λατομεία και τις τοποθεσίες - χώρους ταφής αποβλήτων) έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή κι ως εκ τούτου δεν αποσβένονται. Ακόμη, διευκρινίζεται ότι μία αύξηση στην αξία του γηπέδου-οικόπεδου στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επιδρά στον καθορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου⁷².

Τέλος, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που το κόστος των γηπέδων-οικόπεδων περιλαμβάνει έξοδα αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης της τοποθεσίας, τότε αυτό το μέρος του κόστους τους υπόκειται σε αποσβέσεις για τη χρονική περίοδο που αντλούνται οφέλη από την οικονομική οντότητα λόγω της πραγματοποίησης των εξόδων αυτών. Τονίζεται, μάλιστα, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις τα γήπεδα-οικόπεδα από μόνα τους μπορεί να έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, οπότε η απόσβεσή τους διενεργείται με τέτοιο τρόπο, ώστε να αντανakλώνται τα οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από αυτά⁷³.

Μέθοδοι απόσβεσης

Βάσει του Προτύπου, η μέθοδος απόσβεσης που θα υιοθετηθεί από την οικονομική οντότητα θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα και να εφαρμόζεται σταθερά από χρονική περίοδο σε χρονική περίοδο⁷⁴. Στη λήξη τουλάχιστον κάθε διαχειριστικού έτους απαιτείται επανεξέταση της ακολουθούμενης μεθόδου απόσβεσης. Εφόσον έχει πραγματοποιηθεί μία σημαντική αλλαγή στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που είναι ενσωματωμένα στο ενσώματο πάγιο, τότε η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντανakλά την αλλαγή, η οποία θα αντιμετωπίζεται ως μία αλλαγή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8⁷⁵.

Το Πρότυπο προβλέπει τρεις μεθόδους απόσβεσης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από μία οικονομική οντότητα για την κατανομή του αποσβέσιμου

⁷² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 58

⁷³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 59

⁷⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 60

⁷⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 61

ποσού ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου με συστηματικό τρόπο στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και είναι οι εξής⁷⁶:

- η σταθερή μέθοδος, βάσει της οποίας γίνεται επιβάρυνση των κερδών ή ζημιών κάθε περιόδου με ένα σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενσώματου παγίου, εφόσον δεν υπάρχει αλλαγή στην υπολειμματική αξία του,
- η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου, βάσει της οποίας γίνεται επιβάρυνση των κερδών ή ζημιών κάθε περιόδου με ένα ποσό που μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενσώματου παγίου (η λογική αυτής της μεθόδου είναι ότι τα πρώτα χρόνια της ζωής του παγίου η απόδοσή του είναι μεγαλύτερη και χρησιμοποιείται εντατικότερα στην παραγωγική διαδικασία, οπότε οι πρώτες διαχειριστικές χρήσεις επιβαρύνονται με υψηλότερες ετήσιες αποσβέσεις συγκριτικά με τις επόμενες),
- η μέθοδος των μονάδων παραγωγής, βάσει της οποίας γίνεται επιβάρυνση των κερδών ή ζημιών κάθε περιόδου σύμφωνα με την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του ενσώματου παγίου.

Έτσι, η οικονομική οντότητα θα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και θα εφαρμόζει τη μέθοδο αυτή με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν προκύψει μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών⁷⁷.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι μία μέθοδος απόσβεσης που βασίζεται στα έσοδα που δημιουργούνται από μία δραστηριότητα που περιλαμβάνει τη χρήση ενός ενσώματου παγίου, δεν κρίνεται κατάλληλη. Τα έσοδα που δημιουργούνται από μία δραστηριότητα, η οποία περιλαμβάνει τη χρήση ενός ενσώματου παγίου, αντικατοπτρίζουν συνήθως παράγοντες διαφορετικούς από την ανάλωση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών του. Για παράδειγμα, τα έσοδα επηρεάζονται από άλλες εισροές και διαδικασίες, δραστηριότητες πώλησης και μεταβολές στον όγκο και στις τιμές των πωλήσεων. Η συνιστώσα της τιμής του εσόδου ενδέχεται να επηρεαστεί από τον πληθωρισμό, ο οποίος δεν έχει σχέση με τον τρόπο με τον οποίο αναλώνεται ένα ενσώματο πάγιο⁷⁸.

⁷⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 62

⁷⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 62

⁷⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 62Α

3.8 Απομείωση αξίας

Προκειμένου να καθορισθεί αν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει υποστεί απομείωση εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων», το οποίο επεξηγεί πώς μία οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μία ζημία απομείωσης⁷⁹.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι η παρούσα εργασία δεν έχει ως σκοπό την εκτενή παρουσίαση των ζητημάτων που άπτονται του θέματος της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Εντούτοις, κρίνεται σκόπιμο να γίνει μία σύντομη αναφορά στα βασικά ζητήματα που πραγματεύεται το Δ.Λ.Π. 36, δεδομένου ότι το Δ.Λ.Π. 16 σχετίζεται άμεσα και με το θέμα της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, το οποίο αναλύεται στο Δ.Λ.Π. 36.

Αναγνώριση απομειωμένου περιουσιακού στοιχείου

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου γίνεται όταν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του⁸⁰. Ως ανακτήσιμο ποσό θεωρείται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεως αυτού. Ως αξία χρήσεως ορίζεται η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του⁸¹.

Η οικονομική οντότητα σε κάθε περίοδο αναφοράς υποχρεούται να εξετάζει την ύπαρξη ενδείξεων για απομείωση και, εφόσον διαπιστωθεί ότι υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, οφείλει να προβεί σε εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού⁸².

⁷⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 63

⁸⁰ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 8

⁸¹ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 6

⁸² Δ.Λ.Π. 36, παρ. 8 και 9

Οι ενδείξεις παρέχονται τόσο από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης όσο και από εσωτερικές. Σε σχέση με τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν οι παρακάτω⁸³:

- μία σημαντική μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου συγκριτικά με αυτή που θα αναμενόταν λόγω παρέλευσης του χρόνου ή λόγω χρήσης του,
- σημαντικές μεταβολές έχουν επέλθει ή θα επέλθουν άμεσα στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον λειτουργίας της οντότητας ή στην αγορά, όπου εντάσσεται ένα περιουσιακό στοιχείο, και επηρεάζουν αρνητικά την οικονομική οντότητα,
- η αύξηση των αγοραίων επιτοκίων ή άλλων αγοραίων ποσοστών απόδοσης επενδύσεων, η οποία ενδεχομένως επηρεάζει τα προεξοφλητικά επιτόκια των μελλοντικών ταμειακών ροών κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς μειώνει το ανακτήσιμο ποσό του,
- η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας είναι μεγαλύτερη από την αγοραία αξία της.

Σε σχέση με τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν οι παρακάτω⁸⁴:

- η ύπαρξη αποδείξεων για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- σημαντικές μεταβολές έχουν επέλθει ή αναμένεται να επέλθουν άμεσα στην έκταση και τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί, οι οποίες θα έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην οικονομική οντότητα (όπως για παράδειγμα, η αδρανοποίηση του στοιχείου, τα προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, τα προγράμματα πώλησης του συγκεκριμένου στοιχείου πριν την προσδοκώμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη),
- στοιχεία από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, τα οποία αποδεικνύουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου ακολουθεί αρνητική πορεία ή είναι μικρότερη της αναμενόμενης (όταν, για παράδειγμα, οι ταμειακές

⁸³ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 12

⁸⁴ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 12

εκροές για τη λειτουργία ή τη συντήρηση μιας γραμμής παραγωγής είναι σημαντικά μεγαλύτερες από τις προϋπολογισμένες ή όταν τελικά οι καθαρές ταμειακές ροές από τη λειτουργία της παραγωγικής μονάδας είναι μικρότερες από αυτές που η οικονομική οντότητα είχε προϋπολογίσει).

Ωστόσο, υπογραμμίζεται ότι, ανεξάρτητα των ενδείξεων απομείωσης, η οικονομική οντότητα οφείλει να διενεργεί σε ετήσια βάση έλεγχο απομείωσης για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή για τα άυλα μη διαθέσιμα ακόμα για χρήση, καθώς και για την αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία⁸⁵. Επιπλέον, μία ένδειξη απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου πιθανόν να υποδηλώνει ότι απαιτείται να αναθεωρηθεί είτε η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, είτε η μέθοδος απόσβεσης, είτε η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε ένα τέτοιο ενδεχόμενο, είναι απαραίτητη η προσαρμογή βάσει του αντίστοιχου εφαρμοστέου Δ.Λ.Π., ακόμη κι αν δεν έχει αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο⁸⁶.

Αποτίμηση ανακτήσιμου ποσού

Το Δ.Λ.Π. 36 ορίζει ότι δεν είναι πάντοτε αναγκαίος ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας μειωμένης κατά το κόστος διάθεσης αλλά και της αξίας λόγω χρήσης για τον έλεγχο απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Αν ένα από τα δύο αυτά ποσά είναι μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, προκύπτει ότι το στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και συνεπώς δεν απαιτείται υπολογισμός του άλλου ποσού⁸⁷. Στην περίπτωση που η εύλογη αξία μειωμένη κατά τα κόστη διάθεσης δεν είναι δυνατό να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε σαν ανακτήσιμο ποσό χρησιμοποιείται η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου⁸⁸. Εφόσον θεωρείται ότι η αξία λόγω χρήσης δεν υπερβαίνει σημαντικά την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης (όπως στην περίπτωση μιας επικείμενης πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου), ως ανακτήσιμο ποσό λαμβάνεται η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης⁸⁹.

Όπως ήδη έχει αναφερθεί, για τον έλεγχο απομείωσης απαιτείται ο προσδιορισμός την εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης. Σχετική καθοδήγηση για

⁸⁵ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 10

⁸⁶ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 17

⁸⁷ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 19

⁸⁸ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 20

⁸⁹ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 21

τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας παρέχεται από το Δ.Π.Χ.Α. 13 «Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας», ενώ στα κόστη διάθεσης περιλαμβάνονται τα νομικά έξοδα, παράβολα, έξοδα μεταφοράς των περιουσιακών στοιχείων και άμεσα κόστη που απαιτούνται, ώστε το περιουσιακό στοιχείο να περιέλθει σε κατάσταση πώλησης⁹⁰.

Για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης λαμβάνονται υπόψη τα παρακάτω στοιχεία⁹¹:

- η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από το περιουσιακό στοιχείο,
- οι προσδοκίες για ενδεχόμενες διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών ταμειακών ροών,
- η διαχρονική αξία του χρήματος, η οποία αντιπροσωπεύεται από το τρέχον επιτόκιο άνευ κινδύνου της αγοράς,
- το κόστος διαχείρισης της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο, και
- άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που επηρεάζει τον καθορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από το περιουσιακό στοιχείο.

Επισημαίνεται, πως οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών δε θα πρέπει να περιλαμβάνουν ταμειακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες ή εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος⁹². Επιπλέον, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι το προ φόρου επιτόκιο, το οποίο αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος καθώς και τους σχετικούς με το περιουσιακό στοιχείο κινδύνους, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί⁹³. Συνεπώς, το επιτόκιο αυτό δε θα πρέπει να αποτυπώνει κινδύνους, για τους οποίους έχουν προσαρμοστεί μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών, αφού με αυτό τον τρόπο θα γινόταν διπλός υπολογισμός της επίδρασης των μελλοντικών παραδοχών⁹⁴.

Αναγνώριση και αποτίμηση ζημίας απομείωσης

⁹⁰ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 28

⁹¹ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 30

⁹² Δ.Λ.Π. 36, παρ. 50

⁹³ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 55

⁹⁴ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 56

Η ύπαρξη ζημίας απομείωσης προσδιορίζεται με βάση τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού. Όταν, και μόνο όταν, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, τότε μειώνεται ώστε να φτάσει στο ανακτήσιμο ποσό. Η μείωση αυτή της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης⁹⁵.

Η ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα της περιόδου. Ωστόσο, αν πρόκειται για αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (όπως το Δ.Λ.Π. 16), τότε ακολουθούνται οι διατάξεις εκείνου του Προτύπου και συνεπώς η ζημία απομείωσης αντιμετωπίζεται ως μείωση αναπροσαρμογής⁹⁶.

Έτσι, προκύπτει ότι σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο η ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, ενώ σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, μειώνοντας κάθε πλεόνασμα αναπροσαρμογής για το εν λόγω στοιχείο, στον βαθμό που η ζημία δεν υπερβαίνει το πλεόνασμα (αποθεματικό) αναπροσαρμογής που έχει σχηματισθεί⁹⁷.

Αφού αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης, η οικονομική οντότητα πρέπει:

- να αναπροσαρμόσει τις αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου στις μελλοντικές περιόδους, ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του, μειωμένη κατά την πιθανή υπολειμματική του αξία, σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του⁹⁸,
- να προσδιορίσει την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12⁹⁹.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης

Στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς η οικονομική οντότητα οφείλει να αξιολογεί, εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που έχει αναγνωριστεί σε

⁹⁵ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 59

⁹⁶ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 60

⁹⁷ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 61

⁹⁸ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 63

⁹⁹ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 64

προγενέστερες περιόδους, δεν υφίσταται πλέον ή έχει μειωθεί. Εάν υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, οι οποίες είναι αντίστροφες αυτών που αφορούν την παρουσία απομείωσης, μπορεί να γίνει αναστροφή της ζημίας απομείωσης με την προϋπόθεση να εκτιμηθεί πρώτα το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου¹⁰⁰.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, ως αποτέλεσμα αναστροφής της ζημίας απομείωσης, δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε το περιουσιακό στοιχείο (μετά την αφαίρεση των σχετικών αποσβέσεων), αν δεν είχε αναγνωριστεί σε παλαιότερες περιόδους καμία ζημία απομείωσης στο εν λόγω στοιχείο¹⁰¹. Κάθε τέτοια αύξηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου συνιστά αναπροσαρμογή και αντιμετωπίζεται εφαρμόζοντας το κατάλληλο για το περιουσιακό στοιχείο Πρότυπο¹⁰².

Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου -εκτός υπεραξίας-αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) της περιόδου, εκτός αν η αξία του έχει αναπροσαρμοστεί βάσει άλλου Προτύπου, οπότε κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αντιμετωπίζεται ως αύξηση από αναπροσαρμογή με βάση το Πρότυπο που ακολουθείται¹⁰³.

Για ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης καταχωρείται στα λοιπά συνολικά έσοδα και αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής του συγκεκριμένου στοιχείου. Ωστόσο, στον βαθμό που μια ζημία απομείωσης στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, είχε πριν καταχωρηθεί στα αποτελέσματα, μια αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης επίσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα¹⁰⁴.

Εφόσον πραγματοποιηθεί αναστροφή ζημίας απομείωσης, θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί και η επιβάρυνση της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου για τις μελλοντικές περιόδους, ώστε να επιμεριστεί η αναμορφωμένη λογιστική του αξία μειωμένη κατά την τυχόν υπάρχουσα υπολειμματική του αξία, σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής του¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 110

¹⁰¹ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 117

¹⁰² Δ.Λ.Π. 36, παρ. 118

¹⁰³ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 119

¹⁰⁴ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 120

¹⁰⁵ Δ.Λ.Π. 36, παρ. 121

Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, οι αποζημιώσεις από τρίτα μέρη για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τα οποία είχαν υποστεί απομείωση, είχαν χαθεί ή εγκαταλειφθεί, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου, όταν οι αποζημιώσεις καθίστανται απαιτητές¹⁰⁶.

Συνεπώς, απομειώσεις ή ζημιές στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή στοιχείων αντικατάστασης αποτελούν ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως¹⁰⁷:

- απομειώσεις σε στοιχεία των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται βάσει του Δ.Λ.Π. 36,
- η παύση αναγνώρισης στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 16,
- η αποζημίωση από τρίτα μέρη για ενσώματα πάγια που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα της περιόδου, στην οποία καθίσταται απαιτητή, και
- το κόστος στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16.

3.9 Παύση αναγνώρισης

Ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο παύει να εμφανίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, όταν¹⁰⁸:

- διατίθεται, ή
- δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

Σημειώνεται ότι η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων δύναται να γίνεται με διάφορους τρόπους, όπως μέσω της πώλησης, της σύναψης

¹⁰⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 65

¹⁰⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 66

¹⁰⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 67

σύμβασης χρηματοοικονομικής μίσθωσης ή της δωρεάς. Ακόμη, κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», ενώ στην περίπτωση διάθεσης μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 16 «Μισθώσεις»¹⁰⁹.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης ενός ενσώματου παγίου υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ του τυχόν υπάρχοντος καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του παγίου¹¹⁰ και συμπεριλαμβάνεται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου κατά τη χρονική στιγμή που αποαναγνωρίζεται, εκτός και αν το Δ.Π.Χ.Α. 16 προβλέπει κάτι διαφορετικό για την περίπτωση της πώλησης και επαναμίσθωσης. Επίσης, τονίζεται ότι τα κέρδη από την πώληση ενσώματων παγίων δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών της οικονομικής οντότητας, δηλαδή δε θα αναγνωρίζονται ως έσοδα¹¹¹.

Εντούτοις, μία οικονομική οντότητα, η οποία στα πλαίσια των λειτουργικών της δραστηριοτήτων, πωλεί ενσώματα πάγια που κατέχει με σκοπό την εκμίσθωση τους σε τρίτους, θα πρέπει να τα μεταφέρει στα αποθέματα στη λογιστική τους αξία όταν θα πάψει η μίσθωσή τους και θα χαρακτηριστούν ως κατεχόμενα προς πώληση. Το προϊόν της πώλησης αυτών των περιουσιακών στοιχείων θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Α. 15. Το Δ.Π.Χ.Α. 5 δεν εφαρμόζεται όταν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της οντότητας, μεταφέρονται στα αποθέματα¹¹².

Βάσει των αρχών αναγνώρισης ενός ενσώματου παγίου, μία οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει στη λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου το κόστος αντικατάστασης ενός τμήματος αυτού. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αποαναγνωρίζει τη λογιστική αξία του αντικατασταθέντος τμήματος, ανεξάρτητα από το εάν το τμήμα αυτό είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας του τμήματος που αντικαταστάθηκε, τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος αντικατάστασης ως ένδειξη για το ύψος του κόστους του αντικατασταθέντος τμήματος κατά τη χρονική στιγμή που αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε¹¹³.

¹⁰⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 69

¹¹⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 71

¹¹¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 68

¹¹² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 68Α

¹¹³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 70

Τέλος, το ποσό είσπραξης ως αμοιβή από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου που θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, προσδιορίζεται με βάση τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του τιμήματος συναλλαγής, οι οποίες προβλέπονται στο Δ.Π.Χ.Α. 15. Μεταγενέστερες αλλαγές στο ποσό αυτό που θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές του τιμήματος συναλλαγής, οι οποίες ορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 15¹¹⁴.

3.10 Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, απαιτείται από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών τους Καταστάσεων, για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων, τα παρακάτω¹¹⁵:

- τις βάσεις αποτίμησης που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό της, προ αποσβέσεων, λογιστικής αξίας,
- τις μεθόδους απόσβεσης που ακολουθήθηκαν,
- τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τις σωρευμένες αποσβέσεις (συμπεριλαμβανομένων και τυχόν σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και λήξης περιόδου,
- μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης περιόδου που να εμφανίζει: (α) προσθήκες, (β) περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε μία ομάδα διάθεσης (σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Α. 5) και άλλες διαθέσεις, (γ) αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων, (δ) αυξήσεις ή μειώσεις λόγω αναπροσαρμογών και ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων, βάσει του Δ.Λ.Π. 36, (ε) ζημιές απομείωσης και αναστροφές αυτών των ζημιών που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, (στ) αποσβέσεις (περιόδου και σωρευμένες), (ζ) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές λόγω της μετατροπής των Οικονομικών

¹¹⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 72

¹¹⁵ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 73

Καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε ένα διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας, και (η) λοιπές μεταβολές.

Οι Οικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν, επιπλέον¹¹⁶:

- την ύπαρξη περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων καθώς και τα ποσά αυτών,
- το ποσό των πραγματοποιηθέντων και αναγνωρισμένων εξόδων στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του, και
- τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων.

Στην περίπτωση κατά την οποία δεν γνωστοποιείται ξεχωριστά στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, οι Οικονομικές Καταστάσεις παρέχουν επίσης πληροφόρηση για¹¹⁷:

- το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν, το οποίο συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα της περιόδου, και
- τα ποσά του προϊόντος και του κόστους που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα, τα οποία σχετίζονται με στοιχεία που παράγονται και δεν συνιστούν εκροή από τις συνήθεις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, αλλά και ποιο ή ποια συγκεκριμένα κονδύλια στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων περιλαμβάνουν το εν λόγω προϊόν και κόστος.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων παγίων συνιστούν θέμα κρίσης της διοίκησης, οπότε η παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ακολουθούμενες μεθόδους και τις εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής ή τους συντελεστές απόσβεσης δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει υιοθετήσει η διοίκηση και να πραγματοποιούν συγκρίσεις με άλλες οικονομικές οντότητες. Συνεπώς, απαιτείται να γνωστοποιούνται¹¹⁸:

¹¹⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 74

¹¹⁷ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 74Α

¹¹⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 75

- οι αποσβέσεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είτε αναγνωρίζονται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου είτε ως μέρος του κόστους άλλων στοιχείων των ενσώματων παγίων, και
- οι σωρευμένες αποσβέσεις στη λήξη της περιόδου.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 8, μία οικονομική οντότητα απαιτείται να γνωστοποιεί τη φύση και την επίδραση στις Οικονομικές Καταστάσεις της τρέχουσας ή μελλοντικής χρήσης μίας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, η ανάγκη τέτοιας γνωστοποίησης μπορεί να προέρχεται από μεταβολές σε εκτιμήσεις που σχετίζονται με: (α) την υπολειμματική αξία, (β) τα εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης των ενσώματων παγίων, (γ) την ωφέλιμη ζωή και (δ) τη μέθοδο απόσβεσης¹¹⁹.

Όταν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Α. 13, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα¹²⁰:

- η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
- αν έγινε ανάθεση του καθορισμού της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων σε ανεξάρτητο εκτιμητή,
- η λογιστική αξία για κάθε μία αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων που θα είχε αναγνωριστεί, εφόσον για τα περιουσιακά αυτά στοιχεία εφαρμοζόταν το υπόδειγμα του κόστους,
- το πλεόνασμα αναπροσαρμογής, με ανάλυση των μεταβολών του κατά τη διάρκεια της περιόδου, καθώς και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου του στους μετόχους.

Πέραν των παραπάνω γνωστοποιήσεων και όπου απαιτείται η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 36, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις και όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σε σχέση με τα απομειωμένα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία¹²¹.

Τέλος, προτείνεται, χωρίς να απαιτείται, η γνωστοποίηση για¹²²:

- τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που βρίσκονται σε αδράνεια,

¹¹⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 76

¹²⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 77

¹²¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 78

¹²² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 79

- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ενσώματων παγίων που έχουν πλήρως αποσβεστεί αλλά που βρίσκονται ακόμα σε χρήση,
- τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων εκτός εκμετάλλευσης, που δεν έχουν ταξινομηθεί ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5, και
- την εύλογη αξία των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία ακολουθείται η μέθοδος του κόστους, εφόσον η εύλογη αξία τους διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική τους αξία.

3.11 Αναβαλλόμενη φορολογία

Αν και η παρούσα εργασία δεν αποσκοπεί στην ανάλυση των ζητημάτων που αφορούν τους φόρους εισοδήματος, θεωρείται χρήσιμη μια σύντομη αναφορά στα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» αναφορικά με την αναβαλλόμενη φορολογία, η οποία ενδέχεται να προκύψει κατά τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Είναι γεγονός ότι στις περισσότερες περιπτώσεις το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογητέο, δεδομένου ότι οι λογιστικοί και φορολογικοί κανόνες δεν είναι ίδιοι πάντα. Οι διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος δύναται να είναι είτε μόνιμες είτε προσωρινές και προκύπτουν από τη σύγκριση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης.

Ως φορολογική βάση θεωρείται το ποσό το οποίο αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή για μια υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος¹²³. Έτσι, για ένα περιουσιακό στοιχείο η φορολογική βάση του είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά, από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν, όταν η οικονομική οντότητα ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Εφόσον τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου θα ισούται με τη λογιστική του αξία¹²⁴.

¹²³ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 5

¹²⁴ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 7

Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές, δηλαδή από τις διαφορές που πρόκειται να αναστραφούν. Αυτές οι διαφορές διακρίνονται σε¹²⁵:

- φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες θα επιφέρουν φόρο κατά τον καθορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) σε μελλοντικές χρήσεις, και η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί και της υποχρέωσης θα διακανονιστεί, ή
- εκπεστές προσωρινές διαφορές, οι οποίες θα προκαλέσουν ποσά που θα εκπέσουν κατά τον καθορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) σε μελλοντικές χρήσεις, καθώς η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί ή της υποχρέωσης θα διακανονιστεί.

Ο αναβαλλόμενος φόρος μπορεί να συνιστά είτε υποχρέωση είτε απαίτηση. Πιο συγκεκριμένα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αναφέρονται στα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές¹²⁶. Από την άλλη πλευρά, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναφέρονται στα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε¹²⁷:

- εκπεστές προσωρινές διαφορές,
- μεταφερόμενες στο μέλλον αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και
- μεταφερόμενες στο μέλλον αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Ενσώματα πάγια και αναβαλλόμενη φορολογία

Σε σχέση με τα ενσώματα πάγια, αναβαλλόμενοι φόροι, ως αποτέλεσμα της διαφοράς μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός παγίου και της λογιστικής του αξίας, δύναται να προκύψουν όταν:

- οι συντελεστές απόσβεσης που έχει εφαρμόσει η οικονομική οντότητα με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων, διαφέρουν από τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές, οπότε η λογιστική αξία του παγίου

¹²⁵ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 5

¹²⁶ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 5

¹²⁷ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 5

δεν είναι ίδια με την αξία που αναγνωρίζεται σε αυτό για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος¹²⁸,

- αναπροσαρμοστεί η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, γεγονός που συμβαίνει μόνο για λογιστικούς σκοπούς, χωρίς να αναγνωρίζεται φορολογικά. Κατά συνέπεια δημιουργείται μία διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης του στοιχείου, η οποία καταλήγει στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης. Αυτή η φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση θα διακανονιστεί με τη χρήση του ενσώματου παγίου (αποσβέσεις) ή με την πώλησή του¹²⁹.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, η αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου ακολουθεί τον τρόπο αναγνώρισης της ίδιας της οικονομικής συναλλαγής. Δηλαδή, εφόσον η συναλλαγή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, αντίστοιχα θα αναγνωριστούν και οι φορολογικές του επιπτώσεις. Συνεπώς, η λογιστικοποίηση τους μπορεί να γίνει είτε στα αποτελέσματα είτε εκτός αυτών¹³⁰.

Έτσι, στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου δημιουργεί πλεόνασμα (αποθεματικό) αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια, ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζεται επίσης στα ίδια κεφάλαια και θα παρουσιάζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Ωστόσο, αν μέρος της αναπροσαρμογής του στοιχείου έχει συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος του θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα¹³¹.

¹²⁸ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 17

¹²⁹ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 18 και 20

¹³⁰ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 57

¹³¹ Δ.Λ.Π. 12, παρ.58 και 62Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4- ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 16

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένα πρακτικά παραδείγματα που σχετίζονται με τα βασικότερα θέματα του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων ακινητοποιήσεων, με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των διατάξεων του Δ.Λ.Π. 16.

Για τον σκοπό αυτό, αναπτύσσονται θέματα όπως: η αποτίμηση των ενσώματων παγίων κατά την αρχική αναγνώρισή τους με αριθμητικά παραδείγματα για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης και τον λογιστικό χειρισμό των ανταλλαγών και των προσθηκών ενσώματων παγίων, η αποτίμηση των ενσώματων παγίων μετά την αρχική αναγνώρισή τους με πρακτικά παραδείγματα αναπροσαρμογής της αξίας τους στην εύλογη αξία, η αναγνώριση ζημιών απομείωσης και η αναστροφή τους, η παύση αναγνώρισης των ενσώματων παγίων αλλά και η αναβαλλόμενη φορολογία που ενδέχεται να προκύψει κατά τη λογιστική παρακολούθησή τους.

Σημειώνεται ότι τα δεδομένα των παραδειγμάτων που ακολουθούν είναι τροποποιημένα σε σχέση με τα δεδομένα των παραδειγμάτων της βιβλιογραφίας που μελετήθηκε για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

4.2 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση

Παράδειγμα 1^ο– Προσδιορισμός κόστους απόκτησης μηχανήματος

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» εισήγαγε από το εξωτερικό μηχάνημα αξίας 300.000€, το οποίο προορίζει για χρήση στην παραγωγική διαδικασία. Για την εισαγωγή του μηχανήματος καταβλήθηκαν δασμοί εισαγωγής ποσού 20.000€, καθώς και μεταφορικά και ασφάλιστρα συνολικού ποσού 3.500€. Κατά την εγκατάσταση του

μηχανήματος καταβλήθηκαν έξοδα σε ειδικό συνεργείο διαμόρφωσης του χώρου ποσού 2.350€ και έξοδα συναρμολόγησης και εγκατάστασης του μηχανήματος ποσού 650€. Στη σύμβαση αγοράς αναγραφόταν ότι εάν η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» εξοφλούσε την προμηθεύτρια επιχείρηση εντός διαστήματος δύο μηνών από την έκδοση του τιμολογίου, θα της παρεχόταν έκπτωση 5%, όπως και έγινε. Η διοίκηση της επιχείρησης «ΑΛΦΑ» αποφάσισε να προχωρήσει σε δοκιμαστική λειτουργία του μηχανήματος με σκοπό να εξετάσει την κανονική λειτουργία του και για τον λόγο αυτό πλήρωσε ποσό ύψους 3.250€ (ημερομίσθια εργατών που απασχολήθηκαν κ.λπ.). Κατά τη διάρκεια της δοκιμαστικής λειτουργίας, το μηχάνημα δε συμμετείχε ενεργά στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης «ΑΛΦΑ». Ζητείται να προσδιοριστεί το κόστος του μηχανήματος¹³².

Λύση

Με βάση το Δ.Λ.Π. 16, ένα ενσώματο πάγιο, το οποίο καλύπτει τις προϋποθέσεις αναγνώρισής του ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει αρχικά να αποτιμάται στο κόστος του¹³³. Τα στοιχεία του κόστους ενός ενσώματου παγίου είναι τα εξής¹³⁴:

- η τιμή αγοράς, στην οποία προστίθενται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι, έπειτα από την αφαίρεση των παρεχόμενων εμπορικών εκπτώσεων και των μειώσεων τιμών,
- τα άμεσα κόστη που απαιτούνται, έτσι ώστε να περιέλθει το ενσώματο πάγιο στην τοποθεσία και σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται από τη διοίκηση και
- το αρχικά εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του παγίου, καθώς και το κόστος αποκατάστασης του χώρου που τοποθετήθηκε το πάγιο. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει είτε κατά την απόκτησή του είτε ως συνέπεια της χρησιμοποίησής του για συγκεκριμένη χρονική περίοδο για σκοπούς εκτός της παραγωγής αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη.

Το κόστος, με το οποίο θα αναγνωριστεί το μηχάνημα στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης «ΑΛΦΑ», αναλύεται ως ακολούθως:

¹³² Grant Thornton (2016)

¹³³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 15

¹³⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 16

Κόστος μηχανήματος	Αξία σε €
Κόστος αγοράς	300.000
<u>Μείον</u> παρεχόμενη έκπτωση (5% * 300.000)	(15.000)
Δασμοί εισαγωγής	20.000
Μεταφορικά – ασφάλιστρα	3.500
Έξοδα διαμόρφωσης χώρου	2.350
Έξοδα εγκατάστασης	650
Έξοδα δοκιμαστικής λειτουργίας	3.250
Σύνολο	314.750

Παράδειγμα 2^ο– Λογιστική αναγνώριση μίας συναλλαγής ανταλλαγής ενσώματων παγίων χωρίς ανταλλαγή μετρητών

Η επιχείρηση «ΚΑΠΑ» αντάλλαξε μηχάνημα συσκευασίας λογιστικής αξίας 100.000€ με μεταφορικό μέσο. Για τη συγκεκριμένη συναλλαγή δεν καταβλήθηκαν μετρητά. Ζητείται να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός της παραπάνω συναλλαγής ανταλλαγής θεωρώντας ότι: α) η εύλογη αξία του μεταφορικού μέσου είναι 130.000€, β) δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας του μεταφορικού μέσου¹³⁵.

Λύση

Βάσει του Δ.Λ.Π. 16, αρκετές είναι οι φορές που ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με αντάλλαγμα ενός ή περισσότερων μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων ή με συνδυασμό νομισματικών και μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του αποκτώμενου ενσώματου παγίου επιμετράται στην εύλογη αξία του, εκτός αν η πράξη της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική υπόσταση ή δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο η εύλογη αξία ούτε του παραληφθέντος ούτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου. Έτσι, αν το

¹³⁵ Grant Thornton (2016)

αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία του, τότε το κόστος του είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που παραχωρήθηκε¹³⁶.

α) Στην περίπτωση αυτή είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας του αποκτώμενου μεταφορικού μέσου, οπότε η επιχείρηση θα το αναγνωρίσει στην εύλογη αξία του και θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Ενσώματα πάγια (μεταφορικό μέσο)	130.000	
Ενσώματα πάγια (μηχάνημα συσκευασίας)		100.000
Κέρδος από την ανταλλαγή ενσώματων παγίων		30.000

Αναγνώριση ενσώματου παγίου

β) Στην περίπτωση αυτή είναι ανέφικτος ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας του μεταφορικού μέσου, οπότε η επιχείρηση θα το αναγνωρίσει στη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου που εκχωρήθηκε (δηλαδή του μηχανήματος συσκευασίας) και θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Ενσώματα πάγια (μεταφορικό μέσο)	100.000	
Ενσώματα πάγια (μηχάνημα συσκευασίας)		100.000

Αναγνώριση ενσώματου παγίου

Παράδειγμα 3^ο – Λογιστικός χειρισμός προσθηκών ενσώματων παγίων

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» την 31/12/20X5 εμφανίζει στα λογιστικά της βιβλία μηχανήμα, που απέκτησε την 1/1/20X3, με λογιστική αξία 80.000€ (αξία κτήσης 200.000€ και σωρευμένες αποσβέσεις 120.000€). Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος προσδιορίστηκε αρχικά σε 5 έτη. Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» εφαρμόζει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικοί χειρισμοί που θα πρέπει να διενεργηθούν για την περίπτωση που την 1/1/20X6 πραγματοποιήθηκε μία προσθήκη εξαρτήματος στο μηχανήμα:

α) ποσού 20.000€, η οποία προσαυξάνει τη λογιστική αξία του μηχανήματος αλλά όχι την ωφέλιμη ζωή του, και

¹³⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 24

β) ποσού 20.000€, η οποία προσαυξάνει τη λογιστική αξία του μηχανήματος και την ωφέλιμη ζωή του κατά 2 έτη¹³⁷.

Λύση

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, τόσο τα αρχικά πραγματοποιηθέντα κόστη για την απόκτηση ή κατασκευή ενός ενσώματου παγίου, όσο και τα πραγματοποιηθέντα κόστη σε μεταγενέστερο χρόνο για τη συμπλήρωση, αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ενσώματου παγίου αξιολογούνται από την οικονομική οντότητα με την πραγματοποίησή τους και αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του παγίου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του Προτύπου¹³⁸.

α) Η λογιστική αξία του μηχανήματος την 1/1/20X6 θα προσαυξηθεί, δηλαδή θα είναι: $80.000 + 20.000 = 100.000\text{€}$ και οι ετήσιες αποσβέσεις θα υπολογιστούν με βάση τη νέα λογιστική αξία (δηλαδή τις 100.000€) και την ίδια υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή που θα είχε το μηχάνημα, αν δε γινόταν σ' αυτό η προσθήκη (αφού η προσθήκη του εξαρτήματος στο μηχάνημα δεν προσαυξάνει την ωφέλιμη ζωή του παγίου, σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος). Συνεπώς, η ετήσια απόσβεση στις 31/12/20X6 θα είναι: $100.000 / 2 \text{ έτη} = 50.000\text{€}$. Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργηθούν από την επιχείρηση είναι οι εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	20.000	
Ταμειακά διαθέσιμα		20.000
<i>Προσθήκη εξαρτήματος σε μηχάνημα την 1/1/20X6</i>		
Αποσβέσεις	50.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		50.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X6 την 31/12/20X6</i>		

β) Και σε αυτή την περίπτωση η λογιστική αξία του μηχανήματος την 1/1/20X6 θα προσαυξηθεί στις 100.000€, ωστόσο οι ετήσιες αποσβέσεις θα υπολογιστούν με βάση τη νέα λογιστική αξία και τη νέα ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος (δηλαδή τα 4 έτη), δεδομένου ότι η προσθήκη του εξαρτήματος στο

¹³⁷ Grant Thornton (2016)

¹³⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 10

μηχάνημα προσauζάνει την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος κατά 2 έτη. Συνεπώς, η ετήσια απόσβεση στις 31/12/20X6 θα είναι: $100.000 / 4 \text{ έτη} = 25.000\text{€}$. Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργηθούν από την επιχείρηση είναι οι εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	20.000	
Ταμειακά διαθέσιμα		20.000
<i>Προσθήκη εξαρτήματος σε μηχανήματα την 1/1/20X6</i>		
Αποσβέσεις	25.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		25.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X6 στις 31/12/20X6</i>		

4.3 Αποτίμηση μετά την αναγνώριση

Το Δ.Λ.Π. 16 παρέχει στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει ως λογιστική πολιτική είτε το υπόδειγμα του κόστους είτε το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων της¹³⁹. Σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους, μετά την αρχική του αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα ενσώματο πάγιο θα πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων και των οποιωνδήποτε σωρευμένων ζημιών απομείωσης¹⁴⁰. Σύμφωνα με το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής, μετά την αρχική του αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα ενσώματο πάγιο - η εύλογη αξία του οποίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα - θα πρέπει να απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η εύλογη αξία του ενσώματου παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μειωμένη κατά τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης¹⁴¹.

Παράδειγμα 4^ο – Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματου παγίου

¹³⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 29

¹⁴⁰ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 30

¹⁴¹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 31

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» απέκτησε την 1/1/20X1 ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο με κόστος κτήσης 1.000.000€. Η ωφέλιμη ζωή του ενσώματου παγίου προσδιορίστηκε στα 10 έτη και η υπολειμματική του αξία είναι μηδέν. Μετά από 3 έτη και συγκεκριμένα την 31/12/20X3, το πάγιο αναπροσαρμόζεται και βάσει πρόσφατων εκτιμήσεων η αξία του θα ανέλθει στο ποσό των 1.400.000€. Η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του ενσώματου παγίου μετά την αναπροσαρμογή προσδιορίζεται σε 10 έτη και η υπολειμματική του αξία είναι μηδέν. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Ζητείται να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής του ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 16¹⁴².

Λύση

Με βάση τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 16, όταν ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού πρέπει επίσης να μεταβληθούν. Αυτό δύναται να επιτευχθεί με δύο μεθόδους¹⁴³:

- οι αποσβέσεις αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ-αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, έτσι ώστε η λογιστική του αξία μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία, ή
- οι αποσβέσεις συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό αναδιατυπώνεται με βάση το αναπροσαρμοσμένο ποσό του στοιχείου.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος, οι ετήσιες αποσβέσεις του ενσώματου παγίου πριν από την αναπροσαρμογή είναι: $1.000.000 / 10 = 100.000\text{€}$. Συνεπώς, μέχρι την 31/12/20X3 (δηλαδή για 3 έτη χρήσης) οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ανέρχονται σε: $100.000 * 3 = 300.000\text{€}$ και η λογιστική του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής ισούται με: $1.000.000 - 300.000 = 700.000\text{€}$.

Μέθοδος της αναπροσαρμογής του κόστους κτήσης και των σωρευμένων αποσβέσεων κατ' αναλογία

¹⁴² Grant Thornton (2016)

¹⁴³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 35

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το κόστος κτήσης και οι σωρευμένες αποσβέσεις του ενσώματου παγίου θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν με έναν συντελεστή αναπροσαρμογής, ο οποίος προκύπτει ως εξής:

$$\text{Εύλογη Αξία} / \text{Λογιστική Αξία} = 1.400.000 / 700.000 = 2.$$

Επομένως, το κόστος κτήσης θα ανέλθει σε: $1.000.000 * 2 = 2.000.000\text{€}$ και οι σωρευμένες αποσβέσεις σε: $300.000 * 2 = 600.000\text{€}$, ώστε η λογιστική αξία του παγίου να διαμορφωθεί σε: $2.000.000 - 600.000 = 1.400.000\text{€}$. Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργηθούν την ημερομηνία της αναπροσαρμογής είναι οι ακόλουθες:

	Χρέωση	Πίστωση
Ενσώματα πάγια	1.000.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		1.000.000
<i>Προσαρμογή κόστους κτήσης</i>		
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	300.000	
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια		300.000
<i>Προσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων</i>		

Μέθοδος του συμψηφισμού των αποσβέσεων

Σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο αναγνώρισης της αναπροσαρμογής, θα αντιλογιστούν οι σωρευμένες αποσβέσεις του ενσώματου παγίου, ποσού 300.000€, και θα αυξηθεί το κόστος κτήσης του κατά 400.000€ ($1.400.000 - 1.000.000$), ώστε η λογιστική αξία του να διαμορφωθεί σε: $1.000.000 + 400.000 = 1.400.000\text{€}$.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργηθούν την ημερομηνία της αναπροσαρμογής είναι οι ακόλουθες:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια	300.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		300.000
<i>Αντιλογισμός σωρευμένων αποσβέσεων</i>		

Ενσώματα πάγια	400.000
----------------	---------

Προσαρμογή κόστους κτήσης

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται συγκεντρωτικά τα στοιχεία πριν και μετά τη διενέργεια της αναπροσαρμογής του ενσώματου παγίου και ανάλογα με τη μέθοδο αναγνώρισης της αναπροσαρμογής. Τα ποσά του πίνακα είναι σε ευρώ.

	Πριν την αναπροσαρμογή		Μετά την αναπροσαρμογή	
		α' μέθοδος	β' μέθοδος	
Κόστος κτήσης	1.000.000	2.000.000	1.400.000	
Σωρευμένες αποσβέσεις	(300.000)	(600.000)	-	
Λογιστική αξία	700.000	1.400.000	1.400.000	

Διευκρινίζεται ότι και με τις δύο μεθόδους, το υπόλοιπο του κονδυλίου «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» θα ανέλθει σε ποσό 700.000€, το οποίο είναι ίσο με την αύξηση της λογιστικής αξίας του ενσώματου παγίου. Επιπλέον, η ετήσια απόσβεση στο μέλλον θα είναι η ίδια, ανεξάρτητα από τη μέθοδο που επιλέγεται. Δηλαδή, εφόσον μετά την αναπροσαρμογή η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου ανέρχεται σε 10 έτη, οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται σε: $1.400.000 / 10 = 140.000\text{€}$.

Βάσει των όσων ορίζει το Πρότυπο, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στην Καθαρή Θέση σχετικά με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα μεταφερθεί τελικά στο υπόλοιπο κερδών εις νέον είτε συνολικά (όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται), είτε σταδιακά και ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου¹⁴⁴.

Επομένως, κατά την επόμενη χρήση και στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει τη σταδιακή απόσβεση του πλεονάσματος αναπροσαρμογής—το οποίο σε ετήσια βάση θα είναι $700.000 / 10 = 70.000\text{€}$ —, θα διενεργηθούν οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

¹⁴⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 41

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	140.000	
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια		140.000
<i>Αναγνώριση αποσβέσεων χρήσης</i>		
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	70.000	
Κέρδη εις νέον		70.000
<i>Μεταφορά αποθεματικών αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον</i>		

Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω λογιστικές εγγραφές θα επαναλαμβάνονται για τα επόμενα 9 έτη στο τέλος της κάθε χρήσης, μέχρι και την οριστική απόσβεση του ενσώματου παγίου.

Παράδειγμα 5^ο - Αναπροσαρμογή ενσώματου παγίου μετά από προηγούμενη αύξηση της λογιστικής του αξίας

Η επιχείρηση «ΛΑΜΔΑ» την 31/12/20X4 εμφανίζει στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης οικοπέδο αξίας 200.000€. Την 31/12/20X7 η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 280.000€. Μετά από 2 έτη, δηλαδή την 31/12/20X9, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 180.000€. Κατά την 31/12/20X4 δεν υπάρχει σχηματισμένο αποθεματικό αναπροσαρμογής στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης «ΛΑΜΔΑ». Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν βάσει των παραπάνω γεγονότων¹⁴⁵.

Λύση

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, όταν η εύλογη αξία ενός ενσώματου παγίου εκτιμάται ότι είναι μεγαλύτερη της λογιστικής αξίας με την οποία το ενσώματο πάγιο παρουσιάζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις, τότε το πάγιο αναπροσαρμόζεται με αύξηση της λογιστικής του αξίας και το ποσό της αύξησης αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και σωρευτικά στο κονδύλι «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων. Αν σε επόμενη χρήση

¹⁴⁵ Grant Thornton (2016)

προκύπτει ότι συντρέχουν λόγοι απομείωσης του ενσώματου παγίου – η λογιστική αξία του οποίου είχε αυξηθεί σε προηγούμενες περιόδους -, τότε ο λογαριασμός «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» θα μειωθεί κατά το ποσό με το οποίο είχε αναπροσαρμοστεί η αξία του ενσώματου παγίου στις προηγούμενες περιόδους και η σχετική μείωση θα παρουσιαστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων. Το τυχόν υπόλοιπο που θα απομείνει, θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές της περιόδου)¹⁴⁶.

Βάσει των δεδομένων του παραδείγματος, την 31/12/20X4 η λογιστική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 200.000€. Την 31/12/20X7 γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 280.000€ και η σχετική αύξηση θα απεικονιστεί μέσω της παρακάτω λογιστικής εγγραφής:

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	80.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		80.000
<i>Αναπροσαρμογή οικοπέδου στην εύλογη αξία κατά την 31/12/20X7</i>		

Την 31/12/20X9 γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 180.000€, δηλαδή η εύλογη αξία του οικοπέδου μειώνεται κατά 280.000 – 180.000 = 100.000€. Η μείωση αυτή αναγνωρίζεται εν μέρει στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων με χρέωση του λογαριασμού «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» με το ποσό των 80.000€, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 20.000€ αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές της περιόδου) με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού «Ζημιά απομείωσης οικοπέδου». Η αναγνώριση της αναπροσαρμογής διενεργείται με την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	80.000	
Ζημιά απομείωσης	20.000	
Οικόπεδο		100.000
<i>Αναγνώριση ζημιάς απομείωσης την 31/12/20X9</i>		

Συνεπώς, η λογιστική αξία του οικοπέδου κατά την 31/12/20X9 ανέρχεται σε 180.000€.

¹⁴⁶ Δ.Λ.Π. 16, παρ.39 και 40

Παράδειγμα 6^ο - Αναπροσαρμογή ενσώματου παγίου μετά από προηγούμενη μείωση της λογιστικής του αξίας

Η επιχείρηση «ΖΗΤΑ» την 31/12/20X1 εμφανίζει στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης οικοπέδο αξίας 200.000€. Την 31/12/20X7 η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 150.000€. Μετά από 2 έτη, δηλαδή την 31/12/20X9, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 220.000€. Κατά την 31/12/20X1 δεν υπάρχει σχηματισμένο αποθεματικό αναπροσαρμογής στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης «ΖΗΤΑ». Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν βάσει των παραπάνω γεγονότων¹⁴⁷.

Λύση

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, όταν η εύλογη αξία ενός ενσώματου παγίου εκτιμάται ότι είναι μικρότερη της λογιστικής αξίας με την οποία το ενσώματο πάγιο παρουσιάζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις, τότε το πάγιο αναπροσαρμόζεται με μείωση της λογιστικής του αξίας και το ποσό της μείωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές της περιόδου). Αν σε επόμενη χρήση προκύψει ότι συντρέχουν λόγοι αύξησης της λογιστικής αξίας του ενσώματου παγίου – μετά από μείωση της λογιστικής αξίας σε προηγούμενες περιόδους -, τότε το ποσό της αύξησης που θα προκύψει θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές της περιόδου), κατά την έκταση που αναστρέφει την προηγούμενη υποτίμηση. Η επιπλέον διαφορά αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και παρουσιάζεται σωρευτικά στο κονδύλι «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων¹⁴⁸.

Βάσει των δεδομένων του παραδείγματος, την 31/12/20X1 η λογιστική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 200.000€, η οποία λόγω αναπροσαρμογής θα πρέπει να προσαρμοστεί και να εμφανίζεται με το ποσό των 150.000€ (μείωση της αξίας του οικοπέδου κατά $200.000 - 150.000 = 50.000€$). Η λογιστική εγγραφή αναγνώρισης της μείωσης της αξίας του οικοπέδου κατά την 31/12/20X7 είναι η ακόλουθη:

¹⁴⁷ Grant Thornton (2016)

¹⁴⁸ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 39 και 40

	Χρέωση	Πίστωση
Ζημιά απομείωσης	50.000	
Οικόπεδο		50.000
<i>Αναγνώριση ζημιάς απομείωσης οικοπέδου την 31/12/20X7</i>		

Μετά τη διενέργεια της παραπάνω λογιστικής εγγραφής, η λογιστική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 150.000€.

Την 31/12/20X9 γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 220.000€, δηλαδή η εύλογη αξία του οικοπέδου αυξάνεται κατά $220.000 - 150.000 = 70.000$ €. Η λογιστική εγγραφή για την αναγνώριση της θετικής αναπροσαρμογής είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	70.000	
Κέρδος λόγω αύξησης της αξίας του οικοπέδου		50.000
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		20.000
<i>Αναπροσαρμογή οικοπέδου στην εύλογη αξία κατά την 31/12/20X9</i>		

Το ποσό των 50.000€ θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) της χρήσης 20X9, ενώ το ποσό των 20.000€ θα παρουσιαστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και σωρευτικά στο κονδύλι «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, η λογιστική αξία του οικοπέδου κατά την 31/12/20X9 θα διαμορφωθεί τελικά στο ποσό των 220.000€.

4.4 Απομείωση αξίας

Προκειμένου να καθοριστεί αν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει υποστεί απομείωση εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων», το οποίο επεξηγεί πώς μία οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μία ζημιά απομείωσης¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 63

Παράδειγμα 7^ο - Απομείωση αξίας ενσώματου παγίου

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» την 1/1/20X2 αγόρασε μηχάνημα καταβάλλοντας το χρηματικό ποσό των 10.000€ με ωφέλιμη οικονομική ζωή τα 10 έτη και με μηδενική υπολειμματική αξία (ποσοστό ετήσιας απόσβεσης 10%). Το μηχάνημα θα αποσβεστεί με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Την 31/12/20X5 η επιχείρηση εκτίμησε ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση του ενσώματου παγίου, δεδομένου ότι η ανακτήσιμη αξία του ήταν 3.600€, χωρίς να μεταβληθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Την 31/12/20X7 η επιχείρηση εκτίμησε ότι, λόγω μιας σημαντικής αύξησης στη ζήτηση των παραγόμενων προϊόντων, η ανακτήσιμη αξία του μηχανήματος ανερχόταν σε 6.000€. Ζητείται να διενεργηθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές¹⁵⁰.

Λύση

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το κόστος του ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου συγκρίνοντας τη λογιστική του αξία με την ανακτήσιμη του αξία. Στην περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία είναι μικρότερη της λογιστικής του αξίας, τότε προκύπτει ζημία απομείωσης για το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Επίσης, προσδιορίζεται και αν η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου παραμένει η ίδια. Με βάση τα παραπάνω, αναπροσαρμόζεται η αξία του ενσώματου παγίου και οι αποσβέσεις που πρέπει να πραγματοποιούνται τις επόμενες περιόδους. Όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα, τότε η ζημία που θα προκύψει αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας. Αντίστοιχα, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα οφείλει να εξετάζει αν οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση δεν υφίστανται πλέον, οπότε και μπορεί να προχωρήσει σε αναστροφή της ζημίας απομείωσης. Όμως, η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου - μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης - δεν μπορεί να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε το συγκεκριμένο ενσώματο πάγιο αν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης¹⁵¹.

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος, το κόστος κτήσης του μηχανήματος είναι 10.000€, η ωφέλιμη ζωή του είναι 10 έτη και η υπολειμματική του

¹⁵⁰ Νεγκάκης, Ταχυνάκης (2021)

¹⁵¹ Νεγκάκης, Ταχυνάκης (2021)

αξία μηδέν. Επομένως, η ετήσια απόσβεση του μηχανήματος για τις χρήσεις 20X2, 20X3, 20X4, 20X5 θα υπολογιστεί ως εξής: (κόστος κτήσης – υπολειμματική αξία) / ωφέλιμη ζωή = $10.000 / 10 = 1.000\text{€}$. Έτσι, οι σωρευμένες αποσβέσεις του μηχανήματος την 31/12/20X5 θα είναι: $1.000\text{€} * 4 \text{ έτη} = 4.000\text{€}$ και η αναπόσβεστη (λογιστική) αξία του παγίου θα διαμορφωθεί ως εξής: κόστος κτήσης – σωρευμένες αποσβέσεις = $10.000 - 4.000 = 6.000\text{€}$.

Με δεδομένο ότι την 31/12/20X5 η ανακτήσιμη αξία του παγίου εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.600€, υπάρχει μια ζημία απομείωσης, αφού η ανακτήσιμη αξία είναι μικρότερη της λογιστικής αξίας του μηχανήματος. Η ζημία απομείωσης προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της ανακτήσιμης αξίας, δηλαδή ισούται με: $6.000 - 3.600 = 2.400\text{€}$. Η λογιστική εγγραφή αναγνώρισης της ζημίας απομείωσης της αξίας του παγίου την 31/12/20X5 είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Ζημιά απομείωσης ενσώματων παγίων	2.400	
Σωρευμένες απομειώσεις ενσώματων παγίων		2.400
<i>Αναγνώριση ζημίας απομείωσης μηχανήματος</i>		

Μετά τη διενέργεια της παραπάνω λογιστικής εγγραφής, η λογιστική αξία του μηχανήματος ανέρχεται σε: $6.000 - 2.400 = 3.600\text{€}$. Από το έτος 20X6 και με δεδομένο ότι δεν έχει αλλάξει η ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου, οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής: $3.600 / 6 \text{ έτη} = 600\text{€}$.

Την 31/12/20X7 η λογιστική αξία του μηχανήματος – μετά την αφαίρεση των ετήσιων αποσβέσεων των ετών 20X6 και 20X7 ($600 + 600 = 1.200$) – διαμορφώνεται ως εξής: $3.600 - 1.200 = 2.400\text{€}$. Την ίδια ημερομηνία, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου θα διαμορφωνόταν ως εξής: αξία κτήσης 10.000€ - σωρευμένες αποσβέσεις 6.000€ = 4.000€.

Την 31/12/20X7 προκύπτει αναστροφή απομείωσης, η οποία υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο, αν δεν είχε γίνει απομείωση (4.000€) και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά την απομείωση (2.400€). Επομένως, η αναστροφή απομείωσης ισούται με: $4.000 - 2.400 = 1.600\text{€}$ και η ημερολογιακή εγγραφή για την αναγνώριση της αναστροφής απομείωσης του μηχανήματος την 31/12/20X7 είναι η εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Σωρευμένες απομειώσεις ενσώματων παγίων	1.600	
Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων		1.600
<i>Αναγνώριση αναστροφής απομείωσης μηχανήματος</i>		

Τονίζεται ότι, παρά το γεγονός πως η ανακτήσιμη αξία την 31/12/20X7 ανέρχεται σε 6.000€ (δηλαδή είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία για 2.000€→ ανακτήσιμη 6.000 – λογιστική 4.000), δεν επιτρέπεται να γίνει αναστροφή απομείωσης για μεγαλύτερο ποσό (δηλαδή, αντί για 1.600€ να γίνει για 6.000 – 2.400 = 3.600€). Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου έπειτα από μια αναστροφή απομείωσης θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, χωρίς ωστόσο αυτό να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε διαμορφωθεί αν δεν είχε αναγνωρισθεί καμία ζημία απομείωσης στο πάγιο σε προηγούμενες χρήσεις.

4.5 Παύση αναγνώρισης

Παράδειγμα 8^ο - Διαγραφή ενσώματου παγίου στην περίπτωση διάθεσης(πώλησης)

Την 1/1/20X1 η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» αγοράζει μηχάνημα αξίας 120.000€ με επιταγή ημέρας. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του ενσώματου παγίου είναι 10 έτη και η υπολειμματική του αξία μηδέν. Οι αποσβέσεις του μηχανήματος γίνονται με τη σταθερή μέθοδο. Την 1/11/20X2 το μηχάνημα πωλείται για 100.000€. Ζητείται να διενεργηθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές από την απόκτηση έως και τη διάθεση του ενσώματου παγίου.

Λύση

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο παύει να εμφανίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται

(π.χ. πωλείται) ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του¹⁵². Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης ενός ενσώματου παγίου υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ του τυχόν υπάρχοντος καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του παγίου¹⁵³ και συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές της περιόδου) κατά τη χρονική στιγμή που αποαναγνωρίζεται, εκτός και αν το Δ.Π.Χ.Α. 16 προβλέπει κάτι διαφορετικό για την περίπτωση της πώλησης και επαναμίσθωσης. Τα κέρδη από την πώληση ενσώματων παγίων δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών της οικονομικής οντότητας, δηλαδή δε θα αναγνωρίζονται ως έσοδα¹⁵⁴.

Την 1/1/20X1 η ημερολογιακή εγγραφή που θα διενεργηθεί για την αναγνώριση της απόκτησης του μηχανήματος είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	120.000	
Καταθέσεις όψεως		120.000
<i>Αγορά μηχανήματος</i>		

Την 31/12/20X1 η επιχείρηση υπολογίζει για τη χρήση 20X1 την ετήσια απόσβεση του μηχανήματος, η οποία ανέρχεται σε: $120.000 / 10 \text{ έτη} = 12.000\text{€}$, και διενεργεί την ακόλουθη λογιστική εγγραφή χρησιμοποιώντας τον αντίθετο λογαριασμό «Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού»:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	12.000	
Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		12.000
<i>Αναγνώριση απόσβεσης χρήσης 20X1</i>		

Την 1/11/20X2, δηλαδή την ημερομηνία της πώλησης, υπολογίζεται για τη χρήση 20X2 η απόσβεση, η οποία όμως είναι προσαρμοσμένη στους 10 μήνες, δεδομένου ότι το μηχάνημα πωλείται την 1/11/20X2. Συνεπώς, η απόσβεση για τη χρήση 20X2 ισούται με: $(120.000 / 10) * (10/12) = 10.000\text{€}$ και η λογιστική εγγραφή για την αναγνώρισή της την ημερομηνία της πώλησης είναι η εξής:

¹⁵² Δ.Λ.Π. 16, παρ. 67

¹⁵³ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 71

¹⁵⁴ Δ.Λ.Π. 16, παρ. 68

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	10.000	
Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		10.000
<i>Αναγνώριση απόσβεσης χρήσης 20X2</i>		

Έτσι, την ημερομηνία της πώλησης οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου είναι 22.000€ (12.000 + 10.000) και προκειμένου ο λογαριασμός «Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού» να εξισωθεί και ο λογαριασμός «Μηχανήματα» να εμφανίζει το πραγματικό υπόλοιπο κατά την ημερομηνία της πώλησης, μεταφέρεται ο αντίθετος λογαριασμός «Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού» στον κύριο λογαριασμό «Μηχανήματα» μέσω της παρακάτω λογιστικής εγγραφής:

	Χρέωση	Πίστωση
Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	22.000	
Μηχανήματα		22.000
<i>Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού στον κύριο</i>		

Μετά τη διενέργεια της παραπάνω λογιστικής εγγραφής, ο λογαριασμός «Μηχανήματα» έχει χρεωστικό υπόλοιπο 98.000€ και προκύπτει ότι η λογιστική αξία του παγίου είναι 98.000€ κατά την ημερομηνία της πώλησης. Με δεδομένο ότι η τιμή πώλησης ανέρχεται σε 100.000€, υφίσταται κέρδος για την επιχείρηση ποσού 2.000€ (100.000 – 98.000), το οποίο απεικονίζεται στην τελευταία διενεργούμενη εγγραφή κατά την ημερομηνία της πώλησης:

	Χρέωση	Πίστωση
Καταθέσεις όψεως	100.000	
Μηχανήματα		98.000
Κέρδος από πώληση μηχανήματος		2.000
<i>Αναγνώριση πώλησης μηχανήματος την 1/11/20X2</i>		

Σε περίπτωση που η επιχείρηση πουλούσε το μηχάνημα για 97.000€ - δηλαδή 1.000€ λιγότερο από τη λογιστική αξία του μηχανήματος την ημερομηνία της

πώλησης - , θα είχε ζημιά από την πώληση του μηχανήματος και θα διενεργούσε την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Καταθέσεις όψεως	97.000	
Ζημιά από πώληση μηχανήματος	1.000	
Μηχανήματα		98.000
<i>Αναγνώριση πώλησης μηχανήματος την 1/11/20X2</i>		

4.6 Αναβαλλόμενη φορολογία

Σε σχέση με τα ενσώματα πάγια, αναβαλλόμενοι φόροι, ως αποτέλεσμα της διαφοράς μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός παγίου και της λογιστικής του αξίας, δύναται να προκύψουν όταν:

- οι συντελεστές απόσβεσης που έχει εφαρμόσει η οικονομική οντότητα με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων, διαφέρουν από τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές, οπότε η λογιστική αξία του παγίου δεν είναι ίδια με την αξία που αναγνωρίζεται σε αυτό για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος¹⁵⁵,
- αναπροσαρμοστεί η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, γεγονός που συμβαίνει μόνο για λογιστικούς σκοπούς, χωρίς να αναγνωρίζεται φορολογικά. Κατά συνέπεια δημιουργείται μία διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης του στοιχείου, η οποία καταλήγει στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης. Αυτή η φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση θα διακανονιστεί με τη χρήση του ενσώματου παγίου (αποσβέσεις) ή με την πώλησή του¹⁵⁶.

Παρακάτω ακολουθούν δύο σχετικά παραδείγματα, τα οποία αναφέρονται στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας και στις απαραίτητες

¹⁵⁵ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 17

¹⁵⁶ Δ.Λ.Π. 12, παρ. 18 και 20

ημερολογιακές εγγραφές που θα πρέπει να διενεργηθούν από την οικονομική οντότητα.

Παράδειγμα 9^ο - Αναβαλλόμενη φορολογία όταν οι φορολογικές αποσβέσεις είναι διαφορετικές από τις λογιστικές αποσβέσεις

Η επιχείρηση «ΥΨΙΛΟΝ» κατά τη χρήση 20X0 αγόρασε μηχάνημα αξίας 300.000€. Η διοίκηση της επιχείρησης εκτιμά ότι η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 6 έτη (συντελεστής 16,67%) και εφαρμόζει σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης του μηχανήματος είναι 10% και ο συντελεστής φορολόγησης της επιχείρησης είναι 22%. Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές εγγραφές αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας από την επιχείρηση «ΥΨΙΛΟΝ»¹⁵⁷.

Λύση

Οι ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής (λογιστικές αποσβέσεις) ανέρχονται σε: $300.000 * 16,67\% \approx 50.000\text{€}$. Οι ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος με βάση τον φορολογικό συντελεστή (φορολογικές αποσβέσεις) ανέρχονται σε: $300.000 * 10\% = 30.000\text{€}$. Συνεπώς, τα λογιστικά και φορολογικά δεδομένα έχουν ως εξής:

	<i>Λογιστική αξία</i>	<i>Φορολογική βάση</i>
Αξία κτήσης	300.000	300.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	(50.000)	(30.000)
Λογιστική αξία την 31/12/20X0	250.000	270.000

Από τα δεδομένα του πίνακα προκύπτει ότι η διαφορά των λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων της χρήσης 20X0 ανέρχεται σε 20.000€ και συνεπώς η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης ανέρχεται επίσης σε 20.000€. Πρόκειται για μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, η οποία οδηγεί στην αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης (Α.Φ.Α.), δεδομένου ότι η λογιστική αξία είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του ενσώματου παγίου. Η

¹⁵⁷GrantThornton (2016)

διαφορά αυτή πολλαπλασιάζεται με τον φορολογικό συντελεστή κι έτσι προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, την οποία η επιχείρηση θα αναγνωρίσει. Δηλαδή, την 31/12/20X0 η Α.Φ.Α. που πρέπει να αναγνωρισθεί για το έτος 20X0, υπολογίζεται ως εξής: $20.000 * 22\% = 4.400\text{€}$.

Κατά την πρώτη χρήση, η προσωρινή διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας του ενσώματου παγίου ανέρχεται σε 20.000€. Το ίδιο συμβαίνει και για τα επόμενα πέντε έτη, με συνέπεια στο τέλος του έκτου έτους το μηχάνημα να έχει αποσβεστεί πλήρως λογιστικά.

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργήσει η επιχείρηση σε καθένα από τα έξι πρώτα έτη, προκειμένου να αναγνωρισθεί η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	4.400	
Αναβαλλόμενοι φόροι – έσοδα (αποτελέσματα)		4.400
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης</i>		

Από το έβδομο έως το δέκατο έτος και με δεδομένο ότι το μηχάνημα έχει αποσβεστεί πλήρως λογιστικά, οι ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις ανέρχονται σε: $300.000 * 0\% = 0$. Οι ετήσιες φορολογικές αποσβέσεις συνεχίζουν να ανέρχονται σε: $300.000 * 10\% = 30.000\text{€}$. Συνεπώς, προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης, ύψους 30.000€, οπότε η Α.Φ.Α. που πρέπει να αναγνωρισθεί στα επόμενα τέσσερα έτη, ισούται με: $30.000 * 22\% = 6.600\text{€}$.

Έτσι, η αντίστοιχη λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί από το έβδομο έως το δέκατο έτος, για την αναγνώριση της μείωσης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, είναι η εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενοι φόροι – έξοδα (αποτελέσματα)	6.600	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		6.600
<i>Μείωση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης</i>		

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται αναλυτικά η κίνηση του λογαριασμού των αναβαλλόμενων φόρων σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενσώματου παγίου. Τα ποσά του πίνακα είναι σε ευρώ.

Έτος	Λογιστική αξία ¹⁵⁸	Φορολογική βάση ¹⁵⁹	Διαφορά ¹⁶⁰	Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση (Α.Φ.Α.) ¹⁶¹	Επίδραση στο αποτέλεσμα ¹⁶²
20X0	250.000	270.000	(20.000)	4.400	4.400
20X1	200.000	240.000	(40.000)	8.800	4.400
20X2	150.000	210.000	(60.000)	13.200	4.400
20X3	100.000	180.000	(80.000)	17.600	4.400
20X4	50.000	150.000	(100.000)	22.000	4.400
20X5	-	120.000	(120.000)	26.400	4.400
20X6	-	90.000	(90.000)	19.800	(6.600)
20X7	-	60.000	(60.000)	13.200	(6.600)
20X8	-	30.000	(30.000)	6.600	(6.600)
20X9	-	-	-	-	(6.600)

Από τον παραπάνω πίνακα γίνεται κατανοητό ότι η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αυξάνεται μέχρι και το έκτο έτος, στο οποίο ολοκληρώνονται οι λογιστικές αποσβέσεις. Από το έβδομο έτος μέχρι και το δέκατο, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μειώνεται μέχρι να μηδενιστεί. Οι αυξήσεις και οι μειώσεις του υπολοίπου του λογαριασμού έχουν ανάλογη επίδραση στο αποτέλεσμα της κάθε χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, στην αρχή (από το πρώτο μέχρι και το έκτο έτος), θα χρεώνεται η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, η οποία στο παράδειγμα είναι συνολικά 26.400€ (4.400 * 6 έτη) και στη συνέχεια θα πιστώνεται, έως ότου και στην πίστωση σχηματιστεί ίσο ποσό αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, δηλαδή 26.400€ (6.600 * 4 έτη).

Παράδειγμα 10^ο - Αναπροσαρμογή αξίας ενός ενσώματου παγίου, η οποία πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία

¹⁵⁸ λογιστική αξία = αξία κτήσης – σωρευμένες λογιστικές αποσβέσεις

¹⁵⁹ φορολογική βάση = αξία κτήσης – σωρευμένες φορολογικές αποσβέσεις

¹⁶⁰ διαφορά = λογιστική αξία – φορολογική βάση

¹⁶¹ Α.Φ.Α. = διαφορά * φορολογικός συντελεστής

¹⁶² επίδραση στο αποτέλεσμα = Α.Φ.Α. έτους X – Α.Φ.Α. έτους (X-1)

Η επιχείρηση «ΟΜΙΚΡΟΝ» αγόρασε την 1/1/20X2 ένα μηχάνημα αξίας 400.000€. Η διοίκηση της επιχείρησης εκτίμησε την ωφέλιμη ζωή του ενσώματου παγίου στα 5 έτη και θεώρησε αμελητέα την υπολειμματική αξία του. Η επιχείρηση εφαρμόζει τη σταθερή μέθοδο για την απόσβεση των παγίων της. Αντίστοιχα για φορολογικούς σκοπούς, ο συντελεστής απόσβεσης του μηχανήματος είναι 25% και ο συντελεστής φορολόγησης της επιχείρησης 22%. Στις 31/12/20X4 η εύλογη αξία του μηχανήματος είναι 200.000€ και η επιχείρηση έχει επιλέξει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής για το πάγιο και αναπροσαρμόζει τη λογιστική του αξία με τη μέθοδο της επαναδιατύπωσης σε ό,τι αφορά τις αποσβέσεις. Η ωφέλιμη ζωή αναπροσαρμόζεται στις 31/12/20X4 στα 4 έτη με αμελητέα υπολειμματική αξία. Η εν λόγω αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Ζητείται να διενεργηθούν οι σχετικές ημερολογιακές λογιστικές εγγραφές¹⁶³.

Λύση

Την 1/1/20X2 η επιχείρηση αναγνωρίζει την αγορά του ενσώματου παγίου διενεργώντας στα λογιστικά της αρχεία την ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	400.000	
Χρηματικά Διαθέσιμα		400.000
<i>Απόκτηση μηχανήματος</i>		

Στις 31/12/20X2 η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει τις αποσβέσεις με βάση την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος. Για τον σκοπό αυτό, υπολογίζονται οι ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις, οι οποίες ανέρχονται σε: $400.000 / 5 \text{ έτη} = 80.000\text{€}$ και απεικονίζονται στα λογιστικά αρχεία με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	80.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		80.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X2</i>		

¹⁶³ Νεγκάκης (2021)

Συνεπώς, στις 31/12/20X2 η λογιστική αξία του μηχανήματος ανέρχεται σε 320.000€ (αξία κτήσης – σωρευμένες λογιστικές αποσβέσεις = 400.000 – 80.000).

Κατά την ίδια ημερομηνία υπολογίζονται και οι ετήσιες φορολογικές αποσβέσεις του παγίου, οι οποίες είναι: 400.000 * φορολογικός συντελεστής απόσβεσης μηχανήματος 25% = 100.000€. Έτσι, η φορολογική βάση του μηχανήματος στις 31/12/20X2 υπολογίζεται σε 300.000€ (αξία κτήσης – σωρευμένες φορολογικές αποσβέσεις = 400.000 – 100.000). Δεδομένου ότι η λογιστική αξία (320.000€) είναι υψηλότερη από τη φορολογική βάση (300.000€) του ενσώματου παγίου, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά, ύψους 20.000€, η οποία οδηγεί στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Η Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (Α.Φ.Υ.) υπολογίζεται ως εξής: προσωρινή διαφορά * συντελεστής φορολόγησης = 20.000 * 22% = 4.400€ και αναγνωρίζεται με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι – Έξοδα	4.400	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		4.400
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Στις 31/12/20X3 η επιχείρηση θα αναγνωρίσει τις ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις του παγίου με βάση την ωφέλιμη ζωή του και για τον σκοπό αυτό θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	80.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		80.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X3</i>		

Κατά συνέπεια, στις 31/12/20X3 η λογιστική αξία του μηχανήματος ανέρχεται σε: 400.000 – (80.000 + 80.000) = 240.000€.

Αντίστοιχα, στις 31/12/20X3 η φορολογική βάση του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου μειώνεται σε: 400.000 – (100.000 + 100.000) = 200.000€. Για τον λόγο αυτό προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά ύψους 40.000€ (λογιστική αξία 240.000 – φορολογική βάση 200.000) και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 8.800€ (προσωρινή διαφορά 40.000 * συντελεστής φορολόγησης

22%). Για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης αφαιρείται από τα 8.800€ η ήδη αναγνωρισθείσα στο προηγούμενο έτος (20X2) Α.Φ.Υ. (4.400€) και γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι – Έξοδα	4.400	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		4.400
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Στις 31/12/20X4 η επιχείρηση θα αναγνωρίσει τις ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις του μηχανήματος μέσω της ακόλουθης λογιστικής εγγραφής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	80.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		80.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X4</i>		

Έτσι, κατά την παραπάνω ημερομηνία η λογιστική αξία του παγίου πριν την αναπροσαρμογή είναι 160.000€ [400.000 – (80.000 + 80.000 + 80.000)].

Αντίστοιχα, στις 31/12/20X4 η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σε: $400.000 - (100.000 + 100.000 + 100.000) = 100.000\text{€}$. Συνεπώς, προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά ύψους 60.000€ (160.000 – 100.000) και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 13.200€ (60.000 * 22%), για την αναγνώριση της οποίας αφαιρείται η ήδη αναγνωρισθείσα στα προηγούμενα έτη (20X2 και 20X3) Α.Φ.Υ., συνολικού ποσού 8.800€ (4.400 + 4.400), και διενεργείται η παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι – Έξοδα	4.400	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		4.400
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Βέβαια, στις 31/12/20X4 η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία του μηχανήματος στην εύλογη αξία, η οποία είναι 200.000€. Με βάση το Δ.Λ.Π. 16 και τα δεδομένα του παραδείγματος θα επαναδιατυπώσει το κόστος κτήσης και τις σωρευμένες αποσβέσεις του ενσώματου παγίου με έναν συντελεστή

αναπροσαρμογής, ο οποίος προκύπτει ως εξής: εύλογη αξία / λογιστική αξία = $200.000 / 160.000 = 1,25$.

Επομένως, το κόστος κτήσης θα ανέλθει σε: $400.000 * 1,25 = 500.000\text{€}$ και οι σωρευμένες αποσβέσεις σε: $240.000 * 1,25 = 300.000\text{€}$, ώστε η λογιστική αξία του παγίου να διαμορφωθεί σε: $500.000 - 300.000 = 200.000\text{€}$. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται συγκεντρωτικά τα στοιχεία πριν και μετά τη διενέργεια της αναπροσαρμογής του ενσώματου παγίου. Τα ποσά του πίνακα είναι σε ευρώ.

	Πριν την αναπροσαρμογή	Μετά την αναπροσαρμογή
Κόστος κτήσης	400.000	500.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	(240.000)	(300.000)
Λογιστική αξία	160.000	200.000

Η αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανήματος αναγνωρίζεται στα λογιστικά αρχεία μέσω της ακόλουθης ημερολογιακής εγγραφής:

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	100.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		60.000
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		40.000
<i>Αναπροσαρμογή παγίου</i>		

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, οι αυξήσεις της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου απεικονίζονται σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, εφόσον δεν υπάρχει σε προηγούμενο έτος αρνητική μεταβολή που είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης. Λόγω της αναπροσαρμογής του μηχανήματος προκύπτει ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, καθώς η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου στις 31/12/20X4 ανέρχεται σε 100.000€ ενώ η λογιστική αξία έχει πλέον διαμορφωθεί στις 200.000€. Συνεπώς, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά ύψους 100.000€ ($200.000 - 100.000$) και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 22.000€ ($100.000 * 22\%$), η οποία μετά την αφαίρεση της ήδη αναγνωρισθείσας στα προηγούμενα έτη (20X2, 20X3 και 20X4) Α.Φ.Υ. -

(συνολικού ποσού 13.200€ → 4.400 + 4.400 + 4.400), αναγνωρίζεται λογιστικά με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	8.800	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		8.800
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Τονίζεται ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με την αναπροσαρμογή πρέπει να χρεωθεί στον λογαριασμό αυτό που αναγνωρίστηκε και η διαφορά αναπροσαρμογής, δηλαδή στον λογαριασμό «Αποθεματικό αναπροσαρμογής».

Στις 31/12/20X5 οι ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις θα υπολογιστούν με βάση τη νέα λογιστική αξία του μηχανήματος (200.000€) και την αναπροσαρμοσμένη ωφέλιμη ζωή του, η οποία πλέον είναι στα 4 έτη. Οπότε, στις 31/12/20X5 οι ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις ανέρχονται σε: $200.000 / 4 = 50.000\text{€}$ και αναγνωρίζονται με την εξής λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	50.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		50.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X5</i>		

Συνεπώς, στις 31/12/20X5 η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι 150.000€ (200.000 – 50.000).

Την ίδια ημερομηνία η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι: $400.000 - (100.000 + 100.000 + 100.000 + 100.000) = 0\text{€}$. Για τον λόγο αυτό προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά ύψους 150.000€ (150.000 – 0), η οποία οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 33.000€ (150.000 * 22%). Αφού αφαιρεθεί από το ποσό των 33.000€ η ήδη αναγνωρισθείσα στα προηγούμενα έτη (20X2, 20X3 και 20X4) Α.Φ.Υ. (συνολικού ποσού 22.000€ → 4.400 + 4.400 + 4.400 + 8.800), διενεργείται η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι – Έξοδα	11.000	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		11.000

Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου

Στις 31/12/20X6 η ετήσια λογιστική απόσβεση του ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης μέσω της ακόλουθης ημερολογιακής εγγραφής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	50.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		50.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X6</i>		

Συνεπώς, στις 31/12/20X6 η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι 100.000€ (200.000 – 50.000 – 50.000).

Αντίστοιχα, την ίδια ημερομηνία η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 0€, οπότε προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά ύψους 100.000€ (100.000 – 0). Η διαφορά αυτή οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 22.000€ (100.000 * 22%), από την οποία αφαιρείται η ήδη αναγνωρισθείσα στα προηγούμενα έτη (20X2, 20X3, 20X4 και 20X5) Α.Φ.Υ. (συνολικού ποσού 33.000€ → 4.400 + 4.400 + 4.400 + 8.800 + 11.000). Έτσι, με τη διενέργεια των αποσβέσεων της χρήσης 20X6 η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μειώνεται κατά 11.000€ (22.000 – 33.000), για την αναγνώριση της οποίας η επιχείρηση διενεργεί της εξής λογιστική εγγραφή, χρεώνοντας πλέον τον λογαριασμό «Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση»:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	11.000	
Φόροι – Έσοδα		11.000
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Στις 31/12/20X7 η επιχείρηση πραγματοποιεί την παρακάτω λογιστική εγγραφή για την αναγνώριση της ετήσιας απόσβεσης του μηχανήματος:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	50.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		50.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X7</i>		

Συνεπώς, στις 31/12/20X7 η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι 50.000€ (200.000 – 50.000 – 50.000 – 50.000).

Στις 31/12/20X7 η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 0€, με αποτέλεσμα να προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά ύψους 50.000€ (50.000 – 0) και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 11.000€ (50.000 * 22%), η οποία μετά την αφαίρεση της αναγνωρισθείσας στα προηγούμενα έτη Α.Φ.Υ. (συνολικού ποσού 22.000€), υπολογίζεται σε -11.000€ (11.000 – 22.000) και αναγνωρίζεται λογιστικά με την ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	11.000	
Φόροι – Έσοδα		11.000
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Στις 31/12/20X8 αναγνωρίζεται η ετήσια απόσβεση του ενσώματου παγίου με την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	50.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		50.000
<i>Διενέργεια αποσβέσεων χρήσης 20X8</i>		

Στις 31/12/20X8 τόσο η φορολογική βάση όσο και η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι ίσες με μηδέν. Κατά συνέπεια, η τελευταία λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί για την αναγνώριση της μείωσης της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	11.000	
Φόροι – Έσοδα		11.000
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου</i>		

Τα προαναφερθέντα αποτελέσματα παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα. Τα ποσά του πίνακα είναι σε ευρώ.

Έτος	Κόστος	Σωρευμένες λογιστικές αποσβέσεις	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά	Α.Φ.Υ.
20X2	400.000	80.000	320.000	300.000	20.000	4.400
20X3	400.000	160.000	240.000	200.000	40.000	8.800
20X4	500.000	300.000	200.000	100.000	100.000	22.000
20X5	500.000	350.000	150.000	0	150.000	33.000
20X6	500.000	400.000	100.000	0	100.000	22.000
20X7	500.000	450.000	50.000	0	50.000	11.000
20X8	500.000	500.000	0	0	0	0

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι η αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης στο έτος 20X4 προέρχεται τόσο από τη διαφορά στους συντελεστές απόσβεσης ύψους 4.400€ (για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς) όσο και από την αναπροσαρμογή ύψους 8.800€. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ο αναβαλλόμενος φόρος που αφορά την αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου μειώνει το σχηματισθέν αποθεματικό.

Τέλος, σε ό, τι αφορά το αποθεματικό που σχηματίστηκε στις 31/12/20X4, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να το μεταφέρει στα κέρδη εις νέον με τη διαγραφή του ενσώματου παγίου ή σταδιακά και ανάλογα με το ποσοστό απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παράγραφο 41 του Δ.Λ.Π. 16.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η διαχείριση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων συνιστά ένα από τα πιο κρίσιμα θέματα που προβληματίζουν μια οικονομική οντότητα, δεδομένου ότι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι σημαντικά για τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας και αποτελούν μέσο για την επίτευξη των στόχων της. Έτσι, στην παρούσα εργασία μελετήθηκε ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσα από τη διεξοδική ανάλυση των διατάξεων του Δ.Λ.Π. 16, αλλά και μέσα από τις σύντομες αναφορές σε άλλα Δ.Λ.Π. που σχετίζονται με το Δ.Λ.Π. 16, όπως το Δ.Λ.Π. 36 και το Δ.Λ.Π. 12.

Τα βασικότερα ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι η αποτίμηση των ενσώματων παγίων κατά την αρχική αναγνώρισή τους, η αποτίμηση των ενσώματων παγίων μετά την αρχική αναγνώριση τους είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής της αξίας στην εύλογη αξία, ο υπολογισμός των αποσβέσεων, η αναγνώριση ζημιών απομείωσης και η αναστροφή τους, η παύση αναγνώρισης των ενσώματων παγίων αλλά και η αναβαλλόμενη φορολογία που ενδέχεται να προκύψει κατά τη λογιστική παρακολούθησή τους.

Το Δ.Λ.Π. 16, το Δ.Λ.Π. 36 και το Δ.Λ.Π. 12 που εξετάστηκαν, ορίζουν λεπτομερώς όλες τις απαραίτητες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί η οικονομική οντότητα, όταν έχει να αντιμετωπίσει τα παραπάνω ζητήματα κατά τη λογιστική παρακολούθηση των ενσώματων παγίων της. Συνεπώς, η αναλυτική παρουσίαση του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου σε συνδυασμό με την παρουσίαση περιπτώσεων - πρακτικών παραδειγμάτων συμβάλλουν στην πληρέστερη κατανόηση της εφαρμογής των Προτύπων και στη διαμόρφωση μιας πιο ολοκληρωμένης εικόνας σχετικά με τους βασικούς χειρισμούς που προβλέπονται κατά τη λογιστική παρακολούθηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Μεταξύ των θεμελιωδών ζητημάτων στη λογιστική των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είναι και αυτό της αναπροσαρμογής της αξίας τους με τη χρήση της εύλογης αξίας. Στην παρούσα εργασία δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στο συγκεκριμένο λογιστικό ζήτημα μέσα από την ανάπτυξη του σχετικού θεσμικού

πλαίσιου και την παρουσίαση σχετικών περιπτώσεων - πρακτικών παραδειγμάτων αλλά και μέσα από το κεφάλαιο της βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Πιο συγκεκριμένα, από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας κατέστη έκδηλο ότι έχει απασχολήσει σε μεγάλο βαθμό την παγκόσμια επιστημονική κοινότητα το επίμαχο θέμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων, και ειδικότερα οι παράγοντες και τα αποτελέσματα που συνδέονται με την εμφάνιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε αναπροσαρμοσμένη αξία. Παράλληλα, αντικείμενο μελέτης πολλών πηγών της διεθνούς επιστημονικής βιβλιογραφίας αποτέλεσαν και τα κίνητρα που ωθούν τη διοίκηση μιας οικονομικής οντότητας στην επιλογή ή όχι της αναπροσαρμογής, ανάλογα με τους επιχειρηματικούς σκοπούς της. Έτσι, βασικό συμπέρασμα, που εξήχθη από την ανασκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας, είναι ότι η αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται ως εργαλείο για τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής εικόνας και της δανειοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.

Σχετικά με τους περιορισμούς της παρούσας εργασίας, θα πρέπει να αναφερθεί ότι για τη συγγραφή της δεν διενεργήθηκε εμπειρική διερεύνηση, προκειμένου να μελετηθεί και εμπειρικά η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 16, τα κίνητρα εφαρμογής του και τα αποτελέσματα που επιφέρει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πρόταση για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η εμπειρική προσέγγιση του θέματος της αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, διερευνώντας τα κίνητρα που ωθούν τις ελληνικές και ευρωπαϊκές επιχειρήσεις στη διενέργεια αναπροσαρμογών ή τα αποτελέσματα που επέρχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις λόγω των αναπροσαρμογών και τον αντίκτυπο τους στις αποφάσεις των επενδυτών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Νεγκάκης, Ι. Χ. (2021), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Εξειδικευμένα Θέματα, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Ι.Κ.Ε., Θεσσαλονίκη
- Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2021), Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Ι.Κ.Ε., Θεσσαλονίκη
- Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α' Τόμος, 4^η Έκδοση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Aboody, D., Barth, M. E. and Kasznik, R. (1999), "Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK", *Journal of accounting and economics*, Vol. 26, No.1-3, pp. 149-178
- Ahmad, K. M., ul Rahman, R., Akram, M., Mustafa, M. and Malik, Z. F. (2020), "Managerial Motives Underlying the Revaluation of Non-Current Tangible Assets: A Study of Non-Financial Sector Companies Listed on Pakistan Stock Market", *Paradigms*, (SI), pp. 111-120
- Bae, J., Lee, J. and Kim, E. (2019), "Does Fixed Asset Revaluation Build Trust between Management and Investors?", *Sustainability*, Vol. 11, No. 13, pp. 3700
- Ballas, A., Panagiotou, V. and Tzovas, C. (2014), "Accounting choices for tangible assets: a study of Greek firms", *SPOUDAI-Journal of Economics and Business*, Vol. 64, No. 4, pp. 18-38

- Cho, H., Chung, J. R., and Kim, Y. J. (2021),“Fixed asset revaluation and external financing during the financial crisis: Evidence from Korea”,*Pacific-Basin Finance Journal*, Vol. 67, 101517
- Christensen, H. B. and Nikolaev, V. V. (2013),“Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test?”, *Review of Accounting Studies*, Vol. 18, No. 3, pp. 734-775
- Fathmaningrum, E.S. andYudhanto, S, K.(2019),“Determinants of Fixed Asset Revaluation Decision and Its Impacts on Market Reaction: A Comparative Study in Indonesia and Singapore”,*Journal of Accounting and Investment*, Vol. 20, No. 2, pp. 76-98
- Iatridis, G. E. andKilirgiotis, G. (2012),“Incentives for fixed asset revaluations: the UK evidence”,*Journal of Applied Accounting Research*,Vol.13, No. 1,pp. 5-20
- Jaggi, B. andTsui, J. (2001),“Management motivation and market assessment: revaluations of fixed assets”,*Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 12, No. 2, pp. 160-187
- Jajairam, P. (2013),“Fair value accounting vs. historical cost accounting”,*Review of Business Information Systems (RBIS)*, Vol. 17, No. 1, pp. 1-6
- Lopes, A. B. and Walker, M. (2012),“Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate governance arrangements: New evidence from Brazil”,*The British Accounting Review*, Vol. 44, No. 2, pp. 53-67
- Missonier-Piera, F. (2007),“Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data”,*The International Journal of Accounting*, Vol. 42, No. 2, pp. 186-205
- Nijam, H. M. (2018),“Motives for reporting fixed assets at revalued amount: evidence from a developing economy”,*Global Business Review*, Vol. 19, No. 3, pp. 604-622
- Poerwati, R. T., Hardiningsih, P., Srimindarti, C. andSundari, R. I. (2020),“Does the Company's Scale, Fixed Asset Intensity and Operating Cash Flow Affect Asset Revaluation?”,*Jurnal Analisis Bisnis Ekonomi*, Vol. 18, No. 1, pp. 1-13
- Rahman, M., Hossain, S. Z. and Haque, M. (2021),“Timing, Recurrence, and Effects of Fixed Assets Revaluation: Evidence from Bangladesh”,*International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 11, No. 2, pp. 67-75

- Ramanna, K. (2013), “Why 'Fair Value' is the Rule: How a Controversial Accounting Approach Gained Support”, *Harvard Business Review*, Vol. 91, No. 3, pp. 99-101

Ηλεκτρονικές πηγές

- IFRS Foundation, (2022), IAS 12 – Income Taxes, IAS 16 – Property, Plant and Equipment, IAS 36 – Impairment of Assets [Online], Διαθέσιμο στο: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>[Ημερομηνία πρόσβασης: 1/11/2022]
- Deloitte, (2022), IAS 16 - Property, Plant and Equipment [Online], Διαθέσιμο στο: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>[Ημερομηνία πρόσβασης: 1/11/2022]
- <https://euretirio.com/pagio-energitiko/>[Ημερομηνία πρόσβασης: 1/11/2022]