



**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

ΔΛΠ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

της

ΠΑΠΑΘΕΟΔΩΡΟΥ ΜΕΡΣΙΝΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΙΚΟΛΑΪΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Αύγουστος 2011

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη συγκεκριμένη διπλωματική εργασία παρουσιάζεται μία ανάλυση του 16^{ου} Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου, που αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας.

Αρχικά γίνεται μία ιστορική αναδρομή για τους λόγους δημιουργίας των Δ.Λ.Π. καθώς επίσης και των Δ.Λ.Π. που εκδόθηκαν μέχρι σήμερα. Στη συνέχεια γίνεται μία ανάλυση για τον σκοπό δημιουργίας του συγκεκριμένου προτύπου και του πεδίου εφαρμογής του.

Ειδικότερα γίνεται μία ανάλυση των δαπανών που ενσωματώνονται στο κόστος των παγίων και με αριθμητικά παραδείγματα γίνεται λογιστική παρουσίαση του τρόπου ενσωμάτωσής τους στο κόστος και του τρόπου παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στην επόμενη παράγραφο γίνεται ανάλυση του τρόπου αναγνώρισης μεταγενέστερων δαπανών και διαφοροποίησης των αποτελεσμάτων των επόμενων χρήσεων.

Τέλος, γίνεται αναφορά σε διαφοροποίηση των αρχικών δεδομένων που αφορούν τα πάγια, π.χ. χρονική διάρκεια ζωής, μεταβολή στο κόστος του παγίου ή αλλαγή της μεθόδου απόσβεσης. Στην παράγραφο αυτή με παραδείγματα εμφανίζονται οι λογιστικές εγγραφές μεταβολής των αποτελεσμάτων λόγω αναβαλλόμενου φόρου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

- 2.1. Γενικά
- 2.2. Ευρωπαϊκή Ένωση
- 2.3. Εντοπισμός Αρθρογραφίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

- 3.1. Έννοια λογιστικής τυποποίησης και λογιστικών σχεδίων
- 3.2. Έννοια και περιεχόμενο του λογιστικού σχεδίου
- 3.3. Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο
- 3.4. Σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης
- 3.5. Λογιστική παγίων σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- 4.1. Εισαγωγή
- 4.2. Τι είναι όμως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;
- 4.3. Πλαίσιο Σύνταξης Οικονομικών Καταστάσεων
- 4.4. Σκοπός και είδη χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- 4.5. Παραδοχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- 4.6. Ονομασία ΔΛΠ που εκδόθηκαν μέχρι σήμερα
- 4.7. ΔΛΠ 16 – Ασώματες ακινητοποιήσεις
- 4.8. Έννοιες διαχείρισης παγίων
- 4.9. Επιμέτρηση και αναγνώριση στοιχείων κόστους παγίων
- 4.10. Μεταγενέστερες δαπάνες και «Δημιουργική Λογιστική»
- 4.11. Αποσβέσεις
- 4.12. Αποζημιώσεις για απομείωση ή ζημία σε ενσώματα πάγια στοιχεία ενεργητικού (ΜΕΔ 14)
- 4.13. Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Γνωρίζουμε όλοι ότι στις αρχές του 21^{ου} αιώνα επετεύχθη συμφωνία μεταξύ όλων των χωρών του κόσμου για ελεύθερη διακίνηση των αγαθών και υπηρεσιών. Έτσι όλες σχεδόν οι χώρες που είχαν υπογράψει τη συγκεκριμένη διεθνή σύμβαση ήταν υποχρεωμένες να άρουν όλους τους περιορισμούς εισαγωγής προϊόντων. Επίσης, η πρόσφατη κρίση των χρηματιστηρίων όλων σχεδόν των χωρών και η δημιουργία του σκανδάλου των εταιρειών “Enron” και “World com”, σε συνδυασμό με τους χειρισμούς των διοικήσεων ορισμένων επιχειρήσεων για φοροδιαφυγή και παραπλάνηση των επενδυτών στοχοποίησε τη λογιστική επάρκεια που ακολουθείτο μέχρι σήμερα για την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων αυτών και την αποφυγή των δυσμενών καταστάσεων.

Η νέα κατάσταση επέβαλε την επινόηση και την εφαρμογή ΔΛΠ. Η Ε.Ε. στην προσπάθειά της να ενισχύσει την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των χωρών-μελών της, επέβαλε την υποχρεωτική τήρηση των ΔΛΠ από 1/1/2005, τουλάχιστον για τις Α.Ε. που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. Έτσι και η χώρα μας υιοθέτησε τις οδηγίες της Ε.Ε. και με πλήθος νόμων και διατάξεων προσπαθεί να προσαρμόσει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή.

Στην παρούσα εργασία θα προσπαθήσουμε να εξετάσουμε και να αναλύσουμε (θεωρητικά και πρακτικά) το ΔΛΠ 16. Τέλος θα τολμήσουμε να εισηγηθούμε και τυχόν βελτιώσεις. Βελτιώσεις οι οποίες θα βοηθήσουν αφενός τις επιχειρήσεις ώστε να μην αμφισβητούνται από κανέναν (δημόσιο και ιδιώτη) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αφετέρου να υπερκεράσουν τις αυθαιρεσίες των λογιστικών και ελεγκτικών οίκων για απόκρυψη κερδών και φοροδιαφυγή, παρουσιάζοντας ο καθένας με διαφορετικό τρόπο κάποια δαπάνη ή έξοδο.

Είναι πλέον γεγονός ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ Παγίων έθεσε τις βάσεις και οριοθέτησε τα είδη των δαπανών που κεφαλαιοποιούνται καθώς επίσης και τις δαπάνες οι οποίες θεωρούνται οργανικά έξοδα χρήσης οπότε μεταφέρονται στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης και Αποτελεσμάτων Χρήσης και μειώνουν τα κέρδη. Ειδικότερα στα Πάγια αναφέρονται το ΔΛΠ 16 «ΥΛΙΚΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ» και το ΔΛΠ 38 «ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ». Επίσης τα ΔΛΠ Παγίων καθιέρωσαν και μεθόδους απόσβεσης που πρέπει να εφαρμόζουν οι διάφορες χώρες καθώς επίσης και τον τρόπο χειρισμού των επιχορηγήσεων για πραγματοποίηση και λειτουργία των επενδύσεων που υλοποιούνται από τις επιχειρήσεις.

Μετά τις παραπάνω αναφορές και διαπιστώσεις, στην παρούσα εργασία-μελέτη θα εξετάσουμε τι προβλέπουν τα ΔΛΠ για τα πάγια και ειδικότερα τις «ενσώματες ακινητοποιήσεις»-ΔΛΠ 16 και θα το συγκρίνουμε με τα αντίστοιχα των Ελληνικών

Λογιστικών Προτύπων. Θα αναφέρουμε τα κονδύλια δαπανών που ενσωματώνονται στο κόστος των παγίων και θα παρακολουθήσουμε λογιστικά τον χειρισμό τους. Στη φάση αυτή θα επισημάνουμε τις διαφορές με τα ΕΛΠ. Θα παρουσιάσουμε τις επιπτώσεις τους, λόγω μεταβολής της αξίας τους, στην επιχείρηση λόγω αναβολής φόρων. Τέλος θα εξετάσουμε τις μεταβολές στο κόστος των παγίων λόγω μεταγενέστερων δαπανών και την επίδρασή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το κύριο μέρος της εργασίας αποτελείται από τέσσερα μέρη.

Το πρώτο μέρος θα αναφέρεται στις διατάξεις και τους λογιστικούς χειρισμούς των ΕΛΠ για τα πάγια και ιδιαίτερα για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Ειδικότερα, αφού αναλυθούν οι έννοιες της λογιστικής τυποποίησης και των λογιστικών σχεδίων, καθώς και το περιεχόμενο του λογιστικού σχεδίου, θα δοθεί ιδιαίτερη έμφαση στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και θα αναλυθούν οι βασικές αρχές τις οποίες αυτό έχει υιοθετήσει. Έπειτα, θα αναφερθούν οι λόγοι που καθιστούν αναγκαία τη λογιστική τυποποίηση τόσο από πλευράς κοινωνικής Οικονομίας, όσο και από πλευράς ιδιωτικής Οικονομίας, αλλά και από πρίσμα της επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος. Τέλος, θα γίνει εκτενής ανάλυση του λογιστικού χειρισμού των παγίων από τα ΕΛΠ με παράθεση και παραδειγμάτων.

Το δεύτερο μέρος θα αναφέρεται στις διατάξεις του ΔΛΠ 16. Αφού αναλυθούν η έννοια των ΔΛΠ και τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και οι αρχές που τις διέπουν, θα αναφερθούν οι ονομασίες των ΔΛΠ που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα. Έπειτα, θα αναλυθούν λεπτομερώς οι διάφορες έννοιες διαχείρισης των παγίων, αλλά και θα προσδιοριστούν οι δαπάνες οι οποίες θεωρούνται στοιχείο κόστους του παγίου και θα δοθούν παραδείγματα.

Το τρίτο μέρος θα αφορά τη σύγκριση του ΕΛΠ με το ΔΛΠ. Θα αναλυθούν οι έννοιες των μεταγενέστερων δαπανών και θα εξεταστούν λογιστικά οι επιπτώσεις τους στο κόστος των παγίων και στα αποτελέσματα χρήσης. Θα αναφερθούν οι λογιστικοί χειρισμοί των αποσβέσεων και τέλος θα αναλυθούν οι διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΛΠ.

Τέλος, στο τέταρτο μέρος, μετά την ανακεφαλαίωση των αποτελεσμάτων από την ανάλυση του ΔΛΠ 16, θα προσπαθήσουμε να προτείνουμε τυχόν παραλείψεις και βελτιώσεις των προτύπων αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ****2.1. ΓΕΝΙΚΑ**

Μετά την καθιέρωση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ από τις χώρες της Ε.Ε., πολλοί έλληνες ακαδημαϊκοί αλλά και έγκριτοι ελεγκτές ασχολήθηκαν με την εφαρμογή τους στην ελληνική επικράτεια και την επίπτωσή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επειδή στην παρούσα εργασία η βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε ήταν κυρίως ελληνική και αγγλική θα προσπαθήσω να παρουσιάσω μια ιστορική αναδρομή όσων εργάστηκαν για την επιτυχή καθιέρωση και εφαρμογή των ΔΛΠ.

Το Συμβούλιο ΔΛΠ αποτελεί τη διάδοχη κατάσταση της επιτροπής ΔΛΠ (IASB) που ιδρύθηκε το 1973. Τον Απρίλιο του 2001 η IASC μετονομάστηκε σε IASB (International Accounting Standards Board), με σκοπό α) να δημιουργεί, να δημοσιεύει και να προωθεί σε παγκόσμια αποδοχή Λογιστικά Πρότυπα και β) να εργάζεται για τη βελτίωση και εναρμόνιση διαφορετικών λογιστικών προτύπων.

2.2. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, σύντομα αότου διαμορφώθηκε, άρχισε ένα σημαντικό πρόγραμμα εναρμόνισης εταιρικού δικαίου. Οι εθνικές κυβερνήσεις υποχρεούνται να συμμορφωθούν με τις οδηγίες της Ε.Ε. σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας που υπέγραψαν και την εισχώρησή τους σε αυτήν. Πολλοί θεωρούν την 4^η, την 7^η και την 8^η οδηγία ιστορικά και ουσιαστικά σημαντικότερες. Η 4^η οδηγία (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 1978) καλύπτει τις δημόσιες και ιδιωτικές επιχειρήσεις στις χώρες-μέλη της Ε.Ε. Στα άρθρα της καλύπτει κανόνες αποτίμησης και παρουσίασης των περιουσιακών στοιχείων των οικονομικών μονάδων, π.χ. αποθεμάτων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων κλπ.

Η επίδραση των εν λόγω οδηγιών βελτίωσε την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ιδιαίτερα στην Ιταλία, την Ισπανία, αλλά και την Πορτογαλία και την Ελλάδα. Παρ' όλα αυτά η επιτυχία της προσπάθειας εναρμόνισης απέχει από το τέλειο. Αυτό οφείλεται κυρίως στο ότι οι οδηγίες δεν πραγματεύονται έναν σημαντικό αριθμό λογιστικών θεμάτων ή γεγονότων ή δεν υλοποιήθηκαν κατά τον ίδιο τρόπο από τα κράτη-μέλη.

Οι Ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες είχαν ως σκοπό να εγκαθιδρύσουν ένα ελάχιστο επίπεδο εναρμόνισης για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αλλά μη έχοντας τροποποιηθεί σημαντικά από την υιοθέτησή τους το 1978 κατέστησαν κάπως

ξεπερασμένες λόγω σημαντικών αλλαγών στις πρακτικές λογιστικής πληροφόρησης. Τον Μάιο του 2001 το συμβούλιο υπουργών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσαν μια οδηγία που εκσυγχρόνισε τους λογιστικούς κανόνες της Ε.Ε. με την εισαγωγή κανόνων για «δίκαια τιμή» σε συγκεκριμένες κατηγορίες χρηματοπιστωτικών μέσων. Τα ΔΛΠ υιοθετήθηκαν από την Ε.Ε. βάσει της απαίτησης ότι δεν υπήρχε ένα μοναδικό σύνολο λογιστικών προτύπων μέσα σ' αυτή.

Τον Ιούνιο του 2000 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υιοθέτησε μια νέα στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία απαιτεί από όλες τις εισηγμένες εταιρείες στα χρηματιστήρια της Ε.Ε., τις τράπεζες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις και τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Η θέσπιση ενός ενιαίου συνόλου προτύπων σε ολόκληρη την Ευρώπη αποτελεί θεμελιώδη αλλαγή στον κόσμο των επιχειρήσεων. Η μετατροπή στα IFRS έχει επιπτώσεις σε περισσότερες από 7.000 επιχειρήσεις σε όλη την Ε.Ε. Μερικά κράτη-μέλη της Ε.Ε. μπορούν να επεκτείνουν την απαίτηση των IFRS στις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις.

2.3. ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ

Ο Missonier στην εργασία του ερευνά τα οικονομικά κίνητρα της αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων σε εισηγμένες Ελβετικές εταιρίες. Αναλύει τα κίνητρα αναπροσαρμογής μέσα σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από σημαντικές μεταβολές στα λογιστικά πρότυπα καθώς και τον αντίκτυπο που έχουν αυτά στην επιλογή των εταιριών για αναπροσαρμογή των παγίων. Τα αποτελέσματά του δείχνουν θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής και της μόχλευσης καθώς και του ποσοστού πωλήσεων στο εξωτερικό αλλά αρνητική συσχέτιση με τις επενδυτικές ευκαιρίες. Αυτό δείχνει ότι η αναπροσαρμογή βελτιώνει την αντίληψη απέναντι στους πιστωτές για χρηματοοικονομική ευρωστία της επιχείρησης και κατ' επέκταση την ικανότητα δανεισμού της. Τέλος μέσα από τη μελέτη του δείχνει ότι τα επιτόκια έχουν γίνει μικρότερα σε επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν προς τα πάνω τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους.

Οι Christen και Nikolaev εξετάζουν για ποιο λόγο οι εταιρίες επιλέγουν την εύλογη αξία ή το ιστορικό κόστος ως μέθοδο αποτίμησης των παγίων στοιχείων τους. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι με εξαίρεση τις εταιρίες real estate, το ιστορικό κόστος κυριαρχεί επί της εύλογης αξίας. Φαίνεται ότι οι εταιρίες που χρησιμοποιούν την εύλογη αξία, βασίζονται πιο πολύ στη χρηματοδότηση του χρέους τους και είναι αυτές που θέλουν να επισημάνουν στους πιστωτές τους την αξία της ρευστοποίησης των παγίων τους.

Επίσης οι εταιρείες που έχουν λιγότερες ευκαιρίες ανάπτυξης είναι πιο πιθανό να δεσμευτούν με την εύλογη αξία. Η διαπίστωση αυτή συνάδει με τη χρήση της εύλογης αξίας ως μέσο ελέγχου υπερεπενδύσεις σε πάγια στοιχεία του ενεργητικού. Συνολικά, τα στοιχεία δείχνουν σύμφωνα με τους συγγραφείς, ότι οι εταιρείες δεν αντιλαμβάνονται τα καθαρά οφέλη στην εύλογη αξία να υπερβαίνουν αυτά του ιστορικού κόστους.

Οι Aboody, Barth και Kasznik ερευνώντας τις επανεκτιμήσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των μελλοντικών επιδόσεων σε εταιρίες της Μεγάλης Βρετανίας, παρατηρούν ότι οι ανοδικές αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, από τις βρετανικές επιχειρήσεις, σχετίζονται θετικά με τις μεταβολές στην μελλοντική επίδοση, η οποία μετράται από τα λειτουργικά έσοδα. Αυτό δείχνει σύμφωνα με τους συγγραφείς, ότι οι αναπροσαρμογές αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές στην αξία των παγίων. Οι τρέχουσες ετήσιες αναπροσαρμογές επίσης σχετίζονται θετικά με τις ετήσιες αποδόσεις. Αναφέρεται ότι η σχέση μεταξύ αναπροσαρμογής και μελλοντικής επίδοσης και τιμών δεν είναι τόσο ισχυρή για επιχειρήσεις που έχουν υψηλό δείκτη χρέους προς ίδια κεφάλαια.

Οι Jaggi και Tsui εξέτασαν επίσης το θέμα της επανεκτίμησης των παγίων από τη σκοπιά των κινήτρων των διαχειριστών επιχειρήσεων στο Χονγκ Κονγκ και της εκτίμησης της αγοράς. Οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι αναπροσαρμογές των παγίων σχετίζονται θετικά με τις μελλοντικές αποδόσεις της εταιρίας, πράγμα που υποδηλώνει ότι οι διαχειριστές τους, μέσω της ανοδικής αναπροσαρμογής, στρέφονται στη μέθοδο της εύλογης αξίας για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Επίσης τονίζουν ότι σημαντικό κίνητρο είναι και η αύξηση της δανειοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης. Τέλος, τα αποτελέσματα δείχνουν επίσης μια σημαντικά θετική συσχέτιση μεταξύ της αξίας αναπροσαρμογής, και τις τιμές των μετοχών και των αποδόσεών τους, γεγονός που υποδηλώνει ότι η εκτίμηση της αγοράς ευθυγραμμίζεται με τις επανεκτιμήσεις των διαχειριστών των εταιριών.

Ο Μπέλλας, Τούδας και Παπαδάτος παρουσίασαν μία μελέτη της οποίας στόχος είναι να διερευνήσει τις συνέπειες της αλλαγής λογιστικής από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) σε σχέση με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων. Από αναλυτική άποψη, η παρούσα μελέτη επιχειρεί να εντοπίσει τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ σε διάφορα μεγέθη και δείκτες της λογιστικής, καθώς και το πώς μπορούν τα λογιστικά στοιχεία να εξηγήσουν τις τιμές των μετοχών για το οικονομικό έτος 2004, ένα χρόνο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή των νέων προτύπων. Ο κινητήριος παράγοντας για την πραγματοποίηση αυτής της ανάλυσης έγκειται στην διαφορετική φιλοσοφία και τον προσανατολισμό των δύο λογιστικών

συστημάτων. Όσον αφορά τη μέθοδο αποτίμησης, τα λογιστικά πρότυπα στην Ελλάδα από το 1980 και μετά, ακολούθησαν το γαλλο-γερμανικό μοντέλο, το οποίο είχε ως κύριο στόχο την προστασία των πιστωτών και τη φορολογική διαφάνεια, εφαρμόζοντας αποκλειστικά και μόνο τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Αντίθετα, όντας παρόμοια με αμερικανικά πρότυπα, τα ΔΛΠ επικεντρώνονται κυρίως στην προστασία των επενδυτών και την καθιέρωση της αρχής της εύλογης αξίας. Τα αποτελέσματα της ανάλυσής τους δείχνουν ότι τα απτά οικονομικά στοιχεία, τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, και οι συνολικές υποχρεώσεις καταγράφουν σημαντικά υψηλότερες τιμές στο πλαίσιο των νέων λογιστικών προτύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΑΓΙΩΝ3.1. ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ

Λογιστική, είναι η τεχνική καταχώρησης, ταξινόμησης και συστηματικής παρουσίασης με κατανοητό τρόπο και σε χρηματικές μονάδες των συναλλαγών που πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα και τα γεγονότα αυτά είναι εν μέρει τουλάχιστο χρηματοοικονομικού χαρακτήρα. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στο παρελθόν η λογιστική έδινε μεγαλύτερη βαρύτητα στους μηχανισμούς της διπλογραφικής απεικόνισης των γεγονότων αυτών και στη συνδεσμολογία των λογαριασμών αυτών καθώς επίσης και στο τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σήμερα όμως με τα εξελιγμένα συστήματα μηχανογράφησης και καταχώρησης των λογιστικών γεγονότων και την χρήση υπολογιστών η λογιστική απεγκλωβίστηκε από το μηχανιστικό της μέρος και της έδωσε την δυνατότητα να προχωρήσει σε κριτική ανάλυση των εννοιών των όρων και των μεθόδων που χρησιμοποιεί στη μελέτη των επιδράσεων του κοινωνικού περιβάλλοντος. Έτσι η Λογιστική έχει μετατραπεί σε σύστημα παροχής αξιόπιστων πληροφοριών με σκοπό να υποβοηθήσει τους ενδιαφερόμενους στη λήψη αποφάσεων.

Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων και επενδυτές. Οι τελευταίοι, όπως είναι γνωστό, αντλούν τις σχετικές με τις επιχειρήσεις πληροφορίες τους από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και υποβάλλουν σε δημοσιότητα. Σήμερα, γίνεται γενικά δεκτό ότι τα πληροφορικά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του αυτού κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η παραπάνω σημαντική ιδιότητα της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών που εκφράζουν της ζωή και την οικονομική κατάσταση αυτών. Απαιτείται, δηλαδή τυποποίηση ολόκληρου το φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχείρησης. Και τούτο όχι μόνο για τους managers, που θέλουν λογιστικά στοιχεία ομοιογενή και συγκρίσιμα, αλλά και για όσους αντλούν πληροφορίες από τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις που θέλουν ομοιόμορφα και ομοιογενή τα λογιστικά στοιχεία που περιλαμβάνονται σ' αυτές. Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται οπωσδήποτε από την κοινωνικοοικονομική τάξη και οργάνωση που επικρατεί σε

μια χώρα. Πάντως στις χώρες με καθεστώς ελεύθερης Οικονομίας μπορούμε να πούμε ότι παρατηρούνται οι ακόλουθες δύο τάσεις.

α) Η λογιστική σχεδίαση παραμένει κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των επαγγελματικών οργανώσεων και σωματείων, τα οποία θεσπίζουν λογιστικά πρότυπα και τις «γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές» και κατά δεύτερο λόγο στην αρμοδιότητα του νομοθέτη κάθε χώρας που με ρητές διατάξεις καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων. Η λογιστική σχεδίαση της μορφής αυτής ακολουθείται κυρίως στην Αγγλία και Αμερική.

β) Η λογιστική σχεδίαση επιτυγχάνεται με τα καλούμενα λογιστικά σχέδια, τα οποία εγκρίνονται από τον κρατικό νομοθέτη και τα οποία είναι κατά το πλείστον προαιρετικής και σπανιότερα υποχρεωτικής εφαρμογής. Η λογιστική σχεδίαση της μορφής αυτής εμφανίζεται κυρίως στον Ευρωπαϊκό χώρο.

3.2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Με τον όρο Λογιστικό σχέδιο εννοούμε την καθολική οργάνωση και συστηματοποίηση των εργασιών του λογιστηρίου μιας επιχείρησης με σκοπό να παρουσιάζονται με κατανοητό τρόπο οι συναλλαγές χρηματικού περιεχομένου που πραγματοποιεί η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και η παροχή αξιόπιστων πληροφοριών με σκοπό την υποβοήθηση των ενδιαφερομένων για την λήψη αποφάσεων.

Άρα το λογιστικό σχέδιο είναι σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μμεγεθών με σκοπό την τυποποίηση των τηρουμένων λογαριασμών από τις επιχειρήσεις, τη λειτουργία τους με ενιαίο τρόπο και με βάση γενικών αποδεκτών αρχών και μεξόδων αποτίμησης των περιουσιακών τους στοιχείων, δημοσίευσης τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων.

Γνωρίζουμε ότι στις σημερινές μορφές οικονομίας με τον έντονο ανταγωνισμό και την πολυπλοκότητα των οικονομικών πράξεων μιας επιχείρησης απαιτείται συστηματοποίηση, οργάνωση και προγραμματισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης προκειμένου να επιβιώσουν και να πετύχουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Ένα λογιστικό σχέδιο δεν ρυθμίζει απλά μόνο λογιστικά θέματα, αλλά λύνει και ζητήματα ευρύτερης οικονομικής σημασίας όπως: ο τρόπος ή η έκταση της διενέργειας αποσβέσεων, σχηματισμός προβλέψεων και αποθεματικών, ενιαίος τρόπος αποτίμησης αποθεμάτων, καθιέρωση ακριβούς και ομοιόμορφης οικονομικής ορολογίας κ.λ.π. Έτσι, επικράτησε η λογιστική τυποποίηση να καλείται απλούστερα “Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”.

Ένα πλήρες και επιστημονικά θεμελιωμένο Λογιστικό Σχέδιο πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής βασικά :

1. Το σχέδιο λογαριασμών δηλαδή τον πίνακα των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και άλλων λογαριασμών που πρέπει να χρησιμοποιούνται συστηματικά ταξιθετημένους και κωδικοποιημένους με βάση το δεκαδικό σύστημα ταξίθετησης λογαριασμών.
2. Το εννοιολογικό περιεχόμενο της χρησιμοποιημένης ορολογίας (να καθορίζεται με ποια έννοια χρησιμοποιούνται οι όροι π.χ. “γήπεδα”, “αποσβέσεις”, “συντήρηση κτιρίου”, κ.λ.π.)
3. Το περιεχόμενο των λογαριασμών και κανόνες σχετικά με τη λειτουργία τους και το πως συνδέονται (τι περιλαμβάνει κάθε λογαριασμός τότε χρεώνεται ή πιστώνεται κ.λ.π.)
4. Κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της απογραφής τέλους χρήσης.
5. Τα περί προσδιορισμού του κόστους παραγωγής.
6. Υποδείγματα ισολογισμού, λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης

3.3. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

3.3.α. ΓΕΝΙΚΑ: Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι εναρμονισμένο στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και την δομή των οικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης και τη λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών μεταξύ τους. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, μέσω του οποίου αποσκοπείτε η τυποποίηση των οικονομικών μονάδων της χώρας από τους τηρούμενους λογαριασμούς.

3.3. β. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ:

Το Γ.Λ.Σ. έχει υιοθετήσει τις ακόλουθες παραδοχές της λογιστικής επιστήμης, τις οποίες αποκαλεί αρχές:

1. *Η αρχή της αυτονομίας,*
2. *Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων,*
3. *Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης εσωλογιστικά.*

Οι αρχές αυτές βρίσκονται σε πλήρη αλληλεξάρτηση. Η πλήρη υιοθέτηση των δύο πρώτων επιτρέπει την εφαρμογή της τελευταίας, δηλαδή, την ορθολογική κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης.

Η Αρχή της Αυτονομίας.

Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας οι λογαριασμοί κατανέμονται στα παρακάτω τρία μέρη το καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα:

- Γενική Λογιστική: Οι λογαριασμοί της Γενικής λογιστικής αναπτύσσονται στις Ομάδες 1–8 και λειτουργούν ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μεταξύ τους. Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η αρχή του παραστατικού,

δηλαδή της ύπαρξης παραστατικού για κάθε Λογιστικό Γεγονός (αγορές, πωλήσεις, είσπραξη, πληρωμή κ.λ.π).

➤ Η αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης: Αναπτύσσεται στην Ομάδα 9 λειτουργεί ανεξάρτητα από την Γενική Λογιστική και οι λογαριασμοί συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Η αναλυτική Λογιστική εξασφαλίζεται με τους διάμεσους αντικριζόμενους λογαριασμούς. Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν την «Γέφυρα» από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αποθεμάτων, των εξόδων, Εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων της ομάδας 8. Οι αντικριζόμενοι λογαριασμοί είναι οι παρακάτω:

1. Αρχικά αποθέματα λογισμένα.

2. Αγορές λογισμένες

3. Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα.

4. Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα. &

5. Αποτελέσματα λογισμένα.

➤ Οι λογαριασμοί τάξης: Αναπτύσσονται στην ομάδα 10, με αριθμό «0» και λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί τάξης παρακολουθούν λογιστικά γεγονότα, τα οποία δεν επηρεάζουν άμεσα την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης και γι' αυτό δεν μπορούν να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής(ομάδες 1–8).

Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.

Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή τα αντίστοιχα ποσά καταχωρούνται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων (Ομάδα 2), των εξόδων(Ομάδα 6), των εσόδων (Ομάδα 7) και των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων, αντίστοιχα έσοδα και έξοδα. Π.Χ. 25 αναλώσιμα υλικά, 25.00 μικρά εργαλεία, 64 διάφορα έξοδα, 64.00 έξοδα μεταφορών κ. λ. π.

Η Αρχή της κατάρτισης του Λογαριασμού της Γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Σύμφωνα με την ανωτέρω αρχή, στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται τα αρχικά, τα τελικά αποθέματα, οι αγορές αποθεμάτων, καθώς και τα οργανικά έσοδα και έξοδα στον λογαριασμό της «Γενικής εκμετάλλευσης».

3.4. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

3.4.α. Από άποψη κοινωνικής Οικονομίας

Η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερος σημαίνουσα βαρύτητα για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους. Πράγματι, με το σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που συντελείται με το ΓΛΣ, επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες τις επιχειρήσεις (managers), τα οποία αποτελούν την ασφαλέστερη βάση για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι Τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα αντικειμενικά και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαιά τους παραγωγικότερα. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.
- Τα ομοιογενή, ορθά και ακριβή στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση της οικονομικής πολιτικής του κράτους. Έτσι, τα ΛΣ αποβαίνουν, με την πάροδο του χρόνου, η φυσική γέφυρα που μπορεί να ενώνει με επιτυχία τον κόσμο της μικροοικονομίας με τις έρευνες των προβλημάτων της μακροοικονομίας.
- Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κ.λπ..
- Η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος.
- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών, ελέγχων δικαστικών πραγματογνωμόνων, τραπεζικών οργάνων, ορκωτών λογιστών, ορκωτών εκτιμητών κ.λπ.
- Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών σχετικών με τη στατική κατάσταση και τη δυναμική πορεία των επιχειρήσεων.
- Η διευκόλυνση της καταρτίσεως οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
- Η διευκόλυνση της συνεννοήσεως μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.
- Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά της μειοψηφίας αυτών και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

3.4.β. Από άποψη ιδιωτικής οικονομίας

Το ΓΑΣ παρέχει, όπως είπαμε, το πλαίσιο προς το οποίο κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το δικό της λογιστικό σχέδιο. Οι λογιστικές ανάγκες και οι ιδιορρυθμίες συναλλαγών και οργανώσεως κάθε επιχείρησης της επιβάλλουν την κατάρτιση του δικού της λογιστικού σχεδίου. Αλλά το Σχέδιό της πρέπει να καταρτίζεται με βάση τις αρχές, τους κανόνες και γενικά τις λογιστικές ρυθμίσεις που υπαγορεύει το ΓΑΣ. Με τον τρόπο αυτόν τα λογιστήρια των επιχειρήσεων εκσυγχρονίζονται, κυρίως όμως τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν είναι αντικειμενικά, αφού δεν κατασκευάζονται με αυθαίρετες επινοήσεις των λογιστών και διαχρονικά συγκρίσιμα, αφού παράγονται με τις ίδιες λογιστικές διαδικασίες. Οι ιδιότητες δε αυτές της αντικειμενικότητας και συγκρισιμότητας δεν περιορίζονται μόνο μέσα στην επιχείρηση στη διαδρομή των χρήσεων, αλλά εκτείνονται στις ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου και στις επιχειρήσεις των διάφορων κλάδων της οικονομίας. Δηλαδή, τα λογιστικά πληροφοριακά στοιχεία καθίστανται διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά συγκρίσιμα, γεγονός που προσδίνει σ' αυτά αυξημένη σπουδαιότητα. Τόσο από πλευράς των managers των επιχειρήσεων όσο και από πλευράς των επενδυτών, χρηματοδοτών κ.λπ.

Η ευεργετική επίδραση της λογιστικής τυποποίησης από πλευράς ιδιωτικής οικονομίας συνοψίζεται κυρίως στα εξής:

(α) Η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λ/σμών, το συμβολισμό και, τη συλλειτουργία τους και γίνεται ευχερής η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων.

Γενικά το ΛΣ αποτελεί το επιτελικό χάρτη, χωρίς τον οποίο δεν είναι δυνατή η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση σοβαρού λογιστηρίου, συνεπώς και ολόκληρης της επιχείρησης.

(β) Διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των επιχειρήσεων με σύγχρονα μηχανολογιστικά, ηλεκτρονικά κ.λπ. συστήματα με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιθύνοντες των επιχειρήσεων πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχετικά σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σ' αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

(γ) Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητά της.

(δ) Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμών, λ/σμών αποτελεσμάτων χρήσεως, κ.λπ.) με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών, πράγμα που επιτρέπει:

- τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά,

- την παροχή στις τράπεζες αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης και συνεπώς προάγεται η ορθολογική χρηματοδότηση των επιχειρήσεων,
- την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που είναι απολύτως αναγκαία για τη σύναψη κλαδικών συλλογικών συμβάσεων, την άσκηση πολιτικής στους κλάδους κ.λπ.
- την ορθότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση κάθε τρίτου που έχει οικονομικές σχέσεις με την επιχείρηση και γενικότερα ενδιαφέρεται γι' αυτήν.

(ε) Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχείρησης και ειδικότερα:

- Ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λ/σμού και αφού ο τυποποιημένος «λ/σμός εκμεταλλεύσεως» Παρέχει σ' αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Παράλληλα προστατεύεται και η επιχείρηση από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών Οργάνων.
- Ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών, για τους ίδιους προαναφερόμενους λόγους, καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος.

3.4.γ. Από άποψη της επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος

Κατά την εκπόνηση ενός ΓΛΣ τίθενται κατ' ανάγκη προς μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, τα οποία πρέπει να ερευνηθούν σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθότερη λύση, κι ακόμη οι αμφισβητήσεις που διατυπώνονται από τους ερευνητές επιβάλλεται να εκτιμηθούν, προκειμένου να επιλεγεί η ορθότερη δοξασία. Αυτή η κατ' ανάγκη προσέγγιση και αντιμετώπιση των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί αναμφισβήτητα στην πρόοδο της επιστήμης.

Εξάλλου, τα ΛΣ (γενικά και κλαδικά) απλοποιούν την εκπαίδευση των σπουδαστών της λογιστικής και προάγουν το λογιστικό επάγγελμα. Η σαφήνεια του εννοιολογικού περιεχομένου των λ/σμών, ο ακριβής καθορισμός της συλλειτουργίας τους, η ομοιόμορφη ορολογία κ.λπ. διευκολύνουν τα μέγιστα τη συστηματική και ομοιόμορφη διδασκαλία και κατάρτιση των σπουδαστών, μέσης, ανώτερης και ανώτατης εκπαίδευσεως. Έτσι, εξηγείται γιατί στις χώρες που εφαρμόστηκαν επιστημονικά θεμελιωμένα ΓΛΣ, όπως π.χ. στη Γαλλία, τα περισσότερα από τα επιστημονικά συγγράμματα, αλλά και τα διδακτικά βιβλία που χρησιμοποιούνται στις μέσες και ανώτερες εμπορικές, βιομηχανικές και λοιπές σχολές, βασίζονται στα ΓΛΣ και ακολουθούν τη δομή, τις αρχές και τις οδηγίες τους.

3.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.**3.5.α. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ**

Πάγιο ενεργητικό είναι το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση, καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων :

1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή υλικά πάγια στοιχεία (λογ/μοί 10 - 15)
2. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογ/μοί 16.00 - 16.09)
3. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ/μοί 16.10 - 16.19)
4. Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (λογ/μοί 18.00 - 18.01)
5. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογ/μοί 18.02 - 18.16)

Ειδικότερα οι λογαριασμοί της ομάδας είναι:

10	Εδαφικές εκτάσεις
11	Κτίρια- εγκ/σεις κτιρ. -Τεχνικά έργα
12	Μηχ/τα-Τεχ. εγκ/σεις - Λοιπός Μ/κός εξοπλ.
13	Μεταφορικά Μέσα
14	Έπιπλα & Λοιπ εξοπλ
15	Ακιν. υπό Εκτέλεση - Προκαταβολές Κτήσης Παγίων
16	Ασώματες Ακινητοποιήσεις & Εξ Πολυετούς Απόσβεσης
17	
18	Συμμετοχές & Λοιπ Μακρ. Απαιτήσεις
19	Πάγιο Ενερ. Υπ/των ή άλλων Κέντρων

1. Ενσώματα πάγια στοιχεία.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία είναι στοιχεία του Ενεργητικού που έχουν φυσική υπόσταση και η οικονομική μονάδα τα αποκτά προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγική διαδικασία και όχι να μεταπωλήσει σε τρίτους. Λογαριασμοί ενσώματων παγίων στοιχείων αποτελούν τα παρακάτω:

- ❖ 10 Εδαφικές εκτάσεις.
- ❖ 11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις – Τεχνικά έργα.
- ❖ 12 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός..
- ❖ 13 Μεταφορικά Μέσα.
- ❖ 14 Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός.
- ❖ 15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές κτήσης παγίων περιουσιακών στοιχείων.

2. Ασώματα Πάγια και έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία του ενεργητικού που δεν έχουν φυσική υπόσταση, είναι άυλα έχουν όμως αξία που απορρέει από συγκεκριμένα ειδικά δικαιώματα και προνόμια της επιχείρησης που κατέχει. Παραδείγματα ασώματων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν οι παρακάτω λογαριασμοί:

- ❖ 16.00 Υπεραξία της επιχείρησης(φήμη και πελατεία).
- ❖ 16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας(Σήματα, μέθοδοι, κ.λ.π).
- ❖ 16.02 Δικαιώματα.

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι έξοδα που αφορούν μεγάλα χρηματικά ποσά και γίνονται σε μια λογιστική χρήση, αλλά η επιχείρηση τα χρησιμοποιεί και στις επόμενες. Έτσι αν δεν καταχωρηθούν ως λογαριασμοί πάγιου ενεργητικού, αλλά ως λογαριασμοί εξόδων, τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης λογιστικής περιόδου θα επιβαρυνθούν υπέρμετρα σε σχέση με αυτά των επομένων και παράλληλα παραβιάζεται η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων. Παραδείγματα λογαριασμών εξόδων πολυετούς απόσβεσης αποτελούν:

- ❖ 16.10 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.
- ❖ 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου & έκδοσης ομολογιακού δανείου.
- ❖ 16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων.
- ❖ 16.11 Έξοδα ερευνών κ.λ.π.

3. Συμμετοχές & Λοιπές μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις.

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι λογαριασμοί που δεν ανήκουν στις δύο προηγούμενες και περιλαμβάνουν μετοχές, ομολογίες και κάθε είδους επενδύσεις σε επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής και που σχεδιάζει να κατέχει για κάποια χρόνια..

Παραδείγματα λογαριασμών των συμμετοχών είναι:

- ❖ 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- ❖ 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.
- ❖ 18.02 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- ❖ 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων.
- ❖ 18.11 Δοσμένες εγγυήσεις κ. λ. π.

3.5.β. ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Εδαφικές εκτάσεις (λογ/μός 10) : Είναι τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα αγροτεμάχια, τα δάση, τα ορυχεία, τα μεταλλεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση. Τα γήπεδα και τα οικόπεδα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με την αξία κτήσης . Σαν αξία κτήσης θεωρείται:

1. Κόστος αγοράς
2. Έξοδα ισοπέδωσης οικοπέδου (εκβραχισμοί , ισοπεδώσεις) , διότι έχουν μόνιμο χαρακτήρα.

Όμως θεωρούνται έξοδα και μεταφέρονται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» (λ/μός 16.14) και αποσβένονται τα παρακάτω έξοδα :

1. Έξοδα μεσίτου
2. Έξοδα συμβολαιογράφου
3. Φόρος μεταβίβασης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Επιχείρηση αγόρασε οικόπεδο αντί 20.000 € μετρητοίς.

Β.) Πλήρωσε συμβολαιογραφικά και αμοιβές δικηγόρων 3.000 €.

Γ.) Στη συνέχεια πλήρωσε έξοδα εκβραχισμού και ισοπέδωσης 2.000 €.

10.00	ΟΙΚΟΠΕΔΑ		20.000	
38.00	TAMEIO			20.000
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			
16.14	ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ		3.000	
	Έξοδα συμβολαιογράφου	3.000		
	TAMEIO			3.000
10.00	ΟΙΚΟΠΕΔΑ – Έξοδα ισοπέδωσης και εκβραχισμού		2.000	
	TAMEIO			2.000

Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (λογ/μός 11)

Κτίρια : είναι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της επιχείρησης.

Εγκαταστάσεις κτιρίων:είναι οι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, κλιματιστικές, αποχέτευσης οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Τεχνικά έργα : είναι οι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον, με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα κλπ)

Σημ. Τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις καταχωρούνται με:

- A. Την αξία κτήσης.
- B.. Με την αξία επεκτάσεων ή προσθηκών με την αξία βελτιώσεων και τα ποσά αποζημιώσεων που καταβάλλει η εταιρία στους παλιούς ενοικιαστές(σε περίπτωση αγοράς του κτηρίου)

Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων παγίων στοιχείων

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε **μόνιμη αύξηση** του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του που γίνεται με την χρησιμοποίηση, κατά κανόνα, δομικών υλικών.

Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει σαν αποτέλεσμα είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογ/μούς αυτών των στοιχείων.

Επισκευή ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση, με σκοπό την επαναφορά του παγίου στο επίπεδο της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του πριν από την βλάβη.

Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα, για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο διάστημα.

Τα έξοδα επισκευής και συντήρησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους λογ/μούς των εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

Σημείωση : Για τα μεσιτικά έξοδα, συμβολαιογραφικά κλπ ισχύουν ότι και στα οικόπεδα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης 2000 έκανε τις παρακάτω συναλλαγές:

1. Αγόρασε οικόπεδο αντί 20.000 € μετρητοίς.
2. Πλήρωσε στο εργολάβο 40.000€ για να κτίσει γραφεία και βιομηχανοστάσιο
3. Πλήρωσε για ηλεκτρικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις 10.000 €.

Οι σχετικές εγγραφές έχουν ως εξής.

10.00	ΟΙΚΟΠΕΔΑ		20.000	
38.00	ΤΑΜΕΙΟ			20.000
11	ΚΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		40.000	
11.00	Κτήρια	40.000		
38.00	ΤΑΜΕΙΟ			40.000
11	ΚΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		10.000	
11.01	Εγκαταστάσεις	10.000		
38.00	ΤΑΜΕΙΟ			10.000

Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (Λ/μός 12)

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

Τεχνικές εγκαταστάσεις : είναι τεχνικές κατασκευές και γενικά διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και την σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμα της επιχείρησης, οι οποίες χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θέρμανσης,).

Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός : της επιχείρησης είναι ό,τι δεν είναι δυνατόν να ενταχθεί στις προηγούμενες κατηγορίες εξοπλισμού και είναι : φορητά μηχανήματα χειρός (λογ/μός 12.02), εργαλεία (λ/μός 12.03), καλούπια-ιδιοκατασκευές (λ/μός 12.04), μηχανολογικά όργανα μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων (λ/μός 12.05) .

Σημ. Τα μηχανήματα και οι τεχνικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται με:

Την αξία κτήσης Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σαν τιμή κτήσης θεωρείται η τιμολογιακή αξία αγοράς μειούμενη με τις τυχόν εκπτώσεις ταμειακές και εμπορικές και απαλλαγμένη από τους τόκους που καταβάλλει ο αγοραστής στο προμηθευτή . Ειδικά η αξία κτήσης προσαυξάνεται:

1. Με τα ειδικά έξοδα αγοράς (μεταφορικά, δασμούς, ασφάλιστρα, έξοδα εκτελωνισμού κλπ)
2. Με την αξία επεκτάσεων , προσθηκών και βελτιώσεων.
3. Με τα έξοδα εκπαίδευσης χειριστών και διαρρύθμισης χώρων για λειτουργία των μηχανημάτων.

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

Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει σαν αποτέλεσμα είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Παράδειγμα:

1. Αγοράζονται μηχανήματα αντί 15.000€. κατά το 1/3 τοις μετρητοίς και κατά το υπόλοιπο έναντι αποδοχής συναλλαγματικών στις οποίες προστίθεται και τόκος 200 €.
2. Καταβάλλονται για μεταφορικά και έξοδα παραλαβής των μηχανημάτων 3.000€.
3. Καταβάλλονται 1.800€. για έξοδα εγκατάστασης και ρύθμισης των μηχανημάτων.

Οι σχετικές εγγραφές έχουν ως εξής.

	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		15.000	
	ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		200	
	ΤΑΜΕΙΟ			5.000
	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ			10.200
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - Έξοδα μεταφοράς		3.000	
	ΤΑΜΕΙΟ			3.000
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - Έξοδα Εγκατάστασης		1.800	
	ΤΑΜΕΙΟ			1.800

Μεταφορικά μέσα (λογ/μός 13) :

Στους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται κάθε είδους οχήματα με τα οποία η επιχείρηση διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων, ή υλικών) είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από αυτούς. Τα μεταφορικά μέσα καταχωρούνται με: Την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σαν τιμή κτήσης θεωρείται η τιμολογιακή αξία αγοράς μειούμενη με τις τυχόν εκπτώσεις ταμειακές και εμπορικές και απαλλαγμένη από τους τόκους που καταβάλλει ο αγοραστής στο προμηθευτή . Ειδικά η αξία κτήσης προσαυξάνεται: (Ισχύουν ότι και για τα μηχανήματα).

Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογ/μός 14) :

Στους υπολογαριασμούς που παρακολουθούνται τα εντός και εκτός εκμετάλλευσης έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών εγκαταστάσεων της (π.χ. γραφείων, εργαστηρίων, καταστημάτων, αποθηκών). Στο λοιπό εξοπλισμό περιλαμβάνονται σκεύη (λογ/μός 14.01),μηχανές γραφείου(λογ/μός 14.02), ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα (λογ/μός 14.03), μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς (λογ/μός 14.04) και άλλα.

Σημ. Τα έπιπλα καταχωρούνται με: Την αξία κτήσης .Σαν τιμή κτήσης θεωρείται η τιμολογιακή αξία αγοράς μειούμενη με τις τυχόν εκπτώσεις ταμειακές και εμπορικές και απαλλαγμένη από τους τόκους που καταβάλλει ο αγοραστής στο προμηθευτή.(Ισχύουν ότι και για τα μηχανήματα).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μετά την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και την κατάργηση των οικονομικών συνόρων αποκτά ιδιαίτερη σημασία η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Η υιοθέτηση των ΔΛΠ από ολοένα και μεγαλύτερο αριθμό χωρών προκύπτει από την επιτακτική ανάγκη για ομοιόμορφη κατάρτιση των δημοσιευόμενων λογιστικών καταστάσεων, μία ανάγκη που προκαλείται από παράγοντες όπως:

➤ ***Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, που επέφερε:***

- ριζικές αλλαγές στις διεθνείς οικονομίες και επιχειρήσεις,
- σύγκλιση διεθνών επιχειρήσεων και δημιουργία παγκόσμιων πρωταγωνιστών και
- κεφαλαιουχικές μετακινήσεις πέραν των συντοριακών ορίων.

➤ ***Οι απαιτήσεις των επενδυτών, δεδομένου ότι οι επενδυτικές αποφάσεις λαμβάνονται πλέον με γνώμονα τη δημοσίως διαθέσιμη πληροφόρηση.*** Ενώ αυτές ενισχύονται από τις αυξανόμενες απαιτήσεις για ύπαρξη διεθνώς αναγνωρισμένης και ποιοτικής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και την αναγκαιότητα θέσης παγκοσμίων μέτρων σύγκρισης .

➤ ***Η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας, η οποία οδήγησε σε κατάρριψη των αποστάσεων*** (λόγω της φθηνότερης και ισχυρότερης μηχανογραφικής υποστήριξης και της σημαντικής προόδου στον τηλεπικοινωνιακό χώρο) και ενίσχυσε τις απαιτήσεις της επενδυτικής κοινότητας για άμεση, περιεκτική και αξιόπιστη πληροφόρηση.

Απόρροια των παραπάνω αποτελεί η ανάγκη για ενιαία λογιστική εμφάνιση των οικονομικών μεγεθών και κατά συνέπεια εναρμόνιση και κοινή εφαρμογή των λογιστικών αρχών και κανόνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. σκοπό έχει τη δημιουργία προϋποθέσεων για την αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και τη δικαιότερη και πιο πιστή απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων αυτής. Ακόμη, αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των Λογιστικών Καταστάσεων ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων και ο ανταγωνισμός.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.A.S.) άρχισαν να εκδίδονται από την Επιτροπή των Δ.Λ.Π. το 1973, που αποτελεί και το έτος σύστασης της Επιτροπής αυτής (International Accounting Standards Committee, I.A.S.C.-Ε.Δ.Λ.Π.). Το Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα νέα πρότυπα, θα εκδίδονται από το νέο Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) και θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Παρουσίασης, Δ.Π.Χ.Π. (International Financial

Reporting Standards, I.F.R.S.). Το Συμβούλιο (I.A.S.B.) αποτελείται από 14 μέλη που προέρχονται από 9 χώρες έχει τους παρακάτω σκοπούς:

1. Να εκπονεί προς το δημόσιο συμφέρον ένα κοινό σύνολο λογιστικών προτύπων τα οποία θα παρέχουν πληροφορίες υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να προωθεί τη παγκόσμια εφαρμογή τους. Έτσι θα βοηθά αυτούς που συμμετέχουν στις διεθνείς κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λαμβάνουν τις απαραίτητες αποφάσεις.
2. Να προωθεί τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανονισμών και των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών που αφορούν τη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
3. Να προωθεί τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή των προτύπων
4. Να συνεργάζεται με τους εθνικούς οργανισμούς ώστε σταδιακά να συγκλίνουν τα ΔΛΠ με τα Εθνικά Πρότυπα.

Το Συμβούλιο (I.A.S.B.) υποβοηθείται στο έργο του από την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council, S.A.C.), η οποία αποτελείται από 50 μέλη και σκοπό έχει να παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B. σχετικά με τρέχοντα ζητήματα και να πληροφορήσει αυτό για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες των. Επιπλέον το Συμβούλιο υποβοηθείται στο έργο του από την Μόνιμη Επιτροπή Διεργησιών (ή Ερμηνειών) Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Standing Financial Reporting Interpretations Committee, I.F.R.I.C.), που αποτελείται από 12 μέλη και έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα (Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Π.) Η παραπάνω Επιτροπή δημιουργήθηκε το 1996 και αναδιοργανώθηκε το 2001.

Έτσι, (α) εκδίδει ερμηνείες και διευκρινήσεις πάνω σε θέματα τα οποία καλύπτονται από υφιστάμενα Δ.Λ.Π. όπου, ενδεχομένως, υπάρχει κάποια ασάφεια ή υπάρχει θέμα που χρήζει διευκρίνισης, (β) εκδίδει προσωρινώς, κανονισμούς για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα Δ.Λ.Π., αλλά απαιτούν άμεση διευθέτηση.

4.2. ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΟΜΩΣ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ;

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων, Κανονισμών και Διαδικασιών και Πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους (μετόχων, διοίκησης, επενδυτών, εργαζομένων, πιστωτών, δημοσίων και δημοτικών αρχών, τραπεζών, καταναλωτών κ.λπ.). Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να

ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα (εσωτερικούς ελεγκτές κ.λπ.) κατά την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ή οργανισμού.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επικεντρώνονται στα πλέον βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά πολύπλοκα, ώστε να μπορούν να εφαρμόζονται από όλες τις χώρες. Τα Δ.Λ.Π. δεν είναι υπεράνω των Εθνικών Προτύπων μιας χώρας αλλά:

- (α). Πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. βάσει νόμου όπως π.χ. η Ελλάδα.
- (β). Σε άλλες χώρες τα Δ.Λ.Π. υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των επαγγελματικών Οργανώσεων των Λογιστών όπως π.χ. η Κύπρος.
- (γ). Ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να τα εναρμονίσουν με τα Δ.Λ.Π. όπως η Μεγάλη Βρετανία.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε τη σημασία και τον σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών αρχών, κανόνων, κανονισμών και πρακτικών και πρότεινε όπως από το 2005, τα Δ.Λ.Π. εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια αξιών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες (Directives), όπως οι: 78/660, 83/349, 86/635 κ.λπ., οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική εμπορική νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Ε.Γ.Λ.Σ. και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια).

Στη χώρα μας, το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) και από το 1993, το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών Α.Ε. συνέβαλε στη μετάφραση και έκδοση όλων των σε ισχύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών και την ενσωμάτωση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (4, 7, 8 κ.λπ.) στην ελληνική εμπορική νομοθεσία (Κ.Ν. 2190/1920 κ.λπ.), αλλά και την κατάρτιση του ΕΓΛΣ και των κλαδικών τοιούτων. Τελικά η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρουσιάζει πλεονεκτημάτων, από τα οποία τα σπουδαιότερα είναι:

1. Οι χρήστες των Λογιστικών Καταστάσεων θα έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και θα μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις.

2. Θα εξασφαλίσουν αξιοπιστία, ακρίβεια και συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

3. Θα συμβάλλουν στην σωστή και αξιόπιστη κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών και του Κρατικού Προϋπολογισμού λόγω της ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων.

4. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν θα χρειάζεται να ετοιμάσουν λογιστικές καταστάσεις σε κάθε χώρα που έχουν εργασίες με βάση διαφορετικά πρότυπα, κανόνες και κανονισμούς.

5. Θα εμποδίσουν σε μεγάλη έκταση την χρησιμοποίηση της «δημιουργικής» λογιστικής και την ωραιοποίηση των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων.

6. Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν την πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης, την πραγματική οικονομική απόδοσή της και τις ταμιακές ροές μετά την πλήρη εφαρμογή και συμμόρφωση με τα Δ.Α.Π. και τις αντίστοιχες διερμηνείες.

7. Οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν θα χρειαστεί να ετοιμάσουν και να εκδώσουν τα δικά τους πρότυπα.

8. Τα ΔΛΠ είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιριών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές. Θα μπορούσαμε όμως να διαβλέψουμε ορισμένα μειονεκτήματα ή περιορισμούς με την καθιέρωση και εφαρμογή των Δ.Α.Π. όπως:

1. Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών οικονομικών και πολιτισμικών ή θρησκευτικών διαφορών.
2. Θα είναι υπερβολή να επικαλούμαστε συνεχώς τα Δ.Α.Π. για την επίλυση παντός προβλήματος και κάθε κακής καταστάσεως και ζημίας ιδιαίτερα όταν οφείλονται σε ανθρώπινα λάθη και παραλήψεις.
3. Μπορεί ο σκοπός των λογιστικών καταστάσεων να είναι διαφορετικός σε κάθε χώρα. Σε ορισμένες χώρες ο κύριος σκοπός των λογιστικών καταστάσεων είναι να δώσουν πληροφορίες στις φορολογικές αρχές για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος ή άλλων φόρων, ενώ σε άλλες χώρες είναι να δώσουν πληροφορίες σε διάφορες κατηγορίες χρηστών για την λήψη ορθολογικών επενδυτικών και άλλων οικονομικών καταστάσεων.

4.3. ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) καθορίζει τους κανονισμούς αναγνώρισης παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν τις συναλλαγές που πρέπει να θεωρούνται σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις. Τα ΔΛΠ βασίζονται στο «Πλαίσιο Ετοιμασίας Οικονομικών Καταστάσεων» και

- a) Αναφέρει τις αρχές που διέπουν τις αρχές τις πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις
- b) Διευκολύνει τη συνεπή και λογική εκπόνηση των προτύπων
- c) Παρέχει τη βάση για την εξάσκηση υποκειμενικής κρίσης για επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι τα ΔΛΠ είναι απλά και επικεντρώνονται στα πιο βασικά λογιστικά θέματα για να μπορούν να εφαρμοστούν απ' όλες τις χώρες χωρίς να υπεράνω των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων. Παρ' όλα αυτά πολλές χώρες όπως η Ελλάδα έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ με νόμο, άλλες χώρες όπως η Κύπρος προωθούνται και καθιερώνονται από τους φορείς λογιστικών επαγγελματιών και τέλος διάφορες χώρες όπως η Αγγλία προσπαθούν να αναθεωρήσουν τα δικά τους λογιστικά σχέδια και να τα προσαρμόσουν με τα ΔΛΠ.

4.4. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να δίνουν πληροφορίες για τη χρηματοοικονομική θέση, απόδοση καθώς επίσης και τις ταμειακές ροές της οικονομικής μονάδας. Τα στοιχεία αυτά είναι απαραίτητα για οποιονδήποτε χρήστη καθώς επίσης και για τη λήψη αποφάσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χ.Κ.) είναι:

- α) Ο ισολογισμός.*
- β) Η κατάσταση Αποτελεσμάτων (Λογ/σμός κερδοζημιών ή κατάσταση εισοδήματος).*
- γ) Η κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που παρουσιάζει όλες τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια.*
- δ) Η κατάσταση ταμειακών ροών.*
- ε) Τις απαραίτητες σημειώσεις και επεξηγήσεις σύνταξης και παρουσίασης των στοιχείων στις Χ.Κ.*

4.5. ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για τη σύνταξη και παρουσίαση των Χ.Κ. πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να τηρούνται οι παρακάτω παραδοχές:

- α) βιωσιμότητας,*
- β) των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων,*
- γ) της συνέπειας,*
- δ) της σημαντικότητας και άθροισης,*
- ε) του μη συμψηφισμού,*
- στ) των συγκριτικών πληροφοριών.*

4.6. ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΔΛΠ ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ

Ο αριθμός των ΔΛΠ που εκδόθηκαν και ισχύουν ή καταργήθηκαν με νεότερα είναι μέχρι σήμερα τριάντα τέσσερα και είναι τα παρακάτω :

Δ.Λ.Π.	Τίτλος	Ημερομηνία έκδοσης
Δ.Λ.Π. 1	Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (αναθεωρήθηκε 12/03)	8/97
Δ.Λ.Π. 2	Αποθέματα (αναθεωρήθηκε 12/03)	12/93
Δ.Λ.Π. 7	Καταστάσεις Ταμιακών Ροών	12/92
Δ.Λ.Π. 8	Λογιστικές Αρχές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Βασικά Λάθη	12/03
Δ.Λ.Π. 10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού (οψιγενή γεγονότα) (αναθεωρήθηκε 12/03)	1/95
Δ.Λ.Π. 11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	12/93
Δ.Λ.Π. 12	Φόροι Εισοδήματος	10/96
Δ.Λ.Π. 14	Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα	8/97
Δ.Λ.Π. 15	Πληροφορίες που Αντικατοπτρίζουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών (αποσύρθηκε 12/03)	12/93
Δ.Λ.Π. 16	Ενσώματες Ακινητοποιήσεις - Ενσώματα Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού (αναθεωρήθηκε 12/03)	12/93
Δ.Λ.Π. 17	Μισθώσεις (αναθεωρήθηκε 12/03)	2/98
Δ.Λ.Π. 18	Έσοδα	12/93
Δ.Λ.Π. 19	Παροχές σε εργαζομένους	2/98
Δ.Λ.Π. 20	Λογιστικός Χειρισμός Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση Κρατικής Υποστήριξης	1/95
Δ.Λ.Π. 21	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές (ξένου) Συναλλάγματος (αναθεωρήθηκε 12/03)	12/93
Δ.Λ.Π. 22	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων (αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Π 3)	12/93
Δ.Λ.Π. 23	Κόστος Δανεισμού	1/95
Δ.Λ.Π. 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεομένων Μερών	1/95
Δ.Λ.Π. 26	Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση από Προγράμματα Παροχών Συνταξιοδότησης (Αποχώρησης)	1/95
Δ.Λ.Π. 27	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές (αναθεωρήθηκε 12/03)	1/95
Δ.Λ.Π. 28	Λογιστικός Χειρισμός Επενδύσεων σε Συνδεδεμένες (συγγενείς) Επιχειρήσεις (αναθεωρήθηκε 12/03)	1/95
Δ.Λ.Π. 29	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση σε Οικονομίες με Υπερπληθωρισμό	1/95
Δ.Λ.Π. 30	Γνωστοποιήσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων	1/95
Δ.Λ.Π. 31	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες (αναθεωρήθηκε 12/03)	1/95
Δ.Λ.Π. 32	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (αναθεωρήθηκε 12/03)	1/95
Δ.Λ.Π. 33	Κέρδη ανά Μετοχή (αναθεωρήθηκε 12/03)	2/97
Δ.Λ.Π. 34	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Έκθεση Ενδιάμεσες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	2/98
Δ.Λ.Π. 35	Διακοπτόμενες Δραστηριότητες (αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Π 5)	6/98
Δ.Λ.Π. 36	Μείωση της Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Ενεργητικού), (αναθεωρήθηκε 03/04)	6/98
Δ.Λ.Π. 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού (απαιτήσεις)	9/98
Δ.Λ.Π. 38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία - Ασώματες ακινητοποιήσεις (αναθεωρήθηκε 03/04)	9/98
Δ.Λ.Π. 39	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση (καταχώρηση) και αποτίμηση (αναθεωρήθηκε 04/05)	2/99
Δ.Λ.Π. 40	Επενδύσεις σε ακίνητα - Επενδυτικά πάγια (αναθεωρήθηκε 03/04)	4/00
Δ.Λ.Π. 41	Γεωργία	2/01

4.7. ΔΛΠ 16 – ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

4.7.1. Εισαγωγή: Οι επιχειρήσεις για την επίτευξη των στόχων τους χρησιμοποιούν τα περιουσιακά τους στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά ανάλογα με την ληκτότητά τους, την φυσική τους υπόσταση και την λειτουργική τους χρήση ταξινομούνται σε διάφορες κατηγορίες.

Τα ενσώματα πάγια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση με σκοπό την χρήση τους στην παραγωγή αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, την εκμετάλλευση τους ή για διοικητικούς σκοπούς. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας έχουν μακροπρόθεσμο ορίζοντα χρήσης και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία χρήση. Η ανάκτηση της αξίας των ενσώματων παγίων μέσω κυρίως της χρήσης τους ή κατά δεύτερο λόγω της διάθεσης, τους αποτελούν σημαντικά θέματα στην λογιστική και διαχείριση τους.

4.7.2. Σκοπός του Προτύπου: Ο σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τα υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού (ακίνητη ιδιοκτησία, μηχανήματα και εξοπλισμό), ούτως ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ΧΚ) να διακρίνουν και να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της οντότητας στα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού της καθώς και τις μεταβολές στην εν λόγω επένδυση. Επομένως η λογιστική των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται από το ΔΛΠ 16. Το σχετικό πρότυπο ρυθμίζει θέματα που αφορούν

- Την αναγνώριση των στοιχείων ενεργητικού καθώς και τους κανόνες αναγνώρισης του.
- Το καθορισμό της λογιστικής τους αξίας, καθώς επίσης και τους κανόνες αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης
- Λογιστική αποσβέσεων
- Γνωστοποιήσεις διαχείρισης και παρουσίασης ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Περίληπτικά το πρότυπο υιοθετεί τους ακόλουθους κανόνες για την λογιστική των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Αναγνώριση	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη ➤ Το κόστος μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
Αρχική αποτίμηση	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Στο κόστος κτήσης πλέον των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση του
Μεταγενέστερη αποτίμηση	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημιά απομείωσης ➤ Ή στην εύλογη αξία μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημιά απομείωσης
Αποσβέσεις	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Κατανέμονται με τρόπο συστηματικό με βάση την ανάλωση των ωφελειών που προκύπτουν από την χρήση του

4.7.3. Πεδίο εφαρμογής:

Η λογιστική των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται από το Δ.Λ.Π. Νο 16: Ωστόσο το σχετικό πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- *ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση.*

Σε αυτή την περίπτωση εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. Νο 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες»

- *βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα.*

Σε αυτή την κατηγορία εφαρμόζεται το ειδικό πρότυπο ΔΛΠ Νο 41 «Γεωργία»

- *μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.*

Σε αυτή την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. Νο 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων».

Η λογιστική των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει επίσης να συνδυάζεται με τα ακόλουθα λογιστικά πρότυπα:

- ΔΛΠ «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων». Το σχετικό πρότυπο καθορίζει κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν υποστεί απομείωση της αξίας τους.

- Δ.Λ.Π. Νο 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα». Το σχετικό πρότυπο καθορίζει τους κανόνες κατάταξης και επιμέτρησης ακινήτων ως επενδυτικά. Θα πρέπει να αξιολογείται η συνδυαστική του εφαρμογή στις περιπτώσεις κατάταξης ακινήτων, και στις περιπτώσεις μεταφοράς ακινήτων από ή προς τα πάγια λόγω αλλαγής στην λειτουργική τους χρήση.

4.8. ΕΝΝΟΙΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

4.8.1. Ορισμοί: Το πρότυπο δίνει σειρά ορισμών που αφορούν την οριοθέτηση της έννοιας των παγίων και την οριοθέτηση βασικών εννοιών που σχετίζονται με την αποτίμηση (αρχική και μεταγενέστερη)

Ενσώματα πάγια: είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

- κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
- αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Οριοθέτηση Αξίας παγίων

- **Λογιστική αξία** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.
- **Κόστος** είναι τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του η, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π., Π.χ., του Δ.Π.Χ.Π. 2, Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.
- **Ειδική αξία χρήσης** είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.
- **Εύλογη (Δίκαιη) αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.
- **Ανακτήσιμο ποσό** ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το υψηλότερο εκ των εξής δυο ποσών:
 - (α) της δίκαιης του αξίας μείον κόστη πώλησης, και
 - (β) της αξίας χρήσης του.
- **Απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου ενεργητικού στην ωφέλιμη ζωή του.
- **Ωφέλιμη Ζωή είναι:** η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή το πλήθος των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτήσει η οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο.

- **Αποσβέσιμο (αποσβεστέο) ποσό** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.
- **Η υπολειμματική αξία** ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η υπολογιζόμενη αξία την οποία η οντότητα θα αποκόμιζε **τόρα** από την εκποίηση του στοιχείου ενεργητικού, μετά από την αφαίρεση των υπολογιζόμενων κοστών εκποίησης, εάν το στοιχείο ενεργητικού ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- **Ζημία απομείωσης** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- **Αξία για τη συγκεκριμένη οντότητα** είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών τις οποίες η οντότητα αναμένει ότι θα προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση του στοιχείου ενεργητικού και την εκποίησή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή οι ταμειακές ροές που αναμένονται να προκύψουν όταν γίνει διακανονισμός μίας υποχρέωσης.

4.8.2. Αναγνώριση:

Αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου σημαίνει την καταχώρηση του στους λογαριασμούς και τον ισολογισμό της εταιρείας. Για την αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου το σχετικό πρότυπο απαιτεί να εκπληρώνονται δύο κριτήρια.

- Είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το στοιχείο Η εκτίμηση για την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εκτιμάται κατά την απόκτηση του. Η επιχείρηση θα πρέπει να έχει εύλογη βεβαιότητα ότι όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με την χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί σε αυτή. Το κριτήριο αυτό αποκτά ιδιαίτερη σημασία σε ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών όπως Π.χ. την απόκτηση ενσώματων παγίων μέσω μισθώσεων. Η αναγνώριση τους ή όχι είναι υποκείμενο αξιολόγησης ως προς την εκπλήρωση των ανωτέρω κριτηρίων.
- Το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αποτίμηση του κόστους κτήσης θεωρείται ότι είναι εύκολο να προσδιοριστεί στους περισσότερους τύπους συναλλαγών.

Το κόστος κτήσης για την αγορά ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι το τιμολογούμενο ποσό πλέον δαπανών που σχετίζονται άμεσα με την συναλλαγή,

Το κόστος κτήσης ενσώματου περιουσιακού στοιχείου που κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την συνάθροιση όλων των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του (εργατικά υλικά γενικά έξοδα επιμερισμένα με συστηματικό τρόπο Όμως το κόστος κτήσης ενός ενσώματου παγίου που

αποκτάται σε μία συναλλαγή που περιλαμβάνει την ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να προσδιοριστεί

Τα κριτήρια αυτά θα πρέπει να εφαρμόζονται και για την κεφαλαιοποίηση ή όχι μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται επί των ενσώματων παγίων. Η απεικόνιση των ενσώματων παγίων επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την οικονομική θέση (ισολογισμός) και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων μέσω των αποσβέσεων.

Παράδειγμα: Απόκτηση εξοπλισμού ασφαλείας ή μείωση ρύπων

Περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται είτε για λόγους ασφαλείας σε σχέση με τον υφιστάμενο εξοπλισμό ή με στόχο την μείωση των ρύπων θα πρέπει να αναγνωρίζονται εφόσον ο συνδυασμός τους με τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία θα προσφέρει μελλοντικά οφέλη στην επιχείρηση. Η τοποθέτηση φίλτρου περιορισμού των ρύπων σε μία παραγωγική μονάδα θα μειώσει το κόστος αγοράς εκπομπών ρύπων μειώνοντας το κόστος παραγωγής. Η αναγνώριση αυτής της κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων υπόκειται επίσης στον περιορισμό ότι λογιστική τους αξία, πλέον την αξία του περιουσιακού στοιχείου με το οποίο σχετίζεται, δεν ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό τους.

4.8.3. Ανταλλακτικά παγίων

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που σχετίζονται με ενσώματα περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται ως αποθέματα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα κατά την ανάλωση τους. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός θα πρέπει να ταξινομούνται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση εκτιμά ότι θα τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία χρήση. Το ίδιο ισχύει και για ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με κάποιο στοιχείο των ενσώματων παγίων.

4.8.4. Μονάδα μέτρησης

Το Πρότυπο δεν καθορίζει τη μονάδα μέτρησης για την αναγνώριση ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης με βάση τα ειδικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης αλλά και κάθε αγοραζόμενου στοιχείου.

Σε άλλες περιπτώσεις είναι ορθότερο να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία (όπως καλούπια, εργαλεία μήτρες μαζί με το βασικό μηχανολογικό εξοπλισμού που αφορούν) συνθέτοντας ένα περιουσιακό στοιχείο. Ενώ σε άλλες περιπτώσεις ένα ενιαίο περιουσιακό στοιχείο είναι ορθό να διαχωρίζεται στα επιμέρους συστατικά του εάν για παράδειγμα διαφέρει η ωφέλιμη ζωή τους.

4.8.5. Ορισμός του Όρου «Στοιχείο Ενεργητικού»

Σύμφωνα με το «Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», ένα στοιχείο ενεργητικού (asset) είναι:

- Ένας πόρος
- Που ελέγχεται από την οντότητα
- Ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος

Η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών προς την οντότητα. Το κόστος ενός στοιχείου υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζεται ως στοιχείο ενεργητικού μόνον όταν:

- (α) αναμένονται πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του, και
- (β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Σημείωση: Επιμέτρηση ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία με την οποία αποτιμάται στον ισολογισμό. Η επιμέτρηση χωρίζεται χρονολογικά σε δύο φάσεις. Την επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση και την επιμέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση.

4.8.6. Αρχική αναγνώριση:

Ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο αρχικά αποτιμάται στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει την αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε πλέον των άμεσων δαπανών που έγιναν για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να καταστεί ικανό προς χρήση. Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος κτήσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Δασμοί και φόροι
- Δαπάνες άμεσα αποδοτέες στην συναλλαγή

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΑΞΙΑ	Η Αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο – εκπτώσεις (ταμειακές & εμπορικές)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Τιμολόγιο ➤ Πιστωτικό Τιμολόγιο
ΔΑΣΜΟΙ & ΦΟΡΟΙ	Τα ποσά που καταβάλλονται για εισαγωγικούς δασμούς και οι μη συμψηφιζόμενοι φόροι	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Χαρτόσημο ➤ Τελωνειακοί Δασμοί ➤ Κόστος εκτελωνισμού
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΜΕΣΑ ΑΠΟΔΟΤΕΕΣ ΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	Δαπάνες που γίνονται προκειμένου το πάγιο να καταστεί ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τις προδιαγραφές του	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Κόστος προετοιμασίας χώρου εγκατάστασης ➤ Κόστος παραλαβής και μεταφοράς ➤ Κόστος εγκατάστασης ➤ Κόστος δοκιμών ➤ Κόστος αμοιβών εμπειρογνομόνων
ΚΟΣΤΗ ΑΠΟΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	Δαπάνες που πρέπει να γίνουν κατά την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσής του παγίου	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Δαπάνες αποκατάστασης χώρων εγκατάστασης ➤ Δαπάνες απόσυρσης αποβλήτων (ραδιενεργών στοιχείων)

Αναφορικά με τις δαπάνες που είναι άμεσα αποδοτέες στην απόκτηση ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου το πρότυπο αναφέρει συμπληρωματικές οδηγίες κριτήρια για την αναγνώριση τους:

- Τα κόστη που απαιτούνται, έτσι ώστε το περιουσιακό στοιχείο, να έλθει στον απαραίτητο τόπο και κατάσταση, με βάση τις προδιαγραφές που έχει θέσει η εταιρεία, ώστε να λειτουργήσει σωστά.
- Από τα κόστη αφαιρούνται ποσά που εισπράττονται από την πώληση στοιχείων που δημιουργούνται κατά την εγκατάσταση του παγίου. Π.χ. χώμα που πουλιέται και έχει προκύπτει από το σκάψιμο για εγκατάσταση ενός μηχανήματος.

Τα ακόλουθα παραδείγματα δαπανών δεν θεωρούνται κόστη ενός ενσώματου στοιχείου και κατά συνέπεια δεν κεφαλαιοποιούνται :

- το κόστος για το άνοιγμα μίας νέας μονάδας,
- τα κόστη για την παρουσίαση ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (π.χ. κόστος διαφήμισης και προωθητικές δραστηριότητες),
- το κόστος για την έναρξη νέας παραγωγικής διαδικασίας σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού)
- διοικητικά και λοιπά γενικά κόστη.

Το κόστος για την κατασκευή από την ίδια την επιχείρηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται με βάση τις γενικές αρχές. Εάν η επιχείρηση παράγει αντίστοιχα πάγια στα πλαίσια της παραγωγικής της δραστηριότητας Π.χ. κατασκευή ακινήτου, τότε θα πρέπει να ακολουθεί τις αρχές που ορίζει το ΔΛΠ 2 για την αξία κτήσης ή παραγωγή των αποθεμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι κόστη υπό απασχόλησης δεν ενσωματώνονται στην αξία του περιουσιακού στοιχείου αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

Επίσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι πρόνοιες του ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού» για την κεφαλαιοποίηση χρηματοοικονομικών δαπανών που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο.

4.9. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΓΙΩΝ

4.9.1. Γενικός Κανονισμός: Ένα υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης πρέπει αρχικά να καταχωρίζεται στο **κόστος του**.

4.9.2. Στοιχεία του Κόστους: Το κόστος ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού συμπεριλαμβάνει:

- (α) το **κόστος αγοράς, τους φόρους εισαγωγής, άλλους μη-επιστρεπτέους φόρους και δικαιώματα** μείον οποιεσδήποτε εμπορικές εκπτώσεις και επιστροφές
- (β) οποιαδήποτε **κόστη άμεσα αποδοτέα** στις διαδικασίες που θα φέρουν το στοιχείο σε τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για να καταστεί ικανό να λειτουργήσει με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση
- (γ) την αρχική εκτίμηση των **κοστών κατεδάφισης/αχρήστευσης και απόσυρσης** του στοιχείου και **αποκατάστασης του χώρου** όπου είχε εγκατασταθεί, για τα οποία (κόστη) δημιουργήθηκε η υποχρέωση όταν το στοιχείο αποκτήθηκε ή ως αποτέλεσμα της χρήσης του κατά τη διάρκεια μίας συγκεκριμένης περιόδου για σκοπούς άλλους εκτός από την παραγωγή αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου.

Παραδείγματα «**άμεσα αποδοτέων κοστών**» είναι:

- (α) κόστη ωφελημάτων του προσωπικού (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή απόκτηση ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού
- (β) κόστη ετοιμασίας του χώρου εγκατάστασης
- (γ) αρχικά κόστη παράδοσης
- (δ) κόστη εγκατάστασης και συναρμολόγησης
- (ε) κόστη ελέγχου για να εξακριβωθεί κατά πόσον το στοιχείο λειτουργεί όπως πρέπει, και
- (στ) επαγγελματικές αμοιβές (π.χ. αρχιτέκτονες, μηχανικοί").

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Κάποια στοιχεία υλικού πάγιου ενεργητικού μπορεί να αποκτηθούν για σκοπούς **ασφάλειας ή για περιβαλλοντικούς λόγους**. Αυτά τα στοιχεία πληρούν τον κανόνα αναγνώρισης ως υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού λόγω του ότι υποβοηθούν την οντότητα να αποκομίσει αυξημένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα σχετιζόμενα στοιχεία ενεργητικού (τα οποία δεν θα αποκόμιζε εάν δεν αποκτούσε τα εν λόγω στοιχεία) π.χ. ένας κατασκευαστής χημικών προϊόντων μπορεί να εγκαταστήσει μία νέα συσκευή επεξεργασίας χημικών, για να συμμορφωθεί με περιβαλλοντολογικές πρόνοιες που αφορούν στην κατασκευή και αποθήκευση επικίνδυνων χημικών. Ο σχετικός εξοπλισμός της συσκευής αναγνωρίζεται ως στοιχείο ενεργητικού διότι χωρίς τη συσκευή η οντότητα δεν μπορεί να κατασκευάσει και να πωλήσει χημικά προϊόντα.

Παράδειγμα : Κόστος Κτήσης παγίου

Την 1 Μαρτίου 2010 η Α.Ε. «Α» αγόρασε γη προς €50.000 που περιλάμβανε ένα εγκαταλελειμμένο κτίριο. Γι' αυτή την αγορά η εταιρία πλήρωσε προμήθεια €5,000 και νομικά έξοδα €1.000. Μέσα στο Μάρτιο του 2010 η ΑΕ κατεδάφισε το κτίριο με κόστος €5,000. Την 1 Απριλίου 2010 η εταιρία δανείστηκε €200,000 για τη κατασκευή εργοστασίου στο οικόπεδο που αγόρασε . Το δάνειο εξοφλήθηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2010. Για το έτος 2010 η εταιρία πλήρωσε τόκους για το δάνειο που σύναψε η εταιρία για τη κατασκευή του εργοστασίου €4,000. .

Ζητούμενο: Υπολογίστε το κόστος της γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό της Α.Ε. για το έτος 2010.

Λύση:

Κόστος Αγοράς	50.000
+ Προμήθειες & Νομικά έξοδα	6.000
+ Κόστος Κατεδάφισης	5.000
+ Τόκοι δανείου απόκτησης παγίου	4.000
ΣΥΝΟΛΟ	65.000

4.9.3. Μεταγενέστερη αποτίμηση

Το ΔΛΠ 16 υιοθετεί δύο εναλλακτικές λογιστικές αρχές για την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση.

- **Βασικός λογιστικός χειρισμός:** Μοντέλο του κόστους κτήσης.

Το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις μείον κάθε πιθανή σωρευμένη ζημιά απομείωσης που έχει υποστεί το περιουσιακό στοιχείο.

- **Επιτρεπόμενος εναλλακτικός:** Μοντέλο αναπροσαρμογής

Το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του η οποία είναι η εύλογη αξία στην ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και πιθανές ζημιές απομείωσης.

- Προϋπόθεση για την υιοθέτηση του μοντέλου τής αναπροσαρμογής είναι η εύλογη αξία να μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα.
- Το πρότυπο συνιστά χωρίς να υποχρεώνει η εύλογη αξία να προσδιορίζεται από εξειδικευμένους επαγγελματίες.
- Η συχνότητα διενέργειας εκτιμήσεων εξαρτάται από την μεταβλητότητα που παρουσιάζουν οι σχετικές τιμές.
- Όταν επιλέγεται το μοντέλο της εύλογης αξίας τότε όλη η κατηγορία στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται με την ίδια μεθοδολογία.

Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

- εδαφικές εκτάσεις,
- γήπεδα και κτήρια,
- μηχανήματα
- πλοία,
- αεροσκάφη
- οχήματα
- έπιπλα
- εξοπλισμός

Σημείωση: Ο προσδιορισμός της αξίας για μία κατηγορία περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να γίνεται στην ίδια ημερομηνία χωρίς να επιτρέπεται επιλεκτική αναπροσαρμογή.

4.9.4. Λογιστική μοντέλου αναπροσαρμογής

Η λογιστική του μοντέλου της αναπροσαρμογής υπόκειται στους ακόλουθους βασικούς λογιστικούς κανόνες:

- Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της λογιστικής και της αναπροσαρμοσμένης αξίας μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ως «αποθεματικό αναπροσαρμογής»
- Κατά την έκταση που η διαφορά αναπροσαρμογής αναστρέφει προηγούμενη ζημιά απομείωσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης
- Εάν από την αναπροσαρμογή προκύψει μείωση της λογιστικής αξίας η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Εάν υπάρχει αποθεματικό επανεκτίμησης από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο τότε η ζημιά απομείωσης συμψηφίζει καταρχήν το αποθεματικό.
- Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί (χωρίς να είναι υποχρεωτικό):
 - ❖ να μεταφερθεί απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται ή
 - ❖ αναλογικά, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.
- Για την λογιστικοποίηση της αναπροσαρμογής στην αξία του ενσώματου παγίου χρησιμοποιούνται εναλλακτικά δύο μέθοδοι:
 - ❖ αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και οι σωρευμένες αποσβέσεις έτσι ώστε η νέα αναπόσβεστη να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία, ή
 - ❖ απαλείφονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολο τους ή κατά την έκταση που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει ή αναπροσαρμοσμένη αξία.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «X» Α.Ε. απέκτησε την 1/1/Χ5 ένα πάγιο στοιχείο κόστους 2.000€. Η εύλογη αξία την 1/1/20Χ6 ήταν € 2.400 και την 1/1/20Χ7 € 1.700.

Ερώτηση: Πως θα καταχωρηθούν οι διαφορές αναπροσαρμογής στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ΑΡΗΣ Α.Ε;

Λύση:

α. Το έτος 20Χ5 υπάρχει αύξηση της αξίας του παγίου € 400, με την οποία θα χρεωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής.

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/1/05	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	400	
	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		400
	Αναπροσαρμογή Παγίου σε τρέχουσα εύλογη αξία		

β. Το έτος 20Χ6 υπάρχει μείωση της αξίας των παγίων κατά € 200. Με την αναπροσαρμογή αυτής της αξίας θα χρεωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής και θα πιστωθεί ο λογαριασμός των παγίων.

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/1/05	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	200	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		200
	Αναπροσαρμογή Παγίου σε τρέχουσα εύλογη αξία		

γ. Το έτος 20Χ7 υπάρχει περαιτέρω μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου από την αποτίμηση κατά €500. Με το ποσό των € 200 θα χρεωθεί ο λογαριασμός αποθεματικό αναπροσαρμογής (για να μηδενιστεί η διαφορά) και με το υπόλοιπο το οποίο συνιστά καθαρή ζημιά θα χρεωθούν τα Αποτελέσματα Χρήσεως και θα πιστωθούν με € 300 τα πάγια στοιχεία.

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/1/05	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	200	
	Ζημίες από υποτίμηση παγίων στοιχείων	300	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		500
	Αναπροσαρμογή Παγίου σε τρέχουσα εύλογη αξία		

Παράδειγμα: Η επιχείρηση Α.Ε. «ΧΨΩ» αγόρασε την 1/1/200X ένα νέο μηχάνημα κόστους 100.000€ και με ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια. Μετά από τρία χρόνια, την 1/1/200X₊₃ γίνεται αποτίμηση του μηχανήματος στην τιμή των 120.000€ και ωφέλιμη ζωή 6 χρόνια.

Την 1/1/20X5 το μηχάνημα πωλείται αντί 60.000€.

Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης για τα έτη 20X1 έως 20X6 έχουν ως εξής:

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1/1/200X	Μηχανήματα	100.000	
	Προμηθευτές		100.000
31/12/200X	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		10.000
31/12/200X ₊₁	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		10.000
31/12/200X ₊₂	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		10.000
1/1/200X ₊₃	Αποσβεσμένα μηχανήματα	30.000	
	Μηχανήματα	20.000	
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής		50.000
31/12/200X ₊₃	Αποσβέσεις μηχανημάτων	20.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		20.000
31/12/200X ₊₄	Αποσβέσεις μηχανημάτων	20.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		20.000
1/1/200X ₊₅	Αποσβεσμένα μηχανήματα	40.000	
	Μηχανήματα		40.000
	Ταμείο	60.000	
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	20.000	
	Μηχανήματα		80.000

4.9.5. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία μόνο τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν.2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια και με συντελεστές τους οποίους ορίζει ο νόμος. Το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής αυξάνει τα ίδια κεφάλαια και καταχωρείται στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» αφού πρώτα καλύψει τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Το υπόλοιπο κεφαλαιοποιείται μέσα σε δύο χρόνια.

Για τις προσθήκες και επεκτάσεις, αν αυτές αποτελούν τμήμα του παγίου στοιχείου, οι δαπάνες θα πρέπει να αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή της προσθήκης ή της

επέκτασης, ή με βάση την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου, όποια από αυτές είναι βραχύτερη. Αν όμως, η προσθήκη ή η επέκταση δεν αποτελεί τμήμα του παλιού παγίου στοιχείου, οι δαπάνες αυτές αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή της προσθήκης ή της επέκτασης.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, αυτές υπολογίζονται βάσει σταθερών συντελεστών που ορίζει η φορολογική νομοθεσία. (Π.Δ. 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπούς φορολογικούς συντελεστές). Οι συντελεστές αποσβέσεων είναι πάντοτε ίδιοι ανά κατηγορία παγίου ανεξάρτητα της χρήσης στην οποία υπόκεινται από την επιχείρηση και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου.

Τα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού που αποκτώνται με χρηματοοικονομική μίσθωση (leasing) δε θεωρούνται ως στοιχεία του Ενεργητικού της επιχείρησης και δεν εμφανίζονται στα ενσώματα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού. Σαν αποτέλεσμα αυτού δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις βάσει της ωφέλιμης ζωής του παγίου, ενώ τα μισθώματα που καταβάλλονται από την επιχείρηση για την χρήση τους, βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Επίσης, σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, δεν προκύπτει υποχρέωση λογιστικής απεικόνισης της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης.

4.10. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ «ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»

4.10.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ: Το θέμα των μεταγενέστερων δαπανών (κοστών) είναι ένα θέμα που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής καθώς πολύ συχνά εφαρμόζεται «δημιουργική λογιστική» για «εξωραϊσμό» της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και «διόγκωση» των κερδών.

Συνήθως οι δαπάνες για **επιδιορθώσεις και συντήρηση** των παγίων είναι εισοδηματικής φύσης και πρέπει να διαγράφονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται, ενώ οι δαπάνες που αυξάνουν τη **λειτουργική αποδοτικότητα** του παγίου είναι κεφαλαιουχικής φύσης και θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται (καταχωρίζονται στο κόστος του παγίου). Λόγω του ότι σε αρκετές περιπτώσεις ο διαχωρισμός των σχετικών δαπανών μεταξύ δαπανών συντήρησης και κεφαλαιουχικών δαπανών είναι υποκειμενική πολλές οντότητες κεφαλαιοποιούν σημαντικά ποσά δαπανών που στην ουσία θα έπρεπε να καταχωρισθούν στα έξοδα της περιόδου.

Σύμφωνα με το γενικό κανονισμό η οντότητα δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία των υλικών παγίων στοιχείων το κόστος συντήρησης των σχετικών στοιχείων ενεργητικού π.χ. εργατικά κόστη και αναλώσιμα υλικά. Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής δεν θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται αλλά να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης που καθίστανται. Η επιχείρηση δεν θα πρέπει να κεφαλαιοποιεί τα κόστη τρέχουσας συντήρησης. Τα κόστη τρέχουσας συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών.

Κόστη αντικατάστασης εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται.

- Η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης όταν επιβαρύνεται με αυτό.
- Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται θα πρέπει να διαγράφεται Π.Χ. Η συντήρηση ενός κλιβάνου μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας του ή ανακαίνιση ενός εστιατορίου Σε ορισμένες περιπτώσεις για την συνέχιση της λειτουργίας ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να απαιτείται η διενέργεια σημαντικών δαπανών' με την μορφή τακτικών επιθεωρήσεων, συντηρήσεων, και αντικαταστάσεων ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει βλάβη. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται.

4.10.2. ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΔΛΠ 16:

Το πιο πάνω θέμα απασχόλησε το ΣΔΛΠ που προβληματίστηκε αρκετά κατά πόσον θα έπρεπε να εκπονήσει ένα **κανόνα αναγνώρισης μεταγενέστερων δαπανών** ή να αφήσει το εν λόγω θέμα να καλύπτεται από το γενικό κανονισμό αναγνώρισης. Το ΣΔΛΠ τελικά αποφάσισε ότι στο αναθεωρημένο ΔΛΠ 16 (αναθεώρηση Δεκεμβρίου 2003) είναι καλύτερα ο λογιστικός χειρισμός (αναγνώρισης ή μη των μεταγενέστερων δαπανών) να καλύπτεται από το γενικό κανονισμό αναγνώρισης. Οι κύριοι λόγοι για αυτή την απόφαση είναι ότι:

- (α) η χρήση ενός κανονισμού αναγνώρισης (τόσο για αρχικές όσο και για μεταγενέστερες δαπάνες) είναι πιο απλή μέθοδος και προωθεί τη συνέπεια, και
- (β) ο συνδυασμός του γενικού κανονισμού αναγνώρισης και του γενικού κανονισμού αποαναγνώρισης (ο οποίος εφαρμόζεται και για τις μεταγενέστερες δαπάνες θα οδηγήσουν σε ΧΚ που αντικατοπτρίζουν το τι πραγματικά συμβαίνει, δηλαδή τόσο τη ροή των υλικών πάγιων στοιχείων μέσα στην οντότητα όσο και τα οικονομικά των διαδικασιών απόκτησης και εκποίησης τους.

4.10.2.α. Κόστη Αντικατάστασης και Επιμήκυνσης της Αντικατάστασης

Ορισμένα μέρη των υλικών πάγιων στοιχείων μπορεί να χρειάζονται **αντικατάσταση** σε τακτά χρονικά διαστήματα π.χ. αντικατάσταση καθισμάτων σε αεροπλάνα ή λεωφορεία. Επιπρόσθετα, ορισμένα στοιχεία μπορεί να αποκτηθούν ούτως ώστε να μειωθεί η συχνότητα **της αντικατάστασης** άλλων υφιστάμενων μερών ενός στοιχείου π.χ. αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου. Σύμφωνα με το γενικό κανονισμό αναγνώρισης της το κόστος αντικατάστασης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία των υλικών πάγιων στοιχείων εάν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των μερών που αντικαθιστούνται αποαναγνωρίζεται σύμφωνα με τις πρόνοιες αποαναγνώρισης του ΔΛΠ 16..

Παράδειγμα: Η Α.Ε. «ΧΨΩ» αγόρασε ένα αυτοκίνητο από το Λονδίνο για €50.000 και ζήτησε από τον κατασκευαστή να το μεταφέρει στην Ελλάδα με ειδικό αεροπλάνο (κόστος €5.000) αντί της συνηθισμένης μεθόδου (οδικώς) που κόστιζε €2.000. Επιπρόσθετα έξοδα ήταν φόροι εισαγωγής €7.000, άδεια κυκλοφορίας και ασφάλειας πρώτου έτους €500, και άλλα συνήθη μεταφορικά κόστη €1.000.

Το αρχικό κόστος του παγίου ισούται με:

Κόστος Αγοράς	50.000
+ Κόστος μεταφοράς	2.000
+Φόροι Εισαγωγής	7.000
+ Μεταφορικά	1.000
ΣΥΝΟΛΟ	60.000

Σημείωση 1. Το κόστος μεταφοράς με αεροπλάνο 5.000 € θεωρείται ασυνήθιστο κόστος και αναγνωρίζεται μόνο το κανονικό κόστος €2,000.

Σημείωση 2. Το ποσό της άδειας κυκλοφορίας θεωρείται οργανικό έξοδο της χρήσης και μεταφέρεται αρχικά σε λογαριασμούς τάξης και στη συνέχεια στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης.

4.10.2.β. Κόστη Τακτικής Κύριας Επιθεώρησης: Σε ορισμένες περιπτώσεις η συνεχής χρήση ενός υλικού πάγιου στοιχείου προϋποθέτει την **τακτική κυρία επιθεώρηση** του για βλάβες (π.χ. αεροπλάνα), ανεξάρτητα από το εάν κάποια στοιχεία αντικαθιστούνται ή όχι. Σε κάθε κύρια συντήρηση το κόστος αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του υλικού πάγιου στοιχείου ως **αντικατάσταση** νοουμένου ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Οποιαδήποτε εναπομείνασα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ως ξεχωριστή από τα φυσικά στοιχεία) αποαναγνωρίζεται.

Αυτό γίνεται ανεξάρτητα από το εάν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε στη συναλλαγή κατά την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν επιβάλλεται, χρησιμοποιείται το υπολογιζόμενο κόστος μίας παρόμοιας μελλοντικής επιθεώρησης ως ένδειξη του τι ήταν το κόστος επιθεώρησης όταν το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

Παράδειγμα: Την 1/1/200X η Α.Ε. «ΤΤ» απέκτησε μηχάνημα αντί ποσού €13.000 . Το ποσό των €13.000 συμπεριλαμβάνει το κόστος μίας κύριας επιθεώρησης αξίας €1.000 , η οποία πρέπει να γίνεται κάθε 4 έτη. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 10 έτη. Την 4/1/200X₊₂ γίνεται απρόοπτα κύρια επιθεώρηση του μηχανήματος με κόστος €1.200 .

Ποιες θα είναι οι λογιστικές εγγραφές την 1/1/200X, 31/12/200X, 31/12/200X₊₁, 4/1/200X₊₂ και 31/12/200X₊₂;

Λύση:

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1/1/0X	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	12.000	
	ΚΟΣΤΟΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	1.000	
	ΤΑΜΕΙΟ		13.000
	(Απόκτηση μηχανημάτων & Κόστος επιθεώρησης		
31/12/0X	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ	1.450	
	Απ/σεις Μηχανημάτων $(12.000 / 10) = 1.200$		
	Απ/σεις Κόστους Επιθεώρησης $(1.000 / 4) = 250$		
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ (Συσσερ/νες απ/σεις)		1.200
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)		250
31/12/0X ₊₁	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ	1.450	
	Απ/σεις Μηχανημάτων $(12.000 / 10) = 1.200$		
	Απ/σεις Κόστους Επιθεώρησης $(1.000 / 4) = 250$		
31/12/X6	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ (Συσσερ/νες απ/σεις)		1.200
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)		100
4/1/0X ₊₂	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ (1.000 – 500)	500	
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)	500	
	ΚΟΣΤΟΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ		1.000
4/1/0X ₊₂	ΚΟΣΤΟΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	1.200	
	ΤΑΜΕΙΟ		1.200
	Πληρωμή νέου κόστους επιθεώρησης		
31/12/X ₊₂	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ	1.500	
	Απ/σεις Μηχανημάτων $(12.000 / 10) = 1.200$		
	Απ/σεις Κόστους Επιθεώρησης $(1.200 / 4) = 300$		
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ (Συσ/νες απ/σεις)		1.200
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)		300

Σημ. 1. Επειδή έγινε στο δεύτερο χρόνο κύρια συντήρηση το ποσό της αρχικής αναπόσβεστης αξίας συντήρησης θεωρείται σαν οργανικό έξοδο απόσβεσης στο συγκεκριμένο έτος και στη συνέχεια αφού κλείσει ο λογαριασμός γίνεται αναπροσαρμογή του ποσού στα νέα δεδομένα.

4.10.2.γ. Ανταλλαγή ενσώματων παγίων

Η απόκτηση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με ανταλλαγή με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου σε μία τέτοια συναλλαγή επιμετράτε στην εύλογη αξία εκτός αν :

Η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο επιμετράτε με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετράτε στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράτε στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά αν η συναλλαγή έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της σαν συνέπεια της συναλλαγής. Μια συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν :

- Η σύνθεση (κίνδυνος ,χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή
- η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της επιχείρησης μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

4.11. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

4.11.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ: Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Η απόσβεση μίας περιόδου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου. Η ανάγκη για απόσβεση προκύπτει από την εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, και της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα. Τα χρήματα που δαπανώνται για την απόκτηση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μετατραπούν σε έξοδα με τρόπο που να αντικατοπτρίζει την αποκόμιση ωφελειών. Αποσβέσιμα ενσώματα πάγια είναι εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο του ενός έτους
- Έχουν καθορισμένη ωφέλιμη ζωή
- Χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Σημείωση: Η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται είτε ως:

- Η περίοδος κατά την οποία ένα αποσβέσιμο ενσώματο πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση
- Ο αριθμός των παραγόμενων ή άλλων παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από την επιχείρηση κατά την διάρκεια χρήσης του στοιχείου

Η ωφέλιμη ζωή ανεξάρτητα από τον τρόπο μέτρησης δεν ταυτίζεται με την οικονομική ή φυσική ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου. Υπολογίζεται με βάση της πρόθεση της συγκεκριμένης επιχείρησης για την ένταση και τον χρόνο χρήσης ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου.

4.11.2. Ωφέλιμη ζωή

Παράγοντες οι οποίοι συνδυαστικά ή κατά περίπτωση θα πρέπει να λαμβάνονται για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου είναι:

- Η φυσική ή τεχνική και φυσική αντοχή του στοιχείου Π.χ. τεχνικές προδιαγραφές
- Η φυσική ή τεχνολογική απαξίωση του
- Νόμοι κανονισμοί ή περιορισμοί στην διάρκεια χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου Π.χ. τα εμπορικά πλοία έχουν μέγιστη ηλικία που επιτρέπεται να διενεργούν πλόες

Η ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να αξιολογείται σε κάθε περίοδο. Εάν οι συνθήκες απαιτούν την αλλαγή της το γεγονός αντιμετωπίζεται ως αλλαγή εκτίμησης και εφαρμόζεται από την χρήση που έγινε η αλλαγή και τις μεταγενέστερες. Το γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται.

4.11.3. Μέθοδοι απόσβεσης

Το πρότυπο δεν επιβάλλει συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης. Αυτό που έχει μεγαλύτερη σημασία είναι όποια μέθοδος επιλεγεί να εφαρμόζεται με συνέπεια. Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

- **σταθερή μέθοδο απόσβεσης**

γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται

- **μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου**

γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής

- **μέθοδος της μονάδας παραγωγής.**

γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή Π.χ. ώρες λειτουργίας ή παραγόμενες μονάδες.

Παράδειγμα απόσβεσης:

Η εταιρεία «Ανέγερση Α.Ε.» αγόρασε ένα μηχάνημα έναντι € 17,000. Με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και το πρόγραμμα παραγωγής η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου ορίζεται σε πέντε έτη. Μετά την παρέλευση των πέντε ετών το μηχάνημα θα πουληθεί ως scrap έναντι ποσού €2,000.

Ο βαθμός χρήσης του μηχανήματος σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές του και το πρόγραμμα συντηρήσεων της εταιρείας είναι ο ακόλουθος:

Έτος	Χρήση (ημέρες)
1 ^ο	200
2 ^ο	100
3 ^ο	100
4 ^ο	150
5 ^ο	40

1. Οι αποσβέσεις με την ευθεία μέθοδο έχουν ως εξής. $D = (K - \text{YA } 0 / N$
 $= (17.000 - 2.000) / 5 = 3.000 \text{ €}$

Έτος	Ευθεία μέθοδος	
	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη
1 ^ο	3.000	14.000
2 ^ο	3.000	11.000
3 ^ο	3.000	8.000
4 ^ο	3.000	5.000
5 ^ο	3.000	2.000

2. Οι αποσβέσεις με τη φθίνουσα μέθοδο (ποσοστό υπολογισμού 35%) έχουν ως εξής. €

Έτος	Αξία προς απόσβεση	Συντελεστής	Απόσβεση	Αναπόσβεστη
1 ^ο	17.000	35%	5.950	11.050
2 ^ο	11.050	35%	3.868	7.183
3 ^ο	7.183	35%	2.514	4.669
4 ^ο	4.669	35%	1.633	3.035
5 ^ο	3.035	35%	1.035	2.000

3. Η ετήσια απόσβεση με βάση τις παραγόμενες μονάδες υπολογίζεται με βάση τις μονάδες παραγωγής σε ένα έτος ως ποσοστό του συνόλου:

Έτος	Αξία προς απόσβεση (1)	Παρ. μονάδες (2)	Ποσοστό (3)	Απόσβεση (1 x 3)
1 ^ο	15.000	200	33,90%	5.085
2 ^ο	15.000	100	16,95%	2.542
3 ^ο	15.000	100	16,95%	2.542
4 ^ο	15.000	150	25,42%	3.814
5 ^ο	15.000	40	6,78%	1.017
Σύνολο		590	100%	15.000

4.11.4. Ανταλλαγές Παγίων Στοιχείων

Ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα άλλο παρόμοιο στοιχείο ή διαφορετικό μη νομισματικό πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού ή και συνδυασμό νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων του Ενεργητικού.. Στην περίπτωση ανταλλαγής με άλλο παρόμοιο πάγιο στοιχείο, το κόστος απόκτησής του είναι η λογιστική αξία του παγίου που δόθηκε. Στην περίπτωση ανταλλαγής με ένα άλλο ανόμοιο πάγιο στοιχείο, το κόστος απόκτησής του είναι τι εύλογη αξία του παγίου στοιχείου που αποκτήθηκε, η οποία είναι ισοδύναμη με την εύλογη αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκαν. Εξαιρέση της αποτίμησης στην εύλογη αξία συμβαίνει αν η συναλλαγή της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική υπόσταση ή αν δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία του παγίου που αποκτήθηκε, ούτε του παγίου που δόθηκε. Μία ανταλλαγή έχει εμπορική υπόσταση όταν:

Η σύνθεση των ταμειακών ροών (ποσό, κίνδυνος, χρονική στιγμή) του στοιχείου που αποκτήθηκε, διαφέρει από την σύνθεση των ταμιακών ροών του στοιχείου που δόθηκε ή εκχωρήθηκε. Η ειδική για την επιχείρηση αξία, μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής, και η διαφορά μεταξύ των δύο παραπάνω αναφερθέντων είναι σημαντική σχετικά με την εύλογη αξία των στοιχείων που ανταλλάσσονται.

Όταν δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές σε μια αγορά, η εύλογη αξία ενός παγίου στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν η διακύμανση των εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για αυτό το στοιχείο και όταν οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων μπορούν να εκτιμηθούν λογικά και να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας. Εάν η επιχείρηση μπορεί να καθορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του στοιχείου που αποκτήθηκε, είτε του στοιχείου που εκχωρήθηκε, τότε η εύλογη αξία του στοιχείου που εκχωρήθηκε χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους του στοιχείου που αποκτήθηκε, εκτός αν η εύλογη αξία του στοιχείου που αποκτήθηκε είναι περισσότερο σαφής.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση ΑΕ «Α» απέκτησε ένα νέο μηχάνημα από την Α.Ε. «Β» και σε αντάλλαγμα έδωσε ένα παλιό μηχάνημα. Το μηχάνημα που έδωσε είχε λογιστική αξία € 28.000 ενώ το μηχάνημα που πήρε είχε κανονική τιμή πώλησης 26.000€.

Λύση:

Υπάρχει ανταλλαγή με ένα ανόμοιο πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού. Το κόστος του παγίου θα αποτελείται από την εύλογη αξία του παγίου στοιχείου που αποκτήθηκε, δηλαδή, € 26.000. Η λογιστική εγγραφή θα έχει ως εξής:

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	26.000	
	Ζημία από την ανταλλαγή παγίων	2.000	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		28.000
	Απόκτηση μηχανήματος με ανταλλαγή		

Παράδειγμα: Η επιχείρηση «Κ» Α.Ε. αντάλλαξε φορτηγό TIR, αξίας € 160.000 με μηχάνημα συσκευασίας εύλογης αξίας €220.000. Για την αγορά δεν καταβλήθηκαν μετρητά.

Η συναλλαγή αυτή θα καταχωρηθεί στα βιβλία της Κ ως εξής :

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	220.000	
	Μηχανήματα συσκευασίας		
	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		160.000
	Φορτηγά αυτοκίνητα		
	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ. ΑΠ/ΤΑ		60.000
	Κέρδος από την ανταλλαγή παγίων		
	Απόκτηση μηχανήματος με ανταλλαγή φορτηγού		

Σημείωση: Στην περίπτωση που η εύλογη αξία του μηχανήματος δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το κόστος του θα είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε (δηλαδή του φορτηγού) για αντάλλαγμα. Η σχετική λογιστική εγγραφή θα είναι:

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	160.000	
	Μηχανήματα συσκευασίας		
	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		160.000
	Φορτηγά αυτοκίνητα		
	Απόκτηση μηχανήματος με ανταλλαγή φορτηγού		

4.11.5. Παράδειγμα: Ζημίες απομείωσης

Η εταιρεία «Α.Ε.» αγόρασε την 1η Ιανουαρίου 200X δύο μηχανές παραγωγής έναντι €15,000 την κάθε μία. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους ορίστηκε σε πέντε έτη και αναμένεται να δοθούν για ανακύκλωση στο τέλος της χρήσης τους χωρίς τίμημα.

Κατά την διάρκεια της χρήσης του 200X+2 λόγω αλλαγής στο νομοθετικό πλαίσιο σημειώθηκε σημαντική μείωση στη ζήτηση για τα προϊόντα της εταιρείας. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία αποφάσισε την μείωση της παραγωγής και την αναζήτηση νέων ειδών.

Την 1 η Απριλίου 200X+2 η μία μηχανή πουλήθηκε έναντι €8.000, ενώ η δεύτερη πουλήθηκε την 1 η Νοεμβρίου έναντι €2.500.

Επίλυση: Η κίνηση των λογαριασμών στη χρήση του 2007 είναι η ακόλουθη:

Οι αντίστοιχες εγγραφές αγοράς απόσβεσης και πώλησης των μηχανημάτων έχουν ως εξής :

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1/1/0X	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	30.000	
	Μηχάνημα Α 15.000		
	Μηχάνημα Α 15.000		
	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		30.000
	Ταμείο 30.000		
31/12/0X	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ Λ.Κ.	6.000	
	Αποσβέσεις Μηχανημάτων 6.000		
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		6.000
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα 6.000		
31/12/0X ₊₁	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ Λ.Κ.	6.000	
	Αποσβέσεις Μηχανημάτων 6.000		
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		6.000
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα 6.000		
1/4//0X ₊₂	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ Λ.Κ.	750	
	Αποσβέσεις Μηχανημάτων 750		
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		750
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα 750		
	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	8.000	
	Ταμείο 8.000		
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	6.750	
	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
	Ζημία από πώληση μηχανήματος	250	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		1.5000
	Μηχάνημα Α 15.000		
1/11//0X ₊₂	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ Λ.Κ.	2.750	
	Αποσβέσεις Μηχανημάτων 2.750		
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		2.750
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα 2.750		
	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.500	
	Ταμείο 2.500		
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	8.750	
	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
	Ζημία από πώληση μηχανήματος	3.750	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		1.5000
	Μηχάνημα Α 15.000		

Σημείωση 1. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα επιβαρυνθεί με τα παρακάτω ποσά εξόδων και ζημιών.

Κατάσταση αποτελεσμάτων			
Αποσβέσεις	3.500		
Ζημίες πώλησης Α'	250		
Ζημίες πώλησης Β'	3.750		
	7.500		

Σημείωση 2. Η ζημία που προκαλείται από κάθε μηχανή κατά την πώληση της έχει ως εξής.

	Μηχανή Α'	Μηχανή Β'	Σύνολο
Κόστος κτήσης	15.000	15.000	30.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	-6.000	-6.000	-12.000
Αποσβέσεις περιόδου (*)	-750	-2.750	-3.500
Αναπόσβεστη αξία	8.250	6.250	14.500
Τιμή πώλησης	8.000	2.500	10.500
Ζημία πώλησης	-250	-3.750	-4.000

(*) Η μηχανή Α' αποσβένεται για τρεις μήνες, $3.000/12 \cdot 3 = 750$, ενώ η μηχανή Β' αποσβένεται για 11 μήνες, $3.000/12 \cdot 11 = 2.750$.

4.11.6. Μέθοδος Φθίνοντος υπολοίπου- Παράδειγμα Υπολογισμού

Με τη μέθοδο αυτή το ποσό που επιβαρύνει τα Αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό συμβαίνει γιατί σε ορισμένα πάγια στοιχεία η χρήση κατά τα πρώτα έτη, είναι πιο αποδοτική από τα επόμενα έτη, δηλαδή υπάρχει πιο έντονη χρησιμοποίηση του παγίου και αναλώνονται περισσότερα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στα πάγια (π.χ. υπάρχουν λιγότερα έξοδα συντήρησης στα πρώτα χρόνια ή υπάρχει τεχνολογική απαξίωση που μειώνει την παραγωγή). Υπάρχουν δύο βασικές μέθοδοι φθίνουσας απόσβεσης:

1. Σταθερό ποσοστό επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας

Ο υπολογισμός τού ποσοστού απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογισθεί το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Ποσοστό απόσβεσης} = 1 - \sqrt[n]{\text{υπολειμματική αξία} / \text{αποσβεστέο κόστος}}$$

Όπου n = ωφέλιμη ζωή του παγίου

Όταν η υπολειμματική αξία είναι μηδέν δεν μπορεί να εφαρμοστεί ο παραπάνω τύπος (εξίσωση). Το πιο πάνω ποσοστό εφαρμόζεται στη λογιστική αξία κάθε έτους για να υπολογισθεί το ποσό της απόσβεσης.

4.11.7. Μειούμενο ποσοστό επί σταθερής αξίας

Η αξία κτήσεως μείον την υπολειμματική αξία κατανέμεται ισομερώς στην ωφέλιμη ζωή του παγίου όπως στην σταθερή μέθοδο, και τα ίσα ποσά που προκύπτουν προεξοφλούνται. Κατόπιν, κάθε προεξοφλημένο ποσό διαιρείται με την συνολική προεξοφλημένη αξία ($X \cdot 100$) δίδοντας το αντίστοιχο ποσοστό, το οποίο εφαρμόζεται στην αξία κτήσεως για να δώσει την ετήσια απόσβεση.

γ. Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων

Με τη μέθοδο αυτή το ποσοστό που επιβαρύνει τα αποτελέσματα, υπολογίζεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής, δηλαδή τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

Υπολογισμός του ποσοστού απόσβεσης, βάσει ωφέλιμης ζωής & υπολειμματικής αξίας.

Σημ.: Λόγω των μαθηματικών χαρακτηριστικών της μεθόδου, πρέπει να ορίζουμε υπολειμματική αξία διάφορη του μηδενός. Προκειμένου να μπορέσουμε να υπολογίσουμε τον συντελεστή απόσβεσης.

Ορίζουμε:

K = Αξία Κτήσης του Παγίου

YA = Αναπόσβεστη Αξία κατά το τέλος του έτους t .

d = Ετήσιο Ποσοστό Απόσβεσης (αρχικώς εφαρμοζόμενο επί της Αξίας Κτήσης και ΟΧΙ επί της αποσβεστέας Αξίας)

n = Ωφέλιμη Ζωή του Παγίου σε Έτη

ΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ d : $d = 1 - \sqrt[n]{YA/K}$

Για να υπολογίσουμε τις ετήσιες αποσβέσεις πολλαπλασιάζουμε το συντελεστή απόσβεσης d με την αναπόσβεστη αξία κάθε έτους.

Παράδειγμα: Γίνεται επένδυση σε μηχανήματα κόστους 10.000 € με ωφέλιμη ζωή 4 χρόνια και υπολειμματική αξία 1.000 € .

Οι αποσβέσεις με τη μέθοδο σταθερού ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας έχουν ως εξής

$$d = 1 - \sqrt[n]{\frac{YA}{K}} \quad d = 1 - \sqrt[4]{\frac{1.000}{10.000}} = 1 - 0,56 = 0,44$$

$$D_1 = 10.000 \cdot 0,44 = 4.400$$

Η αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 1^{ου} χρόνου είναι : $10.000 - 4.400 = 5.600$

$$D_2 = 5.600 \cdot 0,44 = 2.464$$

Η αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 2^{ου} χρόνου είναι : $5.600 - 2.464 = 3.136$

$$D_3 = 3.136 \cdot 0,44 = 1.380$$

Η αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 3^{ου} χρόνου είναι : $3.136 - 1.380 = 1.756$

$$D_4 = 1.756 \cdot 0,44 = 756$$

Η αναπόσβεστη αξία στο τέλος του 4^{ου} χρόνου είναι : $1.756 - 756 = 1.000$

Σημείωση : Το σύνολο των αποσβέσεων ισούται με $4.400 + 2.464 + 1.380 + 756 = 9.000$
 $= K - YA = 10.000 - 1.000 = 9.000$ €

4.12. ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ Η ΖΗΜΙΑ ΣΕ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΜΕΔ 14)

4.12.1. ΓΕΝΙΚΑ: Η είσπραξη χρηματικών αποζημιώσεων από τρίτα πρόσωπα για τυχόν μειώσεις της αξίας ή ζημιές που έχουν υποστεί ενσώματα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού, με σκοπό να επιδιορθωθούν ή να κατασκευάσουν καινούργια ρυθμίζονται ξεχωριστά από το ΜΕΔ 14. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν:

- Αποζημιώσεις ή σχετικές καλύψεις από ασφαλιστικές εταιρίες μετά από μείωση της αξίας των παγίων, που μπορεί να οφείλεται σε φυσικές καταστροφές, κλοπές ή κακοδιαχείριση.
- Κρατικές αποζημιώσεις για πάγια στοιχεία που απαλλοτριώθηκαν (π.χ. οικόπεδα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για κοινωνικούς σκοπούς).
- Φυσική αντικατάσταση ή επιδιόρθωση του παγίου από τον κατασκευαστή του.
- Αποζημιώσεις που συνδέονται από μη ηθελημένη μετατροπή στοιχείων ενσωμάτων παγίων (π.χ. μεταφορά εγκαταστάσεων σε μη αστική περιοχή).

Σύμφωνα με την ΜΕΔ 14, η περίπτωση αποζημιώσεων για μείωση της αξίας ή ζημιάς διαχωρίζεται σε τρεις διαφορετικές κατηγορίες οι οποίες θα πρέπει να τύχουν διαφορετικού χειρισμού. Αυτές είναι οι εξής:

- Ο λογιστικός χειρισμός της απομείωσης ή ζημιάς
- Ο λογιστικός χειρισμός της αποζημίωσης από τρίτα πρόσωπα
- Ο λογιστικός χειρισμός της επιδιόρθωσης του παγίου στοιχείου ή της αγοράς ή κατασκευής νέου στοιχείου. Η μείωση της αξίας πρέπει να τύχει χειρισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 ενώ τυχόν απόσυρση ή εκποίηση του παγίου στοιχείου θα πρέπει να τύχει χειρισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Η χρηματική ή άλλη αποζημίωση που εισπράττεται από τρίτα πρόσωπα πρέπει να καταχωρείται στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως για ενσώματα πάγια στοιχεία τα οποία έχουν υποστεί μείωση της αξίας τους, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν.

Το κόστος του παγίου που επιδιορθώνεται, αγοράζεται ή κατασκευάζεται, για να αναπληρώσει την απομείωση της αξίας ή ζημιάς, αναγνωρίζεται και καταχωρείται σύμφωνα με τις γενικές αρχές του ΔΛΠ 16.

Προκειμένου να καθοριστεί αν ένα πάγιο στοιχείο έχει υποστεί μείωση της αξίας του, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 36, το οποίο ρυθμίζει πως μια επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των ενσωμάτων παγίων στοιχείων της, πως προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό ενός παγίου στοιχείου και τότε αναγνωρίζεται ή αναστρέφεται η αναγνώριση της ζημιάς, λόγω μείωσης της αξίας του παγίου στοιχείου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 απομείωση της αξίας ενός παγίου στοιχείου, έχει επέλθει όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο ποσό από τα δύο παρακάτω ποσά:

- Την τρέχουσα αξία του παγίου μειωμένη με τυχόν έξοδα εκποίησης του
- Την παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών εισροών από το πάγιο στοιχείο συμπεριλαμβανομένης και της υπολειμματικής αξίας του.

Στο ΔΛΠ 12 γίνονται αναφορές για ρυθμίσεις που πρέπει να γίνουν στο φόρο εισοδήματος και σε οποίες αφορούν τις παρακάτω 5 περιπτώσεις:

- Αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων στοιχείων.
- Αναβαλλόμενη φορολογία όταν οι φορολογικές αποσβέσεις είναι υψηλότερες από τις λογιστικές ή το αντίστροφο.
- Ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Απόκτηση παγίων με χρηματοοικονομική μίσθωση (leasing).
- Αναπροσαρμογή αξίας παγίων η οποία γίνεται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται από την φορολογική νομοθεσία.

4.12.2. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ:

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους. Προέρχεται δε από προσωρινές φορολογικές διαφορές.

Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (κερδών) για αποσβέσεις)και γενικότερα για έξοδα) προκύπτει αν πολλαπλασιάσουμε το ποσοστό φορολογίας της συγκεκριμένης μορφής της επιχείρησης με τη διαφορά στα κέρδη εξαιτίας της καταχώρησης της δαπάνης με τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π.

Παράδειγμα - Αποσβέσεις: Η επιχείρηση «Α» την 2/1/200X αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000€ με παραγωγική διάρκεια ζωής 4 χρόνια. Το ποσοστό απόσβεσης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι 15%, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. θα αποσβεστεί σε 4 χρόνια, δηλ. $\alpha = 1/n = 1/4 = 0,25$. Ζητούνται:

1) Οι αποσβέσεις με τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π.

2) Ο αναβαλλόμενος φόρος, αν το ποσοστό φορολογίας είναι 25%.

Λύση: Ε.Λ.Π. Συντ/στής Απόσβεσης $\alpha = 15\%$ (ΠΔ 299/2003) $D = 100.000 \times 15\% = 15.000\text{€}$

$$\text{Δ.Λ.Π. : } D = \frac{100.000}{4} = 25.000\text{€}$$

Παρατηρούμε ότι οι αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι μεγαλύτερες κατά $25.000 - 15.000 = 10.000\text{€}$. Επομένως με τα Δ.Λ.Π. θα έχουμε λιγότερα κέρδη 10.000€ . Άρα ο αναβαλλόμενος φόρος είναι: $25\% \times 10.000 = 2.500\text{€}$.

Παράδειγμα - Αποσβέσεις: Επιχείρηση βάσει Ε.Λ.Π. έχει υπολογίσει αποσβέσεις παγίων 120.000€. Τα καθαρά κέρδη προ φόρων της χρήσης ανέρχονται σε 400.000€ και ο συντελεστής φορολογίας είναι 25%. Οι αποσβέσεις παγίων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι 150.000€.

- 1) Να σχολιαστούν τα αποτελέσματα
- 2) Να υπολογιστεί ο αναβαλλόμενος φόρος
- 3) Να γίνει η σχετική εγγραφή
- 4) Τι θα γινόταν αν τα αποτελέσματα των αποσβέσεων ήταν αντίθετα;

Λύση:

1) Επειδή οι αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι 150.000€, είναι μεγαλύτερες από το αντίστοιχο ποσό αποσβέσεων με τα Ε.Λ.Π. = 120.000€, σημαίνει ότι τα καθαρά κέρδη χρήσης με τα Δ.Λ.Π. θα είναι λιγότερα κατά 30.000€.

2) Ο αναβαλλόμενος φόρος ισούται με ποσοστό φορολογίας x διαφορά κερδών = 25% x 30.000 = 7.500€

3) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ

ΚΩΔ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
18	ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	7.500	
18.90	Μακρ.Απαιτ. από απαιτ.αναβαλ.φόρους-7.500		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		7.500
54.08	Υποχρ. από φόρους κερδών τρέχ. χρήσης-7.500		

4) Αν η διαφορά των κερδών ήταν αντίθετη, δηλ. Αποτέλεσμα (κέρδος) Ε.Λ.Π. > Αποτέλεσμα Δ.Λ.Π., τότε θα είχαμε μείωση των μακροχρόνιων υποχρεώσεων μας λόγω αναβαλλόμενης φορολογίας .

45.90	ΜΑΚΡΟΧΡ. ΥΠΟΧΡ.-Απαίτηση από αναβ. φόρ.	XX	
54.08	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ-Υποχρ.φορ. κερδών τρέχ. χρήσης		XX

4.12.3. ΕΞΟΔΑ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ - ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΜΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ:

Ορισμένα ενσώματα πάγια στοιχεία χρειάζονται σημαντικές επιθεωρήσεις σε τακτά χρονικά διαστήματα (όπως τα αεροπλάνα), για να συνεχίσουν να παράγουν οικονομικά οφέλη - όπως αναμενόταν - κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Τα έξοδα αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται σύμφωνα με την ΜΕΔ 23 και βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσης της περιόδου που έχουν πραγματοποιηθεί, εκτός αν:

- Το κόστος της κύριας γενικής συντήρησης ή επιδιόρθωσης μπορεί να μετρηθεί με σχετική ακρίβεια.
- Η επιχείρηση έχει διαχωρίσει, σαν ξεχωριστό μέρος του παγίου, ένα σοβαρό ποσό που αντιπροσωπεύει την σημαντική επιθεώρηση και το οποίο έχει ήδη αποσβεστεί για να

αντικατοπτρίζει τις οικονομικές εισροές που έχουν αποκατασταθεί ή αντικατασταθεί από την μετέπειτα κύρια συντήρηση ή επιδιόρθωση, και υπάρχουν σημαντικά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του παγίου στοιχείου.

- Εάν πληρούνται τα παραπάνω κριτήρια, τότε το κόστος σημαντικής επιθεώρησης και συντήρησης μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί και να αποτελεί μέρος του παγίου στοιχείου. Ορισμένες μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες δε διενεργούν αποσβέσεις για συγκεκριμένη κατηγορία στοιχείων του Ενεργητικού, με την αιτιολογία ότι εφαρμόζουν ένα «πολυέξοδο και προγραμματισμένο σχέδιο επιδιορθώσεων και συντήρησης» και ότι τα στοιχεία αυτά του Ενεργητικού:
 - Έχουν πολύ υψηλή υπολειμματική αξία που προσεγγίζει το κόστος τους.
 - Έχουν πολύ μακρά και μη καθορισμένη ωφέλιμη ζωή, και
 - Σαν αποτέλεσμα το ποσό της απόσβεσης, που υπολογίζεται εφαρμόζοντας την μέθοδο (κόστος κτήσεως — υπολειμματική αξία / ωφέλιμη ζωή) είναι ασήμαντο (immaterial).

Το φαινόμενο αυτό έχει δημιουργήσει πολλά προβλήματα και αμφισβητήσεις ανάμεσα στο λογιστικό κόσμο και στα σώματα που εκδίδουν λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες γιατί η μη συμμόρφωση με το ΔΛΠ (η μη απόσβεση ενός στοιχείου του Ενεργητικού) δημιουργεί την ανάγκη έκδοσης έκθεσης ελεγκτών με επιφυλάξεις. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση θα πρέπει να αποδείξει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι είτε λόγω υψηλής υπολειμματικής αξίας, είτε λόγω μακράς ωφέλιμης ζωής, το ποσό της απόσβεσης είναι ασήμαντο, εφαρμόζοντας το σχετικό άρθρο του ΔΛΠ 16, που προνοεί ότι το ΔΛΠ δεν εφαρμόζεται για ασήμαντα αντικείμενα και ασήμαντα ποσά, ώστε τελικά να μην υπάρχει θέμα «μη συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ».

4.12.4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων στοιχείων του Ενεργητικού θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω στοιχεία, τα οποία θα περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις:

- Οι βάσεις αποτίμησης της λογιστικής αξίας των παγίων πριν από τις αποσβέσεις.
- Οι μέθοδοι απόσβεσης.
- Η ωφέλιμη ζωή των παγίων στοιχείων.
- Οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν.
- Η προ των αποσβέσεων λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις έναρξης και λήξης της χρήσεως.
- Η υπολειμματική αξία των παγίων.

Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξεως και τέλους της χρήσεως, η οποία να εμφανίζει:

- Τις προσθήκες και βελτιώσεις
- Τις εκποιήσεις
- Τις αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων
- Τις αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές
- Τις ζημιές λόγω υποτίμησης που περιλαμβάνονται στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Τις αναστροφές ζημιών υποτίμησης στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Τις αποσβέσεις
- Τις συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή αλλοδαπής δραστηριότητας στο εγχώριο νόμισμα ή μετατροπή από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα.
- Διάφορες άλλες μεταβολές
- Τις δαπάνες των ενσώματων παγίων στοιχείων υπό κατασκευήν
- Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την αγορά ενσώματων παγίων στοιχείων.
- Την λογιστική μέθοδο των εκτιμώμενων εξόδων αποκαταστάσεως του χώρου των παγίων στοιχείων.
- Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους των ενσώματων παγίων, τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση δανεικών υποχρεώσεων.
- Το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους (η οποία περιλαμβάνεται στα κέρδη ή τις ζημιές) για πάγια στοιχεία, η αξία των οποίων έχει μειωθεί ή χαθεί ή τα πάγια έχουν εγκαταλειφθεί και δεν γνωστοποιείται η αποζημίωση χωριστά στις λογιστικές καταστάσεις.
- Για τα ενσώματα πάγια στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα πρέπει να γνωστοποιούνται και τα εξής:
- Η χρησιμοποιηθείσα βάση αναπροσαρμογής.
- Η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή.
- Εάν η αναπροσαρμογή έγινε με εκτίμηση της εύλογης αξίας από ανεξάρτητο εκτιμητή.
- Οι δείκτες που έχουν χρησιμοποιηθεί για να υπολογισθεί οποιοδήποτε κόστος αντικαταστάσεως.
- Η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων αν δεν είχε γίνει αναπροσαρμογή στην αξία τους και η αποτίμηση είχε γίνει στο κόστος κτήσης.
- Το υπόλοιπο των λογαριασμού «αποθεματικό αναπροσαρμογής» η κίνηση αυτού μέσα στη χρήση και το ποσό που έχει μεταφερθεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως.
- Οποιοσδήποτε περιορισμούς στην διάθεση του «αποθεματικού αναπροσαρμογής» στους μετόχους.

- Οι μέθοδοι και σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση στην εύλογη αξία.
- Θα είναι επίσης πολύ χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων η γνωστοποίηση των εξής πληροφοριών:
- Η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων στοιχείων που βρίσκονται σε προσωρινή αδράνεια.
Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων που βρίσκονται ακόμα σε χρήση.
- Η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται για εκποίηση.
- Η εύλογη αξία των παγίων στοιχείων τα οποία έχουν καταχωρηθεί στο κόστος κτήσης, όταν η εύλογη αξία είναι εντελώς διαφορετική από την λογιστική αξία.
- Το ποσό των μακροχρόνιων δανείων, τα οποία βασίζονται σε προσημειώσεις και υποθήκες των παγίων στοιχείων.
- Τα μελλοντικά σχέδια απόσυρσης, εκποίησης, βελτίωσης και αναμόρφωσης παγίων στοιχείων (π.χ. κτιρίων).
- Η παραχώρηση της χρήσης παγίων στοιχείων σε θυγατρικές εταιρίες χωρίς εμφανές αντάλλαγμα.

4.13. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΛΠ ΚΑΙ ΕΛΠ

4.13.1. Ενσώματα πάγια

- Με τα ΕΛΠ οι αποσβέσεις καθορίζονταν από τη φορολογική νομοθεσία ή σαν ένα ποσοστό ή μέσα στα πλαίσια δύο ποσοστών.
- Με τα ΔΛΠ η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων ορίζεται από τη διοίκηση και ανακοινώνεται μέσω των Notes.
- Στην πράξη με τις ρυθμίσεις των ΔΛΠ οι ετήσιες αποσβέσεις είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες με τα ΕΛΠ, διαρκούν όμως μεγαλύτερο διάστημα.
- Με τα ΕΛΠ, αναπροσαρμογές αξίας των παγίων, γίνονταν κάθε 4 χρόνια για τα γήπεδα και τα κτίρια μόνο, με βάση συντελεστές που καθόριζε ο νόμος. Σε αντίθεση, με τα ΔΛΠ αναπροσαρμογές όλων των παγίων, μπορούν να γίνονται κάθε χρόνο, με βάση έκθεση εκτίμησης από επαγγελματία εκτιμητή.
- Με βάση τα ΕΛΠ η διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων μεταφέρονταν στην Καθαρή Θέση και μετά υποχρεωτικά κεφαλαιοποιούνταν, ενώ με βάση τα ΔΛΠ η διαφορά αναπροσαρμογής, αν είναι θετική μεταφέρεται σε αποθεματικό, αν είναι αρνητική συμψηφίζεται με προηγούμενο αποθεματικό, αν υπάρχει ή στο βαθμό που υπάρχει, και η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

4.13.2. Ασώματα πάγια

- Με βάση τα ΕΛΠ, έξοδα όπως τα «έξοδα εγκατάστασης» και τα «έξοδα αναδιοργάνωσης», που κατά τεκμήριο θα δημιουργούσαν εισροές για μεγάλο διάστημα, μπορούσαν να κεφαλαιοποιηθούν. Με βάση τα ΔΛΠ τα έξοδα αυτά δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν αλλά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Η ρύθμιση των ΔΛΠ είναι πιο «συντηρητική» από τα ΕΛΠ καθώς οδηγεί σε μείωση των αποτελεσμάτων όταν δημιουργούνται τέτοια έξοδα και δεν επιτρέπει την αδικαιολόγητη συσσώρευσή τους.
- Άλλες κατηγορίες εξόδων, όπως έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων και τόκοι κατασκευαστικής περιόδου σύμφωνα με τα ΕΛΠ μπορούσαν να κεφαλαιοποιηθούν. Με βάση τα ΔΛΠ τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να προστεθούν στο συνολικό κόστος του παγίου που αποκτήθηκε και να αποσβεστούν, με βάση το συντελεστή που αυτό αποσβένεται, ενώ οι τόκοι μπορούν δυνητικά να προστίθενται στο κόστος του παγίου και να αποσβένονται με τους συντελεστές που αποσβένεται κι αυτό. Οι ρυθμίσεις των ΔΛΠ δεν είναι τόσο «συντηρητικές» όσο των ΕΛΠ καθώς η απόσβεση των παγίων γίνεται σε διάστημα πολύ μεγαλύτερο εκείνου των παγιοποιημένων εξόδων
- Με βάση τα ΕΛΠ υπήρχαν και μία σειρά άυλα πάγια (άδειες, δικαιώματα κ.λ.π.) που χαρακτηρίζονταν ως «ασώματες ακινητοποιήσεις». Οι ακινητοποιήσεις αυτές, μπορούν να αποτελέσουν άυλα πάγια και με βάση τα ΔΛΠ, αλλά πρέπει να πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια, που επανεξετάζονται σε κάθε χρήση. Οι ρυθμίσεις των ΔΛΠ είναι πιο «συντηρητικές» των αντίστοιχων των ΕΛΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.**ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Αν προσπαθήσουμε να ανακεφαλαιώσουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση που προηγήθηκε, πρέπει να τονίσουμε ότι τα ΔΛΠ βοήθησαν τις Ελληνικές Επιχειρήσεις να οργανωθούν καλύτερα και η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να γίνεται με ομοιόμορφο τρόπο ώστε τα στοιχεία τα οποία περιέχουν να είναι πλέον συγκρίσιμα και με τις άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις εσωτερικού και εξωτερικού. Επίσης με τη χρήση των ΔΛΠ έχουν περιοριστεί οι αυθαιρεσίες και οι προσωπικές παρεμβάσεις των λογιστών για διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων τους, και έχουν περιοριστεί οι αμφισβητήσεις από τους φορείς του Δημοσίου όσον αφορά τα εμφανιζόμενα αποτελέσματα και τα φορολογητέα κέρδη.

Όσον αφορά τις προτάσεις που θα μπορούσαμε να κάνουμε για κάποιες βελτιώσεις στην εφαρμογή του ΔΛΠ 16, οφείλουμε αρχικά να πούμε ότι πρέπει να θεσμοθετηθεί η εφαρμογή των ΔΛΠ σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Για να εκλείψουν τελείως οι παρεμβάσεις στα αποτελέσματα χρήσης θα πρέπει μια ανεξάρτητη αρχή να προσδιορίζει την εύλογη αξία των παγίων κάθε χρόνο, αλλά και να καθορίζονται επακριβώς τα κονδύλια εξόδων που θα κεφαλαιοποιούνται ή θα θεωρούνται έξοδο της χρήσης. Θα πρέπει επίσης να καθιερωθούν ενιαίοι συντελεστές απόσβεσης ώστε να μη μπορούν οι λογιστές να διαφοροποιήσουν τα αποτελέσματα και θα πρέπει να καθορίζονται τα τμήματα των παγίων τα οποία θα αποσβένονται με τους αντίστοιχους συντελεστές. Επιπλέον, όσον αφορά το leasing θα πρέπει να καθοριστούν οι προϋποθέσεις απόσβεσης του μισθωμένου παγίου και οι τυχόν φορολογικές απαλλαγές τους ώστε να μη μπορούν οι λογιστές να επηρεάσουν το αποτέλεσμα χρήσης. Τέλος, για να αποφευχθεί τελείως η δημιουργική λογιστική θα πρέπει να καθοριστούν τα είδη των μεταγενέστερων δαπανών που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν με άμεσο αποτέλεσμα να διαφοροποιούνται τα αποτελέσματα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Aboody D., Barth E. M., Kasznik R., (January 1999), Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK.
- Bellas A., Toudas K., Papadatos K., (April 2007), The Consequenes of Applying International Accounting Standards (IAS) to the Financial Statements of Greek Companies
- Christensen B. H., Nikolaev V., (February 2009), Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption?
- Grant Thornton (Αθήνα 2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση (Α' & Β' Τόμος), Εκδόσεις Μπασκόζος Ν. Ι.
- Grant Thornton (Αθήνα 2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Α' Τόμος), Β' έκδοση
- Garrison, Noreen (2003), Διοικητική Λογιστική, εκδόσεις Κλειδάριθμος
- Jaggi B, Tsui J., (December 2002), Management Motivation and Market Assessment: Revaluations of Fixed Assets
- Missioner-Piera F.,(29 May 2007), Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data
- Βλάχος Χ., Λουκά Λ. (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training, τέταρτη έκδοση
- Βρουστούρης Κ. Π., Πρωτοψάλτης Γ. Ν. (Αθήνα 2001), Πρακτική Ανάλυση, Ερμηνεία και Εφαρμογή των ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ, έκδοση ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
- Βρουστούρης Κ. Π., Πρωτοψάλτης Γ. Ν. (Αθήνα 2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ
- Γρηγοράκος Θ. (2005), Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού σχεδίου, εκδόσεις Σάκκουλα
- Καραγιώργος Θ., Παπαδόπουλος Δ. (Θεσσαλονίκη 2003), Χρηματοοικονομική Λογιστική, εκδόσεις Γερμανός
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (Θεσσαλονίκη 2003), Μηχανογραφημένη Αναλυτική Λογιστική – Κοστολόγηση, εκδόσεις Γερμανός
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (Θεσσαλονίκη 2006), Μηχανογραφημένη Γενική Λογιστική, εκδόσεις Γερμανός
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (Θεσσαλονίκη 2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) – Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Γερμανός

- Πρωτοψάλτης Γ. Ν. (Αθήνα 2004), Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Α. Σταμούλης
- Σακκέλης Ε. (1995), Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εκδόσεις Βρυκούς Ο.Ε.
- Σακκέλης Ε. (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Βρυκούς
- Σακκέλης Ε. (2004), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, εκδόσεις Βρυκούς
- Σακκέλης Ε. (2005), Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το ΕΓΛΣ, εκδόσεις Βρυκούς
- Τσιρίκος Λυκ. Γ. (2003), Δ.Λ.Π.: Η άκρη του νήματος, εκδόσεις Παπασωτηρίου
- Φίλος Λ. Ι. (Αθήνα 2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ