



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΑΎΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

της

ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΑ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

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

Νοέμβριος 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΣΥΝΤΜΗΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ.....	V
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	VI

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
----------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ Δ.Λ.Π

1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π)	3
2. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π).....	4
3. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	7
3.1 Στόχοι της Επιτροπής	8
3.2 Δομή της Επιτροπής	8
3.3 Διαδικασία Έκδοσης και Κατάρτισης Σχεδίων και Προτύπων	13
3.4 Γλώσσα των Δ.Λ.Π	14
3.5 Το κύρος των Δ.Λ.Π	14
3.6 Πεδίο εφαρμογής των Προτύπων	14

4. Ποιές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.....	15
4.1 Φορολογητέα κέρδη ή ζημίες από τα Δ.Λ.Π	16
5. Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις	17
5.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	17
5.2 Στόχοι	17
5.3 Ευθύνη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	18
5.4 Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων	19
5.5 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικον. Καταστάσεων	19
5.6 Ουσιώδεις Παραδοχές	21
5.6.1 Αρχή της συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	21
5.6.2 Αρχή του δουλευμένου	22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΛΠ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	23
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	24
1. Πεδίο Εφαρμογής.....	24

1.1 Ημερομηνία έναρξης ισχύος	26
2. Ορισμοί	26
3. Αναγνώριση	29
3.1 Ανταλλακτικά Παγίων	30
3.2 Μονάδα Μέτρησης	31
4. Επιμέτρηση Αξίας Ενσώματων Περιουσιακών Στοιχείων	31
4.1 Αρχική Αναγνώριση	32
4.2 Μεταγενέστερη Αποτίμηση	35
4.3 Λογιστική μοντέλου Αναπροσαρμογής	37
4.4 Μεταγενέστερες Δαπάνες	37
4.5 Ανταλλαγή Ενσώματων Παγίων	38
5. Αποσβέσεις	39
5.1 Ωφέλιμη Ζωή	40
5.2 Μέθοδοι Απόσβεσης	42
5.3 Υπολειμματική Αξία	46
6. Διαγραφή Ενσώματων Παγίων	46
7. Γνωστοποιήσεις.....	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΛΠ 38 – ΑΪΛΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	51
1. Πεδίο Εφαρμογής	51
2. Ορισμοί	52
3. Χαρακτηριστικά Αΐλων Περιουσιακών Στοιχείων	55
4. Αρχική Αναγνώριση και Αποτίμηση	57
4.1 Απόκτηση μέσω αγοράς	58
4.2 Απόκτηση μέσω επιχειρηματικής συνένωσης	58
4.3 Απόκτηση μέσω επιχορήγησης	59
4.4 Απόκτηση μέσω ανταλλαγής	60
4.5 Εσωτερική Ανάπτυξη	60
5. Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση	64
5.1 Μοντέλου Κόστους	65
5.2 Μοντέλο εύλογης αξίας	65
6. Αποσβέσεις	67
6.1 Ωφέλιμη Ζωή	67

6.2 Υπολειμματική Αξία	69
6.3 Επανεξέταση Ωφέλιμης Ζωής	69
7. Γνωστοποιήσεις	70

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΕΙΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 16 ΚΑΙ 38 ΜΕ ΤΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	72
5.1 Διαφορές με το Δ.Λ.Π 16 (<i>Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις</i>)	72
5.2 Διαφορές με το Δ.Λ.Π 38 (<i>Άυλα Περιουσιακά στοιχεία</i>)	75
5.2.1 Γενικά για το Ε.Γ.Λ.Σ και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	75
5.2.2 Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	76
5.3 Διαφορές στις εγγραφές ανάμεσα στα Δ.Λ.Π και στο Ε.Γ.Λ.Σ.....	78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	83
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	86
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	88

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΣΥΝΤΟΜΗΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ

Ελληνικές Συντομεύσεις	
A.E	Ανώνυμη Εταιρία
ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
E.Γ.Λ.Σ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΔΔΠΧΠ	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΔΛΠ	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
E.E	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΚΕΛΘ	Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων
Κ.Β.Σ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΜΕΔ	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
ΣΟΕΛ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΣΛΟΤ	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
ΣΔΛΠ	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
ΣΕΠ	Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων
ΧΑ	Χρηματιστήριο Αθηνών
Ξένες Συντομεύσεις	
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ARC	Accounting Regulation Committee
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standard Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standard Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standard Committee
SAC	Standards Advisory Council
SIC	Standing Interpretations Committee
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ένα από τα σημαντικότερα κεφάλαια της λογιστικής αλλά και γενικότερα των επιχειρηματικών οντοτήτων είναι αυτό των ενσώματων αλλά και ασώματων ακινητοποιήσεων μιας επιχείρησης. Στην σύγχρονη οικονομική ζωή, η περιουσία κάθε επιχείρησης, τόσο δηλαδή τα ενσώματα περιουσιακά της στοιχεία, όπως κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα, μεταφορικά μέσα και άλλα, αλλά όσο και τα ασώματα περιουσιακά της στοιχεία όπως φήμη, πελατεία και άλλα, μπορούν να την κάνουν να ξεχωρίσει και να αναδειχθεί πρώτη στον κλάδο όπου ανήκει.

Η παρούσα εργασία λοιπόν, που εκπονήθηκε κατά την ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών σπουδών μου στο τμήμα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, αποτελεί μια προσέγγιση από θεωρητικής σκοπιάς, της παρουσίασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που σχετίζονται με τις ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις. Οι αντικειμενικοί στόχοι της μελέτης είναι αφενός η παρουσίαση της χρησιμότητας της καθιέρωσης των Διεθνών Λογιστικών προτύπων σε διεθνές και εθνικό επίπεδο αλλά και αφετέρου οι διαφορές που προκύπτουν από την ανάλυση των ΔΛΠ 16 & 38 σε σχέση με την Ελληνική Νομοθεσία. Ειδικότερα, η παρούσα εργασία απαρτίζεται από τα εξής κεφάλαια :

Το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας περιέχει μικρή εισαγωγή με στόχο να εισάγει τον αναγνώστη στο θέμα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της, γίνεται μια αναφορά σχετικά με την διαχρονική εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται αρχικά εισαγωγικά θέματα που αφορούν τις έννοιες των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, τον φορέα έκδοσης των, και έπειτα καλύπτονται αναλυτικά, θέματα που αφορούν την οργάνωση του ιδρύματος που έχει την ευθύνη για τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, τους στόχους αλλά και την διαδικασία έκδοσης ή αναθεώρησης των προτύπων.

Κατόπιν, στο τρίτο και τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας απομονώνονται και αναλύονται διεξοδικότερα - σύμφωνα με τους

περιορισμούς χώρου που επιβάλει η παρούσα εργασία - τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Νο 16 «*Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις*» και Νο 38«*Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*».

Στη συνέχεια, στο πέμπτο κεφάλαιο συγκρίνονται οι διατάξεις τους με τις αντίστοιχες διατάξεις των ελληνικών λογιστικών προτύπων με σκοπό να εντοπιστούν οι μεταβολές που προκύπτουν σαν αποτέλεσμα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο, η εργασία ολοκληρώνεται με συμπεράσματα και προτάσεις. Ακολουθεί η βιβλιογραφική ανασκόπηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για περισσότερα από τριάντα χρόνια (από το 1950 – 1980) η χώρα μας αγωνιζόταν απεγνωσμένα να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980, επιτέλους, ο παραπάνω αγώνας ολοκληρώθηκε, καθώς απέκτησε ένα σύγχρονο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο που τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική από τις 1/1/1991 (για τις εμπορικές και παροχής υπηρεσιών) και από τις 1/1/1992 (για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές) εταιρίες που ελέγχονται από Σώματα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται ως «λογιστική επανάσταση», διότι αναμφισβήτητα ανύψωσε τη λογιστική στη χώρα μας, βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και παράλληλα συνέβαλε αποτελεσματικά στην κατάρτιση δεικτών της οικονομίας πάνω στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για τον τόπο αποφάσεις.

Από την άλλη όμως, η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και η κατάργηση των οικονομικών συνόρων του ευρώ, σε συνάρτηση με την ανάγκη για μεγαλύτερη διαφάνεια και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και την αύξηση της αποτελεσματικότητας της αγοράς ώθησαν την Διεθνή Ομοσπονδία IFAC, να θέσει σαν στόχο την ανάπτυξη και βελτίωση ενός συντονισμένου ανά το κόσμο λογιστικού επαγγέλματος με εναρμονισμένα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προκύπτει από την ανάγκη για ενιαίο τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές και εθνικό επίπεδο ώστε να επιτυγχάνεται διαφάνεια και συγκρισιμότητα που καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο αξιόπιστες για τους χρήστες τους. Οι ενιαίοι κανόνες σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων για τις επιχειρήσεις, έχουν σαν αποτέλεσμα της εξαγωγή σαφέστερων και ακριβέστερων συμπερασμάτων για την οικονομική θέση μιας οντότητας. Αντίθετη τακτική, δηλαδή μη εφαρμογή των Δ.Λ.Π., λειτουργεί αποτρεπτικά για την εισροή ξένων κεφαλαίων σε μια επιχείρηση.

Συνεπώς, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απαίτησε από το 2005, όλες οι δημόσιες εταιρίες της Ε.Ε και οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο να ετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα κράτη μέλη δικαιούνται να επεκτείνουν την εφαρμογή τους και στις οικονομικές καταστάσεις των υπολοίπων εταιρειών. Έτσι, τα ΔΛΠ αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να

ακολουθούνται από λογιστές και ελεγκτές κατά την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Τέλος, όπως αναλύεται και στο επόμενο κεφάλαιο για να εγκριθεί ένα ΔΛΠ πρέπει να αντικατοπτρίζει μία πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ

1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιόμορφη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς, ώστε οι παρεχόμενες μέσω αυτών πληροφορίες στους χρήστες να είναι ακριβείς και αξιόπιστες, (Μετόχων, Επενδυτών, Δημοσίων Αρχών, Προμηθευτών κ.λ.π.). Επίσης, έχουν ως σκοπό μέσα από τη Λογιστική Επιστήμη να απεικονιστούν ορθά και δίκαια οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έρχονται για να καλύψουν την ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και επιπλέον αποτελούν ένα εργαλείο που, αν χρησιμοποιηθεί ορθά, μπορεί να αποτελέσει το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες του παγκόσμιου ανταγωνισμού.

Η κάθε χώρα μπορεί και έχει τα δικά της λογιστικά πρότυπα. Αυτά διαμορφώνονται είτε από τα Λογιστικά Σώματα είτε από τις Νομοθετικές αρχές, κάθε χώρας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έγιναν γνωστά στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (το γνωστό ΣΟΕΛ), και το οποίο αποτελεί μέλος της I.A.S.C (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων). Από τότε άρχισε η μετάφραση, έκδοση και γνωριμιάτων ενδιαφερομένων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα λογιστικά πρότυπα εισήχθησαν στο ελληνικό δίκαιο με το νόμο 2992/2002, οποίος περιληπτικά ανέφερε τις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες θα πρέπει να δημοσιεύουν οι εταιρίες, καθώς επίσης και τη χρονολογία έναρξης εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές εταιρίες. Σύμφωνα με τον νόμο, η εφαρμογή τους θα άρχιζε από την 1/1/2003 (στην αρχή για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες), λόγω όμως της καθυστέρησης εφαρμογής των προτύπων δόθηκαν πολλές παρατάσεις και έτσι η υποχρεωτική εφαρμογή τους άρχισε στη χώρα μας από 1/1/2005 (μόνο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο). Για τις λοιπές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης η υποχρεωτική εφαρμογή τους έχει ορισθεί επίσης η 1/1/2005, ενώ στις Η.Π.Α. για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο

χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης από την 1/1/2007. (Σταυρόπουλος Αντ., Τιμητικός τόμος Μαρίας Νεγρεπόντη- Δελιβάνη,2006)

2. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς



Υπεύθυνη για την ανάπτυξη, έγκριση, τροποποίηση ή κατάργηση των Δ.Π.Χ.Π είναι η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board). Η ανάπτυξη των προτύπων στηρίζεται σε μια προκαθορισμένη διαδικασία στην οποία συμμετέχει ενεργά η παγκόσμια λογιστική κοινότητα μέσα από προτάσεις και παρατηρήσεις. Τα Δ.Π.Χ.Π περιλαμβάνουν μια σειρά προτύπων και διερμηνειών οι οποίες ταξινομούνται (με βάση την επίσημη έκδοση της IASB 2008) ως εξής :

- Δ.Π.Χ.Π.** Η σειρά περιλαμβάνει πρότυπα από το Νο 1 έως το Νο 8
- Δ.Λ.Π.** Η σειρά περιλαμβάνει πρότυπα από το Νο 1 έως το Νο 41
(ενδιάμεσα έχει καταργηθεί σημαντικός αριθμός προτύπων)
- Διερμηνείες (σειρά S.I.C.) Περιλαμβάνει 11 διερμηνείες σε ισχύ.
- Διερμηνείες (σειρά I.F.R.I.C.) Περιλαμβάνει 12 διερμηνείες σε ισχύ.

Τον Μάρτιο του 2002 αποφασίστηκε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από την I.A.S.B. θα ονομάζονται Δ.Π.Χ.Π. , ενώ τα πρότυπα που είχαν εκδοθεί από την I.A.S.C. κατά την περίοδο 1973 –2002, ονομάζονται Δ.Λ.Π.

Συνεπώς, για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα, μέχρι δηλαδή την πλήρη αντικατάσταση των ευρισκόμενων σε ισχύ Δ.Λ.Π. από νέα Δ.Π.Χ.Π. είμαστε αναγκασμένοι να χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους. (Καραγιώργος Θ., 2006)

Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα			
I.A.S	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΚΔΟΣΗ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
1	Παρουσίαση των οικονομικών Καταστάσεων	1997	01.07.1998
2	Αποθέματα	1999	01.01.1995
3	Ενοποιημένες Οικονομικές	1993	Υπερκαλύφθηκε από
4	Λογιστική Αποσβέσεων	1994	Υπερκαλύφθηκε από
5	Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις Οικονομικές	1994	Υπερκαλύφθηκε από
6	Λογιστική Αντιμετώπιση των	1973	Υπερκαλύφθηκε από
7	Καταστάσεις ταμιακών Ροών	1992	01.01.1994
8	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και λάθη	1993	01.01.1995
9	Δαπάνες έρευνας και Ανάπτυξης	1993	Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Α.Π
10	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού	1993	01.01.1980
11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	1993	01.01.1995
12	Φόροι Εισοδήματος	1997	01.01.1998
13	Εμφάνιση Κυκλοφορούντος	1994	Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Α.Π
14	Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα	1997	01.07.1998
15	Πληροφορίες που Φανερώνουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των	1994	01.01.1983
16	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	1998	01.01.1995
17	Μισθώσεις	1997	01.01.1999
18	Έσοδα	1993	01.01.1995
19	Παροχές σε Εργαζόμενους	1998	01.01.1999
20	Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής	1994	01.01.1984
21	Οι επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	1993	01.01.1995

22	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων	1998	01.07.1999
23	Κόστος Δανεισμού	1993	01.01.1995
24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	1994	01.01.1986
25	Λογιστική Επενδύσεων	1994	Υπερκαλύφθηκε από
26	Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών λόγω	1994	01.01.1988
27	Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες / Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	1994	01.01.1990
28	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις	1998	01.01.1990
29	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες	1994	01.01.1990
30	Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των	1994	01.01.1991
31	Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες	1998	01.01.1992
32	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση	1996	01.01.1996
33	Κέρδη κα Μετοχές	1997	01.01.1998
34	Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση	1998	01.01.1999
35	Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις	1998	01.01.1999
36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	1998	01.07.1999
37	Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία	1998	01.07.1999
38	Άυλα Περιουσιακά στοιχεία	1998	01.07.1999
39	Χρηματοοικονομικά Μέσα : Αναγνώριση και Επιμέτρηση	1998	01.01.2001
40	Επενδύσεις σε Ακίνητα	1998	01.01.2001
41	Γεωργία	2001	01.01.2003

Πίνακας 1 : Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα



I.F.R.S	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
	Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων	
1	Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.)	01.01.2004
2	Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών	01.01.2005
3	Συνενώσεις Επιχειρήσεων	01.01.2005
4	Ασφαλιστήρια Συμβόλαια	01.01.2005
5	Μη κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία, που Κατέχονται προς Πώληση Διακοπείσες	
6	Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων	01.01.2006
7	Χρηματοπιστωτικά Μέσα-Γνωστοποιήσεις	01.01.2007

Πίνακας 2 : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Σύμφωνα με τον πίνακα1, μπορούμε να κατατάξουμε όλα τα ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε τρεις βασικές κατηγορίες με βάση τον τίτλο, το σκοπό και το αντικείμενο του κάθε προτύπου :

Αυτές είναι οι ακόλουθες :

(1)Τα βασικά Δ.Λ.Π. όπου εντάσσονται τα πρότυπα : 1, 2, 8, 10, 16,

18, 20, 21, 23, 36, 37, και 38

(2)Τα τεχνικά Δ.Λ.Π. όπου εντάσσονται τα πρότυπα : 7, 11, 12, 14,

17, 19, 30, 33, 34, 35, 40 και 41

(3)Τα Δ.Λ.Π. ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και χρηματοοικονομικών εργαλείων όπου εντάσσονται τα πρότυπα : 21, 22, 24, 27, 28, 31, 32 και 39.

3. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973, ύστερα από συμφωνία των λογιστικών σωμάτων της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, της Αγγλίας, της Γερμανίας και της Ιαπωνίας .Η έδρα είναι το Λονδίνο και στόχος της, είναι η κατάρτιση και έκδοση λογιστικών προτύπωντα οποία θα βοηθήσουν στην ανάπτυξη και στην ομοιογένεια των χρηματοοικονομικών αναφορών μεταξύ των διαφόρων χωρών.

3.1 Στόχοι της Επιτροπής

Οι στόχοι της επιτροπής συνοψίζονται στα ακόλουθα :

- ✓ Η ανάπτυξη λογιστικών προτύπων διεθνούς αναφοράς και εφαρμογής, τα οποία θα είναι υψηλής ποιότητας, κατανοητά, και θα δημιουργήσουν ένα παγκόσμιο λογιστικό σύστημα το οποίο θα επιτυγχάνει τη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα είναι συγκρίσιμες και διαφανείς.
- ✓ Να προωθήσει την εφαρμογή των ανωτέρω προτύπων.
- ✓ Να συνεργαστεί με τις επιμέρους εθνικές λογιστικές αρχές για την εναρμόνιση και εφαρμογή των επιμέρους προτύπων με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

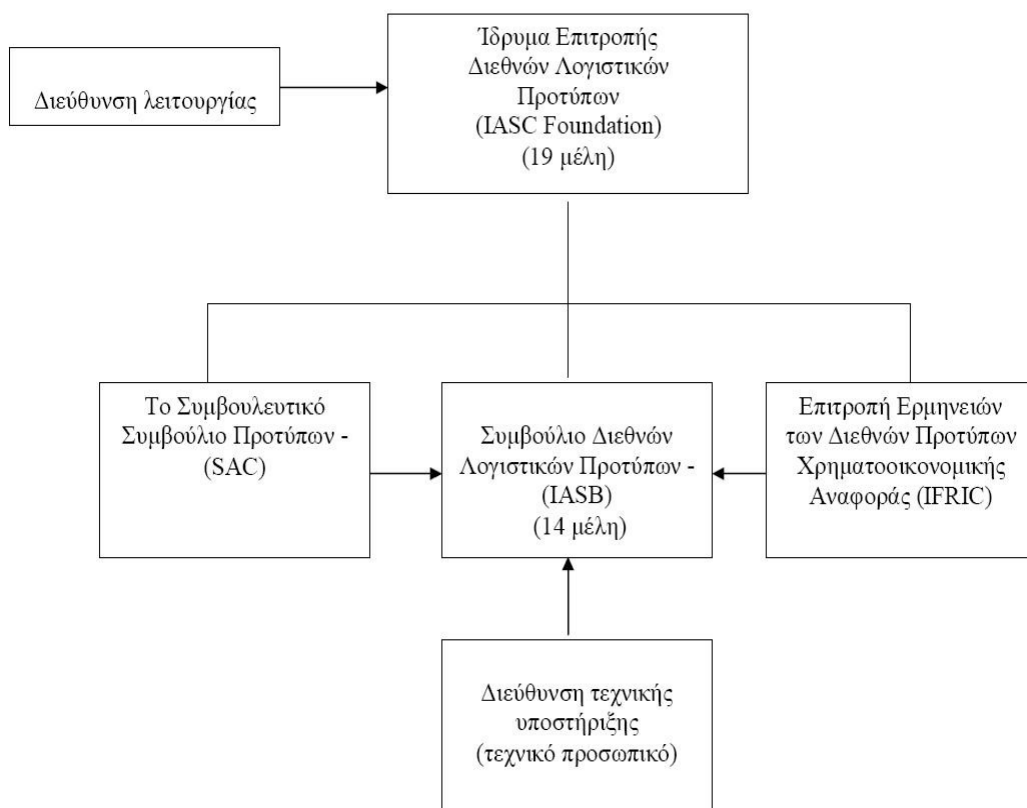
3.2 Δομή της Επιτροπής

Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι ένας ιδιωτικός ανεξάρτητος μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα το Λονδίνο.

Η δομή του οργανισμού έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά :

- Η I.A.S.C. είναι ένα ανεξάρτητο ίδρυμα το οποίο έχει δυο βασικά εκτελεστικά σώματα, την επιτροπή (Trustees) και το συμβούλιο λογιστικών προτύπων (I.A.S.B.)
- Οι επίτροποι διορίζουν το συμβούλιο, έχουν την επίβλεψη του και είναι αρμόδιοι για την εύρεση των απαραίτητων πόρων
- Το συμβούλιο έχει ως μοναδική αρμοδιότητα την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων
- Υπάρχουν επίσης δυο επιπλέον σώματα. Το συμβουλευτικό σώμα (Standards Advisory Council) και η επιτροπή διερμηνειών (International Financial Reporting Interpretations Committee)

Η ακριβής οργανωτική δομή παρουσιάζεται στο παρακάτω διάγραμμα :



Διάγραμμα1 : Οργανωτική Δομή Επιτροπής

IASC Foundation – Trustees: αποτελείται από 19 μέλη με διαφορετική γεωγραφική και επιστημονική προέλευση. Διορίζει τα μέλη της επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), της επιτροπής διερμηνειών (I.F.R.I.C.), και του συμβουλίου (S.A.C.) .έχει την ευθύνη για τη οικονομική διαχείριση, την ανάπτυξη και παρακολούθηση του προϋπολογισμού και οργανωτικών θεμάτων ή αλλαγών . Η γεωγραφική κατανομή των μελών των trustees είναι η ακόλουθη :

- Πέντε από τη Βόρεια Αμερική
- Πέντε από τη Ευρώπη
- Πέντε από την Ασία και Ωκεανία
- Τέσσερις από λοιπές χώρες

I.A.S.B.: Αποτελείται από 14 μέλη εκ΄των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης και τα υπόλοιπα 2 μερικής. Τα μέλη προέρχονται από εννέα χώρες και περιλαμβάνουν ακαδημαϊκούς ελεγκτές λογιστές και χρήστες οικονομικών καταστάσεων.

S.A.C.:

Λειτουργεί ως συμβουλευτικό σώμα προς την επιτροπή. Συνεδριάζει δημόσια , τουλάχιστον τρεις φορές το χρόνο. Σκοποί :

- Να συμβουλεύει την IASB σε θέματα ημερήσιας διάταξης
- Να μεταφέρει τις απόψεις των μελών του Συμβουλίου πάνω σε σημαντικές μελέτες για την ετοιμασία
- Να προσφέρει συμβουλές στους Επίτροπους και στην IASB

I.F.R.I.C.: Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων συνέστησε την Επιτροπή Διερμηνειών τον Ιανουάριο του 1997. Σκοπός της επιτροπής αυτής είναι να ενισχύει την αυστηρή εφαρμογή και την παγκόσμια συγκρισιμότητα των Οικονομικών Καταστάσεων, που καταρτίζονται με την χρήση των Δ.Π.Χ.Π. (I.F.R.S.) διερμηνεύοντας τα διαφιλονικούμενα λογιστικά θέματα. Ουσιαστικά εκδίδει οδηγούς και διερμηνείες για την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων.

Οι Διερμηνείες (I.F.R.I.C.) που εκδίδονται από την επιτροπή, εγκρίνονται από το Συμβούλιο και αποτελούν μέρος των αυθεντικών κειμένων του I.A.S.B.

Επίσης, είναι χρήσιμο να τονιστεί πως η Επιτροπή Διερμηνειών επικεντρώνεται στα ουσιώδη θέματα και οι Διερμηνείες, όπως και τα Πρότυπα, προορίζονται να είναι σύντομες, όσο βέβαια η φύση κάθε ειδικού θέματος το επιτρέπει.

Η Επιτροπή Διερμηνειών για να συμπεριλάβει στο πρόγραμμά της ένα θέμα, αρκεί το θέμα να :

✓ έχει πρακτική και ευρεία σημασία

✓ αφορά σε ένα συγκεκριμένο πρότυπο

✓ διαφαίνονται, είτε ήδη να υπάρχουν στην πράξη, σοβαρά διστάμενες ερμηνείες.

(Φορολογική Επιθεώρηση, 2007)

Πίνακας Διερμηνειών σε Ισχύ	
(A) <u>S.I.C.</u>	
Διερμηνεία 7	Εισαγωγή του Ευρώ
Διερμηνεία 10	Κρατική Υποστήριξη – Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες
Διερμηνεία 12	Ενοποίηση – Οικονομικές Οντότητες Ειδικού Σκοπού
Διερμηνεία 13	Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες – Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες
Διερμηνεία 15	Λειτουργικές Μισθώσεις - Κίνητρα
Διερμηνεία 21	Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων
Διερμηνεία 25	Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μίας Οικονομικής Οντότητας ή των Μετόχων της
Διερμηνεία 27	Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μίας Μίσθωσης
Διερμηνεία 29	Γνωστοποίηση – Συμφωνίες για Παραχώρηση του Δικαιώματος Παραχώρησης Υπηρεσιών
Διερμηνεία 31	Έσοδα – Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης
Διερμηνεία 32	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία – Κόστη Δικτυακού Τόπου
(B) <u>I.F.R.I.C</u>	
Διερμηνεία 1	Μεταβολές στις Υπάρχουσες Υποχρεώσεις για Αποσυναρμολόγηση, Απομάκρυνση και Αποκατάσταση του Χώρου, οι οποίες έχουν Επιβαρύνει το Κόστος Κτήσεως των Ενσώματων Παγίων
Διερμηνεία 2	Μετοχές Μελών Συνεταιριστικών τραπεζών και Παρόμοια Μέσα
Διερμηνεία 3	Δικαιώματα Εκπομπής Ρύπων
Διερμηνεία 4	Προσδιορισμός του αν μία Σύμβαση Περιέχει Μίσθωση Δικαιώματα σε Συμφέροντα που Προκύπτουν από Κεφάλαια
Διερμηνεία 5	(Ταμεία) για Αποσυναρμολόγηση, Απομάκρυνση και Υποχρεώσεις που Απορρέουν από τη Συμμετοχή σε
Διερμηνεία 6	Συγκεκριμένη Αγορά Απόβλητα Ειδών Ηλεκτρικού και Εφαρμογή της Προσέγγισης της Αναπροσαρμογής
Διερμηνεία 7	βάσει τον Δ.Λ.Π. 29 - Οικονομικές Καταστάσεις σε
Διερμηνεία 8	Πεδίο Εφαρμογής τον Δ.Π.Χ.Π. 2
Διερμηνεία 9	Επανεκτίμηση Ενσωματωμένων Παραγόνων

Πίνακας 3 : Ισχύουσες Διερμηνείες

3.3 Διαδικασία Έκδοσης και κατάρτισης Σχεδίων και Προτύπων

Η έκδοση ή αναθεώρηση ενός προτύπου συνήθως (αλλά όχι υποχρεωτικά) ακολουθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία. Τα βήματα που ακολουθούνται χρονολογικά είναι τα ακόλουθα:

- (1) Εντοπισμός και αναθεώρηση όλων των θεμάτων λαμβάνοντας υπόψη την εφαρμογή του Πλαισίου
- (2) Μελέτη των εθνικών λογιστικών προτύπων και πρακτικών και ανταλλαγή απόψεων με εκείνους που καθορίζουν τα εθνικά πρότυπα
- (3) Συνεννόηση με το S.A.C. σχετικά με την προσθήκη του θέματος στην ημερήσια διάταξη του I.A.S.B.
- (4) Δημιουργία μιας συμβουλευτικής ομάδας προς την I.A.S.B
- (5) Έκδοση σχεδίου διαβούλευσης για δημόσια σχόλια
- (6) Έκδοσης προσχεδίου (Exposure Draft) για δημόσια σχόλια
- (7) Μελέτη όλων των σχολίων που έχουν παραλειφθεί στην οριζόμενη χρονική περίοδο
- (8) Εκτίμηση εάν είναι χρήσιμο να διεξαχθεί δημόσια ακρόαση και δοκιμές σε τομείς
- (9) Έγκριση του προτύπου με τουλάχιστον εννέα ψήφους από την I.A.S.B. με ενσωμάτωση των διαφορετικών απόψεων.

Συνεπώς, εφόσον το αναθεωρημένο σχέδιο γίνει αποδεκτό τουλάχιστον από τον απαιτούμενο επαρκή αριθμό των μελών του Συμβουλίου (από τα $\frac{3}{4}$ των μελών), αποτελεί πλέον Λογιστικό Πρότυπο και εκδίδεται επίσημα από το I.A.S.B. στην αγγλική γλώσσα.

Για την υιοθέτηση από τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, καθώς και των σχετικών διερμηνειών τους, ακολουθείται η εξής διαδικασία:

Εντός δυο μηνών από τη δημοσίευση ενός προτύπου από το I.A.S.B και αφού προηγηθεί δημόσια διαβούλευση για ένα μήνα, η E.F.R.A.G υποβάλλει στην Επιτροπή Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων την εισήγησή της, για την υιοθέτηση ή όχι του προτύπου.

Για τις θετικές εισηγήσεις υποβάλλεται σχέδιο σχετικού Κανονισμού, στην «Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών θεμάτων» A.R.C., στην οποία συμμετέχουν εκπρόσωποι των χωρών μελών και ψηφίζεται η υιοθέτηση ή όχι του προτύπου.

Ακολούθως, όταν υιοθετείται ένα πρότυπο, εκδίδεται και δημοσιεύεται από την Επιτροπή Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ο σχετικός Κανονισμός. (Πρωτοψάλτης Νικόλαος Γ., Βρουστούρης Παναγιώτης Κ., 2002, Καββαδίας, 2003 και απο Φορολογική Επιθεώρηση 2007)

3.4 Γλώσσα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα εκδίδονται στην Αγγλική γλώσσα, μπορούν όμως να μεταφραστούν στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα λογιστικά σώματα αφού λάβουν πρώτα την άδεια του I.A.S.B. Στις παραπάνω μεταφράσεις υποχρεούται να αναγράφεται ότι πρόκειται για μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου, καθώς επίσης και το όνομα του λογιστικού σώματος που εκπόνησε τη μετάφραση. (ΣΟΕΛΔΔΠ-Εισαγωγή στα δημοσιευμένα κείμενα των ΔΛΠ), (Πρωτοψάλτης Νικόλαος Γ., Βρουστούρης Παναγιώτης Κ.,)

3.5 Το κύρος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η απαίτηση και συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν μπορεί να επιβληθεί μόνο από τη πλευρά της επιτροπής. Στόχος της, είναι η υποστήριξη και αναγνώριση του έργου της για την αποδοχή των διεθνών λογιστικών προτύπων, από όλες τις ενδιαφερόμενες ομάδες, έτσι ώστε να επεκταθεί η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως. (Σακέλλης, 2002), (ΣΟΕΛ ΔΛΠ-Εισαγωγή στα δημοσιευμένα κείμενα των ΔΛΠ)

3.6 Πεδίο Εφαρμογής των Προτύπων

Τα Δ.Λ.Π. (I.A.S.) δεν προορίζονται να έχουν εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα. Η εφαρμογή κάθε προτύπου αρχίζει από τη ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν ορίζεται το αντίθετο. Συνεπώς, τα ΔΛΠ μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων.

Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, ωστόσο μπορούν να αποτελέσουν μία βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

(Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003, Grant Thornton, 2004 Α')

4. Ποιές επιχειρήσεις θα πρέπει να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

Οι εταιρίες οι οποίες υποχρεούνται να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. από 1/1/2005 είναι οι παρακάτω:

A) Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Αυτές συντάσσουν:

- τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα

Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

B) Επιχειρήσεις μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται.

Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν:

- είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή
- εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν (προαιρετικά) να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι εξής:

- οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον: Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.
- η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. (Καραγιάννης Δ., 2007)

4.1 Φορολογητέα κέρδη ή ζημίες κατά τα Δ.Λ.Π.

Είναι πολύ χρήσιμο να τονιστεί ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι φορολογικά "ουδέτερα". Αυτό σημαίνει ότι από τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν στον ελλαδικό χώρο τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν πρόκειται να προκύψουν περισσότεροι ή λιγότεροι φόροι. Σύμφωνα με όλα όσα ορίζονται στα Δ.Λ.Π. δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων της επιχείρησης από πλευράς φορολογικής, όταν γίνεται αναδρομική διόρθωση για λάθη θεμελιώδη. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν κατά υποχρεωτικό ή προαιρετικό τρόπο τα Δ.Λ.Π. και τηρούν ταβιβλία τους με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, αναγνωρίζονται φορολογικά τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από τα βιβλία τους, ενώ τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από τις Οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη για τη φορολογία. Από την άλλη, οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Δ.Λ.Π., τα κέρδη ή οι ζημίες που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι αυτά που προκύπτουν από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης. (Καραγιάννης Δ., 2007)

5. Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις

5.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Η αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων περιγράφονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Ν^ο 1 (Δ.Λ.Π. 1). Οι οικονομικές Καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής μονάδας.

Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τη γενική βάση για την παρουσίαση των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίσει την συγκρισιμότητα τους, τόσο για την ίδια την επιχείρηση μεταξύ διαφορετικών χρονικών περιόδων, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

5.2 Στόχοι

Στόχος των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση, και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, οι οποίες είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ κοινό ενδιαφερόμενων χρηστών οι οποίοι λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις. Δείχνουν επίσης την αποτελεσματικότητα της διοίκησης μίας εταιρείας στην διαχείριση των πόρων της επιχείρησης.

Για να επιτευχθούν όλα τα παραπάνω η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει πληροφορίες για τα εξής στοιχεία:

→ Περιουσιακά Στοιχεία

Περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε στοιχείο που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος από το οποίο η επιχείρηση αναμένει να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη.

→ Υποχρεώσεις

Υποχρέωση είναι κάθε παρούσα δέσμευση της επιχείρησης η οποία έχει προέλθει από γεγονότα του παρελθόντος η τακτοποίηση της οποίας θα απαιτήσει την εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

→ Ίδια Κεφάλαια

Ίδια κεφάλαια είναι το απομένον εάν από τα περιουσιακά στοιχεία αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις.

→ Έσοδα και έξοδα – κέρδη και ζημίες

Έσοδο είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη μίας περιόδου τα οποία είτε αυξάνουν τα περιουσιακά στοιχεία ή μειώνουν τις υποχρεώσεις και οδηγούν στην αύξηση των ιδίων κεφαλαίων πέρα από τις εισφορές μετόχων.

Έξοδο είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη μίας περιόδου τα οποία είτε μειώνουν τα περιουσιακά στοιχεία ή δημιουργούν υποχρεώσεις και οδηγούν στην μείωση των ιδίων κεφαλαίων πέρα από τις πληρωμές στους μετόχους.

→ Ταμειακές ροές

Όλα τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με καθορισμένες πληροφορίες και επεξηγηματικές σημειώσεις, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μία εικόνα και μία βάση εκτίμησης των μελλοντικών ταμειακών ροών. (Grant Thornton 2004, Τόμος Α')

5.3 Ευθύνη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Η ευθύνη για την σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ανήκει αποκλειστικά στην διοίκηση της εταιρείας. Αυτή είναι υπεύθυνη για την λήψη αποφάσεων που αφορούν την διενέργεια εκτιμήσεων, την επιλογή λογιστικών αρχών, του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, του εύρους των παρερχομένων πληροφοριών.

5.4 Στοιχεία των Οικονομικών καταστάσεων

Με τον όρο «Οικονομικές Καταστάσεις» νοούνται :

- Ισολογισμός (*balance sheet*)
- Αποτελέσματα Χρήσεως (*income statement*)
- Κατάσταση Μεταβολών της Οικονομικής θέσης (*statement of changes in equity*)
 - μεταβολές στα Ίδια κεφάλαια
 - μεταβολές στα ίδια κεφάλαια, πέρα από αυτές που αφορούν συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων και διανομές στους μετόχους της εταιρείας
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών (*cash flow statement*)
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις (*Προσάρτημα - explanatory notes*)

Η Διοίκηση μιας Εταιρείας μπορεί να καταρτίζει Οικονομικές Καταστάσεις για δική της χρήση με διάφορους τρόπους που η ίδια επιλέγει, αλλά όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι προμηθευτές, οι εργαζόμενοι, και το ευρύτερο κοινό, πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π. (I.A.S.)

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στην διοίκηση της εταιρείας. Συνήθως, οι οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες ή δημοσιεύονται μία φορά το χρόνο και ελέγχονται από επαγγελματίες Ελεγκτές. Η ευθύνη των ελεγκτών είναι να σχηματίσουν και να εκθέσουν τη γνώμη τους, επί των οικονομικών καταστάσεων.

5.5 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. έχουν τέσσερις βασικές ιδιότητες, δηλαδή τέσσερα χαρακτηριστικά που τις καθιστούν χρήσιμες για τους χρήστες τους. Τα τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι τα εξής :

□ **Κατανοητότητα (understandability) :**

Το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται εύκολα αντιληπτό από τους χρήστες, να είναι δηλαδή κατανοητό. Βεβαίως θεωρείται ότι και οι χρήστες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις για να μελετήσουν αποτελεσματικά τις οικονομικές καταστάσεις. Περίπλοκες, αλλά σημαντικές πληροφορίες, δεν πρέπει να αποκλείονται από τις οικονομικές καταστάσεις, με την δικαιολογία ότι ενδεχομένως θα είναι δύσκολο να κατανοηθούν από τους χρήστες.

□ **Συνάφεια (Relevance) :**

Με τον όρο συνάφεια εννοούμε την ανταπόκριση στις ανάγκες των χρηστών για την λήψη αποφάσεων. Στην ουσία, την ιδιότητα αυτή έχουν οι οικονομικές καταστάσεις όταν μπορούν να επηρεάζουν τους χρήστες κατά την λήψη αποφάσεων. Η συνάφεια επηρεάζεται από την σημαντικότητα (σπουδαιότητα) των πληροφοριών και από την φύση τους.

□ **Αξιοπιστία (Reliability) :**

Η αξιοπιστία εξασφαλίζεται όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από σημαντικά λάθη και προκαταλήψεις και παρουσιάζουν πιστά αυτό που είναι σκοπός τους να παρουσιάσουν. Για τις περισσότερες πληροφορίες ωστόσο, ενδέχεται να υπάρχει κίνδυνος ο οποίος δεν οφείλεται σε προκατάληψη, αλλά σε έμφυτες δυσκολίες κατά την αναγνώριση των συναλλαγών και λοιπών γεγονότων που ποσοτικοποιούνται, ή κατά τον σχεδιασμό και την εφαρμογή των τεχνικών επιμέτρησης και παρουσίασης (διαβεβαίωση με καλή πίστη). Η ουσία των συναλλαγών δεν συμπίπτει πάντα με τον νομικό τους τύπο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν τα λογιστικά γεγονότα σύμφωνα με αυτό που είναι στην πραγματικότητα και όχι με την νομική τους μορφή. (ουσία πάνω από τον τύπο). Επιπλέον, για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες, πρέπει να είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις (ουδετερότητα), να μην οδηγούν σε υπερεκτίμηση ενεργητικών στοιχείων ή υποεκτίμηση παθητικών στοιχείων (σύνεση) και να είναι πλήρεις μέσα στα όρια της σημαντικότητας και του κόστους τους (πληρότητα).

□ Συγκρισιμότητα ή συγκριτική πληροφόρηση (Comparability) :

Ο παραπάνω όρος σημαίνει ότι η αναγνώριση και επιμέτρηση συναλλαγών και λοιπών γεγονότων γίνεται με συστηματικό τρόπο και ότι οι χρήστες πληροφορούνται για τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και για τυχόν μεταβολές σε αυτές, ώστε να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας διαχρονικά αλλά και τις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών οικονομικών οντοτήτων. Συγκριτική πληροφόρηση θα πρέπει επίσης να δίνεται και στην παροχή περιγραφικών στοιχείων (π.χ. ο συντελεστής φόρου εισοδήματος στην τρέχουσα χρήση είναι 30% ενώ στην προηγούμενη ήταν 25%).

5.6 Ουσιώδεις Παραδοχές

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν δυο ουσιώδεις παραδοχές (assumption). Η πρώτη παραδοχή είναι η αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας ενώ η δεύτερη είναι η αρχή του δουλευμένου. Γίνεται λόγος και ανάλυση και των δυο παραδοχών παρακάτω.

5.6.1 Αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας

Οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται στη βάση της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας (on a going concern basis) στο άμεσο προβλεπτό μέσο, εκτός εάν υπάρχουν λόγοι για τους οποίους η παραδοχή αυτή δεν μπορεί να ικανοποιηθεί.

Η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας για διάστημα τουλάχιστον πέρα των δώδεκα μηνών.

Η σημασία της παραδοχής είναι ότι τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης θα χρησιμοποιηθούν για την εξυπηρέτηση των σκοπών λειτουργίας της επιχείρησης και δεν απαιτείται η αποτίμηση τους στη αξία ρευστοποίησης τους. Η αξία τους δηλαδή θα ανακτηθεί κυρίως μέσω της χρήσης (value from use) και όχι μέσω της ρευστοποίησης τους (break up value).

Στην περίπτωση που δεν ισχύει η παραδοχή για την συνέχιση της δραστηριότητας τότε το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται. Επίσης θα πρέπει να γνωστοποιούνται

- Η βάση με τηνοποία προετοιμάστηκαν οικονομικές καταστάσεις
- Οι λόγοι για τους οποίους δεν υιοθετείται η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας.

5.6.2 Αρχή του δουλευμένου

Οι επιχειρήσεις αναγνωρίζουν στις οικονομικές καταστάσεις τα περιουσιακά τους στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα στην αρχή του δουλευμένου και όχι επί της ταμειακής βάσης. Η εφαρμογή αυτής της αρχής απαιτεί όπως οι συναλλαγές αναγνωρίζονται και παρουσιάζονται στην περίοδο που συμβαίνουν.

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση την αρχή του δουλευμένου παρέχουν στους χρήστες πληροφορίες όχι μόνο για εισπράξεις ή πληρωμές που έγιναν αλλά και απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που πρέπει να εκπληρωθούν στο μέλλον. Υπό αυτή την έννοια η αξία της παρεχόμενης πληροφόρησης είναι μεγαλύτερη. Η αρχή του δουλευμένου επιβάλλει όπως τα έσοδα θα πρέπει να αντιστοιχίζονται (match) με τα έξοδα τα οποία απαιτούνται για να αποκτηθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η λογιστική των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται από το ΔΛΠ 16. Το σχετικό πρότυπο ρυθμίζει θέματα που αφορούν :

- Κανόνες Αναγνώρισης
- Κανόνες αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης
- Λογιστική Αποσβέσεων
- Γνωστοποιήσεις διαχείρισης και παρουσίασης ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Περιληπτικά το πρότυπο υιοθετεί τους ακόλουθους κανόνες για τη λογιστική των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Αναγνώριση	Αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη
	Το κόστος μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
Αρχική Αποτίμηση	Στο κόστος κτήσης πλέον των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτησή του
Μεταγενέστερη Αποτίμηση	Το κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημία απομείωσης
	Η στην εύλογη αξία μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημία απομείωσης
Αποσβέσεις	Κατανέμονται με τρόπο συστηματικό με βάση την ανάλυση των οφελειών που προκύπτουν από την χρήση του

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι επιχειρήσεις για την επίτευξη των στόχων τους χρησιμοποιούν τα περιουσιακά τους στοιχεία. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. πάγια είναι τα στοιχεία εκείνα που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα. Επίσης, πάγια είναι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροχρόνιες απαιτήσεις. Τα στοιχεία αυτά σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό και ανάλογα με την ληκτότητά τους (δηλαδή τον χρόνο ζωής τους), την φυσική τους υπόσταση και τη λειτουργική τους χρήση ταξινομούνται σε διάφορες κατηγορίες :

1. Ενσώματα ή υλικά πάγια, όπως μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, σκέυη, εδαφικές εγκαταστάσεις, εξοπλισμός γραφείου κ.λ.π.

2. Ασώματα ή άυλα πάγια, όπως αγορασθείσα φήμη και πελατεία (goodwill), διπλώματα ευρεσιτεχνίας και ανάπτυξης, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, κ.λ.π.

3. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Τα ενσώματα πάγια όπως μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, σκέυη εδαφικές εγκαταστάσεις, εξοπλισμός γραφείου κ.λ.π., αποτελούν περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση με σκοπό τη χρήση τους στην παραγωγή ή εμπορία αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, ή εκμετάλλευσή τους για διοικητικούς σκοπούς. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας έχουν μακροπρόθεσμο ορίζοντα χρήσης και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μια χρήση.

Η ανάκτηση της αξίας των ενσώματων παγίων μέσω κυρίως της χρήσης ή κατά δεύτερο λόγω της διάθεσης τους, αποτελούν σημαντικά στην λογιστική και διαχείρισή τους.

1. Πεδίο Εφαρμογής

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

- ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση. Σε αυτήν την περίπτωση εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. Ν^ο5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες»
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με βιολογική δραστηριότητα. Σε αυτήν την κατηγορία εφαρμόζεται το ειδικό πρότυπο ΔΛΠ Νο 41 « Γεωργία»

- μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους. Σε αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π Νο 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων».

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

- Δ.Λ.Π. Νο 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων». Το σχετικό πρότυπο καθορίζει κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν υποστεί απομείωση της αξίας τους.
- Δ.Λ.Π. Νο 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα». Το σχετικό πρότυπο καθορίζει τους κανόνες κατάταξης και επιμέτρησης ακινήτων ως επενδυτικά. Θα πρέπει να αξιολογείται η συνδυαστική του εφαρμογή στις περιπτώσεις κατάταξης ακινήτων, και στις περιπτώσεις μεταφοράς ακινήτων από ή προς τα πάγια λόγω αλλαγής στην λειτουργική τους χρήση.
- Δ.Λ.Π. Νο 17 που αναφέρεται στα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση ενσώματα πάγια.

Επίσης, είναι χρήσιμο να τονιστεί πως το παρόν λογιστικό πρότυπο (Δ.Λ.Π. 16) αντικαθιστά τις ακόλουθες διερμηνείες και τα σχετικά έγγραφα που παρατίθενται :

X ΜΕΔ 6 – Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού

X ΜΕΔ 14 – Ενσώματα πάγια – Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων και

X ΜΕΔ 23 – Ενσώματα πάγια – Έξοδα σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών

Σχετικά έγγραφα:

X ΕΔΔΠΧΠ 1: Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις

X ΕΔΔΠΧΠ 4: Ο προσδιορισμός εάνμιασυμφωνία εμπεριέχει μίσθωση

1.1 Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Λογιστικό Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

2. Ορισμοί

Το πρότυπο δίνει σειρά ορισμών που αφορούν την οριοθέτηση της έννοιας των παγίων και την οριοθέτηση βασικών εννοιών που σχετίζονται με την αποτίμηση (αρχική και μεταγενέστερη). Συνεπώς, θεωρείται χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το συγκεκριμένο πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των όλων όσων θα ειπωθούν και θα αναλυθούν στη συνέχεια της εργασίας.

· Έννοια ενσώματων παγίων

Ενσώματα Πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία που :

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

□ **Οριοθέτηση Αξίαςπαγίων**

- (1) **Λογιστική αξία** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιονδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

- (2) **Κόστος** είναι τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, π.χ. του ΔΠΧΑ 2, παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

- (3) **Ειδική Αξία Χρήσης** είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

- (4) **Εύλογη Αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με τη πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μια συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

- (5) **Ανακτήσιμο ποσό**, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

□ Έννοιες Διαχείρισης Παγίων

➤ **Ωφέλιμη ζωή είναι :**

- i. η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή
- ii. το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η ωφέλιμη ζωή μπορεί να εκφράζεται ανάλογα σε έτη, σε ώρες λειτουργίας, σε μονάδες παραγωγής ή χρόνου (π.χ κιλά, χιλιόμετρα, κ.λ.π.)

➤ **Αποσβέσιμο ποσό η Αποσβεστέο ποσό** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

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

➤ **Η υπολειμματική αξία** ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οικονομική 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.

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

➤ **Συγκεκριμένη αξία** σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μια υπόσχεσης.

3. Αναγνώριση

Αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου σημαίνει την καταχώρηση του στους λογαριασμούς και τονισολογισμό της εταιρείας. Για την αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου το σχετικό πρότυπο απαιτεί να εκπληρώνονται δυο κριτήρια :

□ Είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το στοιχείο

Η εκτίμηση για την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εκτιμάται κατά την απόκτησή του. Η επιχείρηση θα πρέπει να έχει εύλογη βεβαιότητα ότι όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με την χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί σε αυτήν. Το κριτήριο αυτό αποκτά ιδιαίτερη σημασία σε ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών όπως π.χ την απόκτηση ενσώματων παγίων μέσω μισθώσεων. Η αναγνώρισή τους ή όχι είναι υποκείμενο αξιολόγησης ως προς την εκπλήρωση των ανωτέρω κριτηρίων.

□ Το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

Η αποτίμηση του κόστους κτήσης θεωρείται ότι είναι εύκολο να προσδιοριστεί στους περισσότερους τύπους συναλλαγών.

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

Το κόστος κτήσης ενσώματου περιουσιακού στοιχείου που κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την συνάθροιση όλων των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του (εργατικά υλικά γενικά έξοδα επιμερισμένα με συστηματικό τρόπο) όμως το κόστος κτήσης ενός ενσώματου παγίου που αποκτάται σε μια συναλλαγή που περιλαμβάνει την ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να προσδιοριστεί.

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

Παράδειγμα(κατανόησηςΝ^ο 1):

Απόκτηση εξοπλισμού ασφαλείας για μείωση ρύπων

Περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται είτε για λόγους ασφαλείας σε σχέση με τον υφιστάμενο εξοπλισμό ή με στόχο την μείωση των ρύπων (θα πρέπει να αναγνωρίζονται) εφόσον ο συνδυασμός τους με τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία θα προσφέρει μελλοντικά οφέλη στην επιχείρηση. Η τοποθέτηση φίλτρου περιορισμού των ρύπων σε μία παραγωγική μονάδα θα μειώσει το κόστος αγοράς (εκπομπών ρύπων) μειώνοντας κατά συνέπεια το κόστος παραγωγής.

Η αναγνώριση αυτής της κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων υπόκειται επίσης στον περιορισμό ότι λογιστική τους αξία, πλέον την αξία του περιουσιακού στοιχείου με το οποίο σχετίζεται, δεν ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό τους

3.1 Ανταλλακτικά Παγίων

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που σχετίζονται με ενσώματα περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται ως αποθέματα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα κατά την ανάλωση τους.

Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός θα πρέπει να ταξινομούνται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση εκτιμά ότι θα τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία χρήση. Το ίδιο ισχύει και για ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με κάποιο στοιχείο των ενσώματων παγίων.

3.2 Μονάδα Μέτρησης

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

Σε άλλες περιπτώσεις είναι ορθότερο να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία (όπως καλούπια, εργαλεία μήτρες μαζί με το βασικό μηχανολογικό εξοπλισμό που αφορούν) συνθέτοντας ένα περιουσιακό στοιχείο.

Ενώ σε άλλες περιπτώσεις ένα ενιαίο περιουσιακό στοιχείο είναι ορθό να διαχωρίζεται στα επιμέρους συστατικά του εάν για παράδειγμα διαφέρει η ωφέλιμη ζωή τους.

**Παράδειγμα (κατανόησης Ν^ο 2): Αγορά
Αεροσκάφους**

Ένα αεροσκάφος αποτελεί ένα αυτοτελές ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Όμως η ωφέλιμη ζωή των τριών βασικών συστατικών του, δηλαδή της μηχανής (ώρες πτήσης), της ατράκτου (έτη λειτουργίας) και του εξοπλισμού καμπίνας (έτη χρήσης) διαφέρουν ουσιαστικά. Για το λόγο αυτό η αξία κτήσης θα πρέπει να διαχωρίζεται και να κατανέμεται στα ανωτέρω συστατικά στοιχεία.

4. Επιμέτρηση αξίας ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

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

4.1 Αρχική Αναγνώριση

Ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο αρχικά αποτιμάται στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει την αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε πλεόντων άμεσων δαπανών που έγιναν για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να καταστεί ικανό προς χρήση.

Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος κτήσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι :

Τιμολογιακή αξία	Η αξία που τιμολογείται ένα περιουσιακό στοιχείο μείον πιθανές εκπτώσεις	Τιμολόγιο Πιστωτικό Τιμολόγιο
Δασμοί και φόροι	Τα ποσά που καταβάλλονται για εισαγωγικούς ή άλλους δασμούς καθώς και οι μη συννηφιζόμενοι φόροι	Χαρτόσημο Τελωνειακοί δασμοί Κόστη εκτελωνισμού
Δαπάνες άμεσα αποδοτέες στην συναλλαγή	Πρόκειται για δαπάνες που γίνονται έτσι ώστε το περιουσιακό στοιχείο να έλθει σε κατάσταση λειτουργίας βάση των προδιαγραφών	Κόστος προετοιμασίας χώρου εγκατάστασης Κόστη παραλαβής και μεταφοράς Κόστη εγκατάστασης Κόστη δοκιμών Αμοιβές εμπειρογνώμων
Κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης	Πρόκειται για δαπάνες που είναι αναπόφευκτο να γίνουν κατά την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσης του στοιχείου	Δαπάνες αποκατάστασης λατομείου Δαπάνες απόσυρσης ραδιενεργών στοιχείων

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

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

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

- το κόστος για το άνοιγμα μίας νέας μονάδας,

- τα κόστη για την παρουσίαση ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας
(π.χ κόστος διαφήμισης και προωθητικές δραστηριότητες),

- κόστος για την έναρξη νέας παραγωγικής διαδικασίας σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού),

- διοικητικά και λοιπά γενικά κόστη.

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

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

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

Παράδειγμα (κατανόησης N^ο 3): Κόστος κτήσης παγίου

Την 1η Μαρτίου 2009 η εταιρία ΒΗΤΑ Α.Ε αγόρασε προς 250.000,00€ γη που περιλάμβανε ένα εγκαταλελειμμένο κτήριο. Γι' αυτή την αγορά η εταιρία πλήρωσε προμήθεια 25.000,00€ και νομικά έξοδα 5.000,00€. Μέσα στο Μάρτιο του 2009 η εταιρία κατεδάφισε το κτίριο. Αυτή η κατεδάφιση κόστισε στην εταιρία 25.000,00€.

Την 1^η Απριλίου 2009 η εταιρία δανείστηκε 1.000.000,00€. Ο αποκλειστικός σκοπός αυτού του δανείου ήταν η κατασκευή εργοστασίου στην προαναφερθείσα γη. Το δάνειο αποπληρώθηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2009. Για το έτος 2009 η εταιρία πλήρωσε τόκους 30.000,00€. Αυτό το ποσό συμπεριλάμβανε τόκους αξίας 22.500,00€ σε σχέση με το δάνειο που σύναψε η εταιρία για τη κατασκευή του εργοστασίου.

Στις 31 Απριλίου 2009 η ΒΗΤΑ Α.Ε πλήρωσε 1.500,00€ σε εταιρία πρόσληψης προσωπικού. Για την εξόσκηση του προσωπικού αυτού η εταιρία πλήρωσε 2.000,00€. Μέσα στο Μάιο η ΒΗΤΑ Α.Ε πλήρωσε 10.000,00€ για έξοδα διαφήμισης και προβολής των προϊόντων που θα κατασκευάζονται στο εργοστάσιο.

Η κατασκευή του εργοστασίου ολοκληρώθηκε στις 30 Ιουνίου 2009 και αμέσως μετά άρχισε τις δραστηριότητες του. Η ωφέλιμη ζωή του εργοστασίου υπολογίστηκε στα 5 χρόνια. Η εταιρία χρησιμοποιεί την σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Ζητούμενο

Υπολογίστε το κόστος της γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό της ΒΗΤΑ Α.Ε για το έτος 2009.

Επίλυση

<u>ΚόστοςΓης-Ισολογισμός</u>		
Κόστος αγοράς	250.000,00	
Προμήθεια	25.000,00	
Νομικά έξοδα	5.000,00	
Συνολικό κόστος κτήσης οικοπέδου		280.000,00
<u>ΚόστοςΚτιρίου-Ισολογισμός</u>		
Δάνεια - για κόστος κατασκευής	1.000.000,00	
Κόστος κατεδάφισης κτιρίου	25.000,00	
Κόστος	7.500,00	
Συνολικό κόστος κτήσης κτιρίου		1.032.500,00
<u>Κατάστασηλογαριασμούαποτελεσμάτων</u>		
Διαφήμιση και προβολή	10.000,00	
Έξοδα πρόσληψης	1.500,00	
Έξοδα εξάσκησης	2.000,00	
Αποσβέσεις	103.250,00	
Κόστος Δανεισμού	22.500,00	
<u>Συνολικά έξοδαλογαριασμού αποτελεσμάτων</u>		139.250,00

(*) Κόστος δανεισμού (κεφαλαιοποιούνται τόκοι 3 μηνών) άρα

$$22.500,00 * 1/3 = \text{€}7.500,00$$

(* *) Αποσβέσεις $(1.032.500,00 / 5)/2 = \text{€}103.250,00$

4.2 Μεταγενέστερη αποτίμηση

Το Δ.Λ.Π. 16 υιοθετεί δύο εναλλακτικές λογιστικές αρχές για την αποτίμηση των ενσώματων στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση.

□ **Βασικός λογιστικός χειρισμός :**

Μοντέλο του κόστους κτήσης

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

□ **Επιτρεπόμενος εναλλακτικός :**

Μοντέλο αναπροσαρμογής

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

Προϋπόθεση για την υιοθέτηση του μοντέλου της αναπροσαρμογής είναι η εύλογη αξία να μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα.

Το πρότυπο συνιστά χωρίς να υποχρεώνει η εύλογη αξία να προσδιορίζεται από εξειδικευμένους επαγγελματίες

Η συχνότητα διενέργειας εκτιμήσεων εξαρτάται από την μεταβλητότητα που παρουσιάζουν οι σχετικές μεταβλητές.

Όταν επιλέγεται το μοντέλο της εύλογης αξίας τότε όλη η κατηγορία στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται με την ίδια μεθοδολογία.

Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών :

- ✓ εδαφικές εκτάσεις
- ✓ γήπεδα και κτίρια
- ✓ μηχανήματα
- ✓ πλοία
- ✓ αεροσκάφη
- ✓ οχήματα
- ✓ έπιπλα και σκεύη
- ✓ εξοπλισμός γραφείου.

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

4.3 Λογιστική Μοντέλου Αναπροσαρμογής

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

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

αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και οι σωρευμένες αποσβέσεις έτσι ώστε η νέα αναπόσβεστη να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία, ή απαλείφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολο τους ή κατά την έκταση που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει η αναπροσαρμοσμένη αξία.

4.4 Μεταγενέστερες δαπάνες

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής δεν θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται αλλά να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης που καθίστανται.

Η επιχείρηση δεν θα πρέπει να κεφαλαιοποιεί τα κόστη τρέχουσας συντήρησης. Τα κόστη τρέχουσας συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών.

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

- Η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης όταν επιβαρύνεται με αυτό.
- Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται θα πρέπει να διαγράφεται.

Παράδειγμα σχετικό με κόστη αντικατάστασης

- ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας
- το εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και κουζίνες, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους

Σε ορισμένες περιπτώσεις για τη συνέχιση της λειτουργίας ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να απαιτείται η διενέργεια σημαντικών δαπανών με τη μορφή τακτικών επιθεώρησεων, συντηρήσεων, και αντικαταστάσεων ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει βλάβη. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται.

4.5 Ανταλλαγή ενσώματων παγίων

Η απόκτηση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με ανταλλαγή με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου σε μιάτέτοια συναλλαγή επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν

- η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
- δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά αν η συναλλαγή έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως συνέπεια της συναλλαγής.

Μια συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν :

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

5. Αποσβέσεις

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Η απόσβεση μίας περιόδου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου.

Η ανάγκη για απόσβεση προκύπτει από την εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων, και της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα. Τα χρήματα που δαπανώνται για την απόκτηση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μετατρέπουν σε έξοδα με τρόπο που να αντικατοπτρίζει την αποκόμιση ωφελειών.

Αποσβέσιμα ενσώματα πάγια είναι εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

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

Η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται είτε ως :

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

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

5.1 Ωφέλιμη ζωή

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

- Η φυσική ή τεχνική και φυσική αντοχή του στοιχείου π.χ τεχνικές προδιαγραφές
- Η φυσική ή τεχνολογική απαξίωση του

- Νόμοι κανονισμοί ή περιορισμοί στην διάρκεια χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου
π.χ τα εμπορικά πλοία έχουν μέγιστη ηλικία που επιτρέπεται να διενεργούν πλόες

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

5.2 Μέθοδοι απόσβεσης

Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν επιβάλλει συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης. Αυτό που έχει μεγαλύτερη σημασία είναι όποια μέθοδος επιλεγεί να εφαρμόζεται σε συνέπεια.

Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Σταθερή μέθοδος απόσβεσης

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

μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

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

μέθοδος της μονάδας παραγωγής

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

Η επιχείρηση πρέπει να επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Παράδειγμα(κατανόησης N^o 4):

Μέθοδοι Απόσβεσης

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε» αγόρασε ένα μηχάνημα έναντι 17.000,00€. Με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και το πρόγραμμα η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου ορίζεται σε πέντε έτη. Μετά την παρέλευση των πέντε ετών το μηχάνημα θα πουληθεί ως scrap έναντι ποσού 2.000,00€.

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

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

Ζητούμενο

- υπολογίστε τις αποσβέσεις με την ευθεία μέθοδο (σταθερή)
- υπολογίστε τις αποσβέσεις με την φθίνουσα μέθοδο (ποσοστό υπολογισμού 35%)
- υπολογίστε τις αποσβέσεις με τον βαθμό χρήσης
- αξιολογήστε ποια από τα ανωτέρω προσεγγίζει με τον καλύτερο τρόπο την ανάλωση των ωφελιών από το περιουσιακό στοιχείο.

Επίλυση

Οι υπολογισμοί των αποσβέσεων εφαρμόζοντας τις ανωτέρω μεθόδους είναι οι ακόλουθοι:

Έτος	Ευθεία μέθοδος		Φθίνουσα		Παραγόμενες Μονάδες	
	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη
1 ^ο	3.000,00	14.000,00	5.950,00	11.050,00	5.085,00	11.915,00
2 ^ο	3.000,00	11.000,00	3.868,00	7.183,00	2.542,00	9.373,00
3 ^ο	3.000,00	8.000,00	2.514,00	4.669,00	2.542,00	6.831,00
4 ^ο	3.000,00	5.000,00	1.634,00	3.035,00	3.814,00	3.017,00
5 ^ο	3.000,00	2.000,00	1.035,00	2.000,00	1.017,00	2.000,00

- Η ετήσια απόσβεση με την ευθεία μέθοδο υπολογίζεται ως εξής:

$$(Αξία κτήσης-Υπολειμματική αξία)/Ωφέλιμη ζωή$$

$$(17.000,00 - 2.000,00)/5 = 3.000,00$$

- Οι αποσβέσεις με την φθίνουσα μέθοδο υπολογίζονται ως εξής :

	1	2	1
Έτος	Αξία προς Απόσβεση	Συντελεστής	Απόσβεση
1 ^ο	17.000,00	35%	5.950,00
2 ^ο	11.050,00	35%	3.868,00
3 ^ο	7.183,00	35%	2.514,00
4 ^ο	4.669,00	35%	1.633,00
5 ^ο	3.035,00	35%	1.035,00
Σύνολο :			15.000,00

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

	1	2	3	4
Έτος	Αξία προς απόσβεση	Παρ.Μονάδες	Ποσοστό	Απόσβεση
1 ^ο	15.000,00	200	33,90%	5.085,00
2 ^ο	15.000,00	100	16,95%	2.542,00
3 ^ο	15.000,00	100	16,95%	2.542,00
4 ^ο	15.000,00	150	25,42%	3.814,00
5 ^ο	15.000,00	40	6,78%	1.017,00
Σύνολο :		590	100,00%	15.000,00

Παράδειγμα(κατανόησηςΝ°5): Ζημίες Απομείωσης

Η εταιρεία « ΩΜΕΓΑ Α.Ε » αγόρασε την 1^η Ιανουαρίου 2005 δύο μηχανές παραγωγής έναντι 15.000,00€τηνκάθε μία.

Η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους ορίστηκε σε πέντε έτη και αναμένεται να δοθούν για ανακύκλωση στο τέλος της χρήσης τους χωρίς τίμημα.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2007 λόγω αλλαγής στο νομοθετικό πλαίσιο σημειώθηκε σημαντική μείωση στη ζήτηση για ταπροϊόντα τηςεταιρείας. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία αποφάσισε την μείωση της παραγωγής και την αναζήτηση νέων ειδών. Την 1^η Απριλίου 2007 η μία μηχανή πουλήθηκε έναντι 8.000,00€, ενώ η δεύτερη πουλήθηκε τη 1^η Δεκεμβρίου έναντι 2.500,00€.

Ζητούμενο

παρουσιάστε τις εγγραφές που πρέπει να διενεργήσει η εταιρεία στην χρήση του 2007 στους λογαριασμούς παγίων, αποσβεσμένων παγίων και αποτελεσμάτων.

Επίλυση

Η κίνηση των λογαριασμών στην χρήση του 2007 είναι η ακόλουθη:

Μηχανές			
Κόστος κτήσης	30.000,00		
		15.000,00	Πώληση Μηχανής Α'
		15.000,00	Πώληση Μηχανής Α'
	30.000,00	30.000,00	

Αποσβέσεις Μηχανών			
Πώληση Μηχανής Α'	6.750,00		
Πώληση Μηχανής Β'	8.750,00	12.000,00	Σωρευμένες αποσβέσεις
		3.500,00	Αποσβέσεις Χρήσης
	15.500,00	15.500,00	

Κατάσταση Αποτελεσμάτων			
Αποσβέσεις	3.500,00		
Ζημίες Πώλησης Α'	250,00		

Ζημίες Πώλησης Β'	3.750,00		
	7.500,00		

	Μηχανή Α'	Μηχανή Β'	Σύνολο
Κόστος κτήσης	15.000,00	15.000,00	30.000,00
Σωρευμένες Αποσβέσεις	-6.000,00	-6.000,00	-12.000,00
Αποσβέσεις περιόδου	-750,00	-2.750,00	-3.500,00
Αναπόσβεστη αξία	8.250,00	6.250,00	14.500,00
Τιμή πώλησης	8.000,00	2.500,00	10.500,00
Ζημιά πώλησης	-250,00	-3.750,00	-4.000,00

(*) Η μηχανή Α' αποσβένεται για τρεις μήνες $3.000,00/12*3$ ενώ η μηχανή Β' αποσβένεται για 11 μήνες $3.000,00/12*11$

5.3 Υπολειμματική Αξία

Η υπολειμματική αξία στις περισσότερες περιπτώσεις δεν είναι ένα σημαντικό ποσό. Στις περιπτώσεις όμως που αναμένεται να είναι ένα σημαντικό ποσό αυτό θα πρέπει να υπολογίζεται κατά την στιγμή της απόκτησης και να εξετάζεται σε κάθε επόμενη περίοδο με κριτήριο άλλα παρόμοια στοιχεία με παρόμοια χρήση τα οποία βρίσκονται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Δαπάνες απομάκρυνσης θα πρέπει να συμψηφίζονται με την εκτιμώμενη υπολειμματική αξία.

6. Διαγραφή ενσώματων παγίων

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

- κατά τη διάθεση ή
- όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που θα προκύψει από τη διαγραφή ενός ενσώματου παγίου θα πρέπει

να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης κατά τη χρονική στιγμή που το πάγιο στοιχείο διαγράφεται (εκτός εάν το Δ.Λ.Π. 17 προβλέπει διαφορετικά για την πώληση και επαναμίσθωση). Τα κέρδη ή ζημίες από πώληση παγίων δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών (Πωλήσεις).

Το κέρδος ή η ζημία που θα προκύψει από την διαγραφή ενός στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης (αν υπάρχει) και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του, ενώ η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

7. Γνωστοποιήσεις

Οι επιχειρήσεις πρέπει για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων, να περιλαμβάνουν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις μια σειρά γνωστοποιήσεων οι οποίες βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν καλύτερα τα θέματα που αφορούν τη λογιστική απεικόνιση, την χρήση, και την αποδοτικότητα των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Παρακάτω, παρουσιάζονται οι πέντε βασικές κατηγορίες γνωστοποιήσεων, οι οποίες ταξινομούνται ανάλογα με το θέμα τους :

1. Βάση επιμέτρησης και πίνακες μεταβολών παγίων σε μία περίοδο

- i. τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας
- ii. τις εφαρμοζόμενες μεθόδους απόσβεσης
- iii. παρουσίαση των συνολικών αποσβέσεων και σωρευμένων περιόδου, είτε αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων

- iv. τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- v. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους περιόδου
- vi. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει :

- προσθήκες
- ταπεριουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση
- αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων
- αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από απομειώσεις ή αναστροφές ζημιών προηγούμενων περιόδων
- ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα
- ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα
- αποσβέσεις
- τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και
- άλλες μεταβολές

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις
(απόσπασμα οικονομικές καταστάσεις ΤΙΤΑΝ)

Οι ενσώματες ακίνητοποιήσεις απεικονίζονται στο ιστορικό κόστος κτήσεως μετά από την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και απαξιώσεων, εκτός από την κατηγορία των γηπέδων/οικοπέδων (δε περιλαμβάνονται τα λατομεία) όπου απεικονίζεται το ιστορικό κόστος κτήσεως απαλλαγμένο από τυχόν απαξιώσεις.

Η σταθερή μέθοδος απόσβεσης σύμφωνα με την εκτιμώμενη διάρκεια ζωής των παγίων, εφαρμόζεται για όλες τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις, εκτός των λατομείων, μέχρι να προκύψει η υπολειμματική αξία τους. Η εκτιμώμενη διάρκεια ζωής των σημαντικότερων κατηγοριών παγίων είναι ως ακολούθως :

Κτίρια Έως 50 έτη

Μηχανήματα και εγκαταστάσεις Έως 40 έτη

Μεταφορικά μέσα 5 έως 15 έτη

Εξοπλισμός Γραφείων και Έπιπλα 3 έως 10 έτη

Λοιπά Πάγια μικρής αξίας Έως 2 έτη

	Οικόπεδα & Κτίρια	Μηγ/κός εξοπλισμός	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση	<u>Σύνολο</u>
Λογιστική αξία την 1 ^η Ιανουαρίου 2006	1.917	1.547	34	0	3.498
Προσθήκες	36	848	28	99	1.010
Πωλήσεις - Μειώσεις	-207	-58	-7	0	-272
Αποσβέσεις	-44	-197	-17	0	-258
Λογιστική αξία την 31^η Δεκεμβρίου 2006	1.723	2.161	42	99	4.025
Λογιστική αξία την 1 ^η Ιανουαρίου 2007	1.723	2.161	42	99	4.025
Προσθήκες	0	1.037	35	154	1.226
Πωλήσεις - Μειώσεις	0	-8	-1	-22	-30
Αποσβέσεις	-44	-291	-21	0	-356
Λογιστική αξία την 31^η Δεκεμβρίου 2007	1.679	2.903	56	231	4.869

2. Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και επίδραση σε :

i. υπολειμματικές αξίες

ii. εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης
στοιχείων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων

iii. μεθόδους απόσβεσης και

iv. ωφέλιμες ζωές

2. Ειδικές γνωστοποιήσεις εφόσον υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας

i. ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή

ii. οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας

iii. το αποθεματικό (ή πλεόνασμα) αναπροσαρμογής, με ένδειξη την κίνηση αυτών κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου του στους μετόχους

iv. για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωρισθεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους

v. αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής και

vi. μεθοδολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας άμεσα

- με αναφορά σε αξίες που υπάρχουν σε μία ενεργό αγορά
- με βάση πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά που έλαβαν χώρα με αντικειμενικούς όρους
- χρησιμοποιώντας άλλες τεχνικές αποτίμησης

3. Γνωστοποιήσεις ενσώματων παγίων που είναι σε αδράνεια ή προορίζονται για πώληση

- i. τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που βρίσκονται προσωρινά σε αδράνεια
- ii. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων, που βρίσκονται ακόμα σε χρήση
- iii. τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων, που έχουν αποσυρθεί από την εκμετάλλευση και βρίσκονται προς διάθεση/πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5
- iv. την εύλογη αξία των παγίων στοιχείων, για τα οποία χρησιμοποιείται το υπόδειγμα του κόστους, όταν η εύλογη αξία διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία.

5. Ειδικές γνωστοποιήσεις

- i. ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στις ενσώματες ακινητοποιήσεις και βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- ii. αναληφθείσες συμβατικές δεσμεύσεις για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και
- iii. δαπάνες που μεταφέρθηκαν στην αξία παγίου που βρίσκεται σε στάδιο κατασκευής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 ΑΨΛΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν αναπόσπαστο και σημαντικό κομμάτι στην λειτουργία μίας επιχείρησης. Σε αντίθεση με τα ενσώματα πάγια δεν έχουν υλική υπόσταση και αυτό κάνει περισσότερο σύνθετη την λογιστική απεικόνιση τους. Θέματα όπως η αναγνώριση η αποτίμηση και η απόσβεση απαιτούν ιδιαίτερα προσεκτικούς χειρισμούς. Ιδιαίτερα κρίσιμο θέμα επίσης αποτελεί η λογιστική για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύσσονται εσωτερικά από την ίδια την επιχείρηση. Η προσπάθεια θέσπισης κριτηρίων με τα οποία θα αποφεύγεται η κεφαλαιοποίηση δαπανών είναι το κεντρικό θέμα σε σχέση με αυτή την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

1. Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στις διατάξεις άλλου Προτύπου, (ενδεικτικά αναφέρονται Αναβαλλόμενη φορολογία, επενδύσεις σε επιχειρήσεις, περιουσιακά στοιχεία προγραμμάτων στο προσωπικό, υπεραξία κ.τ.λ.)
- Χρηματοπιστωτικά μέσα που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 39
- Μεταλλευτικά δικαιώματα καθώς και δαπάνες εξερεύνησης ανάπτυξης και εξόρυξης ορυκτών πόρων που ορίζονται από το Δ.Π.Χ.Π. 6

Ένα θέμα που απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή σχετικά με το εάν εμπίπτει στις διατάξεις του παρόντος προτύπου είναι άυλα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (λογισμικό που είναι εγκατεστημένο σε ένα υπολογιστή). Κατά την αξιολόγηση αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει τόσο άυλα όσο και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις* ή το παρόν πρότυπο η επιχείρηση πρέπει να αξιολογήσει ποιο στοιχείο είναι πιο σημαντικό.

Το λογισμικό για ένα υπολογιστή, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό, είναι αναπόσπαστο μέρος του ενσώματου παγίου και εντάσσεται στο ΔΛΠ 16. Όταν όμως το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του υπολογιστή, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τις διατάξεις του παρόντος προτύπου.

2. Ορισμοί

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν φυσική υπόσταση κατά συνέπεια είναι ιδιαίτερα σημαντικό να κατανοήσουμε την έννοια τους.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο: είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Ο ορισμός του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά συνέπεια ενσωματώνει τρεις επιμέρους έννοιες οι οποίες οριοθετούνται ως εξής:

Χρηματικό περιουσιακό στοιχείο: είναι χρήματα και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σεκαθορισμένα ή προσδιορισμένα χρηματικά ποσά.

Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

- που ελέγχεται από μία οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και
- από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση.

(η αναγνωσιμότητα αναλύεται συνολικά στην επόμενη ενότητα)

Ιδιαίτερα σημαντική έννοια για την εφαρμογή του προτύπου είναι η έννοια της ενεργού αγοράς.

Ενεργός αγορά: είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες ικανοποιούνται:

- τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
- υπάρχουν πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές και
- οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Παραδείγματα Περιουσιακών Στοιχείων :

- Εμπορικά σήματα προϊόντων
- Πελατολόγια
- Λογισμικό Η/Υ
- Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών
- Άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως πνευματικών δικαιωμάτων
- Συγγραφικά δικαιώματα και διπλώματα ευρεσιτεχνίας
- Συνταγές, τύποι, υποδείγματα

**Παράδειγμα(ΚατανόησηςΝ°6): Ενεργός
Αγορά**

Οι άδειες χρήσης ταξι σε μία ορισμένη περιοχή αποτελούν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που διαπραγματεύεται σε μία ενεργό αγορά. Τα χαρακτηριστικά εκείνα που προσδίδουν στην συγκεκριμένη αγορά αυτό το χαρακτηριστικό είναι τα ακόλουθα :

- η άδεια χρήσης ταξι εντός μίας συγκεκριμένης γεωγραφικής ζώνης αποτελεί ένα ομοιογενές προϊόν
(ίδια χαρακτηριστικά)
- αγορές και πωλήσεις λαμβάνουν χώρα σε μία συστηματική βάση

➤ οι τιμές προκύπτουν από μία συνεχή διαδικασία ισορροπίας μεταξύ προσφοράς και ζήτησης

Άδειες καλωδιακής τηλεόρασης δίνονται από το κράτος και αφορούν διαφορετικές περιοχές και γεωγραφικές ζώνες. Αν και είναι πιθανό να υπάρχουν αγορές και πωλήσεις η αγορά δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ενεργός καθώς λείπει η ομοιογένεια του πωλούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Καθώς κάθε άδεια αναφέρεται σε διαφορετική γεωγραφική ζώνη δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ίδια με κάποια άλλη.

Έρευνα: είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με στόχο την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Ανάπτυξη: είναι οι ενέργειες για την εφαρμογή των αποτελεσμάτων που προέκυψαν κατά το στάδιο της έρευνας σχετικά με ένα πρόγραμμα ή σχέδιο με στόχο την παραγωγή νέων ή βελτιωμένων υλικών, συσκευασιών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Κατά συνέπεια η ανάπτυξη **ξεκινά** με την ολοκλήρωση της έρευνας και **τελειώνει** στο σημείο εμπορικής εκμετάλλευσης της εφαρμογής.

Το πρότυπο χρησιμοποιεί τους ίδιους όρους όπως και το αντίστοιχο για τα ενσώματα πάγια ΔΛΠ 16 για τις ακόλουθες έννοιες:

1. λογιστική αξία
2. αποσβεστέα αξία
3. ζημιές απομείωσης
4. υπολλειματική αξία
5. ωφέλιμη ζωή

(οι παραπάνω έννοιες αναλύθηκαν στις σελ. 26-28 της παρούσας εργασίας)

3. Χαρακτηριστικά άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η έλλειψη υλικής υπόστασης των άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει ως αποτέλεσμα σε αρκετές περιπτώσεις να είναι δύσκολη ή αναγνώριση τους. Για να αναγνωριστεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να ενσωματώνει τα εξής χαρακτηριστικά γνωρίσματα.

- Να είναι αναγνωρίσιμο
- Η επιχείρηση να το ελέγχει
- Αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση του

Αναγνωρίσιμο: είναι ένα περιουσιακό στοιχείο όταν:

- μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την επιχείρηση και να πουληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικόσυμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή
- προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ανεξάρτητα από το εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την επιχείρηση ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Για παράδειγμα η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία πληρωμή με στόχο την πρόσκτηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά. Κατά συνέπεια δεν ικανοποιεί τα κριτήρια ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα (Κατανόησης Ν°7) Κριτήρια Αναγνώρισης

Η εταιρία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε πούλησε στην ΚΩΝ/ΝΙΔΗΣ Α.Ε ένα εμπορικό σήμα αντί του ποσού των 5.000.000,00. Μπορεί να αναγνωριστεί το σήμα ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού στη ΚΩΝ/ΝΙΔΗΣ Α.Ε;

Απάντηση:

Το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα από την ΚΩΝ/ΝΙΔΗΣ Α.Ε. Συνεπώς, μπορεί να αναγνωριστεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν τηρούνται τα δυο γενικά κριτήρια δηλαδή ότι το σήμα θα αποφέρει στην ΚΩΝ/ΝΙΔΗΣ Α.Ε μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Έλεγχος: σε ένα περιουσιακό στοιχείο υπάρχει εάν η επιχείρηση

- έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτό και
- να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη.

Η δυνατότητα αυτή συνήθως απορρέει από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εάν δεν υπάρχουν αυτά είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος χωρίς όμως κάτι τέτοιο να αποκλείεται.

Για παράδειγμα τεχνικές γνώσεις και γνώσεις που κατέχει μία επιχείρηση μπορεί να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Ο έλεγχος προκύπτει εάν για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα π.χ. δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, ή υποχρέωση του προσωπικού της σε τήρηση εχεμύθειας. Επίσης μία επιχείρηση μπορεί να έχει στο δυναμικό της μία ομάδα εργαζομένων υψηλής εξειδίκευσης και προστιθέμενης αξίας. Από μία τέτοια ομάδα προφανώς αναμένει μελλοντικά οφέλη και πιθανώς να εκτιμά ότι έχει την δυνατότητα να την διατηρήσει στο δυναμικό της. Όμως είναι εξαιρετικά δύσκολο σε μία τέτοια περίπτωση να αποδείξει ότι έχει τον έλεγχο.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη: από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν

- έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών,
- εξοικονόμηση κόστους ή
- άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία αναμένεται να προσφέρει μελλοντικά οφέλη μέσω της μείωσης του κόστους παραγωγής. Τα δικαιώματα από την χρήση μίας κινηματογραφικής ταινίας αναμένεται να προσφέρουν μελλοντικά οφέλη μέσω της αύξησης των εσόδων από την προβολή τους.

Το αποκλειστικό δικαίωμα πώλησης προϊόντων σε μία περιοχή μπορεί να αποφέρει μελλοντικά οφέλη τόσο από τα έσοδα όσο και από την ενδεχόμενη δυνατότητα ελέγχου μίας αγοράς και αποκλεισμού των ανταγωνιστών από την πώληση και άλλων προϊόντων της.

4. Αρχική Αναγνώριση και Αποτίμηση

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εφόσον ικανοποιεί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και επίσης:

- ✓ Εκτιμάται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- ✓ το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Κατά την αρχική αναγνώριση το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται στο κόστος κτήσης του.

Το πρότυπο περιγράφει πέντε διαφορετικούς τρόπους απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για κάθε μία από αυτές τις περιπτώσεις θέτει συγκεκριμένους κανόνες ως προς την αναγνώριση και την αρχική αποτίμηση.

- Αυτοτελής απόκτηση στα πλαίσια μία αγοράς
- Απόκτηση μέσω επιχειρηματικής συνένωσης
- Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης
- Απόκτηση μέσω ανταλλαγής
- Εσωτερική ανάπτυξη

4.1 Απόκτηση μέσω αγοράς

Πρόκειται για απόκτηση στα πλαίσια μίας εμπορικής συναλλαγής με την οποία μία επιχείρηση αποκτά την κυριότητα ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου. Σε μία τέτοιου τύπου συναλλαγή μεταξύ ενημερωμένων μερών τα κριτήρια αναγνώρισης συνήθως ικανοποιούνται.

Επίσης το κόστος κτήσης λόγω της φύσης της συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με τρόπο αξιόπιστο.

Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται:

- η τιμή αγοράς του,
- εισαγωγικοί δασμοί και μη επιστρεπτέοι
- αφαιρούνται οι εμπορικές εκπτώσεις ή άλλες μειώσεις της τιμής
- επιπλέον προστίθεται κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος για την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου με στόχο να φτάσει στην κατάσταση με βάση την προοριζόμενη χρήση του (ενδεικτικά αναφέρονται κόστη ειδικών συμβούλων, κόστη δοκιμών).

Κόστη που γίνονται αφού το περιουσιακό στοιχείο έχει έλθει σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί δεν κεφαλαιοποιούνται.

4.2 Απόκτηση μέσω επιχειρηματικής συνένωσης

Με βάση τις διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων», αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αποτιμάται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι ανεξάρτητη από το εάν αυτό είχε αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις τις εξαγοραζόμενης επιχείρησης.

Ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου ικανοποιεί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν:

πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο

&

είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Δαπάνες για έρευνα ή ανάπτυξη οι οποίες αφορούν έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή με συνένωση επιχειρήσεων, πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου θα αντιμετωπίζονται με βάση τους κανόνες που θέτει το πρότυπο για εσωτερικά δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Το πρότυπο θεωρεί ότι η εύλογη αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία.

Η περίπτωση κατά την οποία είναι δυνατό η εύλογη αξία να μην μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και είτε:

δεν μπορεί να διαχωριστεί είτε

μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό συναλλαγών για τα ίδια ή παρόμοια περιουσιακά στοιχεία.

4.3 Απόκτηση μέσω επιχορήγησης

Είναι πιθανό ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι συμβολικού ποσού μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης.

Η λογιστικοποίηση αυτού του τύπου συναλλαγής θα γίνει σύμφωνα με το ΔΛΠ 20. Έτσι η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει είτε:

να αναγνωρίσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία.

να αναγνωρίσει τόσο το άυλο όσο και την επιχορήγηση στο συμβολικό ποσό πλέον τα άμεσα αποδοτέα έξοδα.

Παραδείγματα παραχωρήσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής κ.τ.λ.

4.4 Απόκτηση μέσω ανταλλαγής

Εάν η απόκτηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποκτάται στα πλαίσια μίας ανταλλαγής με μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία το κόστος αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν:

- η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
- δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου πουλήθηκε ούτε αυτού που παραχωρήθηκε.

Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του είναι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

4.5 Εσωτερική ανάπτυξη

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται εσωτερικά είναι πολλές φορές δύσκολο να αξιολογηθεί εάν πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης. Σε αρκετές περιπτώσεις τα σχετικά κόστη δεν μπορούν να διαχωριστούν και στην ουσία αποτελούν κομμάτι της εσωτερικά δημιουργημένης υπεραξίας.

Οι βασικές δυσκολίες που σχετίζονται με τα εσωτερικά δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία σχετίζονται με:

- Την δυσκολία διαπίστωσης για το αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και
- Τον αξιόπιστο προσδιορισμό του κόστους κτήσης.

Το πρότυπο σε αυτό το πλαίσιο θέτει επιπλέον κριτήρια και συνθήκες για την αναγνώριση αυτής της κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων.

- Αναλυτικά διαχωρίζει το σύνολο των σχετικών δαπανών σε δύο φάσεις:
 - φάση έρευνας και
 - φάση ανάπτυξης.

Αν δεν μπορεί να υπάρξει διαχωρισμός όλες οι δαπάνες αυτού του προγράμματος θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

Φάση έρευνας

Οι δαπάνες που γίνονται κατά την φάση της έρευνας (θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Στη φάση έρευνας θεωρείται ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει οριοθετημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Φάση Ανάπτυξης

Οι δαπάνες που γίνονται κατά την φάση ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται όταν και μόνον, η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

- την **τεχνική δυνατότητα** και **πρόθεση** ολοκλήρωσης του άυλου στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- την ικανότητα της να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει
- πωστοάυλο περιουσιακό στοιχείοθα δημιουργήσει πιθανά

μελλοντικά οικονομικά οφέλη

- τη διαθεσιμότητα τεχνικών, οικονομικών και άλλων **πόρων** για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη
- την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις δαπάνες που γίνονται για αυτό στη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Παραδείγματα δαπανών

Φάση έρευνας	Φάση ανάπτυξης
δραστηριότητες με στόχο την απόκτηση νέων γνώσεων	σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής πρωτοτύπων
αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας	σχεδιασμός στοιχείων που περικλείουν νέα τεχνολογία
αναζήτηση για εναλλακτικά	σχεδιασμός, κατασκευή και
υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες	λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης
σχεδιασμός, αξιολόγηση και τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων	δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

Εσωτερικά δημιουργημένα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθώς επίσης και οι σχετικές με αυτά δαπάνες.

Στο κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου ενσωματώνονται όλες οι άμεσα επιρριπτές δαπάνες που είναι απαραίτητες για την προετοιμασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα κόστους που ενσωματώνεται είναι:

- το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του,
- αμοιβές προς εργαζομένους που γίνονται άμεσα για την δημιουργία του,
- δαπάνες για την κατοχύρωση δικαιωμάτων και
- απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του.

Ενδεικτικά παραδείγματα κόστους που δεν ενσωματώνεται είναι:

- ✓ έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα,
- ✓ αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού το περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την αναμενόμενη απόδοση και
- ✓ δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργήσει το περιουσιακό στοιχείο.

Η εσωτερικά δημιουργημένη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο γιατί:

- ✓ δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα που ελέγχονται από την επιχείρηση.
- ✓ δεν ικανοποιεί το κριτήριο για αξιόπιστη μέτρηση του κόστους κτήσης της.

Παράδειγμα (Κατανόησης Ν^ο 8) Έξοδα και Ανάπτυξης

Η εταιρία «ΕΨΙΛΟΝ Α.Ε» αναπτύσσει μίαν νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά το 2007, η δαπάνη που προέκυψε ήταν 100,000€, εκ των οποίων 90,000€ προέκυψαν πριν από την 1^η Δεκεμβρίου 2007 και €10,000 μεταξύ τις 1^{ης} Δεκεμβρίου και της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2007. Η εταιρεία μπορεί να αποδείξει ότι την 1^η Δεκεμβρίου 2007, η παραγωγική διαδικασία ικανοποιούσε τα κριτήρια για την αναγνώριση σαν ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που έχει ενσωματωθεί στη διαδικασία εκτιμάται ότι είναι 50,000€.

Πώς θα πρέπει να χειριστούμε τη δαπάνη;

Στο τέλος του 2007, η παραγωγική διαδικασία αναγνωρίζεται ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού με κόστος 10,000€. Αυτή είναι η δαπάνη που προέκυψε από την ημερομηνία που ικανοποιούνταν τα κριτήρια, δηλαδή την 1^η Δεκεμβρίου 2007. Η δαπάνη των 90,000€ προέκυψε πριν από την 1^η Δεκεμβρίου 2007 και κατά συνέπεια αναγνωρίζεται στα έξοδα, γιατί δεν ικανοποιούνταν στα κριτήρια αναγνώρισης. Δεν θα αποτελέσει ποτέ μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

5. Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση

Για την μεταγενέστερη αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων το πρότυπο επιτρέπει την χρησιμοποίηση είτε της μεθόδου του κόστους είτε της εύλογης αξίας.

Εάν επιλεγεί το μοντέλο της εύλογης αξίας τότε:

- όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της ίδια κατηγορίας πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά
- τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή.

5.1 Μοντέλου κόστους

Εάν επιλεγεί το μοντέλο του κόστους τότε το άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αρχική αναγνώριση, θα απεικονίζεται:

- στο κόστος κτήσης
- μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και
- κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

5.2 Μοντέλο εύλογης αξίας

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και πιθανή ζημία απομείωσης. Η εύλογη αξία όμως θα πρέπει να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργό αγορά, εάν δεν υπάρχει τότε δεν επιτρέπεται η υιοθέτηση του μοντέλου.

Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

Το μοντέλο της εύλογης αξίας δεν επιτρέπει :

- την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή
- την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικά αναγνωριστεί στο κόστος.

Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί πλέον να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργό αγορά, η λογιστική αξία του πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και πιθανές ζημιές απομείωσης.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής :

- είτε αναπροσαρμόζεται αναλογικά τόσο η αξία κτήσης όσο και η σωρευμένη απόσβεση έτσι ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του,
- είτε διαγράφεται κατά το ποσό που είναι απαραίτητο έτσι ώστε η καθαρή αξία του περιουσιακού στοιχείου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής,

- η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως αποθεματικό αναπροσαρμογής
- ή θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής,

- η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα
- ή η μείωση θα αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο.

Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια:

- μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.
- μπορεί να μεταφέρεται τμηματικά καθώς το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Παράδειγμα (Κατανόησης Ν^ο 9) Διαφορές Αναπροσαρμογής

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αποτιμάται από μία εταιρία στην εύλογη αξία. Το στοιχείο αποτιμήθηκε σε 800€ το 2007 έναντι του κόστους κτήσης που ήταν 400€, υπήρξε κατά συνέπεια πλεόνασμα ανατίμησης ύψους 400€ στον ισολογισμό. Στο τέλος του 2008, το στοιχείο εκτιμήθηκε και προέκυψε ότι η αξία του ανέρχεται σε 300€. Να αναφέρετε το λογιστικό χειρισμό για την υποτίμηση.

Η αρχική ανατίμηση ποσού 400€ θα μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια απευθείας. Η μεταγενέστερη υποτίμηση των 500€ αρχικά θα διαγράψει το πλεόνασμα ανατίμησης μηδενίζοντας το και μια χρέωση 100€ θα αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα του 2008.

6. Αποσβέσεις

Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να αποσβένονται. Η απόσβεση εξαρτάται από τα βασικά συστατικά στοιχεία που απαιτούνται για τον υπολογισμό της και τα οποία είναι:

- Η ωφέλιμη ζωή
- Η υπολειμματική αξία και
- Η μέθοδος απόσβεσης

6.1 Ωφέλιμη ζωή

Το πρότυπο εισάγει την έννοια της αόριστης ωφέλιμης ζωής για ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αόριστη διάρκεια ζωής δεν σημαίνει απεριόριστη σημαίνει ότι βάση της ανάλυσης που έχει κάνει μία επιχείρηση, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για αυτήν.

Το πρώτο πράγμα που πρέπει επομένως να αξιολογήσει μία επιχείρηση είναι εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει ορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής ή αόριστη. Ενδεικτικοί παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής είναι οι ακόλουθοι:

- Η προσδοκώμενη χρήση,
- των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο βάσει διαθέσιμων πληροφοριών,
- της ταχύτητας τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων μορφών απαξίωσης,
- της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το στοιχείο λειτουργεί,
- τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών,
- του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται,
- της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που υπάρχουν και
- αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι σε άμεση σύνδεση με την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με **ορισμένη** ωφέλιμη διάρκεια ζωής οι κανόνες απόσβεσης είναι οι ακόλουθοι:

- η αποσβεστέα αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του
- η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση,
- η απόσβεση διακόπτεται στην νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται.
- η μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν
- οι αποδεκτές μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής δεν αποσβένονται. Όμως σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, απαιτείται να εξετάζονται για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική τους αξία.

Η εξέταση γίνεται:

- i. σε ετήσια βάση και
- ii. όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

6.2 Υπολειμματική αξία

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με ορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν :

- υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
- υπάρχει ενεργός αγορά για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο και:

η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή και πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

6.3 Επανεξέταση ωφέλιμης ζωής

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον ετήσια. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση αυτή. Αν τα γεγονότα δεν υποστηρίζουν την παραδοχή για αόριστη ωφέλιμη ζωή, η μεταβολή της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε ορισμένη θα αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

7. Γνωστοποιήσεις

Το πρότυπο επιβάλλει σειρά γνωστοποιήσεων οι οποίες στοχεύουν να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με την διαχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Γενικές πληροφορίες

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων πρέπει να δίνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: αν οι ωφέλιμες ζωές είναι ορισμένες ή αόριστες

τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν, τις μεθόδους απόσβεσης, την μικτή λογιστική αξία και τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην έναρξη και λήξη της περιόδου, συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει :

- ✓ προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, αποκτήθηκαν ξεχωριστά ή που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
- ✓ τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση,
- ✓ αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, και από ζημίες απομείωσης και αναγνωρίστηκαν στα ίδια κεφάλαια,
- ✓ ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα,
- ✓ ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα,
- ✓ τις συνολικές αποσβέσεις,
- ✓ τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων εξωτερικού και
- ✓ λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Άυλα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία

Συμπληρωματικές γνωστοποιήσεις απαιτούνται για άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται μετά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία. Για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
- η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων , και
- η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε αποτιμηθεί, με τη μέθοδο του κόστους,
- το ποσό του «πλεονάσματος αναπροσαρμογής» κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους και
- τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση των ευλόγων αξιών.

Ειδικές γνωστοποιήσεις

- Για τα άυλα με αόριστη διάρκεια ζωής τη λογιστική τους αξία εκείνου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής.
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μίας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία:
 - την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε για αυτά περιουσιακά στοιχεία,
 - τη λογιστική αξία τους και
- την μέθοδο αποτίμησης μετά την αρχική αναγνώριση.
- την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν ενεχυριαστεί για την εξασφάλιση υποχρεώσεων
- το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ5

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΕΙΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 16 ΚΑΙ 38 ΜΕ ΤΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις επόμενες παραγράφους ακολουθεί μια παράθεση των κυριότερων διαφορών των ΔΛΠ 16 & 38 με τις αντίστοιχες προβλέψεις από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με τον όρο Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναφερόμαστε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και στο σύνολο κανόνων και αρχών που αναφέρονται για τη τήρηση λογιστικών βιβλίων, αλλά και στον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στις επιχειρήσεις. Στόχος της παραπάνω σύγκρισης είναι η κατανόηση σημαντικών λογιστικών θεμάτων και διαφορών.

5.1 Διαφορές με το Δ.Λ.Π 16

Αρχικά, στον Ισολογισμό του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με βάση τον ΚΝ 2190/20 παρατηρείται μια διακεκριμένη εμφάνιση των κατηγοριών των παγίων όπως στην αξία κτήσης, στις σωρευμένες αποσβέσεις και στο αναπόσβεστο υπόλοιπο. Με βάση τα ΔΛΠ δεν παρατηρείται παρόμοια υποχρέωση. Συγκεκριμένα, εμφανίζεται στον Ισολογισμό μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο, καλύπτοντας ένα σύνολο επιμέρους κατηγοριών.

Έπειτα, αρχική καταχώρηση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 γίνεται στο κόστος, σύμφωνα με πόρισμα έκθεσης ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή. Τα διοικητικά και άλλα έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο του παγίου. Μεταγενέστερα η διοίκηση μπορεί να αποτιμήσει είτε το κόστος είτε την εύλογη αξία. Επιπλέον, κριτήριο για την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι πρώτον τα οφέλη από την χρήση του παγίου να εισρεύσουν στην εταιρία και δεύτερον το κόστος τους να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Από την άλλη, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ ο Ν.2190/1920, προβλέπει πως η αρχική καταχώρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να γίνεται στο κόστος. Αναπροσαρμογή στην αξία τους γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια. Κριτήριο για την καταχώρηση σε αυτή τη περίπτωση είναι αποκλειστικά η απόκτηση της κυριότητας του παγίου.

Είναι χρήσιμο να προσθέσουμε πως κατά τα ΕΛΠ στην αξία κτήσης περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνεται υπόψη η διαχρονική αξία του χρήματος, ενώ κατά τα ΔΛΠ λαμβάνεται υπόψη η διαχρονική αξία του χρήματος. Με τον όρο διαχρονική αξία χρήματος εννοούμε ότι ένα εισπραττόμενο ποσό σήμερα, αξίζει περισσότερο από ένα ίσο ποσό εισπραττόμενο στο μέλλον. Η μελλοντική αξία είναι βασική έννοια στη διαχρονική αξία του χρήματος.

Το Ελληνικό Δίκαιο επισημαίνει ότι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους και ελάχιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Από την άλλη, το ΔΛΠ 16 ορίζει την απόσβεση ως τη συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια περισσότερων της μίας χρήσης. Συνεπώς, ο συντελεστής απόσβεσης επιλέγεται από τη διοίκηση της εταιρίας βάση πάντα της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής του παγίου και λαμβάνοντας πάντα υπόψη της, την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση. Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς, όπως και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται. Στα ΔΛΠ εφαρμόζονται όλες οι παραδεκτές μέθοδοι απόσβεσης (ενδεικτικά οι τρεις πιο συνηθισμένες είναι η Σταθερή, Φθίνουσα και Μονάδων Παραγωγής), ενώ στα ΕΛΠ επειδή παραπέμπουν στην φορολογική νομοθεσία, εφαρμόζεται μόνο οι μέθοδοι που αυτή επιτρέπει και είναι η Σταθερή μέθοδος και σε ειδικές περιπτώσεις η Φθίνουσα. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

Είναι γνωστή η ύπαρξη επιχειρήσεων οι οποίες δεν προχωρούν στη διαδικασία της απόσβεσης για πάγια στοιχεία του ενεργητικού (κτίρια, καταστήματα, ξενοδοχεία κτλ). Υποστηρίζουν οι ίδιες ότι τα υλικά αυτά πάγια στοιχεία έχουν πολύ υψηλή υπολειμματική αξία που πλησιάζει το κόστος τους και έχουν πολύ μακρά ωφέλιμη ζωή. Για τους παραπάνω λόγους το ποσό της απόσβεσης που προκύπτει είναι ασήμαντο. Η τακτική αυτή έχει δημιουργήσει κατά καιρούς μεγάλα προβλήματα στα σώματα που εκδίδουν λογιστικά πρότυπα, γιατί η μη τήρηση λογιστικών προτύπων ορθά υποχρεώνει τα ελεγκτικά σώματα να δημιουργήσουν εκθέσεις με επιφύλαξη. Βέβαια το ΔΛΠ 16 δεν προβλέπει ιδιαίτερο χειρισμό για την περίπτωση αυτή. Ο μόνος τρόπος να τακτοποιηθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ η ιδιαίτερη αυτή κατάσταση, είναι να επικαλεσθούμε το άρθρο του ΔΛΠ 16 που λέει ότι το ΔΛΠ δεν εφαρμόζεται για ασήμαντα «αντικείμενα ή ποσά».

Θα πρέπει βέβαια η επιχείρηση να αποδείξει με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι λόγω υψηλής υπολειμματικής αξίας ή λόγω μακράς ωφέλιμης ζωής το ποσό της απόσβεσης είναι ασήμαντο.

Στον λογαριασμό 16 (ειδικότερα στο 16.18), καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου οι οποίοι και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Κατά τα ΔΛΠ όμως οι τόκοι δανεισμού για αγορά ή κατασκευή παγίου ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου (παγίου) κεφαλαιοποιούνται στην αξία του. (Σακέλλης Ε., 2005)

Επιπρόσθετα, κατά τα Ελληνικά Πρότυπα, όταν μια επιχείρηση αποφασίσει να πουλήσει στο άμεσο μέλλον τα καταχόμενα ενσώματα πάγια της, τότε αυτά αποτιμώνται όπως όλα τα πάγια στην αξία κτήσης τους. Κατά το ΔΛΠ 16 όμως, αποτιμώνται στη χαμηλότερη μεταξύ τιμή κτήσης και ρευστοποιήσιμης. Έτσι, το χρονικό διάστημα από την απόφαση μέχρι την πώλησή τους διαγράφονται από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και παρακολουθούνται σε ειδικούς λογαριασμούς μέχρι να πουληθούν, συγκεκριμένα εμφανίζονται διακεκριμένα στο κυκλοφορούν ενεργητικό. (Ντζανάτος Δ., 2008). Στη περίπτωση μόνιμης υποτίμησης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου, η αποτίμηση σύμφωνα με τα ΕΛΠ γίνεται τώρα στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας. Με βάση το ΔΛΠ 16, αν ένα πάγιο αποτιμηθεί στην αξία κτήσης θα πρέπει να γίνει έλεγχος απομείωσης της αξίας. Η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της μεγαλύτερης από τις παρακάτω δυο : αξία χρήσης και ρευστοποιήσιμη αξία.

Στο ΔΛΠ 16, οι επιχορηγήσεις των ενσώματων παγίων μπορεί να εμφανιστούν είτε αφαιρετικά της αξίας του επιχορηγούμενου παγίου στοιχείου είτε ως έσοδο επομένων χρήσεων (μακροπρόθεσμη υποχρέωση). Με βάση τα ΕΛΠ οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται ανάλογα με τον ρυθμό απόσβεσης του παγίου στοιχείου.

Τέλος, είναι χρήσιμο να συμπληρώσουμε ότι τα ακίνητα με χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ όπου καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή.

Οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το ΔΛΠ 16 για τα ενσώματα πάγια είναι πολύ περισσότερες από τις συνολικές αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από τα ΕΛΠ. (διαφορές στις γνωστοποιήσεις επισημαίνονται κωρίως στις παραγράφους 73 – 79) (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών – ΔΛΠ 16 - 1998).

5.2 Διαφορές με το Δ.Λ.Π 38

5.2.1 Γενικά για το Ε.Γ.Λ.Σ και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, στον ισολογισμό υπάρχουν δυο βασικές κατηγορίες όπου εμφανίζονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η πρώτη είναι τα «έξοδα εγκατάστασης» ενώ η δεύτερη είναι οι «ασώματες ακινητοποιήσεις». Και οι δυο παραπάνω κατηγορίες εμφανίζονται στον ισολογισμό σε τρεις στήλες, η πρώτη αφορά το κόστος τους, η δεύτερη τις σωρευμένες αποσβέσεις τους ενώ η τρίτη το αναπόσβεστο υπόλοιπό τους. Επίσης, είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι η σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων κάτω από τις ελληνικές συνθήκες, διαφέρει με πολλές εταιρίες του εξωτερικού, οι οποίες δίνουν μεγάλη έμφαση στον τομέα της ανάπτυξης και της έρευνας, πράγμα ανύπαρκτο για τη χώρα μας. (Ντζανάτος 2008).

5.2.2 Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Παρόμοια με τα ενσώματα πάγια, ο Ισολογισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να περιλαμβάνει την αξία κτήσης, τις σωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Ενώ βάση του ΔΛΠ 38 στον Ισολογισμό εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως και λοιπά έξοδα σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο καταχωρούνται στο ενεργητικό και αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Ενώ ορισμένα άυλα στοιχεία, όπως, δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας και άλλα, αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 δεν υπάρχουν έξοδα εγκατάστασης. Στην πραγματικότητα όμως οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονταν στα έξοδα εγκατάστασης σύμφωνα με τα ΕΛΠ, σε μεγάλο βαθμό καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Έτσι, το λογισμικό που εμφανιζόταν στα έξοδα εγκατάστασης τώρα παρακολουθείται από το ΔΛΠ 38, στα άυλα στοιχεία. (Καραγιώργος Θ., 2006)

Στο Ε.Γ.Α.Σ, δεν γίνεται διαχωρισμός μεταξύ των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης και όλες οι δαπάνες εφόσον οδηγούν στην απόκτηση άυλου στοιχείου παγιοποιούνται. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα έξοδα ερευνών καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης και τα έξοδα ανάπτυξης καταχωρούνται υπό προϋποθέσεις ως άυλα στοιχεία.

Κατόπιν, το Δ.Λ.Π. 38 καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιεί ένα στοιχείο για να αναγνωρίζεται ως άυλο στοιχείο ενεργητικού. Τα κριτήρια αυτά είναι η αναγνωρισιμότητα, ο έλεγχος του στοιχείου από την οντότητα και η προσδοκία μελλοντικών ωφελειών που θα προκύψουν από το στοιχείο. Με τα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχουν ανάλογα κριτήρια και ένα άυλο στοιχείο είναι στοιχείο ενεργητικού μιας επιχείρησης όταν μπορεί να χρησιμοποιηθεί παραγωγικά για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Σε πολλές περιπτώσεις είναι αρκετά δύσκολο να γίνει διαχωρισμός μεταξύ ενός ενσώματου και ενός άυλου παγίου (π.χ σε μηχανήματα που περιλαμβάνουν και λογισμικό). Άλλοτε η αξία του λογισμικού είναι σημαντική από την αξία του παγίου που είναι μικρή ή και μηδενική ή και το αντίστροφο. Συνεπώς, απαιτείται σωστός διαχωρισμός για ένα τέτοιο πάγιο, στο τμήμα της ενσώματης και της ασώματης ακινητοποίησης, εφόσον ο διαχωρισμός είναι εφικτός, ειδάλλως θα αντιμετωπισθεί κατάλληλα με βάση τις οδηγίες του ΔΛ38. (Ντζανάτος Δ., 2008).

Επιπλέον, κατά τα Ε.Λ.Π. τα πάγια που η επιχείρηση χρησιμοποιεί με χρηματοδοτική μίσθωση δεν μπορούν να εμφανίζονται στο ενεργητικό μιας επιχείρησης, αυτό δεν ισχύει με τα Δ.Λ.Π. που επιτρέπουν να εμφανίζονται στο ενεργητικό και άυλα πάγια που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι ο συντελεστής απόσβεσης επιλέγεται από τη διοίκηση της εταιρίας βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου, δηλαδή η απόσβεση γίνεται με συντελεστές απόσβεσης που καθορίζονται από τον νόμο.

Με βάση το ΔΛΠ 38, τα άυλα στοιχεία που αποκτώνται δωρεάν αποτιμώνται σε εύλογες αξίες ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα.

Το άυλο στοιχείο της υπεραξίας της επιχείρησης (goodwill) θεωρείται ότι υπάρχει όταν η επιχείρηση έχει την ικανότητα να πραγματοποιεί κέρδη σε ποσοστό μεγαλύτερο από εκείνο που θεωρείται σαν “κανονικό κέρδος”. Το goodwill μπορεί να δημιουργηθεί από την ίδια την επιχείρηση ή να αγοραστεί. Συνεπώς, ενώ η υπεραξία, δηλαδή η ωφέλεια από την αγορά της άλλης επιχείρησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 δεν αποσβένεται, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (Σακέλλης Ε., 2005)

Σχετικά με τις συναλλαγματικές διαφορές από πίστωση ή δάνεια για απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογ/μός 16.15), σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ καταχωρούνται είτε στο ενεργητικό στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είτε στο παθητικό στις προβλέψεις (λογ/μοί 44.14 & 44.15). Με τον νόμο 3460/2006 οι διαφορές από την αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων καταχωρούνται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

Ενώ κατά ΔΛΠ καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων κατά ΔΛΠ γίνεται στο κόστος σύμφωνα με πόρισμα έκθεσης ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή. Μεταγενέστερα η διοίκηση μπορεί να τα αποτιμήσει είτε στο κόστος είτε στην εύλογη αξία. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ η αρχική καταχώρηση γίνεται στο κόστος και αναπροσαρμογή στην αξία τους γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/92 μόνο για τα ενσώματα πάγια στοιχεία των κατεχόμενων ακινήτων.

Τέλος, τα κατεχόμενα ασώματα πάγια με σκοπό να πωληθούν στο άμεσο μέλλον σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αποτιμώνται στη χαμηλότερη μεταξύ τιμής κτήσης και ρευστοποιήσιμης αξίας και εμφανίζονται διακεκριμένα στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Ενώ, κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα κατεχόμενα ασώματα πάγια με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον αποτιμώνται όπως όλα τα πάγια στην αξία κτήσης τους. (Σακέλλης Ε., 2005).

5.3 Διαφορές στις εγγραφές ανάμεσα στα Δ.Λ.Π και στο Ε.Γ.Λ.Σ

ΔΛΠ 16–Ενσώματα πάγια στοιχεία

Οι ενέργειες που ακολουθούν αναφέρονται σε όλους τους λογαριασμούς των ομάδων 11, 12, 13 & 14 του Γ.Λ.Σ.

1) Φορολογική Λογιστική

Στο προσαρμοσμένο ισοζύγιο της φορολογικής λογιστικής με 31.12.2010 εμφανίζονται οι εξής λογαριασμοί:

12.00.00.000 Μηχανήματα	
2.000,00	
66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
160.000,00	
12.99.02.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
	380.000 (προηγούμενες χρήσης)
	160.000 (χρήσης 2010)

2) Λογιστική με τα Δ.Λ.Π.

Ο ωφέλιμος χρόνος είναι 50 έτη, χωρίς αναπόσβεστη αξία, συνεπώς, οι αποσβέσεις είναι €2.000.000 / 50 έτη = €40.000. Ακυρώνονται οι αποσβέσεις της φορολογικής λογιστικής και γίνονται οι αποσβέσεις των Δ.Λ.Π. ως εξής:

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	12.99.02.000	Αποσβεσμένα μηχανήματα			160.000	
			66.02.00.000	Αποσβέσεις μηχανημάτων		160.000
2	66.02.00.000	Αποσβέσεις μηχανημάτων			40.000	
			12.99.02.000	Αποσβεσμένα μηχανήματα		40.000

Ο αναβαλλόμενος φόρος για τη χρήση 2010 είναι:

€160.000 αποσβέσεις φορολογικής λογιστικής > €40.000 αποσβέσεις Δ.Λ.Π.,
και €160.000 - €40.000 = €120.000 * 24% = €28.800 και η εγγραφή επειδή οι φορολογικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες από αυτές των Δ.Λ.Π. γίνεται:

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
	86.60.00.000	Έξοδο από φόρο εισοδήματος			28.800	
			45.50.00.012	Αναβαλλόμενοι φόροι από μηχανήματα		28.800

ΔΛΠ 38-Αύλα πάγια στοιχεία

1) φορολογική λογιστική

Στο προσαρμοσμένο ισοζύγιο της φορολογικής λογιστικής με 31.12.2010 εμφανίζονται οι εξής λογαριασμοί:

16.14.00.000 Έξοδα κτήσης ακινήτων	
50.000,00	
66.05.14.000 Αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακινητοποιήσεων	
10.000,00	
16.99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινήτων	
	10.000,00

2) Λογιστική με τα Δ.Λ.Π.

Επειδή τα έξοδα κτήσης ενσωματώνονται στα ακίνητα γίνονται οι εξής λογιστικές εγγραφές :

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	11.00.00.000	Κτίρια απογραφής			50.000	
			16.14.00.000	Έξοδα κτήσης ακινήτων		50.000
2	16.99.14.000	Αποσβεσμένα έξοδα			10.000	
			66.05.14.000	Αποσβέσεις εξόδων		10.000

Αν ο ωφέλιμος χρόνος χρήσης του ακινήτου εκτιμάται στα 50 έτη, τότε

$€50.000 / 50\text{έτη} = €1.000$ αποσβέσεις, και γίνονται οι εγγραφές:

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
	66.01.00.000	Αποσβέσεις κτιρίων			1.000	
			11.99.00.000	Αποσβεσμένα κτίρια		1.000

Ο αναβαλλόμενος φόρος για τη χρήση 2010 είναι: €10.000 αποσβέσεις φορολογικής λογιστικής - €1.000 αποσβέσεις

$\Delta.Λ.Π. = €9.000 * 24\% = €2.160$ και η εγγραφή επειδή οι φορολογικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες από αυτές των Δ.Λ.Π. γίνεται:

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
	86.60.00.000	Έξοδο από φόρο εισοδήματος			2.160	
			45.50.00.011	Αναβαλλόμενοι φόροι από κτίρια		2.160

Στην περίπτωση που ήταν λιγότερες οι φορολογικές αποσβέσεις, π.χ. €2.000 και των Δ.Λ.Π. €3.000, τότε η διαφορά θα ήταν: $€3.000 - €2.000 = €1.000 * 24\% = €240$ και η εγγραφή:

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
	18.50.00.016	Αναβαλλόμενοι φόροι ασώματων ακινητοποιήσεων			240	
			86.70.00.000	Έσοδο από φόρο εισοδήματος		240

3) φορολογική λογιστική

Στοπροσαρμοσμένο ισοζύγιο της φορολογικής λογιστικής με 31.12.2010 εμφανίζονται οι εξής λογαριασμοί:

16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης α' εγκατάστασης	
20.000,00	
66.05.10.000 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης	
4.000,00	
16.99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα ίδρυσης	
	4.000,00

4) Λογιστική με τα Δ.Λ.Π.

Δεν υπάρχει ο λογ. 16 στα Δ.Λ.Π., οπότε γίνονται οι παρακάτω εγγραφές:

A/A	ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ		ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	16.99.10.000	Αποσβεσμένα έξοδα			4.000	
			16.10.00.000	Έξοδα ίδρυσης		4.000
	68.50.16.000	Ζημίες απομείωσης άυλων στοιχείων			16.000	
			16.10.00.000	Έξοδα ίδρυσης		16.000

Το γενικό καθολικό στα Δ.Λ.Π. γίνεται:

16.10.00.000 Έξοδα ίδρυσης α' εγκατάστασης	
20.000	
	4.000,00
	16.000,00
66.05.10.000 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης	
4.000	
16.99.14.000 Αποσβεσμένα έξοδα ίδρυσης	
4.000,00	4.000,00
68.50.16.000 Ζημίες απομείωσης άυλων στοιχείων	
16.000	

Ο αναβαλλόμενος φόρος για τη χρήση 2010 είναι:

$€20.000 * 24\% = €4.800$ χρησιμοποιείται το ποσό €20.000 και όχι το ποσό €16.000, διότι ο λογ. 16 δεν μεταφέρεται στα ακίνητα ή σε άλλο λογαριασμό), επίσης, επειδή οι αποσβέσεις με τα Δ.Λ.Π. είναι €20.000 >€4.000 της φορολογικής λογιστικής γίνεται και η εγγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στην παρούσα εργασία επιχειρήθηκε σύγκριση ανάμεσα στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. που αφορούν τόσο τις ενσώματες όσο και τις ασώματες ακινητοποιήσεις, με σκοπό τον εντοπισμό των διαφορών τους και των μεταβολών στη οικονομική θέση μιας οντότητας κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. 16 και 38.

Το Δ.Λ.Π. 16 αλλάζει σημαντικά την εικόνα των αποτελεσμάτων και των ισολογισμών πολλών επιχειρήσεων, καθώς με τις οδηγίες του μεταβάλλει τόσο της αποσβέσεις των παγίων όσο και την αποτίμησή τους με αποτέλεσμα την δημιουργία υπεραξίας, κάτι που δεν συνέβαινε με τα Ε.Λ.Π. που όπως έχει αναφερθεί, είχαν κυρίως φορολογικό προσανατολισμό.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 38 είναι μια πληρέστερη προσέγγιση για τα άυλα στοιχεία, από τα Ε.Λ.Π. με κυριότερη διαφορά αυτή της μη κεφαλαιοποίησης των εξόδων εγκατάστασης και των αυστηρών κριτηρίων για την αναγνώριση των άυλων στοιχείων. Επίσης, το θέμα των άυλων περιουσιακών στοιχείων, αποτελεί μια καθημερινή ενασχόληση για τις επιχειρήσεις. Η μέτρηση και διοίκηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι τόσο εύκολο και δεν γίνεται με τον ίδιο τρόπο με τα υλικά.

Η ύπαρξη και εφαρμογή απλώς και μόνο των Δ.Λ.Π. 16 και 38 ωστόσο, δεν αποτελεί παράγοντα ανάπτυξης για μια οντότητα καθώς απαιτείται ορθή κρίση της διοίκησης για πολλά θέματα, όπως η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων και κατά συνέπεια η επιρροή των αποσβέσεων στα αποτελέσματα, η αναγνώριση ορισμένων παγίων που αποκτώνται για περιβαλλοντικούς ή άλλους σχετικούς λόγους, η αναγνώριση στοιχείων που σχετίζονται με αντικαταστάσεις και επιθεωρήσεις και ενδέχεται να πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ή όχι και άλλες εκτιμήσεις. Από τα σημαντικότερα στοιχεία που εισάγουν τα Δ.Λ.Π. 16 και 38 είναι η δυνατότητα επιλογής ανάμεσα στο μοντέλο κόστους και το μοντέλο επανεκτίμησης στην εύλογη αξία. Η επιλογή αυτή δεν γίνεται τυχαία από την διοίκηση μίας επιχείρησης αλλά χρησιμοποιείται προς το συμφέρον και την κερδοφορία της δεύτερης. Αν η διοίκηση επιθυμεί να παρουσιάσει αυξημένα κέρδη για την επιχείρηση, είναι λογικό να επιλέξει το μοντέλο κόστους και όχι το μοντέλο επανεκτίμησης. Με τον τρόπο αυτό, οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται επί του ιστορικού κόστους και θα είναι μικρότερες, με αποτέλεσμα τα κέρδη να είναι περισσότερα.

Αν είχε γίνει επανεκτίμηση, θα παρουσιάζονταν αυξημένες αποσβέσεις, οι οποίες θα αποσπούσαν μεγαλύτερο μέρος των κερδών. Από την άλλη, αν η διοίκηση μιας επιχείρησης θέλει να παρουσιάσει αυξημένα ίδια κεφάλαια, θα επιλέξει την επανεκτίμηση, με σκοπό την δημιουργία αποθεματικού επανεκτίμησης που θα αυξάνει την καθαρή θέση της επιχείρησης. Η δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικού αναπροσαρμογής από την επανεκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων αποτελεί σημαντικό εργαλείο στα χέρια των διοικήσεων των επιχειρήσεων. Αυτό ουσιαστικά σημαίνει, ότι η διοίκηση έχει την δυνατότητα να εμφανίζει αυξημένη την καθαρή της οντότητας, προχωρώντας σε μια αναπροσαρμογή τις αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

Κάτι αντίστοιχο μπορεί να γίνει και με την αναγνώριση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 οι δαπάνες έρευνας δεν αναγνωρίζονται στα 73 άυλα στοιχεία ενεργητικού μιας επιχείρησης αλλά στα έξοδα της, συνεπώς για τις δαπάνες αυτές οι διοίκηση της επιχείρησης δεν έχει τη δυνατότητα επιλογής του λογιστικού χειρισμού της προς το συμφέρον της επιχείρησης. Για τις δαπάνες ανάπτυξης όμως, θέτει ορισμένα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται ώστε αυτές να αναγνωρίζονται στα άυλα στοιχεία μιας επιχείρησης. Τα κριτήρια αυτά θεωρούνται αυστηρά και σαφώς προσδιορισμένα. Ωστόσο, και πάλι, η διοίκηση της οντότητας μπορεί να αποφύγει την αναγνώριση ενός στοιχείου στην περίπτωση που επιθυμεί να παρουσιάσει αυξημένα έξοδα.

Στην εργασία αυτή έγινε σύγκριση ανάμεσα στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. για τα ενσώματα και άυλα στοιχεία και στις αντίστοιχες διατάξεις των Δ.Λ.Π. 16 και 38. Δεν πραγματοποιήθηκε εμπειρική έρευνα. Για περαιτέρω έρευνα και πιο ολοκληρωμένα συμπεράσματα θα ήταν απαραίτητη η διεξαγωγή εμπειρικής έρευνας σε δείγμα επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και η σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους πριν και κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. 16 και 38 ώστε να εκτιμηθούν οι μεταβολές σε ποσά όπως αποσβέσεις, κόστη εγκατάστασης, άυλα στοιχεία ενεργητικού, ίδια κεφάλαια κ.α. Με τον τρόπο αυτό θα προέκυπταν και ποσοτικά αποτελέσματα για το ποσοστό των επιχειρήσεων που επιλέγουν την αποτίμηση σε ιστορικά κόστη και των επιχειρήσεων που επιλέγουν την αποτίμηση σε εύλογες αξίες, για το ποσοστό της αύξησης ή μείωσης της καθαρής θέσης σε επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν την αξία των παγίων τους κ.λπ. Περεταίρω μελέτη για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων θα ήταν χρήσιμο να γίνει με ανάλυση όχι μόνο των προτύπων 16 και 38, αλλά και άλλων σχετικών με τα πάγια στοιχεία Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. όπως του Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα», Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων», Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», Δ.Π.Χ.Π. 5 «Πάγια κατεχόμενα προς πώληση και διακοπτόμενες δραστηριότητες» κ.α.

Αδιαμφισβήτητα, η εφαρμογή των ΔΛΠ αποτελεί σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλισθεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρίες του εξωτερικού. Ωστόσο, τίθενται κάποια θέματα προς συζήτηση όπως κατά πόσο οι επιχειρήσεις θα είναι έτοιμες για την εφαρμογή και εάν η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μεταβάλει σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Ας σημειωθεί ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ, πέραν της λογιστικής απεικόνισης, απαιτεί επεξεργασία νέων στοιχείων και πληροφοριών. Έτσι, ο λογιστής δεν είναι απλώς καταχωρητής λογαριασμών αλλά γίνεται εκτιμητής κάνοντας προεξοφλήσεις, μελέτες αποτίμησης, πίνακες διαφορών κτλ. Προοδευτικά λοιπόν το επάγγελμα του λογιστή εξελίσσεται και οι λογιστές αναλαμβάνουν και άλλους ρόλους, όπως εκείνο του στρατηγικού συμβούλου μίας επιχείρησης, του διευθύνοντος οικονομικού συμβούλου μίας εταιρείας, κ.λ.π.

Συνεπώς, στα χρόνια που ακολουθούν, οι ευκαιρίες απασχόλησης για τους λογιστές θα διευρύνονται σε διάφορους τομείς, καθώς αναλαμβάνουν περισσότερους υπεύθυνους ρόλους στις επιχειρήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Baruch Lev, Leonardo Canibano, Bernard Marr, 2005. *An accounting perspective on intellectual capital*, Perspectives on intellectual capital, B. Marr (Ed.), Chapter 3, Oxford, pp 42-55.
- Grant Thornton, 2004. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, I.F.R.S. : αναλυτική παρουσίαση*. Α' Τόμος, Α' Έκδοση, Αθήνα.
- Grant Thornton, 2006. *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-I.F.R.S. : αναλυτική παρουσίαση*. Β Τόμος, Β Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα.
- Grant Thornton, 2006. *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-I.F.R.S. : αναλυτική παρουσίαση*. Γ Τόμος, Β' Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα.
- Stephen P., 2003. *Accounting for intangible assets: current requirements, key players and future directions*. European Accounting Review.
- Sudipta Basu, *Has the importance of intangibles really grown? And if so, why?*. Accounting and Business Research, Vol 38, No 3, 2008
International Accounting Policy Forum, pp 171-190 .
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 2006*.
Νομική Βιβλιοθήκη, έκδοση 2007.
- Καβαβιάδης Λ., 2003. *Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Ipirotiki Software & Publications s.a., Αθήνα.
- Καραγιάννης Ι. Δημήτριος & Καραγιάννης Δ. Ιωάννης & Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, 2007. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.)*. Έκδοση Δεύτερη, Θεσσαλονίκη.
- Καραγιάννης Δ.Ι., 2002. *Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, 5η έκδοση. Θεσσαλονίκη.
- Καραγιώργος Θ., & Πετρίδης Ι., 2006. *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Α.Π) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ) – Θεωρία και Πράξη*. Εκδόσεις: Γερμανός, Θεσσαλονίκη.

- Ντζανάντος Δ., 2008. *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά*. Εκδόσεις: Καστανιώτη, Θεσσαλονίκη
- Πρωτοψάλτης Ν. & Βρουστούρης Π., 2002. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες*. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Εκδόσεις: Σταμούλη Α.Ε, Αθήνα.
- Πρωτοψάλτης Ν. Γ. & Κεραμόντε Γ. Α., 2007. *Κωδικοποίηση Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομική Πληροφόρησης Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων και Διερμηνειών*. Εκδόσεις: Σταμούλης, Αθήνα.
- Σακέλλης Ε., 2005. *Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*. Εκδόσεις: Ε. Σακέλλη, Αθήνα.
- Σακέλλης Ε., 2002. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία*. Εκδόσεις: Ε. Σακέλλη, Αθήνα.
- Σταυρόπουλος Αντ. & Βαζακίδης Αθ. & Τσόπογλου Στ. 2004. *Χρηματοοικονομική Λογιστική, Λογιστικό Σχέδιο*, Θεσσαλονίκη.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), 1998. *ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ (Αριθμός 16-Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις)*. Αθήνα.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), 1998. *ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ (Αριθμός 38-Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία)*. Αθήνα.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), 1998. *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΟΑ (Εισαγωγή στα Δημοσιευμένα κείμενα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)*, Αθήνα.
- Φίλος Ι., 2003. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός πρώτης εφαρμογής*, Εκδόσεις: Πάμισος, Αθήνα.
- Φορολογική Επιθεώρηση, 2007. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Ειδική Έκδοση, Κωδικός : 2083, Ιανουάριος.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Athianos S., Vazakidis A. and Dritsakis N., *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece*. 4th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association, University of Piraeus, 16-17 December 2005.

Barth M., Landsman W., and Lang M., *International Accounting Standards Accounting Quality* September 2007, Research Paper No. 1976.
Available at SSRN: <http://ideas.repec.org/p/ecl/stabus/1976.html>

Hung Mingyi and Subramanyam K.R., *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Review of Accounting Studies, Forthcoming, 2004.
Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=622921>

Grant Thornton, 2006. *Οι επιπτώσεις των I.F.R.S. κατά την πρώτη εφαρμογή τους στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρίες*.
Available at : http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc1_1_01/01/2006_140328

Grant Thornton, 2007. *Επιπτώσεις εφαρμογής των ΔΠΧΠ στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες για τη χρήση 2006*.
Available at : http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc1_1_01/01/2006_140328

Σταυρόπουλος Αντώνιος, *Ιστορική αναδρομή απόφορολογικής πλευράς και λογιστική παρακολούθηση των επισφαλών απαιτήσεων*. 18ο Εθνικό Συνέδριο ΕΕΕΕ, Κοζάνη 15-17 Ιουνίου 2006.

Σταυρόπουλος Αντώνιος, *Οι αποσβέσεις ενσώματων – ασώματων παγίων στη χώρα μας και σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Τιμητικός τόμος Μαρίας Νεγρεπόντη – Δελιβάνη, Έκδοση: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2006.

Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, *Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών*. Ιανουάριος 2002.

ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

www.taxheaven.gr

www.scholar.google.gr

www.iasb.org

www.ase.gr

www.e-forologia.gr

www.fle.gr