



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ,
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

του

ΚΑΣΤΡΙΝΟΣ ΣΩΖΩΝ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική
(με κατεύθυνση Λογιστική)

Σεπτέμβριος 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ	
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	7
2.1 Ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	7
2.2 Ιστορική Εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	9
2.3 Όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	10
2.4 Η εισαγωγή και η έκταση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων / Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π.) στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	12
2.5 Η εισαγωγή και η έκταση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων / Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελλάδα....	16
2.6 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	18
2.6.1 Τα ΔΛΠ και οι βασικές λογιστικές αρχές και κανόνες.....	18
2.6.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) σε ισχύ.....	20
2.6.3 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) σε ισχύ.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ	
ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	22
3.1 Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την Ελληνική Νομοθεσία.....	22
3.1.1 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.....	22
3.1.2 Βασικές Έννοιες Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	23
3.1.3 Αποσβέσεις Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	24
3.1.3.1 Ορισμοί και ερμηνεία σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία.....	24
3.1.3.2 Εφαρμογή του Π.Δ. 299/2003.....	26
3.1.3.3 Αντιμετώπιση ειδικών περιπτώσεων.....	27
3.1.3.4 Προβλεπόμενες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.....	28
3.1.3.5 Λογιστικός χειρισμός αποσβέσεων βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	28
3.2 Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	30
3.2.1 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 (Ενσώματα πάγια).....	30

3.2.1.1	Σκοπός και πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.16.....	30
3.2.1.2	Ορισμός και αναγνώριση των ενσώματων πάγιων στοιχείων.....	31
3.2.1.3	Αναγνώριση των αρχικών δαπανών.....	32
3.2.1.4	Αναγνώριση των μεταγενέστερων δαπανών.....	32
3.2.1.5	Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων κατά την αναγνώριση τους.....	33
3.2.1.6	Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων μετά την αναγνώριση τους.....	37
3.2.1.7	Αποσβέσεις ενσώματων πάγιων στοιχείων.....	40
3.2.1.8	Απομείωση αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων.....	44
3.2.1.9	Διαγραφή ενσώματων πάγιων στοιχείων.....	44
3.2.1.10	Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	44
3.2.2	Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40 (Επενδύσεις σε ακίνητα).....	46
3.2.2.1	Αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα ως περιουσιακό στοιχείο.....	46
3.2.2.2	Επιμέτρηση του κόστους του στοιχείου κατά την αναγνώριση του.....	46
3.2.2.3	Επιμέτρηση του κόστους του στοιχείου μετά την αναγνώριση του.....	47
3.2.2.4	Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	50
3.2.3	Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 (Μισθώσεις).....	50
3.2.3.1	Μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών.....	51
3.2.3.2	Λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back).....	52
3.2.3.3	Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	53
3.2.4	Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 (Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστη ριότητες).....	54
3.2.4.1	Γενικά.....	54
3.2.4.2	Ενσώματες ακινητοποιήσεις προς πώληση.....	54
3.2.4.3	Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας των κερδών.....	55
3.2.4.4	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που κατέχουν προς πώληση.....	55
3.2.5	Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων).....	56
3.2.5.1	Γενικά.....	56
3.2.5.2	Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού.....	56
3.2.5.3	Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του πάγιου στοιχείου.....	57

3.2.5.4	Αξία λόγω χρήσης του ενσώματου πάγιου στοιχείου.....	58
3.2.5.5	Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμειακών ροών.....	58
3.2.5.6	Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών.....	60
3.2.5.7	Αναγνώριση και επιμέτρηση μίας ζημίας απομείωσης.....	62
3.2.5.8	Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης των ενσώματων πάγιων στοιχείων.....	63
3.2.5.9	Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία.....	64
3.2.5.10	Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.....	65
3.2.5.11	Διαφορές ΔΛΠ 36 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	66
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	67
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	68
	ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	70

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν σαν σκοπό την ομοιόμορφη παρουσίαση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης κάθε επιχείρησης. Η μεγάλη αξία των Δ.Λ.Π. οφείλεται στη διεθνή συναίνεση που απαιτείται για την εξέλιξή τους. Παρότι η επίσημη εφαρμογή τους άρχισε από το 2005 και μόνο για τις εισηγμένες σε Ευρωπαϊκά χρηματιστήρια εταιρείες με βάση τον Κανονισμό 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το σύνολο του αναπτυγμένου σήμερα κόσμου τα εφαρμόζει σε σημαντικό βαθμό.

Στόχος της εργασίας είναι η κατανόηση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των αλλαγών που αυτά επιφέρουν στην αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και κατ' επέκταση στα αποτελέσματα. Στο πλαίσιο αυτό, αναλύονται τα σχετικά πρότυπα και γίνεται μια επισκόπηση και αντιπαράθεση της Ελληνικής Νομοθεσίας και των βασικών διαφορών που η υιοθέτηση τους αποφέρει.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας δίνει την ευκαιρία αλλαγής φιλοσοφίας στη λογιστική επιστήμη, που μέχρι σήμερα προσανατολιζόταν στις φορολογικές ανάγκες των επιχειρήσεων. Σημαντικό αποτέλεσμα της εφαρμογής τους είναι η αύξηση του βαθμού συγκρισιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων και κατ' επέκταση η αξιοπιστία και η χρησιμότητά τους, ενώ βασικό στοιχείο της φιλοσοφίας τους είναι η ουσία υπεράνω του τύπου. Μελλοντικό στοίχημα αποτελεί η εφαρμογή τους και από μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 :

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μια από τις σημαντικότερες εργασίες της λογιστικής είναι η αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων στην πραγματική τους αξία, μπορούμε να πούμε ότι αποτελούν και «πρόκληση» των λογιστών των επιχειρήσεων. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταλαμβάνουν το μεγαλύτερο μέρος του ενεργητικού των επιχειρήσεων ,η ορθή καταχώρησή τους στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζει δυσκολίες, ενώ και η υποκειμενικότητα πολλές φορές, αλλοιώνει την εικόνα και τα αποτελέσματα. Οι αποδέκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πολλοί και ο καθένας τους θέλει σωστή πληροφόρηση στην προσπάθεια λήψης ορθών οικονομικών αποφάσεων. Κύριοι αποδέκτες εκτός από τη διοίκηση μπορεί να είναι μέτοχοι, επενδυτές πιστωτές, κρατικές υπηρεσίες, εργαζόμενοι, χρηματιστές με διαφορετικές επιδιώξεις μεταξύ τους ,αλλά όλοι τους απαιτούν ορθή και συγκρίσιμη πληροφόρηση.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων κινείται προς την κατεύθυνση αξιόπιστης και συγκρίσιμης πληροφορίας σε παγκόσμιο επίπεδο. Ενώ η Ελληνική Νομοθεσία ήταν προσαρμοσμένη στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων για φορολογικούς κυρίως σκοπούς.

Μέσω της εργασίας θα προσπαθήσουμε να κατανοήσουμε τις βασικές αλλαγές που αποφέρει η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τη χώρα μας ,όσον αφορά την αποτίμηση και την απεικόνιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και θα εντοπίσουμε τις βασικές διαφορές μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Δ.Λ.Π.

Ο βασικός λόγος υιοθέτησης, από την Ευρωπαϊκή Ένωση και τη χώρα μας, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήταν συγκεκριμένος και αναφερόταν στην ανάγκη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό τέθηκε ως στόχος η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών προς όφελος τόσο των ιδίων όσο και των επενδυτών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έπρεπε, συνεπώς, για την εκπλήρωση του στόχου αυτού να υιοθετήσει κοινά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: να εξασφαλίζουν διαφάνεια, να είναι πλήρως κατανοητά, να ελέγχονται κατάλληλα και να εφαρμόζονται ουσιαστικά.

Πρέπει να γίνει κατανοητό λοιπόν πως η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επιφέρει σημαντικές αλλαγές στη «φιλοσοφία» της λογιστικής αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και ανοίγει «ορίζοντες» καλύτερης πληροφόρησης , καθώς αφήνει πίσω πολλούς από τους περιορισμούς της Ελληνικής Νομοθεσίας. Δεν αντιμετωπίζει ωστόσο τις φυσικές δυσκολίες μιας αντικειμενικής αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Απαιτείται εμπειρία και εξοικείωση για τη σωστή εφαρμογή τους ,πόσο μάλλον όταν τα Δ.Λ.Π. επιδέχονται τροποποιήσεις και εξελίσσονται συνεχώς.

Τέλος δεν πρέπει να αγνοήσουμε το γεγονός ότι, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης καθώς και οι διερμηνείες τους αναμορφώνονται συνεχώς και μπορεί η παρούσα μελέτη να απαξιωθεί πολύ σύντομα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 :

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

2.1 Ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως ονομάστηκαν αργότερα, αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών και κανόνων που αποβλέπουν στην ομοιόμορφη κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς, ώστε οι παρεχόμενες μέσω αυτών πληροφορίες στους χρήστες να είναι ακριβείς και αξιόπιστες.

Ο ορισμός των Δ.Λ.Π. προκύπτει επίσης από τον σκοπό του Δ.Λ.Π. 1, όπως είναι μεταφρασμένο από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών στην επίσημη εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συγκεκριμένα σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1, το οποίο αναφέρεται στην Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Επιπλέον στους ορισμούς του Δ.Λ.Π. 1 αναφέρεται: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν: (α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, (β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και (γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.).

2.2 Ιστορική Εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφόρησης ξεκίνησαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Η έλλειψη λογιστικών προτύπων να μεν 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 ανατέθηκαν το 1934 στη νεοσύστατη Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία θα εξελιχθεί στη συνέχεια σε ένα πανίσχυρο όργανο, τη γνωστή σε όλους μας SEC (Security 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 τη 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 στις ΗΠΑ. Ενώ στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής 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 τη δημιουργία προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, εκτός ΗΠΑ, άρχισε το 1973, όταν αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία και Ηνωμένες Πολιτείες ίδρυσαν τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC). Η IASC λειτούργησε χωρίς διακοπή από το 1973 μέχρι το

2001 και εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα εκ των οποίων ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα. Τα πρότυπα αυτά που εξέδωσε η IASC λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- ΔΛΠ και είναι γνωστά ως IAS (International Accounting Standards). Η IASC ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικανικού FASB, άλλαξε ριζικά την οργανωτική δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του έτους 2001 σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB), τα πρότυπα δε που θα εκδίδονται στο εξής από το IASB, θα φέρουν την ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-ΔΠΧΠ (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. Ο αριθμός των μελών του Συμβουλίου είναι 14, προέρχονται από το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα, την ακαδημαϊκή κοινότητα, την πλευρά των χρηστών κλπ. Το Συμβούλιο είναι αποκλειστικά υπεύθυνο όργανο για την επεξεργασία και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 28 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και 8 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Επίσης γίνεται μια μεθοδευμένη προσπάθεια για σύγκλιση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης του IASB με τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα του FASB. IASB και FASB αποφάσισαν να εντείνουν την κοινή τους προσπάθεια για τη δημιουργία κοινών λογιστικών προτύπων για όλο τον πλανήτη, καθιερώνοντας μηνιαίες συζητήσεις. Η λογική που ακολουθείται είναι ότι θα επιλέγεται για κάθε ζήτημα το πρότυπο που θεωρείται καλύτερο, αλλά σε περιπτώσεις που κανένα από τα δύο δεν κρίνεται ικανοποιητικό θα δημιουργείται ένα νέο. Στόχος είναι η ολοκλήρωση της διαδικασίας μέχρι το 2011, ώστε να υπάρχουν πρότυπα κατανοητά που θα υπερνικήσουν τα σύνορα και θα αυξήσουν τις επενδύσεις.

2.3 Όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), και η Επιτροπή Διεργασιών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.) .

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήταν εκείνη που εξέδωσε τα πρώτα πρότυπα με την ονομασία Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά αναφέρονται στο καταστατικό της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις
- Η προώθηση της χρήσης και της σχολαστικής εφαρμογής αυτών των προτύπων, και
- Η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το Σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, καθώς και προσχεδίων προτύπων. Πριν από την έκδοση κάθε Προτύπου, η Επιτροπή θα πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο θα τίθεται στην διάθεση των ενδιαφερομένων για σχόλια.

Χρηματοδοτείται από εισφορές που συγκεντρώθηκαν από τα μέλη του Διοικητικού του Συμβουλίου, από το Ίδρυμα IASC, από μεγάλες λογιστικές εταιρίες, ιδιωτικούς χρηματοδοτικούς οργανισμούς και βιομηχανικές εταιρίες από όλο τον κόσμο, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες, και άλλους διεθνείς και επαγγελματικούς οργανισμούς. Τα 14 μέλη του IASB (12 από τα οποία είναι πλήρους απασχόλησης) προέρχονται από εννέα χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Το IASB έχει αναλάβει να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα απλό σύνολο από υψηλής ποιότητας, παγκόσμια λογιστικά πρότυπα που απαιτούν ξεκάθαρες και συγκρίσιμες πληροφορίες σε οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, το IASB συνεργάζεται με αυτούς που θέτουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα για να πετύχει σύγκλιση των λογιστικών προτύπων σε ολόκληρο τον κόσμο.

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων

Αποτελείται από 30 ή και παραπάνω μέλη. Για την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το I.A.S.B. οι οποίες έχουν ως στόχο, α. την παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. σχετικά με τα τρέχοντα έργα και β. την πληροφόρηση του I.A.S.B. για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.

Τα μέλη της S.A.C. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους, και διορίζονται για χρονικό διάστημα τριών ετών.

Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Αποτελείται από 12 μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα. Η IFRIC συνεδρίασε για πρώτη φορά τον Φεβρουάριο του 2002. Περιλαμβάνει 12 μέλη με δικαίωμα ψήφου που προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση, και συνεδριάζει περίπου 9 φορές το χρόνο υπό Προέδρου που δεν έχει δικαίωμα ψήφου.

Ο πρωταρχικός ρόλος της IFRIC είναι να εξετάσει, επί επίκαιρης βάσης εντός του γενικού πλαισίου των Διεθνών Προτύπων Οικονομικών Εκθέσεων και της Οργάνωσης του IASB, λογιστικά ζητήματα τα οποία είναι πιθανόν να έχουν αποκλίνουσα ή μη αποδεκτή αντιμετώπιση λόγω της απουσίας έγκυρης καθοδήγησης, με στόχο να φτάσει σε ομοφωνία για την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση. Κατά την ανάπτυξη Διερμηνειών, η IFRIC συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές διερμηνείας.

2.4 Η εισαγωγή και η έκταση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων / Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π.) στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Το Μάρτιο του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας επανέλαβε, με ιδιαίτερη έμφαση, την ανάγκη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και εφαρμογής του προγράμματος δράσης της επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες (Financial Services Action Plan, FSAP) μέχρι το 2005. Στο πλαίσιο αυτό τέθηκε ως στόχος η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών προς όφελος τόσο των ιδίων όσο και των επενδυτών.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έπρεπε, συνεπώς, για την εκπλήρωση του στόχου αυτού να υιοθετήσει κοινά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: να εξασφαλίζουν διαφάνεια, να είναι πλήρως κατανοητά, να ελέγχονται κατάλληλα και να εφαρμόζονται ουσιαστικά. Η ανάγκη αυτή κατέστη επιτακτικότερη δεδομένου ότι, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, υπήρχαν πολλοί και διαφορετικοί κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διαφορετικές ερμηνείες αυτών που βασιζόνταν στην πρακτική των κρατών μελών. Τον Ιούνιο του 2000 η επιτροπή με ανακοίνωσή της («Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: η μελλοντική πορεία») πρότεινε την καθιέρωση, το αργότερο μέχρι το 2005, της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εταιρειών της Κοινότητας που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά, βάσει ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΔΛΠ). Τα ΔΛΠ εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC), η οποία ήδη, από το 2001, έχει μετονομαστεί σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board, IASB), ενώ και τα ΔΛΠ έχουν μετονομαστεί σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards, IFRS).

Αξίζει να σημειωθεί ότι υπήρχε η δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων, των αμερικανικών προτύπων (US GAAP) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Προτιμήθηκαν, ωστόσο, τα τελευταία για δύο κυρίως λόγους: αφενός γιατί αποτελούσαν διεξοδική και αποτελεσματική δέσμη προτύπων ικανών να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες της διεθνούς επιχειρηματικής κοινότητας και αφετέρου διότι είχαν καταρτισθεί με διεθνή προοπτική και όχι μόνο σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αμερικανικής αγοράς. Με την ανακοίνωση αυτή οροθετήθηκαν το πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ και ο κατάλληλος μηχανισμός έγκρισής τους σε επίπεδο Ε.Ε., έτσι ώστε να είναι δυνατή η προσαρμογή στα ευρωπαϊκά χαρακτηριστικά και η συμβατότητα με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες, καθώς επίσης τέθηκε η υποδομή ορθής εφαρμογής τους (έγκαιρα

διαθέσιμες διερμηνείες και οδηγίες εφαρμογής, υποχρεωτικός έλεγχος, εποπτεία και επιβολή κυρώσεων). Σε υλοποίηση των ανωτέρω δημοσιεύθηκαν ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο Κανονισμός 1725/2003 της Επιτροπής για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002.

Ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Με τον εν λόγω κανονισμό επιδιώκεται η ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και η αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία τους, στο πλαίσιο ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Κρίθηκε λοιπόν σκόπιμο να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, δεδομένου ότι οι ισχύουσες ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες δεν μπορούσαν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που απαιτούσε η δημιουργία ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς. Ο στόχος αυτός θα μπορούσε να επιτευχθεί με την υποχρεωτική εφαρμογή, από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, ενιαίας και υψηλής ποιότητας δέσμης λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, η έγκριση των ΔΛΠ προϋποθέτει ότι αυτά πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια:

- η εφαρμογή τους συνεπάγεται αμερόληπτη και πραγματική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης,
- προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και
- παρέχουν ποιοτική και εύχρηστη πληροφόρηση για τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία επικουρείται στο έργο της από μία Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων και μία Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (Accounting Regulatory Committee, ARC). Τα υιοθετούμενα κάθε φορά από την επιτροπή ΔΛΠ δημοσιεύονται με τη μορφή κανονισμού και μάλιστα σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας. Περαιτέρω και δεδομένου ότι για την αποτελεσματική εκπλήρωση του σκοπού των ΔΛΠ δεν αρκεί μόνο ο μηχανισμός έγκρισής τους αλλά απαιτείται και η διαμόρφωση κατάλληλου και αυστηρού καθεστώτος

επιβολής, ο Κανονισμός προβλέπει τη συνεργασία της επιτροπής με την Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (Committee of European Securities Regulators, CESR).

Επί της ουσίας, οι εισηγμένες εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους εφαρμόζουν για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών τους, τα ΔΛΠ, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τις συναφείς ερμηνείες τους (SIC), που έχει ήδη δημοσιεύσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επισημαίνεται ωστόσο ότι ο Κανονισμός άφησε στην ευχέρεια των κρατών μελών τη δυνατότητα επέκτασης της εφαρμογής των ΔΛΠ τόσο στους ετήσιους λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών όσο και στους ενοποιημένους ή/και ετήσιους λογαριασμούς των μη εισηγμένων.

Κανονισμός 1725/2003 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Με τον εν λόγω κανονισμό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, κατόπιν σύμφωνης γνώμης της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικών Θεμάτων και αφού έλαβε υπόψη τις συμβουλές που παρείχε η Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων, αποφάσισε την υιοθέτηση όλων των λογιστικών προτύπων που υφίσταντο κατά την 14/9/2002, εκτός από το ΔΛΠ 32 για τα χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση, το ΔΛΠ 39 για τα χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και παρουσίαση, καθώς και συγκεκριμένες ερμηνείες που σχετίζονται με τα δύο αυτά πρότυπα. Και τούτο διότι τα ΔΛΠ 32 και 39 τελούν υπό αναθεώρηση και εξετάζονται με ιδιαίτερη προσοχή και αυστηρότητα, λόγω της σπουδαιότητάς τους για το σύνολο της κεφαλαιαγοράς σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Σημειώνεται στο σημείο αυτό ότι ως στόχος έχει τεθεί η ολοκλήρωση της αναθεώρησης των προτύπων αυτών μέσα στους αμέσως επόμενους μήνες. Στο παράρτημα του Κανονισμού 1725/2003 παρατίθενται τα ΔΛΠ και οι διερμηνείες που επίσημα υιοθετούνται.

Η θέση της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (CESR) Το Δεκέμβριο του 2003 η CESR δημοσίευσε κείμενο συστάσεων για την παροχή πρόσθετων οδηγιών αναφορικά με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ. Από το κείμενο αυτό, το οποίο τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση από τον Οκτώβριο του 2003 μέχρι τα τέλη Νοεμβρίου του 2003, προκύπτουν πολύ συνοπτικά τα ακόλουθα:

- η επιλογή του τρόπου προώθησης των εν λόγω συστάσεων εναπόκειται στα μέλη της CESR, δηλαδή στις εθνικές επιτροπές κεφαλαιαγοράς,
- το κείμενο θέτει κυρίως αρχές με στόχο όχι την υιοθέτηση πρόσθετων κανόνων γνωστοποίησης στοιχείων, αλλά την υποβοήθηση των εισηγμένων εταιρειών στο πλαίσιο της διαδικασίας ομαλής μετάβασης στο νέο καθεστώς,
- δημοσίευση τριμηνιαίων στοιχείων πρέπει να γίνεται στις περιπτώσεις που υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη ή σχετική πρακτική ή γίνεται από την ίδια την εκδότρια εταιρεία σε εθελοντική βάση,
- αναφορικά με τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών η CESR εκτιμά ότι αυτές θα πρέπει προηγουμένως να έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και, τέλος, παρέχονται συστάσεις αναφορικά με τον τρόπο δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων των ετών 2003 και 2004, των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων του 2005 καθώς και των συγκριτικών στοιχείων.

2.5 Η εισαγωγή και η έκταση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων /Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ άρχισε από 01/01/2005 από όλες τις εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρείες και τις θυγατρικές τους στη χώρα μας. Με το άρθρο 13 του Ν. 3229 / 10.02.2004 (ΦΕΚ 38Α) προστέθηκε στον κωδικοποιημένο Ν. 2190 / 1920 « Περί Ανωνύμων Εταιρειών » το νέο Κεφάλαιο 15 « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα » με τα νέα άρθρα 134 έως 143 , με τις διατάξεις των οποίων ρυθμίζεται η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από 01/01/2005 .

Με τις προαναφερόμενες διατάξεις τα θέματα εφαρμογής των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ από 01/01/2005 ρυθμίζονται ως ακολούθως :

Οι ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά και η μη εισηγμένες θυγατρικές τους , καθώς και τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα του άρθρου 2 § § 1 και 6 του Ν. 2076 / 1992 που έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρείας , υποχρεούνται από 01/01/2005 να συντάσσουν ατομικές και ενοποιημένες ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που υιοθετούνται από

την Ε.Ε. με τους Κανονισμούς της. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξαιρείται.

· Οι λοιπές ανώνυμες εταιρείες καθώς και οι Ε.Π.Ε. (Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης) δύνανται (προαιρετικά) , ακολουθώντας τις διατάξεις του άρθρου 134 § 2 του Ν. 2190 / 1920 , να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με ΔΛΠ / ΔΠΧΠ.

· Οι κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων του Ν. 2190 /1920 (άρθρα 42α έως 43α , 105 και 107) και του ΕΓΛΣ , καθώς και κάθε άλλη αντίθετη διάταξη , δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετημένα από την Ε.Ε. ΔΛΠ / ΔΠΧΠ (άρθρο 139 του Ν 2190/1920).

Με το άρθρο 12 § 1 του Ν. 3301 / 2004 τροποποιήθηκε το άρθρο 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και ορίστηκε « ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. τηρεί τα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες τις ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας ». Και στη συνέχεια ορίστηκε ότι , όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. τότε ο προσδιορισμός των φορολογητέων αποτελεσμάτων θα γίνεται από τηρούμενο με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας « παράλληλο βοηθητικό λογιστικό σύστημα » ή « παράλληλο συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα » κ.λπ. και καταρτίζοντας « Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής -Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)» και « Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών κ.λπ. » .

· Σύμφωνα με την § 16 του άρθρου 105 Ν. 2238/1994 (που προστέθηκε με το άρθρο 13 § 2 Ν. 3301/2004) :

- « Τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς φορολογίας » (περ. α' εδ. Β')

- « Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ε.Ε. , τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της § 7 του Κ.Β.Σ. » (περ. β').

2.6 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

2.6.1 . Τα ΔΛΠ και οι βασικές λογιστικές αρχές και κανόνες

Όπως είδαμε και πιο πάνω τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ είναι ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών που διέπουν και καθορίζουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την αποτίμηση των λογιστικών μεγεθών των επιχειρήσεων με ενιαίο και ομοιόμορφο τρόπο. Οι λογιστικές πολιτικές κατά το (ΔΛΠ 8) είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οικονομική μονάδα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά και οι κανόνες που πρέπει να διέπουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.

Η δημιουργία και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης . Τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ οφείλουν :

- να είναι επίκαιρα , εύχρηστα και λειτουργικά ,
- να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας οικονομικής πληροφόρησης ,
- να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων ,
- να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν ,
- να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής εικόνας και απόδοσης μιας επιχείρησης , της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για την διαχείρισή τους ,
- να υιοθετούν κοινούς κανόνες αποτίμησης και όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μίας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα , να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών

· να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις . Τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ υιοθετούν και κωδικοποιούν τις βασικές αρχές της λογιστικής επιστήμης , όπως :

· 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 ΔΠΧΠ , το πρόβλημα της μη συμμόρφωσης δεν « θεραπεύεται » και κατ' επέκταση αυτές οι οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ακριβοδίκαιες.

· Συνεχιζόμενη δραστηριότητα . Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας , έκτος εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει ή έχει σχέδια παύσης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας εκουσίως ή ακουσίως .

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

· Ομοιομορφία παρουσίασης (Consistency principle) . 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.

Σημαντικότητα ή αρχή του ουσιωδός (Materiality principle) . Αν και ο όρος «σημαντικότητα» δεν προσδιορίζεται ποσοτικά , θεωρείται ότι σημαντικά είναι στοιχεία ή γεγονότα η παράλειψη ή η λανθασμένη παρουσίαση των οποίων , θα μπορούσε να οδηγήσει τους χρήστες (λογιστές , στελέχη τμημάτων M.I.S , Reporting , Controlling , Treasury , μέτοχοι , θεσμικοί επενδυτές , Τράπεζες , Κράτος κ.λ.π.) των οικονομικών καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις .

· Συμψηφισμός . Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού , εσόδων - εξόδων , κερδών - ζημιών , εκτός από τις περιπτώσεις (π.χ. Έκτακτα κονδύλια , κέρδη και ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφοριακών στοιχείων , δαπάνες που ανακτώνται βάσει συμβατικού διακανονισμού με ένα τρίτο κ.λπ.) που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες .

· Συγκριτική πληροφόρηση (Comparative information). 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 .Ως εκ τούτου , στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται , σε δύο τουλάχιστον στήλες , τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης .

2.6.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) σε ισχύ :

- ΔΛΠ 1 « Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων »
- ΔΛΠ 2 « Αποθέματα »
- ΔΛΠ 7 « Καταστάσεις ταμειακών ροών »
- ΔΛΠ 8 « Λογιστικές Πολιτικές , Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη »
- ΔΛΠ 10 « Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού »
- ΔΛΠ 11 « Συμβάσεις κατασκευής έργων »
- ΔΛΠ 12 « Φόροι εισοδήματος »
- ΔΛΠ 16 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις »
- ΔΛΠ 17 « Μισθώσεις »
- ΔΛΠ 18 « Έσοδα »
- ΔΛΠ 19 « Παροχές σε εργαζομένους »
- ΔΛΠ 20 « Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης »
- ΔΛΠ 21 « Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος »
- ΔΛΠ 23 « Κόστος Δανεισμού »
- ΔΛΠ 24 « Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών »
- ΔΛΠ 26 « Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία »
- ΔΛΠ 27 « Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις »
- ΔΛΠ 28 « Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις »
- ΔΛΠ 29 « Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες »
- ΔΛΠ 31 « Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε Κοινοπραξίες »
- ΔΛΠ 32 « Χρηματοοικονομικά Μέσα : Παρουσίαση »
- ΔΛΠ 33 « Κέρδη κατά μετοχή »

- ΔΛΠ 34 « Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση »
- ΔΛΠ 36 « Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων »
- ΔΛΠ 37 « Προβλέψεις , ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις »
- ΔΛΠ 38 « Άυλα περιουσιακά στοιχεία »
- ΔΛΠ 39 « Χρηματοπιστωτικά μέσα : αναγνώριση και επιμέτρηση , με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου »
- ΔΛΠ 40 « Επενδύσεις στη ακίνητα »
- ΔΛΠ 41 « Γεωργία »

2.6.3 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) σε ισχύ :

- Δ.Π.Χ.Π. 1 « Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης »
- Δ.Π.Χ.Π. 2 « Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών »
- Δ.Π.Χ.Π. 3 « Συνενώσεις Επιχειρήσεων »
- Δ.Π.Χ.Π. 4 « Ασφαλιστήρια Συμβόλαια »
- Δ.Π.Χ.Π. 5 « Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες »
- Δ.Π.Χ.Π. 6 « Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων »
- Δ.Π.Χ.Π. 7 « Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις »
- Δ.Π.Χ.Π. 8 « Λειτουργικοί Τομείς »

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Ενσώματα Περιουσιακά Στοιχεία-Διαφορές με το Ε.Γ.Λ.Σ.

3.1 Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την Ελληνική Νομοθεσία

3.1.1 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται στην πρώτη ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και αποτελούν το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που μας ενδιαφέρουν στην παρούσα εργασία:

1. ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10 - 15): είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και
2. ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00 - 16.98): είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. (θα μας απασχολήσουν στο επόμενο κεφάλαιο).

Σημειώνεται, επίσης, ότι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις καταχωρούνται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού γιατί είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις, αλλά δεν αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία.

3.1.2 Βασικές Έννοιες Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

Κόστος κτήσης (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής) είναι το παρακάτω άθροισμα: άμεσα υλικά (πρώτες ύλες και διάφορα υλικά) που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών πλέον: αναλογία γενικών εξόδων αγορών πλέον: κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στην τελική μορφή (σύνολο) κόστος κτήσης (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής).

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

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής 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 πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

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

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

3.1.3 Αποσβέσεις Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

3.1.3.1 Ορισμοί και ερμηνεία σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία

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

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

Μη αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και του οποίου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι απεριόριστη π.χ. τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα έργα τέχνης.

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

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. Αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχώνευσης), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφ' όσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον

προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

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

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ισχύουν τα κάτωθι:

Κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο των επιχειρήσεων, εφ' όσον η αξία του μειώνεται λόγω της χρησιμοποίησής του στην παραγωγική διαδικασία ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής του απαξίωσης, υπόκειται σε απόσβεση.

Με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 299/2003 επήλθαν ορισμένες μεταβολές στο τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, βάσει του προηγούμενου Π.Δ. 100/1998.

Ειδικότερα, με το τελευταίο Π.Δ. 299/2003 καθορίζονται για πρώτη φορά κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εμπορικών επιχειρήσεων (μεταπρατικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, ξενοδοχειακές, κ.λπ.), των γεωργικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών. Επιπλέον, ορίζονται για πρώτη φορά ιδιαίτεροι συντελεστές απόσβεσης για ορισμένες κατηγορίες παγίων, όπως:

1. τα οδικά δίκτυα που βρίσκονται εντός χώρου εργοστασίων ή εντός χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού
2. τις μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου
3. τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών
4. τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων σε εγκαταστάσεις τρίτων, κ.λπ..

Οι νέοι αυτοί κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους (χρήσεις) που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά. Επομένως, οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων οι οποίες βαρύνουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την παραπάνω ημερομηνία και μετά, χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των παγίων (αν αποκτήθηκαν δηλαδή πριν ή μετά την 1/1/2003). Συνεπώς, το παλαιό Π.Δ. 100/1998 (συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο σχετικό θέμα) θα ισχύει μόνο για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1/1/2003. Δηλαδή, με βάση τα παραπάνω, οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης με διαχειριστική περίοδο 1/7/2002 - 30/6/2003 θα υπολογιστούν με βάση τους συντελεστές απόσβεσης και όσα άλλα γενικά ορίζονται στο Π.Δ. 100/1998. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση επιχείρησης που προβαίνει σε έναρξη εργασιών την 30/11/2002 και κατά συνέπεια η πρώτη διαχειριστική της περίοδο λήγει την 31/12/2003 (υπερδωδεκάμηνη

χρήση). Είναι προφανές ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις, για τον προσδιορισμό των αποσβέσεων που θα βαρύνουν τις επόμενες χρήσεις τους, θα εφαρμόζουν στο εξής το Π.Δ. 299/2003.

3.1.3.2 Εφαρμογή του Π.Δ. 299/2003

Όπως ήδη αναφέρθηκε, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων, οι επιχειρήσεις θα μπορούν να χρησιμοποιούν είτε τον ανώτερο είτε τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης που αντιστοιχεί στην κατηγορία ή το είδος του πάγιου, χωρίς, όμως, να υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησης οποιουδήποτε συντελεστή που να βρίσκεται μεταξύ αυτών των δύο (ενδιάμεσος συντελεστής). Ως κατηγορία πάγιων στοιχείων, σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003, νοείται η τελευταία υποδιάκριση αυτών. Η επιλογή ενός εκ των δύο συντελεστών (κατώτερος ή ανώτερος) είναι δεσμευτική για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία, μέχρι και την πλήρη απόσβεσή τους. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις δεν μπορούν, για ορισμένα από τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, να επιλέξουν τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, ενώ ταυτόχρονα για τα υπόλοιπα πάγια της ίδιας κατηγορίας να χρησιμοποιούν τον κατώτερο συντελεστή. Εφ' όσον επιλεγεί συγκεκριμένος συντελεστής σε μία κατηγορία παγίων, αυτός θα χρησιμοποιηθεί μέχρι και την πλήρη απόσβεση των παγίων αυτών.

Επισημαίνεται, όμως, ότι, για τα πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτά μια επιχείρηση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, μπορεί να επιλεγεί, χωρίς καμία δέσμευση, η χρήση ενός εκ των δύο συντελεστών απόσβεσης (π.χ. ο κατώτερος), ανεξάρτητα εάν σε προηγούμενη χρήση για την απόσβεση των πάγιων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας είχε χρησιμοποιηθεί άλλος συντελεστής (π.χ. ο ανώτερος). Για τα πάγια στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι την 31/12/2003, εφόσον υφίσταται αναπόσβεστη αξία, ο συντελεστής που θα επιλεγεί για τον υπολογισμό των αποσβέσεών τους της χρήσης 2003 θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί υποχρεωτικά και για τις επόμενες χρήσεις, μέχρι την πλήρη απόσβεση των παγίων αυτών.

Τέλος, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή (σε κάθε περίπτωση όχι μεγαλύτερη του ενός έτους), για τα οποία δεν ορίζονται με το Π.Δ. 299/2003 συντελεστές απόσβεσης, αυτά θα αποσβένονται με βάση τη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Δηλαδή για τα πάγια αυτά δεν

υφίσταται, εκ των πραγμάτων, η δυνατότητα χρησιμοποίησης κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης.

3.1.3.3 Αντιμετώπιση ειδικών περιπτώσεων

Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος είναι υποχρεωτική για τους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 30/12/1997. Επομένως, στα πλαίσια του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών κατά τα άρθρα 31, 41, 49 και 105 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει, οι επιχειρήσεις οφείλουν να διενεργούν αποσβέσεις επί των πάγιων στοιχείων τους με τους προβλεπόμενους συντελεστές, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

Σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία, εάν διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο του προβλεπόμενου, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ εάν δεν υπολογιστούν αποσβέσεις σε μία χρήση ή υπολογιστούν με χαμηλότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή, η επιχείρηση χάνει ισόποσο δικαίωμα διενέργειάς τους στις επόμενες χρήσεις. Από τον παραπάνω βασικό κανόνα εξαιρούνται οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες χρήσεις που ακολουθούν τη χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική τους λειτουργία. Οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τις εξής επιλογές:

1. να μην υπολογίσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία
2. να πραγματοποιήσουν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστές απόσβεσης μειωμένους κατά 50% σε σχέση με τους προβλεπόμενους.

Οι παραπάνω επιλογές αφορούν όλα ανεξαρτήτως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις σε κανένα πάγιο, είτε θα διενεργηθούν σε όλα με το 50 % του προβλεπόμενου συντελεστή), καθώς και όλες τις διαχειριστικές χρήσεις (η επιχείρηση δεν θα υπολογίσει αποσβέσεις ή θα πραγματοποιήσει και στις 3 χρήσεις). Ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται:

1. αυτές που ιδρύθηκαν από 1/1/2003 και μετά
2. αυτές που ιδρύθηκαν πριν την 1/1/2003, οι χρήσεις, όμως, που αρχίζουν μετά την 1/1/2003 εμπίπτουν στην τριετία (οι 3 χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία ιδρύθηκε)
3. αυτές που ιδρύουν υποκαταστήματα από την 1/1/2003 και μετά

4. αυτές που ίδρυσαν υποκατάστημα πριν από την 1/1/2003, αλλά η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την ημερομηνία αυτή και μετά εμπίπτει, κατά τον ίδιο τρόπο, στην τριετία
5. αυτές που ιδρύουν από την 1/1/2003 και μετά αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα (π.χ. μια μεταποιητική επιχείρηση ιδρύει νέα παραγωγική μονάδα, ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση που ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο υφιστάμενο).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις 3, 4 και 5, οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνο όσον αφορά το υποκατάστημα, τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες επιλογές θα αφορούν μόνο τα πάγια αυτά.

3.1.3.4 Προβλεπόμενες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Για τα πάγια που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και αυτά που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά, ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με την σταθερή μέθοδο.

Για τα καινούργια μηχανήματα και το νέο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό ή τεχνικό εξοπλισμό που αποκτούν μετά την 1/1/1998 οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις μπορούν να υπολογιστούν είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα.

Στην φθίνουσα μέθοδο χρησιμοποιείται ο συντελεστής που ισχύει στην σταθερή μέθοδο, εφόσον προηγουμένως τριπλασιαστεί, και εφαρμόζεται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας του πάγιου.

3.1.3.5 Λογιστικός χειρισμός αποσβέσεων βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Βάσει των ελληνικών προτύπων η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης ή αυτή της φθίνουσας, ανάλογα με την κατηγορία και τα χαρακτηριστικά του πάγιου.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά

(από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου), καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

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

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

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες, υπολογίζονται, για το διάστημα

αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σε αυτή με χρέωση των λογαριασμών 66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και 85 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης και τη λειτουργία διάθεσης), καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 Γενική εκμετάλλευση.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών που διέπουν τη διενέργεια αποσβέσεων, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοίκησης, ερευνών - ανάπτυξης και διάθεσης).

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης στο λογαριασμό 86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

3.2 Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

3.2.1 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 (ενσώματα πάγια).

3.2.1.1 Σκοπός και πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 16.

Ο σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η επιχείρηση απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40, επίσης, εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους

για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

3.2.1.2 Ορισμός και αναγνώριση των ενσώματων πάγιων στοιχείων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

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

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

1. πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται, συνήθως, στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Τα μεγαλύτερης, όμως, αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Το ΔΛΠ 16 δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, τι, δηλαδή, συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Απαιτείται, συνεπώς, κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτό πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

3.2.1.3 Αναγνώριση των αρχικών δαπανών

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν, κατά την αγορά των παγίων αυτών, για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην επιχείρηση να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, γιατί, χωρίς αυτές, η επιχείρηση δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για ενδεχόμενη μελλοντική απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

3.2.1.4 Αναγνώριση των μεταγενέστερων δαπανών

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης που αναφέρθηκε παραπάνω, η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται, κυρίως, από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το

εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους.

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγορασθούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου, όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφ' όσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 16.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ενός αεροσκάφους, για παράδειγμα) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφ' όσον 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 (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

3.2.1.5 Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων κατά την αναγνώρισή τους

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων το οποίο καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του.

Στοιχεία του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

1. την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών

2. κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει
3. την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η επιχείρηση, είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου, είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο, για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

1. το κόστος των παροχών προς εργαζομένους που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων
2. το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου
3. τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς
4. το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης
5. το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού), και
6. οι επαγγελματικές αμοιβές.

Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

1. το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας
2. το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης
3. το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού), και
4. τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

1. τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε ισχύ μικρότερη της κανονικής
2. οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου, και
3. το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της επιχείρησης.

Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως parking μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η επιχείρηση κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, συνήθως, το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού.

Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Αποτίμηση του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία, εκτός αν:

1. η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας, ή
2. δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

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

Η επιχείρηση προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

1. η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμειακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, ή
2. η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της επιχείρησης μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής, και
3. η διαφορά του (1) ή του (2) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν:

1. δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή
2. είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας.

Αν η επιχείρηση μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία, είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Σημείωση: Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το οποίο κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

3.2.1.6 Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων μετά την αναγνώρισή τους

Η επιχείρηση θα επιλέξει, είτε τη μέθοδο του κόστους, είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Μέθοδος κόστους του πάγιου

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής του πάγιου

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά, ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτιρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των

μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η επιχείρηση να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

1. επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.
2. συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά.

Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της επιχείρησης. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

1. εδαφικές εκτάσεις
2. γήπεδα και κτίρια
3. μηχανήματα
4. πλοία
5. αεροσκάφη
6. οχήματα
7. έπιπλα και σκεύη, και
8. εξοπλισμός γραφείου.

Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφ' όσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφ' όσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, υπό τον τίτλο Πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απ' ευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής, αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση, αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος, όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά

τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελούταν από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Σημείωση: Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.

3.2.1.7 Αποσβέσεις ενσώματων πάγιων στοιχείων

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα αποσβένεται ξεχωριστά.

Η επιχείρηση κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο, είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

Στην έκταση που μία επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της επιχείρησης για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή / και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου. Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του.

Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και, συνεπώς, επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός αν η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική για το διάστημα κατά το οποίο δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την επιχείρηση κυρίως μέσω της χρήσης του. Οπωσδήποτε, όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το

περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

1. αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.
2. η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια
3. η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο, και
4. νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της επιχείρησης μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από όμοια στοιχεία.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε

ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Μέθοδοι αποσβέσεων ενσώματων πάγιων στοιχείων

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η επιχείρηση επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

3.2.1.8 Απομείωση αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων

Η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Αναλυτικότερη παρουσίαση της απομείωσης της αξίας των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται πιο κάτω στην ενότητα 3.2.7.

3.2.1.9 Διαγραφή ενσώματων πάγιων στοιχείων

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

1. κατά τη διάθεση, ή
2. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. μέσω πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.

Αν η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η επιχείρηση να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, 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 ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμειακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

3.2.1.10 Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα

προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους.

Κατά το ΔΛΠ 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου (γίνεται διάκριση ποιοί τόκοι ενσωματώνονται στην αξία κτήσης του παγίου στο ΔΛΠ 23). Κατά τα ΕΛΠ, ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το ΔΛΠ 16 καθορίζει δύο μεθόδους. Η βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρείες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν.3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το ΔΛΠ 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση , όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν.2190/1920).

Σχετικά με τις αποσβέσεις , το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα ΕΛΠ, ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου,

ενώ κατά τα ΕΛΠ η ανάλυση των σύνθετων πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση τον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα ΕΛΠ, όμως ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα χρήσης κατά την ανάλυσή τους.

Τέλος, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα ΕΛΠ, από την μεριά τους ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

3.2.2 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40(Επενδύσεις σε ακίνητα).

3.2.2.1 Αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα ως περιουσιακό στοιχείο

Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

1. είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

3.2.2.2 Επιμέτρηση του κόστους του στοιχείου κατά την αναγνώρισή του

Κάθε υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και, συνεπώς, συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου, αλλά δε συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα αποτιμάται στην εύλογη αξία, εκτός αν

1. η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας, ή
2. δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η επιχείρηση δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

3.2.2.3 Επιμέτρηση του κόστους του στοιχείου μετά την αναγνώρισή του

Επιλογή λογιστικής πολιτικής - μέθοδος εύλογης αξίας

Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση. Η εύλογη αξία ειδικά αποκλείει μία εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες, όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση.

Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίδεται από τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Εάν οι τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά δεν είναι διαθέσιμες, η επιχείρηση λαμβάνει πληροφόρηση από διάφορες πηγές, που συμπεριλαμβάνουν:

1. τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υποκείμενα σε διαφορετική μίσθωση ή άλλες συμβάσεις), αναπροσαρμοσμένες

για να αντανακλούν αυτές τις διαφορές

2. πρόσφατες τιμές παρόμοιων ακινήτων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με αναπροσαρμογές για

να αντανακλούν κάθε μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές, και

3. προβλέψεις προεξοφλημένων ταμειακών ροών, οι οποίες βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους κάθε υπάρχουσας μίσθωσης ή άλλων συμβάσεων και (όπου είναι δυνατόν) από εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία τέτοια, όπως τα τρέχοντα ενοίκια της αγοράς για παρόμοια ακίνητα στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς σχετικά με την αβεβαιότητα στην ποσότητα και την επιλογή του χρόνου των ταμειακών ροών.

Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, η επιχείρηση αποφεύγει διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Επιλογή λογιστικής πολιτικής - μέθοδος κόστους

Ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του ΔΛΠ 16 σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις αποσβέσεις.

Μεταφορές ενσώματων πάγιων στοιχείων

Αν σε ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η επιχείρηση θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η επιχείρηση θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά

αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ16.

Μέχρι την ημερομηνία όπου σε ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η επιχείρηση αποσβένει το ακίνητο και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η επιχείρηση θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτήν την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Δηλαδή:

1. κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα

αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.

2. κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:

i. κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μία προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης. ii. κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Όταν η επιχείρηση ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Διαθέσεις ενσώματων πάγιων στοιχείων

Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Η διάθεση μιας

επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Αν η επιχείρηση αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Κέρδη ή ζημίες που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

3.2.2.4 Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι η παρακολούθηση των επενδυτικών παγίων γίνεται σε εύλογη αξία ενώ με βάση την ελληνική νομοθεσία η αναπροσαρμογή γίνεται με νομική ρύθμιση.

Με βάση το πρότυπο που εξετάζουμε οι αναπροσαρμογές των αξιών μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης ενώ με βάση την κείμενη νομοθεσία της χώρας μας οι διαφορές αυτές μεταφέρονται στην Καθαρή θέση.

Με βάση το άρθρο 43 του ΚΝ 2190/20 οι αποσβέσεις είναι υποχρεωτικές αντίθετα με το ΔΛΠ 40 που ορίζει πως αποσβέσεις δεν γίνονται στην περίπτωση που τα επενδυτικά ακίνητα παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες.

3.2.3 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 (Μισθώσεις).

Πέρα από τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια επιχείρηση, ενδιαφέροντα είναι τα όσα προβλέπονται για τη λογιστική απεικόνιση και αντιμετώπιση των στοιχείων εκείνων που μισθώνει η επιχείρηση. Παρακάτω γίνεται μια σύντομη αναφορά στους λογιστικούς χειρισμούς και την παρουσίαση των στοιχείων των μισθωμένων ακινήτων.

3.2.3.1 Μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών

Αρχική αναγνώριση των μισθώσεων ως περιουσιακά στοιχεία

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της επιχείρησης, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεών της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων.

Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.

Μεταγενέστερη αναγνώριση των μισθώσεων ως περιουσιακά στοιχεία

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί μία δαπάνη απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και μία χρηματοδοτική δαπάνη για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα είναι συνεπής προς τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού

θα γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Λειτουργικές μισθώσεις

Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη.

Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δε γίνονται σε αυτήν τη βάση.

3.2.3.2 Λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back)

Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση στη συνέχεια του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγματεύσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου

αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή - μισθωτή. Αντίθετα, θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή - μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και θα αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με τη λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με τη διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του, τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθ' όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου αυτού.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και, τόσο τα μισθώματα, όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση και οποιοδήποτε κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται αμέσως.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

3.2.3.3 Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

3.2.4 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 (Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες).

3.2.4.1 Γενικά

Η λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση, με βάση τις διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, απαιτεί:

1. τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να πάψει, και
2. τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπείσων δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

3.2.4.2 Ενσώματες ακινητοποιήσεις προς πώληση

Όταν μία επιχείρηση αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο αποκλειστικά με προοπτική να το διαθέσει μεταγενέστερα, θα κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνο αν πληρούται η προϋπόθεση του ενός έτους και είναι πολύ πιθανό ότι οποιαδήποτε άλλα κριτήρια που δεν πληρούνται εκείνη την ημερομηνία θα πληρούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).

Αν τα κριτήρια αυτά πληρούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παρακάτω παράγραφο και στις σημειώσεις.

3.2.4.3 Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και κερδών

Η επιχείρηση θα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί.

Η επιχείρηση θα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, το οποίο όμως δεν υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης της αξίας του που έχει αναγνωριστεί.

3.2.4.4 Απόσβεση πάγιων στοιχείων που κατέχονται προς πώληση

Η επιχείρηση δεν θα αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο για όσο διάστημα κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή για όσο διάστημα αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

3.2.5 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προτείνουν διατάξεις, χειρισμούς και πλαίσια που αφορούν την αναπροσαρμογή των αξιών των ενσώματων στοιχείων του ενεργητικού.

3.2.5.1 Γενικά

Ο σκοπός αυτού του ΔΛΠ 36 είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

3.2.5.2 Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού

Το ΔΛΠ 36 ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών. Οι προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Μερικές φορές, όμως, μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ

δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

3.2.5.3 Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του πάγιου στοιχείου

Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας, απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργό αγορά, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου, μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή σε οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η επιχείρηση θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία, απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, δεν αντανάκλα μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.

Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωρισθεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά

το κόστος της πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Όμως, παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

3.2.5.4 Αξία λόγω χρήσης του ενσώματου πάγιου στοιχείου

Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

1. μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που η επιχείρηση αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο
2. προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμειακών ροών
3. η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς (risk - free rate)
4. η τιμή για την επιβάρυνση της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο, και
5. άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που η επιχείρηση αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

3.2.5.5 Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμειακών ροών

Κατά την αποτίμηση της αξίας λόγω χρήσης η επιχείρηση θα:

1. βασίζει τις προβλέψεις ταμειακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος θα δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.
2. βασίζει τις προβλέψεις των ταμειακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις εγκεκριμένους / εγκεκριμένες από τη διοίκηση, αλλά θα

αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμειακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς/ προγνώσεις πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται

3. εκτιμά προβλέψεις ταμειακών ροών, πέρα από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς / προγνώσεις, με αναγωγή των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς / προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους, χώρα ή χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμειακές ροές της, εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμειακών ροών και τρεχόντων ταμειακών ροών. Η διοίκηση θα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμειακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υπήρχαν όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμειακές ροές το επιτρέπουν.

Λεπτομερείς, σαφείς και αξιόπιστοι οικονομικοί προϋπολογισμοί / προβλέψεις μελλοντικών ταμειακών ροών, για περιόδους μεγαλύτερες από πέντε χρόνια, συνήθως δεν είναι διαθέσιμοι. Για το λόγο αυτό, οι εκτιμήσεις της διοίκησης των μελλοντικών ταμειακών ροών βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς / προβλέψεις για μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμειακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μεγαλύτερης από πέντε χρόνια, αν η διοίκηση είναι πεπεισμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητά της, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέπει ταμειακές ροές επακριβώς, κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου.

Οι προβλέψεις ταμειακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμειακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις, χρησιμοποιώντας

ένα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μία αύξηση στο συντελεστή αντικρίξει αντικειμενική πληροφόρηση, σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Υπάρχει περίπτωση ο συντελεστής αύξησης να είναι μηδενικός ή αρνητικός, αν κάτι τέτοιο ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.

Όταν οι συνθήκες είναι ευνοϊκές, ανταγωνιστές είναι πιθανό να εισέλθουν στην αγορά και να περιορίσουν την ανάπτυξη. Συνεπώς, οι οντότητες θα έχουν δυσκολία στην υπέρβαση του μέσου ιστορικού συντελεστή ανάπτυξης, μακροπρόθεσμα (π.χ., είκοσι χρόνια) για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.

Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις, η επιχείρηση εξετάζει αν και κατά πόσο οι πληροφορίες αναφέρονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές και αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης, του πλαισίου των οικονομικών συνθηκών, που θα υπάρχει κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

3.2.5.6 Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών θα περιλαμβάνουν:

1. προβλέψεις ταμειακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου
2. προβλέψεις ταμειακών εκροών, οι οποίες πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμειακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμειακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο, και
3. καθαρές ταμειακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Προβλέψεις ταμειακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμειακές εκροές που πραγματοποιούνται, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών περιλαμβάνει μία εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμειακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτίριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνουν:

1. ταμειακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου, και
2. ταμειακές εκροές που αφορούν σε δεσμεύσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις.

Οι μελλοντικές ταμειακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:

1. μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμη δεσμευθεί, ή
2. τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

Επειδή οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

1. μελλοντικές ταμειακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους ή οφέλη που αναμένονται να προκύψουν από μία μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η επιχείρηση δεν είναι ακόμη δεσμευμένη, ή
2. μελλοντικές ταμειακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμειακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

Μέχρι η επιχείρηση να πραγματοποιήσει ταμειακές εκροές, που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμειακή εκροή.

Η εκτίμηση των καθαρών ταμειακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, θα είναι το ποσό που η επιχείρηση αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης.

Η εκτίμηση των καθαρών ταμειακών ροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται), για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται με όμοιο τρόπο με εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμειακών ροών:

1. η επιχείρηση χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει κάτω από συνθήκες όμοιες προς εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται, και
2. η επιχείρηση προσαρμόζει αυτές τις τιμές για την επίδραση τόσο των μελλοντικών αυξήσεων τιμής που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό όσο και των ειδικών μελλοντικών αυξήσεων ή μειώσεων τιμών. Όμως, αν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών, από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αποκλείουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, η επιχείρηση αποκλείει επίσης την επίδραση αυτή από την εκτίμηση των καθαρών ταμειακών ροών κατά τη διάθεση.

3.2.5.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση μίας ζημίας απομείωσης

Όταν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο. Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής.

Μία ζημία απομείωσης, σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε

πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

3.2.5.8 Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης των ενσώματων πάγιων στοιχείων

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, όπως είναι τα ενσώματα πάγια της επιχείρησης, στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να

γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους.

Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

1. τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού
2. ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό, και
3. βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι απομακρυσμένη.

3.2.5.9 Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία

Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας επιχείρησης, τέτοια όπως το κτίριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της επιχείρησης, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της επιχείρησης προσδιορίζει αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τον ορισμό του ΔΛΠ 36 για τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμειακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμειακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται, εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο.

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, η επιχείρηση πρέπει να εξατομικεύει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:

1. μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η επιχείρηση θα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα, με το ανακτήσιμο ποσό της
2. δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, η επιχείρηση θα:
 - i. συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και θα αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης
 - ii. εξατομικεύει τη μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μία λογική και σταθερή βάση, και
 - iii. συγκρίνει τη λογιστική αξία εκείνης της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού

περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε εκείνη την ομάδα μονάδων, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων.

3.2.5.10 Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης

Η επιχείρηση θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης, εκτός από υπεραξία, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η επιχείρηση θα εξετάζει, τουλάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:

1. Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- i. η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου
- ii. σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται

2. Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- i. σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την επιχείρηση, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο.
- ii. απόδειξη διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι, ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή

η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθεί και να προσαρμοσθεί, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μία μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση είναι μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

3.2.5.11 Διαφορές ΔΛΠ 36 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης απομείωσης της αξίας τους. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών, καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία αυτή αναγνωρίστηκε. Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσης κατά την οποία προέκυψε.

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από τη μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 :

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την χώρα μας, επέφερε αλλαγές στον τρόπο αποτίμησης, των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Άμεσος ήταν ο αντίκτυπος στα αποτελέσματα των επιχειρήσεων, όπως αυτό φαίνεται από τη διαχειριστική χρήση 01/01/2004-31/12/2004, όταν έγινε η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ (και υπάρχει συγκρίσιμη πληροφόρηση ανάμεσα στα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα). Ωστόσο δεν επηρεάστηκε η φορολόγηση, καθώς οι επιχειρήσεις συντάσσοντας ένα πίνακα συμφωνίας ΔΛΠ και ΕΛΠ, φορολογήθηκαν σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Στην ουσία άλλαξε η φιλοσοφία απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπου πλέον με την υιοθέτηση των ΔΛΠ τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία, αρκεί αυτή να μπορεί να επιμετρηθεί επαρκώς και όχι στο ιστορικό κόστος. Προς αυτή την κατεύθυνση δώσαμε έμφαση τόσο στις αποσβέσεις, όσο και στην αναπροσαρμογή των αξιών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Οι βασικές αλλαγές των περιουσιακών στοιχείων όπως αποτυπώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής: α) Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων στην τρέχουσα αξία και όχι στην ιστορική τους αξία. β) τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του πάγιου στοιχείου που αφορούν και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό. γ) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές. δ) Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (leasing) να καταχωρούνται, για το μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για το δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ δεν αποτελεί πρόβλημα συμμόρφωσης με τη νομοθεσία, αλλά μια γενικότερη επιχειρηματική στρατηγική και υιοθέτηση της νέας φιλοσοφίας της λογιστικής επιστήμης, “η ουσία υπεράνω του τύπου”. Για τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτείται μεγαλύτερη συνεργασία των εμπλεκόμενων μερών, κράτους, επιχειρήσεων, εκτιμητών, λογιστών, καθώς και η χρήση χρηματοοικονομικών γνώσεων. Μελλοντικό στοίχημα η εφαρμογή τους από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Ο ρόλος της ακαδημαϊκής κοινότητας μπορεί να βοηθήσει προς την κατεύθυνση επιμόρφωσης και παροχής επαρκών γνώσεων στους ενδιαφερόμενους, αλλά και τη συνέχιση της έρευνας καθώς τα ΔΛΠ εξελίσσονται συνεχώς και αναμορφώνονται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ντζανάτος, Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές των Ελληνικών Προτύπων , Αθήνα : Εκδόσεις Καστανιώτη.
- Πρωτοπάλης , Ν.(2007),Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών , Αθήνα : Εκδόσεις Σταμούλη
- Γεωργίου Άθως, (2003) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Αθήνα - Θεσσαλονίκη : Εκδόσεις Σάκουλα.
- Σακέλλη Ε.(2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές , Αθήνα : Εκδόσεις Σακέλλη.
- Grant Thornton ,(2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση , 2η έκδοση , Τόμος Α , Αθήνα.
- Grant Thornton ,(2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση , 2η έκδοση , Τόμος Β , Αθήνα.
- Grant Thornton ,(2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση , 2η έκδοση , Τόμος Γ , Αθήνα.
- Grant Thornton ,(2007), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS: Εξειδικευμένα Θέματα , Αθήνα.
- Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (2008) , Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση τους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου , Εκδόσεις Ε. Σακέλλη , Αθήνα .
- Αληφαντής, Γ. Σ. (2005), «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», Εκδόσεις Πάμισος, Γ' Έκδοση, Αθήνα
- Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου , (2008) , Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα.

Γεώργιος Κόντος, (2007), Λογιστική Τραπεζών και εταιριών Leasing & Factoring, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

Ε. Μπατσινίλας – Κ. Πατατούκας, (2010), Σύγχρονη Λογιστική ,Σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα και με αναφορά στα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α ,Εκδόσεις Σταμούλης.

Α. Μανδύλας (2010), Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Δομή λειτουργία και Ανάπτυξη, Εκδόσεις Δισίγμα.

Δ. Καραγιάννης (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές.

Μ. Λεονταρή (2009), Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 2009, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<http://www.fasb.org/>

<http://www.iasb.org/>

<http://www.ifrs.com>

<http://www.soel.gr/>

<http://www.elte.org.gr/>

<http://www.aicpa.org/>

<http://www.pandektis.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.power-tax.gr>

[http://www.capital .gr](http://www.capital.gr)

www.grant-thornton.gr

[www.naftemporiki .gr](http://www.naftemporiki.gr)

[www.logistis .gr](http://www.logistis.gr)