



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
Π.Μ.Σ. ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16
“ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ”
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

Του ΧΑΤΖΗΓΕΩΡΓΙΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
AUD 8011

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος 2012

Πίνακας περιεχομένων

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
1.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	10
2.1.ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	10
2.2.ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	14
2.3.ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	15
2.4.ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.	16
2.5.ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ.....	16
2.6.ΠΟΙΟΙ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.	17
2.7.ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.	18
2.8.ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.	20
2.9.ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	21
2.10.ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	21
2.11.ΟΝΟΜΑΣΙΑ Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ	23
2.12.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	28
3.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ Δ.Λ.Π. 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	28
3.2.ΣΚΟΠΟΣ.....	29
3.3.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	30
3.4.ΟΡΙΣΜΟΙ	31
3.5.ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΡΧΙΚΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	32
3.6.ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	34
3.7.ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	34
3.8.ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	35

3.8.1.ΚΟΣΤΟΣ ΓΗΠΕΔΩΝ - ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ	36
3.8.2.ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΡΙΩΝ	37
3.8.3.ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ.....	39
3.8.4.ΚΟΣΤΟΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	39
3.8.5.ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	41
3.9.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ	42
3.10.ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	43
3.11.ΚΟΣΤΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΗΚΥΝΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	48
3.12.ΚΟΣΤΗ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	49
3.13.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	50
3.14.ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ.....	51
3.15.ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	51
3.16.ΕΞΟΔΑ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ-ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΜΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	54
3.17.ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	55
3.18.ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ Ή ΖΗΜΙΑ ΣΕ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Μ.Ε.Δ.14)	57
3.19.ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	58
3.20. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ.....	60
3.21.ΠΑΥΣΗ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ	60
3.22.ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	61
3.23.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	64
3.24.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	64
3.25.ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ	65
3.26.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	67
3.27.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	72
3.28.ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ	74

3.29.ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ	76
3.30.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ	79
4.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ	79
4.2.ΕΠΙΛΟΓΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	79
4.3.ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	80
4.4.ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	80
4.4.1.ΜΕΓΕΘΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	80
4.4.2.ΜΟΧΛΕΥΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	80
4.4.3.ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	81
4.4.4.Ο ΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ	82
4.5.ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΤΕΣΤ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ.....	82
4.6.ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ.....	83
4.7.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ.....	84
4.7.1.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ.....	84
4.7.2.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ	84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	86
5.1.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	88
ΑΡΘΡΑ.....	88
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	90

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την παράδοση της διπλωματικής εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλλαν για την ολοκλήρωση του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική.

Καταρχήν, τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Χρήστο Νεγκάκη για την άψογη συνεργασία που είχαμε καθ' όλη την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος και ιδιαίτερα στο στάδιο της διπλωματικής εργασίας καθώς επίσης και τον κ. Ανέστη Λαδά για τις σημαντικές διορθώσεις στο κείμενο και την καταλυτική βοήθειά του στην εμπειρική έρευνα της διπλωματικής εργασίας.

Επιπλέον, όλους τους καθηγητές για τις πολύτιμες γνώσεις που πρόσφεραν και τους υπαλλήλους της γραμματείας για την άψογη εξυπηρέτηση.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την χρηματοδότηση και την στήριξη σε όλα τα χρόνια των σπουδών μου και τους συμφοιτητές μου για το όμορφο ταξίδι που ζήσαμε κατά την διάρκεια των δύο ετών του μεταπτυχιακού προγράμματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την επιλογή για την εφαρμογή της μεθόδου της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων που έχουν στην κατοχή τους οι οικονομικές οντότητες σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”.

Για την καλύτερη κατανόηση του θεωρητικού πλαισίου του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις” στην αρχή της διπλωματικής εργασίας γίνεται ιστορική αναδρομή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και αναφορά στο πλαίσιο λειτουργίας, έκδοσης και κατάρτισης τους. Επίσης μέσω βιβλιογραφικής ανασκόπησης παρουσιάζονται οι σχετικές έρευνες που έχουν γίνει για την αναπροσαρμογή των παγίων και τα αποτελέσματά τους. Εν συνεχεία, αναλύονται όλες οι πλευρές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις” και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και της Ελληνικής Νομοθεσίας που εφαρμόζονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία των οικονομικών μονάδων έτσι ώστε να παρουσιαστούν οι διαφορές τους.

Για την εμπειρική έρευνα χρησιμοποιήθηκε δείγμα από τις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στην έρευνα είναι η εξέταση ερευνητικών υποθέσεων στηριγμένες στην ιστορική ανασκόπηση που υπάρχει για το συγκεκριμένο θέμα προς έρευνα. Στο συμπέρασμα που καταλήγει η έρευνα είναι ότι ο παράγοντας ανάπτυξη σχετίζεται άμεσα με την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και την κατάργηση των οικονομικών συνόρων αποκτά ιδιαίτερη σημασία η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Η υιοθέτηση των προτύπων από ολοένα και μεγαλύτερο αριθμό χωρών προκύπτει από την επιτακτική ανάγκη για ομοιόμορφη και αξιόπιστη κατάρτιση των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι κυριότεροι παράγοντες για την δημιουργία της συγκεκριμένης ανάγκης είναι η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, που επέφερε ριζικές αλλαγές στις διεθνείς οικονομίες και επιχειρήσεις, όπως η σύγκλιση μεγάλων διεθνών οικονομικών οντοτήτων, η δημιουργία παγκόσμιων πρωταγωνιστών και κεφαλαιουχικές μετακινήσεις πέραν των συννοριακών ορίων καθώς επίσης και οι απαιτήσεις των επενδυτών αυξήθηκαν, δεδομένου ότι οι επενδυτικές αποφάσεις λαμβάνονται πλέον με γνώμονα τη δημοσίως διαθέσιμη πληροφόρηση. Οι επενδυτικές αποφάσεις ενισχύονται από τις αυξανόμενες απαιτήσεις για ύπαρξη διεθνώς αναγνωρισμένης και ποιοτικής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και την αναγκαιότητα θέσης παγκοσμίων μέτρων σύγκρισης. Επιπλέον η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας συνέβαλε στην κατάρτιση των αποστάσεων λόγω της φθηνότερης και ισχυρότερης μηχανογραφικής υποστήριξης και της σημαντικής προόδου στον τηλεπικοινωνιακό χώρο όπου ενίσχυσε τις απαιτήσεις της επενδυτικής κοινότητας για άμεση, περιεκτική και αξιόπιστη πληροφόρηση.

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

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως σκοπό να διερευνήσει διεξοδικά και με την χρήση παραδειγμάτων το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις”, να αναλυθούν τα αντίστοιχα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και οι Ελληνική Νομοθεσία που

αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ώστε να προκύψουν οι διαφορές τους και τέλος να ερευνηθεί η σχέση μεταξύ της αποτίμησης των παγίων με την μέθοδο της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων και της τιμής της μετοχής των εισηγμένων ελληνικών εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελείται από την εισαγωγή όπου αναφέρεται στις ανάγκες που οδήγησαν στην δημιουργία, την εξέλιξη και τελικά στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται η ιστορική αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και παρουσιάζονται η τρόπος λειτουργίας και έκδοσης τους καθώς και οι αρχές και παραδοχές σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Επιπλέον παρατίθενται οι έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί με θέμα την αναπροσαρμογή των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και αναφέρονται τα εμπειρικά συμπεράσματά τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται εισαγωγή στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις” παρουσιάζονται τις αναθεωρήσεις που έχει υποστεί, βασικούς ορισμούς, το σκοπό και το πεδίο εφαρμογής του. Επιπλέον, περιγράφονται τα κριτήρια της αρχικής αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, τα στοιχεία κόστους των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τον γενικό κανόνα αναγνώρισης τους όπως ορίζονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις”. Ακόμα αναφέρεται η αναγνώριση των μεταγενέστερων δαπανών για την συνέχιση της λειτουργίας του παγίου και η αποτίμηση του κόστους των παγίων μετά την αναγνώρισής τους καθώς επίσης και οι μέθοδοι των αποσβέσεων των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των οικονομικών οντοτήτων καθώς επίσης αναφέρεται και το φαινόμενο της μη απόσβεσης. Γίνεται αναφορά στις περιπτώσεις ανταλλαγής παγίων, απομείωσης της αξίας τους, καθώς επίσης στην αναβαλλόμενη φορολογία, στην παύση της καταχώρησης και στις γνωστοποιήσεις που αφορούν τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επίσης αναλύονται τα ισχύοντα για τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και την ισχύουσα Ελληνική Νομοθεσία και παρουσιάζονται οι διαφορές ανάμεσα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις” και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και της ισχύουσας Ελληνικής Νομοθεσίας.

Το τέταρτο κεφάλαιο αποτελεί την εμπειρική έρευνα, μαζί με τα αποτελέσματά της, που πραγματοποιήθηκε και αφορά τους παράγοντες που επηρεάζουν τις διοικήσεις των εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ώστε να εφαρμόσουν την

μέθοδο της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που απορρέουν από την διπλωματική εργασία σχετικά με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1.ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Είναι γεγονός ότι το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης καθορίζει αποφασιστικά και την αντίστοιχη ποιότητα του λογιστικού συστήματος μιας χώρας. Ουδέποτε η λογιστική λειτούργησε ανεξάρτητα από το οικονομικό περιβάλλον, αντιθέτως γεννήθηκε για να το περιγράφει, αρχικά ποσοτικά και στο σύγχρονο κόσμο όλο και περισσότερο και ποιοτικά.

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (ΗΠΑ), που είχε τότε νωπές τις μνήμες από τη μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση του 1929. Η έλλειψη λογιστικών προτύπων να μιν δεν θεωρήθηκε αιτία της κρίσης, είχε όμως ριζώσει σε όλους βαθιά η πεποίθηση πως η καθιέρωση αρχών και κανόνων λογιστικής ήταν από τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική λειτουργία του χρηματοπιστωτικού συστήματος. Ήταν απαραίτητο λοιπόν ένα όργανο που θα εξασφάλιζε την ομαλή λειτουργία της αγοράς και θα έθετε κανόνες για την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Οι σχετικές αρμοδιότητες ανατίθενται το 1934 στη νεοσύστατη Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία θα εξελιχθεί στη συνέχεια σε ένα πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC θα κάνει τα πρώτα βήματα προς την κατεύθυνση της λογιστικής τυποποίησης, αλλά θα αντιληφθεί γρήγορα πως η προσπάθεια απαιτεί τεράστια ποσά για έρευνα και λειτουργία των σχετικών οργάνων και αποφασίζει να δώσει την σκυτάλη το 1938 στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και κεφάλαια θα μπορούσε να εξασφαλίσει, αλλά επιπλέον θα διέθετε την απαιτούμενη σε τέτοιες περιστάσεις ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών, από ότι ένας κυβερνητικός μηχανισμός όπως η SEC.

Δημιουργήθηκαν έτσι διάφορα σχήματα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση που ανήκαν στον ιδιωτικό τομέα και που κράτησαν μέχρι το 1973. Αδυναμίες, όσον αφορά τη λειτουργία και τους σκοπούς των σχημάτων αυτών, οδήγησαν τελικά στη δημιουργία το 1972 του FASB (Financial Accounting Standards Board), που παραμένει μέχρι και σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης των ΗΠΑ.

Ενώ, στις ΗΠΑ λειτουργούσαν σταθερά από το 1934 όργανα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση, σε όλο τον υπόλοιπο κόσμο ίσχυαν κυρίως τοπικά πρότυπα, τα οποία ικανοποιούσαν τις συγκεκριμένες ανάγκες κάθε χώρας, που ήταν ανάλογες με την οικονομική της ανάπτυξη, το πολιτικό της σύστημα και τις διάφορες πολιτισμικές επιρροές που είχε υποστεί.

Η προσπάθεια για την δημιουργία προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, εκτός

ΗΠΑ, άρχισε το 1973. Το 1973 ιδρύθηκε στο Λονδίνο η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών, Προτύπων (International Accounting Standards Committee- IASC). Πρώτος πρόεδρος της επιτροπής ήταν ο Sir Henry Benson. Αρχικός σκοπός υπήρξε η εκπόνηση προτύπων για χώρες που δεν είχαν, με την παροχή ευρέως φάσματος εναλλακτικών χειρισμών και ευχερειών.

Η έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου πραγματοποιείται το 1975, ενώ το 1977, οργανώθηκαν οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (International Financial Accounting Committee).

Το 1981, υπήρξε συμφωνία μεταξύ της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (IASC) και της Διεθνούς Ομοσπονδίας των Λογιστών (IFAC) η οποία όριζε πως η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Επίσης, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της IASC.

Η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης ξεκίνησε στις αρχές της δεκαετίας του '90, ενώ ήδη από τον προηγούμενο χρόνο (1989) η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC.

Το 1995 κάνουν ξανά την εμφάνισή τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έπειτα από συμφωνία ανάμεσα στο Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO) και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων Λογιστικών Προτύπων, τα οποία θα ήταν διεθνώς αποδεκτά. Κατά το χρονικό διάστημα 1995 με 1998, η IASC ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό Προτύπων.

Οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7, με τη διακήρυξη της 30ης Οκτωβρίου 1998, ζήτησαν από το IOSCO (international organization of securities commissions), την IAIS (international association of insurance supervisors) και την Basel committee την κατάρτιση της ανασκόπησης των Προτύπων που έθεσε η IASC.

Στις 23-24/3/2000 γίνεται αναφορά στην ανάγκη για επιτάχυνση της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας. Επίσης, στις 13/6/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο “Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της ΕΕ: Μελλοντική Πορεία” . Στη συγκεκριμένη ανακοίνωση ζητείται να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.

Στις 17/7/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση και τονίζει πως είναι πολύ σημαντικό να υπάρχει διαφάνεια και συγκρισιμότητα των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Το 2001 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μετασχηματίστηκε σε Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB), που επικύρωσε τα ήδη εκδοθέντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards-IAS) και τις διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.). Μετονόμασε τα εφεξής εκδιδόμενα Δ.Λ.Π. σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards - IFRS). Το IASB δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου κράτους αλλά είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη Μεγάλη Βρετανία και σκοπός του είναι η έκδοση υψηλού επιπέδου και γενικής αποδοχής λογιστικών προτύπων. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο με τον Κανονισμό 1606/2002 αποφάσισε την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. για όσες επιχειρήσεις οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές των χωρών που αποτελούν μέλη της Ένωσης. Η Ελλάδα υιοθέτησε τον Κανονισμό με το Ν. 2992/2002 στις 20/3/2002 που αφορά μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις.

Κυριότεροι σταθμοί σε αυτήν την διαδικασία αποτελούν ο Ν.3229/2004 και ο Ν.3301/2004 που τροποποιούν σημαντικές διατάξεις του 2190/1920 με στόχο την διευκόλυνση της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.. Ακολούθησαν πιο πρόσφατα ο Ν.3460 στις 30/5/2006 για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην Εύλογη αξία.

Επίσης, ο Ν. 3487 στις 11/9/2006 σχετικά με τους ενοποιημένους ισολογισμούς. Ιδιαίτερη αξία παρουσιάζουν οι ΠΟΛ1025 για τον τρόπο εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. από πλευράς ΚΒΣ καθώς και η απόφαση ΕΛΤΕ Νο 110/2006 για τον τρόπο αντιμετώπισης των θεμάτων που προκύπτουν στη διανομή των κερδών των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α..

Το 2006, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (FASB). Σκοπός του μνημονίου είναι η σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε καίρια ζητήματα.

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ανακοίνωσε στις 24/7/2006 την απόφασή του να μην απαιτήσει την εφαρμογή των υπό ανάπτυξη νέων Δ.Π.Χ.Α. ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα Πρότυπα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009. Η συγκεκριμένη απόφαση ήταν εξαιρετικά σημαντική καθώς εξασφάλιζε στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τον απαιτούμενο

χρόνο ώστε να εργαστούν άνετα και με συνέπεια για την σύγκλιση. Επίσης, οι εταιρείες που υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Α. το 2005, με τον τρόπο αυτό εξασφάλιζαν τέσσερα χρόνια σταθερότητας.

Στις 6 Ιουλίου 2007 πραγματοποιείται η πρώτη έκθεση σχετικά με τη σύγκλιση μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των γενικά αποδεκτών Λογιστικών Αρχών τρίτων χωρών. Η έκθεση απευθύνεται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή Κινητών Αξιών και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο της.

Στις 21 Νοεμβρίου 2007 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1358/2007 της Επιτροπής με τον οποίο τροποποιείται ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1725/2003 σχετικά με την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Στις 27 Νοεμβρίου 2009 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1164/2009 της Επιτροπής για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.).

Στις 28 Ιανουαρίου 2010 ανακοινώνεται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) ότι είναι αρμόδια για την εισήγηση θεμάτων Λογιστικής Τυποποίησης στον Υπουργό Οικονομικών, αλλά και για την εναρμόνιση των Λογιστικών Προτύπων με το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα Διεθνή Πρότυπα.

Η Ε.Λ.Τ.Ε., γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει ειδικά Λογιστικά Πρότυπα για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και τα οποία θα πρέπει ακολούθως να ενσωματωθούν στο Εθνικό Δίκαιο, ενημέρωσε τις ελεγκτικές εταιρείες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) της Ε.Λ.Τ.Ε. προτίθεται να ξεκινήσει δημόσια συζήτηση προκειμένου να καταγραφούν οι ιδιαιτερότητες της Ελλάδας και να διαμορφωθούν ενιαίες θέσεις της χώρας μας στη διαδικασία επεξεργασίας του Προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο Προτύπου με την επωνυμία “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities” και το οποίο βασίζεται στο Πρότυπο “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises” του Οργανισμού “International Accounting Standards Board” (IASB).

2.2.ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του κανονισμού αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και οι συναφείς ερμηνείες, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω Προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά Πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι ένα σύνολο κειμένων που επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Η λογιστική αποτυπώνει τα αποτελέσματα των συναλλαγών που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα στα λογιστικά της βιβλία. Με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επιδιώκεται να καλύπτουν με τις διατάξεις τους το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αποτελούν ένα γενικό πλαίσιο, μέσω του οποίου αντιμετωπίζονται ζητήματα που αφορούν την σωστή οργάνωση και λειτουργία των επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια ενιαία δέσμη Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στην σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την ακόλουθη σειρά: Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση μεταβολών Χρηματοοικονομικής θέσης, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αναμφισβήτητα αποτελεί μια μέγιστη αλλαγή για το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα. Ταυτόχρονα διευκολύνει τη διαπραγμάτευση κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο.

Ο βασικός σκοπός των Προτύπων αναφέρεται στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002, ως εξής: “Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε

ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.”

Τα βασικά αποτελέσματα που αναγνωρίζονται από την εφαρμογή του κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Τα αποτελέσματα αυτά αντικατοπτρίζουν ένα διεθνώς αποδεκτό υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα.

Ένας επιπλέον σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Αυτό που απαιτείται για την επίτευξη του σκοπού είναι η σύγκλιση των Προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, με διάφορα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή στην παγκόσμια χρηματιστηριακή αγορά.

Την ουσία της αποστολής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η ουσιαστική συμβολή τους σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης κατά την εφαρμογή τους.

2.3.ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αποτελεί τον απόγονο του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με έδρα το Λονδίνο. Για τη σύστασή της, το 1973, κατέληξαν σε συμφωνία οι επαγγελματικοί οργανισμοί Λογιστικής της Αυστραλίας, Γαλλίας, Καναδά, Μεξικού, Ολλανδίας, ΗΠΑ, Αγγλίας, Ιρλανδίας. Η έκδοση Λογιστικών Προτύπων ήταν ο βασικός σκοπός της επιτροπής, για τον οποίο ενώθηκαν και συνεργάστηκαν 13 άτομα διαφορετικών ειδικοτήτων. Αργότερα, η επιτροπή συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τη Delaware των ΗΠΑ, στοχεύοντας στη βελτίωση και την αναδιάρθρωση της δομής και του τρόπου λειτουργίας της.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Στόχος του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) είναι να δημιουργεί παγκόσμια Λογιστικά Πρότυπα υψηλών προδιαγραφών. Πιο συγκεκριμένα, να εκδίδει και να αναπτύσσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το IASB αποτελείται από 14 μέλη από 9 χώρες, 12 πλήρους απασχόλησης και 2 μερικής.

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council) έχει κύριες αρμοδιότητες την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Αποτελείται από 50 μέλη, τα οποία πραγματοποιούν τρεις συνεδριάσεις με το IASB για την επίτευξη των στόχων της επιτροπής.

Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αποτελείται από 12 μέλη τριετούς θητείας, τα οποία συνεδριάζουν κάθε δεύτερο μήνα προκειμένου να ερμηνεύσουν τα Πρότυπα και τις ασάφειές τους. Ο διορισμός των μελών της επιτροπής πραγματοποιείται από τους επιτρόπους.

2.4. ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία έκδοσης ενός Δ.Λ.Π. καθώς και για την επιλογή των θεμάτων προς εξέταση και μελέτη, αλλά και την έκδοση σχεδίων κατά θέμα. Στη συνέχεια τα συγκεκριμένα σχέδια υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση. Μετά την έγκρισή τους από τουλάχιστον τα δύο τρίτα αυτών, διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους, Λογιστικές Οργανώσεις, Κυβερνήσεις, Χρηματιστηριακές Αρχές, για μελέτη και σχόλια. Το Συμβούλιο λαμβάνει υπόψη του τα σχόλια αυτά και πραγματοποιεί τις απαιτούμενες τροποποιήσεις στα αρχικά σχέδια. Κάθε σχέδιο, για να πάρει τη μορφή ενός Λογιστικού Προτύπου πρέπει να εγκριθεί από τα τρία τέταρτα του Συμβουλίου.

2.5. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ

Το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων δημιουργήθηκε το 1989 από την IASC και ορίζει τις αρχές πάνω στις οποίες βασίζονται τα Δ.Λ.Π.. Στην IASC, το πλαίσιο κατάρτισης βοηθάει στην ανάπτυξη και στην εναρμόνιση νέων Προτύπων με τις υπάρχουσες πρακτικές, στοχεύοντας στην αποφυγή των αποκλίσεων.

Στους ελεγκτές συμβάλλει στο να συμπεράνουν κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι αρχές των Δ.Λ.Π., ενώ στις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Το πλαίσιο κατάρτισης δίνει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικές πληροφορίες για τα Δ.Λ.Π. και διευκολύνει στην κατανόησή τους.

2.6.ΠΟΙΟΙ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.Α.

Στη Ελλάδα 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. 2 190/1920 κ.λπ.), αλλά και την κατάρτιση του ΕΓΛΣ. Η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρουσιάζει πλεονεκτημάτων, από τα οποία τα σπουδαιότερα είναι:

1. Οι χρήστες των Λογιστικών Καταστάσεων έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις.
2. Εξασφαλίζουν αξιοπιστία, ακρίβεια και συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και ενισχύουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας γενικότερα.
3. 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 εξοικονομούν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν χρειάζεται να ετοιμάσουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σε κάθε χώρα που έχουν εργασίες με βάση διαφορετικά πρότυπα, κανόνες και κανονισμούς.
5. Εμποδίζουν σε μεγάλη έκταση την χρησιμοποίηση της «δημιουργικής» λογιστικής και την ωραιοποίηση των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων.
6. Οι οικονομικές Καταστάσεις 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.Λ.Π. και τις αντίστοιχες διερμηνείες.
7. Οι αναπτυσσόμενες χώρες εξοικονομούν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν χρειάζεται να ετοιμάζουν και να εκδίδουν τα δικά τους πρότυπα.
8. Τα Δ.Λ.Π. είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιριών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές.

Ορισμένα μειονεκτήματα ή περιορισμοί με την καθιέρωση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι:

1. Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών οικονομικών και πολιτισμικών ή θρησκευτικών διαφορών.
2. Τα Δ.Λ.Π. δεν είναι πανάκεια 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 όμως 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.

Στην Ελλάδα είναι υποχρεωμένες να εκδίδουν τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε άλλο χρηματιστήριο στο εξωτερικό από τις χρήσεις που τελειώνουν μετά την 1/1/2005. Υποχρεωμένες για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι και οι εταιρείες που ενοποιούνται, με ολική ενοποίηση εφόσον συνολικά οι ενοποιούμενες εταιρείες καλύπτουν το 5% του ενοποιούμενου κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή των αποτελεσμάτων, με την εξαίρεση των δικαιωμάτων μειοψηφίας..

Οι μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο Α.Ε. και Ε.Π.Ε., που δεν ενοποιούνται από εισηγμένη εταιρεία, μπορούν να εφαρμόσουν προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α.. Για την εφαρμογή τους απαιτείται σχετική απόφαση από την Γενική Συνέλευση. Η απόφαση πρέπει να είναι δεσμευτική για μια πενταετία. Η προαιρετική εφαρμογή προϋποθέτει, ότι τα Δ.Π.Χ.Α. θα εφαρμοστούν υποχρεωτικά και από τις ενοποιούμενες θυγατρικές, όπως συμβαίνει αντίστοιχα και με τις εταιρείες οι οποίες εφαρμόζουν τα πρότυπα υποχρεωτικά.

Είναι προφανές ότι η χρησιμοποίηση της «κοινής λογιστικής γλώσσας» δεν αφορά μόνο τις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος το επιβάλλει, αλλά και τις αντίστοιχες, κυρίως μεγάλου και μεσαίου μεγέθους, οι οποίες επιθυμούν να έχουν πρωταγωνιστικό ρόλο στο περιβάλλον της παγκόσμιας οικονομίας. Εκτιμάται ότι αργά ή γρήγορα η υποχρέωση αυτή θα επεκταθεί και στις εκτός χρηματιστηριακής αγοράς οικονομικές μονάδες, έτσι ώστε τα Δ.Π.Χ.Α. να αντικαταστήσουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα.

2.7.ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.

Ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά πάνω στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Α., είναι τα εξής:

α) Ακριβοδίκαιη παρουσίαση: Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εξ ορισμού, επιτυγχάνεται με την πλήρη συμμόρφωση στις αρχές όλων των προτύπων. Ακόμη και αν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων υπάρχει αναφορά ότι χρησιμοποιήθηκαν διαφορετικές πολιτικές από τις προβλεπόμενες από τα Δ.Π.Χ.Α., το πρόβλημα της μη συμμόρφωσης δεν θεραπεύεται και κατ' επέκταση αυτές οι οικονομικές Καταστάσεις δεν θεωρούνται ακριβοδίκαιες.

Κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον η εφαρμογή κάποιων προτύπων, για ορισμένους λόγους, οδηγεί σε στρεβλή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, επιτρέπεται η παρέκκλιση στην εφαρμογή των προτύπων, με την προϋπόθεση ότι γνωστοποιούνται στις σημειώσεις οι λόγοι που οδήγησαν στην παρέκκλιση, ενώ παράλληλα πρέπει να παρουσιάζεται η επίδραση στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, από την παρέκκλιση αυτή.

β) Συνεχιζόμενη δραστηριότητα: Οι οικονομικές Καταστάσεις καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει ή έχει σχέδια παύσης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκουσίως ή ακουσίως.

γ) Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων εξόδων: Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά συνεπάγεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.

δ) Ομοιομορφία παρουσίασης: Η εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές Καταστάσεις, παραμένει η ίδια από περίοδο σε περίοδο και δεν επιτρέπεται να μεταβάλλονται, εκτός ορισμένων εξαιρετικών περιπτώσεων, που επιτρέπονται αλλαγές (π.χ. αλλαγή στις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας) και εφόσον οι αλλαγές αυτές οδηγούν αντικειμενικά σε ορθότερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση.

ε) Σημαντικότητα: Αν και ο όρος «σημαντικότητα» δεν προσδιορίζεται ποσοτικά, θεωρείται ότι σημαντικά είναι τα στοιχεία ή τα γεγονότα η παράλειψη ή η λανθασμένη παρουσίαση των οποίων, θα μπορούσε να οδηγήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις

στ) Συμψηφισμός: Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, κερδών - ζημιών, εκτός από τις περιπτώσεις που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες.

ζ) Συγκριτική πληροφόρηση: Οι οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Έτσι, στις οικονομικές Καταστάσεις απεικονίζονται, σε δύο τουλάχιστον στήλες, τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

2.8.ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.

Η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας. Η δημιουργία και εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης.

Για το λόγο αυτό τα Δ.Π.Χ.Α. οφείλουν:

- 1) Να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης,
- 2) Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και της απόδοσης μιας επιχείρησης. Η έκθεσή της οποίας θα πρέπει να απεικονίζει τους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και τις πολιτικές που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους,
- 3) Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων,
- 4) Να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά,
- 5) Να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν,
- 6) Να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις,
- 7) Να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών, σε περιπτώσεις που επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα,
- 8) Να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

Τα Δ.Π.Χ.Α. επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου. Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων, που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα.

Αντιθέτως, ανεπαρκής και ελλιπής πληροφόρηση μπορεί να καταλήξει σε αστάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά κεφαλαίων. Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς, καθώς και

η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κατά πολύ στην ποιότητα και το περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων.

Σε χώρες όπου τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να οδηγήσουν στη δημιουργία αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών καταστάσεων, και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι υψηλό, η χρησιμοποίηση των Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών.

Είναι λοιπόν απαραίτητο τα Δ.Π.Χ.Α. να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς. Επομένως, τα Δ.Π.Χ.Α. οφείλουν να αναφέρονται, όχι μόνο στην προετοιμασία και την παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων και της συμπεριφοράς των λογιστικών μονάδων.

2.9. ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) καθορίζει τους κανονισμούς αναγνώρισης παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν τις συναλλαγές που πρέπει να θεωρούνται σημαντικές για τις οικονομικές Καταστάσεις. Τα Δ.Λ.Π. βασίζονται στο «Πλαίσιο Προετοιμασίας Οικονομικών Καταστάσεων» και

- I. Αναφέρει τις αρχές που διέπουν τις αρχές τις πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές Καταστάσεις
- II. Διευκολύνει τη συνεπή και λογική εκπόνηση των προτύπων
- III. Παρέχει τη βάση για την εξάσκηση υποκειμενικής κρίσης για επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στα πιο βασικά λογιστικά θέματα για να μπορούν να εφαρμοστούν από όλες τις χώρες χωρίς να είναι υπεράνω των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων. Παρόλα αυτά πολλές χώρες όπως η Ελλάδα έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. με νόμο, άλλες χώρες όπως η Κύπρος προωθούνται και καθιερώνονται από τους φορείς λογιστικών επαγγελματιών και διάφορες χώρες όπως η Αγγλία προσπαθούν να αναθεωρήσουν τα δικά τους λογιστικά σχέδια και να τα προσαρμόσουν με τα Δ.Λ.Π..

2.10. ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για τη σύνταξη και παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να τηρούνται οι εξής 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.

Κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η διεύθυνση πρέπει να εκτιμά τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως δρώσα οικονομική μονάδα. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βασική παραδοχή της βιωσιμότητας εκτός εάν η διεύθυνση είτε έχει την πρόθεση να τερματίσει τις δραστηριότητες της οντότητας, ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική επιλογή.

Σε περίπτωση που, κάνοντας την εκτίμησή της, η διεύθυνση έχει γνώση σημαντικών αβεβαιοτήτων που σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορούν να θέσουν υπό σημαντική αμφισβήτηση τη δυνατότητα της οντότητας να επιβιώσει, πρέπει να γίνει γνωστοποίηση των εν λόγω αβεβαιοτήτων. Όταν οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις δεν ετοιμάζονται με βάση την αρχή της βιωσιμότητας, πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, οι σχετικοί λόγοι και η βάση ετοιμασίας που ακολουθείται.

Στην εκτίμησή κατά πόσον η αρχή της βιωσιμότητας ισχύει, η διεύθυνση πρέπει να λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, το οποίο επεκτείνεται, αλλά δεν περιορίζεται, σε τουλάχιστον 12 μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

2.11.ΟΝΟΜΑΣΙΑ Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ

Ο αριθμός των Δ.Λ.Π. 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 (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 Ακινήτοποιήσεις - 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.Α. 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.Α. 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 (απατήσεις)	9/98
Δ.Λ.Π. 38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία - Ασώματες ακινήτοποιήσεις (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

2.12.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας είναι ένα θέμα προς μελέτη που έχει απασχολήσει σε μεγάλο μέρος την διεθνή βιβλιογραφία. Ο βαθμός της αξιοπιστίας των πληροφοριών που εξάγονται από τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ώθησε να μελετηθούν οι παράγοντες και τα αποτελέσματα που συνδέονται με την αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τους λόγους που προσανατολίζονται οι επιχειρήσεις να αναπροσαρμόζουν ή όχι τα πάγια τους.

Ο Zimmerman (1983) σε μελέτη του για το μέγεθος των επιχειρήσεων, διαπίστωσε ότι οι επιχειρήσεις που το μέγεθός τους ήταν πολύ μεγαλύτερο από τον μέσο όρο, στην πλειοψηφία τους εφαρμόζαν λογιστικές μεθόδους ώστε να εμφανίζεται μία πιο συντηρητική εικόνα για την κερδοφορία τους και τον διαθέσιμο πλούτο τους, έτσι ώστε να μην προκαλούν την αγορά και τις κυβερνήσεις. Σε παρόμοια μελέτη οι Watts και Zimmerman (1990) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η πολιτική ένταση κόστους συσχετίζεται με το μέγεθος της επιχείρησης. Έτσι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις της αγοράς οι οποίες υπάγονται περισσότερο σε δημόσιο έλεγχο, συχνά προσπαθούν να επαναπροσδιορίσουν την αξία των πάγιων στοιχείων τους προσπαθώντας να παρουσιάσουν χαμηλότερα ποσοστά κερδών.

Σε μελέτη των Whittred και Chan, (1992) εξετάζονται οι πρακτικές αναπροσαρμογής των παγίων στις επιχειρήσεις της Αυστραλίας κατά την πενταετία 1980-1984. Στο συμπέρασμα που καταλήγει η μελέτη είναι ότι όσο το επίπεδο μόχλευσης αυξάνεται και η δανειοληπτική ικανότητά μειώνεται τόσο οι επιχειρήσεις τείνουν να αναπροσαρμόζουν την αξία των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων.

Επιπλέον, οι Easton et, al. (1993) σε έρευνα που πραγματοποίησαν και αφορούσε τους Αυστραλούς διαχειριστές εταιρειών ο κύριος λόγος που υιοθετούσαν πολιτικές αναπροσαρμογής ήταν να παρουσιάσουν μια πιο πραγματική και δίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων σε ποσοστό 45%. Κατά 40% η βελτίωση του δείκτη χρέους προς το μετοχικό κεφάλαιο. Η εξαγορά της επιχείρησης σαν λόγος αναπροσαρμογής ανερχόταν μόλις στο 6%. Στις τελευταίες θέσεις των λόγων ήταν το πολιτικό κόστος για την επιχείρηση και το μέρισμα των μετοχών κατά 3% και 2% αντίστοιχα.

Οι Cotter and Zimmer (1999) σε μελέτη τους χρησιμοποίησαν δείγμα από Αυστραλιανές επιχειρήσεις για την περίοδο 1987-1993. Τα ευρήματα της μελέτης αυτής ήταν ότι ο κύριος παράγοντας για την θετική αναπροσαρμογή των πάγιων ήταν ότι οι διοικήσεις συνέδεαν σε μεγάλο βαθμό την αύξηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους με ανάλογη αύξηση των μελλοντικών τους ταμειακών ροών.

Επιπρόσθετα, για την περίοδο 1989-1994 οι Gaeremynck και Veugelers (1999) χρησιμοποίησαν δείγμα από βιομηχανικές εταιρείες του Βελγίου για να καταλήξουν στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις που παρουσίαζαν υψηλή απόκλιση στην απόδοση τους και μικρούς δείκτες χρέους – ιδίων κεφαλαίων, έχουν λιγότερες πιθανότητες να επανεκτιμήσουν τα πάγια τους από τις εταιρείες που είναι πιο κοντά στην αδυναμία πληρωμών και την αθέτηση των δανειοληπτικών της υποχρεώσεων. Επίσης υποστήριξαν ότι η επανεκτίμηση των παγίων μπορεί να γίνει ένα εξαιρετικό εργαλείο για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παγίων των επιχειρήσεων και έχει υιοθετηθεί από πολλές χώρες .

Οι Lin και Peasnell (2000) σε συνέχεια της μελέτης του Zimmerman (1983), που συμπέρανε ότι οι διαχειριστές των μεγάλων επιχειρήσεων τείνουν να αναπροσαρμόζουν τα πάγια τους, την συμπληρώνουν με τα ευρήματα της δικής τους έρευνας. Διαπίστωσαν ότι η αναπροσαρμογή των παγίων επηρεάζει την επιχείρηση σε αξιόλογο βαθμό μόνο, όταν έχει αρκετά μεγάλο απόθεμα παγίων περιουσιακών στοιχείων έτσι ώστε να εμφανίσει σημαντικά διαφορετικούς αριθμούς.

Οι Lin και Peasnell (2000) ανέλυν εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου οι οποίες επανεκτιμούσαν τα πάγια τους για το διάστημα 1989-1991. Διαπιστώθηκε ότι η θετική αναπροσαρμογή συσχετίζεται με την μείωση των ιδίων κεφαλαίων, το χρέος, την χαμηλή ρευστότητα, το μέγεθος των εταιριών και την ένταση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

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 τονίζεται ότι σημαντικό κίνητρο είναι και η βελτίωση της δανειοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης. Επιπλέον, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν μια σημαντικά θετική συσχέτιση μεταξύ της αξίας αναπροσαρμογής, και τις τιμές των μετοχών και των μερισμάτων που μπορούν να αποδοθούν από αυτές, γεγονός που υποδηλώνει ότι η εκτίμηση της αγοράς αντικατοπτρίζεται με τις επανεκτιμήσεις των διαχειριστών των εταιριών.

Σύμφωνα με την μελέτη των Nichols και Buerger (2002) διαπιστώθηκε ότι οι Γερμανικές τράπεζες χορηγούν μεγαλύτερα δάνεια στις εταιρείες που έχουν υιοθετήσει την πολιτική της αναπροσαρμογής παγίων με την μέθοδο της εύλογης αξίας.

Επιπρόσθετα, μια αναπροσαρμογή προς τα πάνω πιθανόν να έχει μια ουσιαστική επίδραση στις οικονομικές Καταστάσεις συνολικά, άποψη που διατύπωσαν οι Missonier-

Pierra (2004). Δεδομένου ότι η αναπροσαρμογή ενός ενσώματου παγίου επηρεάζει τα λογιστικά νούμερα , η απόφαση των διαχειριστών των εταιρειών να επανεκτιμήσουν τα πάγια αλλάζει την οικονομική εικόνα και την πολιτική των εταιρειών αυτών .

Οι Missonier-Piera (2007) χρησιμοποιούν ένα δείγμα από βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις στην Σουηδία κατά την περίοδο 1994, 1997, 2000, 2005 για να αποδειχθεί ότι η αναπροσαρμογή παγίων, βελτιώνει την φερεγγυότητα των οικονομικών μονάδων που στηρίζονται στον δανεισμό για την χρηματοδότηση . Επιπλέον, έχει σημαντική επίδραση στην βελτίωση της δανειοληπτικής ικανότητας των εταιριών αυτών . Οι επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους έχουν περισσότερα κίνητρα για την εφαρμογή της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων, σε σύγκριση με τις μικρότερες επιχειρήσεις. Οι οικονομικές Καταστάσεις των εταιριών που αντιμετωπίζουν το διεθνή ανταγωνισμό δεν εκτίθενται στη διερεύνηση μόνο των τοπικών μετόχων. 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 μεγάλες εταιρείες πιο πιθανό να επανεκτιμήσουν τα ενσώματα πάγια από ότι οι μικρότερες. Όταν οι μεγάλες επιχειρήσεις αναφέρουν τεράστια κέρδη , οι οικονομικές τους Καταστάσεις είναι πιο πιθανό να τραβήξουν την προσοχή και οι επενδυτές να θελήσουν να πάρουν τα κεφάλαια τους και να επενδύσουν αλλού. Έτσι οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν περισσότερα κίνητρα να κάνουν αναπροσαρμογή παγίων και να καταγράψουν χαμηλότερα ποσοστά κέρδους Brown et, al.(1992). Στην έρευνα των Missonier- Pierra (2004) επισημαίνεται ακόμα ότι όσο πιο μοιρασμένη είναι η κυριότητα της επιχείρησης, τόσο λιγότερες πιθανότητες υπάρχουν οι διαχειριστές της να χρησιμοποιήσουν θετική αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων του ενεργητικού.

Ένας άλλος λόγος που υμνοεί να στηριχθεί η επιχείρηση για την εφαρμογή της αναπροσαρμογής παγίων είναι η επιθυμία της να διατηρήσει την επάρκεια των κεφαλαίων της. Εάν η αξιολόγηση των παγίων στοιχείων βασίζεται στο ιστορικό κόστος, τότε η

απόσβεση των παγίων θα είναι χαμηλότερη από ό α θα ήταν με την εύλογη αξία , και θα δείξει μεγαλύτερα τα κέρδη της επιχείρησης. Έτσι θα οδηγήσει στην καταβολή υπερβολικών μερισμάτων στους μετόχους. Όταν η επιχείρηση θέλει να λάβει ένα δάνειο από μια τράπεζα με υποθήκευση παγίων περιουσιακών στοιχείων της, η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων θα δώσει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να πάρει ένα μεγαλύτερο χρηματικό ποσό δανείου. Τα κεφάλαια αυτά , θα μπορούσαν να βελτιώσουν τις ταμιακές ροές των μετρητών της επιχείρησης και μέσω της επανεπένδυσης , ενδεχομένως να βελτιώσουν την μελλοντική πορεία της . Στην Νέα Ζηλανδία οι Courtenay and Cahan (2004) διαπίστωσαν ότι η θετική αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων σχετίζεται θετικά με τα κέρδη των επιχειρήσεων.

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 επιστημάνουν στους πιστωτές τους την αξία της ρευστοποίησης των παγίων τους. Επίσης οι εταιρίες 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 εταιρίες 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 πάγιων 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ Δ.Λ.Π. 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές οντότητες αξιοποιούν τους πόρους που διαθέτουν για να επιτύχουν τους στόχους τους. Στους πόρους εντάσσονται το ανθρώπινο δυναμικό, τα κεφάλαια της επιχείρησης καθώς και τα περιουσιακά της στοιχεία. Τα τελευταία ταξινομούνται σε κατηγορίες ανάλογα με την φύση, την χρήση και την διάρκεια ζωής τους. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν στοιχεία που βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής οντότητας με μακροπρόθεσμο ορίζοντα με σκοπό την χρήση τους για την πώληση εμπορευμάτων, την παραγωγή προϊόντων, την παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Η λογιστική διαχείριση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά θέματα για την ορθή και αξιόπιστη εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Τον Αύγουστο του 1980, παρουσιάζεται το Σχέδιο Έκθεσης E18, με τίτλο “Λογιστική για Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμό”, στο πλαίσιο του Ιστορικού Κόστους Συστήματος. Δύο χρόνια αργότερα, τον Μάρτη του 1982, εμφανίζεται το Δ.Λ.Π. 16 “Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων”, που αφορά τη Λογιστική για Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμό με έναρξη ισχύος την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους. Το Σχέδιο Έκθεσης E43, που αφορά Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμό, παρουσιάζεται τον Μάιο του 1992. Περισσότερο από ένα χρόνο μετά, τον Δεκέμβρη του 1993, το Δ.Λ.Π. 16 εμφανίζεται αναθεωρημένο, ως τμήμα του προγράμματος βελτίωσης των χρηματοοικονομικών για την Συγκρισιμότητα των Οικονομικών Καταστάσεων και μετονομάστηκε σε “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”. Η 1η Ιανουαρίου του 1995, ορίζεται ως η ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του αναθεωρημένου προτύπου.

Το 1998, το Δ.Λ.Π.16 αναθεωρείται από το Δ.Λ.Π.36, που αφορά την Απομείωση Αξίας περιουσιακών στοιχείων, και τίθεται σε ισχύ, την 1η Ιουλίου του 1999. Η αναθεωρημένη έκδοση του Δ.Λ.Π. 16 για την αναγνώριση των μεταγενέστερων δαπανών, εκδίδεται από το IASB στις 18 Δεκεμβρίου του 2003 και οι επιχειρήσεις ξεκίνησαν να το εφαρμόζουν από την 1η Ιανουαρίου του 2005. Το Δ.Λ.Π. 16 τροποποιείται και πάλι, στις 22 Μαΐου του 2008, για Ετήσιες Βελτιώσεις του IFRSs του 2007, σχετικές με πωλήσεις των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται για ενοικίαση. Η τροποποίηση αυτή, τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου του 2009. Μεσολαμβάν περίπου τέσσερα χρόνια, έως ότου στις 17 Μαΐου του 2012, να παρουσιαστούν τροποποιήσεις που προκύπτουν από τις «Ετήσιες Βελτιώσεις του Κύκλου

2009-2011», σχετικά με την ταξινόμηση της συντήρησης εξοπλισμού. Η εφαρμογή των τροποποιήσεων αναμένεται να ξεκινήσει την 1η Ιανουαρίου του 2013.

3.2.ΣΚΟΠΟΣ

Το Δ.Λ.Π.16 έχει σαν σκοπό να προδιαγράψει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να κατανοούν και να διακρίνουν τις πληροφορίες που αφορούν την επένδυση σε ενσώματα πάγια της οικονομικής οντότητας καθώς και τις μεταβολές στην εν λόγω επένδυση.

Τα πρωταρχικά θέματα που ρυθμίζει το Δ.Λ.Π.16 στην λογιστική των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι:

1. Οι κανόνες αναγνώρισης τους.
2. Η λογιστική αξία τους και οι κανόνες αρχικού και μεταγενέστερου προσδιορισμού της.
3. Οι επιβαρύνσεις των αποσβέσεων τους.
4. Οι Γνωστοποιήσεις διαχείρισης και παρουσίασης τους.

Το Δ.Λ.Π.16 καθορίζει τους κανόνες προσδιορισμού της αρχικής και της μεταγενέστερης λογιστικής αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων καθώς επίσης τα κριτήρια της αρχικής αναγνώρισης και τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους. Στο κόστος κτήσης των παγίων προστίθενται και τα έξοδα κτήσεως των ακινητοποιήσεων. Οι τόκοι των δανείων της αγοράς του παγίου ή της κατασκευαστικής περιόδου του προσαυξάνουν το κόστος κτήσης μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Δ.Λ.Π.23 “Κόστος Δανεισμού”.

Για τις περιπτώσεις που η απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου γίνεται με ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο πάγιο παρέχονται ειδικές οδηγίες για την καταχώρηση των αξιών τους. Επιπλέον μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα ήδη καταχωρημένο πάγιο προστίθενται στην λογιστική του αξία μόνο όταν αναμένεται να εισπρέυσουν μελλοντικά οφέλη.

Σύμφωνα με το Πρότυπο η μεταγενέστερη αποτίμηση της αρχικής λογιστικής αξίας του παγίου γίνεται με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι το υπόδειγμα του κόστους, όταν δηλαδή το πάγιο εμφανίζεται στο κόστος κτήσης αφαιρώντας τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες απομειώσεις. Ο δεύτερος τρόπος είναι το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής, όταν δηλαδή το πάγιο εμφανίζεται με την εύλογη αξία κατά την ημέρα αναπροσαρμογής αφαιρώντας τις συσσωρευμένες αποσβέσεις. Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων επιβάλλεται να γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα ακόμη και κάθε έτος. Τέλος το Πρότυπο

προβλέπει και τον λογιστικό χειρισμό κατά την περίπτωση όπου η αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει υποστεί αυξομειώσεις.

3.3.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.16 είναι ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Οι περιπτώσεις όπου δεν εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο είναι:

- α) Στα ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 “Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες”.
- β) Στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41 “Γεωργία”.
- γ) Κατά την καταχώριση και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 6 “Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων”.
- δ) Στα μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, το Δ.Λ.Π.16 εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στα στοιχεία (β)-(δ), αρκεί να είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τα περιουσιακά στοιχεία.

Ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων συνδέεται και με την εφαρμογή των ακόλουθων Λογιστικών Προτύπων:

- Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” που σχετίζεται με τους κανόνες αναγνώρισης και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των οποίων η αξίας τους έχει υποστεί απομείωση.
- Δ.Λ.Π.40 “Επενδύσεις σε Ακίνητα” που σχετίζεται με τους κανόνες κατάταξης και αποτίμησης ακινήτων ως επενδυτικά

Η οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

3.4.ΟΡΙΣΜΟΙ

Το πρότυπο δίνει μία σειρά από ορισμούς που αφορούν την οριοθέτηση της έννοιας των παγίων και την οριοθέτηση βασικών εννοιών που σχετίζονται με την αποτίμηση τόσο την αρχική όσο και την 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.

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.Α., π.χ., του Δ.Π.Χ.Α. 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 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 ποσό μεταξύ της εύλογης του αξίας μείον κόστη πώλησης, και 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 που αναμένεται να αποκτήσει η οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο.

Αποσβέσιμο 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 τώρα 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.

3.5.ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΡΧΙΚΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

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

1) Η εκτίμηση για την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εκτιμάται κατά την απόκτηση του. Η επιχείρηση 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.

2) Το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αποτίμηση του κόστους κτήσης θεωρείται ότι είναι εύκολο να προσδιοριστεί στους περισσότερους τύπους συναλλαγών.

Όσον αφορά την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών τονίζεται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση μόνο αν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση του παγίου περιέλθουν στην οικονομική μονάδα.

Όσον αφορά την αποτίμηση του κόστους κτήσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι το τιμολογούμενο ποσό πλέον δαπανών που σχετίζονται άμεσα με την συναλλαγή. Κατά κανόνα, το κόστος ενός παγίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν η πράξη ανταλλαγής βάσει της οποίας αποκτήθηκε το πάγιο προσδιορίζει το κόστος του δηλαδή τιμολόγιο, συμβολαιογραφική πράξη κλπ.

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 και 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 μη μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται επί των ενσώματων παγίων. Η απεικόνιση των ενσώματων παγίων επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων μέσω των αποσβέσεων.

Το Δ.Λ.Π. 16 δεν καθορίζει μονάδες μέτρησης των παγίων, δηλαδή από τι συνίσταται ένα πάγιο. Για το λόγο αυτό απαιτείται κρίση και πλήρης γνώση των κριτηρίων που πρέπει να εφαρμοστούν για την αναγνώριση κάθε παγίου. Συχνά κρίνεται κατάλληλο να αθροίζονται ακόμη και παρόμοια πάγια μεταξύ τους τα οποία δεν έχουν σημαντική αξία και να παρουσιάζονται με το σύνολο της αξίας τους. Γι αυτό το λόγο η επιμέτρηση ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου, που είναι η αξία με την οποία αποτιμάται στον ισολογισμό, χωρίζεται χρονολογικά σε δύο φάσεις. Την επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση και την επιμέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση. Οι επιχειρήσεις αξιολογούν και αναγνωρίζουν σαν κόστος ενός ενσώματου παγίου τα ποσά που πραγματοποιούνται κατά τη χρονική απόκτηση του παγίου ή κατά τη κατασκευή του παγίου, καθώς επίσης και μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιούνται πχ έξοδα προσθηκών, έξοδα βελτιώσεων.

Παράδειγμα.

Έστω ότι η επιχείρηση ΑΛΦΑ αγόρασε την 2/1/2011 μηχάνημα αξίας 10.000 €. Το μηχάνημα λόγω κακού χειρισμού καταστράφηκε και τέθηκε εκτός λειτουργίας στις 30/6/11. Λόγω μεγάλου κόστους επισκευής η επιχείρηση αποφάσισε να μην το επισκευάσει και να το θέσει εκτός της παραγωγικής διαδικασίας. Είναι ορθός ο τρόπος αντιμετώπισης του θέματος από την επιχείρηση:

Απάντηση: Το συγκεκριμένο μηχάνημα δεν αποτελεί πλέον περιουσιακό στοιχείο για την επιχείρηση διότι η οικονομική μονάδα δεν περιμένει οικονομικά οφέλη από τη χρήση τους. Επομένως σωστά ο λογιστής μετέφερε τη λογιστική του αξία σαν ζημία στη διαχειριστική χρήση του 2011.

(Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training)

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης των κονδυλίων κόστους ενός παγίου δεν αναγνωρίζονται στοιχεία κόστους έξοδα καθημερινής συντήρησης και αποκατάστασης ζημιών κατά τη λειτουργία τους. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται σαν έξοδο παρούσας χρήσης και μειώνονται τα κέρδη.

Υπάρχουν διάφορα κονδύλια εξόδων τα οποία πρέπει να πραγματοποιηθούν τμηματικά

προκειμένου να εξακολουθήσει να λειτουργεί το πάγιο. Πχ οι συνεχείς επιθεωρήσεις και η αντικατάσταση των εσωτερικών σκευών ενός αεροπλάνου. Τα συγκεκριμένα κονδύλια προστίθενται στη λογιστική αξία του παγίου και αποσβένονται στα επόμενα χρόνια λειτουργίας του παγίου.

3.6.ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Απόκτηση εξοπλισμού ασφάλειας ή μείωση ρύπων

Τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται είτε για λόγους ασφάλειας σε σχέση με τον υφιστάμενο εξοπλισμό ή με στόχο την μείωση των ρύπων 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.

Ανταλλακτικά παγίων

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

3.7.ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης πρέπει αρχικά να καταχωρίζεται στο κόστος του. Το αρχικό κόστος των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει την τιμολογιακή αξία πλέον των άμεσων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν ώστε το πάγιο να είναι έτοιμο για να τεθεί σε λειτουργία. Οι δαπάνες αποτελούνται από τα ποσά που καταβάλλονται για εισαγωγικούς δασμούς και το $\mu\epsilon$ μη συμψηφιζόμενους φόρους καθώς επίσης και από τις δαπάνες άμεσα αποδοτέες στην συναλλαγή. Σχετικά με τις δαπάνες αυτές το πρότυπο ορίζει συμπληρωματικά κριτήρια για την αναγνώρισή τους. Συγκεκριμένα γίνεται αναφορά για τις δαπάνες που είναι απαραίτητες να πραγματοποιηθούν ώστε το πάγιο να μεταφερθεί στον τόπο εγκατάστασης του και στην

κατάσταση που ορίζουν οι προδιαγραφές που θέτει κάθε φορά η επιχείρηση για να λειτουργήσει σωστά το πάγιο. Από τα κόστη αυτά αφαιρούνται τυχόν εισπράξεις από την πώληση στοιχείων που δημιουργούνται κατά την διάρκεια της εγκατάστασης του ενσώματου στοιχείου.

Υπάρχουν κατηγορίες δαπανών που δεν αναγνωρίζονται ως κόστη παγίων και κατ' επέκταση δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν, όπως για παράδειγμα είναι το κόστος ανοίγματος μίας νέας μονάδας, η δαπάνη για την προώθηση ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας, τα κόστη έναρξης κάποιας νέας παραγωγικής διαδικασίας σε νέα τοποθεσία ή το κόστος εκπαίδευσης προσωπικού και γενικά διοικητικά κόστη.

Στην περίπτωση όπου η ίδια η επιχείρηση κατασκευάζει ενσώματα περιουσιακά στοιχεία το κόστος προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές αρχές. Όταν η επιχείρηση παράγει αντίστοιχα πάγια κατά την παραγωγική της δραστηριότητα τότε επιβάλλεται να εφαρμόσει τις αρχές που ορίζονται στο Δ.Λ.Π.2 "Αποθέματα" σχετικά με την αξία κτήση και παραγωγής των αποθεμάτων.

Για την κεφαλαιοποίηση των δαπανών που συνδέονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είναι σημαντικό να εφαρμόζονται οι πρόνοιες του Δ.Λ.Π.23 "Κόστος Δανεισμού". Επιπλέον τα κόστη υπό απασχόλησης δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στην αξία του ενσώματου παγίου και έτσι μεταφέρονται στα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Ορισμένα μέρη των ενσώματων παγίων αποκτώνται με σκοπό την ασφάλεια ή για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Τα εν λόγω στοιχεία αναγνωρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία διότι υποβοηθούν την οικονομική μονάδα να αποκτήσει αυξημένα μελλοντικά οφέλη.

3.8.ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος ενός υλικού παγίου στοιχείου ενεργητικού συμπεριλαμβάνει:

(α) το κόστος αγοράς, τους δασμούς εισαγωγής, τους μη-επιστρεπτέους φόρους μείον οποιεσδήποτε εμπορικές εκπτώσεις.

(β) οποιαδήποτε κόστη άμεσα αποδοτέα στις διαδικασίες που θα φέρουν το πάγιο στοιχείο στο χώρο λειτουργίας του και σε κατάσταση που απαιτείται για να καταστεί ικανό να λειτουργήσει με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση .

(γ) την αρχική εκτίμηση των στοιχείων κόστους κατεδάφισης, αχρήστευσης και απόσυρσης του παλιού στοιχείου και αποκατάστασης του από το χώρο 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 «στοιχείων κόστους άμεσα αποδοτέα» είναι:

- (α) κόστη ωφελημάτων του προσωπικού, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 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

Ορισμένα κονδύλια εξόδων τα οποία δεν προσauξάνουν το κόστος των παγίων.

Ενδεικτικά παραδείγματα είναι:

- Έξοδα παρουσίασης ενός νέου προϊόντος
- Έξοδα ανοίγματος μιας νέας εγκατάστασης
- Έξοδα διεξαγωγής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για ανεύρεση νέων πελατών
- Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού καθώς επίσης και διοικητικά και άλλα έξοδα διάθεσης των προϊόντων.

3.8.1.ΚΟΣΤΟΣ ΓΗΠΕΔΩΝ - ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ

Το κόστος κτήσης των γηπέδων περιλαμβάνει:

- 1) Τη τιμή αγοράς δηλαδή τη τιμή που αναγράφεται στη συμβολαιογραφική πράξη αγοράς.
- 2) Το σύνολο των εξόδων που καταβλήθηκαν σε τρίτους ή στο Δημόσιο από τη στιγμή της συμφωνίας μέχρι τη στιγμή μεταβίβασης του οικοπέδου. Συγκεκριμένα έξοδα δικηγόρων και συμβολαιογράφων, τοπογράφων μεσιτών και φόροι μεταβίβασης.
- 3) Τα έξοδα που καταβάλλονται προκειμένου να καταστεί έτοιμο το οικόπεδο – εδαφική έκταση για τη καθορισμένη χρήση του από την οικονομική μονάδα. Δηλαδή έξοδα ισοπέδωσης, καθαρισμού, εκβραχισμού και κατεδάφισης παλιών κτισμάτων.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ αγόρασε ένα οικόπεδο τοις μετρητοίς. Η αξία του οικοπέδου είναι 20.000 € Για την απόκτησή του πλήρωσε συμβολαιογραφικά έξοδα και αμοιβές δικηγόρων 3.000 €. Στη συνέχεια πλήρωσε έξοδα εκβραχισμού και ισοπέδωσης 2.000 €. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Λύση:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Οικόπεδα	20.000	
	Ταμείο		20.000
	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων - Έξοδα συμβολαιογράφου	3.000	
	Ταμείο		3.000
	Οικόπεδα – Έξοδα ισοπέδωσης και εκβραχισμού	2.000	
	Ταμείο		3.000

(Σακκέλης Εμμανουήλ (2004), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, εκδόσεις Βρυκούς)

3.8.2.ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΡΙΩΝ

Το κόστος των κτηρίων και εγκαταστάσεων περιλαμβάνει τα παρακάτω κονδύλια:

A. Την αξία κτήσης ή κατασκευής. Η αξία κτήσης είναι αυτή που αναγράφεται στη συμβολαιογραφική πράξη αγοράς. Σε περίπτωση ιδιοκατασκευής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα από την εκσκαφή μέχρι την ολοκλήρωση του κτηρίου ώστε να καταστεί έτοιμο για χρήση από την οικονομική μονάδα. Συγκεκριμένα περιλαμβάνει τα έξοδα έκδοσης αδειών οικοδομής, αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών καθώς επίσης και όλο το κόστος υλικών, εργασίας και γενικών εξόδων κατασκευής.

B. Το κόστος επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων

Γ. Τα ποσά αποζημιώσεων που καταβάλλει η εταιρία στους παλιούς ενοικιαστές για να εγκαταλείψουν το κτήριο.(σε περίπτωση αγοράς του κτηρίου)

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.

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

Τα έξοδα επισκευής και συντήρησης των παγίων θεωρούνται κόστος τρέχουσας περιόδου και καταχωρούνται σε λογαριασμούς κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6.

Παράδειγμα

Επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης 2011 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 €

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Λύση:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
X/X/2011	Οικόπεδα	20.000	
		Ταμείο	20.000
X/X/2011	Κτήρια & Εγκαταστάσεις - Κτήρια 40.000	40.000	
		Ταμείο	40.000
X/X/2011	Κτήρια & Εγκαταστάσεις - Εγκαταστάσεις 10.000	10.000	
		Ταμείο	10.000

(Σακκέλης Εμμανουήλ (2004), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, εκδόσεις Βρυκούς)

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ αγόρασε στις 2/1/2011 ένα ακίνητο 100.000€ που περιλάμβανε ένα εγκαταλελειμμένο κτίριο. Γι' αυτή την αγορά η εταιρία πλήρωσε προμήθεια €5.000 και νομικά έξοδα 1.000 €. Η ΑΛΦΑ κατεδάφισε το κτίριο με κόστος 5.000 €. Την 2/5/2011 η εταιρία δανείστηκε 200.000€ για τη κατασκευή εργοστασίου στο οικόπεδο που αγόρασε. Το δάνειο θα εξοφληθεί σε 10 χρόνια. Για το έτος 2011 η εταιρία πλήρωσε τόκους για το δάνειο που σύνταξε η εταιρία για τη κατασκευή του εργοστασίου €4,000.

Να υπολογιστεί το κόστος της γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό για το έτος 2012.

Λύση:

Κόστος Αγοράς	100.000
+ Προμήθειες & Νομικά έξοδα	6.000
+ Κόστος Κατεδάφισης	5.000
+ Τόκοι δανείου απόκτησης παγίου	4.000
ΣΥΝΟΛΟ	115.000

(Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training)

3.8.3.ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις αγοράζουν ακίνητα σε μια ενιαία τιμή. Η τιμή περιλαμβάνει το συνολικό κόστος του οικοπέδου και του κτηρίου. Αν στη συνέχεια υπολογιστεί «εύλογη αξία» διαφορετική από τη τιμή αγοράς θα πρέπει να γίνει μερισμός του ποσού που καταβλήθηκε για την αγορά του παγίου σε κόστος οικοπέδου και κόστος κτηρίων.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ αγόρασε κτήριο 120.000€ την 2/1/200X. Η εύλογη αξία του καθορίστηκε από εκτιμητή σε 160.000€, για το οικόπεδο 85.000€ και για το κτήριο 75.000€. Να υπολογιστεί το κόστος κτηρίων και οικοπέδων με το οποίο θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία.

Λύση:

Το κόστος του Οικοπέδου = $(85.000 / 160.000) / 120.000 = 63.750€$

Το κόστος του Κτηρίου = $(75.000 / 160.000) / 120.000 = 56.250€$

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
2/1/200X	Εδαφικές εκτάσεις - Οικόπεδα	63.750	
	Κτήρια & Εγκαταστάσεις	56.250	
	Ταμείο		120.000

(Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training)

3.8.4.ΚΟΣΤΟΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ

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.

Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός: είναι ότι δεν είναι δυνατόν να ενταχθεί στις προηγούμενες κατηγορίες εξοπλισμού και είναι : φορητά μηχανήματα χειρός, εργαλεία, καλούπια-ιδιοκατασκευές, μηχανολογικά όργανα μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

Τα μηχανήματα και οι τεχνικές Εγκαταστάσεις 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 . Ειδικά η αξία κτήσης προσυξάνεται:

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.

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

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ αγόρασε στις 2/1/2011 μηχανήμα αξίας 50.000€. Για την εισαγωγή του μηχανήματος πληρώθηκαν δασμοί 2.000€ και μεταφορικά έξοδα και ασφάλιστρα 3.000€. Για την εγκατάσταση του η εταιρία πλήρωσε έξοδα διαμόρφωσης του περιβάλλοντος χώρου 4.000€ και εγκατάστασης 1.000€.

Να υπολογιστεί το κόστος της γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό για το έτος 2011.

Λύση:

Κόστος Αγοράς	50.000
+ Δασμοί	2.000
+ Έξοδα ασφαλίσεων	3.000
+ Έξοδα διαμόρφωσης χώρου	4.000
+ Έξοδα εγκατάστασης	1.000
ΣΥΝΟΛΟ	60.000

(Grant Thornton (2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Β' έκδοση)

Παράδειγμα

Στις 2/1/2011 από την επιχείρηση ΑΛΦΑ αγοράζονται μηχανήματα αντί 15.000€ κατά το 1/3 τοις μετρητοίς και κατά το υπόλοιπο έναντι αποδοχής συναλλαγματικών στις οποίες προστίθεται και τόκος 200 €. Καταβάλλονται για μεταφορικά και έξοδα παραλαβής των

μηχανημάτων 3.000€. Καταβάλλονται 1.800€. για έξοδα εγκατάστασης και ρύθμισης των μηχανημάτων.

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Λύση:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
2/1/2011	Μηχανήματα	15.000	
	Τόκοι & συναφή έξοδα	200	
	Ταμείο		5.000
	Γραμμάτια Πληρωτέα		10.200
2/1/2011	Μηχανήματα - Έξοδα μεταφοράς	3.000	
	Ταμείο		3.000
2/1/2011	Μηχανήματα - Έξοδα Εγκατάστασης	1.800	
	Ταμείο		1.800

(Grant Thornton (2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Β' έκδοση)

3.8.5.ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Τα μεταφορικά μέσα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής. 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 με τα ειδικά έξοδα αγοράς (δασμοί, ασφάλιστρα, έξοδα εκτελωνισμού κλπ), με την αξία, προσθηκών και βελτιώσεων, και με τα έξοδα εκπαίδευσης οδηγών. Γενικά ισχύουν ότι και για τα μηχανήματα.

Παράδειγμα

Μια οικονομική μονάδα έκανε τις παρακάτω συναλλαγές το έτος 200X .

- i. 2/1/0X. Συνάπτει σύμβαση με επιχείρηση εμπορίας αυτοκινήτων για αγορά αυτοκινήτου κόστους 50.000 € το οποίο θα χρησιμοποιήσει για τη μεταφορά του προσωπικού της και δίνει προκαταβολή 20.000 €
- ii. 10/1/0X. Η επιχείρηση εμπορίας αυτοκινήτων της παραπάνω συναλλαγής έστειλε το αυτοκίνητο και η οικονομική μονάδα πλήρωσε υπόλοιπο του συμφωνηθέντος τιμήματος που είναι 30.000 €.
- iii. 30/1/0X Η οικονομική μονάδα εκτελώνισε το αυτοκίνητο πληρώνοντας 10.000 € και το μεταφέρει στο εργοστάσιο.

Λύση:

Οι σχετικές εγγραφές έχουν ως εξής.

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
2/1/0X	Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς συμβάσεις	50.000	
	Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς συμβάσεις		50.000
	Προκαταβολές Προμηθευτών	20.000	
	Ταμείο		20.000
10/1/0X	Μεταφορικά Μέσα	50.000	
	Προκαταβολές Προμηθευτών		20.000
	Ταμείο		30.000
30/1/0X	Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς συμβάσεις	50.000	
	Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς συμβάσεις		50.000
	Μεταφορικά Μέσα – Δασμοί και έξοδα εκτελών.	10.000	
	Ταμείο		10.000

(Σακκέλης Εμμανουήλ (2004), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, εκδόσεις Βρυκούς)

3.9.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ

Το θέμα των μεταγενέστερων δαπανών είναι ένα θέμα που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής καθώς πολύ συχνά διαφοροποιούνται τα αποτελέσματα χρήσης. Συνήθως οι δαπάνες για επιδιορθώσεις και συντηρήσεις των παγίων είναι εισοδηματικής φύσης και πρέπει να εμφανίζονται 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. Λόγω του γεγονότος ότι σε αρκετές περιπτώσεις ο διαχωρισμός των σχετικών δαπανών μεταξύ δαπανών συντήρησης και κεφαλαιουχικών δαπανών είναι υποκειμενικός πολλές οικονομικές μονάδες κεφαλαιοποιούν σημαντικά ποσά δαπανών που στην ουσία θα έπρεπε να καταχωρισθούν στα έξοδα της περιόδου.

Σύμφωνα με το γενικό κανονισμό η οικονομική μονάδα δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων το κόστος συντήρησης τους. Τα κόστη τρέχουσας συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Τα κόστη αντικατάστασης εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρέπει να κεφαλαιοποιούνται. Η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης όταν επιβαρύνεται με αυτό. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται 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.

Για μεγάλο χρονικό διάστημα επικρατούσε έντονος προβληματισμός στους κόλπους του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για την δημιουργία ενός κανόνα αναγνώρισης μεταγενέστερων δαπανών ή οι δαπάνες αυτές να καλύπτονται από το γενικό κανονισμό αναγνώρισης. Στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποφασίστηκε ότι στο αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 16 είναι καλύτερα ο λογιστικός χειρισμός της 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 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις 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.

3.10.ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Το Δ.Λ.Π. 16 υιοθετεί δύο εναλλακτικές λογιστικές αρχές για την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση. Συγκεκριμένα η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ των δύο υποδειγμάτων και συγκεκριμένα

- A. Του υποδείγματος Κόστους
- B. Του υποδείγματος Αναπροσαρμογής.

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

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.

- **Μοντέλο αναπροσαρμογής - Επιτρεπόμενος εναλλακτικός**

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 της 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	αεροσκάφη
γήπεδα και κτήρια	οχήματα
μηχανήματα	έπιπλα
πλοία	εξοπλισμός

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

Λογιστική μοντέλου αναπροσαρμογής

Η λογιστική του μοντέλου αναπροσαρμογής των παγίων μπορεί να γίνει με ένα από τους παρακάτω δύο τρόπους

1. Αναπροσαρμόζεται και η αρχική αξία και τα αποσβεσθέντα με το ποσοστό αύξησης της τιμής του παγίου ώστε η λογιστική αξία μετά την αναπροσαρμογή να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη.
2. Προσδιορίζεται με ημερολογιακές εγγραφές η λογιστική αξία του παγίου αφού μεταφερθούν στη χρέωση του παγίου το σύνολο των αποσβέσεων «αποσβεσθέντα» πάγια και στη συνέχεια αναπροσαρμόζεται το υπόλοιπο στη συγκεκριμένη τιμή αναπροσαρμογής.

Η λογιστική του μοντέλου αναπροσαρμογής των παγίων 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». Στη συνέχεια το Δ.Λ.Π. 16 καθορίζει ότι η διαφορά αυτή θα μεταφερθεί στα κέρδη σε νέο με ένα από τους παρακάτω τρόπους.

1. Σταδιακά και ανάλογα με το ποσό απόσβεσης του παγίου η θετική διαφορά του

Αποθεματικού Αναπροσαρμογής μεταφέρεται στα κέρδη σε νέο.

2. Το συνολικό ποσό μεταφέρεται στο πάγιο και κλείνει σε περίπτωση πώλησης ή αντικατάστασης του παγίου.

➤ 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) είτε α μεταφερθεί απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται είτε 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 είτε αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις έτσι ώστε η νέα αναπόσβεστη να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία, είτε απαλείφονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολο τους ή κατά την έκταση που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει ή αναπροσαρμοσμένη αξία.

Παράδειγμα

Ένα πάγιο έχει αξία κτήσης 5.000 € και συσσωρευμένες αποσβέσεις 1.000 €. Βάσει πρόσφατης εκτίμησης το πάγιο πρέπει να αναπροσαρμοστεί στο ποσό 6.000 €. Να γίνουν οι σχετικοί υπολογισμοί και οι εγγραφές

A. Αυξάνοντας το ιστορικό κόστος και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά αναλογία.

B. Μειώνοντας τα αποσβεσθέντα και αυξάνοντας το κόστος του παγίου.

Λύση:

A. Αυξάνοντας το ιστορικό κόστος και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά αναλογία.

Λογιστική Αξία = Αρχική Αξία – Σύνολο Αποσβέσεων

= 5.000 – 1.000 = 4.000 €

Τρέχουσα Αξία = 6.000 € Άρα το ποσοστό αύξησης του παγίου είναι:

$(6.000 - 4000) / 4.000 = 0,5$ φορές ή 50 % .

Ποσό αύξησης παγίου = 5.000 * 50 % = 2.500 €

Ποσό αύξησης αποσβεσθέντων = 1.000 * 50 % = 500 €

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Πάγιο	2.500	
	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής		2.500
	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής	500	
	Αποσβεσθέν Πάγιο		500

B. Μειώνοντας τα αποσβεσθέντα και αυξάνοντας το κόστος του παγίου.

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Αποσβεσθέν Πάγιο	1.000	
	Πάγιο		1.000
	Πάγιο	2.000	
	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής		2.000

(Grant Thornton (2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Β' έκδοση)

Το αποθεματικό που προέκυψε από τις διαφορές αναπροσαρμογής των παγίων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πρέπει εντός διετίας να γίνει κεφάλαιο. Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας μοιράζεται στους εταίρους σύμφωνα με τα ποσοστά στο κεφάλαιο, γιατί το κέρδος έχει προκύψει από επενδύσεις του κεφαλαίου που έχουν συνεισφέρει οι εταίροι. Στην περίπτωση της ΕΠΕ μοιράζονται δωρεάν εταιρικά μερίδια στους εταίρους σύμφωνα με τα ποσοστά στο κεφάλαιο. Στην περίπτωση της Ανώνυμης Εταιρίας μοιράζονται δωρεάν στους μετόχους μετοχές.

Σύμφωνα όμως με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης το αποθεματικό αυτό παραμένει στον Ισολογισμό σαν λογαριασμός καθαρής θέσης και αποσβένεται σταδιακά με την αναλογία των αποσβέσεων της χρήσης και μεταφέρεται στα κέρδη σε Νέο.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ απέκτησε την 1/1/2000 κτήριο κόστους 20.000€. Η εύλογη αξία την 1/1/2006 ήταν € 25.000 , την 1/1/2007 €22.000 και την 1/1/2008 17.000 €

Πως θα καταχωρηθούν οι διαφορές αναπροσαρμογής στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης ΑΛΦΑ;

Λύση:

α. Το έτος 2005 υπάρχει αύξηση της αξίας του παγίου € 5.000, με την οποία θα χρεωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής.

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2005	Κτήρια	5.000	
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής		5.000

β. Το έτος 2006 υπάρχει μείωση της αξίας των παγίων κατά € 3.000. Με την αναπροσαρμογή αυτής της αξίας θα χρεωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής με το ποσό της μείωσης του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός των παγίων.

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2006	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	3.000	
	Κτήρια		3.000

γ. Το έτος 2008 υπάρχει περαιτέρω μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου από την αποτίμηση κατά €5.000. Με το ποσό των €2.000 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 € 3.000 τα πάγια στοιχεία.

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/08	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	2.000	
	Ζημίες από υποτίμηση παγίων στοιχείων	3.000	
	Πάγιο		5.000

(Grant Thornton (2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Β' έκδοση)

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ αγόρασε την 1/1/200X ένα νέο μηχάνημα κόστους 10.000€ και με ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια. Μετά από τρία χρόνια, την 1/1/200X₊₃ γίνεται αποτίμηση του μηχανήματος στην τιμή των 12.000€ και ωφέλιμη ζωή 6 χρόνια.

Την 1/1/200X₊₅ το μηχάνημα πωλείται αντί 6.000€

Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης για τα έτη 200X₊₁ έως 200X₊₆ είναι:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/200X	Μηχανήματα	10.000	
	Προμηθευτές		10.000
31/12/200X	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		1.000
31/12/200X ₊₁	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		1.000
31/12/200X ₊₂	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	1.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		1.000
1/1/200X ₊₃	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	3.000	
	Μηχανήματα	2.000	
	Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		5.000

31/12/200X ₊₃	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	2.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		2.000
31/12/200X ₊₄	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	2.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		2.000
1/1/200X ₊₅	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	4.000	
	Μηχανήματα		4.000
	Ταμείο	6.000	
	Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	2.000	
	Μηχανήματα		8.000

(Grant Thornton (2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Β' έκδοση)

3.11.ΚΟΣΤΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΗΚΥΝΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Ορισμένα μέρη των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση σε τακτά χρονικά διαστήματα π.χ. αντικατάσταση καθισμάτων σε αεροπλάνα ή λεωφορεία. Επιπρόσθετα, ορισμένα στοιχεία μπορεί να αποκτηθούν 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 Δ.Λ.Π. 16..

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ 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

Το κόστος μεταφοράς με αεροπλάνο 5.000 € θεωρείται ασυνήθιστο κόστος και αναγνωρίζεται μόνο το κανονικό κόστος €2.000.

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

(Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training)

3.12.ΚΟΣΤΗ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ

Σε ορισμένες περιπτώσεις η συνεχής χρήση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου προϋποθέτει την τακτική κύρια 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 παγίου ως αντικατάσταση με δεδομένο ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Οποιαδήποτε εναπομείνασα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης αποαναγνωρίζεται. Αυτό γίνεται ανεξάρτητα από το εάν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε στη συναλλαγή κατά την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

Παράδειγμα

Την 1/1/200X η επιχείρηση ΑΛΦΑ 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:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/0X	Μηχανήματα	12.000	
	Κόστος κύριας επιθεώρησης	1.000	
	Ταμείο		13.000
31/12/0X	Αποσβέσεις ενς/νες στο λειτουργικό κόστος	1.450	
	Απ/σεις Μηχανημάτων (12.000 / 10) = 1.200		
	Απ/σεις Κόστους Επιθεώρησης (1.000 / 4) = 250		
	Αποσβεσμένα μηχανήματα (Συσσερ/νες απ/σεις)		1.200
	Αποσβεσμένο Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)		250
31/12/0X ₊₁	Αποσβέσεις ενς/νες στο λειτουργικό κόστος	1.450	
	Απ/σεις Μηχανημάτων (12.000 / 10) = 1.200		
	Απ/σεις Κόστους Επιθεώρησης (1.000 / 4) = 250		
	Αποσβεσμένα μηχανήματα (Συσσερ/νες απ/σεις)		1.200
	Αποσβεσμένο Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)		250

4/1/0X ₊₂	Αποσβέσεις ενς/νες στο λειτουργικό κόστος (1.000 – 500)	500	
	Αποσβεσμένο κόστος επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)	500	
	Κόστος κύριας επιθεώρησης		1.000
	Κόστος κύριας επιθεώρησης	1.200	
	Ταμείο		1.200
31/12/X ₊₂	Αποσβέσεις ενς/νες στο λειτουργικό κόστος	1.500	
	Απ/σεις Μηχανημάτων (12.000 / 10) = 1.200		
	Απ/σεις Κόστους Επιθεώρησης (1.200 / 4) = 300		
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα (Συσ/νες απ/σεις)		1.200
	Αποσβεσμένο Κόστος Επ/σης (Συσσερ/νες απ/σεις)		300

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.

(Σακκέλης Εμμανουήλ (2004), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, εκδόσεις Βρυκούς)

3.13.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

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.

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.

3.14.ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

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
- Η φυσική ή τεχνολογική απαξίωση του
- Νόμοι κανονισμοί ή περιορισμοί στην διάρκεια χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου

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.

3.15.ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

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**

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.

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:

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

Όπου n = ωφέλιμη ζωή του παγίου

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

2.Μειούμενο ποσοστό επί της 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 ($\times 100$) δίδοντας το αντίστοιχο ποσοστό, το οποίο εφαρμόζεται στην αξία κτήσεως για να δώσει την ετήσια απόσβεση.

➤ μέθοδος της μονάδας παραγωγής.

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

Λόγω των μαθηματικών χαρακτηριστικών της μεθόδου, πρέπει η υπολειμματική αξία να είναι διάφορη του μηδενός προκειμένου να υπολογιστεί ο συντελεστής απόσβεσης.

K = Αξία Κτήσης του Παγίου

YA = Αναπόσβεστη Αξία κατά το τέλος του έτους t .

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

n = Ωφέλιμη Ζωή του Παγίου σε Έτη

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

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

Η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει εκείνη τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η συγκεκριμένη μέθοδος εφαρμόζεται σταθερά σε όλες τις περιόδους εκτός αν αποδεικνύεται ότι υπάρχει μεταβολή στο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ 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:

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. $D = (K - YA / N$
 $= (17.000 - 2.000) / 5 = 3.000 \text{ €}$

Έτος	Ευθεία μέθοδος	
	Αποσβέσεις	Αναπ/στη Αξία
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 Απόσβεσης	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία
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:

	1	2	3	1 x 3
Έτος	Αξία προς απόσβεση	Παρ. μονάδες	Ποσοστό	Απόσβεση
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

(Ευμ. Βούλγαρη-Παπαγεωργίου (1995), Γενική Λογιστική, εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική)

3.16.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 κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Τα έξοδα αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται σύμφωνα με την Μ.Ε.Δ. 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, πολύ μακρά και μη καθορισμένη ωφέλιμη ζωή, και σαν αποτέλεσμα το ποσό της απόσβεσης, που

υπολογίζεται εφαρμόζοντας την μέθοδο κόστος κτήσεως μείον υπολειμματική αξία προς ωφέλιμη ζωή είναι ασήμαντο.

Το φαινόμενο αυτό έχει δημιουργήσει πολλά προβλήματα διότι η μη συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π. δημιουργεί την ανάγκη έκδοσης έκθεσης ελεγκτών με επιφυλάξεις. Στις περιπτώσεις αυτές η επιχείρηση επιβάλλεται να αποδείξει ότι είτε λόγω υψηλής υπολειμματικής αξίας, είτε λόγω μακράς ωφέλιμης ζωής, το ποσό της απόσβεσης είναι ασήμαντο, εφαρμόζοντας το σχετικό άρθρο του Δ.Λ.Π. 16, που προνοεί ότι το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για ασήμαντα αντικείμενα και ασήμαντα ποσά, ώστε τελικά να μην υπάρχει θέμα μη συμμόρφωσης με τα Δ.Λ.Π..

3.17.ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

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 η 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. Εξαίρεση της αποτίμησης στην εύλογη αξία συμβαίνει όταν 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 του στοιχείου που αποκτήθηκε, διαφέρει από την σύνθεση των ταμιακών ροών του στοιχείου που δόθηκε ή εκχωρήθηκε, ή όταν 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 διάφορων 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. Αν ένα μέρος της συναλλαγής της ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό συνήθως αποδεικνύει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ απέκτησε ένα νέο μηχάνημα από την επιχείρηση ΒΗΤΑ 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:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Μηχανήματα	26.000	
	Ζημία από την ανταλλαγή παγίων	2.000	
	Μηχανήματα		28.000

(Αντώνης Παπάς (2006), Χρηματοοικονομική Λογιστική, εκδόσεις Ευγ. Μπένου)

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ αντάλλαξε φορτηγό αξίας € 160.000 με μηχάνημα συσκευασίας εύλογης αξίας €220.000. Για την αγορά δεν καταβλήθηκαν μετρητά.

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

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Μηχανήματα συσκευασίας	220.000	
	Μεταφορικά μέσα - Φορτηγά αυτοκίνητα		160.000
	Έκτακτα Αποτελ-Κέρδος από την ανταλλαγή παγίων		60.000

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:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Μηχανήματα συσκευασίας	160.000	
	Μεταφορικά μέσα - Φορτηγά αυτοκίνητα		160.000

(Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training)

3.18.ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ Ή ΖΗΜΙΑ ΣΕ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Μ.Ε.Δ.14)

Η είσπραξη χρηματικών αποζημιώσεων από τρίτα πρόσωπα για τυχόν μειώσεις της αξίας ή ζημιές που έχουν υποστεί ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, με σκοπό να επιδιορθωθούν ή να κατασκευάσουν καινούργια ρυθμίζονται ξεχωριστά από το Μ.Ε.Δ. 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
- 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 Μ.Ε.Δ. 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 Δ.Λ.Π. 36 ενώ τυχόν απόσυρση ή εκποίηση του παγίου στοιχείου θα πρέπει να τύχει χειρισμού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 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 Δ.Λ.Π.16.

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

Ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της τρέχουσας αξίας του παγίου μειωμένη με τυχόν έξοδα εκποίησης του και της παρούσας αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών εισροών από το πάγιο στοιχείο συμπεριλαμβανομένης και της υπολειμματικής αξίας του.

Στο Δ.Λ.Π. 12 γίνονται αναφορές για ρυθμίσεις που πρέπει να γίνουν στο φόρο εισοδήματος και οι οποίες αφορούν τις παρακάτω περιπτώσεις:

- Αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων στοιχείων.
- 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.

3.19.ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” εφαρμόζεται για να προσδιοριστεί αν η αξία ενός ενσώματου παγίου έχει απομειωθεί. Το Πρότυπο ορίζει πώς αναθεωρείται η λογιστική αξία και πώς προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και τότε καταχωρείται ή αναστρέφεται μια ζημία απομείωσης.

Παράδειγμα

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

Κατά την διάρκεια της χρήσης το υ 2 0 0₂Χ λόγω αλλαγής στο νομοθετικό πλαίσιο σημειώθηκε σημαντική μείωση στη ζήτηση για τα προϊόντα της επιχείρησης. Εξαιτίας του γεγονότος αυτού η επιχείρηση αποφάσισε την μείωση της παραγωγής και την αναζήτηση νέων ειδών. Την 1η Απριλίου 200X₊₂ η μία μηχανή πουλήθηκε έναντι €8.000, ενώ η δεύτερη πουλήθηκε την 1η Νοεμβρίου έναντι €2.500.

Λύση: Οι αντίστοιχες εγγραφές αγοράς απόσβεσης και πώλησης των μηχανημάτων είναι:

Ημερ/νια	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/0X	Μηχανήματα	30.000	
	Μηχάνημα Α 15.000		
	Μηχάνημα Β 15.000		
		Ταμείο	30.000

31/12/0X	Αποσβέσεις ενσωμ στο ΛΚ-Αποσβέσεις Μηχ/ατων	6.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		6.000
31/12/0X ₊₁	Αποσβέσεις ενσωμ στο ΛΚ-Αποσβέσεις Μηχ/άτων	6.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		6.000
1/4//0X ₊₂	Αποσβέσεις ενσωμ στο ΛΚ-Αποσβέσεις Μηχ/άτων	750	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		750
	Ταμείο	8.000	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	6.750	
	Έκτακτα&ανοργ Αποτελ Ζημία πώλησης μηχ/ατος	250	
	Μηχάνημα Α 15.000		15.000
1/11//0X ₊₂	Αποσβέσεις ενσωμ στο ΛΚ-Αποσβέσεις Μηχ/άτων.	2.750	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		2.750
	Ταμείο	2.500	
	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	8.750	
	Έκτακτα& ανοργ. Αποτελ - Ζημία από πώληση μηχ/ατος	3.750	
	Μηχάνημα Β		15.000

Η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης θα επιβαρυνθεί με τα παρακάτω έξοδα και ζημιές.

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

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, $3.000/12 \cdot 11 = 2.750$.

(Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training)

3.20. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

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

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ 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) $D = 100.000 \times 15\% = 15.000\text{€}$

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

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: $25\% \times 10.000 = 2.500\text{€}$

3.21. ΠΑΥΣΗ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει να καταχωρείται όταν κατά τη διάθεση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από την παύση καταχώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο παύει να καταχωρείται, εκτός αν το Δ.Λ.Π. 17 απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης. Τα κέρδη δεν θα καταχωρούνται ως έσοδα.

Στην περίπτωση όπου μια οικονομική μονάδα η οποία κατά τη διάρκεια των συνήθων δραστηριοτήτων της, πωλεί στοιχεία ενσώματων παγίων τα οποία έχει διακρατήσει προς εκμίσθωση σε άλλους, θα μεταφέρει τέτοια περιουσιακά στοιχεία στα αποθέματα στη λογιστική τους αξία όταν παύσει η εκμίσθωσή τους και καταστούν κατεχόμενα προς πώληση. Το προϊόν της πώλησης τέτοιων περιουσιακών στοιχείων θα καταχωρείται ως έσοδο, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα. Το ΔΠΧΑ 5 δεν ισχύει όταν τα περιουσιακά στοιχεία που

κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, μεταφέρονται στα αποθέματα.

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οικονομική μονάδα εφαρμόζει τα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 18 για την καταχώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το Δ.Λ.Π. 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν, σύμφωνα με την αρχή της καταχώρισης, η οικονομική μονάδα καταχωρεί στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστάμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση καταχώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα προσδιορίζεται, ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων καταχωρείται αρχικώς στην εύλογη αξία του Ειδικό εργα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε καταχωρείται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμειακής τιμής μετρητοίς καταχωρείται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

3.22.ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω στοιχεία, τα οποία περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις Χρηματοοικονομικές 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.

Η συμφωνία της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους της χρήσεως, η οποία πρέπει να εμφανίζεται:

- 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.
- 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 δανειακών 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 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Για τα ενσώματα πάγια στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, 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.

Επιπρόσθετα πρέπει να γνωστοποιηθούν και οι παρακάτω πληροφορίες στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων:

- 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.
- Η παραχώρηση της χρήσης παγίων σε θυγατρικές εταιρίες χωρίς εμφανές αντάλλαγμα.

3.23.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι σχεδιασμένο σύμφωνα με τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία καθορίζει την δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου όσο αφορά τη λειτουργία και συνδεσμολογία τους είναι επίσης εναρμονισμένοι με τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι αρχές πάνω στις οποίες σχεδιάστηκε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι οι ακόλουθες της λογιστικής επιστήμης:

1. Η αρχής της αυτονομίας,
2. Η αρχής 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 είναι άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους. Η καθολική εφαρμογή των δύο πρώτων έχει ως αποτέλεσμα την ορθή και αξιόπιστη κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης συνεπώς και την εφαρμογή της τρίτης αρχής.

3.24.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Ο όρος «Πάγια» αναφέρεται στο έδαφος που είναι εγκαταστημένη και κατέχει «κατά κυριότητα» η επιχείρηση, στα διάφορα κτίσματα καθώς επίσης στις τεχνικές κατασκευές και στα τεχνικά μέσα, ανάλογα με τα τεχνικά χαρακτηριστικά και τις ιδιότητες τους, που κατέχει μόνιμα η επιχείρηση και αποτελούν τους πόρους για την παραγωγή των προϊόντων και την παροχή των υπηρεσιών της επιχείρησης. Βασική προϋπόθεση των παραγωγικών συντελεστών αυτών για να θεωρούνται πάγια αποτελεί το μεγάλο χρονικό διάστημα που πρέπει να τα κατέχει και να τα χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Συνήθως αυτό το χρονικό διάστημα είναι όσο διαρκεί η ωφέλιμη τεχνολογικά και οικονομικά ζωή τους.

Για τον κάθε παραγωγικό τομέα χαρακτηρίζονται διαφορετικά στοιχεία ως πάγια. Ορισμένα παραδείγματα για τον κάθε παραγωγικό τομέα είναι τα εξής:

Στην πρωτογενή παραγωγή: για τη γεωργία, οι αγροί, τα μηχανήματα των καλλιεργειών και τα ζώα αναπαραγωγής ή/και παραγωγής ζωοκομικών προϊόντων. Για την αλιεία, τα αλιευτικά σκάφη και ο λοιπός αλιευτικός εξοπλισμός. Για την εξορυκτική δραστηριότητα ιδιαίτερη κατηγορία αποτελούν τα ορυχεία, ενώ στο μηχανολογικό της εξοπλισμό εξομοιώνεται με τη βιομηχανική δραστηριότητα.

Στη δευτερογενή, τη μεταποιητική δραστηριότητα, στην κατηγορία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται κυρίως: τα οικόπεδα, τα βιομηχανοστάσια, τα

μηχανήματα, οι κτιριακές και μηχανολογικές Εγκαταστάσεις, τα εργαλεία και τα μεταφορικά μέσα.

Στην τριτογενή δραστηριότητα, για το εμπόριο, παραγωγικά μέσα αποτελούν κυρίως: οι αποθήκες, τα ψυγεία, οι Εγκαταστάσεις των καταστημάτων και τα μέσα μεταφοράς. Για τις μεταφορές, τα μεταφορικά μέσα (πλοία αυτοκίνητα, αεροπλάνα, κ.λπ.), οι μόνιμες συσκευασίες (containers) κτλ

Στην τεταρτογενή δραστηριότητα, για την ενέργεια ισχύουν ότι και στη μεταποιητική δραστηριότητα. Για τον τομέα της παροχής υπηρεσιών, η κατηγορία των παγίων περιλαμβάνει κυρίως κτίρια γραφείων, τηλεπικοινωνιακά μέσα, ηλεκτρονικούς υπολογιστές κ.λπ.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει και εκμεταλλεύεται η κάθε επιχείρηση, έχουν τα τεχνικά χαρακτηριστικά και τις ιδιότητες της γενικής κατηγορίας αλλά ταυτόχρονα έχουν και ιδιαίτερα χαρακτηριστικά με τα οποία μπορεί να παραχθεί το προϊόν ή να παρέχονται οι υπηρεσίες της εκάστοτε επιχείρησης. Τέτοια παραδείγματα είναι στη βιομηχανία, τα μηχανήματα των διαφόρων βιομηχανικών κλάδων, όπως οι αργαλειοί για την υφαντουργία, οι πρέσες για την επεξεργασία μετάλλων, οι φούρνοι για τα κεραμουργεία, κ.λπ. Παραδείγματα στις μεταφορές, είναι για τις θαλάσσιες τα διάφορα είδη πλοίων (επιβατηγά, φορτηγά, πετρελαιοφόρα, containers, κ.λπ.) και για τις χερσαίες τα διάφορα είδη χερσαίων μεταφορικών μέσων (αυτοκίνητα φορτηγά, αυτοκίνητα επιβατηγά, αυτοκίνητα ψυγεία, σιδηρόδρομοι, κ.λπ.).

3.25.ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ

Ο τρόπος αποτίμησης των παγίων ορίζεται με το Άρθρο 43 του Νόμου 2190/1920 των ανωνύμων εταιριών.

Σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης του συγκεκριμένου άρθρου η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζεται στις ετήσιες οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να αποτιμώνται βάσει της αρχής της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και να ισχύουν οι εξής γενικές αρχές:

α. Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.

β. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.

γ. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

δ. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

ε. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά.

στ. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις.

Η τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" της κατηγορίας "λοιπά έξοδα εγκαταστάσεων".

Κόστος παραγωγής ή ιδιο κατασκευής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγορών καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται, ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" ή στο προσάρτημα όταν είναι αξιόλογο.

Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, και οι κινητές αξίες όπως τα χρεόγραφα μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης κάθε στοιχείου. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ των στοιχείων αυτών μεταφέρονται στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως".

Στο Προσάρτημα πέραν των υπολοίπων πληροφοριών θα πρέπει να αναφέρονται οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού, η αξία τους σε ευρώ που προκύπτει από μετατροπή ξένων νομισμάτων, να παρατίθενται οι βάσεις της μετατροπής των ξένων νομισμάτων σε ευρώ και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών, δηλαδή αν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποίησής τους.

3.26.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού επιτρέπεται μόνο με την εφαρμογή ειδικού νόμου. Κάθε φορά που αναπροσαρμόζονται οι αξίες των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να αναφέρονται και να επεξηγούνται στο προσάρτημα της κλειόμενης χρήσης που έγινε η αναπροσαρμογή όλες οι κινήσεις των σχετικών λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υπολογίζεται όπως ορίζουν τα Άρθρα 20-27 του νόμου 2065/1992 περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και των σχετικών υπουργικών εγκυκλίων που ανακοινώνονται από το Υπουργείο Οικονομικών στα έτη που είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να προβούν σε αναπροσαρμογή των αξιών των ακινήτων τους. Το 2012 είναι έτος αναπροσαρμογής και αναμένεται να ανακοινωθεί η σχετική εγκύκλιος το επόμενο χρονικό διάστημα.

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς. Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν μόνο την αξία των ακινήτων, που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθωμένα πάνω από 2 χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται της αναπροσαρμογής της αξίας τους, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η σύμβαση.

Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

Μέχρι την 31/12/2012, υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού τους, να προβούν στην αναπροσαρμογή της αξίας των

ακινήτων που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους.

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλοστρώσεις, αποχετεύσεις, μαντρότοιχοι κλπ.), καθόσον αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες Εγκαταστάσεις.

Ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης και περαιτέρω, ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.

Σύμφωνα με την 1114301/ΠΟΛ.1152/14.11.2008 απόφαση του Υπουργείου. Οικονομίας και Οικονομικών για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατά το έτος 2008, κατά το οποίο έγινε και η τελευταία αναπροσαρμογή, ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2003, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε κατά το έτος 2004.

Για τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2004, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 2003.

Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων από την 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ενεργείται, με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές:

α) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.

β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2004 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2004, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια.

γ) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2005 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2005, με συντελεστή 1,30 προκειμένου για γήπεδα και 1,25 προκειμένου για κτίρια.

δ) Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2006 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2006, με συντελεστή 1,25. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,20.

ε) Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2007 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, με συντελεστή 1,20. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,15.

Οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2007.

Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο.

Από την προκύπτουσα υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Κέρδη και Ζημίες". Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:

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

β) Οι προσωπικές εταιρίες θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους.

γ) Οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου αυτών, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, με τροποποίηση του καταστατικού τους, από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων.

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

ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους. Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

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

Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή παρέχει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στο επόμενο χρονιά.

Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κάμπινγκ δεν υπόκειται σε φορολογία το 50% της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ολοκλήρου του γηπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίσματα ή άλλες Εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματα της.

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται από την αξία που προκύπτει οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Οι συντελεστές αναπροσαρμογής του 2008 ορίστηκαν με την ΠΟΛ.1152/14.11.2008 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων και έχουν ως εξής:

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

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

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους θα προβούν και οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, χωρίς όμως να προβούν σε κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που θα προκύψει.

Οι επιχειρήσεις αυτές, ως αξία κτήσης επί της οποίας θα εφαρμοσθούν οι συντελεστές που αναφέρονται πιο πάνω, θα λάβουν την εύλογη αξία που εμφανίζεται στα βιβλία τους στις 31.12.2004, ανεξάρτητα αν τα βιβλία αυτά τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Κ.Β.Σ.). Σε κάθε περίπτωση όμως η αναπροσαρμοσμένη αξία που θα προκύψει από την εφαρμογή των συντελεστών επί της ως άνω αξίας δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την τρέχουσα εύλογη αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Για όσες επιχειρήσεις δεν αναπροσάρμοσαν την αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, ως αξία κτήσης θα ληφθεί υπόψη η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2004.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τον Κ.Β.Σ. θα καταχωρούν την

προκύπτουσα υπεραξία στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», ενώ όσες τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Δ.Λ.Π., θα αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων τους μόνο στο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

3.27.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

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.

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

Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στη πάροδο του χρόνου και στην οικονομική αποζημίωση του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησης του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές

φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

Τα ποσά των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) των κατηγοριών "έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως" και "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου", καθώς και τα ποσά των λογαριασμών "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων", "έξοδα αναδιοργανώσεως" και "λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" της κατηγορίας "λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως" αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης πολυετούς απόσβεσης "συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων" και αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης. Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών που αφορούν τη χρήση αναφέρονται στο προσάρτημα.

Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης "πολυετούς απόσβεσης" απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο. Τα ποσά που εμφανίζονται στα έξοδα εγκατάστασης "πολυετούς απόσβεσης", που αφορούν τη χρήση, αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

Η διενέργεια των αποσβέσεων κατά 1 έτος και μετά είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις 3 πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή 0% είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

Τα ποσοστά αποσβέσεων που ορίζονται με βάση την νομοθεσία αφορούν ετήσια απόσβεση. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις αποσβένεται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, γι' αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Οι τακτικές αποσβέσεις, που διενεργούνται με τις μεθόδους που προαναφέρθηκαν, υπολογίζονται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ελληνική νομοθεσία και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων από τον νόμο συντελεστών, επί της σε ευρώ αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους.

3.28.ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

Στη σταθερή μέθοδο απόσβεσης το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή όπως ορίζεται από το Π.Δ. 299/2003 για κάθε περίπτωση επί της τιμής κτήσεως. Όταν υπάρχει υπολειμματική αξία τότε ο συντελεστής απόσβεσης πολλαπλασιάζεται επί της τιμής κτήσεως, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του στοιχείου η οποία παραμένει σταθερή σε όλη τη διάρκεια χρησιμοποίησής του. Αν όμως η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

Για οικοδομές και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικώς, κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία, κατώτερος 3% και ανώτερος 6%.

Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις, κατώτερος 3% και ανώτερος 5%.

Για βιομηχανοστάσια και παρακολουθήματά τους, καθώς και τις αποθήκες που είναι συνεχόμενες με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών ή την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων, κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

Τα ποσοστά απόσβεσης υπολογίζονται στην αξία μόνο των κτισμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους. Από το ποσό της αναγνωριζόμενης απόσβεσης αφαιρείται η παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό 10% ή 5% επί του ακαθάριστου εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κ.λπ., αναλόγως της περίπτωσης.

Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 11% και 15% αντίστοιχα.

Για τα λοιπά μηχανήματα και Εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων κατώτερα: 15% και ανώτερος 20%.

Των λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος 11% και ανώτερος 15%.

Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

Για τα μεταφορικά μέσα (εκτός από τα πλωτά και τα εναέρια) και το τροχαίο υλικό οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

Για τουριστικά λεωφορεία και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

Για φορτηγά αυτοκίνητα κατώτερος 15% και ανώτερος 20%.

Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσυκλέτες:

Εκπαιδευτηρίων, κατώτερος 11% και ανώτερος 15%.

Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών), κατώτερος 19% και ανώτερος 25%.

Λοιπών επιχειρήσεων, κατώτερος 11% και ανώτερος 15%.

Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης ορίζονται, αντίστοιχα, σε 24% και 30%.

Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των λοιπών επιχειρήσεων ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

Για τα είδη εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή αριθμομηχανές, λογιστικές μηχανές, φωτοαντιγραφικά και φωτοτυπικά μηχανήματα, γραφομηχανές, μαγνητόφωνα, προβολείς διαφανειών, τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές, FAX, καθώς και τα επιστημονικά όργανα και τις συσκευές εργαστηρίου χημείου, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 15% και 20% αντίστοιχα.

Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 24% και 30% αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε 34% και 40% αντίστοιχα. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε 24% και 30% αντίστοιχα. Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.

3.29.ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο οι κατώτεροι ή ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή τρία. Οι συντελεστές αποσβέσεων της φθίνουσας μεθόδου υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Κατά τη διαχειριστική περίοδο που η αναπόσβεστη αξία των πάγιων περιουσιών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχείριση, είναι μικρότερη από το ποσοστό 10% της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεσθεί σε αυτή τη διαχείριση.

3.30.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ανάμεσα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 και την ελληνική νομοθεσία υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών

στοιχείων των επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα το Δ.Λ.Π.16 εφαρμόζεται σε όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια με εξαίρεση τα πάγια για επένδυση στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.40 και τα κατεχόμενα πάγια με σκοπό την πώληση. Αντίθετα τα ελληνικά πρότυπα εφαρμόζονται σε όλα τα πάγια χωρίς να διακρίνονται σε κατηγορίες ανάλογα με την χρήση και τον σκοπό κατοχής τους.

Για την αναγνώριση ενός στο χείο υ ως πάγιο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 θα πρέπει να ισχύουν αθροιστικά ότι πιθανολογούνται μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του στοιχείου να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Ενώ με τα ελληνικά πρότυπα σαν πάγια αναγνωρίζονται τα στοιχεία εκείνα που η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει την κυριότητα τους.

Παρόλο που για τον προσδιορισμό της αρχικής αξίας των παγίων εκτός των ακινήτων ισχύουν τα ίδια τόσο με τα διεθνή όσο και με τα ελληνικά πρότυπα, δηλαδή στην αρχική αξία συμπεριλαμβάνονται η τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα κτίσης, στα ακίνητα σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα αθροίζονται η συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων και οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου ενώ στα ελληνικά πρότυπα ως αρχική αξία αναγνωρίζεται μόνο η συμβολαιογραφική αξία και τα έξοδα κτίσης ακινητοποιήσεων και οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Κατά το Δ.Λ.Π.16, στην αξία κτήσης προστίθενται και πιθανά κόστη αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης. Ενώ σχετικά με τα μεγάλα ανταλλακτικά, αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά σαν πάγια και υπόκεινται σε απόσβεση καθώς θεωρείται ότι αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο του παγίου που έχει μία οικονομική οντότητα.

Αναφορικά με τις μεγάλες επισκευές όπως είναι οι επισκευές που πραγματοποιούνται στα μεγάλα πλοία, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ορίζουν ότι το κόστος αυτών των επισκευών επιβαρύνει την αξία του παγίου και αποσβένεται μέχρι την επόμενη επισκευή. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τέτοιου είδους κόστος κατανέμονται σε κάθε χρήση είτε ως προβλέψεις είτε ως μεταβατικοί λογαριασμοί και δεν μεταβάλουν την αξία του παγίου.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το ποσό των επιχορηγήσεων των ενσώματων παγίων μπορεί να μειώσει την αξία κτήσης των παγίων το οποίο συνεπάγεται ότι και οι αποσβέσεις του παγίου θα είναι μειωμένες, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.

Όσον αφορά τις μεταγενέστερες δαπάνες τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. ορίζουν ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες αυξάνουν την αξία κτήσης μόνο αν αυξήσουν και τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου πέραν από αυτά της αρχικής αναγνώρισης.

Η βασική μέθοδος αποτίμησης ανεξαρτήτου προτύπου είναι του κόστους κτήσης. Εναλλακτικά με τα διεθνή πρότυπα μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας όπου

η προκύπτουσα υπεραξία υπόκειται σε φορολογία. Η ελληνική νομοθεσία ορίζει να γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κάθε 4 χρόνια με βάση τους συντελεστές που ορίζει το Υπουργείο οικονομικών.

Όσον αφορά τις υπεραξίες που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή, αυτές μεταφέρονται με βάση τα διεθνή πρότυπα στα ίδια κεφάλαια σε λογαριασμό αποθεματικού. Η δε κεφαλαιοποίηση της προκύπτουσας υπεραξίας με την έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους εφαρμόζεται μόνο για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές τους Καταστάσεις σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Τα διεθνή πρότυπα αναφέρουν ότι σε περίπτωση ζημίας από αναπροσαρμογή, αυτή συμψηφίζεται με το αποθεματικό που υπάρχει και αν δεν υπάρχει αποθεματικό, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης μειώνοντάς τα αντίθετα η ελληνική νομοθεσία απαιτεί να γίνονται προβλέψεις υποτίμησης των παγίων.

Οι αποσβέσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που πηγάζουν από το στοιχείο αυτό, μετά τον υπολογισμό της πιθανής υπολειμματικής αξίας. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων καθορίζεται από τη διοίκηση. Στην πορεία υπάρχει η δυνατότητα να μεταβάλλεται η διάρκεια απόσβεσης των παγίων ή και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζει η επιχείρηση. Οι αποσβέσεις σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα διενεργούνται βάσει των ανώτερων και κατώτερων συντελεστών απόσβεσης που ορίζει η νομοθεσία.

Το Δ.Λ.Π. 16 επιβάλλει έναν μεγάλο αριθμό γνωστοποιήσεων σχετικά με τα ενσώματα πάγια όπου γίνεται εκτεταμένη ανάλυση στις σημειώσεις έτσι δεν είναι υποχρεωτικό να εμφανίζεται ξεχωριστά η αξία κτήσης, η αποσβεσμένη αξία και το αναπόσβεστο υπόλοιπο αλλά αρκεί η εμφάνιση του αναπόσβεστου υπολοίπου.

Συμπερασματικά με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π.16 αλλά και γενικά των Δ.Λ.Π. υπάρχει μία σημαντική διαφοροποίηση στα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης σε σύγκριση με τα ελληνικά πρότυπα..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

4.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο σκοπός της εμπειρικής έρευνας είναι να εξετάσει τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιλογή για την εφαρμογή της μεθόδου της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις” καθώς επίσης και τον βαθμό επιρροής τους.

4.2.ΕΠΙΛΟΓΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Για να είναι το δείγμα αξιόπιστο συλλέχθηκαν στοιχεία από εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, ανεξάρτητα εάν εφαρμόζουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής στα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους. Το δείγμα περιλαμβάνει 733 παρατηρήσεις από 169 επιχειρήσεις για την περίοδο από το 2005 έως το 2010. Εξετάστηκε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από κάθε κλάδο, με εξαίρεση τον τραπεζικό και τον ασφαλιστικό κλάδο λόγω των ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζουν. Η επιλογή αυτής της διάρκειας έγινε με κριτήριο το γεγονός ότι από το 2005 οι εισηγμένες εταιρίες του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών υποχρεούνται να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δίνει την δυνατότητα στις διοικήσεις των επιχειρήσεων να εφαρμόσουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων.

Η συλλογή του δείγματος προέρχεται από τις βάσεις δεδομένων της Hellstat, καθώς επίσης και από την βάση δεδομένων του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών μέσω της ιστοσελίδας του (www.ase.gr). Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία όλες οι εισηγμένες εταιρίες είναι υποχρεωμένες από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς να δημοσιεύουν τις ετήσιες και ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών και στις εταιρικές τους ιστοσελίδες.

Στη διεθνή βιβλιογραφία τις τελευταίες δεκαετίες πλήθος ερευνών έχουν ασχοληθεί με το θέμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και με τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν αυτή την πρακτική.

Έχοντας εξετασθεί οι αναπτυγμένες οικονομίες του Ηνωμένου Βασιλείου, των ΗΠΑ και της Αυστραλίας, η πλειοψηφία των ερευνητών έχει καταλήξει στο συμπέρασμα πως για τους επενδυτές έχει σημαντική αξία η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων δεδομένου ότι προϋδεάζει για μία επιτυχημένη και κερδοφόρα μελλοντική πορεία της επιχείρησης.

4.3.ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στην έρευνα είναι η εξέταση ερευνητικών υποθέσεων στηριγμένες στην ιστορική ανασκόπηση που υπάρχει για το συγκεκριμένο θέμα προς έρευνα.

4.4.ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Οι μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την υλοποίηση της εμπειρικής προσέγγισης είναι το μέγεθος, η μόχλευση, η ανάπτυξη και ο λόγος των ενσώματων παγίων προς τα ασώματα πάγια της εταιρείας.

4.4.1.ΜΕΓΕΘΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Ο Zimmerman σε μελέτες του το 1983 και το 1994 κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι μεγάλες οικονομικές οντότητες που διαθέτουν αξιοπρόσεκτο πλούτο, για να μην προκαλούν με το μέγεθός τους, εφαρμόζουν συχνότερα, από τις μικρού μεγέθους επιχειρήσεις, λογιστικές μεθόδους που παρουσιάζουν μια πιο συντηρητική εικόνα της κερδοφορίας.

Επιπλέον, οι Lin και Peasnell (2000) ερεύνησαν δείγμα εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου που εφάρμοζαν την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων για το διάστημα 1989-1991. Το συμπέρασμα της έρευνας ήταν ότι η θετική αναπροσαρμογή συσχετίζεται μεταξύ άλλων παραγόντων και με το μέγεθος των επιχειρήσεων και ότι οι μεγάλες εταιρείες τείνουν να αναπροσαρμόζουν τα ενσώματα πάγια περισσότερο από ότι οι μικρότερες. Επίσης, σύμφωνα με Brown et. al, (1992) στις περιπτώσεις όπου οι μεγάλες επιχειρήσεις εμφανίζουν υπέρογκα κέρδη και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους είναι πολύ πιθανό να προκαλέσουν με πιθανό αποτέλεσμα οι επενδυτές να αποσύρουν τα κεφάλαια τους και να τα επενδύσουν αλλού, τότε επιδιώκουν να καταγράψουν χαμηλότερα ποσοστά κέρδους και έχουν περισσότερα κίνητρα να επανεκτιμήσουν την αξία των παγίων.

Η ερευνητική υπόθεση(1) που χρησιμοποιείται είναι ότι όσο πιο μεγάλη είναι μια επιχείρηση τόσο πιο πιθανό είναι να ακολουθήσει την μέθοδο της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

4.4.2.ΜΟΧΛΕΥΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Σύμφωνα με την έρευνα των Whittred και Chan (1992) οι οποίοι εξέτασαν τις πρακτικές που εφαρμόστηκαν για την αναπροσαρμογή των εταιρειών της Αυστραλίας κατά την περίοδο μεταξύ του 1980 και του 1984 συμπεραίνεται ότι οι επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να προχωρήσουν σε αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους όταν το επίπεδο της μόχλευσης αυξάνεται και η δανειοληπτική ικανότητά τους είναι μειωμένη.

Συμπληρωματικά ευρήματα της έρευνας είναι το γεγονός ότι όσοι εφαρμόζουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων παρουσιάζουν αυξημένη μόχλευση και αυξημένες πιθανότητες να μην καταφέρουν να ανταποκριθούν στις δανειακές τους υποχρεώσεις.

Επιπρόσθετα οι Gaermynck and Veugelers (1999) με την μελέτη τους στις βέλγικες επιχειρήσεις απέδειξαν ότι όσο χαμηλότερους δείκτες μόχλευσης έχουν οι επιχειρήσεις τόσο λιγότερες πιθανότητες υπάρχουν για να αναπροσαρμόσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία. Γεγονός που αποδεικνύεται καθώς μια θετική αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων στοιχείων αυξάνει την λογιστική αξία όλων των παγίων και το αποθεματικό αναπροσαρμογής, βελτιώνοντας έτσι τον δείκτη χρέους προς το μετοχικό κεφάλαιο. Δεδομένου της βελτίωσης του δείκτη χρέους προς μετοχικό κεφάλαιο στον ισολογισμό της εταιρείας, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων μπορούν να διαπραγματευτούν ευνοϊκότερους δανειακούς όρους για τις υποχρεώσεις τους. Επομένως οι εταιρείες με μεγάλο δείκτη μόχλευσης τείνουν να εφαρμόζουν την αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων Lin και Peasnell (2000a) . Brown et. al,(1992).

Οι Missonier-Piera (2007) φανέρωσαν με την έρευνα τους ότι οι εταιρείες που αναπροσαρμόζουν την αξία των περιουσιακών τους στοιχείων συνήθως έχουν υψηλότερο δείκτη μόχλευση από ότι οι εταιρείες που εφαρμόζουν την μέθοδο του ιστορικού κόστους για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων τους. Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν την μέθοδο της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων σε μία προσπάθεια βελτίωσης της δανειοληπτική ικανότητά και την πιθανότητα μη εκπλήρωσης των δανειακών υποχρεώσεων των οικονομικών μονάδων.

Η ερευνητική υπόθεση(2) που χρησιμοποιείται είναι ότι όσο υψηλότερος είναι ο δείκτης δανειακής μόχλευσης μιας οικονομικής οντότητας, τόσο πιθανότερο είναι να εφαρμόσει την μέθοδο της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

4.4.3.ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Σύμφωνα με την μελέτη των Brown et. al, (1992) οι επιχειρήσεις που διαθέτουν τις περισσότερες προοπτικές ανάπτυξης είναι πιο πιθανό να χρησιμοποιήσουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής των παγίων, διότι τους επιτρέπει να επανακτήσουν την δανειστική τους ικανότητα και να μειώσουν το δανειακό κόστος με απώτερο σκοπό να αποφύγουν μία πιθανή συρρίκνωση. Επιπλέον οι Brown et. al, και οι Whittred και Chan (1992) με τις έρευνες που πραγματοποίησαν τεκμηριώνουν το γεγονός ότι οι οικονομικές μονάδες που αναπροσαρμόζουν τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, παρουσιάζουν

περισσότερες δυνατότητες ανάπτυξης σε σύγκριση με οικονομικές μονάδες οι οποίες δεν ακολουθούν την συγκεκριμένη στρατηγική.

Η ερευνητική υπόθεση(3) που χρησιμοποιείται είναι ότι η μέθοδος της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βρίσκει πιο πρόσφορο έδαφος στις επιχειρήσεις με περισσότερες δυνατότητες ανάπτυξης.

4.4.4.Ο ΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

Οι Lin και Peasnell (2000) υιοθέτησαν την υπόθεση ότι εάν η επιχείρηση διαθέτει μεγάλο αριθμό ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με το σύνολο των παγίων τότε η θετική αναπροσαρμογή τους θα είναι πιο κερδοφόρα και κατ' επέκταση θα οδηγήσει σε αύξηση της αξίας της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, οι Brown et al (1992) και οι Lin και Peasnell (2000) διατύπωσαν την άποψη ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της πολιτικής για αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων και της έντασης των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Ο λόγος ασώματων προς ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, περιγράφει το ποσοστό των ασώματων παγίων σε σχέση με τα ενσώματα πάγια στην επιχείρηση και χρησιμοποιήθηκε από τους Kousenidis et, al. (2010). Η συγκεκριμένη έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις που έχουν μικρό λόγο ασώματων προς ενσώματων πάγιων, έχουν και λιγότερες πιθανότητες να αναπροσαρμόσουν τα πάγια τους.

Η ερευνητική υπόθεση(4) που χρησιμοποιείται είναι ότι όσο μικρότερη είναι η αναλογία των ασώματων προς ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε μια επιχείρηση τόσο πιθανότερο είναι να προχωρήσει σε αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

4.5.ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΤΕΣΤ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στην εμπειρική προσέγγιση βασίζεται στην μονομεταβλητή ανάλυση και στην πολυμεταβλητή ανάλυση. Χρησιμοποιούνται παραμετρικά για να εξετασθεί εάν οι μέσοι των κάθε μεταβλητών που ορίστηκαν είναι στατιστικά σημαντικοί στις εταιρίες που αναπροσαρμόζουν. Για να εξεταστούν όλες αυτές οι μεταβλητές μαζί, χρησιμοποιήθηκε μια παλινδρόμηση όπου η εξαρτημένη μεταβλητή είναι μια dummy μεταβλητή που παίρνει την τιμή 1 για τις εταιρείες που αναπροσαρμόζουν και την τιμή 0 για τις εταιρείες που δεν αναπροσαρμόζουν .

Η γενική μορφή του εμπειρικού μοντέλου είναι:

$$\text{Reval}_{i,t} = a_0 + a_1 \text{Leverage}_{i,t} + a_2 \text{GO}_{i,t} + a_3 \text{Intangibility_Ratio}_{i,t} + a_4 \text{Size}_{i,t} + e_{i,t}$$

$i=0,1$

Όπου το $\text{Reval}_{i,t}$ παίρνει τιμές 1 για τις εταιρείες που αναπροσαρμόζουν τα ενσώματα πάγια τους στον για το έτος t και τιμές 0 για τις εταιρείες που δεν αναπροσαρμόζουν. Το Leverage αντιπροσωπεύει τον βαθμό δανειακής μόχλευσης της επιχείρησης, το GO δείχνει τον βαθμό ανάπτυξης της εταιρείας, το $\text{Intangibility Ratio}$ δείχνει τον λόγο ενσώματων προς ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και. το Size μετρά το μέγεθος της. Το e_{it} είναι ο διαταρακτικός όρος, που προκύπτει λόγω της παλινδρόμησης.

4.6.ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

Η εξαρτημένη μεταβλητή που χρησιμοποιήθηκε είναι η απόφαση της διοίκησης να εφαρμόσουν την αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Με τον όρο αναπροσαρμογή θεωρείται η θετική αναπροσαρμογή των παγίων, δηλαδή η αύξηση της αξίας των παγίων. Οι επιχειρήσεις εμφανίζουν την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως αποθεματικό αναπροσαρμογής ενσώματων παγίων. Η μεταβλητή παίρνει δύο τιμές, 1 για τις επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν τα ενσώματα πάγια τους και τιμές 0 για τις επιχειρήσεις που δεν αναπροσαρμόζουν.

Ο τρόπος υπολογισμού του δείκτη μόχλευσης των επιχειρήσεων που χρησιμοποιείται είναι κατά τους Brown et al. (1992) και τους Missonier- Piera (2007) ο λόγος συνολικό χρέος / συνολικά πάγια στοιχεία της επιχείρησης. Σκοπός είναι να μετρηθεί ο δείκτης ρευστότητας όπου σαν συνολικό χρέος χρησιμοποιούμε τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης και σαν συνολικά πάγια το κυκλοφορούν ενεργητικό μαζί με τα αποθέματα. Αναμένεται ότι όσο υψηλότερος είναι ο δείκτης τόσο πιθανότερο είναι για μια οικονομική οντότητα να αναπροσαρμόσει τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία της.

Η ανάπτυξη της εταιρείας που μετριέται με τον λογάριθμο των πωλήσεων $\log(\text{sales})$, για να παρουσιαστεί η διαχρονική μεταβολή των πωλήσεων όπου προβλέπεται θετική σχέση με την αναπροσαρμογή παγίων.

Ο λόγος ασώματων προς ενσώματων πάγιων κατά τους Kousenidis et al. (2010) υπολογίζεται από τον λόγο ασώματα προς ενσώματα πάγια στοιχεία της επιχείρησης και αναμένεται η ύπαρξη αρνητικής σχέσης.

Για τον τρόπο υπολογισμού του μεγέθους της επιχείρησης οι Brown et. al, (1992) χρησιμοποίησαν τα συνολικά πάγια πριν την αναπροσαρμογή, οι Lin και Peasnell (2000)

χρησιμοποίησαν ως μέτρο σύγκρισης τον λογάριθμο των πωλήσεων και η Cotter (1999) βασίστηκε στα λειτουργικά έσοδα. Στην εμπειρική προσέγγιση ακολουθήθηκε το μοντέλο των Kousenidis et al.(2010) όπου χρησιμοποιείται η αγοραία κεφαλαιοποίηση ως μέτρο σύγκρισης. Αναμένεται να υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ μεγέθους εταιρίας και αναπροσαρμογής παγίων.

4.7.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

4.7.1.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ

Το δείγμα περιλαμβάνει 733 παρατηρήσεις από 169 επιχειρήσεις για την περίοδο 2005-2010 και προέρχεται από τις βάσεις δεδομένων της Hellastat και του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών.

Στον πίνακα παρουσιάζονται οι ελάχιστες και μέγιστες τιμές, οι μέσες τιμές, οι διάμεσοι και οι τυπικές αποκλίσεις για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή του δείγματος.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ					
	REVALDUM	LEVERAGE	GO	INTANGIBILITY	SIZE
MEAN	0.11	0.18	1.39	0.04	18.52
MEDIAN	0.00	0.16	0.75	0.00	18.38
MAXIMUM	1.00	0.66	25.14	1.26	23.04
MINIMUM	0.00	0.00	0.04	0.00	13.27
Std. Dev.	0.32	0.13	2.14	0.12	1.54

4.7.2.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ

Για την εμπειρική ανάλυση των ερευνητικών αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε η παλινδρόμηση logistic regression.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ					
	REVALDUM	LEVERAGE	GO	INTANGIBILITY	SIZE
Coefficient	-0.52	0.28	-0.51	-3.06	-0.05
p-value	0.72	0.76	0.01	0.14	0.48
McFadden R-squared	0.04				

Το κατά πόσο το μοντέλο ερμηνεύει τα αποτελέσματα και οι μεταβλητές δίνουν αρκετή επεξηγηματική πληροφόρηση φανερώνεται από τον δείκτη McFadden R Squared. Ο δείκτης McFadden R Squared χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση των μοντέλων που περιλαμβάνουν περισσότερες από μια ανεξάρτητες μεταβλητές. Όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του δείκτη, τόσο πιο αντιπροσωπευτικό είναι το μοντέλο. Στα αποτελέσματα της έρευνας το McFadden R Squared έχει τιμή 0,04 όπου είναι αρκετά ικανοποιητικό. Αυτό σημαίνει ότι με βάση το

δείγμα οι ανεξάρτητες μεταβλητές μπορούν να εξηγήσουν το 4% των μεταβολών του μοντέλου $Reval_{i,t}$.

Από την εμπειρική προσέγγιση διαπιστώνεται ότι το μέγεθος των ελληνικών επιχειρήσεων είναι στατιστικά ασήμαντο και αρνητικό, με αποτέλεσμα να απορρίπτεται η ερευνητική υπόθεση(1). Ταυτίζεται όμως με τους Missonier-Piera (2007) που διαπίστωσαν αρνητική σχέση μεταξύ του μεγέθους των επιχειρήσεων και της αναπροσαρμογής των παγίων στην ερευνά τους.

Για την μόχλευση παρατηρείται ότι η επιρροή της παρουσιάζεται στατιστικά ασήμαντη για τις ελληνικές επιχειρήσεις, έτσι δεν υποστηρίζεται η ερευνητική υπόθεση(2) που ανέφερε ότι οι επιχειρήσεις με μεγάλο δείκτη μόχλευσης είναι και αυτές που έχουν τις περισσότερες πιθανότητες να αναπροσαρμόσουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους.

Οι προοπτικές ανάπτυξης της οικονομικής μονάδας έχουν υψηλό και θετικό βαθμό σημαντικότητας στατιστικά με συνέπεια να υποστηρίζεται η αρχική ερευνητική υπόθεση(3) ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της ανάπτυξης της επιχείρησης και την αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της.

Στην έρευνα αποδεικνύεται ότι ο λόγος ασώματων προς ενσώματων πάγιων είναι στατιστικά ασήμαντο και έρχεται σε αντίθεση με την ερευνητική υπόθεση(4) που ανέφερε ότι όσο μικρότερη είναι η αναλογία των ασώματων προς ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε μια επιχείρηση τόσο πιθανότερο είναι να προχωρήσει σε αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο σκοπός της διπλωματικής εργασίας ήταν η μελέτη του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις” και η αντιπαραβολή του με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και την ισχύουσα Ελληνική Νομοθεσία. Επιπρόσθετα, στα πλαίσια της διπλωματικής εργασίας πραγματοποιήθηκε εμπειρική έρευνα με στόχο να διερευνηθούν οι παράγοντες που επηρεάζουν την επιλογή για την εφαρμογή ή μη της μεθόδου της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις” καθώς επίσης και τον βαθμό επιρροής τους. Η βιβλιογραφική ανασκόπηση και η αρθρογραφία συνέβαλλαν έτσι ώστε να τεθούν οι θεωρητικές βάσεις για την καλύτερη και σφαιρικότερη κατανόηση της εμπειρικής προσέγγισης.

Συμπερασματικά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ειδικότερα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”, σε θέματα που σχετίζονται με τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, έχουν βοηθήσει ώστε οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις να συντάσσονται με ορθότερο και ομοιόμορφο τρόπο ώστε οι πληροφορίες που περιέχουν για τις ελληνικές επιχειρήσεις να είναι περισσότερο συγκρίσιμες και αξιόπιστες καθώς επίσης και ομοειδείς με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού. Επίσης με την εφαρμογή του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις” οι πληροφορίες και τα οικονομικά στοιχεία που παρέχονται για τα ενσώματα πάγια που κατέχει μία οικονομική οντότητα τυγχάνουν μικρότερης αμφισβήτησης διότι οι διοικήσεις των επιχειρήσεων διαθέτουν περισσότερα εργαλεία και δυνατότητες ώστε να εμφανίζουν ακριβέστερη εικόνα της περιουσιακής κατάστασης των επιχειρήσεων η οποία αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα.

Κατά την εμπειρική προσέγγιση μελετήθηκε ένα δείγμα από εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών κατά την περίοδο 2005-2010 και πιο συγκεκριμένα τα χαρακτηριστικά τους που συνδέονται με την πολιτική της εφαρμογής της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων για την αποτίμησή τους στην εύλογη αξία, ώστε να φανούν ποιοι παράγοντες επηρεάζουν την χάραξη αυτής της πολιτικής. Τα χαρακτηριστικά που μελετήθηκαν είναι το μέγεθος, η μόχλευση, η ανάπτυξη και ο λόγος ασώματων προς ενσώματων πάγιων των επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι το μέγεθος, η μόχλευση και ο λόγος ασώματων προς ενσώματων πάγιων των

επιχειρήσεων δεν επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τις διοικήσεις ώστε να ακολουθήσουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων για την αποτίμηση τους. Σε αντίθεση με τον παράγοντα ανάπτυξη όπου αποδεικνύεται ότι σχετίζεται άμεσα με την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων. Ειδικότερα όσο υψηλότερες είναι οι προοπτικές ανάπτυξης μίας οικονομικής μονάδας τόσο μικρότερη είναι η πιθανότητα να ακολουθήσει την μέθοδο αναπροσαρμογής των ενσώματων πάγιων περιουσιακών της στοιχείων στην εύλογη αξία και το αντίστροφο.

Για την βελτίωση στην εφαρμογή του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις” μπορεί να προταθεί η θεσμοθέτηση καθολικής εφαρμογής του από όλες ανεξαρτήτως τις επιχειρήσεις, εισηγμένες ή μη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Επιπλέον η αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία να πραγματοποιείται από μία ανεξάρτητη αρχή κάθε χρόνο η οποία παράλληλα θα διευκρινίζει με σαφή τρόπο ποιες δαπάνες που αφορούν τα πάγια θεωρούνται έξοδα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα και ποιες δαπάνες θεωρούνται κόστος και κεφαλαιοποιούνται. Τέλος ο σαφής και λεπτομερής καθορισμός των ειδών των μεταγενέστερων δαπανών αυτών που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και αυτών που μεταφέρονται στα αποτελέσματα θα συνέβαλλε στην αποφυγή διαστρέβλωσης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Garrison, Noreen (2003), Διοικητική Λογιστική, εκδόσεις Κλειδάριθμος
- Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος (2004), Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης
- Γρηγοράκος Θεόδωρος (2005), Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού σχεδίου, εκδόσεις Σάκκουλα
- Grant Thornton (2006), Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Α' Τόμος), Β' έκδοση
- Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training, Δ' έκδοση
- Σακκέλης Εμμανουήλ (2004), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, εκδόσεις Βρυκούς
- Ντζανάτος Δημήτριος (2008), Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Βιβλίο Πρώτο, εκδόσεις Καστανιώτη Α.Ε.

ΑΡΘΡΑ

- Zimmerman J. (1983). Taxes and Firm Size. *Journal of Accounting and Economics* (2), pp.119 – 149.
- Watts R. and Zimmerman J. (1986). *Positive Accounting Theory* (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall).
- Begley J. (1990). Debt Covenants And Accounting Choice . *Accounting and Economics*, pp. 125-139
- Whittred G., Chan Y. (1992). Asset revaluations and the mitigation of underinvestment. *Abacus* , pp. 28(1), 58-74.
- Brown P., Loh A. (1992). Fixed asset revaluations and managerial incentives. *Abacus*, pp. 36-57.
- Easton P., Eddey P., Harris T. (1993). An investigation of revaluations of tangible longlived assets. *Journal of Accounting Research*, pp. 1-38.
- Bernard V. L. (1993). Discussion of An Investigation of Revaluations of Tangible Long-Lived Assets. *Journal of Accounting Research*, pp. 39-45.
- Barth M., Clinch G. (1998). Revalued Financial, Tangible, and Intangible
- Aboody D., Barth M., Kasznik R. (1999). Revaluations of fixed assets and future performance: evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, pp.149-178.

- Cotter J. (1999). Asset Revaluation and Debt Contracting. *Abacus*, pp. 268 – 285.
- Gaeremynck A., Veugelers R. (1999). The revaluation of assets as a signaling device: a theoretical. *Accounting and Business Research*, pp. 123–138.
- Lin Y.C., Peasnell K.V. (2000a). Asset Revaluation and Current Cost Accounting: UK Corporate Disclosure Decisions in 1983, *British Accounting Review*, pp.161 – 187.
- Lin Y.C., Peasnell K.V. (2000b). Fixed asset revaluation and equity depletion in UK. *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 359 – 394.
- Jaggi B., Tsui J. (2001). “Management Motivation and Market Assessment: Revaluations of Fixed Assets. *Journal of International Financial Management and Accounting*, pp. 160-187.
- Herrmann D., Saudagaran S.M., Thomas W.B. (2006). The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *Accounting Forum* , pp. 43-59.
- Missonier-Piera F. (2007). Motives for fixed asset revaluation: an empirical analysis with Swiss data . *The International Journal of Accounting*, pp. 186–205.
- Barlev B., Fried D., Haddad R., Livnat J. (2007). Reevaluation of Revaluations: A Cross-Country Examination of the Motives and Effects on Future Performance. *Journal of Business Finance & Accounting*, pp. 1025-1050.
- Cheng A.C., Lin S.W. (2009). When do firms revalue their assets upwards? Evidence from the UK. *International Journal of Accounting and Information Management*, pp. 166-188.
- Kousenidis D.V., Ladas A.C., Negakis C.I. (2010). The information content of Fixed Assets Revaluations in Greece: implications from the use of IFRS. *Essays in Honour of Professor Kafoutis, Panteion University* .

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <http://www.jstor.org/>
- <http://www.ssrn.com/>
- <http://research.chicagobooth.edu/arc/journal/index.aspx>
- <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>
- <http://www.ifrs.com/>
- <http://www.ifac.org/>
- <http://www.taxheaven.gr/>
- <http://www.iasplus.com/en/standards/standard14>
- http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf
- <http://onlinelibrary.wiley.com/>
- <http://www.sciencedirect.com/>
- <http://www.grant-thornton.gr/>
- scholar.google.gr