



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Του

ΠΑΠΑΠΡΙΛΗ ΛΑΖΑΡΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

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

Νοέμβριος 2012

Αφιερώνεται

σε όσους πίστεψαν σε εμένα  
και στήριξαν τις προσπάθειές μου.

## Ευχαριστίες

Το παρόν συγγραφικό έργο, αποτελεί το επιστέγασμα της προσπάθειας μου στην έως τώρα ακαδημαϊκή μου εκπαίδευση. Κλείνοντας λοιπόν τον κύκλο αυτό και κάνοντας έναν απολογισμό του ταξιδιού αυτού στη γνώση και στην εξειδίκευση, αισθάνομαι ιδιαίτερα τυχερός που είχα την τιμή να φοιτήσω στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών της "Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής" του Πανεπιστημίου "Μακεδονίας", καθώς οι σπουδές μου στο συγκεκριμένο τμήμα, αποτέλεσαν εφαλτήριο για την επαγγελματική μου σταδιοδρομία και μου προσέδωσαν νέους στόχους, ακόμη πιο υψηλούς.

Στο σημείο αυτό αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω τη βαθιά ευγνωμοσύνη μου στον καθηγητή μου, κ. Χρήστο Νεγκάκη, ο οποίος τόσο κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού, όσο και κατά τις προπτυχιακές σπουδές μου στο Οικονομικό τμήμα του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου, με τις συμβουλές του κατηύθυνε πάντοτε σε κρίσιμο βαθμό τη σκέψη και τη βούληση μου. Είναι εκείνος που με την εμπειρία του και τη συνολική του συνεισφορά, προσέδωσε σε εμάς τα κατάλληλα επαγγελματικά εφόδια, παραδίδοντας μας προετοιμασμένους και ικανούς στην κρίση του πιο αυστηρού κριτή, στην "αγορά".

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές μου του Πανεπιστημίου "Μακεδονίας" και του Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίοι με τις πολύτιμες γνώσεις και παραινέσεις τους, συνέδραμαν στις προσπάθειες μου και διεύρυναν το νου μου. Ακόμη πολλές ευχαριστίες προς τον Ανέστη Λαδά, για την πολύτιμη βοήθεια που μου παρείχε κατά τη συγγραφή της διπλωματικής εργασίας, αλλά και εν γένει σε όλη τη διάρκεια του προγράμματος σπουδών με τις κρίσιμες παρατηρήσεις και τα σχόλια του.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συμφοιτητές μου, που ήταν συναγωνιστές σ' αυτό το στίβο της γνώσης και της εξέλιξης, για όλες τις όμορφες στιγμές των δύο ετών του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών.

## Περίληψη (Abstract)

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται με τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως αυτά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα.

Αναλύει όλο το πλαίσιο του λογιστικού τους χειρισμού και επισκοπεί στα κρίσιμα εκείνα σημεία, στα οποία εντοπίζονται κρείσσονες διαφορές σε σχέση με όσα γνωρίζαμε μέχρι πρόσφατα στη χώρα μας, όπως είναι η αναπροσαρμογή των παγίων στην εύλογη αξία τους, η δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογίας κ.α.

Στη συνέχεια γίνεται μία αναφορά σε έρευνες της διεθνούς αρθρογραφίας με σκοπό να αναδειχθούν τα κίνητρα, οι επιδιώξεις και τα αποτελέσματα που ώθησαν τις εταιρείες ανά τον κόσμο να αναπροσαρμόσουν τα ενσώματα πάγια στην εύλογη αξία τους.

Τέλος, παρατίθεται το σύνολο των διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και όλων εκείνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που άπτονται των ενσώματων παγίων, ώστε να καταστεί πιο κατανοητή, η συνολική φιλοσοφία-διαχείριση που εισάγεται πλέον με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στόχος του παρόντος συγγραφικού πονήματος, είναι να αποτελέσει για τον αναγνώστη ένα εγχειρίδιο στο αντικείμενο των ενσώματων παγίων, διαφωτίζοντας όλες εκείνες τις έννοιες που εισάγονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

# Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	ii
Περίληψη.....	iii
Περιεχόμενα.....	iv

## Κεφάλαιο 1ο

<b><u>Εισαγωγικά</u></b> .....	<b>1</b>
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	1
1.2 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	2
1.3 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ( Δ.Π.Χ.Π.).....	2
1.3.1 Γενικές Πληροφορίες.....	2
1.4 Υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. - Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα .Μια ιστορική αναδρομή.....	3

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

<b><u>Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις</u></b> .....	<b>5</b>
2.1 Λίγα λόγια για όσα γνωρίζουμε ως τώρα για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις.....	5
2.2 Διάκριση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων σε λειτουργικά και μη λειτουργικά.....	5
2.3 Διάκριση των ενσώματων παγίων στοιχείων σε υποκείμενα και μη υποκείμενα σε απόσβεση.....	6
2.4 Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις στον Ν. 2190/1920.....	6

## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>

### Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 "Ενσώματα Πάγια"

#### I.A.S. 16 "Property, Plant and Equipment"

7

3.1 Έναρξη ισχύος του Δ.Λ.Π. 16.....	7
3.2 Σκοπός του προτύπου.....	7
3.3 Πεδίο εφαρμογής.....	7
3.4 Βασικοί ορισμοί.....	8
3.5 Αναγνώριση και επιμέτρηση κατά την αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	9
3.5.1 Προϋποθέσεις αναγνώρισης.....	9
3.5.2 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση.....	9
3.6 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	10
3.6.1 Σχεδιάγραμμα επιμέτρησης μετά την αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων .....	10
3.6.2 Μέθοδος Κόστους.....	11
3.6.3 Μέθοδος αναπροσαρμογής.....	11
3.6.3.1 Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	11
3.6.3.2 Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής.....	12
3.6.3.3 Η αύξηση της Λογιστικής αξίας του παγίου λόγω αναπροσαρμογής, καταχωρίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.....	15
3.6.3.4 Η μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω υποτίμησης, καταχωρίζεται στη χρέωση του λογαριασμού ίδιων κεφαλαίων "διαφορά αναπροσαρμογής" και κατά το υπερβάλλον βαρύνει τα αποτελέσματα.....	16
3.6.3.5 Η αύξηση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής, καταχωρίζεται στα έσοδα, όταν έπεται μίας προγενέστερης απομείωσης της αξίας του στοιχείου.....	19
3.6.3.6 Κατάληξη της διαφοράς αναπροσαρμογής .....	20

3.6.3.7 Απόφαση ΕΛΤΕ για διανομή κερδών από διαφορές αναπροσαρμογής.....	20
3.6.3.8 Σχεδιάγραμμα συνολικού λογιστικού χειρισμού αναπροσαρμογής.....	22
3.7 Αναπροσαρμογή παγίων και αναβαλλόμενη φορολογία.....	23
3.7.1 Αναπροσαρμογή παγίου που πραγματοποιείται για λογιστικούς σκοπούς και η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.....	23
3.7.2 Σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού αναπροσαρμογής παγίων σχετικά με τη δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογίας.....	24
3.8 Αποσβέσεις.....	28
3.8.1 Σκοπός της απόσβεσης.....	28
3.8.2 Κανονισμοί της Απόσβεσης.....	28
3.8.3 Αποσβεστέο ποσό.....	29
3.8.4 Υπολειμματική αξία.....	30
3.8.5 Έναρξη και διακοπή απόσβεσης.....	30
3.8.6 Ωφέλιμη Ζωή.....	30
3.8.7 Γήπεδα και Κτίρια.....	31
3.8.8 Μέθοδοι απόσβεσης.....	31
3.8.9 Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και αναβαλλόμενη φορολογία.....	32
3.8.9.1 Παράδειγμα δημιουργίας αναβαλλόμενης φορολογίας, όταν οι λογιστικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες από τις φορολογικές.....	33
3.9 Γνωστοποιήσεις ( Notes ).....	37
3.9.1 Παράδειγμα πίνακα πληροφοριών που συμπεριλαμβάνεται στις Γνωστοποιήσεις των εταιρειών για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις.....	39
3.10 Παραπομπές σε Διερμηνείες ( Μ.Ε..Δ. & Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. ).....	40

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>

<b>Η αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων ως εργαλείο "δημιουργικής λογιστικής" και η αναφορά στη βιβλιογραφία.</b>	<b>41</b>
--	-----------

## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>

<b>Επισκόπηση των διαφορών που εντοπίζονται στο λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων και της ελληνικής νομοθεσίας.</b>	<b>45</b>
---	-----------

5.1 Εισαγωγικά.....	45
5.2 Επισκόπηση Διαφορών.....	45
5.2.1 Διαφορές με το Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακινητοποιήσεις".....	45
5.2.2 Διαφορές με το Δ.Λ.Π. 17 "Μισθώσεις".....	53
5.2.3 Διαφορές με το Δ.Λ.Π. 40 "Επενδύσεις σε Ακίνητα".....	57
5.2.4 Διαφορές με το Δ.Π.Χ.Π. 5 "Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες".....	59

## Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>

<b>Συμπεράσματα</b>	<b>61</b>
---------------------	-----------

<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>63</b>
---------------------	-----------



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

### 1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Αποτελεί γενική παραδοχή ότι οι εταιρείες αποτελούν τη ραχοκοκαλιά της οικονομικής δραστηριότητας παγκοσμίως. Έτσι, σε μία παγκοσμιοποιημένη αγορά κεφαλαίου όπου οι εταιρείες εισάγονται διεθνώς - ανεξαρτήτως χώρας προέλευσης - σε χρηματιστήρια οπουδήποτε ανά τον κόσμο, είναι αδύνατη η επίτευξη μίας ισότιμης επιμέτρησης της χρηματοοικονομικής θέσης τους όταν δεν εφαρμόζεται ένα ενιαίο πλαίσιο λογιστικών κανόνων, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τους. Το γεγονός αυτό οφείλεται στην έλλειψη εναρμονισμένων λογιστικών κανόνων που εφαρμόζονται στα κράτη. Αναπόφευκτη συνέπεια αυτού είναι η ουσιωδώς διαφορετική παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων των εισηγμένων εταιρειών στα χρηματιστήρια, καθώς η εξαγωγή του συμπεράσματος για τις οικονομικές τους καταστάσεις εξαρτάται από τη χώρα προέλευσης τους, που επιβάλλει και τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες. Οι λόγοι αυτοί, λοιπόν, καθιστούν επιτακτική τη δημιουργία ενός κοινού μέτρου σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών στα διεθνή χρηματιστήρια.

Η ανομοιογένεια των εφαρμοστέων λογιστικών κανόνων σε διεθνές επίπεδο, αποτελεί μία πραγματικότητα. Τα λογιστικά πρότυπα που τηρούν οι Η.Π.Α. είναι τα G.A.A.P ( General Accepted Accounting Principles) και τα χαρακτηρίζει κυρίως η "αρχή της γνήσιας και ειλικρινούς πληροφόρησης" των επενδυτών, ενώ τα κράτη που δεν είναι μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης εφαρμόζουν καθένα κάποιο δικό τους λογιστικό σύστημα. Οι χώρες που ανήκουν στην ευρωπαϊκή ένωση ακολουθούν την εναρμόνιση των κανόνων λογιστικής που επήλθε για τις εταιρείες με την τέταρτη και την έβδομη οδηγία και οι οποίοι κανόνες ως βάση τους έχουν την αρχή της συντηρητικότητας.

Η έλλειψη σύγκρισης, λοιπόν, των κανόνων λογιστικής δημιουργεί σημαντική απόκλιση των οικονομικών μεγεθών των διεθνώς εισηγμένων εταιρειών. Έτσι, οι επιχειρήσεις των Η.Π.Α. παρουσιάζονται σημαντικά υπερτιμημένες εν συγκρίσει με αυτές που ανήκουν στα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης, καθώς η βασική λογιστική αρχή που διέπει το λογιστικό τους πλαίσιο, οδηγεί σε αύξηση της λογιστικής αξίας των επιχειρήσεων τους. Απεναντίας, οι επιχειρήσεις των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής ένωσης δεν παρουσιάζουν το ίδιο αποτέλεσμα λόγω της επικρατούσας βασικής λογιστικής αρχής τους, της αρχής της "συντηρητικότητας". Αυτό το φαινόμενο έχει ως αποτέλεσμα την εκδήλωση κινήσεων επιθετικών εξαγορών από εισηγμένες Αμερικάνικες εταιρείες προς εισηγμένες εταιρείες των κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής ένωσης.

Η κατάσταση αυτή, λοιπόν, κατέστησε σαφές στην Ευρωπαϊκή κοινότητα ότι αποτελεί αναπόδραστη ανάγκη η ενοποίηση ή έστω η σύγκλιση των εκάστοτε διεθνών λογιστικών κανόνων. Την οδήγησε έτσι στα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα οποία διασφαλίζουν μία υψηλή ακρίβεια στην πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων, καθιστώντας τις συγκρίσιμες και κατανοητές, ανεξαρτήτως της χώρα προέλευσής τους. Η επιλογή των

Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βασίζεται τόσο στο κύρος της διεθνώς αναγνωρισμένης επιστημονικής επιτροπής που τα συνέταξε, όσο και στην προσδοκία ότι με την εφαρμογή τους θα επιτευχθεί ο συγκερασμός τουλάχιστον των λογιστικών κανόνων των Η.Π.Α. και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στις παραγράφους που ακολουθούν, θα προβούμε σε μία παράθεση γενικών πληροφοριών περί των Δ.Λ.Π. (Δ.Π.Χ.Π. και στη συνέχεια θα κάνουμε μία ιστορική αναδρομή για την εφαρμογή τους στη χώρα μας.

Κρίσιμο κρίνεται στο σημείο αυτό και προκειμένου να τεθεί το θέμα σε μία πιο σφαιρική βάση, πριν προχωρήσουμε στην παράθεση των πληροφοριών αυτών, να κάνουμε μία αναφορά στους εγχώριους λογιστικούς κανόνες, δηλαδή στα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

## **1.2 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Κάνοντας λόγο για Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, αν και ο όρος αυτός δεν είναι δόκιμος στη χώρα μας, αναφερόμαστε σε εκείνο το πλαίσιο κανόνων και αρχών που διέπουν το λογιστικοοικονομικό και φορολογικό πεδίο δράσης των επιχειρήσεων.

Βασική πηγή των Ελληνικών λογιστικών προτύπων αποτελεί το Ελληνικό Γενικό λογιστικό σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980) και ο κωδικοποιημένος νόμος περί "Ανωνύμων εταιρειών" Ν. 2190/1920. Εν συνεχεία είναι οι διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/1992), ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος (Ν. 2238/1994) όπως επίσης και μία σειρά μικρότερης σημαντικότητας νομοθετήματα, όπως π.χ. το προεδρικό διάταγμα που άπτεται του θέματος των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων Π.Δ. 299/2003.

## **1.3 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ( Δ.Π.Χ.Π.)**

### **1.3.1 Γενικές Πληροφορίες**

Τα Δ.Λ.Π. - Δ.Π.Χ.Π αποτελούν πρότυπα και διερμηνείες τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων (I.A.S.B.) και αποτελούνται από

- ❖ Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (International Accounting Standards)
  
- ❖ Τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards)

- ❖ Τις διερμηνείες, οι οποίες εκδίδονται από την επιτροπή Διεργμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Κύρια όργανα κατάρτισης και δημοσιοποίησης των Δ.Λ.Π. - Δ.Π.Χ.Π. είναι :

- ✓ Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C)
- ✓ Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B)
- ✓ Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)
- ✓ Η Επιτροπή Διεργμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C).

## **1.4 Υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. - Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα**

### **Μια Ιστορική Αναδρομή**

Εν αρχή, με τον κανονισμό 1606/2002, το Ευρωπαϊκό κοινοβούλιο επέβαλε την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. - Δ.Λ.Π.Χ. για όλες εκείνες τις εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένες χρηματαγορές χωρών - μελών Ευρωπαϊκής κοινότητας. Η Ελλάδα εισήγαγε τον κανονισμό αυτό με το νόμο 2992/2002 περί "Μέτρων ενίσχυσης της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας". Δύο χρόνια αργότερα με το Ν. 3229/2004 και με το άρθρο 13 προστέθηκε στο Ν. 2190/1920 - "περί ανωνύμων εταιρειών" το 15<sup>ο</sup> κεφάλαιο , το οποίο προσθέτει τα άρθρα 134-143 που αναφέρονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επίσης με το άρθρο 14, ο Ν. 3229/2004 επιλύει εκείνες τις περιπτώσεις όπου οι διατάξεις των Δ.Λ.Π. συγχέονται με αυτές του Κ.Β.Σ., ορίζοντας ότι υπερισχύουν αυτές των Δ.Λ.Π. που εντάχθηκαν με το 15<sup>ο</sup> κεφάλαιο του Ν. 2190/1920.

Στη συνέχεια και με τα άρθρα 11,12 και 13 Ν. 3301/2004, τροποποιήθηκαν κάποιες διατάξεις του 15<sup>ου</sup> κεφαλαίου, του Ν. 2190/1920 , του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994).

Περαιτέρω, είχαμε τον Ν. 3460/2006 για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , "περί της αποτίμησης των χρηματοοικονομικών μέσων στην Εύλογη αξία". Ακολούθησε ο Ν. 3487/2006, σχετικός με τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Επίσης, σημαντική ήταν οι ΠΟΛ 1025 περί του τρόπου εφαρμογής των Δ.Λ.Π. σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. και ακόμη η απόφαση της Ε.Λ.Τ.Ε. Νο 110/2006 για θέματα σχετικά με τη διανομή κερδών Δ.Λ.Π..

Τέλος ο κανονισμός 126/2008, στοχεύοντας στη διαφάνεια και στην απλούστευση της κοινοτικής νομοθεσίας, κατήργησε τους έως τότε κανονισμούς και ενσωμάτωσε σε ενιαίο κείμενο τα Δ.Λ.Π. που υιοθετήθηκαν από τροποποιητικούς κανονισμούς.

Στην Ελλάδα την ευθύνη για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων την έχει η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (Ε.Λ.Τ.Ε.) η οποία αποτελεί την Εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

#### 2.1 Λίγα λόγια για όσα γνωρίζουμε ως τώρα για τις Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Το πλαίσιο που διέπει τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις κατά τα Ε.Λ.Π. είναι εκτεταμένο και αρκετά πλήρες.

Στη διάταξη του άρθρου 42ε, §2 του Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρεία με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.

Όσον αφορά συγκεκριμένα τα ενσώματα πάγια στοιχεία, η διάταξη 42 ε, §4 αναφέρει πως είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος.

Εδώ επισημαίνεται ότι το κριτήριο για την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου στα πάγια ενσώματα είναι ο προορισμός του και όχι η φύση του. Έτσι, ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο για μία εταιρεία μπορεί να αποτελεί πάγιο ενσώματο για μία άλλη εταιρεία μπορεί να αποτελεί κυκλοφορούν, όπως για παράδειγμα ένα κτίριο το οποίο χρησιμοποιεί μία εταιρεία για να στεγάσει τις εγκαταστάσεις της, θα αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο και θα καταχωριστεί στην πρώτη ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ. ,ενώ για μία κατασκευαστική εταιρεία που εμπορεύεται κτίρια, θα αποτελεί κυκλοφορούν στοιχείο και καταχωρίζεται στα εμπορεύματα, στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

#### 2.2 Διάκριση των Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων σε Λειτουργικά και μη Λειτουργικά

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., μη λειτουργικά πάγια είναι εκείνα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, οι επιχειρήσεις τα παρακολουθούν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι τίτλοι των οποίων είναι όμοιοι με τους τίτλους των λειτουργικών στοιχείων, συμπληρωμένοι με τις λέξεις "εκτός εκμετάλλευσης". Παρ' όλα ταύτα, στο υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. και

επιβάλλεται από το νόμο, δεν υπάρχει διάκριση μεταξύ των λειτουργικών και μη λειτουργικών στοιχείων.

### **2.3 Διάκριση των Ενσώματων Παγίων Στοιχείων σε Υποκείμενα και Μη Υποκείμενα σε Απόσβεση**

Με κριτήριο την υπαγωγή τους ή όχι σε απόσβεση, τα λειτουργικά πάγια στοιχεία, διακρίνονται σε :

- ❖ Υποκείμενα σε απόσβεση, π.χ. μηχανήματα, κτίρια
- ❖ Υποκείμενα σε εξάντληση π.χ. ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία
- ❖ Μη υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση π.χ. οικόπεδα, αγροκτήματα

Η αντιμετώπιση των λειτουργικών ενσώματων παγίων π.χ. μηχανημάτων που έχουν θεωρηθεί εκτός εκμετάλλευσης οριστικά, έχει ως εξής :

- Στην περίπτωση που έχουν αποσβεστεί εξ ολοκλήρου, παρακολουθούνται με την αξία ενός 0,01 ευρώ, δηλαδή το υπόλοιπο του εκάστοτε αντίθετου λογαριασμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου.
- Στην περίπτωση που δεν έχουν αποσβεστεί εξ' ολοκλήρου, παρακολουθούνται με την αξία κτήσεως τους, όμως οι λογαριασμοί του πάγιου περιουσιακού στοιχείου και των αποσβέσεων τους, μεταφέρονται στους αντίστοιχους εκτός εκμετάλλευσης λογαριασμούς.

Με αυτές τις αξίες παρουσιάζονται έως ότου πωληθούν ή καταστραφούν.

### **2.4 Οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις στον Ν. 2190/1920**

Οι διατάξεις του Ν.2190/1920 για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις, μνημονεύονται στα άρθρα:

- ❖ 42ε § 1,2,4,7,8,9,14
- ❖ 43 § 1,1γ,3α,3γ,5α,5β,5δ,5ε,9,10α,10εβ,
- ❖ 43α § 3β
- ❖ 107 § 1<sup>α</sup>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 "ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ"

### I.A.S. 16 "PROPERTY, PLANT and EQUIPMENT"

#### 3.1 Έναρξη Ισχύος του Δ.Λ.Π. 16

Η έγκριση του Δ.Λ.Π. 16 "Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων" χρονολογείται το Μάρτιο του 1982 και εν συνεχεία το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε στο πλαίσιο του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτίωσης των οικονομικών καταστάσεων και δημιουργήθηκε το Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις" (αναθεωρημένο 1994) το οποίο αναθεωρήθηκε ξανά το 1998, με την τελευταία του αναθεώρηση να πραγματοποιείται το 2004.

#### 3.2 Σκοπός του Προτύπου

Ως σκοπό του, το Δ.Λ.Π. 16 έχει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, την παρουσίαση των πληροφοριών για αυτά, καθώς και τις μεταβολές τους. Πιο συγκεκριμένα, υπεισέρχεται στην αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, στον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας, στις αποσβέσεις τους και στις ζημιές απομείωσης που πιθανόν υφίστανται.

#### 3.3 Πεδίο Εφαρμογής

Πεδίο εφαρμογής του προτύπου αποτελεί ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων παγίων, εκτός των περιπτώσεων που απαιτείται ή επιτρέπεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός από κάποιο άλλο πρότυπο.

Οι περιπτώσεις όπου το Δ.Λ.Π 16 δεν εφαρμόζεται είναι οι εξής:

α) Σε ενσώματα πάγια τα οποία προορίζονται προς πώληση κατά το Δ.Π.Χ.Π. 5 " Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες"

β) Για τα συνδεδεμένα με τη γεωργική δραστηριότητα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (Δ.Λ.Π. 41 "Γεωργία")

γ) Για τα μεταλλευτικά δικαιώματα και τα μεταλλευτικά αποθέματα π.χ. πετρέλαιο, φυσικό αέριο

### 3.4 Βασικοί Ορισμοί

Οι βασικοί ορισμοί που συναντούμε στο Δ.Λ.Π. 16 είναι οι εξής:

- **Λογιστική αξία**

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

- **Κόστος**

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του.

- **Αποσβέσιμο ποσό**

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μείον την υπολειμματική αξία του.

- **Απόσβεση**

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

- **Ειδική αξία**

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

- **Εύλογη αξία**

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

- **Ζημία απομείωσης**

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

- **Ενσώματες ακινητοποιήσεις**

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

- ✓ κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και



✓ αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μια λογιστική περίοδο.

- **Ανακτήσιμο ποσό**

Ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

- **Υπολειμματική αξία**

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

- **Ωφέλιμη ζωή**

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- ✓ είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα,
- ✓ είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτήσει η οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο.

## **3.5 Αναγνώριση και Επιμέτρηση κατά την Αναγνώριση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων.**

### **3.5.1 Προϋποθέσεις Αναγνώρισης**

Ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (property, plant and equipment), πρέπει να αναγνωρίζεται - καταχωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού της οντότητας, όταν συρρέουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα προκύψουν από αυτό το στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οντότητα .

- Όταν η οντότητα μπορεί να αποτιμήσει το κόστος του στοιχείου αυτού αξιόπιστα.

### **3.5.2 Επιμέτρηση κατά την Αναγνώριση**

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία, που πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να καταχωρίζονται στο κόστος τους.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, συμπεριλαμβάνει :

α) Το κόστος αγοράς, τους φόρους εισαγωγής, άλλους μη επιστρεπτέους φόρους και δικαιώματα μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε εμπορικών εκπτώσεων και επιστροφών

β) Τα άμεσα αποδοτέα κόστη από διαδικασίες που θα φέρνουν το στοιχείο σε τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για να καταστεί ικανό προς λειτουργία με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση.

γ) Την αρχική εκτίμηση των κοστών κατεδάφισης - αχρήστευσης και απόσυρσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου είχε εγκατασταθεί.

### **3.6 Επιμέτρηση Μετά την Αναγνώριση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων**

Η επιχείρηση μετά την αναγνώριση του ενσώματου παγίου, θα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική που θα εφαρμόσει σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων:

- Είτε τη μέθοδο του κόστους
- Είτε τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

#### **3.6.1. Σχεδιάγραμμα επιμέτρησης μετά την αναγνώριση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων**



### 3.6.2 Μέθοδος Κόστους

Έπειτα από την αναγνώριση του ως στοιχείο του ενεργητικού ένα υλικό πάγιο στοιχείο πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος του, μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

### 3.6.3 Μέθοδος Αναπροσαρμογής

Μετά την αναγνώριση του ως στοιχείο του ενεργητικού, ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, πρέπει να λογιστικοποιείται στο επανεκτιμώμενο ποσό, το οποίο αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες ζημιές απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται με επαρκή συχνότητα έτσι ώστε η λογιστική αξία του παγίου, να μη διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### 3.6.3.1 Αναπροσαρμογή Αξίας Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του IAS 16:

Η εύλογη αξία του εδάφους και των κτιρίων είναι η αγοραία αξία. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με την εκτίμηση που πραγματοποιείται από επαγγελματίες προσοντούχους εκτιμητές.

Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους προσδιορισμένη με εκτίμηση. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν στοιχεία για την αγοραία αξία τους εξ' αιτίας της ιδιάζουσας φύσης των στοιχείων αυτών, καθώς και λόγω του ότι σπανίως πωλούνται τέτοια στοιχεία παρά μόνο ως μέρος μίας εν λειτουργία επιχείρησης, τότε η οντότητα, ίσως χρειαστεί να υπολογίσει τη δίκαιη αξία, χρησιμοποιώντας εισοδηματική προσέγγιση ή μία προσέγγιση αποσβεστικού κόστους αποκατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές στην εύλογη αξία του στοιχείου που επανεκτιμάται. Όταν η εύλογη αξία ενός επανεκτιμημένου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική του αξία, χρειάζεται νέα επανεκτίμηση. Αν υπάρχουν σημαντικές και ασταθείς μεταβολές στην εύλογη αξία απαιτείται ετήσια επανεκτίμηση, ενώ όταν οι μεταβολές είναι ασήμαντες, μπορεί να χρειάζεται επανεκτίμηση μόνο κάθε τρία ή τέσσερα χρόνια.

Όταν αποφασισθεί αναπροσαρμογή ενός παγίου, τότε πρέπει να γίνει αναπροσαρμογή όλων των στοιχείων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία π.χ. γη, γη και κτήρια, μηχανήματα κλπ.

Τα στοιχεία μίας κατηγορίας παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, ούτως ώστε να αποφευχθεί η επιλεκτική επανεκτίμηση και αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ποσών που αποτελούν κόστη και αξίες διαφορετικών ημερομηνιών.

Οι τυχούσες επιπτώσεις μίας αναπροσαρμογής στη φορολογία και στην αναβαλλόμενη φορολογία, λογιστικοποιούνται κατά το Δ.Λ.Π. 12 “Φόροι Εισοδήματος”.

### **3.6.3.2 Λογιστικός Χειρισμός Αναπροσαρμογής**

Οι εναλλακτικές μέθοδοι που μπορούν να εφαρμοστούν είναι οι εξής δύο :

#### **1<sup>η</sup> μέθοδος : Μηδενισμός Συσσωρευμένων Αποσβέσεων**

## ΜΗΑΕΝΙΣΜΟΣ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

### ΧΡΕΩΣΗ

- "Συσσωρευμένες αποσβέσεις"  
(ώστε να μηδενιστούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του παγίου)
- "Κόστος παγίου"  
(σε περίπτωση που η εύλογη αξία είναι μεγαλύτερη του αρχικού κόστους)

### ΠΙΣΤΩΣΗ

- "Διαφορά αναπροσαρμογής" ή "Κατάσταση αποτελεσμάτων"
- "Κόστος παγίου"  
(σε περίπτωση που η εύλογη αξία είναι μικρότερη του αρχικού κόστους)

## 2<sup>η</sup> Μέθοδος : Αναλογική Αύξηση Κόστους και Συσσωρευμένων Αποσβέσεων

## ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ ΑΥΞΗΣΗ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

### ΧΡΕΩΣΗ

- "Κόστος παγίου" \*

### ΠΙΣΤΩΣΗ

- "Συσσωρευμένες αποσβέσεις" \*
- "Αποθεματικό αναπροσαρμογής" ή "Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης"

\* Η αύξηση στους λογαριασμούς "Κόστος παγίου" και "Συσσωρευμένες Αποσβέσεις", γίνεται αναλογικά έτσι ώστε η καθαρή λογιστική αξία του παγίου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

**Παράδειγμα:**

Μία επιχείρηση έχει ένα ακίνητο με λογιστική αξία 300.000 € ως εξής:

Κόστος	400.000
-Συσσωρευμένες αποσβέσεις	100.000
=Καθαρή Λογιστική Αξία	300.000

Πιστοποιημένος εκτιμητής επανεκτιμά το ακίνητο στα 600.000 €

(Στο παράδειγμα μας θα αγνοήσουμε τις επιπτώσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας).

Ζητούνται οι λογιστικές εγγραφές της αναπροσαρμογής του ακινήτου με βάση:

α) Τη μέθοδο του μηδενισμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων,

β) Τη μέθοδο της αναλογικής αύξησης του κόστους και των συσσωρευμένων αποσβέσεων

**Λύση:**

**α) Μέθοδος μηδενισμού συσσωρευμένων αποσβέσεων**

	Χρέωση	Πίστωση
Συσσωρευμένες αποσβέσεις	100.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		100.000

	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος	200.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		200.000

**β) Μέθοδος αναλογικής αύξησης κόστους και συσσωρευμένων αποσβέσεων**

	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος (6/3 X 400.000 €) - 400.000 €	400.000	
Συσσωρευμένες αποσβέσεις		100.000
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		300.000

### 3.6.3.3 Η αύξηση της Λογιστικής Αξίας του παγίου λόγω αναπροσαρμογής, καταχωρίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια

Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο λογαριασμό "πλέονασμα αναπροσαρμογής". (Εκτός αν αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση της αξίας του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα, οπότε καταχωρίζεται και αυτή στα αποτελέσματα, δηλ. στα έσοδα της χρήσης, μέχρι του ποσού της αναστροφής και το υπόλοιπο που απομένει, στην καθαρή θέση).

#### Παράδειγμα:

Μία επιχείρηση, αγόρασε ένα μηχάνημα στις 31.12.2000 σε τιμή 100.000 € (συντελεστής απόσβεσης 5%). Στις 31.12.2002 επανεκτιμάται η πραγματική αξία του μηχανήματος σε 130.000 €

#### Λύση:

1<sup>ος</sup> Λογιστικός χειρισμός:

Αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής.

Κόστος κτήσης	100.000 €
-Αποσβέσεις 2001 + 2002	10.000 €
(100.000 X 5% = 5.000 x 2 έτη)	
<hr/>	<hr/>
=Αναπόσβεστη αξία	90.000 €

(Συντελεστής αναπροσαρμογής :  $130.000/90.000 = 1,444$ )

Αναπροσαρμογή αξίας κτήσης :  $100.000 \times 1,444 = 144.400$

Αναπροσαρμογή αποσβέσεων :  $10.000 \times 1,444 = \underline{14.440}$

Πραγματική αξία 130.000

Ημερολογιακές εγγραφές :

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα (Διαφορά Αναπροσαρμογής)	44.440	
Ίδια κεφάλαια (Διαφορά Αναπροσαρμογής)		44.440

	Χρέωση	Πίστωση
Ίδια κεφάλαια (Διαφορά Αναπροσαρμογής)	4.440	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		4.440

#### 2<sup>ος</sup> Λογιστικός χειρισμός :

Μεταφορά του αντίθετου λογαριασμού συσσωρευμένων αποσβέσεων, σε πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου και η αναπόσβεστη αξία συγκρίνεται με την εκτιμώμενη πραγματική αξία του μηχανήματος και έτσι θα προκύψει η διαφορά αναπροσαρμογής.

Κόστος κτήσης	100.000
-Αποσβέσεις 2001 και 2002	10.000
=Αναπόσβεστη αξία	90.000
- Πραγματική αξία	130.000
=Διαφορά αναπροσαρμογής	40.000

#### Ημερολογιακές εγγραφές :

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	40.000	
Ίδια Κεφάλαια		40.000

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	40.000	
Ίδια Κεφάλαια		40.000

**3.6.3.4 Η μείωση της λογιστικής αξίας του πάγιου στοιχείου λόγω υποτίμησης, καταχωρίζεται στη χρέωση του λογαριασμού ίδιων κεφαλαίων "διαφορά αναπροσαρμογής" και κατά το υπερβάλλον βαρύνει τα αποτελέσματα.**



Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μίας αναπροσαρμογής, η μείωση θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εκτός εάν στο υπόλοιπο του λογαριασμού "πλεόνασμα αναπροσαρμογής" περιλαμβάνεται ποσό από προηγούμενη αναπροσαρμογή του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, οπότε η ανωτέρω διαφορά αναπροσαρμογής, μεταφέρεται προς συμψηφισμό με το ποσό αυτό στην έκταση που υπάρχει.

**Παράδειγμα:**

Μία επιχείρηση, αγοράζει στις 1.1.2001 ένα κτίριο 1.000.000 € και καταβάλει φόρο μεταβίβασης συμβολαιογραφικά, μεσιτικά και αμοιβή δικηγόρου 20.000 €. Οι αποσβέσεις του κτιρίου υπολογίζονται με ετήσιο συντελεστή 10% και στις 31.12.2003 επανεκτιμάται η πραγματική αξία του κτιρίου σε 1.500.000 €

**Λύση:**

Σχετικοί υπολογισμοί:

Συμβολαιογραφική αξία	1.000.000
+ φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, Δικηγορικά	20.000
=Αξία κτήσης	1.020.000
Αξία κτήσης	1.020.000
- Αποσβέσεις (1.020.000 X 10 % X 3 έτη)	306.000
=Αναπόσβεστη αξία 31.12.2003	714.000
Πραγματική αξία 31.12.2003	1.500.000
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2003	714.000
=Διαφορά αναπροσαρμογής	786.000

Ημερολογιακές εγγραφές :

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβεσμένο κτίριο	306.000	
Κτίριο		306.000

	Χρέωση	Πίστωση
Κτίριο	786.000	
Ίδια κεφάλαια ( διαφορά αναπροσαρμογής)		786.000

Σε συνέχεια του παραδείγματος μας, υποθέτουμε ότι λόγω σεισμού, το κτίριο υπέστη μείωση της αξίας του, η οποία πλέον εκτιμάται σε 400.000 € και έτσι η εταιρεία θα προβεί στη μείωση της αξίας του.

### Λύση:

Οι αποσβέσεις των ετών 2004 και 2005, καθώς και η διαφορά αναπροσαρμογής ,θα έχουν ως εξής:

Αποσβέσεις χωρίς την αναπροσαρμογή :[102.000 x 20% (10% +10%)]	204.000
<u>Αποσβέσεις λόγω αναπροσαρμογής: [1.500.000 x 20%(10%+10%)]</u>	<u>300.000</u>
Διαφορά	96.000

(είναι χρεωστική και θα μειώσει το πιστωτικό υπόλοιπο της Διαφ. Αναπρ/γης)

### Υπολογισμός ζημίας απομείωσης

Αναπροσαρμοσμένη αξία	1.500.000 €
-Αποσβέσεις 2004 + 2005	300.000 €
(1.500.000 X 10 %) X 2 έτη	
<u>= Αναπόσβεστη αξία</u>	<u>1.200.000 €</u>

- Εκτιμηθείσα αξία	400.000 €
<u>= Ζημία απομείωσης</u>	<u>800.000 €</u>

Τη ζημία θα τη μεταφέρουμε στη χρέωση του λογαριασμού "Διαφορά αναπροσαρμογής", μέχρι του ποσού που είναι πιστωμένο στο λογαριασμό αυτό, ώστε να εξισωθεί και το υπόλοιπο που απομένει το μεταφέρουμε στα αποτελέσματα χρήσης.

Έτσι θα ακολουθήσει η εξής εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Ίδια κεφάλαια (Διαφορά Αναπροσαρμογής ) (786.000 – 96.000)	690.000	
Αποτελέσματα Χρήσης (Ζημία Απομείωσης) (800.000 – 690.000)	110.000	
Κτίριο		800.000

### 3.6.3.5 Η αύξηση της λογιστικής αξίας που πάγιου στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής, καταχωρίζεται στα έσοδα, όταν έπεται μίας προγενέστερης απομείωσης της αξίας του στοιχείου.

Μία αύξηση λόγω αναπροσαρμογής κατά το ποσό που αναστρέφει μία προηγούμενη απομείωση του ίδιου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ( η οποία όταν είχε πραγματοποιηθεί, είχε καταχωριστεί στα έξοδα), καταχωρίζεται στα έσοδα και το υπερβάλλον θα καταχωριστεί στα ίδια κεφάλαια.

#### Παράδειγμα:

Σε συνέχεια του προηγούμενου παραδείγματος, αν υποθεθεί ότι στις 31.12.2006 έχουμε μία ανατίμηση της αξίας του κτιρίου από αρμόδιο εκτιμητή σε 600.000 € από 400.000 € που ήταν στις 31.12.2005, τότε θα παρουσιαστεί μία διαφορά αναπροσαρμογής ως εξής:

Πραγματική αξία κτιρίου στις 31.12.2005	400.000 €
- Αποσβέσεις 2006 (400.000 X 10%)	40.000 €
	<hr/>
	360.000 €
-Πραγματική αξία κτιρίου στις 31.12.2006	600.000 €
	<hr/>
	240.000 €

Στις 31.12.2005 είχαμε απομείωση της αξίας του κτιρίου, όπου το ποσό που μεταφέρθηκε ως ζημία στα αποτελέσματα χρήσης ήταν 110.000 €. Έτσι στις 31.12.2006 όπου παρατηρείται διαφορά αναπροσαρμογής κατά 240.000 €, ποσό 110.000 € θα καταχωριστεί στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης (όσο δηλαδή προκειμένου να αντιλογίσει την προηγούμενη απομείωση της αξίας του κτιρίου) και το υπερβάλλον ποσό, δηλαδή 130.000 €, θα καταχωριστεί στην πίστωση του λογαριασμού "διαφορά αναπροσαρμογής".

	Χρέωση	Πίστωση
Κτίριο	240.000	
Αποτελέσματα χρήσης (διαφορά αναπροσαρμογής κτιρίου)		110.000
Ίδια κεφάλαια(Διαφορά αναπροσαρμογής)		130.000

### 3.6.3.6 Κατάληξη της Διαφοράς Αναπροσαρμογής

Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου (εφόσον δεν αντιλογίζεται μία προγενέστερη ζημία απομείωσης που είχε βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης), καταχωρίζεται στην πίστωση του λογαριασμού "διαφορά αναπροσαρμογής" που είναι λογαριασμός καθαρής θέσης.

Το πλεόνασμα αυτό που έχει δημιουργηθεί, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού "αποτελέσματα σε νέο", με χρέωση του λογαριασμού "διαφορά αναπροσαρμογής" και όχι μέσω του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσης".

Αυτή η μεταφορά είναι δυνατόν να γίνει τμηματικά στο χρόνο που πραγματοποιείται η απόσβεση του παγίου ή εξ ολοκλήρου για όλο το ποσό της "διαφοράς αναπροσαρμογής" κατά την πώληση ή την απόσυρση του πάγιου στοιχείου.

### 3.6.3.7 Απόφαση ΕΛΤΕ για Διανομή Κερδών από Διαφορές Αναπροσαρμογής

Το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, με την απόφασή του Νο 110/27.2.2006 εξέδωσε ορισμένες οδηγίες αναφορικά με την διανομή κερδών από τις οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Έπειτα λοιπόν από ομοφωνία, προέβη στην έκδοση αναλυτικών οδηγιών προς τις οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ, με σκοπό την καθοδήγηση των διοικήσεων των μονάδων αυτών, των ελεγκτών τους, των μετόχων τους καθώς και των τρίτων που συναλλάσσονται με αυτές, με σκοπό την επίλυση των πρακτικών προβλημάτων που είναι συναφή με θέματα διανομής κερδών. Επισημαίνεται ότι η συμμόρφωση των οικονομικών μονάδων με τις αρχές που διατυπώνονται στις παρούσες διευκρινιστικές οδηγίες:

α) συνιστά τη βέλτιστη λογιστική πρακτική, που εξασφαλίζει την πλήρη συμμόρφωση των οικονομικών μονάδων με το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

β) αποτελεί μια συμβιβαστική λύση μεταξύ της αρχής της κεφαλαιακής επάρκειας, που υπαγορεύεται από τις Οδηγίες της ΕΕ και της αρχής της αναγνώρισης "δεδουλευμένων" εσόδων, ιδιαίτερα από επιμέτρηση στην εύλογη αξία, που υπαγορεύονται από τα ΔΠΧΠ.

Η παρούσα απόφαση λοιπόν, σχετικά με τον περιορισμό της διανομής κερδών για τα **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια**, αναφέρει τα εξής :

(α) Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, μπορούν να επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, περίπτωση στην οποία οι θετικές διαφορές αναπροσαρμογής αναγνωρίζονται σε αποθεματικό της καθαρής θέσης. Οι διαφορές αυτές μπορούν να μεταφέρονται απευθείας στα κέρδη εις νέον:

- (i) όταν τα ενσώματα πάγια από τα οποία προήλθαν διαγράφονται (π.χ. μέσω πώλησης τους),
- (ii) κατά το μέρος της διαφοράς μεταξύ απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης που βασίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης.

### **Γνώμη**

Τα ποσά που μεταφέρονται απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον (καθαρά από φόρο εισοδήματος), μπορούν να διανέμονται στο σύνολο τους κατά την χρήση στην οποία έγινε η μεταφορά τους.

(β) Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ, τα ενσώματα πάγια μπορούν να επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους η οποία εφεξής θα θεωρείται κόστος κτήσεως. Στην περίπτωση αυτή οι καθαρές θετικές διαφορές της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης, μετά και την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος αναγνωρίζονται στα κέρδη εις νέον.

### **Γνώμη**

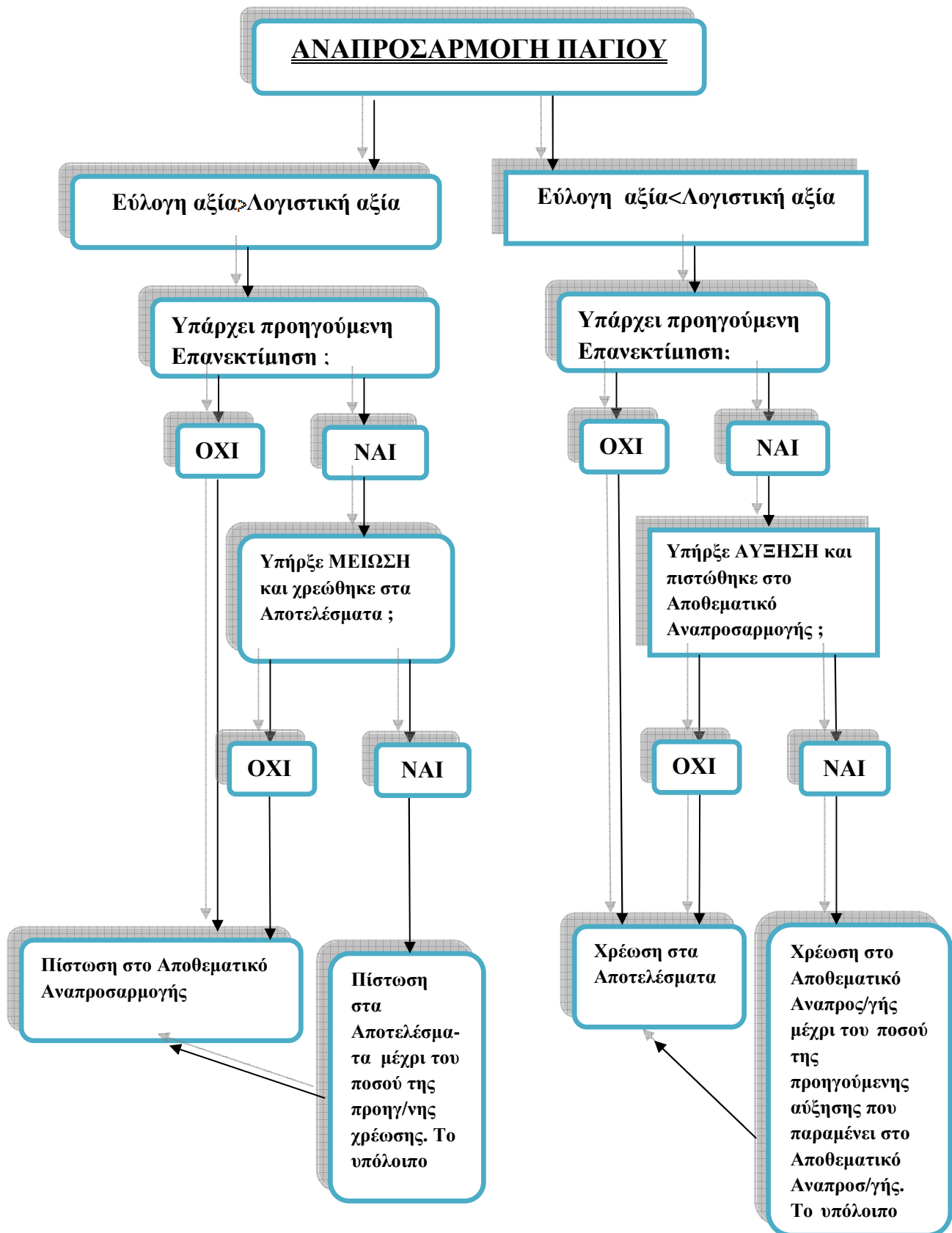
Τα ποσά αυτά αν και έχουν μεταφερθεί απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον **δεν μπορούν να διανεμηθούν ελεύθερα**. Η διανομή τους γίνεται σύμφωνα με τα υπό (α) ανωτέρω, δηλαδή είτε με την διαγραφή των παγίων από τα οποία προήλθαν, είτε σταδιακά μέσω της διενέργειας των αποσβέσεων.

### **Παράδειγμα:**

Το υπόλοιπο των αποτελεσμάτων εις νέον σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κατά την 31-12-2003 ήταν ζημίες (300). Από την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία ενός οικοπέδου και ενός κτιρίου προέκυψαν καθαρές μετά τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος διαφορές 200 και 150 αντίστοιχα. Έτσι το υπόλοιπο κερδών εις νέον την 31-12-2003 διαμορφώθηκε σε  $-300+200+150=50$ . Η χρήση 2004 παρουσίασε αποτέλεσμα με τα ΔΠΧΠ, 30 και η χρήση 2005 60. Αν και τα αποτελέσματα των χρήσεων 2004 και 2005 δεν περιέχουν στοιχεία η διανομή των οποίων δεν επιτρέπεται, παρόλα αυτά δεν μπορεί να γίνει διανομή από τα κέρδη της χρήσεως 2005 διότι αν αφαιρεθούν από το υπόλοιπο κερδών εις νέον της 31.12.2005 τα κέρδη από την αναπροσαρμογή των ακινήτων στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης, το απομένον υπόλοιπο είναι ζημία  $(50+30+60-200-150)=-210$ .

Θεωρητικά, το ποσό των 200 που προέρχεται από την αναπροσαρμογή του οικοπέδου μπορεί να διανεμηθεί μόνο αν το οικόπεδο πωληθεί. Το ποσό των 150 που προέρχεται από την αναπροσαρμογή του κτιρίου, μπορεί να διανέμεται τμηματικά μέσα στην εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Έτσι αν υποτεθεί ότι το κτίριο έχει εναπομένουσα μετά την ημερομηνία αναπροσαρμογής (31-12-2003) ωφέλιμη ζωή 20 χρόνια, μπορεί ετησίως να μεταφέρεται στα ελεύθερα προς διανομή κέρδη, ποσό  $150/20=7,5$ .

### 3.6.3.8 Σχεδιάγραμμα συνολικού Λογιστικού Χειρισμού Αναπροσαρμογής



## **3.7 Αναπροσαρμογή Παγίων και Αναβαλλόμενη Φορολογία.**

### **3.7.1 Αναπροσαρμογή παγίου που πραγματοποιείται για λογιστικούς σκοπούς και η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.**

Οι αναπροσαρμογές των παγίων σε ορισμένες χώρες ,επηρεάζουν και το φορολογητέο εισόδημα, δηλαδή πέραν της λογιστικής αξίας ,μεταβάλλουν και τη φορολογική βάση του παγίου ,και έτσι δεν δημιουργείται οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά, ούτε προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία.

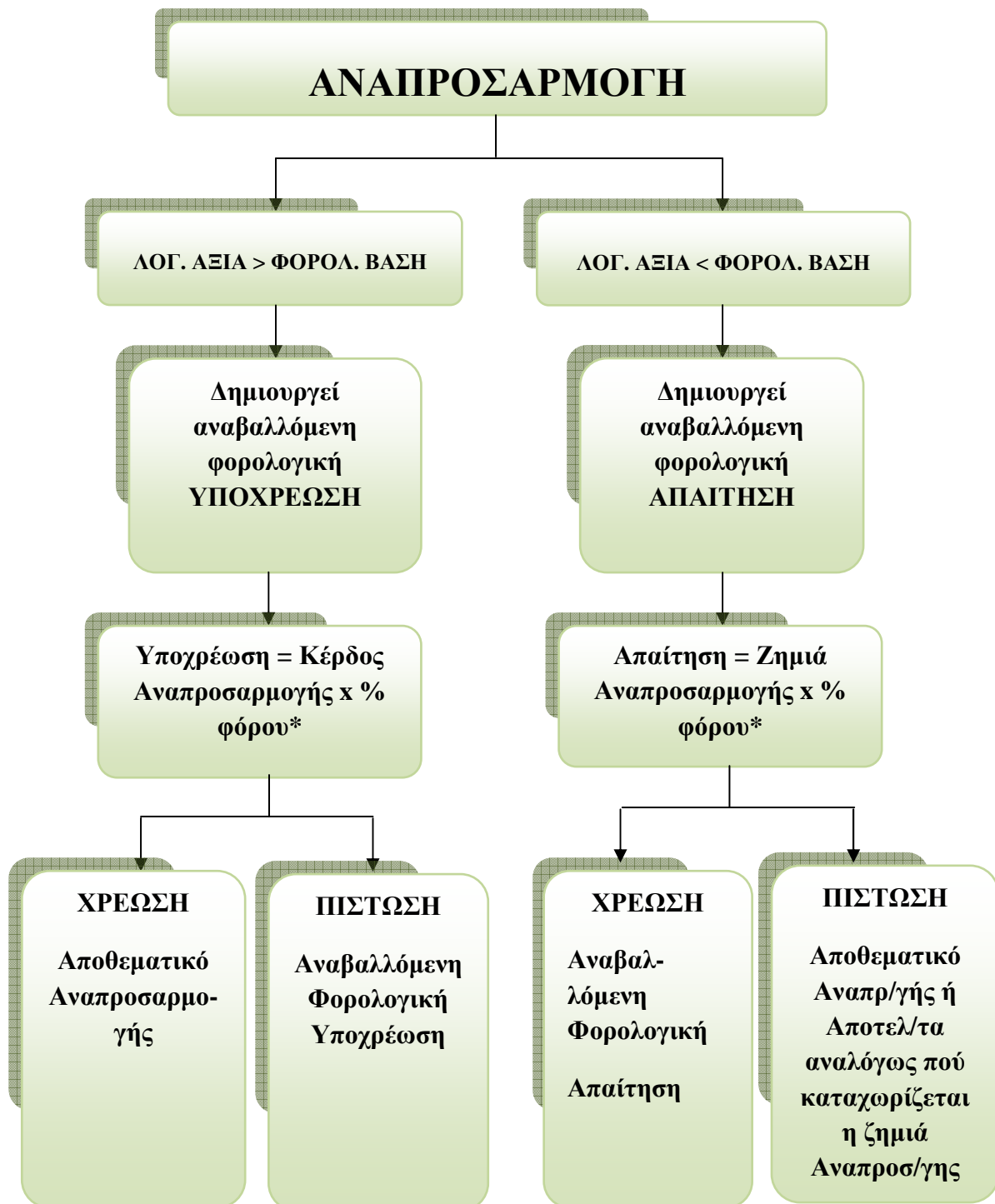
Στις περισσότερες όμως χώρες, η αναπροσαρμογή των παγίων , δεν επηρεάζει τα φορολογητέα κέρδη της περιόδου κατά την οποία διενεργείται , και για το λόγο αυτό δεν έχουμε μεταβολή της φορολογικής βάσης. Έτσι λοιπόν , κατά τη διάρκεια της ανάκτησης της λογιστικής αξίας του παγίου, η ροή των οικονομικών οφελών ,θα διαφέρει από το ποσό που θα αφαιρείται για φορολογικούς σκοπούς.

Η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης του παγίου ,αποτελεί προσωρινή διαφορά , και στην περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική του βάση, τότε δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η δημιουργία της αναβαλλόμενης φορολογίας , θα προκύψει ακόμη και στην περίπτωση που :

- Η επιχείρηση έχει ως στόχο να εκποιήσει το πάγιο αυτό. Εδώ η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία, θα ανακτηθεί μέσω της πώλησης ,και θα πληρωθεί επί του κέρδους της πώλησης μελλοντικός κεφαλαιουχικός φόρος.
- Η επιχείρηση δεν έχει ως στόχο να εκποιήσει το πάγιο αυτό. Εδώ η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία, θα ανακτηθεί μέσω της χρήσης του παγίου που θα αποδώσει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα ,το οποίο θα ξεπερνά τις μελλοντικές φορολογικές εκπτώσεις οι οποίες θα υπολογιστούν επί του κόστους.

Στη συνέχεια , παρατίθεται ένα χρηστικό-αναλυτικό σχεδιάγραμμα που τυποποιεί το λογιστικό χειρισμό της αναπροσαρμογής των παγίων, όταν η αναπροσαρμογή αυτή, γίνεται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

3.7.2 Σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού αναπροσαρμογής παγίων σχετικά με τη δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογίας, όταν η αναπροσαρμογή διενεργείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.



\*=Για την επιλογή του κατάλληλου φορολογικού συντελεστή βλέπε ΜΕΔ 21.



Στη συνέχεια παρατίθεται ένα σχετικό παράδειγμα του λογιστικού χειρισμού αναπροσαρμογής παγίων για λογιστικούς σκοπούς όπου δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

**Παράδειγμα:**

Μια επιχείρηση την 01/01/2006 , προέβη στην αγορά ενός μηχανήματος έναντι 200.000 €. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος αυτού είναι 5 έτη και αναγνωρίζεται φορολογικά. Εν συνεχεία ,και την 01/01/2008 η επιχείρηση αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία του κατά 180.000€, η οποία όμως αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, και έτσι δε θα επηρεάσει τη φορολογική του βάση. Όσον αφορά την ωφέλιμη ζωή του, αυτή παραμένει αμετάβλητη, δηλαδή θα ανέρχεται πια την 01/01/2008 σε 3 έτη ( $5 - 2 = 3$ ).

Με το φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης να ανέρχεται σε 20%, θα παραθέσουμε το λογιστικό χειρισμό της αναπροσαρμογής αυτής.

**Λύση:**

Η αξία του μηχανήματος κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής του (πριν τη διενέργειά της), δηλαδή την 01/01/2008 εμφανίζεται ως εξής:

Μηχανήματα	200.000
Συσσωρευμένες αποσβέσεις	(80.000)
<hr/>	
Λογιστική αξία (01/01/2008)	120.000

Η λογιστική εγγραφή της αναπροσαρμογής την 01/01/2008 θα είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις ( $200.000/5 = 40.000 \times 2 \text{ έτη} = 80.000$ )	80.000	
Μηχανήματα ( $300.000 - 200.000$ )	100.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		180.000

\*( $2 \text{ έτη} = 2006 + 2007$ )

Στις 31/12/2008, όπου πλέον έχει ήδη διενεργηθεί η αναπροσαρμογή και έχουν απομείνει 3 έτη ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος ,η εγγραφή των αποσβέσεων του έτους αυτού ,θα είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων (300.000/3 = 100.000)	100.000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		100.000

Έχοντας ως δεδομένο το ότι η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, θα έχουμε τη δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το αποθεματικό αναπροσαρμογής με το φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης.

Έτσι θα έχουμε:  $180.000 \times 20\% = 36.000$ , και η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί θα είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	36.000	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		36.000

Ένα τμήμα αυτής της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, πραγματοποιήθηκε με τη διενέργεια των αποσβέσεων στις 31/12/2008. Το τμήμα αυτό προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης με τη διαφορά μεταξύ των λογιστικών αποσβέσεων και των αποσβέσεων που αναγνωρίζονται φορολογικά. Έτσι λοιπόν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που πραγματοποιήθηκε μέσω των αποσβέσεων του έτους 2008, θα είναι :

$$(100.000 - 40.000) \times 20\% = 12.000$$

Είδαμε λοιπόν, πως ένα τμήμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης μεταφέρεται στις αποσβέσεις του έτους, και η λογιστική εγγραφή που θα αποτυπώσει το γεγονός αυτό, θα είναι η ακόλουθη:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	12.000	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		12.000

Όπως αναφέραμε και στην ενότητα 3.6.3.3, το αποθεματικό αναπροσαρμογής (διαφορά αναπροσαρμογής) που έχει δημιουργηθεί, μεταφέρεται τμηματικά (στο χρόνο που

πραγματοποιείται η απόσβεση του μηχανήματος ανάλογα με την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του) στην πίστωση του λογαριασμού “αποτελέσματα σε νέο”.

Το ποσό λοιπόν του αποθεματικού αναπροσαρμογής που θα μεταφερθεί στα “αποτελέσματα σε νέο”(κέρδη σε νέο), θα προκύψει αν αφαιρέσουμε από το αρχικό αποθεματικό αναπροσαρμογής την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αποθεματικού αναπροσαρμογής ( $180.000 - 36.000 = 144.000$  ) και διαιρέσουμε με την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ( $144.000 / 3 \text{ έτη} = 48.000$  ).

Η εγγραφή που θα ακολουθήσει θα είναι η εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	48.000	
Κέρδη σε νέο		48.000

Έπειτα από την τέλεση όλων αυτών των λογιστικών γεγονότων, και την αποτύπωσή τους στις λογιστικές εγγραφές, οι σχετικοί λογαριασμοί στις 31/12/2008, θα εμφανίζονται πλέον στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης , με τα ακόλουθα ποσά:

Μηχανήματα	300.000
<u>Αποσβεσμένα μηχανήματα</u>	<u>(100.000)</u>
➤ Λογιστική αξία μηχανήματος	200.000
➤ Αποθεματικό αναπροσαρμογής (Διαφορά αναπροσαρμογής) ( $180.000 - 36.000 - 48.000 = 96.000$ )	96.000
➤ Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ( $36.000 - 12.000 = 24.000$ )	24.000
➤ Αποτελέσματα σε νέο (Κέρδη σε νέο)	48.000

## 3.8 Αποσβέσεις

### 3.8.1 Σκοπός της Απόσβεσης

Σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή της «συσχέτισης», η απόσβεση αντανακλά το κόστος χρήσης ενός παγίου στοιχείου και συσχετίζει αυτό το κόστος με το οικονομικό όφελος που αποκομίζει η οντότητα από τη χρήση του. Οι αποσβέσεις διενεργούνται φυσικά, ακόμη και όταν η λογιστική αξία του παγίου είναι μικρότερη από την εύλογη του αξία.

Θα πρέπει να επισημάνουμε εδώ ότι η απόσβεση δεν έχει ως σκοπό ούτε τη διαγραφή του κόστους για φορολογικούς σκοπούς, ούτε τη μείωση της αγοραίας αξίας του παγίου, ούτε τη μείωση της αγοραίας αξίας του παγίου, ούτε τη δημιουργία πόρων (μέσω της μείωσης του διανεμητικού κέρδους) για την αντικατάσταση του στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής που αυτό έχει.

### 3.8.2 Κανονισμοί της Απόσβεσης

- ❖ Θα πρέπει να διενεργείται ξεχωριστή απόσβεση για κάθε μέρος κάποιου υλικού παγίου το οποίο έχει σημαντικό κόστος σε σχέση με το συνολικό κόστος του παγίου.
- ❖ Το αρχικό ποσό το οποίο αναγνωρίστηκε, σε σχέση με ένα υλικό πάγιο στοιχείο, κατανέμεται στα διάφορα σημαντικά του μέρη και αποσβένεται ξεχωριστά π.χ. οι μηχανές από τη μία ,και τα περαιτέρω τμήματα ενός αεροπλάνου από την άλλη. Αν όμως κάποια σημαντικά τμήματα έχουν την ίδια ωφέλιμη ζωή και είναι ίδια η μέθοδος απόσβεσης η οποία εφαρμόζεται, τότε τα τμήματα αυτά, μπορούν να ομαδοποιηθούν κατά τους υπολογισμούς της απόσβεσης.
- ❖ Όσο οι αποσβέσεις διενεργούνται ξεχωριστά για ορισμένα τμήματα ενός παγίου, ξεχωριστά θα διενεργούνται και για τα υπόλοιπα τμήματα του παγίου. Το υπόλοιπο τμήμα αποτελείται από εκείνα τα μέρη του παγίου, τα οποία από μόνα τους δεν είναι σημαντικά. Στην περίπτωση που υπάρχουν διαφορετικές προσδοκίες για τα υπόλοιπα τμήματα, η οντότητα προκειμένου να αποσβέσει αυτά, θα εφαρμόσει ειδικές τεχνικές για την προσέγγιση τους.

- ❖ Υπάρχει η ευχέρεια ξεχωριστής διενέργειας αποσβέσεων για τμήματα ενός παγίου που το κόστος τους, δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με το σύνολο του κόστους του παγίου.
- ❖ Το έξοδο της απόσβεσης κάθε περιόδου, αναγνωρίζεται στο αποτέλεσμα της χρήσης, εκτός της περίπτωσης όπου συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία, ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού.
- ❖ Οι αποσβέσεις ενός υλικού παγίου καταχωρίζονται στη λογιστική αξία κάποιου άλλου στοιχείου του ενεργητικού, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις ενός παγίου το οποίο συμβάλλει στην επεξεργασία ορισμένων αποθεματικών, κατά το Δ.Λ.Π.2. Επίσης, όμοια περίπτωση αποτελούν οι αποσβέσεις ενός παγίου, τα μελλοντικά οφέλη του οποίου απορροφούνται στην κατασκευή κάποιων άλλων στοιχείων του ενεργητικού.

### 3.8.3 Αποσβεστέο Ποσό

Η οντότητα θα πρέπει να κατανέμει το αποσβεστέο ποσό, κατά τρόπο συστηματικό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Έτσι λοιπόν, για το αποσβεστέο αυτό ποσό, θα πρέπει να επιλέγεται εκείνη η μέθοδος κατανομής, ώστε κάθε χρέωση για απόσβεση να αντανakλά τη ροή των οικονομικών ωφελειών που προσδίδει η χρήση του παγίου (αρχή της συσχέτισης). Ο υπολογισμός της ωφέλιμης ζωής των παγίων, γίνεται με βάση την αναμενόμενη χρήση τους. Αντιλαμβανόμαστε λοιπόν, πως η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, είναι δυνατόν να είναι μικρότερη από την οικονομική του ζωή.

#### Παράδειγμα:

*Μία οντότητα αποκτά ένα μηχάνημα έναντι του ποσού των 100.000 €, η οικονομική ζωή του οποίου είναι 16 έτη. Το μηχάνημα έχει υπολειμματική αξία 20.000 € για οκτώ έτη και 10.000 € για 16 έτη. Η πρακτική της οντότητας είναι να κάνει χρήση των μηχανημάτων για 8 έτη και στη συνέχεια να τα αντικαθιστά με την αγορά νέων.*

Ο Υπολογισμός του ποσού απόσβεσης έχει ως εξής :

Η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 8 έτη και η απόσβεση θα υπολογιστεί με βάση αυτή

$$\underline{100.000 - 20.000} = 10.000 \text{ €}$$

8

Άρα το ποσό της απόσβεσης, θα ανέρχεται σε 10.000 €ετησίως.

### 3.8.4 Υπολειμματική Αξία

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή των παγίων, τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, θα πρέπει να επανεξετάζονται. Στην περίπτωση που διαπιστωθεί σημαντική μεταβολή στις εκτιμήσεις αυτές, τότε οι μεταβολές αυτές θα πρέπει να λογιστικοποιούνται. Οι μεταβολές αυτές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μεταβολές στη λογιστική εκτίμηση κατά το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

Οι επισκευές και συντηρήσεις των παγίων, δεν επιφέρουν κατάργηση της διενέργειας των αποσβέσεων.

### 3.8.5 Έναρξη και Διακοπή Απόσβεσης

Ένα περιουσιακό στοιχείο αρχίζει να αποσβένεται όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται σε τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί κατά τη λειτουργία που προσδιορίζει η διοίκηση.

Η απόσβεση παύει την νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης:

❖ που το πάγιο κατατάσσεται ως «κατεχόμενο προς πώληση» κατά το Δ.Π.Χ.Π. 5

❖ που το πάγιο διαγράφεται.

Έτσι λοιπόν, οι αποσβέσεις συνεχίζουν να διενεργούνται όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει αδρανές ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός της περίπτωσης που έχει πλήρως αποσβεσθεί. Στην περίπτωση όμως που το πάγιο αποσβένεται με βάση τις μονάδες παραγωγής – χρήσης, όταν το πάγιο δεν παράγει – χρησιμοποιείται, η δαπάνη απόσβεσης είναι μηδέν.

### 3.8.6 Ωφέλιμη Ζωή

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, προσδιορίζεται έπειτα από τη στάθμιση των εξής παραγόντων :

α) της αναμενόμενης χρήσης του σε σχέση με την παραγωγική του ικανότητα

β) της αναμενόμενης φθοράς που βασίζεται σε λειτουργικούς παράγοντες όπως η συντήρηση του παγίου όταν αυτό παραμένει σε αδράνεια

γ) της τεχνικής ή εμπορικής απαξίωση που προκύπτουν π.χ. από μεταβολή της αγοραίας ζήτησης για προϊόντα που παράγονται από το πάγιο αυτό.

δ) από νομικούς ή άλλου είδους περιορισμούς.

### **3.8.7 Γήπεδα και Κτίρια**

Η λογιστικοποίηση των γηπέδων και των κτιρίων γίνεται ξεχωριστά, ανεξαρτήτως αν αυτά αποκτήθηκαν μαζί ή ξεχωριστά. Η ωφέλιμη ζωή της γης, είναι απεριόριστη και για το λόγο αυτό δεν επιδέχεται απόσβεσης, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, όπως είναι τα ορυχεία - μεταλλεία που η ωφέλιμη ζωή τους είναι συγκεκριμένη και γι' αυτό διενεργούνται κανονικά αποσβέσεις η μέθοδος των οποίων θα πρέπει να συνάδει με τα οφέλη που αποκομίζονται από αυτή.

Στην περίπτωση που στο κόστος των γηπέδων συμπεριλαμβάνεται και το κόστος κατεδάφισης και αποκατάστασης, αυτό το επιπλέον κόστος του οικοπέδου, αποσβένεται για την περίοδο που αντλούνται οφέλη από την πραγματοποίηση του κόστους αυτού.

### **3.8.8 Μέθοδοι Απόσβεσης**

Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιεί η οντότητα, θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τον τρόπο με τον οποίο αποκομίζονται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από το συγκεκριμένο πάγιο.

Αυτή η μέθοδος θα πρέπει να επανεξετάζεται στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και στην περίπτωση που παρατηρηθεί μεταβολή στο ρυθμό των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, τότε η μέθοδος επιβάλλεται να τροποποιείται ώστε να αντανakλά το νέο ρυθμό. Η μεταβολή αυτή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης κατά το Δ.Π.Λ. 8 " Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη".

Οι μέθοδοι απόσβεσης ενός παγίου προκειμένου να κατανεμηθεί το αποσβεστέο ποσό στην ωφέλιμη ζωή του με τρόπο συστηματικό, είναι πολλές και μεταξύ αυτών, εκείνη που θα επιλέξει η οντότητα θα είναι η καταλληλότερη και την οποία θα πρέπει να εφαρμόζει σταθερά από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρξει μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Οι κυριότερες μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής :

### ❖ Η σταθερή μέθοδος

Κατά τη μέθοδο αυτή το ποσό που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου είναι σταθερό.

Τύπος

$$\text{Ποσό απόσβεσης ανά έτος} = \frac{\text{Κόστος} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{ωφέλιμη ζωή}}$$

### ❖ Η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

Κατά τη μέθοδο αυτή, το ποσό που θα καταχωρίζεται στα αποτελέσματα, θα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, καθώς κάποια πάγια έχουν το χαρακτηριστικό να είναι περισσότερο αποδοτικά κατά τα πρώτα έτη της χρήσης τους σε σύγκριση με τα επόμενα.

Τύπος

$$\text{Ποσοστό απόσβεσης (\%)} = 1 - \left( \frac{\text{ωφέλιμη ζωή}}{\sqrt{\text{υπολειμματική αξία} * \text{κόστος}}} \right)^2$$

\* στην περίπτωση που η υπολειμματική αξία είναι μηδέν τότε εξισώνεται με τη μονάδα.

### ❖ Η μέθοδος της μονάδας παραγωγής

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ποσό της απόσβεσης που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα, υπολογίζεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής, όπως για παράδειγμα με τον αριθμό παραγόμενων μονάδων του παγίου.

## 3.8.9 Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και αναβαλλόμενη φορολογία

Όταν παρουσιάζεται διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός παγίου και της φορολογικής του βάσης, τότε προκύπτουν αναβαλλόμενοι φόροι.



Οι περιπτώσεις που προκύπτουν οι αναβαλλόμενοι φόροι κατά το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, είναι πρώτον, όταν διενεργείται αναπροσαρμογή της αξίας τους για λογιστικούς μόνο σκοπούς όπως την αναπτύξαμε στην ενότητα 3.7 και δεύτερον, όταν οι συντελεστές απόσβεσης που εφαρμόζει η επιχείρηση σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των παγίων είναι διαφορετικοί από τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές.

Στη δεύτερη αυτή περίπτωση όπου οι συντελεστές απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς διαφέρουν από τους φορολογικούς, έχουμε να πούμε τα εξής :

Όταν οι αποσβέσεις που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι υψηλότερες από τις αποσβέσεις για λογιστικούς σκοπούς, τότε δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η εγγραφή που θα ακολουθήσει, θα είναι η χρέωση των εξόδων και πίστωση των υποχρεώσεων.

Αναλυτικότερα, θα πρέπει να πούμε πως για τις χρονικές εκείνες περιόδους όπου διενεργούνται ταυτόχρονα αποσβέσεις, και λογιστικές αλλά και σύμφωνα με τους φορολογικούς συντελεστές, θα αυξάνεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Έπειτα, όταν αποσβεστεί πλήρως το πάγιο με τους φορολογικούς συντελεστές και για όσο χρονικό διάστημα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση θα μειώνεται (οι φορολογικές αποσβέσεις θα έχουν ολοκληρωθεί νωρίτερα από τις λογιστικές, καθώς όπως υποθέσαμε εδώ, οι φορολογικές είναι μεγαλύτερες).

Τέλος όταν το πάγιο αποσβεστεί πλήρως και με τις λογιστικές αποσβέσεις, η διαφορά θα έχει εξισωθεί και έτσι δε θα έχουμε αναβαλλόμενη φορολογία.

Απεναντίας, αν οι φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες από τις λογιστικές, τότε δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η εγγραφή που διενεργείται εδώ, θα είναι χρέωση των απαιτήσεων και πίστωση των εσόδων.

Έπειτα όταν το πάγιο αποσβεστεί πλήρως με τους λογιστικούς συντελεστές και για όσο χρονικό διάστημα διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις, η απαίτηση θα μειώνεται σταδιακά και θα μεταφέρεται στα κέρδη ή στις ζημίες της χρήσης.

### **3.8.9.1 Παράδειγμα δημιουργίας αναβαλλόμενης φορολογίας, όταν οι λογιστικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες από τις φορολογικές.**

Μια επιχείρηση, την 01/01/2006 προέβη στην αγορά ενός παγίου έναντι 200.000 €. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου αυτού, είναι 13 έτη και ο συντελεστής απόσβεσης είναι 8%. Απεναντίας, η ωφέλιμη ζωή του παγίου για φορολογικούς σκοπούς είναι 8 έτη, και ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 16%. Τέλος, ο συντελεστής που φορολογείται η επιχείρηση για τα εισοδήματά της είναι 30%.

Έτσι λοιπόν, η αξία του παγίου στις 31/12/2006, θα έχει ως εξής:

	<u>Λογιστική αξία</u>	<u>Φορολογική βάση</u>
Πάγιο	200.000	200.000
<u>Συσσωρευμένες αποσβέσεις</u>	<u>(16.000)</u>	<u>(32.000)</u>
Υπόλοιπο	184.000	168.000

Έχοντας λοιπόν τα δεδομένα αυτά, θα παραθέσουμε τις λογιστικές εγγραφές αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας.

#### Λύση:

Όπως συμπεραίνουμε, από τον πίνακα για το έτος 2006, μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών αποσβέσεων, υπάρχει διαφορά 16.000 ( $32.000 - 16.000 = 16.000$ ).

Επίσης, κατά την πρώτη χρήση του 2006, η διαφορά που υπάρχει μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι 16.000 ( $184.000 - 168.000 = 16.000$ ). Το ποσό αυτό αποτελεί προσωρινή διαφορά, και από το οποίο θα προκύψει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, πολλαπλασιάζουμε το ποσό της διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης με το συντελεστή φορολόγησης της επιχείρησης, δηλαδή:  $16.000 \times 30\% = 4.800$ .

Το γεγονός αυτό ως έχει, παρατηρείται και για τα επόμενα έξι έτη, έως δηλαδή το τέλος του 2012, όπου το πάγιο θα έχει αποσβεστεί φορολογικά πλήρως.

Για καθένα από τα επτά λοιπόν αυτά πρώτα έτη, δηλαδή τα έτη 2006-2012, η λογιστική εγγραφή που θα διενεργείται για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, θα είναι η εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενοι φόροι έξοδα	4.800	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ( $16.000 \times 30\% = 4.800$ )		4.800

(η εγγραφή αυτή θα διενεργείται κάθε χρόνο από το 2006 έως το 2012.)

Στο 2012, οι φορολογικές αποσβέσεις έχουν ολοκληρωθεί πλήρως. Έτσι από την επόμενη χρονιά, δηλαδή από το 2013, θα διενεργούνται μόνο οι λογιστικές αποσβέσεις, και έτσι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που είχε δημιουργηθεί, θα αρχίσει να μειώνεται έως ότου να μηδενιστεί το 2018 όπου και θα έχουν ολοκληρωθεί και οι λογιστικές αποσβέσεις.

Οι εγγραφές λοιπόν που θα διενεργηθούν από το 2013 έως το 2018 θα είναι οι ακόλουθες:

31/12/2013

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	12.000	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		12.000

31/12/2014

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	4.800	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		4.800

31/12/2015

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	4.800	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		4.800

31/12/2016

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	4.200	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		4.200

31/12/2017

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	5.400	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		5.400

31/12/2018

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	2.400	
Αναβαλλόμενοι φόροι έσοδα		2.400

Στη συνέχεια θα παραθέσουμε έναν πίνακα ο οποίος αποτυπώνει συνολικά τις μεταβολές της αναβαλλόμενης φορολογίας καθ' όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά	Αναβαλλ/νη φορολ. Υποχρέωση (Διαφ. x 30%)	Επίδραση στα Κέρδη- Ζημίες
01/01/2006	200.000	200.000	0	0	0
31/12/2006	184.000	168.000	16.000	4.800	(4.800)
31/12/2007	168.000	136.000	32.000	9.600	(4.800)
31/12/2008	152.000	104.000	48.000	14.400	(4.800)
31/12/2009	136.000	72.000	64.000	19.200	(4.800)
31/12/2010	120.000	40.000	80.000	24.000	(4.800)
31/12/2011	104.000	8.000	96.000	28.800	(4.800)
<b>31/12/2012</b>	88.000	0 (8.000-32.000= <u>-24.000</u> ) Άρα μηδέν	88.000 [88.000- (-24.000)]= <u>112.000</u>	26.400 (112.000x30%= <u>33.600</u> )	(4.800) (33.600-28.800)
31/12/2013	72.000	0 (8.000-32.000= <u>-24.000</u> )	72.000	21.600	12.000 (33.600-21.600)
31/12/2014	56.000	0	56.000	16.800	4.800
31/12/2015	40.000	0	40.000	12.000	4.800
31/12/2016	26.000	0	26.000	7.800	4.200
31/12/2017	8.000	0	8.000	2.400	5.400
31/12/2018	0	0	0	0	2.400

Παρατηρώντας λοιπόν τον πίνακα, καθίσταται αντιληπτό ότι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται έως το έτος όπου το πάγιο θα αποσβεστεί φορολογικά πλήρως, δηλαδή το έτος 2012.

Έπειτα, και από το έτος 2013 όπου και διενεργούνται μόνο λογιστικές αποσβέσεις καθώς οι φορολογικές έχουν ολοκληρωθεί, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αρχίζει να μειώνεται, έως το έτος 2018 όπου και μηδενίζεται.

Όλες αυτές οι μεταβολές της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επιδρούν άμεσα στα αποτελέσματα (Κέρδη ή Ζημίες) της εκάστοτε χρήσης, δηλαδή από το 2006 έως και το 2012 όπου αυξάνονται, δημιουργούν αναβαλλόμενα έξοδα και μειώνουν το αποτέλεσμα, ενώ από το 2013 όπου μειώνονται, δημιουργούν αναβαλλόμενα έσοδα και αυξάνουν το αποτέλεσμα.

Για να κάνουμε εδώ ακόμη πιο κατανοητό τα παράδειγμά μας , θα αναφερθούμε στο τι ακριβώς θα συνέβαινε στην περίπτωση που οι λογιστικές αποσβέσεις ήταν υψηλότερες από τις φορολογικές. Αν λοιπόν στο παράδειγμά μας συνέβαινε αυτό, τότε θα προέκυπτε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Ο λογιστικός χειρισμός εδώ, θα ήταν ο ακριβώς αντίστροφος από αυτόν μόλις είδαμε παραπάνω. Έτσι για τα έτη από το 2006 έως και το 2012 θα προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση η οποία θα δημιουργεί αναβαλλόμενα έσοδα και θα επιδρά έτσι θετικά στα αποτελέσματα της εκάστοτε χρήσης. Η λογιστική εγγραφή που θα προβούμε για τα έτη αυτά θα διενεργείται με τη χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και με πίστωση των αναβαλλόμενων φόρων(έσοδα). Από το έτος 2013 έως και το έτος 2018 όπου και θα διενεργούνται μόνο φορολογικές αποσβέσεις καθώς οι λογιστικές θα έχουν ολοκληρωθεί, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα αρχίζει να μειώνεται, έως το έτος 2018 όπου και θα μηδενιστεί. Για τα έτη αυτά (2013-2018), καθώς η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα μειώνεται, θα δημιουργεί αναβαλλόμενους φόρους(έξοδα) οι οποίοι θα επιδρούν έτσι αρνητικά στα αποτελέσματα των χρήσεων, και η λογιστική εγγραφή που θα έχουμε για αυτά τα έτη, θα διενεργείται με χρέωση των αναβαλλόμενων φόρων(έξοδα) και πίστωση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

### **3.9 Γνωστοποιήσεις ( Notes )**

Για κάθε μία κατηγορία υλικών παγίων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού, θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής στοιχεία:

- α) Η προ απόσβεσης βάση επιμέτρησης της μεικτής λογιστικής αξίας.
- β) Οι χρησιμοποιηθείσες μέθοδοι απόσβεσης.
- γ) Η ωφέλιμη ζωή ή οι συντελεστές απόσβεσης.

δ) Η μεικτή λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις της αρχής και του τέλους της περιόδου.

ε) Η συμφωνία λογιστικής αξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, η οποία θα παρουσιάζει:

i) Τις προσθήκες

ii) Τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία ταξινομήθηκαν για πώληση ή συμπεριλήφθηκαν σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομήθηκε ως "κατεχόμενη για πώληση" κατά το Δ.Π.Χ.Π. 5, καθώς και άλλες εκποιήσεις.

iii) Αποκτήσεις από επιχειρηματικές συνενώσεις

iv) Αυξήσεις - μειώσεις από επανεκτιμήσεις, απομειώσεις, αναστροφές απομειώσεων

v) Τις ζημιές απομειώσεων οι οποίες έχουν αναγνωριστεί στο κέρδος - ζημία κατά το Δ.Λ.Π 36

vi) Αναστροφές ζημιών από απομείωση που είχαν αναγνωριστεί στο κέρδος - ζημία κατά το Δ.Λ.Π 36

vii) Αποσβέσεις

viii) Τις συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προήλθαν από μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, έχοντας συμπεριλάβει στη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μας, εκμετάλλευση του εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας.

ix) Άλλες μεταβολές.

#### **Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει ακόμη να γνωστοποιούν:**

α) Την ύπαρξη και τα ποσά που αφορούν σε περιορισμούς στον τίτλο ιδιοκτησίας και τα υλικά πάγια στοιχεία που έχουν δοθεί ως εγγύηση για υποχρεώσεις.

β) Τα ποσά των δαπανών τα οποία έχουν αναγνωριστεί στη λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου κατά τη διαδικασία της κατασκευής.

γ) Τα ποσά συμβατικών δεσμεύσεων για αγορά ενσώματων παγίων στοιχείων.

δ) Σε περίπτωση που δεν γίνεται γνωστοποίηση στο κύριο μέρος της κατάστασης αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη (για ενσώματα πάγια που απομειώθηκαν, χάθηκαν, δόθηκαν), το οποίο συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία.

**Για ενσώματες ακινητοποιήσεις οι οποίες εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένη αξία, πρέπει να γνωστοποιούνται:**

α) Η ημερομηνία αναπροσαρμογής.

β) Αν η αναπροσαρμογή τελέστηκε από ανεξάρτητο προσοντούχο εκτιμητή.

γ) Οι μέθοδοι και οι σημαντικές υποθέσεις που έγιναν για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας

δ) Η έκταση στην οποία οι εύλογες αξίες προσδιορίστηκαν άμεσα με αναφορά σε τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση.

ε) Για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων που έχει αναπροσαρμοστεί, η λογιστική αξία που θα έχει αναγνωριστεί, αν δεν εφαρμοζόταν η μέθοδος του κόστους.

στ) Το αποθεματικό αναπροσαρμογής, υποδεικνύοντας τη χρέωση για την περίοδο και οποιουσδήποτε περιορισμούς στη διάθεση του αποθεματικού αναπροσαρμογής προς τους μετόχους.

### 3.9.1 Παράδειγμα πίνακα πληροφοριών που συμπεριλαμβάνεται στις Γνωστοποιήσεις των εταιρειών για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις.

	Γήπεδα Οικόπεδα	Κτίρια & Κτιριακές εγκ/σεις	Μηχανήματα & μηχανικός εξοπλισμός	Μεταφορικά Μέσα	Έπιπλα & Λοιπός εξοπλισμός	Πάγια υπό εκτέλεση	Σύνολο	Επενδύσεις σε ακίνητα
<b><u>Αξία κτήσης</u></b>								
<b>Υπόλοιπο έναρξης 01.01.2009</b>	<b>24.757.243,84</b>	<b>80.592.303,11</b>	<b>5.562.451,12</b>	<b>2.506.993,02</b>	<b>38.642.522,99</b>	<b>3.316.450,76</b>	<b>155.377.964,84</b>	<b>78.264.268,00</b>
Προσθήκες	294.565,06	5.693.613,94	286.684,74	206.565,00	3.162.915,93	1.414.809,29	11.059.153,96	965.215,00
Μεταφορές	0,00	134.947,00	0,00	0,00	0,00	-13.140,00	121.807,00	0,00
Συν/κες Διαφορές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πωλήσεις -Μειώσεις	0,00	-1.737.130,00	-167.738,70	-308.632,48	-1.311.387,68	-121.807,00	-3.646.695,86	-6.385,00
<b>Υπόλοιπο 31.12.2009</b>	<b>25.051.808,90</b>	<b>84.683.734,05</b>	<b>5.681.397,16</b>	<b>2.404.925,54</b>	<b>40.494.051,24</b>	<b>4.596.313,05</b>	<b>162.912.229,94</b>	<b>79.223.098,00</b>
<b>Υπόλοιπο έναρξης 01.01.2010</b>	<b>25.051.808,90</b>	<b>84.683.734,05</b>	<b>5.681.397,16</b>	<b>2.404.925,54</b>	<b>40.494.051,24</b>	<b>4.596.313,05</b>	<b>162.912.229,94</b>	<b>79.223.098,00</b>
Προσθήκες	0,00	1.787.755,84	223.714,10	178.576,49	2.978.467,33	1.316.475,31	6.482.989,07	371.872,00
Μεταφορές	0,00	4.367,03	0,00	0,00	0,00	-4.367,03	0,00	0,00
Συν/κες Διαφορές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πωλήσεις -Μειώσεις	0,00	0,00	-1.200,00	-375.137,22	-307.063,86	0,00	-683.401,08	-4.840,00
<b>Υπόλοιπο 31.12.2010</b>	<b>25.051.808,90</b>	<b>86.475.856,92</b>	<b>5.903.911,26</b>	<b>2.208.364,81</b>	<b>43.163.454,71</b>	<b>5.908.421,33</b>	<b>168.711.817,93</b>	<b>79.590.130,00</b>
<b><u>Συσσωρευμένες αποσβέσεις</u></b>								
<b>Υπόλοιπο έναρξης 01.01.2009</b>	<b>0,00</b>	<b>18.484.403,53</b>	<b>3.833.960,75</b>	<b>1.807.953,69</b>	<b>26.014.934,70</b>	<b>0,00</b>	<b>50.141.252,67</b>	<b>2.643.577,00</b>
Αποσβέσεις περιόδου	0,00	3.024.232,73	359.748,61	139.510,59	3.194.157,08	0,00	6.717.649,01	1.043.082,57
Απομείωση εύλογης αξίας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μεταφορές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συν/κες Διαφορές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μειώσεις αποσβέσεων	0,00	-1.603.743,00	-156.339,94	-169.082,21	-1.272.629,48	0,00	-3.201.794,63	-3.395,00
<b>Υπόλοιπο 31.12.2009</b>	<b>0,00</b>	<b>19.904.893,26</b>	<b>4.037.369,42</b>	<b>1.778.382,07</b>	<b>27.936.462,30</b>	<b>0,00</b>	<b>53.657.107,05</b>	<b>3.683.264,57</b>
<b>Υπόλοιπο έναρξης 01.01.2010</b>	<b>0,00</b>	<b>19.904.893,26</b>	<b>4.037.369,42</b>	<b>1.778.382,07</b>	<b>27.936.462,30</b>	<b>0,00</b>	<b>53.657.107,05</b>	<b>3.683.264,57</b>
Αποσβέσεις περιόδου	0,00	3.430.032,95	343.339,01	124.326,56	3.255.006,29	0,00	7.152.704,81	1.055.078,57
Απομείωση εύλογης αξίας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μεταφορές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συν/κες Διαφορές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μειώσεις αποσβέσεων	0,00	0,00	-293,00	-189.232,70	-225.557,86	0,00	-415.083,56	0,00
<b>Υπόλοιπο 31.12.2010</b>	<b>0,00</b>	<b>23.334.926,21</b>	<b>4.380.415,43</b>	<b>1.713.475,93</b>	<b>30.965.910,73</b>	<b>0,00</b>	<b>60.394.728,30</b>	<b>4.738.343,14</b>
<b><u>Αναπόσβεστη Αξία 31.12.2009</u></b>								
	<b>25.051.808,90</b>	<b>64.778.840,79</b>	<b>1.644.027,74</b>	<b>626.543,47</b>	<b>12.557.588,94</b>	<b>4.596.313,05</b>	<b>109.255.122,89</b>	<b>75.539.833,43</b>
<b><u>Αναπόσβεστη Αξία 31.12.2010</u></b>								
	<b>25.051.808,90</b>	<b>63.140.930,71</b>	<b>1.523.495,83</b>	<b>494.888,88</b>	<b>12.197.543,98</b>	<b>5.908.421,33</b>	<b>108.317.089,63</b>	<b>74.851.786,86</b>

### 3.10 Παραπομπές σε Διερμηνείες ( Μ.Ε.Δ. & Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. )

Οι Διερμηνείες που βρίσκονται σε ισχύ και έχουν εκδοθεί για την παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στο Δ.Λ. Π. 16 είναι οι εξής:

- ✓ **Μ.Ε.Δ.13** «**Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες - Μη Νομισματικές Συνεισφορές από Μέλη μίας Κοινοπραξίας**» (S.I.C. 13 "Jointly Controlled Entities - Non Monetary Contributions By Venturers"), παράγραφος 36.4.
  
- ✓ **Μ.Ε.Δ.21** «**Φόροι Εισοδήματος - Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη Αποσβεστέων Στοιχείων του Ενεργητικού**» (S.I.C.21 "Income Taxes - Recovery of Revalued Non Depreciable Assets"), παράγραφος 36.6.
  
- ✓ **Μ.Ε.Δ.29** «**Συμφωνίες για Παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών - Γνωστοποιήσεις**» (S.I.C. 29 "Service Concession Arrangements: Disclosures"), παράγραφος 36.9.
  
- ✓ **Μ.Ε.Δ. 32** «**Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού - Κόστη Δικτυακού Τύπου**» (S.I.C.32 "Intangible Assets - Web Site Costs"), παράγραφος 36.11.
  
- ✓ **Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 1** «**Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Αποδέσμευσης, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις**» (I.F.R.I.C. 1 "Changes in Existing Decommissioning, Restoration & Similar Liabilities"), παράγραφος 36.12.
  
- ✓ **Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 4** «**Προσδιορίζοντας κατά Πόσο μία Σύμβαση περιλαμβάνει μία Μίσθωση**» (I.F.R.I.C. 4 "Determining Whether an Arrangement Contains a Lease"), παράγραφος 36.14.
  
- ✓ **Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 12** «**Συμφωνίες για Παραχώρηση Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών**» (I.F.R.I.C. 12 "Service Concession Arrangements"), παράγραφος 36.22.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### Η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ "ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ" ΚΑΙ Η ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Η δυνατότητα επιλογής από την οντότητα της μεθόδου αναγνώρισης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ της μεθόδου του κόστους και της μεθόδου της αναπροσαρμογής που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 16, αποτελεί πολλές φορές αντικείμενο κατάχρησης από πολλές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονται τη δυνατότητα αυτή ως εργαλείο "Δημιουργικής Λογιστικής".

Έτσι παρατηρείται το εξής φαινόμενο:

Επιχειρήσεις που προσβλέπουν στο να παρουσιάζουν "διογκωμένη κερδοφορία" επιλέγουν τη μέθοδο του κόστους, και όχι τη μέθοδο της αναπροσαρμογής έτσι ώστε ο υπολογισμός των αποσβέσεων να γίνεται επί της αξίας του ιστορικού κόστους (μικρότερες αποσβέσεις, άρα μεγαλύτερη κερδοφορία).

Από την άλλη, επιχειρήσεις που προσβλέπουν να παρουσιάζουν "ισχυρό ισολογισμό" και χαμηλό δείκτη δανείων προς ίδια κεφάλαια, επιλέγουν την επανεκτίμηση (δημιουργία αποθεματικών αναπροσαρμογής). Το φαινόμενο αυτό, έχει ως αποτέλεσμα να κάνει δυσχερή τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια λοιπόν ,θα παρουσιάσουμε τις παρατηρήσεις που έχουν συλλεγεί από έρευνες οι οποίες έχουν διενεργηθεί σε διάφορα κράτη ,με επίκεντρο την αναπροσαρμογή των παγίων. Τα ευρήματα από τις έρευνες αυτές ,μας εξηγούν τους λόγους για τους οποίους κάποιες εταιρείες αναπροσαρμόζουν τα πάγια τους ,καθώς και πολλές άλλες σημαντικές πληροφορίες .Ας ρίξουμε μια ματιά λοιπόν, σε ορισμένες από τις έρευνες αυτές.

Οι **Missonier - Piera (2007)** ερεύνησαν τους οικονομικούς παράγοντες που ενδέχεται να επηρεάσουν την αναπροσαρμογή των παγίων στις εισηγμένες Ελβετικές επιχειρήσεις. Το Ελβετικό περιβάλλον παρέχει ενδιαφέροντα θεσμικά χαρακτηριστικά, καθώς σε αντίθεση με χώρες όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και την Αυστραλία (Cotter 1999) οι επιχειρήσεις εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τον τραπεζικό δανεισμό τους για την εξωτερική τους χρηματοδότηση. Επίσης η έρευνα τους επιτρέπει την εξέταση των επιπτώσεων των πληροφοριών στους διεθνείς παράγοντες, από την επιλογή της λογιστικής πολιτικής.

Το δείγμα το οποίο συγκέντρωσαν αποτελείται από εισηγμένες εταιρείες στην Ελβετία, για τις περιόδους 1994,1997 και 2000. Τα αποτελέσματα λοιπόν, δείχνουν διαρκώς ότι οι επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν τα πάγια τους, έχουν υψηλότερο δείκτη μόχλευσης και

έχουν λιγότερες επενδυτικές ευκαιρίες από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Καταδεικνύεται λοιπόν, ότι η ανοδική αναπροσαρμογή των παγίων χρησιμοποιείται ως μέθοδος σηματοδότησης της επιπλέον δανειοληπτικής ικανότητας, της αύξησης της πιστοληπτικής ικανότητας τους και για τη μείωση της πιθανότητας της παραβίασης των συμβατικών τους υποχρεώσεων και εν γένει της βελτίωσης των αντιλήψεων των ξένων φορέων για την οικονομική υγεία των επιχειρήσεων αυτών. Στο Ελβετικό περιβάλλον, οι πωλήσεις προς το εξωτερικό έχουν αντίκτυπο στην επιλογή των διευθυντών να χρησιμοποιούν την πολιτική των αναπροσαρμογών. Η πολιτική των αναπροσαρμογών όμως, τείνει να μειώσει τα κέρδη. Έχοντας ως δεδομένο λοιπόν ότι οι διαχειριστές ως στόχο έχουν να ενισχύσουν την οικονομική κατάσταση της εταιρείας τους, όπως αυτή γίνεται αντιληπτή από τους ξένους ενδιαφερομένους, φαίνεται ότι η τάση καθοδηγείται περισσότερο από την σηματοδότηση της πιστοληπτικής ικανότητας και σε μικρότερο βαθμό από την επαρκή κερδοφορία.

Οι **Nichols και Buerger (2002)** παρουσίασαν μία μελέτη που εξετάζει την επίδραση στις αποφάσεις που λαμβάνουν οι τραπεζίτες στις Η.Π.Α. και στη Γερμανία, αναφορικά με την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων από τις εταιρείες. Τα αποτελέσματα αποκάλυψαν τη σημαντική επίδραση που είχε στην απόφαση τους η χώρα καταγωγής των εταιρειών λόγω της μεθόδου αποτίμησης (που αναλόγως εφαρμόζεται).

Έτσι λοιπόν, τραπεζίτες από τις δύο χώρες κλήθηκαν να λάβουν μία απόφαση δανεισμού για μία υποθετική εταιρεία, η οποία εφαρμόζει είτε τη μέθοδο του ιστορικού κόστους, είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας για την αποτίμηση των παγίων της. Το δείγμα αποτελείτο από 200 τραπεζίτες των Η.Π.Α. και από 200 τραπεζίτες της Γερμανίας.

Τα ευρήματα έδειξαν πως οι Γερμανικές τράπεζες χορήγησαν σημαντικά υψηλότερα δάνεια σε εταιρείες που αποτιμούν τα πάγια τους στην εύλογη αξία, ενώ οι τράπεζες των Η.Π.Α. χορηγούν σημαντικά υψηλότερα δάνεια σε εταιρείες που χρησιμοποιούν τη μέθοδο του ιστορικού κόστους (σημειωτέον ότι στις Η.Π.Α., κατά τα G.A.A.P., απαιτείται τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού να παρουσιάζονται στην τιμή κτήσης τους).

Η αιτία για τη διαφορά αυτή μεταξύ των τραπεζιτών της Γερμανίας και των Η.Π.Α., έγκειται στο ότι στις Η.Π.Α., οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δίνουν υψηλή σημασία στα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αποδεικνύεται από τις αντιδράσεις της αγοράς τους για τις προβλέψεις των κερδών.

Απεναντίας, στη Γερμανία ακολουθείται μία πολύ πιο συντηρητική παράδοση όσον αφορά τη σημασία στην παροχή των κερδών. Ως αποτέλεσμα αυτής της συντηρητικής προσέγγισης για την υποβολή εκθέσεων για το εισόδημα, οι Γερμανοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν επικεντρώνονται σε μεγάλο βαθμό στο εισόδημα, αλλά ανησυχούν περισσότερο με την εξέταση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού.

Οι **Lin και Peasnell** για την έρευνά τους επέλεξαν ένα δείγμα από 500 βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου για το έτος 1983. Στο δείγμα αυτό λοιπόν εξέτασαν :

α) Το αν οι επιχειρήσεις αναπροσαρμόσουν τα ενσώματα πάγια τους και

β) το αν συμμορφώνονται με το Δ.Λ.Π. 16

Διαπίστωσαν πως η αναπροσαρμογή των παγίων σχετίζεται θετικά με το μέγεθος της επιχείρησης, τη μόχλευση και με το αν η επιχείρηση δεν είχε αναπροσαρμόσει τα πάγια της κατά τα προηγούμενα δύο χρόνια. Τα αποτελέσματα αυτά, τα απέδωσαν στο πολιτικό κόστος και σε θέματα ανάθεσης του χρέους της επιχείρησης.

Όσον αφορά τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων στο Δ.Λ.Π. 16, διαπίστωσαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση με το μέγεθος, την κερδοφορία και την ένταση των ενσώματων παγίων της επιχείρησης.

Οι **Lin και Peasnell (2000)** στην έρευνα τους μελέτησαν την επιλογή της αναπροσαρμογής των παγίων περιουσιακών στοιχείων, σε ένα δείγμα εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου για το χρονικό διάστημα 1989 έως το 1991. Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής, έδειξαν πως υπάρχει υψηλή συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής των παγίων και της μείωσης των ιδίων κεφαλαίων. Επίσης απεδείχθη ότι η αναπροσαρμογή των παγίων σχετίζεται θετικά με το μέγεθος της εταιρείας, τη μόχλευση και την ένταση των ενσώματων παγίων, ενώ απεναντίας υπάρχει αρνητική συσχέτιση με τη ρευστότητα της εταιρείας.

Οι **Gaevemynck και Veugelers (1999)** προέβησαν στη λήψη ενός δείγματος από Βελγικές επιχειρήσεις για το διάστημα 1989 έως 1994, όπου οι 189 είχαν αναπροσαρμόσει τα πάγια τους και οι 847 οι οποίες δεν τα είχαν αναπροσαρμόσει. Διαπίστωσαν λοιπόν, πως έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες να αναπροσαρμόσουν τα πάγια τους οι επιχειρήσεις, όταν η καθαρή θέση τους είναι χαμηλή και βρίσκονται κοντά στην παραβίαση των υποχρεώσεων τους προς τους δανειστές.

Αντίθετα, εταιρείες στις οποίες η απόκλιση στην απόδοση εμφανίζονταν υψηλή, καθώς επίσης και η αναλογία χρέους προς τα ίδια κεφάλαια ήταν χαμηλή, έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες να μην αναπροσαρμόσουν τα πάγια τους. Ενώ καμία σημαντική επίδραση δεν βρέθηκε για το μέγεθος της αναπροσαρμογής, η απόφαση να μην προβούν σε αναπροσαρμογή των παγίων φαίνεται να είναι μία ισχυρή ένδειξη των επιτυχημένων επιχειρήσεων.

Οι **Jaggi και Tsui (2001)** στην έρευνα τους που έκαναν σε εταιρείες του HONG KONG για την περίοδο 1991 έως 1995, παρατήρησαν την υψηλή θετική συσχέτιση της αναπροσαρμογής παγίων με τη μελλοντική λειτουργική απόδοση της εταιρείας για τα επόμενα ένα, δύο, τρία έτη έπειτα από την αναπροσαρμογή, γεγονός που υποδηλώνει ότι πρωταρχικό κίνητρο των διαχειριστών για αναπροσαρμογή των παγίων είναι η επισήμανση της εύλογης αξίας των παγίων στοιχείων στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Ακόμη τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι αναπροσαρμογές των παγίων βελτιώνουν την ικανότητα δανεισμού των εταιρειών. Επίσης τα ευρήματα κατέδειξαν την ύπαρξη θετικής συσχέτισης μεταξύ των αναπροσαρμογών και της τιμής των μετοχών, άρα και των αποδόσεων.

Οι **Whittred και Chan (1992)** επέλεξαν ένα δείγμα από 200 βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αυστραλίας για την περίοδο 1980 - 1984. Τα αποτελέσματα της έρευνας τους έδειξαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των αναπροσαρμογών με την παρουσία ευκαιριών ανάπτυξης, την χρηματοοικονομική μόχλευση και την περιορισμένη πιστοληπτική ικανότητα.

Οι **Brown, Izan και Loh (1992)** με τη μελέτη τους επιχείρησαν να εξηγήσουν γιατί οι Αυστραλιανές εταιρείες αναπροσαρμόζουν την αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, όταν μία αναπροσαρμογή από μόνη της δεν επιφέρει καμία ευδιάκριτη επίδραση στις ταμειακές ροές και επίσης είναι δαπανηρή στη διενέργεια της.

Επιλέχθηκε λοιπόν ένα δείγμα από 204 Αυστραλιανές εταιρείες για την περίοδο 1974 - 1977 και 206 για την περίοδο 1984 - 1986. Σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας αυτής, οι επιχειρήσεις οι οποίες προέβαιναν σε αναπροσαρμογή των παγίων τους, ήταν εκείνες που παρουσίαζαν υψηλό δείκτη μόχλευσης, βρισκόταν σε ιδιαίτερα επικίνδυνο σημείο όσον αφορά την παραβίαση των δανειακών τους δεσμεύσεων, ήταν μεγαλύτερες στο μέγεθος, είχαν σχετικά υψηλότερη τοποθέτηση σε ακίνητα και παρουσίαζαν χαμηλότερα αφορολόγητα αποθεματικά. Επίσης, οι επιχειρήσεις οι οποίες δημοσίευαν τα bonus των στελεχών, ήταν πιο πιθανό να αναπροσαρμόσουν τα πάγια τους όταν αντιμετώπιζαν το ενδεχόμενο μίας εξαγοράς πιθανώς με σκοπό να ματαιώσουν την προσφορά αυτή.

Οι **Aboody, Barth και Kasznik (1999)** στη μελέτη τους για την επίδραση των αναπροσαρμογών παγίων στη μελλοντική απόδοση της εταιρείας, κατέληξαν σε θετική συσχέτιση μεταξύ των αναπροσαρμογών των παγίων περιουσιακών στοιχείων με τη μελλοντική απόδοση, μετρούμενη με τα λειτουργικά έσοδα και τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, υποδηλώνοντας ότι οι αναπροσαρμογές αντανακλώνται στην αξία των περιουσιακών στοιχείων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

# ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

### 5.1 Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο ,παρατίθεται μια ενδελεχής επισκόπηση στις διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. στα θέματα που άπτονται των Ενσώματων Παγίων.

Όπως προαναφέραμε, τα Δ.Λ.Π. που “εμπλέκονται” στο λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Παγίων, είναι το Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”, το Δ.Λ.Π 17 “Μισθώσεις”, το Δ.Λ.Π. 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, το Δ.Λ.Π. 40 “Επενδύσεις σε Ακίνητα”, και το Δ.Π.Χ.Π 5 “Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες”..

Στην προσπάθειά μας λοιπόν να καταστήσουμε κατανοητό το πλαίσιο των διαφορών αυτών, κρίνεται αναγκαίο να παραθέσουμε , το σύνολο των διαφορών που εντοπίζονται, δηλαδή όλες τις σχετικές αποκλίσεις σε όλα τα Δ.Λ.Π. που πραγματεύονται με τα Ενσώματα Πάγια, ώστε να υπάρξει μια πιο σφαιρική προσέγγιση των παγίων αυτών, που σίγουρα θα είναι πιο χρηστική και κατανοητή στον αναγνώστη.

### 5.2 Επισκόπηση Διαφορών

#### 5.2.1 Διαφορές με το Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”

- **Διάκριση ενσώματων ακινήτοποιήσεων**

**Δ.Λ.Π.:** Τα ενσώματα πάγια διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (λειτουργικά), τα οποία διέπονται από τα Δ.Λ.Π 16 και Δ.Λ.Π. 36, σε κατεχόμενα προς πώληση τα οποία διέπονται από το Δ.Π.Χ.Π. 5 και σε επενδυτικά ακίνητα (επενδυτικά ορίζονται τα πάγια που

δεν χρησιμοποιούνται για το κύριο αντικείμενο της εταιρείας ή ενοικιάζονται σε τρίτους) τα οποία διέπονται από το Δ.Λ.Π. 40.

**Ε.Λ.Π.:** Στο Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχει διάκριση σε πάγια "εντός" και "εκτός" εκμετάλλευσης, εντούτοις όμως, στο υπόδειγμα του ισολογισμού το οποίο επιβάλλεται με νόμο, δε γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικών και μη λειτουργικών στοιχείων, με αποτέλεσμα οι χρήστες και μελετητές των οικονομικών καταστάσεων, να αδυνατούν να αντλήσουν χρήσιμες πληροφορίες και να συνάγουν πολύτιμα συμπεράσματα (π.χ. αδυναμία στον προσδιορισμό του δείκτη αποδοτικότητας της επιχείρησης).

### • Έξοδα κτήσης ακινήτων

**Δ.Λ.Π. :** Το κόστος κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, διαμορφώνεται αν στο κόστος προστεθούν και όλα τα έξοδα απόκτησης αυτών π.χ. αμοιβές συμβολαιογράφων, δικηγόρων, συμβούλων, μεσιτών, τεχνικών κλπ.

**Ε.Λ.Π.:** Κατά το άρθρο 43. 5 §β, εδ. 2, τα προαναφερθέντα αυτά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των παγίων, αλλά καταχωρίζονται στο λογαριασμό 16.14 "έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων", της κατηγορίας λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία (άρθρο 43.3 § α Ν. 2190/1920 και άρθρο 31 § 1 εδ. ιβ' Ν. 2238/1994).

### • Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

**Δ.Λ.Π.:** Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου για ενσώματες ακινητοποιήσεις, κεφαλαιοποιούνται και εντάσσονται στο κόστος του παγίου με τα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 23(Δ.Λ.Π. 16 § 22).

**Ε.Λ.Π.:** Κατά το άρθρο 43.3 § α, οι τόκοι δανείων, κατασκευαστικής περιόδου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, κεφαλαιοποιούνται και καταχωρίζονται στα έξοδα εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης), δηλαδή στο λογαριασμό 16.18 και όχι στο λογαριασμό του ενσώματου παγίου.

### • Επιχορηγήσεις παγίων

**Δ.Λ.Π.:** Η λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων, καθορίζεται από το Δ.Λ.Π. 20 "Accounting for Government Grants and Disclosures of Government Assistance". Κατά το Δ.Λ.Π. 20 υπάρχουν δύο επιλογές χειρισμού της επιχορήγησης. Σύμφωνα με την πρώτη (§ 22) οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να μεταφερθούν αφαιρετικά στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου, μειώνοντας την αξία κτήσης του. Αυτό τον χειρισμό τον αποκλείει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα, με τη δεύτερη (§ 11) οι επιχορηγήσεις καταχωρίζονται αρχικά με την πίστωση σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού, ως έσοδα επομένων χρήσεων ("αναβαλλόμενο έσοδο") και είτε αναγνωρίζεται φορολογικά η δαπάνη απόσβεσης του παγίου είτε όχι, η επιχορήγηση πρέπει να αποσβεστεί με συστηματικό τρόπο, μεταφερόμενη στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο. Επομένως, παρατηρούμε ότι μειώνουν σημαντικά την καθαρή θέση (ιδίως όταν το ύψος της επιχορήγησης είναι μεγάλο) και αυξάνουν τις υποχρεώσεις.

**Ε.Α.Π.** Οι κρατικές επιχορηγήσεις έχουν χαρακτήρα αφορολόγητου αποθεματικού και είναι οι επιχορηγήσεις του αναπτυξιακού νόμου 3299/2004. Το Ε.Γ.Α.Σ. προβλέπει ότι οι επιχορηγήσεις για πάγιες επενδύσεις καταχωρίζονται στο λογαριασμό καθαρής θέσης 41.10 "επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων" και αν το πάγιο δεν υπόκειται σε απόσβεση ή υπόκειται αλλά το έξοδο της απόσβεσης αναγνωρίζεται φορολογικά, η ληφθείσα επιχορήγηση συνιστά αποθεματικό.

- **Συναλλαγματικές διαφορές από διάφορες πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων**

**Δ.Α.Π.:** Σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 21 αυτές οι συναλλαγματικές διαφορές δεν κεφαλαιοποιούνται και θα πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες προκύπτουν είτε κατά την εξόφληση των σχετικών υποχρεώσεων (πιστώσεις δανείων), είτε κατά την αποτίμηση αυτών στο τέλος της χρήσης.

**Ε.Α.Π.:** Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 §. 3γ εδ. α) αλλά και κατά τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 7α), αυτού του είδους οι συναλλαγματικές διαφορές κεφαλαιοποιούνται και καταχωρίζονται στο λογαριασμό της κατηγορίας εξόδων εγκατάστασης 16.15.

Εν συνεχεία αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης (Π.Δ. 1123/1980 άρθρο 1 περίπτωση 23 της § 2.2.110 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της § 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 "τροποποίηση και συμπλήρωση του Π.Δ. 1123/1980).

- **Εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης**

**Δ.Α.Π.:** Η εκτίμηση για τα έξοδα αυτά κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται όπως το πάγιο (Δ.Α.Π.16 § 16).

**Ε.Α.Π.** Στην Ελληνική νομοθεσία, δεν προβλέπεται αντίστοιχη ρύθμιση.

- **Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων**

**Δ.Λ.Π.** Τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός, χαρακτηρίζονται ως ενσώματα πάγια, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερες από μία χρήσεις (Δ.Λ.Π. 16 § 8). Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά (μικρά και μεγάλα) και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματα πάγια.

**Ε.Λ.Π.** Τα ανταλλακτικά παγίων στη γενική λογιστική χαρακτηρίζονται ως αποθέματα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 26, ο οποίος λογαριασμός λειτουργεί όπως οι λογαριασμοί των αγοραζόμενων αποθεμάτων (στην αναλυτική λογιστική, τα ανταλλακτικά παγίων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 94.24)

- **Κόστη δοκιμών καλής λειτουργίας του παγίου**

**Δ.Λ.Π.** Τα κόστη δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παρήχθησαν (π.χ. δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού), επιμετρούνται στο κόστος του παγίου (Δ.Λ.Π. 16 § 17 ε).

**Ε.Λ.Π.** Το κόστος αυτό, θεωρείται ως έξοδο εγκατάστασης, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε εντός πενταετίας.

- **Επιλογή μεθόδου αποτίμησης παγίων μετά την αναγνώριση**

**Δ.Λ.Π.:** Κατά το Δ.Λ.Π. 16 § 29, η οικονομική οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της § 30 (Δ.Λ.Π. 16) είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της § 31 (Δ.Λ.Π. 16), ως λογιστική πολιτική και θα εφαρμόσει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσωμάτων παγίων.

Στην περίπτωση που η οντότητα επιλέξει την μέθοδο της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων, τότε τα πάγια θα πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα στο Μητρώο Παγίων, δηλαδή στην αναπόσβεστη αξία του παγίου θα πρέπει να γίνεται διακριτό το μέρος που αφορά την αρχική αξία από το μέρος που αφορά την προστεθείσα λόγω αναπροσαρμογής αξία.

**Ε.Λ.Π.:** Τα ενσώματα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους (Ν. 2190/1920 άρθρο 43 § 5α). Κατ' εξαίρεση (Ν. 2190/1920 άρθρο 43.9) επιτρέπεται αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων όταν γίνεται κατ' εφαρμογή ειδικού νόμου. Έτσι κατά τον ειδικό φορολογικό νόμο 2065/1992 άρθρο 20 υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές.



Στην περίπτωση που η οντότητα αναπροσαρμόσει την αξία των παγίων, τότε ως αξία κτήσης θα θεωρείται πλέον η αναπροσαρμοσμένη αξία.

- **Χρόνος αναπροσαρμογής και αποτιμητές**

**Δ.Λ.Π.** Στην §31 του Δ.Λ.Π. 16 αναφέρεται πως αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε, η λογιστική αξία να μην διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία. Δηλαδή, είναι δυνατόν αν παρουσιαστούν αξιολογες διακυμάνσεις, να διενεργείται αναπροσαρμογή και κάθε έτος.

Η αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία των γηπέδων και των κτιρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς (Δ.Λ.Π. 16 §32).

**Ε.Λ.Π.** Οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητα τους (γήπεδα και κτίρια) ανά τετραετία (Ν. 2065/1992 άρθρο 21 §1).

Η αναπροσαρμογή στη νέα αξία προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένους συντελεστές που ορίζονται στο άρθρο 22 Ν. 2065/1992.

- **Αναβαλλόμενη φορολογία**

**Δ.Λ.Π.:** Οι επιδράσεις των φόρων εισοδήματος που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 (Δ.Λ.Π.16 § 42). Έτσι το αποθεματικό που προκύπτει από το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής, επιφέρει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επίσης λόγω του γεγονότος ότι το όφελος από το πλεόνασμα αναπροσαρμογής δεν επιδρά στα αποτελέσματα, έτσι και η υποχρέωση από τον αναβαλλόμενο φόρο που θα προκύψει, δεν θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα, αλλά καταχωρίζεται απευθείας σε λογαριασμό καθαρής θέσης χρεωστικά.

**Ε.Λ.Π.** Δεν έχουμε εμφάνιση αναβαλλόμενων φόρων.

- **Λογιστικός χειρισμός πλεονάσματος αναπροσαρμογής**

**Δ.Λ.Π.:** α) Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής μεταφέρεται και παραμένει καταρχήν σε ειδικό αποθεματικό στην καθαρή θέση.

β) Στην περίπτωση που κατά το παρελθόν είχε παρουσιαστεί χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής (υποτίμηση - απομείωση αξίας), η οποία και μεταφέρθηκε στα

αποτελέσματα, τότε και η παρούσα προκύπτουσα πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής θα μεταφερθεί σε όφελος των αποτελεσμάτων χρήσης (Δ.Λ.Π. 16 § 39)

γ) Σε περίπτωση χρεωστικής διαφοράς αναπροσαρμογής, η διαφορά αυτή μεταφέρεται στα αποτελέσματα εκτός μόνο αν υπάρχει ήδη αποθεματικό στην καθαρή θέση από προηγούμενη πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής του ίδιου παγίου, οπότε καταχωρίζεται στην καθαρή θέση στο συγκεκριμένο αποθεματικό αφαιρετικά και το μειώνει (Δ.Λ.Π. 16 § 40).

δ) Στην περίπτωση που το πάγιο στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που είχε δημιουργηθεί και υπάρχει στην καθαρή θέση, συνεχίζει να υφίσταται και μεταφέρεται απευθείας στα αποτελέσματα σε νέο της καθαρής θέσης.

Επίσης και όταν το πάγιο διατηρείται στην επιχείρηση, υπάρχει η δυνατότητα μίας τρόπων τινά "απόσβεσης" του αποθεματικού που είχε δημιουργηθεί από το πλεόνασμα αναπροσαρμογής, με τη σταδιακή μεταφορά μέρους αυτού στα αποτελέσματα σε νέο.

Επομένως και στις δύο περιπτώσεις οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη σε νέο, δεν γίνονται μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης (κερδών ή ζημιών) αλλά απευθείας (Δ.Λ.Π. 16 § 41).

**Ε.Λ.Π. α)** Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής παγίων καταρχήν μεταφέρεται σε ειδικό αποθεματικό από το οποίο αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "κέρδη και ζημιές" (Ν. 2065/1992 άρθρο 23.1) και το υπόλοιπο κεφαλαιοποιείται εντός διετίας (άρθρο 23.3) μέσω αύξησης μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής τους αξίας είτε και με τους δύο τρόπους (άρθρο 23 § 2δ).

**β)** Δεν προβλέπεται αυτού του είδους η μεταφορά του πλεονάσματος, καθώς κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., όταν υπάρχει υποτίμηση της αξίας του παγίου, τότε σχηματίζεται σχετική πρόβλεψη με πίστωση του λογαριασμού 44.10 "Προβλέψεις απαξίωσης και υποτίμησης παγίων και χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 83.10" προβλέψεις απαξίωσης και υποτίμησης παγίων στοιχείων". Έτσι στη συνέχεια με τη δημιουργία ενός πλεονάσματος αναπροσαρμογής, διενεργούμε έναν αντιλογισμό με χρέωση του 44.10 και πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 84 "έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" (η πρόβλεψη αυτή του 44.10, στον ισολογισμό εμφανίζεται το ενεργητικό αφαιρετικά της αξίας κτήσης των παγίων στοιχείων στα οποία αναφέρεται).

γ) Αρκετά σπάνια προκύπτει χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής. Αν τυχόν όμως προκύψει, τότε καταχωρίζεται σε αποθεματικό και συμψηφίζεται με πλεονάσματα αναπροσαρμογής άλλων παγίων.

δ) Έπειτα από τη δημιουργία του αποθεματικού από το πλεόνασμα αναπροσαρμογής παγίου, το αποθεματικό αυτό ανεξαρτητοποιείται εντελώς από το πάγιο που δημιουργήθηκε και στη συνέχεια συμψηφίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ - ΖΗΜΙΑΙ" και το υπόλοιπο κεφαλαιοποιείται. Αντιλαμβανόμαστε δηλαδή, πως μία πιθανή εκποίηση ή απόσυρση του παγίου, δεν θα επηρεάσει σε τίποτα το δημιουργηθέν από το πάγιο αυτό πλεόνασμα αναπροσαρμογής.

## • Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

*Η απομείωση (υποτίμηση) της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι ένα θέμα με το οποίο πραγματεύεται το Δ.Λ.Π. 36. Όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό του, το θέμα αναφέρθηκε σε προηγούμενο σημείο του παρόντος (στο λογιστικό χειρισμό των αναπροσαρμογών), όπως επίσης και η περίπτωση της αναστροφής απομείωσης, δηλαδή διενέργεια αναπροσαρμογής παγίου (πιστωτική) έπειτα από προηγούμενη υποτίμηση του παγίου (χρεωστική αναπροσαρμογή) που είχε συμβεί. Εν συνεχεία θα αναφέρουμε τις περαιτέρω διαφοροποιήσεις του θέματος των απομειώσεων των ενσώματων παγίων από όσα προβλέπει η Ελληνική νομοθεσία.*

**Δ.Λ.Π.: α)** Κατά το Δ.Λ.Π. 36, προκειμένου μία επιχείρηση να προβεί σε απομείωση της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει η λογιστική του αξία να ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό του (ως ανακτήσιμο ποσό ονομάζουμε το ποσό το οποίο θα εισρεύσει στην επιχείρηση, είτε από την πώληση του παγίου, είτε από την αξία λόγω χρήσης - Δ.Λ.Π. 36 § 6).

**β)** Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της αξίας λόγω χρήσης ενός παγίου δεν είναι δυνατός, τότε προσδιορίζεται η αξία λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία το πάγιο ανήκει και εν συνεχεία γίνεται ο επιμερισμός της απομείωσης στα περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν αυτή τη μονάδα. (Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη μονάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές).

**Ε.Λ.Π.:** Ο λογιστικός χειρισμός των απομειώσεων (υποτιμήσεων) παγίων κατά τα Ε.Λ.Π. αναπτύχθηκε σε προηγούμενο σημείο του παρόντος. Εδώ λοιπόν θα αναφέρουμε ως επιπλέον, πως οι διατάξεις που μνημονεύουν το θέμα των απομειώσεων ενσώματων παγίων είναι το άρθρο 43 §.5 εδ. ε του Ν. 2190/1920 όπου αναφέρει πως "σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, η οποία βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης, ως έκτακτη ζημιά. Επίσης στο άρθρο 42ε § 14 του Ν. 2190/1920, αναφέρεται ότι οι "προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά από τα στοιχεία που αναφέρονται. Στην περίπτωση που τελικά η οντότητα πωλήσει το ενσώματο πάγιο για το οποίο είχε προηγηθεί σχηματισμός πρόβλεψης (λογ. 44.10 αφαιρετικά στο ενεργητικό), τότε η πρόβλεψη αυτή μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του πωληθέντος παγίου.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο υποστεί απομείωση και το πάγιο αυτό στη συνέχεια δεν πωληθεί αλλά εξακολουθεί να διατηρείται από την επιχείρηση τότε η πρόβλεψη για υποτίμηση που υπέστη (έκτακτη ζημιά) δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς δεν πρόκειται για δαπάνη βεβαία και εκκαθαρισμένη". Η ζημιά από την πρόβλεψη αυτή θα εκπέσει, μόνο όταν πραγματοποιηθεί, μόνο δηλαδή όταν το πάγιο πωληθεί. (Υπ. Οικον. 1018050/1993, πολ. 1042).

**α)** Κατά τα Ε.Λ.Π. προκειμένου μία οντότητα να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό ενός παγίου ώστε να προβεί ή όχι σε απομείωση, υπολογίζει μόνο την αγοραία αξία του και δεν λαμβάνει υπόψιν καθόλου την αξία χρήσης του, η οποία υπολογίζεται με βάση τις αναμενόμενες ταμειακές ροές από το πάγιο αυτό.

**β)** Σύμφωνα με την πρακτική που εΐθισται στα Ε.Λ.Π. για τον προσδιορισμό της αξίας απομείωσης δεν υπάρχει καθόλου η έννοια της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το πάγιο και εν συνεχεία θα γινόταν πάνω σε αυτή ο επιμερισμός με ειδικούς υπολογισμούς. Έτσι για τον προσδιορισμό της αξίας απομείωσης, ο έλεγχος διενεργείται μεμονωμένα καθ' έκαστο πάγιο.

### • Αποσβέσεις

**Δ.Λ.Π.: α)** Οι αποσβέσεις ενός παγίου διενεργούνται ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή του (Δ.Λ.Π. 16 §50) και την υπολειμματική του αξία.

**β)** Στα πάγια τα οποία τίθενται σε αδράνεια ή έχουν αποσυρθεί από την ενεργό δράση, οι αποσβέσεις τους συνεχίζουν και διενεργούνται κανονικά ως την πλήρη απόσβεση του παγίου (Δ.Λ.Π. 16 § 55).

**γ)** Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου που κατατάσσεται ως διαθέσιμο για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5, παύει να διενεργείται (Δ.Λ.Π. 16 §5).

**δ)** Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, θα αναθεωρούνται (επανεξετάζονται) κατά τη λήξη κάθε οικονομικής χρήσης και αν οι προσδοκίες πλέον διαφέρουν των προηγούμενων εκτιμήσεων, τότε θα μεταβάλλονται (Δ.Λ.Π. 16 § 51). Οι μεταβολές αυτές θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολές στη λογιστική εκτίμηση κατά το Δ.Λ.Π. 8 "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".

**Ε.Λ.Π.:** Το νομοθετικό πλαίσιο των αποσβέσεων καθορίζεται στον Ν. 2190/1920 και στο Π.Δ. 299/2003

**α)** Στο άρθρο 43.5.δ Ν 2190/1920 αναφέρεται πως η απόσβεση κάθε περιουσιακού στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοίμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησης του. Έτσι, αρχικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι παρατηρούμε πως το πλαίσιο διενέργειας των αποσβέσεων είναι ουσιαστικά όμοιο με το πλαίσιο που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.. Ακόμη με την υιοθέτηση από το Ε.Γ.Λ.Σ. των συντελεστών των τακτικών αποσβέσεων που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλ. το Π.Δ. 299/2003 και οι οποίοι "προκύπτουν" από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου, δίνεται επίσης η εντύπωση όμοιας φιλοσοφίας με τα Δ.Λ.Π. Όμως ουσιαστικά και στην πράξη, με την εφαρμογή αυτών των "παγίων" συντελεστών οι οποίοι σε πολλές περιπτώσεις "απέχουν παρασάγγας" από την πραγματικότητα, έχουμε ως αποτέλεσμα να καταλήγουμε σε μία προσέγγιση εντελώς διαφορετική από αυτή των Δ.Λ.Π. και της ωφέλιμης ζωής.

β) Για τα πάγια εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (δηλαδή σε αδράνεια), για το χρονικό διάστημα που βρίσκονται εκτός εκμετάλλευσης, η επιχείρηση δεν θα υπολογίζει σε αυτά αποσβέσεις (πολ. 1192/19.11.2003 άρθρο 1 § 3)

γ) Μέχρι την εκποίηση του παγίου, αυτό θα πρέπει να αποσβένεται.

δ) Όπως προαναφέρθηκε, κατά τα Ε.Λ.Π. οι αποσβέσεις "στην πράξη" δεν διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή και την υπολειμματική αξία του παγίου, αλλά με βάση συγκεκριμένους συντελεστές που ορίζει το Π.Δ. 299/2003. Συγκεκριμένα, ορίζονται για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων, κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης, όπου ανάμεσα σε αυτούς, θα επιλέξει η επιχείρηση έναν για κάθε κατηγορία παγίου, τον οποίο θα εφαρμόζει μέχρι την πλήρη απόσβεση των στοιχείων αυτών, χωρίς να επιτρέπεται αλλαγή αυτού ή επανεκτίμηση.

### • Διακεκριμένη εμφάνιση στον Ισολογισμό

**Δ.Λ.Π.:** Στην κατάσταση οικονομικής θέσης (στον ισολογισμό δηλαδή), τα πάγια εμφανίζονται μόνο στο αναπόσβεστο υπόλοιπο τους, χωρίς να προβλέπεται διακεκριμένη εμφάνιση της αξίας κτήσης, των συσσωρευμένων αποσβέσεων και του αναπόσβεστου υπολοίπου. Απεναντίας στις σημειώσεις παρέχεται πλήθος πληροφοριών, σε ιδιαίτερα λεπτομερή βαθμό.

**Ε.Λ.Π.:** Οι αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού, καταχωρίζονται αφαιρετικά από την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, ώστε για κάθε λογαριασμό, να εμφανίζεται η αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής, οι σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι τη λήξη και η αναπόσβεστη αξία (Ν. 2190/1920 αρ. 42ε. 7).

Επιπλέον, πληροφορίες για τις αποσβέσεις παρέχονται στο προσάρτημα (Ν. 2190/1920 αρ.42ε.8), αλλά βέβαια σε μικρότερο βαθμό από αυτές που αναφέρονται στις σημειώσεις των Δ.Λ.Π.

### 5.2.2 Διαφορές με το Δ.Λ.Π. 17 ‘Μισθώσεις’

*Όσον αφορά το θέμα των μισθώσεων, προκειμένου να προσεγγίσουμε τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των Δ.Π.Α. και των Ε.Λ.Π. θα πρέπει αρχικά να αναφέρουμε τη διάκριση που κάνει το Δ.Λ.Π. 17 σε δύο είδη μισθώσεων, που είναι οι "χρηματοδοτικές μισθώσεις" και οι "λειτουργικές μισθώσεις".*

*Χρηματοδοτικές είναι οι μισθώσεις, όπου κατά την παράδοση ενός παγίου στο μισθωτή, ουσιαστικά μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα για το συγκεκριμένο πάγιο.*

*Απεναντίας, όταν δεν μεταβιβάζονται όλοι αυτοί οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα, η το απαιτούμενο στο τέλος της μίσθωσης ποσό για την απόκτηση του μισθίου από το μισθωτή, προσεγγίζει την εύλογη αξία του παγίου, τότε η μίσθωση αυτή κατατάσσεται στις λειτουργικές.*

*Θα πρέπει εδώ να επισημάνουμε πως η ταξινόμηση σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις γίνεται με βάση την οικονομική ουσία της συναλλαγής και όχι με τον τύπο της σύμβασης ("η ουσία υπεράνω του τύπου").*

*Επανερχόμενοι στα δικά μας, πρέπει να αναφέρουμε ότι η έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης στη χώρα μας εισήχθη με το Ν. 1665/1986. Εν συνεχεία, το Υπ. Οικονομικών εξέδωσε σχετικά με την έννοια του Leasing και την ερμηνευτική εγκύκλιο 1021578/πολ.1039/2003. Φυσικά στο Ε.Γ.Α.Σ., δεν γίνεται κάποια αναφορά σε χρηματοδοτικές μισθώσεις, καθώς η έννοια αυτών όπως προαναφέραμε, εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας το 1986, ενώ το Ε.Γ.Α.Σ., είχε ήδη σχεδιαστεί προγενέστερα του έτους αυτού και συγκεκριμένα το 1980.*

*Κατά συνέπεια οι όσες διαφορές εντοπίζονται στο χειρισμό των μισθώσεων μεταξύ Ε.Α.Π. και Δ.Α.Π., αφορούν την περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων.*

- **Χρηματοδοτικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των μισθωτριών εταιρειών**

**Δ.Α.Π.:** Όταν μία εταιρεία (μισθώτρια) αποκτά ένα πάγιο με χρηματοδοτική μίσθωση, τότε το πάγιο αυτό το παρουσιάζει στο ενεργητικό του ισολογισμού της (χρεώνει ενσώματες ακινητοποιήσεις), με ποσό ίσο είτε με την εύλογη αξία του μισθίου, είτε ίσο με την προεξοφλημένη αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων με ένα τεκμαρτό επιτόκιο (Δ.Α.Π. 17 §20). Επίσης, αναγνωρίζεται αντίστοιχη υποχρέωση στο παθητικό για την πληρωμή των μελλοντικών χρεολυσίων (που διασπάται σε μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα) και για το ποσό των τόκων το αναλογούν για το κάθε μίσθωμα ποσό στα έξοδα (Δ.Α.Π. 17 § 25).

Έτσι κάθε φορά που θα λογίζεται μίσθωμα για το πάγιο αυτό που η εταιρεία απέκτησε με Leasing, θα χρεώνει την υποχρέωση του παθητικού για τα χρεολύσια από Leasing και θα τα μειώνει, και για τον αναλογούντα τόκο για το μίσθωμα αυτό θα χρεώνει τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Όταν λήξει η περίοδος της χρηματοδοτικής μίσθωσης θα έχει μηδενιστεί και η μισθώτρια θα αποκτήσει την κυριότητα του παγίου αυτού.

Επίσης κάθε αρχικό έξοδο της μισθώτριας εταιρείας για την απόκτηση του παγίου, προστίθεται στην αξία του παγίου και την αυξάνει. Τα έξοδα αυτά, θα αποσβεστούν μαζί με το πάγιο στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αντιλαμβανόμαστε εν τέλει, πως το αποκτηθέν από χρηματοδοτική μίσθωση πάγιο, θα λογίζεται όπως ακριβώς όλα τα ιδιόκτητα πάγια της μισθώτριας εταιρείας, με όσα ορίζει εν

γένει το Δ.Λ.Π. 16 και θα παρουσιάζεται λοιπόν ή στο κόστος ή στην εύλογη αξία του και θα δημιουργεί αποθεματικά αναπροσαρμογής και θα αποσβένεται (Δ.Λ.Π. 17 § 27).

Συνέπεια όλων αυτών, είναι ότι οι επιχειρήσεις που κατέχουν πολλές ενσώματες ακινητοποιήσεις με χρηματοδοτική μίσθωση, όσον αφορά τον ισολογισμό τους θα παρουσιάζουν ιδιαίτερα αυξημένη την αξία των παγίων τους στο ενεργητικό τους αλλά και αυξημένες τις μακροχρόνιες υποχρεώσεις τους. Όσον αφορά τα αποτελέσματα τους, θα αυξηθούν αρκετά τα χρηματοοικονομικά τους έξοδα από τους τόκους, αλλά θα μειωθούν τα λειτουργικά τους έξοδα από τα μισθώματα.

Τέλος, να αναφέρουμε ότι για το θέμα των μισθώσεων το Δ.Λ.Π. 17 προβλέπει ένα ευρύτατο φάσμα γνωστοποιήσεων (Δ.Λ.Π. 17 § 31,32,35,47,48,56,57,65).

**Ε.Λ.Π.:** Επανερχόμενοι στην ελληνική πραγματικότητα, κατά τα Ε.Λ.Π. λόγω του γεγονότος ότι με τη χρηματοδοτική μίσθωση δεν υφίσταται νομική μεταβίβαση της κυριότητας του παγίου, με όσα ορίζει ο αστικός κώδικας στο άρθρο 1033 "περί κτήσης κυριότητας ακινήτου με σύμβαση" και στο άρθρο 513 "περί πώλησης", έχουμε ως συνέπεια, η αξία του παγίου αυτού, να μην εμφανίζεται στο πάγιο ενεργητικό του ισολογισμού, ούτε ως υποχρέωση στο παθητικό. Αντιθέτως, εμφανίζεται μόνο στα έξοδα με την αξία κάθε φορά του εκάστοτε μισθώματος στο λογαριασμό 62.04.20-25 "ενοίκια μισθώσεων Leasing" (γνωμάτευση Ε.Σ.Υ.Λ. 106/1804/1992) και επομένως υιοθετείται έτσι για τη χρηματοδοτική μίσθωση, ο ίδιος λογιστικός χειρισμός με αυτόν των λειτουργικών μισθώσεων (όπως είναι φυσικό και επόμενο, δεν θα διενεργούνται και αποσβέσεις από την μισθώτρια, αλλά μόνο από την εκμισθώτρια στην οποία νομικά ανήκει η κυριότητα).

Όσον αφορά τα αρχικά έξοδα για τη σύναψη της μίσθωσης, αυτά επιβαρύνουν άμεσα τα αποτελέσματα.

Τέλος για το θέμα των γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα, η πληροφόρηση είναι ελάχιστη.

- **Χρηματοδοτικές μισθώσεις υπό το πρίσμα της εκμισθώτριας εταιρείας**

**Δ.Λ.Π.:** Οι εταιρείες Leasing, έπειτα από την χρηματοδοτική μίσθωση του παγίου, παρουσιάζουν στις απαιτήσεις τους (το μεγαλύτερο μέρος των οποίων θα είναι μακροπρόθεσμο), το προεξοφλημένο ποσό της ακαθάριστης επένδυσης με το τεκμαρτό επιτόκιο. Κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, οι απαιτήσεις θα μειώνονται, έπειτα από κάθε καταβολή μισθώματος από το μισθωτή (Δ.Λ.Π. 17 § 36).

Τα μισθώματα αυτά θα που θα εισπράττει περιοδικά η εταιρεία Leasing, θα διαχωρίζονται σε εξόφληση της απαίτησης και σε χρηματοοικονομικά έσοδα (τόκους) (Δ.Λ.Π. 17 § 39).

Όσον αφορά τα αρχικά άμεσα κόστη όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων κλπ, που επιρρίπτονται κατά τη διάρκεια της διαπραγμάτευσης της μίσθωσης, προστίθενται στις

αρχικές απαιτήσεις που προαναφέραμε και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης (Δ.Λ.Π. 17 §38).

Σύμφωνα λοιπόν όλα αυτά, οι εταιρείες Leasing που κατά τα Ε.Λ.Π. παρουσίαζαν μία τεράστια αξία παγίων, με βάση το Δ.Λ.Π. 17, θα εμφανίζουν απαιτήσεις. Όσο για τα αποτελέσματα, από πλευράς εξόδων, αυτά δεν θα επιβαρύνονται από σημαντικές αποσβέσεις που εμφάνιζαν. Από πλευράς εσόδων, αυτά θα εμφανίζονται κατά πολύ λιγότερα σε σχέση με τα Ε.Λ.Π., καθώς δεν θα περιλαμβάνουν και το χρεολύσιο και τον τόκο όπως προβλέπουν τα Ε.Λ.Π., αλλά μόνο τα έσοδα από τόκους.

**Ε.Λ.Π.:** Οι εταιρείες Leasing, λόγω της νομικής υπόστασης της χρηματοδοτικής μίσθωσης και σύμφωνα με την οποία η κυριότητα των παγίων τους ανήκει, παρουσιάζουν τα πάγια αυτό στο πάγιο ενεργητικό του ισολογισμού τους και όχι στις απαιτήσεις.

Έτσι όπως είναι φυσικό στα πάγια αυτά, θα διενεργούν και αποσβέσεις.

Τα μισθώματα που θα λαμβάνει η εταιρεία Leasing από την μισθώτρια, δεν θα διαχωρίζονται σε εξόφληση της απαίτησης και σε τόκους, αλλά θα θεωρούνται έσοδα από μισθώσεις γενικά.

Τέλος τα αρχικά άμεσα κόστη της σύναψης της χρηματοδοτικής μίσθωσης, θα μεταφέρονται είτε άμεσα στα αποτελέσματα, είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ενεργητικού όπου θα αποσβένονται στη διάρκεια της μίσθωσης.

- **Πώληση με επαναμίσθωση**

- "Sales and Lease Back"**

Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, φέρει ως αποτέλεσμα την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως, μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, υπάρχει αλληλεξάρτηση, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευση τους γίνεται σε συνολική βάση. Όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό μίας συναλλαγής "sales and lease back", εξαρτάται από το είδος της μίσθωσης (Δ.Λ.Π. 17 §58).

**Δ.Λ.Π.:** Η θετική διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και αναπόσβεστης λογιστικής αξίας του παγίου, δεν θεωρείται κέρδος, αλλά καταχωρίζεται στο μεταβατικό λογαριασμό παθητικού "έσοδα επόμενων χρήσεων" και "αποσβένεται" - επιμερίζεται με τρόπο συστηματικό, σε όλες τις χρήσεις της διάρκειας της μίσθωσης.

Με τη ρύθμιση αυτή και τα αποτελέσματα είναι πολύ χειρότερα και η καθαρή θέση πολύ μικρότερη σε σχέση με την αντίστοιχη των Ε.Λ.Π.



**Ε.Λ.Π.:** Με βάση τα Ε.Λ.Π., η θετική διαφορά (κέρδος) μεταξύ τιμής πώλησης και αναπόσβεστης λογιστικής αξίας του παγίου, θεωρείται κέρδος και καταχωρίζεται στα ανόργανα αποτελέσματα. Στη συνέχεια το κέρδος αυτό μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό (θα φορολογηθεί μόνο αν διανεμηθεί ή λυθεί η επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 άρθρο 106 § 4).

Επομένως, αντιλαμβανόμαστε πως με το λογιστικό αυτό χειρισμό που προβλέπουν τα Ε.Λ.Π. , παρουσιάζονται διογκωμένα τα αποτελέσματα και η καθαρή θέση της εταιρείας, σε σχέση με λογιστικό χειρισμό που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π.

### **5.2.3 Διαφορές με το Δ.Λ.Π. 40 ‘Επενδύσεις σε Ακίνητα’**

*Ένα ακόμη θέμα που άπτεται των ενσώματων ακινητοποιήσεων και ο λογιστικός χειρισμός του μεταξύ των Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. παρουσιάζει σημαντικές αποκλίσεις, οι οποίες θα πρέπει και αυτές να συμπεριληφθούν στο παρόν έργο, είναι το θέμα των Επενδυτικών Ακινήτων.*

*Οι οικονομικές καταστάσεις κατά τα Ε.Λ.Π., δεν παρουσιάζουν διακεκριμένα τα επενδυτικά ακίνητα και έτσι οι εδαφικές εκτάσεις, τα οικοπέδα και τα κτίρια στα οποία η εταιρεία δεν έχει προσδιορίσει ακόμη τον προορισμό τους, δηλαδή το αν θα προβεί σε πώληση αυτών ή σε εκμίσθωση (αν και δεν είναι αυτό το αντικείμενο των εργασιών της) παρακολουθούνται μαζί με τα άλλα ακίνητα που κατέχει και χρησιμοποιεί η εταιρεία. Επομένως, τα πάγια αυτά, αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως όλα τα πάγια, δηλαδή υπόκεινται σε απόσβεση, αναπροσαρμόζονται όπως όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, σχηματίζονται προβλέψεις υποτίμησης αυτών και τα έσοδα από τις εκμισθώσεις (ενοίκια) καταχωρίζονται στο λογαριασμό<sup>75</sup> "έσοδα παρεπόμενων ασχολιών".*

*Το Ε.Γ.Α.Σ. διακρίνει τα πάγια σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και σε μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης). Ορίζει ως "μη λειτουργικά" τα πάγια τα οποία "δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της εταιρείας, αλλά και ούτε χρησιμοποιούνται για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Πιο συγκεκριμένα, θεωρεί ως πάγια "εκτός εκμετάλλευσης" αυτά τα ακίνητα που δεν έχουν τεθεί ακόμη σε λειτουργία - εκμετάλλευση, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση (μέσα στα οποία όμως πάγια ορισμένα θα αποτελούσαν επενδυτικά ακίνητα κατά το Δ.Λ.Π.).*

*Έτσι τα εκμισθωμένα ακίνητα, όπου κατά το Δ.Λ.Π. αποτελούν επενδυτικά ακίνητα, το Ε.Γ.Α.Σ. τα αντιμετωπίζει ως ακίνητα εκμετάλλευσης με τη λογική ότι χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της εταιρείας.*

*Αντιλαμβανόμαστε λοιπόν, πως τα Ε.Λ.Π. αγνοούν την έννοια των επενδυτικών ακινήτων και την ξεχωριστή τους παρακολούθηση.*

*Στο σημείο αυτό λοιπόν, προτού υπεισέλθουμε σε μία συντεταγμένη επισκόπηση των διαφορών μεταξύ των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. για τη συγκεκριμένη κατηγορία "ακινήτων", θα*

προσθέσουμε ένα λιτό ορισμό της πρωτόγνωρης αυτής για το Ε.Γ.Λ.Σ. έννοιας των "επενδυτικών ακινήτων", που μας εισάγει το Δ.Λ.Π. 40.

*Επένδυση σε ακίνητα, είναι εκείνα τα ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή και αμφότερα) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση, με σκοπό την είσπραξη μισθωμάτων ή για κεφαλαιουχικούς σκοπούς (ενίσχυση κεφαλαίου) ή για αμφότερα.*

*Δεν αποτελούν "επένδυση σε ακίνητα" τα ακίνητα αυτά που είτε έχουν ως σκοπό τη χρήση τους στην παραγωγή (π.χ. εργοστάσια) ή προμήθεια αγαθών (π.χ. αποθήκες) ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς (π.χ. γραφεία διοίκησης), είτε έχουν ως σκοπό την πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της εταιρείας.*

### • Παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις

**Δ.Λ.Π.:** Τα επενδυτικά ακίνητα κατά το Δ.Λ.Π. 40, παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας διακεκριμένα σε σχέση με τα υπόλοιπα ακίνητα.

Όταν τα ακίνητα αυτά κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing), η εταιρεία τα εμφανίζει στις οικονομικές της καταστάσεις (Δ.Λ.Π. 40 § 25), όπως επίσης τα εμφανίζει αλλά υπό ορισμένες προϋποθέσεις και όταν τα κατέχει με λειτουργική μίσθωση.

**Ε.Λ.Π.:** Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα επενδυτικά ακίνητα δεν υπέχουν διακεκριμένη παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά παρακολουθούνται μαζί με τις άλλες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Ακόμη δεν εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας τα ακίνητα αυτά, όταν κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing) ή λειτουργική.

### • Επιμέρους λογιστικοί χειρισμοί

**Δ.Λ.Π.:** Όταν τα επενδυτικά ακίνητα παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες, δεν διενεργούνται αποσβέσεις.

Όσον αφορά τις διαφορές αναπροσαρμογής που προκύπτουν από τα επενδυτικά ακίνητα, αυτές θα μεταφέρονται πάντα στα αποτελέσματα χρήσης και θα συμπεριλαμβάνονται έτσι στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία προκύπτουν (Δ.Λ.Π. 40 § 35).

Τέλος, όσον αφορά τα αρχικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να αποκτηθούν τα επενδυτικά ακίνητα, αυτά επιμετρούνται και προσαυξάνουν την αρχική αξία κτήσης των ακινήτων αυτών (Δ.Λ.Π. 40 § 20).

**Ε.Λ.Π.:** Για όλα τα ακίνητα (πλην γηπέδων) η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική (Ν. 2190/1920 άρθρο 43.1.γ)

Οι διαφορές αναπροσαρμογής που προκύπτουν από όλα τα ακίνητα, μεταφέρονται πάντα στην καθαρή θέση.

Όσον αφορά τα αρχικά έξοδα για την απόκτηση όλων των ακινήτων, αυτά καταχωρίζονται στις ασώματες ακινητοποιήσεις και συγκεκριμένα στα έξοδα "εγκατάστασης".

#### **5.2.4 Διαφορές με το Δ.Π.Χ.Π. 5 ‘Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες’**

*Σε μία επιχείρηση είναι δυνατόν να υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία αυτοτελή και μεμονωμένα για τα οποία έχει αποφασιστεί να διατεθούν ή υπάρχουν ομάδες διάθεσης περιουσιακών στοιχείων.*

*Στην περίπτωση αυτή των προς πώληση πάγιων στοιχείων, το Δ.Π.Χ.Π. 5, επιβάλλει ένα διαφορετικό λογιστικό χειρισμό, αντίθετο με τον χειρισμό που προβλέπει το Ε.Γ.Α.Σ.*

*Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση που έχει λάβει την απόφαση να διαθέσει κάποια πάγια, τότε κατά την ημέρα της απόφασης αυτής, μεταφέρει τα πάγια από τους λογαριασμούς παγίων όπου είναι καταχωρισμένα, σε ένα ειδικό λογαριασμό ενεργητικού όπου εκεί θα παρουσιάζονται όλα τα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία.*

*Πιο συγκεκριμένα, οι αποκλίσεις που παρατηρούνται σε αυτό το θέμα μεταξύ του Δ.Π.Χ.Π. 5 και των Ε.Α.Π. είναι οι εξής:*

- **Εμφάνιση των παγίων προς πώληση στον Ισολογισμό**

**Δ.Α.Π.: α)** Τα πάγια στοιχεία που προορίζονται για πώληση, παρουσιάζονται στο ενεργητικό του Ισολογισμού διακεκριμένα από εκείνα που κατέχονται για ιδιόχρηση ή για επένδυση (Δ.Π.Χ.Π. 5 § 38).

**β)** Η αξία αποτίμησης των παγίων αυτών είναι η μικρότερη μεταξύ της λογιστικής τους και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (Δ.Π.Χ.Π. 5 § 1).

**γ)** Όταν αποφασιστεί ότι ένα πάγιο προορίζεται για διάθεση τότε σταματά η διενέργεια αποσβέσεων για το πάγιο αυτό (Δ.Α.Π. 5 §1,25).

**δ)** Όταν η αξία ενός παγίου υποστεί απομείωση εξαιτίας της προβλεπόμενης πώλησης του και στο παρελθόν έχει σχηματιστεί για το πάγιο αυτό, αντίστοιχο αποθεματικό αναπροσαρμογής, τότε η πρόβλεψη για απομείωση μειώνει το αποθεματικό αυτό στο ποσό που είναι ίση ή μικρότερη από αυτό.

**Ε.Λ.Π.:** α) Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν παρουσιάζει σε ξεχωριστούς λογαριασμούς τα πάγια που κατέχονται προς πώληση από τα πάγια που κατέχονται για ιδιόχρηση ή για επένδυση.

β) Όσον αφορά την αξία αποτίμησης των παγίων προς διάθεση, αυτή δεν επηρεάζεται από το σκοπό αυτό της διάθεσης. Το μόνο που θα μπορούσε να υποστεί η αξία τους είναι μία υποτίμηση από πρόβλεψη λόγω απαξίωσης του παγίου αυτού, πρόβλεψη όμως που δεν σχετίζεται με την πώληση.

γ) Η διενέργεια αποσβέσεων ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν επηρεάζεται από το γεγονός πως το στοιχείο αυτό κατατάσσεται ως προοριζόμενος προς πώληση, και έτσι συνεχίζουν οι αποσβέσεις να διενεργούνται κανονικά έως την πώληση του παγίου.

δ) Όταν ένα πάγιο, για το οποίο κατά το παρελθόν είχε σχηματιστεί αποθεματικό αναπροσαρμογής, ενταχθεί πλέον στα προοριζόμενα προς πώληση, τότε η πώληση του ή ενδεχόμενη πρόβλεψη για υποτίμηση της αξίας του, δεν αλληλεπιδρά στο ήδη σχηματισθέν αποθεματικό, δηλαδή δεν το μειώνει.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα διπλωματική εργασία συντελεί στην επισκόπηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπως αυτές αντιμετωπίζονται με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Όπως είδαμε λοιπόν τα πρότυπα που πραγματεύονται άμεσα ή έμμεσα με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, είναι το Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακινητοποιήσεις", το Δ.Λ.Π. 17 "Μισθώσεις", το Δ.Λ.Π. 36 "Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων", το Δ.Λ.Π 40 "Επενδύσεις σε ακίνητα" και το Δ.Π.Χ.Π 5 "Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες".

Οι συνέπειες της εφαρμογής των προτύπων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, είναι ουσιαστικές και πολυδιάστατες, με κοινή κατεύθυνση προς μία ρεαλιστική αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων, γεγονός που μεταβάλλει άρδην τα όσα συνηθίζαμε έως πρόσφατα στην ελληνική πραγματικότητα.

Από όλα εκείνα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εμπλέκονται με τα ενσώματα πάγια, εκείνο που αποτελεί το κατεξοχήν πρότυπο που μνημονεύει την πλειοψηφία των λογιστικών χειρισμών των ενσώματων παγίων, είναι το Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακινητοποιήσεις", και για το λόγο αυτό το συγκεκριμένο πρότυπο αποτέλεσε τη βάση του παρόντος συγγραφικού έργου με εκτενή αναφορά όλων των πτυχών και των προσεγγίσεων της θεωρίας αλλά και την παράθεση παραδειγμάτων προς περαιτέρω κατανόηση. Σημείο αναφοράς της ανάλυσης μας στο Δ.Λ.Π. 16, αποτέλεσε η αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων στην "εύλογη αξία τους", και το πλαίσιο των λογιστικών χειρισμών που εισάγεται εδώ με τα Δ.Λ.Π., σε αντιδιαστολή με την έως τώρα γνωστή σε εμάς πρακτική των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καθώς μεταβάλλει σε σημαντικό βαθμό την εικόνα των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων πολλών εταιρειών και κυρίως όσων είναι εντάσεως παγίων.

Η μεταβολή αυτή οφείλεται στη δυνατότητα που έχουν οι επιχειρήσεις να αποτιμούν τα πάγια στην εύλογη αξία τους, με αποτέλεσμα την εμφάνιση υπεραξίας των παγίων, τα οποία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εμφανιζόταν στο ιστορικό τους κόστος το οποίο μαζί με τις πιθανές νόμιμες αναπροσαρμογές, ήταν συνήθως αρκετά χαμηλότερο από την εύλογη αξία τους.

Η δυνατότητα αυτή της επιλογής της μεθόδου αναγνώρισης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ της μεθόδου του κόστους και της μεθόδου αναπροσαρμογής όπως προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 16, συχνά ασκείται καταχρηστικά από πολλές εταιρείες, οι οποίες τη δυνατότητα αυτή την εκμεταλλεύονται ως εργαλείο "δημιουργικής λογιστικής". Στο συμπέρασμα αυτό, συντείνουν στην πλειοψηφία τους, τα αποτελέσματα και οι παρατηρήσεις που συνελέγησαν από διάφορες χώρες στο πλαίσιο ερευνών με επίκεντρο την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων και τα κίνητρα που οδήγησαν τις επιχειρήσεις ανά τον κόσμο σε αυτή την αναπροσαρμογή.

Έτσι επιχειρήσεις που προσβλέπουν σε "διογκωμένη κερδοφορία", επιλέγουν τη μέθοδο του κόστους και όχι τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, έτσι ώστε ο υπολογισμός των αποσβέσεων να γίνεται επί της αξίας του ιστορικού κόστους που συνήθως θα είναι μικρότερη από μία αναπροσαρμοσμένη αξία, και θα έχουν έτσι μικρότερες αποσβέσεις, άρα μεγαλύτερη κερδοφορία.

Απεναντίας, επιχειρήσεις οι οποίες εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τον τραπεζικό δανεισμό, έχουν προβλήματα ρευστότητας και προσβλέπουν στο να αυξήσουν την πιστοληπτική τους ικανότητα, επιλέγουν ως μέθοδο αποτίμησης των παγίων τους, τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, ώστε να παρουσιάζουν έναν ισχυρό ισολογισμό και χαμηλό δείκτη δανείων προς ίδια κεφάλαια.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Άρθρα σε περιοδικά

Aboddy ,D. , Barth, M. ,Kansznik, R.(1999). “Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK”, *Journal of accounting and economics* 26 ,(1999) 149-178.

Brown , P. , Izan , H.Y. ,Loh, A. (1992), “Fixed asset revaluations and managerial incentives “, *Abacus* 28, 36-57.

Cheng, C.S. A. ,Lin, S. W.J. (2009) ,”When do firms revalue their asset upwards? Evidence from UK”. *International journal of accounting and information management* 17 ,166-188.

Gaeremynck, A. ,Veugelers, R. ,(1999). “The revaluation of assets as a signaling device: a theoretical and empirical analysis”, *Accounting and business research*” 29 ,123-138.

Jaggi, B., Tsui J. , (2001) ,”Management and market assessment: Revaluations of fixed assets”, *Journal of international financial management & accounting* 12, 160-187.

Lin, Y.C. , Peasnell K. V. (2000),”Asset revaluation and current cost accounting: UK corporate disclosure decision in 1983” 32 , *British accounting review* 32, 161-187.

Lin, Y.C. , Peasnell K. V. (2000),”Fixed asset revaluation and equity depletion in the UK”  
*Journal of business finance and accounting* 27, 359-394.

Missonier, F. ,Piera ,(2007) ,”Motives for fixed asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data”, *The international journal of accounting*, 42, 186-205.

Nichols, L.M. ,(2002) ,”An investigation of the effect of valuation alternatives for fixed assets on the decisions of statement users in the United States and Germany”, *Jurnal of international accounting auditing and taxation* 11 ,155-163.

Whittred , G. ,Chan ,Y. K. ,(1992),”Asset revaluation and the mitigation of underinvestment”, *Abacus* 28, 58-74.

### Βιβλία

Ντζανάτος Δημήτρης (2008), “Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά” ,Καστανιώτη ,1<sup>η</sup> Έκδοση.

Ντζανάτος Δημήτρης (2008), “Δημιουργία των σημειώσεων (notes) των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους” ,Καστανιώτη ,1<sup>η</sup> Έκδοση.

- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2002), “Διεθνή λογιστικά πρότυπα”, Α’ τόμος, Ε. Σακέλλη
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), “Ο πανδέκτης του λογιστή “,Λογιστικό –φορολογικό δίκαιο και λογιστική, Β’ τόμος, Ε. Σακέλλη, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), “Ο πανδέκτης του λογιστή “,Λογιστικό –φορολογικό δίκαιο και λογιστική, Γ’ τόμος, Ε. Σακέλλη, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), “Ο πανδέκτης του λογιστή “,Λογιστικό –φορολογικό δίκαιο και λογιστική, Δ’ τόμος, Ε. Σακέλλη, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς (2007),”Διεθνή λογιστικά πρότυπα”, Global Training, 2<sup>η</sup> Έκδοση.
- Καραγιάννης Ι. Δημήτριος (2007), “Διεθνή λογιστικά πρότυπα, παραδείγματα – εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.) στην πράξη” , 2<sup>η</sup> Έκδοση.
- Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα (2009),”Δίκαιο εμπορικών εταιρειών – Κεφαλαιουχικές εταιρίες” , Β’ τεύχος, Νομική Βιβλιοθήκη, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Αντωνόπουλος Γ. Βασίλης (2010), “Εμπορικός Κώδικας”, Σάκκουλα, ΙΑ’ Έκδοση.
- Γεωργιάδης Κ. Αστέριος, Γκουτζαμάνη Λ. Εφροσύνη (2007), “Αστικός Κώδικας και ειδικοί αστικοί νόμοι”, Σάκκουλα.
- Καραγιώργος Θεοφάνης, Πετρίδης Ανδρέας (2010), “Διεθνή λογιστικά πρότυπα, θεωρία και πράξη”, Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε.
- Πρωτοβάλτης Γ. Νικόλαος (2009), “Παραδείγματα εφαρμογής. Διεθνή λογιστικά πρότυπα-Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης –Διερμηνίες”, Α’ τόμος. Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης,
- Πρωτοβάλτης Γ. Νικόλαος (2009), “Παραδείγματα εφαρμογής. Διεθνή λογιστικά πρότυπα-Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης –Διερμηνίες”, Β’ τόμος. Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης,
- Grant Thornton (2009),” Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS – Αναλυτική παρουσίαση”, Α’ τόμος, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Grant Thornton (2009),” Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS – Αναλυτική παρουσίαση”, Β’ τόμος, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Grant Thornton (2009),” Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS – Αναλυτική παρουσίαση”, Γ’ τόμος, 3<sup>η</sup> Έκδοση.
- Περάκης Ε. (2011),” Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας”, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών (2010), Εκπαιδευτικό υλικό e-learning



## Σελίδες στο διαδίκτυο

[www.iasb.org](http://www.iasb.org)

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

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

[www.elte.org.gr](http://www.elte.org.gr)

[www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr)

[www.iasb.org](http://www.iasb.org)