



**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

ΔΔΠ 16-ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

της

ΔΕΒΕΤΖΗ ΔΕΣΠΟΙΝΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: **ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ**

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

Νοέμβριος 2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη συγκεκριμένη διπλωματική παρουσιάζεται μια ανάλυση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 που αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις των οικονομικών μονάδων.

Αρχικά γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση με σχολιασμό σημαντικών άρθρων που αναφέρονται κυρίως στις αναπροσαρμογές των παγίων και την τακτική των επιχειρήσεων όσον αφορά την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων.

Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο που τηρείται τόσο στα Ελληνικά όσο και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Έπειτα γίνεται εκτενής αναφορά του Προτύπου 16 που αφορά την αποτίμηση, την αναπροσαρμογή, την απόσβεση καθώς και την φορολογική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Σε επόμενη παράγραφο επισημαίνονται συνοπτικά διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα δύο Πρότυπα, Ελληνικά και Διεθνή.

Ακολουθεί η εφαρμογή πρακτικών παραδειγμάτων που βοηθούν στην καλύτερη κατανόηση της λογιστικής αντιμετώπισης των θεμάτων που αφορούν τις ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Τέλος, γίνεται η εξαγωγή κάποιων συμπερασμάτων και προτείνονται θέματα για μελλοντική έρευνα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	1
1.2 Δομή Εργασίας.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2-ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3-ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	6
3.1 Θεμελιώδεις Λογιστικές Παραδοχές	6
3.2 Βασικές Λογιστικές Αρχές.....	7
3.3 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	7
3.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	7
3.5 Εισαγωγή στο ΔΛΠ 16 ‘Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις’	9
3.5.1 Σκοπός Του Προτύπου.....	9
3.5.2 Πεδίο Εφαρμογής.....	10
3.5.3 Εννοιολογική Προσέγγιση.....	10
3.5.4 Αναγνώριση Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων	11
3.5.5 Αρχική Αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	12
3.5.6 Ανταλλαγές Παγίων Στοιχείων.....	13
3.5.7 Μεταγενέστερες Δαπάνες.....	14
3.5.8 Αποτίμηση Μετά Την Αρχική Καταχώρηση.....	14
3.5.9 Αποσβέσεις Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων.....	16
3.5.10 Μείωση Της Αξίας Παγίου Στοιχείου	20
3.5.11 Απόσυρση και Διάθεση Παγίων	20
3.5.12 Ενσώματα Πάγια και Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	21
3.5.13 Γνωστοποιήσεις	22
3.5.15 Η εφαρμογή του Προτύπου 16	24
3.5.16 Τι Ίσχυε Μέχρι Σήμερα Για Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4-ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 16.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	48
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών σ' αυτούς που λαμβάνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις αλλά και σ' αυτούς που θέλουν να επενδύσουν. Οι τελευταίοι αντλούν τα οικονομικά στοιχεία κάθε επιχείρησης μέσω της δημοσιοποίησης που αυτές παρέχουν. Είναι λοιπόν προφανές ότι τα στοιχεία αυτά αποκτούν μεγαλύτερη σπουδαιότητα όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα όχι μόνο στα πλαίσια της επιχείρησης αυτής καθ' αυτής αλλά και μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων και διαφόρων χωρών. Για να είναι λοιπόν συγκρίσιμα αυτά τα στοιχεία χρειάζεται η εφαρμογή των ίδιων λογιστικών αρχών, μεθόδων και γενικά διαδικασιών επεξεργασίας αριθμητικών μεγεθών, που εκφράζουν την ζωή και την οικονομική κατάσταση, από όλες τις επιχειρήσεις.

Μπορεί λοιπόν να ειπωθεί ότι η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερος σημαίνουσα βαρύτητα τόσο για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους όσο και για την ιδιωτική οικονομία αλλά και για το λογιστικό επάγγελμα.

Με την λογιστική τυποποίηση επιτυγχάνονται:

- η παροχή αντικειμενικών πληροφοριών τόσο στους διοικούντες της επιχείρησης όσο και στους πιστωτές με αποτέλεσμα την ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και την αύξηση της παραγωγικότητας,
- η εξασφάλιση αξιόπιστων και προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής (αμοιβές, κέρδη) και της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής (φορολογικό σύστημα),
- η απλούστευση κι η αποτελεσματική άσκηση κάθε είδους ελέγχων,
- η διευκόλυνση κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών,
- η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης επί ορθολογικών βάσεων,
- η διευκόλυνση της μηχανοργάνωσης των επιχειρήσεων με σύγχρονα λογιστικά συστήματα με αποτέλεσμα την μείωση του λειτουργικού κόστους,
- η καθιέρωση ενιαίου τύπου οικονομικών καταστάσεων με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών,
- η πλήρης και ορθή κοστολόγηση,
- η βελτίωση και προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος.

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η ανομοιογένεια των εφαρμοστέων λογιστικών κανόνων σε διεθνές επίπεδο αποτελεί μια πραγματικότητα. Τα λογιστικά πρότυπα που τηρούν οι ΗΠΑ είναι τα GAAP ενώ τα κράτη που δεν είναι μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης εφαρμόζουν καθένα κάποιο δικό τους λογιστικό σύστημα. Οι χώρες που ανήκουν στην ευρωπαϊκή ένωση ακολουθούν την εναρμόνιση των κανόνων λογιστικής που επήλθε για τις εταιρίες με την τέταρτη και έβδομη οδηγία.

Σύμφωνα λοιπόν με όλα όσα έχουν αναφερθεί παραπάνω καθίσταται επιτακτική η ανάγκη της σύγκλισης των εκάστοτε διεθνών λογιστικών κανόνων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτά που διασφαλίζουν μια υψηλή ακρίβεια στην πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων και τις καθιστούν συγκρίσιμες και κατανοητές ανεξαρτήτως της χώρας προέλευσής τους.

Σκοπός της συγκεκριμένης διπλωματικής είναι να αποτελέσει για τον αναγνώστη ένα εγχειρίδιο που αφορά τα ενσώματα πάγια έτσι όπως αυτά παρουσιάζονται, εξετάζονται και αναλύονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πέρας της συγκεκριμένης διπλωματικής θα μπορούν να απαντηθούν ερωτήματα όπως:

- Με ποιο τρόπο γίνεται η αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων κατά την αρχική αναγνώρισή τους αλλά και μετά από αυτήν;
- Τι επιπτώσεις έχει η επιλογή της μεθόδου της αναπροσαρμογής, για την αποτίμηση των ενσώματων παγίων, στην χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων;
- Ποιες είναι οι σημαντικές διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όσον αφορά τα ενσώματα πάγια;

1.2 Δομή Εργασίας

Στην παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζεται και αναλύεται, θεωρητικά και πρακτικά, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 'Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις'. Η εργασία αποτελείται από τέσσερα μέρη.

Στο πρώτο μέρος γίνεται μια αναφορά στις βασικές παραδοχές και αρχές που διέπουν την λογιστική και εν συνεχεία στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αμέσως επόμενα γίνεται λόγος για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για τους σκοπούς της επιτροπής των ΔΛΠ (IASB) καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.

Στο δεύτερο μέρος γίνεται μια εκτενής ανάλυση του ΔΛΠ 16 'Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις'. Εξετάζεται το πεδίο εφαρμογής, ο σκοπός του και ότι αφορά σε αναγνώριση, επιμέτρηση, αναπροσαρμογές και αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα πάντα με το πλαίσιο κανόνων που υιοθετούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Στο τρίτο κομμάτι θα γίνει μια σύγκριση των ΕΛΠ με τα ΔΛΠ. Θα προσπαθήσουμε να εξετάσουμε διεξοδικά τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, στο τέταρτο και τελευταίο κομμάτι, μετά την ανακεφαλαίωση των αποτελεσμάτων από την ανάλυση του ΔΛΠ 16, θα γίνει εξαγωγή κάποιων συμπερασμάτων και θα προσπαθήσουμε να προτείνουμε τυχόν βελτιώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Το ΔΛΠ 16 δίνει τη δυνατότητα επιλογής δύο μεθόδων για την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Αυτές είναι η μέθοδος του κόστους και η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Πολλές φορές επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται αυτό το περιθώριο επιλογής που δίνει το Πρότυπο με σκοπό είτε μια κερδοφορία που είναι μεγαλύτερη απ'ότι πραγματικά είτε μια πιο όμορφη εικόνα του ισολογισμού τους με χαμηλό δείκτη δανείων προς ίδια κεφάλαια.

Στη συνέχεια, θα γίνει μια παρουσίαση ερευνών που έχουν διεξαχθεί σε διάφορα κράτη και έχουν επίκεντρο την αναπροσαρμογή των παγίων. Οι παρακάτω έρευνες, οι οποίες θα σχολιαστούν, μας δείχνουν και τους λόγους που κάποιες επιχειρήσεις επιλέγουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής για την αναγνώριση των περιουσιακών τους στοιχείων. Ας δούμε λοιπόν ορισμένες ενδιαφέρουσες έρευνες:

Οι Jaggi and Tsui (2001) στην έρευνα που πραγματοποίησαν στο Hong Kong για την περίοδο 1991-1995, κατέληξαν στο συμπέρασμα της θετικής συσχέτισης της αναπροσαρμογής των παγίων με την μελλοντική απόδοση των επιχειρήσεων έτη μετά την αναπροσαρμογή, πράγμα που δείχνει ότι οι διαχειριστές, μέσω της ανοδικής αναπροσαρμογής στρέφονται στη μέθοδο της εύλογης αξίας για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Ακόμη τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι αναπροσαρμογές των παγίων βελτιώνουν την ικανότητα δανεισμού των εταιριών. Τέλος, τα ευρήματα της έρευνας δείχνουν να υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της αξίας αναπροσαρμογής και τις τιμές των μετοχών και των αποδόσεών τους. Επίσης σημαντικό κίνητρο φαίνεται να είναι και η αύξηση της δανειοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης.

Ο Missonier-Piera (2007) ερεύνησε τα οικονομικά κίνητρα της αναπροσαρμογής των παγίων σε εισηγμένες Ελβετικές εταιρίες. Το δείγμα το οποίο συγκέντρωσαν αποτελείται από εισηγμένες εταιρίες στην Ελβετία, για τις περιόδους 1994, 1997 και 2000. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ αναπροσαρμογής, μόχλευσης και ποσοστού πωλήσεων στο εξωτερικό αλλά αρνητική σχέση με τις επενδυτικές ευκαιρίες. Φαίνεται λοιπόν ότι η ανοδική αναπροσαρμογή των παγίων χρησιμοποιείται ως μέθοδος σηματοδότησης της επιπλέον δανειοληπτικής ικανότητας, της αύξησης της πιστοληπτικής ικανότητας τους καθώς επίσης και για την μείωση της πιθανότητας της παραβίασης των συμβατικών τους υποχρεώσεων. Επίσης, μέσα από την έρευνα προκύπτει ότι τα επιτόκια έχουν γίνει μικρότερα σε επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν προς τα πάνω τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους.

Οι Aboody et al. (1999), στην έρευνα τους για τις επανεκτιμήσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των μελλοντικών επιδόσεων σε εταιρίες της Μεγάλης Βρετανίας, παρατήρησαν ότι οι αναπροσαρμογές που γίνονται στα πάγια από της βρετανικές εταιρίες παρουσιάζουν θετική συσχέτιση με την μελλοντική επίδοση των εταιριών και συνεπώς με τα λειτουργικά έσοδα. Αυτό δείχνει ότι οι αναπροσαρμογές αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές στην αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Τέλος, επισημαίνεται ότι η σχέση μεταξύ αναπροσαρμογής και τιμής δεν είναι τόσο ισχυρή σε επιχειρήσεις που έχουν υψηλό δείκτη χρέους προς ίδια κεφάλαια.

Οι Whittred and Chan (1992) στην έρευνα τους επιλέγουν ένα δείγμα 200 βιομηχανικών επιχειρήσεων στην Αυστραλία για την περίοδο 1980-1984 και καταλήγουν στο συμπέρασμα της θετικής συσχέτισης των αναπροσαρμογών με τις ευκαιρίες ανάπτυξης, την χρηματοοικονομική μόχλευση και την περιορισμένη πιστοληπτική ικανότητα.

Οι Gaevemynck and Veugelers (1999) σε δείγμα Βελγικών επιχειρήσεων την περίοδο 1989-1994, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις επιλέγουν την αναπροσαρμογή των παγίων τους όταν η καθαρή τους θέση είναι χαμηλή και βρίσκονται κοντά στην παραβίαση των υποχρεώσεών τους προς τους δανειστές. Αντίθετα, εταιρίες των οποίων η απόκλιση στην απόδοση ήταν υψηλή και τα χρέη προς τα ίδια κεφάλαια σε χαμηλά επίπεδα είχαν μεγαλύτερες πιθανότητες να μην προβούν σε αναπροσαρμογή των παγίων τους.

Οι Ballas et al. (2014) χρησιμοποίησαν ένα δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων για τα έτη 2005, 2007 και 2009. Μελέτησαν τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιλογή των επιχειρήσεων στην επιλογή της μεθόδου αναγνώρισης των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων (μέθοδος κόστους και μέθοδος αναπροσαρμογής). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι μοχλευμένες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους για την επιμέτρηση των παγίων τους μετά την αρχική αναγνώριση. Αυτά τα ευρήματα βέβαια δεν βασίζονται πάνω στην υπόθεση των συγγραφέων ότι οι περισσότεροι μοχλευμένες επιχειρήσεις υιοθετούν των μέθοδο της αναπροσαρμογής με σκοπό να αυξήσουν την αξία των στοιχείων του ενεργητικού τους και των ιδίων κεφαλαίων τους και να αποφευχθεί η παραβίαση του χρέους απέναντι στους δανειστές τους. Πιθανόν η αρνητική επίδραση που μπορεί να έχει η μέθοδος της αναπροσαρμογής στο εισόδημα των επιχειρήσεων αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις από την υιοθέτησή της. Τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας έδειξαν επίσης ότι οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο του κόστους για την αναγνώριση των στοιχείων του παγίου ενεργητικού τους μετά την αρχική αναγνώριση συμμορφώνονται με τις ανάγκες γνωστοποίησης που προϋποθέτουν τα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 36. Αντιθέτως, οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής παρουσιάζουν χαμηλότερα ποσοστά συμμόρφωσης.

Οι Lin and Peasnell (2000) στην έρευνα τους μελέτησαν την επιλογή της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σε ένα δείγμα εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου για το χρονικό διάστημα 1989-1991. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν μια υψηλή συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής των παγίων και της μείωσης των ιδίων κεφαλαίων. Αποδείχθηκε επίσης ότι η αναπροσαρμογή των παγίων σχετίζεται θετικά με το μέγεθος της εταιρίας, της μόχλευσης και της έντασης των ενσώματων παγίων ενώ υπάρχει αρνητική σχέση με την ρευστότητα της εταιρίας.

Επίσης σε έρευνα τους οι Lin και Peasnell εξετάζουν αν οι επιχειρήσεις αναπροσαρμόζουν τα πάγια τους και αν συμμορφώνονται με το ΔΛΠ 16. Διαπίστωση της έρευνας τους αποτελεί το γεγονός ότι η αναπροσαρμογή των παγίων σχετίζεται θετικά με το μέγεθος της επιχείρησης, τη μόχλευση και με το αν η επιχείρηση δεν είχε αναπροσαρμόσει τα πάγια της τα προηγούμενα δύο χρόνια. Όσον αφορά τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων στο ΔΛΠ 16 διαπίστωσαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση με το μέγεθος, την κερδοφορία και την ένταση των ενσώματων παγίων της επιχείρησης.

Οι Brown et al. (1992) με την μελέτη τους προσπάθησαν να εξηγήσουν γιατί οι Αυστραλιανές εταιρίες αναπροσαρμόζουν την αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όταν μια αναπροσαρμογή από μόνη της δεν επιφέρει καμία επίδραση στις ταμιακές ροές και επίσης είναι δαπανηρή στη διενέργειά της. Με την επιλογή δύο δειγμάτων περίπου γύρω στις 200

Αυστραλιακές εταιρίες για τις περιόδους 1974-1977 και 1984-1986 η έρευνα απέδειξε ότι εταιρίες που χρησιμοποιούν την μέθοδο της αναπροσαρμογής είναι εκείνες που εμφανίζουν υψηλό δείκτη μόχλευσης, βρισκόταν σε ιδιαίτερα επικίνδυνο σημείο όσον αφορά την παραβίαση των δανειακών τους δεσμεύσεων, ήταν μεγαλύτερες στο μέγεθος, είχαν σχετικά υψηλότερη τοποθέτηση σε ακίνητα και παρουσίαζαν χαμηλότερα αφορολόγητα αποθεματικά.

Οι Christensen and Nikolaev (2009) εξετάζουν για ποιο λόγο οι εταιρίες επιλέγουν την εύλογη αξία ή το ιστορικό κόστος ως μέθοδο αποτίμησης των περιουσιακών τους στοιχείων. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το ιστορικό κόστος κυριαρχεί της εύλογης αξίας. Φαίνεται ότι οι εταιρίες που χρησιμοποιούν την εύλογη αξία, βασίζονται στο να χρηματοδοτούν το χρέους τους και να επισημάνουν στους πιστωτές τους την αξία της ρευστοποίησης των παγίων τους. Ακόμη, εταιρίες που έχουν λιγότερες ευκαιρίες ανάπτυξης είναι πιο πιθανό να δεσμευτούν με την εύλογη αξία.

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορεί να διεξαχθεί το συμπέρασμα ότι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την μέθοδο του κόστους παρουσιάζουν μια διογκωμένη κερδοφορία κι αυτό γιατί οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται πάνω στο ιστορικό κόστος και προφανώς είναι μικρότερες απ'ότι αν χρησιμοποιούνταν η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Η κερδοφορία λοιπόν σχηματίζεται γιατί είναι γνωστό ότι μικρότερες αποσβέσεις συνεπάγονται μεγαλύτερα αποτελέσματα. Επίσης, επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την μέθοδο της αναπροσαρμογής εμφανίζονται με ισχυρότερο ισολογισμό και χαμηλό δείκτη δανείων προς ίδια κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Θεμελιώδεις Λογιστικές Παραδοχές

Η λογιστική αποτελεί μια επιστημονική τεχνική η οποία ασχολείται με την ανάλυση, την καταγραφή και την παρουσίαση όλων των οικονομικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα σε μια οικονομική μονάδα. Παρέχει πληροφορίες στην ίδια την επιχείρηση, στους εντός και εκτός αυτής ενδιαφερομένους και γενικότερα στο κοινωνικό σύνολο. Λειτουργεί σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον και είναι υποχρεωμένη να ανταποκρίνεται στους περιορισμούς που αυτό θέτει. Οι περιορισμοί αυτοί καλούνται παραδοχές και βάση αυτών μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα πάνω στο γνωστικό πεδίο της λογιστικής.

Οι Καραγιώργος και Παπαδόπουλος στο βιβλίο τους ‘Χρηματοοικονομική Λογιστική’ αναφέρουν τις τέσσερις θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές οι οποίες είναι οι εξής:

Παραδοχή της επιχειρηματικής οντότητας

Κάθε οικονομική μονάδα αποτελεί μια ιδιαίτερη λογιστική ενότητα η οποία διαθέτει τη δική της περιουσία, τους δικούς της χρηματοδότες και τις δικές της συναλλαγές και η οποία παρακολουθεί λογιστικά όλα τα παραπάνω. Η παραδοχή αυτή οριοθετεί την περιοχή παροχής των οικονομικών πληροφοριών της κάθε οικονομικής μονάδας αλλά και διακρίνει τις συναλλαγές της επιχείρησης με τις προσωπικές συναλλαγές του ιδιοκτήτη της.

Παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης

Με βάση αυτήν την παραδοχή κάθε επιχείρηση συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με την προϋπόθεση ότι θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα και δεν αναμένεται η άμεση ρευστοποίηση της είτε λόγω πρόθεσης είτε λόγω ανάγκης.

Παραδοχή της νομισματικής μονάδας μέτρησης

Η παραδοχή αυτή στηρίζεται στο ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν μόνο τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που μπορούν να εκφραστούν σε χρήμα. Από αυτό προκύπτει ότι οι δραστηριότητες οι οποίες δεν μπορούν εύκολα να εκφραστούν σε χρήμα αποκλείονται από τις οικονομικές καταστάσεις λόγω του ότι δεν μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά.

Παραδοχή της περιοδικότητας

Σύμφωνα με την παραδοχή αυτή θα πρέπει να προσδιορίζεται περιοδικά η πορεία των εργασιών της επιχείρησης και μάλιστα σε τακτά χρονικά διαστήματα. Αυτό αποτελεί ανάγκη όχι μόνο για την ίδια την επιχείρηση αλλά και τους ενδιαφερομένους έξω από αυτή (μέτοχοι, τράπεζες, πιστωτές) καθώς η πληροφόρηση για την οικονομική πορεία της επιχείρησης θα μπορέσει να βοηθήσει στην εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων αλλά και στον σχεδιασμό στρατηγικών για την βελτίωση της εκάστοτε επιχείρησης.

3.2 Βασικές Λογιστικές Αρχές

Με τον όρο λογιστικές αρχές νοούνται οι τεχνικές που πρέπει να εφαρμοστούν για να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί στόχοι της λογιστικής μέσα στα πλαίσια των θεμελιωδών παραδοχών. Βασικές λογιστικές αρχές σημαίνει ένα σύνολο συνηθειών, κανόνων και διαδικασιών που είναι αναγνωρισμένες από την λογιστική πρακτική. Οι λογιστικές αρχές δεν θα πρέπει να συγχέονται με τις θεμελιώδεις παραδοχές. Έχουν αναπτυχθεί με την κρίση, την συνήθεια και τη χρήση. Αποτελούν ανθρώπινο κατασκεύασμα και συνεχώς εξελίσσονται. Στο βιβλίο ‘Ο πανδέκτης του λογιστή’ του Σακέλλη Εμμανουήλ αναφέρονται συνοπτικά οι βασικές λογιστικές αρχές, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Η αρχή του ιστορικού κόστους
2. Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων
3. Η αρχή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων
4. Η αρχή της αντικειμενικότητας
5. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
6. Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης
7. Η αρχή της εξαιρέσεως (το ουσιώδες των λογιστικών γεγονότων, η αρχή της συντηρητικότητας, η αρχή της ιδιορρυθμίας του κλάδου).

3.3 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Κάνοντας λόγο για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναφερόμαστε σε εκείνο το πλαίσιο κανόνων και αρχών που διέπουν το λογιστικοοικονομικό και φορολογικό πεδίο δράσης των επιχειρήσεων. Βασική πηγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτέλεσε το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ 1123/1980) και ο κωδικοποιημένος νόμος περί ‘‘Αωνόμων εταιρειών’’ Ν.2190/1920.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υπέστησαν τροποποιήσεις προσφάτως με τον Ν.4308/2014. Σύμφωνα με τον καινούριο νόμο τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τείνουν να έχουν ελάχιστες διαφορές με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό έχει σαν άμεσο αποτέλεσμα την ίδια αντιμετώπιση και την ίδια σχεδόν εφαρμογή των κανόνων που διέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο από τις εισηγμένες εταιρίες όσο και για τις μη εισηγμένες.

3.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Παρουσιάζουν επίσης τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς

τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η καθιέρωση των ΔΛΠ αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των λογιστικών σωμάτων 10 χωρών. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982. Τον Μάιο του 2000 στην διάσκεψη του Εδιμβούργου εγκρίθηκε από τα μέλη της IASB η νέα οργανωτική δομή όπου υπάρχουν οι Επίτροποι (19 μέλη από διαφορετικές χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο) οι οποίοι διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διεργητικών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου, εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και τροποποιούν το καταστατικό.

Οι σκοποί της IASB σύμφωνα με το καταστατικό της είναι:

1. Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

2. Να εργάζεται γενικότερα για την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως, Μεταβολές στην Χρηματοοικονομική Θεση, Επεξηγηματικές σημειώσεις-Προσάρτημα).

Τον Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα νέα Πρότυπα θα εκδίδονται από το νέο Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (IASB) και θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Παρουσίασης (ΔΠΧΠ). Το Συμβούλιο (IASB) αποτελείται από 14 μέλη που προέρχονται από 9 χώρες έχει τους παρακάτω σκοπούς:

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

Το Συμβούλιο (IASB) υποβοηθείται στο έργο του από την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) η οποία αποτελείται από 50 μέλη και σκοπό έχει να παρέχει συμβουλές στο Συμβούλιο σχετικά με τρέχοντα ζητήματα και να πληροφορήσει αυτό για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Επιπλέον το Συμβούλιο υποβοηθείται από στο έργο του από την Μόνιμη Επιτροπή Διεργητικών ή Ερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που αποτελείται από 12 μέλη και έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα

που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα. Η παραπάνω επιτροπή δημιουργήθηκε το 1996 και αναδιοργανώθηκε το 2001.

Έτσι εκδίδει ερμηνείες και διευκρινήσεις πάνω σε θέματα τα οποία καλύπτονται από τα υφιστάμενα ΔΛΠ, όπου ενδεχομένως υπάρχει κάποια ασάφεια ή υπάρχει θέμα που χρήζει διευκρίνησης, και εκδίδει προσωρινώς, κανονισμούς για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα ΔΛΠ αλλά απαιτούν άμεση διευθέτηση.

Η διαδικασία εκδόσεως των ΔΛΠ είναι σύνθετη και χρονοβόρα ώστε να εξασφαλίζεται η μεγαλύτερη δυνατή αποδοχή. Περιληπτικά η διαδικασία έχει ως εξής: Από τις Κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγονται κάποια σημαντικά θέματα προς μελέτη και το αποτέλεσμα αυτής της εργασίας είναι η έκδοση σχεδίων για κάθε ένα από τα σημαντικά θέματα. Όλα τα σχέδια υποβάλλονται στο Συμβούλιο για έγκριση και εφόσον εξασφαλιστεί από τα 2/3 του Συμβουλίου διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους (Λογιστικά Σώματα, Κυβερνήσεις, Χρηματοπιστηριακές Αρχές). Οι ενδιαφερόμενοι κάνουν κάποια σχόλια και το Συμβούλιο κάνει τις κατάλληλες επεμβάσεις, όπου κρίνει απαραίτητο, στο αρχικό σχέδιο. Το νέο σχέδιο θα πρέπει να εγκριθεί από τα 3/4 του Συμβουλίου και εν συνεχεία λαμβάνει τη μορφή Λογιστικού Προτύπου. Στις παραπάνω ψηφοφορίες κάθε χώρα και οργάνωση αντιπροσωπεύονται με μια ψήφο.

3.5 Εισαγωγή στο ΔΛΠ 16 ‘Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις’

Το ΔΛΠ 16 αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων. Υπάρχουν κάποια Πρότυπα όμως τα οποία απαιτούν την αναγνώριση ενσώματων παγίων βασιζόμενα σε μια προσέγγιση διαφορετική από αυτή του ΔΛΠ 16. Ένα τέτοιο πρότυπο είναι το ΔΛΠ 17 το οποίο απαιτεί την αναγνώριση ενός μισθωμένου στοιχείου ως ενσώματο πάγιο, βασιζόμενο στην μεταφορά των κινδύνων και των οικονομικών οφελών της ιδιοκτησίας.

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το ΔΛΠ 16 για τα πάγια στοιχεία τα οποία κατασκευάζει ή χρησιμοποιεί για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως κατηγορία ‘‘Επενδύσεις σε Ακίνητα’’ σύμφωνα με το ΔΛΠ 40. Από τη στιγμή όμως που η κατασκευή έχει ολοκληρωθεί το ακίνητο μεταφέρεται στις επενδύσεις σε ακίνητα και η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Να σημειωθεί ότι το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται επίσης σε ακίνητα τα οποία ανακατασκευάζονται για συνεχή μελλοντική χρήση.

3.5.1 Σκοπός Του Προτύπου

Ο σκοπός του προτύπου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.1) είναι να καθορίσει την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων (παγίων). Πρωταρχικά θέματα σε αυτήν την αντιμετώπιση αποτελούν ο σωστός χρόνος της καταχώρησης τους ως περιουσιακά στοιχεία, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και της δαπάνης της απόσβεσής τους.

3.5.2 Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 16 (παρ.2) αναφέρει ότι το Πρότυπο εφαρμόζεται στο σύνολο των ενσώματων παγίων μιας επιχείρησης, εκτός από:

- βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού που σχετίζονται με την γεωργική δραστηριότητα,
- δικαιώματα ορυχείων-μεταλλείων,
- αποθέματα πετρελαίου, φυσικού αερίου, μεταλλευμάτων και άλλων όμοιων πόρων που δεν παράγονται.

Να σημειώσουμε, ωστόσο, ότι το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για τα ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στην διατήρηση των στοιχείων ενεργητικού που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

3.5.3 Εννοιολογική Προσέγγιση

Πριν ξεκινήσει η αναλυτική παρουσίαση του ΔΛΠ 16 είναι χρήσιμο για τον αναγνώστη να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο και είναι σίγουρο ότι θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των όσων αναφερθούν παρακάτω.

Ενσώματα Πάγια

Είναι τα υλικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- κατέχονται από την επιχείρηση με σκοπό την χρησιμοποίησή τους στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών στην παραγωγική διαδικασία ή για εκμίσθωση σε τρίτους και
- αναμένεται να χρησιμοποιηθούν από τη επιχείρηση για περισσότερες από μία χρήσεις.

Σε αυτό το σημείο θεωρείται σημαντικό να γίνει μια αναφορά στο ποια είναι τα ενσώματα πάγια μιας επιχείρησης.

Τα ενσώματα πάγια είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν φυσική υπόσταση και η οικονομική μονάδα τα αποκτά προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγική διαδικασία και όχι να τα μεταπωλήσει σε τρίτους.

Απόσβεση

Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο Ποσό

Είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου ή άλλο ποσό το οποίο αντικαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

Ωφέλιμη Ζωή

-Το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση ή

-ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κόστος

Είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου αντιτίμου που δόθηκε, προκειμένου να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του.

Υπολειμματική Αξία

Είναι το εκτιμώμενο ποσό το οποίο μια επιχείρηση θα λάμβανε στην τρέχουσα χρήση από την διάθεση ενός παγίου, μετά από την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων διάθεσης, εφόσον το πάγιο ήταν σε τέτοια κατάσταση και χρονική στιγμή όπως αυτή που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Εύλογη Αξία

Είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί στα πλαίσια μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με την θέλησή τους.

Λογιστική Αξία

Είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του.

Ζημεία Λόγω Μείωσης Της Αξίας

Είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο Ποσό

Είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού.

Ειδική για την Επιχείρηση Αξία

Είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που μια επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και από την διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή από την διάθεση μιας υποχρέωσης.

3.5.4 Αναγνώριση Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.7) ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται, δηλαδή καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης ως στοιχείο του ενεργητικού της όταν συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

-Όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και

-Όταν το κόστος του στοιχείου αυτού για την επιχείρηση μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα.

Η πρώτη προϋπόθεση συνδέεται με τον βαθμό βεβαιότητας ότι οι ωφέλειες που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτό εξασφαλίζεται όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση.

Η δεύτερη προϋπόθεση πληρείται άμεσα διότι η συναλλαγή, στην οποία στηρίζεται η απόκτηση του παγίου, εξατομικεύει το κόστος του, αφού το κόστος αυτό είναι αντικείμενο μιας αμοτεροβαρούς σύμβασης. Αλλά και όταν το πάγιο ιδιοκατασκευάζεται το κόστος του πάλι αποτιμάται βάσιμα αφού το κόστος αυτό στηρίζεται σε επιμέρους συμβάσεις με τρίτους για

την απόκτηση των υλικών, της εργασίας και των άλλων στοιχείων του κόστους κατασκευής του στοιχείου.

Υπάρχουν κάποιες ιδιαιτερότητες που προβλέπονται από αυτό το πρότυπο σε σχέση με την καταχώρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων και είναι οι εξής:

- 1.** Μεγάλης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις όταν αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας χρήσεις. Ομοίως, ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου (ΔΛΠ 16, παρ.8).
- 2.** Πολλές φορές τα επί μέρους στοιχεία ενός παγίου έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή με αποτέλεσμα να απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθηση τους για σκοπούς απόσβεσης, π.χ ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του (ΔΛΠ 16, παρ.44).
- 3.** Εγκαταστάσεις προστασίας περιβάλλοντος και ασφαλείας καταχωρούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά την έκταση που η λογιστική αξία τους μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία αποκτήθηκαν δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του (ΔΛΠ16, παρ.11). Για παράδειγμα, το κόστος ενός πυροσβεστικού συστήματος, αν και δεν προσφέρει άμεσα αξία σε ένα κτίριο, πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο διότι παρέχει έμμεσα οικονομικά οφέλη (μείωση ζημιών σε περίπτωση πυρκαγιάς, μειωμένα ασφάλιστρα).

3.5.5 Αρχική Αποτίμηση Ενσώματων Ακινητοποιήσεων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.16 και παρ.17) ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελείται από:

- Την τιμή αγοράς, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (μείον οι εκπτώσεις),
- Τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα για να φτάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με την χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης, τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς, τα έξοδα εγκατάστασης, οι επαγγελματικές αμοιβές π.χ μηχανικοί. Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 'Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις'.

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέρα των πιστωτικών ορίων το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

Επισημαίνεται ότι τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας. Ομοίως έξοδα που

σχετίζονται με την δοκιμαστική λειτουργία του θεωρούνται στοιχείο του κόστους, αν είναι απαραίτητα για να φέρουν το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας (ΔΛΠ 16, παρ.19). Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η δοκιμαστική λειτουργία ενός εργοστασίου χημικών για να διαπιστωθούν τυχόν διαρροές. Αρχικές ζημίες που πραγματοποιήθηκαν πριν την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου καταχωρούνται στα έξοδα. Επίσης τα έξοδα κατεδαφίσεως ενός παλαιού κτιρίου για την ανέγερση ενός νέου πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος ανέγερσης του νέου με την επιφύλαξη ότι δεν θα υπάρξει υπέρβαση του ανακτήσιμου ποσού του νέου κτιρίου. Όμως έξοδα π.χ μελετών που θα πραγματοποιήσει μια επιχείρηση πριν αγοράσει ένα συγκρότημα Η/Υ δεν μπορεί να κεφαλαιοποιηθούν εφόσον δεν έχουν άμεση επίπτωση στο κόστος του συγκροτήματος Η/Υ που θα αγοραστεί.

Στο ΔΛΠ 16 (παρ.22) αναφέρεται ότι το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με την χρήση των ίδιων μεθόδων όπως και των αγοραζόμενων στοιχείων. Αν μια επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση (ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Ασυνήθη ποσά φύρας ή αδράνειας δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των στοιχείων αυτών

3.5.6 Ανταλλαγές Παγίων Στοιχείων

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε.

Το Πρότυπο ορίζει ότι “όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων ανταλλάσσεται για ένα όμοιο πάγιο στοιχείο, κάτω από συνθήκες που περιγράφονται στο ΔΛΠ 16 (παρ. 23), το κόστος του αποκτηθέντος στοιχείου ισούται με την αναπόσβεστη αξία του διατιθέντος στοιχείου και δεν προκύπτει ούτε κέρδος ούτε ζημία”. Αυτό γιατί οι συναλλαγές αυτές υποτίθεται ότι δεν αποσκοπούν στην πραγματοποίηση κέρδους.

Ένα ενσώματο πάγιο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή ενός όμοιου στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια πραγματική αξία ή ένα ενσώματο πάγιο μπορεί να πωληθεί με αντάλλαγμα τη συμμετοχή σε ένα όμοιο στοιχείο. Και στις δύο περιπτώσεις, δεδομένου ότι η δημιουργία κερδών είναι ανολοκλήρωτη δεν καταχωρείται κέρδος ή ζημία από τη συναλλαγή, αλλά το νέο πάγιο κοστολογείται με την εμφανιζόμενη αξία του στοιχείου που δόθηκε. Στην περίπτωση όμως που η πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε υπολείπεται της λογιστικής αξίας του στοιχείου που δόθηκε ανακύπτει κάποια ένδειξη μείωσης της αξίας του στοιχείου που δόθηκε. Σε μία τέτοια περίπτωση η λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε υποτιμάται (απομειώνεται) και η υποτιμημένη αυτή αξία καταχωρείται στα βιβλία ως αξία του στοιχείου που λαμβάνεται. Παραδείγματα ανταλλαγών όμοιων παγίων στοιχείων περιλαμβάνουν την ανταλλαγή αεροσκαφών, ξενοδοχείων, σταθμών ανεφοδιασμού

και άλλων ακίνητων ιδιοκτησιών. Αν ένα μέρος της πράξεως ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

3.5.7 Μεταγενέστερες Δαπάνες

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, μια επιχείρηση δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου τα κόστη της καθημερινής συντήρησης ή επισκευής του. Τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται. Τα κόστη μιας καθημερινής επισκευής ή συντήρησης είναι κυρίως κόστη εργασίας, αναλωσίμων και ίσως και κόστη διαφόρων μικρών ανταλλακτικών. Τα έξοδα αυτά συχνά περιγράφονται ως “Επισκευές και Συντηρήσεις” (ΔΛΠ 16, παρ.12).

Τμήματα παγίων στοιχείων μπορεί να χρήζουν αντικατάστασης σε τακτά χρονικά διαστήματα. Το εσωτερικό ενός αεροσκάφους για παράδειγμα (καθίσματα και σκεύη) μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια ζωής του αεροσκάφους.

Η συνέχιση της λειτουργίας ενός παγίου στοιχείου μπορεί να απαιτεί συχνές ουσιώδεις επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξάρτητα από το εάν τα μέρη του παγίου αντικαταστάθηκαν. Κάθε φορά που πραγματοποιείται σημαντική επιθεώρηση, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του παγίου ως αντικατάσταση και εφόσον τα κριτήρια αναγνώρισής του ικανοποιούνται. Οποιαδήποτε υπολειπόμενη λογιστική αξία του κόστους προηγούμενης επιθεώρησης (εφόσον διαχωρίζεται από τα φυσικά μέρη του παγίου) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από το εάν το κόστος προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε στη συναλλαγή κατά την οποία το πάγιο στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν είναι αναγκαίο το εκτιμώμενο κόστος μίας μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη για το κόστος μιας υφιστάμενης επιθεώρησης όταν το στοιχείο αποκτάται ή κατασκευάζεται (ΔΛΠ 16, παρ.14).

3.5.8 Αποτίμηση Μετά Την Αρχική Καταχώρηση

Το ΔΛΠ 16 (παρ.29) δίνει την δυνατότητα στην επιχείρηση να επιλέξει μεταξύ του υποδείγματος του κόστους και του υποδείγματος της αναπροσαρμογής ως λογιστική πολιτική. Η λογιστική πολιτική θα πρέπει να εφαρμόζεται σε μία ολόκληρη κατηγορία ενσώματων παγίων της επιχείρησης

3.5.8.1 Υπόδειγμα Κόστους

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων, καθώς και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του.

3.5.8.2 Υπόδειγμα Αναπροσαρμογής

Ύστερα από την αρχική καταχώρησή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την πραγματική αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσε να προσδιορισθούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

3.5.8.3 Εκτίμηση Της Πραγματικής Αξίας Των Λειτουργικών Πάγιων Στοιχείων

Σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του ΔΛΠ 16 :

Η πραγματική αξία των οικοπέδων και των κτιρίων συνήθως είναι η αγοραία τους αξία. Αυτή η αξία προσδιορίζεται με εκτίμηση που πραγματοποιείται από επαγγελματίες εκτιμητές. Η πραγματική αξία των μηχανημάτων και του εξοπλισμού είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας, λόγω της ιδιάζουσας φύσης των στοιχείων αυτών και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας λειτουργούσας επιχείρησης αυτά αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η πραγματική αξία ενός παγίου στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει ουσιαστικά από την λογιστική του αξία, είναι αναγκαία μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικές ενσώματες ακινητοποιήσεις μπορεί να υφίστανται σημαντικές μεταβολές στην πραγματική αξία, ώστε να χρειάζεται ετήσια αναπροσαρμογή. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για ενσώματες ακινητοποιήσεις με επουσιώδεις διακυμάνσεις της πραγματικής τους αξίας. Θα αρκούσε μια αναπροσαρμογή κάθε τρία ή πέντε χρόνια.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι όταν επιλεγθεί το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής, τότε αυτό θα πρέπει να ακολουθείται για ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο και όχι επιλεκτικά. Όταν για παράδειγμα αναπροσαρμόζονται τα κτίρια θα πρέπει η αναπροσαρμογή να γίνει για όλα τα κτίρια που κατέχει η επιχείρηση και όχι για κάποια από αυτά.

3.5.8.4 Λογιστικός Χειρισμός Των Σωρευμένων Αποσβέσεων Κατά Τον Χρόνο Της Αναπροσαρμογής

Κατά το ΔΛΠ 16 (παρ.35) όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει :

Α) Είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη του αξία. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται συχνά όταν έα περιουσιακό

στοιχείο αναπροσαρμόζεται, στη βάση ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.

Β) Είτε να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η καθαρή αξία αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου πάγιου στοιχείου. Για παράδειγμα, η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους.

Το ποσό της διόρθωσης που προκύπτει κατά την αναμόρφωση ή τον συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ. 37 και παρ.38).

3.5.9 Αποσβέσεις Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.43-49) αναφέρονται τα εξής:

Κάθε μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, με κόστος το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά.

Υπάρχουν βέβαια και τμήματα που μπορούν να ομαδοποιηθούν κατά τον καθορισμό της απόσβεσης. Αυτό συμβαίνει όταν ένα σημαντικό μέρος ενός ενσώματου παγίου έχει ίδια ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης με την ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης ενός άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου παγίου.

Στην έκταση που μια επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός παγίου μπορεί επίσης να αποσβέσει ξεχωριστά και το υπόλοιπο τμήμα του παγίου αυτού. Το υπόλοιπο τμήμα του παγίου απαρτίζεται από εκείνα τα τμήματα που από μόνο του το καθένα δεν είναι σημαντικό.

Μια απόσβεση αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Όταν όμως μελλοντικά οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα στοιχείο του ενεργητικού, αντλούνται από την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων στοιχείων του ενεργητικού, η απόσβεση αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου στοιχείου και περιλαμβάνεται στη δική του λογιστική αξία. Η απόσβεση για παράδειγμα των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων.

3.5.9.1 Αποσβεστέο ποσό και περίοδος απόσβεσης

“Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός πάγιου στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του” (ΔΛΠ 16, παρ. 6). Αποσβεστέο ποσό είναι δηλαδή η λογιστική αξία του στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική του αξία. Περιληπτικά όσα ορίζονται από το Πρότυπο στην παρ.50-59 είναι τα εξής:

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού πρέπει να κατανέμεται κατά συστηματικό τρόπο στην ωφέλιμη ζωή του. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων θα πρέπει να εξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης. Όταν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε οι αλλαγές θα

πρέπει να θεωρούνται ως μια αλλαγή σε λογιστικές εκτιμήσεις και να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Υπάρχουν παράγοντες που μπορούν να διαφοροποιήσουν την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου. Τέτοιοι παράγοντες είναι για παράδειγμα οι μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να βελτιώσουν την παραγωγική του δυναμικότητα, καθώς και ο βαθμός χρησιμοποίησής του. Οι παράγοντες αυτοί μπορεί να επιμηκύνουν την αρχικά προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Στην πράξη η υπολειμματική αξία ενός παγίου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Αν εφαρμόζεται η βασική μέθοδος αποτίμησης και η υπολειμματική αξία πρόκειται να είναι μάλλον σημαντική, η υπολειμματική αξία υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κτήσης και δεν αυξάνεται μεταγενέστερα λόγω αλλαγών στις τιμές. Αν όμως εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης, τότε και η υπολειμματική αξία πρέπει να επανεκτιμάται κατά την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων αναπροσαρμογών της αξίας του παγίου στοιχείου. Η εκτίμηση βασίζεται στην υπολειμματική αξία που επικρατεί κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για όμοια περιουσιακά στοιχεία που έχουν φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί κάτω από όμοιες συνθήκες προς εκείνες που το πάγιο στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί.

Η απόσβεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ξεκινά όταν αυτό είναι έτοιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται σε κατάλληλη θέση και κατάσταση προκειμένου να είναι έτοιμο να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς τους οποίους προορίζεται από τη διοίκηση.

Η απόσβεση ενός παγίου στοιχείου διακόπτεται όταν το πάγιο κρατείται προς πώληση. Αντίθετα, η απόσβεση δεν διακόπτεται όταν το πάγιο καθίσταται αδρανές ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση και κατέχεται με σκοπό τη διάθεση, εκτός κι αν το πάγιο είναι πλήρως αποσβεσμένο. Σύμφωνα ωστόσο με τις μεθόδους απόσβεσης που βασίζονται στη χρήση του παγίου, οι οποίες αναλύονται στην επόμενη ενότητα, η απόσβεση μπορεί να είναι μηδενική όταν δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, αναλώνονται από μια επιχείρηση κυρίως μέσα από τη χρήση του στοιχείου αυτού. Υπάρχουν βέβαια και παράγοντες που συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών οφελών που μπορούσαν να αποκτηθούν από το πάγιο (π.χ φθορά και τεχνική απαξίωση όταν το πάγιο παραμένει σε αδράνεια) σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.56).

Θα πρέπει λοιπόν να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες:

-Η αναμενόμενη χρήση του παγίου-αναμενόμενη δυναμικότητα του παγίου.

-Η αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες(συντήρηση του παγίου).

-Η τεχνική και εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή, καθώς και από τις μεταβολές της ζήτησης στην αγορά. Εξαρτάται από την πρόοδο της τεχνολογίας, η οποία μπορεί να απαξιώσει ένα πάγιο ή από μεταβολές στη ζήτηση για προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται από το συγκεκριμένο πάγιο.

-Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός παγίου στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου εξαρτάται από την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου μπορεί να είναι μικρότερη απ' ότι η

οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων παγίων είναι θέμα κρίσης και εμπειρίας της διοίκησης.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν πάγια στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και αντιμετωπίζονται χωριστά για λογιστικούς λόγους, έστω κι αν αποκτώνται μαζί. Κανονικά τα οικόπεδα έχουν απεριόριστη ζωή και συνεπώς δεν είναι αποσβέσιμα. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ζωή και συνεπώς είναι αποσβέσιμα.

3.5.9.2 Μέθοδοι απόσβεσης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.60) η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται θα πρέπει να αντανακλά το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης για κάθε πάγιο. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου μπορεί να υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών, που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αλλάξει προκειμένου να αντανακλά το νέο ρυθμό ανάλωσης. Μια τέτοια αλλαγή θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από το ΔΛΠ 8.

Για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τρόπο συστηματικό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, μπορεί να χρησιμοποιείται μια ποικιλία μεθόδων. Το ΔΛΠ 16 (παρ.62) απαριθμεί τις ακόλουθες τρεις μεθόδους :

-Σταθερή Μέθοδος. Κατά τη μέθοδο του σταθερού ποσού ή της σταθερής απόσβεσης η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και εξευρίσκεται το ετήσιο ποσό απόσβεσης, το οποίο παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Το ποσό αυτό μπορεί να ποσοτικοποιηθεί είτε επί της αποσβεστέας αξίας είτε επί του κόστους κτήσης. Με βάση την συγκεκριμένη μέθοδο γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Η εφαρμογή της μεθόδου αυτής ενδείκνυται σε περιπτώσεις όπως η μείωση της παραγωγικότητας είναι περίπου η ίδια από κάθε έτος και οφείλεται στην παρέλευση του χρόνου παρά στη χρησιμοποίηση του στοιχείου, η χρήση του στοιχείου παραμένει σταθερή από έτος σε έτος και οι επισκευές και συντηρήσεις του στοιχείου είναι ουσιαστικά οι ίδιες κάθε έτος.

Η μέθοδος παρουσιάζει κάποια σημαντικά μειονεκτήματα και αυτά είναι τα εξής:

α) Λαμβάνει υπόψη μόνο τον παράγοντα του χρόνου και δεν ασχολείται με διακυμάνσεις στην ένταση λειτουργίας, η οποία πολλές φορές έχει μεγάλη βαρύτητα. Υπάρχει δηλαδή μια τάση υπεραπόσβεσης στα έτη μειωμένης λειτουργίας και σε υποαπόσβεση στα έτη αυξημένης λειτουργίας.

β) Αγνοεί την αύξηση των εξόδων συντήρησης από έτος σε έτος

γ) Δεν αντιπαραθέτει ικανοποιητικά τα έξοδα με τα έσοδα.

Λόγω της απλότητάς της η μέθοδος βρίσκει ευρεία αποδοχή στην πράξη, ακολουθείτε δε πάγια από την φορολογική νομοθεσία της χώρας μας.

-Φθίνουσα Μέθοδος. Στην περίπτωση που γίνει η επιλογή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης, το ποσό το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Η μέθοδος αυτή θεωρητικά αντιμετωπίζει το γεγονός ότι η χρήση των περισσότερων παγίων τα πρώτα έτη χρησιμοποιήσής τους είναι πιο έντονη, δηλαδή αναλώνονται περισσότερα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο.

Θα πρέπει να ειπωθεί ότι η συγκεκριμένη μέθοδος παρουσιάζει κάποιες παραλλαγές οι οποίες περιεκτικά είναι οι παρακάτω:

α) *Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης βάσης.* Το ποσοστό βρίσκεται από τον τύπο $r = 1 - \sqrt[n]{Y \cdot A / KK}$. Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή της μεθόδου απαιτείται οπωσδήποτε να υπολογίζεται σημαντική υπολειμματική αξία.

β) *Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού απόσβεσης επί της αναπόσβεστης αξίας.* Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το αποσβέσιμο στοιχείο προσφέρει κάθε χρόνο υπηρεσίες της ίδιας αξίας, οπότε η παρούσα αξία των υπηρεσιών αυτών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα αποσβέσεων και συνεπώς και οι αποσβέσεις πρέπει να είναι αναλογικά μικρότερες.

γ) *Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας.* Κατά τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας και με ποσοστό πολλαπλάσιο του ποσοστού της μεθόδου του σταθερού ποσού.

-Μέθοδος της λειτουργικής ζωής των παγίων. Σ' αυτήν την μέθοδο διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

α) *Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.* Εδώ υπολογίζεται πρώτα ο συντελεστής ωριαίας απόσβεσης ο οποίος ισούται με $(KK - Y \cdot A) / n$ και στην συνέχεια πολλαπλασιάζεται με τις ώρες εργασίας της περιόδου.

β) *Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.* Εδώ ισχύει ο ίδιος τύπος για τον συντελεστή μόνο που αυτήν την φορά πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο.

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου δεν πρέπει να γίνεται με κριτήριο την ευκολία ή μη της εφαρμογής της, αλλά με γνώμονα το κατά πόσο η επιλεγόμενη μέθοδος απόσβεσης οδηγεί στον ακριβέστερο προσδιορισμό του αποτελέσματος της περιόδου. Γενικά μια μέθοδος απόσβεσης κρίνεται αποδεκτή, εφόσον με την εφαρμογή της επιτυγχάνεται μια συστηματική και λογική αντιπαράθεση των αποσβέσεων με τα έσοδα των περιόδων, στη δημιουργία των οποίων συμβάλλει το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται. Η κρίση αν η πολιτική αποσβέσεων που εφαρμόζει μια επιχείρηση είναι σωστή απαιτεί κυρίως μια στενή γνώση της πολιτικής συντηρήσεων και επισκευών, των κινδύνων απαξίωσης των συγκεκριμένων ενεργητικών, των σχεδίων ανανέωσής τους κλπ.

Οι μέθοδοι απόσβεσης που εφαρμόζει μια επιχείρηση επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης γι' αυτό το ΔΛΠ 16 επιβάλλει να γνωστοποιούνται τα εξής:

-οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

-οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν,

-η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση έναρξης και τέλους χρήσεως.

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών και εφαρμόζεται ομοίωμα από χρήση σε χρήση, εκτός κι αν υπάρχει κάποια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από το πάγιο αυτό. Επίσης η χρησιμοποιούμενη μέθοδος θα πρέπει να

επανεξετάζεται περιοδικώς και αν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν μια τέτοια μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης είναι αναγκαία, η μεταβολή αυτή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

3.5.10 Μείωση Της Αξίας Παγίου Στοιχείου

Προκειμένου να καθοριστεί εάν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει υποστεί μείωση της αξίας του, η επιχείρηση οφείλει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.

Οι αποζημιώσεις από τρίτα μέρη για τα ενσώματα πάγια στοιχεία τα οποία είχαν υποστεί μείωση της αξίας τους, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της χρήσης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης), όταν οι αποζημιώσεις καθίστανται εισπράξιμες (ΔΛΠ 16, παρ.65).

Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι τα εξής :

Αποζημιώσεις από ασφαλιστικές εταιρίες μετά από μια μείωση της αξίας ή ζημίας στοιχείων των ενσώματων παγίων, που μπορεί να οφείλεται σε φυσικές καταστροφές, κλοπή ή κακομεταχείριση.

Αποζημιώσεις από το κράτος για στοιχεία των ενσώματων παγίων που απαλλοτριώθηκαν (π.χ κτίρια που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για δημόσιους σκοπούς).

Αποζημιώσεις που συνδέονται με ακούσια μετατροπή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων (π.χ μεταφορά εγκαταστάσεων από μια αστική περιοχή σε μια μη αστική περιοχή, σύμφωνα με μια εθνική πολιτική γης).

3.5.11 Απόσυρση και Διάθεση Παγίων

Τα πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης μπορούν να αποσυρθούν από τη επιχείρηση είτε εκούσια, δηλαδή λόγω πώλησης ή ανταλλαγής, είτε ακούσια λόγω απώλειας όπως π.χ μια πυρκαγιά ή πλημμύρα. Οποιαδήποτε και να είναι η αιτία απόσυρσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση επιβάλλεται να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού κατά τον χρόνο της απόσυρσής του, προκειμένου να μπορέσει να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα και να γίνει η διαγραφή των οικείων λογαριασμών από τα βιβλία της επιχείρησης. Είναι φανερό ότι έτσι επιβάλλεται να λογιστούν οι αποσβέσεις μέχρι το χρόνο απόσυρσης του στοιχείου.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.67) ορίζεται ότι “ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να απαλείφεται από τον ισολογισμό, όταν διατίθεται ή αποσύρεται από την εκμετάλλευση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή του”.

Όσον αφορά το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) , που προκύπτει από την απόσυρση ή τη διάθεση του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αυτό θα πρέπει να προσδιορίζεται με

βάση τη διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από τη διάθεση και της λογιστικής αξίας του πάγιου στοιχείου και να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

3.5.12 Ενσώματα Πάγια και Αναβαλλόμενη Φορολογία

Αναβαλλόμενοι φόροι προκύπτουν όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ της φορολογητέας βάσης και ενός στοιχείου του ενεργητικού και της λογιστικής του αξίας. Στην περίπτωση των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναβαλλόμενοι φόροι μπορούν να προκύψουν όταν:

-Οι συντελεστές απόσβεσης που έχει υιοθετήσει η επιχείρηση σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων είναι διαφορετική από τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές. Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική αξία του παγίου διαφοροποιείται από την αξία που αποδίδεται στο πάγιο για φορολογικούς σκοπούς.

-Γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού, η οποία πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται από την φορολογική νομοθεσία. Κατά συνέπεια, εάν η επιχείρηση προβεί σε μη αναγνωριζόμενη φορολογικά αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου, θα δημιουργηθεί διαφορά μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Αναβαλλόμενη φορολογία όταν οι φορολογικές αποσβέσεις είναι υψηλότερες των λογιστικών

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί είναι υψηλότερες των λογιστικών, με βάση πάντα τα ΔΛΠ, προκύπτει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, η οποία αναγνωρίζεται σε πίστωση των υποχρεώσεων και χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης με ένα έξοδο. Η διαφορά μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων λειτουργεί κατά τη διάρκεια των αποσβέσεων ως εξής:

-Για το χρονικό διάστημα που διενεργούνται ταυτόχρονα φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται.

-Μετά το τέλος των φορολογικών αποσβέσεων και για όσο διάστημα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μειώνεται.

-Με την ολοκλήρωση των λογιστικών αποσβέσεων, η διαφορά έχει εξισωθεί.

Αναβαλλόμενη φορολογία όταν οι φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες των λογιστικών

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες από τις λογιστικές, με βάση πάντα τα ΔΛΠ, προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, η οποία αναγνωρίζεται σε χρέωση των απαιτήσεων και πίστωση των εσόδων.

Στις επόμενες χρήσεις και μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου, η απαίτηση μεταφέρεται σταδιακά στα αποτελέσματα της χρήσης, ως έσοδο.

Αναπροσαρμογή αξίας ενός παγίου, η οποία πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και ΔΕΝ αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία

Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο της αναπροσαρμογής στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η αξία των οποίων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση), δεδομένου ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει από τη φορολογική του βάση.

3.5.13 Γνωστοποιήσεις

Οι επιχειρήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παρ.73) πρέπει για κάθε κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων να περιλαμβάνουν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, που συνοδεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις, τα ακόλουθα:

- Τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας. Όταν έχουν χρησιμοποιηθεί περισσότεροι από ένας τρόποι αποτίμησης πρέπει για κάθε κατηγορία να γνωστοποιείται η προ αποσβέσεων λογιστική αξία που προκύπτει με τον κάθε τρόπο,
- Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- Την ωφέλιμη ζωή των παγίων ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία, καθώς και τη συσσωρευμένη απόσβεση έναρξης και λήξης της χρήσης,
- Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης χρήσης, η οποία να παρουσιάζει:
 - ✓ Προσθήκες,
 - ✓ Διαθέσεις,
 - ✓ Αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων,
 - ✓ Αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης που προκύπτουν από αναπροσαρμογές,
 - ✓ Ζημίες λόγω μείωσης της αξίας που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
 - ✓ Ζημίες λόγω μείωσης της αξίας αναστρεφόμενες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
 - ✓ Αποσβέσεις,
 - ✓ Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται στο λειτουργικό νόμισμα, σε ένα διαφορετικό νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης και της μετατροπής μίας αλλοδαπής δραστηριότητας στο νόμισμα παρουσίασης της επιχείρησης,
 - ✓ Άλλες μεταβολές.

- Την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια, τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση των πιστωτών,
- Στην περίπτωση που δεν γνωστοποιείται ξεχωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους (η οποία συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία) για στοιχεία των ενσώματων παγίων, η αξία των οποίων είχε μειωθεί ή χαθεί ή τα πάγια έχουν εγκαταληφθεί,
- Το ποσό των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για τα ενσώματα πάγια στο στάδιο της κατασκευής,
- Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων,
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 μία επιχείρηση αποκαλύπτει τη φύση και την επίδραση μίας μεταβολής σε μια λογιστική εκτίμηση, η οποία έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τα ενσώματα πάγια τέτοιου είδους γνωστοποίηση μπορεί να προέρχεται από μεταβολές σε εκτιμήσεις σχετικά με:
 - Την υπολειμματική αξία,
 - Τα εκτιμώμενα κόστη της αποσυναρμολόγησης, μετακίνησης ή αποκατάστασης των ενσώματων παγίων,
 - Την ωφέλιμη ζωή ,
 - Τις μεθόδους απόσβεσης.
- Όταν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής :
- Η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή,
- Η έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία των παγίων στοιχείων προσδιορίστηκε άμεσα:
 - α) με αναφορά σε αξίες που υπάρχουν σε μία ενεργό αγορά ή β) με βάση πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά που έλαβαν χώρα με αντικειμενικούς όρους ή γ) χρησιμοποιώντας άλλες τεχνικές αποτίμησης,
- Η ανάθεση του προσδιορισμού της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων σε ανεξάρτητο εκτιμητή,
- Οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας,
- Για κάθε μία αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, η λογιστική αξία όπως θα εμφανιζόταν στις οικονομικές καταστάσεις εάν ακολουθούνταν το υπόδειγμα του κόστους,
- Το αποθεματικό αναπροσαρμογής, με ένδειξη την κίνηση αυτών κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου τους στους μετόχους.
- Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρίσκουν χρήσιμη και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με :
 - Τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που βρίσκονται προσωρινά σε αδράνεια,
 - Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων που βρίσκονται ακόμη σε χρήση,
 - Τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που έχουν αποσυρθεί από την εκμετάλλευση και βρίσκονται προς διάθεση, και

- Την εύλογη αξία των πάγιων στοιχείων για τα οποία χρησιμοποιείται το υπόδειγμα του κόστους, όταν η εύλογη αξία διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία.

3.5.15 Η εφαρμογή του Προτύπου 16

Το ΔΛΠ 16 “ενσώματες ακινητοποιήσεις”, μαζί με το Πρότυπο 36 “απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων” και το Πρότυπο 12 “φόροι εισοδήματος” είναι τα σημαντικότερα πρότυπα, τα οποία έρχονται να θεραπεύσουν τα βασικά νοσήματα της μακράς διάρκειας λογιστικής του ιστορικού κόστους και να καταστήσουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αξιόπιστη πηγή πληροφοριών.

Το εξεταζόμενο πρότυπο 16 επιτρέπει την εκτίμηση των παγίων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και των λογισμών των αποσβέσεων πάνω στην αξία αυτήν. Η απεικόνιση στον ισολογισμό των παγίων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και ο λογισμός των αποσβέσεων επί της αξίας αυτής και μάλιστα με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων στοιχείων και το ρυθμό άντλησης των οικονομικών ωφελειών που τα στοιχεία αυτά παρέχουν, ασφαλώς συνιστούν βασικούς παράγοντες για τη σωστή παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της περιουσιακής διάρθρωσης, των αποτελεσμάτων, της απόδοσης, της ρευστότητας κ.λπ της οικονομικής μονάδας. Δηλαδή, σημαντικά θέματα πληροφόρησης των ενδιαφερομένων, στα οποία αποτυγχάνει η λογιστική του ιστορικού κόστους, προσεγγίζει ευστοχότερα το Πρότυπο 16, με τη βασική όμως προϋπόθεση ότι η πραγματική αξία των παγίων στοιχείων θα εκτιμάται κατά το δυνατό ακριβέστερα και η ωφέλιμη ζωή των στοιχείων αυτών θα εκτιμάται επίσης ορθά.

Για να εξευρεθεί η ακριβής πραγματική αξία των ενσώματων παγίων στοιχείων πρέπει, όπως προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, να γίνεται εκτίμηση της αξίας τους από επαγγελματίες εκτιμητές.

3.5.16 Τι Ίσχυε Μέχρι Σήμερα Για Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Τα πάγια, για πολλές επιχειρήσεις, αποτελούν ένα από τα πιο σημαντικά στοιχεία του ενεργητικού τους. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα διακρίνονταν σε “ενσώματα πάγια”, σε “ασώματες ακινητοποιήσεις”, σε “έξοδα εγκατάστασης” και σε “συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις”. Τα ενσώματα πάγια παρακολουθούνταν στο κόστος κτήσης τους και γίνονταν αναπροσαρμογές μόνο με βάση τις επιταγές συγκεκριμένων νομοθετικών ρυθμίσεων. Τα έξοδα απόκτησης των παγίων, όπως π.χ αμοιβές συμβούλων, δικηγόρων, συμβολαιογράφων, φόροι κτλ, μπορούσαν να μεταφερθούν στην κατηγορία των “εξόδων εγκατάστασης” και να αποσβεστούν σε διάστημα από ένα έως πέντε έτη. Το ίδιο ίσχυε και για τους τόκους της κατασκευαστικής περιόδου, για δάνεια που είχαν ληφθεί για την κατασκευή παγίων. Τα πάγια αποσβένονταν με βάση καθορισμένους συντελεστές κατά είδος ή κατηγορία ειδών. Αυτοί οι συντελεστές αποσβέσεων, που μπορεί να είχαν ένα κατώτατο ή ανώτατο όριο, προσδιορίζονταν αποκλειστικά από τη φορολογική νομοθεσία.

Οι αναπροσαρμογές των ενσώματων παγίων γενικά απαγορεύονταν, εκτός εάν προβλέπονταν από ειδικές νομοθετικές ρυθμίσεις. Τα τελευταία χρόνια, από το 1992, είχε καθοριστεί ότι κάθε τέσσερα χρόνια γίνεται αναπροσαρμογή των παγίων, με βάση ειδικές αποφάσεις και νόμους. Η αναπροσαρμογή αυτή γινόταν με βάση γενικούς συντελεστές που καθόριζε το Υπουργείο Οικονομικών. Εάν προέκυπτε υπεραξία από την αναπροσαρμογή, αυτή η υπεραξία μεταφερόταν σε λογαριασμό της καθαρής θέσης, στη συνέχεια κεφαλαιοποιούνταν και από την κεφαλαιοποίηση αυτή εκδίδονταν νέες μετοχές, οι οποίες μοιράζονταν δωρεάν στους μετόχους.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στον ισολογισμό έπρεπε διακεκριμένα να εμφανίζονται για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων, η αξία κτήσης, το αποσβεσμένο πάγιο μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού και το αναπόσβεστο υπόλοιπό του. Σαν αξία κτήσης θεωρούνταν και η αναπροσαρμογή η οποία έγινε με βάση συγκεκριμένο νόμο.

Κατά συνέπεια, το πλαίσιο για τα ενσώματα πάγια, που οριζόταν από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν εκτεταμένο και αρκετά πλήρες. Ήταν όμως βαθιά επηρεασμένο από φορολογικού χαρακτήρα ρυθμίσεις και κατά συνέπεια πολλές από τις προσεγγίσεις του, δεν ήταν ορθές από ‘‘λογιστική άποψη’’.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναπροσαρμόστηκαν με τον Νόμο 4308/2014, διαφορές όμως παραμένουν ακόμα σε σχέση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

3.5.16.1 Σύνοψη κάποιων διατάξεων που αφορούν ενσώματες ακινητοποιήσεις σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920 στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των στόχων της. Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την εταιρία, για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος και τις αρχές που ορίζονται από τον νόμο. Τα ενσώματα πάγια αποτιμώνται αρχικά στην αξία κτήσης τους ή ιδιοκατασκευής τους, πλέον τις προσθήκες και βελτιώσεις, μείον τις αποσβέσεις, με την επιφύλαξη σε ότι αφορά προβλέψεις υποτίμησης και αναπροσαρμογές αξίας. Σαν αξία κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων θεωρείται η τιμολογιακή τους αξία, πλέον τα ειδικά έξοδα αγοράς, μείον τις εκπτώσεις. Έξοδα απόκτησης ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν επιβαρύνουν την αξία κτήσης αλλά μεταφέρονται στα ‘‘έξοδα εγκατάστασης’’.

3.5.16.2 Τι Αλλάζει με το ΔΛΠ 16

Με βάση τα ΔΛΠ , τα πάγια, εξαιρώντας από αυτά τις συμμετοχές και τις λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, διακρίνονται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις (ΔΛΠ 16), άυλα στοιχεία (ΔΛΠ 38), επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ 40), διαρκή βιολογικά στοιχεία (ΔΛΠ 41), πάγια που σχετίζονται με την έρευνα ορυκτών (ΔΠΧΠ 6) και πάγια που αφορούν

διακοπτόμενες δραστηριότητες ή που διατίθενται για πώληση (ΔΠΧΠ 5). Έτσι, αν εξαιρεθούν τα άυλα στοιχεία, από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις όπως παρακολουθούνται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, θα πρέπει να διαχωριστούν τα επενδυτικά ακίνητα, τα διαρκή βιολογικά στοιχεία που είναι στοιχεία που παρακολουθούνταν στο λογαριασμό 14 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, τα πάγια τα οποία έχουν διατεθεί για την έρευνα ορυκτών που πρέπει να παρακολουθούνται με ένα διαφορετικό τρόπο και τα πάγια που ανήκουν σε διακοπτόμενες δραστηριότητες ή που έχει αποφασιστεί η πώλησή τους.

Επομένως, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι πολύ λιγότερες από ότι είναι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις του ΔΛΠ 16, το κόστος τους διαμορφώνεται εάν στο κόστος κτήσης προστεθούν και όλα τα έξοδα απόκτησης αυτών των ακινητοποιήσεων. Άρα, έξοδα που στο παρελθόν με βάση τα ελληνικά πρότυπα μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης και αφορούσαν έξοδα για την απόκτηση παγίων, τώρα θα αυξάνουν την αξία κτήσης του παγίου. Επίσης, η αξία κτήσης του παγίου αυξάνεται, με εκτίμηση για κόστη αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης.

Μια άλλη διαφορά αφορά τα ανταλλακτικά. Τα μεγάλα ανταλλακτικά παρακολουθούνται στα πάγια και αποσβένονται, ενώ οι παρτίδες ανταλλακτικών που σχετίζονται με συγκεκριμένα πάγια παρακολουθούνται και αυτές σαν πάγια και αποσβένονται ανάλογα με το πάγιο. Δεν μεταφέρονται στο κόστος κατά το χρόνο της ανάλωσης τους γιατί θεωρούνται αναπόσπαστο στοιχείο του παγίου που αποκτήθηκε.

Στον ισολογισμό, τέλος, δεν απαιτείται όπως με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, να εμφανίζεται διακεκριμένα η αξία κτήσης, η αποσβεσμένη αξία και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Αρκεί μόνο να εμφανίζεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο, το οποίο φυσικά αναλύεται λεπτομερώς στις Σημειώσεις.

Από το ΔΛΠ 16 επίσης, προβλέπεται ένα μεγάλο πλήθος γνωστοποιήσεων για τα ενσώματα πάγια σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Είναι προφανές ότι η εφαρμογή του ΔΛΠ 16, αλλάζει σημαντικά την εικόνα των ισολογισμών, αλλά και των αποτελεσμάτων πολλών επιχειρήσεων που είναι εντάσεως παγίων. Η αλλαγή αυτή οφείλεται στο γεγονός της δυνατότητας αποτίμησης των παγίων σε εύλογες αξίες και επομένως στην εμφάνιση της υπεραξίας πολλών παγίων, τα οποία σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονταν στο ιστορικό τους κόστος, το οποίο μαζί με τις πιθανές νόμιμες αναπροσαρμογές, πολλές φορές ήταν πολύ μικρότερο από την τρέχουσα αξία τους.

Οι διαφορές σε ότι αφορά τα ενσώματα πάγια, του ΔΛΠ 16 σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν πολλές και σημαντικές. Σύμφωνα με τον καινούριο νόμο 4308/2014 οι διαφορές των Ελληνικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι πλέον ελάχιστες. Όσον αφορά τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία ο καινούριος νόμος 4308/2014 συμβαδίζει σχεδόν απόλυτα με το ΔΛΠ 16 που αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Η μόνη ουσιαστική διαφορά θα μπορούσε να ειπωθεί ότι είναι οι γνωστοποιήσεις (το ΔΛΠ 16 προβλέπει για τα ενσώματα πάγια πολύ περισσότερες γνωστοποιήσεις από τις συνολικές αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από τα ΕΛΠ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 16

Έπειτα από την εκτενή ανάλυση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 κρίνεται απαραίτητη η παρουσίαση ορισμένων πρακτικών παραδειγμάτων με σκοπό την καλύτερη κατανόηση του ΔΛΠ 16 καθώς και την λογιστική παρακολούθηση των αποσβέσεων, των αναπροσαρμογών και άλλων περιπτώσεων που παρακολουθούνται στο συγκεκριμένο Πρότυπο.

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται εφαρμογές του ΔΛΠ 16 σε ότι αφορά την αρχική αναγνώριση, τις ανταλλαγές παγίων περιουσιακών στοιχείων, την αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση, τις αποσβέσεις, την απομείωση και την διάθεση ενσώματων ακινητοποιήσεων καθώς και την αναβαλλόμενη φορολογία.

Αρχική αποτίμηση

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος του. Το κόστος αυτού του στοιχείου περιλαμβάνει όχι μόνο την τιμή αγοράς του αλλά και τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα. Θα πρέπει να τονιστεί ότι σαν άμεσα επιρριπτέα έξοδα αναγνωρίζονται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να φέρει το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Να επισημανθεί ότι διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα καθώς και έξοδα που σχετίζονται με την δοκιμαστική λειτουργία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους του. Στο παράδειγμα που ακολουθεί φαίνεται ο τρόπος υπολογισμού του κόστους ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ Α.Ε αγόρασε 10 μικρά επιβατικά αυτοκίνητα για να τα εκμισθώνει στους τουρίστες. Η αγορά έγινε την 1.1.2009 αντί 10.000 € το καθένα. Πέρα των 10.000 € για κάθε αυτοκίνητο η εταιρία πλήρωσε και κόστη μεταφοράς και παράδοσης 500 € για κάθε αυτοκίνητο.

Σύμφωνα λοιπόν με το ΔΛΠ 16 η αξία των αυτοκινήτων που θα καταχωριστεί ανέρχεται σε $10.000 \times 10 = 100.000$ € που αποτελούν την τιμή αγοράς και $500 \times 10 = 5.000$ € που αποτελούν τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα. Συνολικά δηλαδή το κόστος των αυτοκινήτων για την εταιρία ανέρχεται σε 105.000 €.

Ανταλλαγή παγίων

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 16 ένα ενσώματο πάγιο ανταλλάσσεται για ένα όμοιο του, το κόστος του αποκτηθέντος στοιχείου ισούται με την αναπόσβεστη αξία του

διατιθέντος και δεν προκύπτει ούτε κέρδος ούτε ζημία διότι τέτοιες συναλλαγές δεν αποσκοπούν στην πραγματοποίηση κέρδους.

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις όπου η πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε υπολείπεται της λογιστικής αξίας του στοιχείου που δόθηκε ή το αντίστροφο. Σ' αυτές λοιπόν τις περιπτώσεις θα πρέπει να καταχωρίζεται η διαφορά σαν κέρδος ή σαν ζημία ανάλογα.

Παράδειγμα

Μία τεχνική εταιρία πραγματοποίησε τις ακόλουθες συναλλαγές:

Α) Η εταιρία είχε στη διάθεσή της ένα ηλεκτρονικό συγκρότημα στατικών υπολογιστών, που είχε αποκτήσει προ 3ετίας, λογιστικής αξίας 215.000 €. Η εταιρία αποφάσισε, έπειτα από διαπραγματεύσεις με την εταιρία που της έδωσε το συγκρότημα, να της καταβάλλει ένα ποσό 100.000€ και να παραλάβει ένα νέο ηλεκτρονικό συγκρότημα τελειότερης τεχνολογίας και ταχύτητας αξίας 250.000€, παραδίδοντας συγχρόνως και το παλαιό.

Β) Επίσης, η εταιρία διέθετε ένα ειδικό φορτηγό εξοπλισμένο κατάλληλα λογιστικής αξίας 100.000€ και αποφάσισε να το ανταλλάξει με ένα ειδικό ηλεκτρονικό μηχάνημα εδαφολογικών ερευνών αξίας 150.000€, που διέθετε μια άλλη εταιρία.

Στην πρώτη περίπτωση έχουμε μια ανταλλαγή όμοιων περιουσιακών στοιχείων, από την οποία προκύπτει μία ζημία ως εξής:

Δοθείσα παροχή $215.000 + 100.000 = 315.000$

Ληφθείσα αντιπαροχή 250.000

Άρα $250.000 - 315.000 = 65.000$ ζημία

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΝΕΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ	250.000	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ	65.000	
ΠΑΛΑΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ		215.000
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		100.000

Στη δεύτερη περίπτωση έχουμε μια ανταλλαγή ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΙΔΙΚΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑ	150.000	
ΕΙΔΙΚΟ ΦΟΡΤΗΓΟ		100.000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		50.000

Παράδειγμα

Ομοίως στο παράδειγμα που ακολουθεί αντιμετωπίζεται η ανταλλαγή ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων χωρίς αντάλλαγμα και η ανταλλαγή όμοιων περιουσιακών στοιχείων με αντάλλαγμα.

-Παράδειγμα ανταλλαγής ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων χωρίς επιπλέον αντάλλαγμα

Εταιρία Κ ανταλλάσσει φορτηγό όχημα λογιστικής αξίας 10.000 με μηχάνημα της εταιρίας Λ αξίας 12.800. Δεν δίνεται πρόσθετο αντάλλαγμα και η αξία του οχήματος δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη. Το κέρδος για την εταιρία Κ είναι 2.800 και καταχωρείται με την εγγραφή:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑ	12.800	
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΜΕΣΟ		10.000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		2.800

-Παράδειγμα ανταλλαγής όμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων με επιπλέον αντάλλαγμα

Εταιρία Κ ανταλλάσσει με προμηθευτή της ηλεκτρονικό μηχάνημα λογιστικής αξίας 140.000 με ένα νεότερο τεχνολογικά αξίας 180.000, καταβάλλοντας επιπλέον το ποσό των 80.000. Η ζημία από τη συναλλαγή ανέρχεται σε $180.000 - 140.000 = 40.000$. Η λογιστική εγγραφή είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ	40.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑ	180.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑ		140.000
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		80.000

Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση

Το ΔΛΠ 16 δίνει την δυνατότητα επιλογής μεταξύ του υποδείγματος του κόστους και του υποδείγματος της αναπροσαρμογής ως μέθοδο αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική καταχώρηση. Η μέθοδος του κόστους είναι απλή αφού το πάγιο εμφανίζεται κατευθείαν στο κόστος κτήσης του μειωμένο κατά της σωρευμένες ζημίες και αποσβέσεις του. Η μέθοδος της αναπροσαρμογής όμως ορίζει ότι το πάγιο πρέπει να εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη του αξία η οποία αποτελείται από την πραγματική αξία

του στοιχείου την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης. Η λογιστική αντιμετώπιση των αναπροσαρμογών των παγίων είναι αυτή που εμφανίζεται στα επόμενα παραδείγματα και η οποία είναι σύμφωνη πάντα με το ΔΛΠ 16.

Παράδειγμα

Το ΔΛΠ 16 προβλέπει ως μέθοδο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων την αναπροσαρμογή τους. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναπροσαρμόζει την αξία του παγίου και η λογιστική αντιμετώπιση είναι η μεταφορά της διαφοράς αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον αφού η λογιστική του αξία είναι μικρότερη από αυτή της αναπροσαρμοσμένης.

Την 1.1.2006 η εταιρία ΑΛΦΑ Α.Ε αγόρασε ένα μηχάνημα αξία 300.000 € και ωφέλιμης ζωής 12 έτη, αλλά η υπολειμματική του αξία θα είναι σχεδόν μηδενική. Την 31.12.2008 έχουμε την ακόλουθη εικόνα :

Μηχάνημα 300.000

Αποσβέσεις 2006, 2007 και 2008 = $(300.000/12) \times 3 = 75.000$ άρα,

Αναπόσβεστη Αξία 225.000

Η πραγματική αξία του μηχανήματος, με αξιόπιστη εκτίμηση αρμοδίου υπολογίζεται σε 315.000 € και η εταιρία αποφασίζει την αναπροσαρμογή του, χωρίς φυσικά να αλλάξει η ωφέλιμη ζωή του, όπως είχε υπολογιστεί αρχικά.

Άρα, το ποσό των 225.000 € θα αυξηθεί σε 315.000 €. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑ	15.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ)	75.000	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		90.000

Νέα αξία αναπροσαρμοσμένη 315.000 € και επομένως οι αποσβέσεις θα είναι $315.000/9$ έτη = 35.000 € .

Η απόσβεση στο Ιστορικό κόστος ήταν 25.000 € ετησίως και κατά συνέπεια θα έχουμε :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	35.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		35.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ (35.000-25.000)	10.000	
ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		10.000

Έστω ότι στο τέλος του επόμενου έτους πωλείται το μηχάνημα έναντι 320.000 € . Οι σχετικές εγγραφές που γίνονται είναι οι εξής :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	35.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		35.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	10.000	
ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		10.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	70.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		70.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	320.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		320.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	70.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		70.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	145.000	
ΚΕΡΔΗ ΠΩΛΗΣΗΣ		145.000

Παράδειγμα

Στο παράδειγμα που ακολουθεί η εταιρία αναπροσαρμόζει το πάγιο της μετά από κάποια έτη και το αποτέλεσμα μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον όπως άλλωστε ορίζεται και από το Πρότυπο 16.

Η εταιρία ΒΗΤΑ Α.Ε αγόρασε την 1.1.2002 ένα μηχάνημα αντί 60.000 € με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 6 έτη και υπολειμματική αξία μηδενική. Στην αρχή του 5^{ου} έτους το μηχάνημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 25%. Στο τέλος του 2005 πωλείται για 25.000 €. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
2002	10.000
2003	10.000
2004	10.000
ΣΥΝΟΛΟ	30.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ (2005)	15.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ		7.500
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		7.500

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ(ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ)	12.500(75.000/6)	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΠΑΓΙΑ		12.500

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	2.500(7.500/3)	
ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		2.500

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	25.000	
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	5.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ	50.000(30.000+12.500+7.500)	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		75.000
ΚΕΡΔΟΣ		5.000

Αν η εταιρία δεν είχε επιλέξει την τμηματική μεταφορά της διαφοράς αναπροσαρμογής κατευθείαν στα κέρδη είς νέον, τότε το υπόλοιπο της κατά την πώληση του μηχανήματος θα ήταν 7.500 και συνεπώς θα διαγραφόταν το ποσό των 7.500 και το κέρδος θα ανερχόταν σε 7.500.

Παράδειγμα

-Η αύξηση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής η αύξηση πρέπει να μεταφέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο ‘‘διαφορές αναπροσαρμογής’’, εφόσον δεν είχε προκληθεί μείωση της αξίας του, με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Επιχείρηση απέκτησε μηχάνημα στις 31/12/2000 αντί 100.000 και το αποσβένει με ετήσιο συντελεστή 5% . Στις 31/12/2002 η πραγματική αξία του εκτιμάται στις 130.000 και η επιχείρηση αποφασίζει να εφαρμόσει την μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Πρώτος λογιστικός χειρισμός

Αναπροσαρμόζεται η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις με συντελεστή αναπροσαρμογής που υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος κτήσης 100.000

Μείον Αποσβέσεις $(100.000 \times 5\% = 5000 \times 2) = 10.000$

Αναπόσβεστη Αξία 90.000

Συντελεστής αναπροσαρμογής $130.000 : 90.000 = 1,444$

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης $100.000 \times 1,444 = 144.440$

Αναπροσαρμογή αποσβέσεων $10.000 \times 1,444 = 14.440$

Σύνολο 130.000

Λογιστικές Εγγραφές

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)	44.440	
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)		44.440

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)	4.440	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		4.440

Δεύτερος λογιστικός χειρισμός

Μεταφέρεται ο αντίθετος λογαριασμός των σωρευμένων αποσβέσεων σε πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου και η αναπόσβεστη αξία συγκρίνεται με την εκτιμώμενη πραγματική αξία του μηχανήματος ώστε να προκύψει η διαφορά αναπροσαρμογής ως εξής:

Κόστος κτήσης 100.000
Μείον Αποσβέσεις 10.000

90.000
Πραγματική αξία 130.000
Διαφορά Αναπροσαρμογής 40.000

Λογιστικές Εγγραφές

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	10.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		10.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	40.000	
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)		40.000

- Η μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω υποτίμησης

Το Πρότυπο ορίζει ότι όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο. Όμως, μια μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει άμεσα τις σχετικές διαφορές αναπροσαρμογής κατά την έκταση που η μείωση αυτή δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις διαφορές αναπροσαρμογής σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Επιχείρηση αγοράζει ακίνητο στις 31/12/2001 αντί 1.000.000 και καταβάλλει επίσης ποσό 20.000 για έξοδα που σχετίζονται με την αγορά (συμβολαιογραφικά, μεσιτικά). Συντελεστής απόσβεσης είναι 10%. Στις 31/12/2003 αρμόδιος εκτιμητής εκτιμά την πραγματική αξία του ακινήτου 1.500.000. Η επιχείρηση εφαρμόζει την μέθοδο της αναπροσαρμογής που προβλέπει το ΔΛΠ 16 και αποτιμά το ακίνητο στην πραγματική του αξία 1.500.000.

Αξία κτήσης (1.000.000+20.000)	1.020.000
Μείον αποσβέσεις(1.020.000X3)	306.000
Αναπόσβεστη αξία	714.000

Πραγματική αξία 31/12/2003	1.500.000
Μείον αναπόσβεστη αξία	714.000
Διαφορά αναπροσαρμογής	786.000

Λογιστικές Εγγραφές

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΑΚΙΝΗΤΑ	306.000	
ΑΚΙΝΗΤΑ		306.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΚΙΝΗΤΑ	786.000	
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)		786.000

Ας υποθέσουμε ότι λόγω σεισμού το ακίνητο υπέστη μείωση της αξίας του και ότι η πραγματική του αξία 31/12/2005 εκτιμάται στα 400.000 και η επιχείρηση προβαίνει σε μείωση της αξίας του.

Αποσβέσεις χωρίς αναπροσαρμογή (1.020.000X2X10%)	204.000
Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή (1.500.000X20%)	300.000
Διαφορά	96.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)	96.000	
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ)		96.000

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 η εγγραφή αυτή μπορεί να μην γίνει και ο λογαριασμός “διαφορά αναπροσαρμογής” να παραμείνει στην καθαρή θέση της επιχείρησης μέχρι την πλήρη απόσβεση ή την πώληση του ακινήτου.

Αναπροσαρμοσμένη αξία	1.500.000
Μείον αποσβέσεις	300.000
Αναπόσβεστη αξία	1.200.000
Εκτιμηθείσα αξία	400.000
Ζημεία απομείωσης	800.000

Η λογιστική εγγραφή είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΙΔΙΑ	690.000 (786.000-	
ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)	96.000)	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ (ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ)	110.000	
ΑΚΙΝΗΤΑ		800.000

Ο παραπάνω χειρισμός ενδείκνυται να ακολουθείται για τα ακίνητα και όχι για τα μηχανήματα, η αναπροσαρμογή της αξίας των οποίων γίνεται συνήθως με δείκτες.

- Η αύξηση της λογιστικής αξίας του πάγιου στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής μετά από προηγούμενη μείωση της αξίας του στοιχείου

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου παγίου στοιχείου η οποία είχε βαρύνει τα έσοδα.

Εν συνεχεία του προηγούμενο παραδείγματος έστω ότι στις 31/12/2006 το ακίνητο ανατιμάται από τις 400.000 του 2005 στις 600.000. Τότε έχουμε:

-Πραγματική αξία στις 31/12/2005	400.000
Μείον αποσβέσεις(400.000X10%)	40.000
	360.000
-Πραγματική αξία 31/12/2006	600.000
Διαφορά Αναπροσαρμογής	240.000

Η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΚΙΝΗΤΑ	240.000	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣ.)		110.000 (ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ 2005)
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ(ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣ.)		130.000

Απόσβεση παγίων

Η απόσβεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ξεκινά όταν αυτό είναι έτοιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται σε κατάλληλη θέση και κατάσταση προκειμένου να είναι έτοιμο να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς τους οποίους προορίζεται από τη διοίκηση.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται θα πρέπει να αντανakλά το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών του παγίου από την επιχείρηση. Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης, για κάθε πάγιο. Στις περιπτώσεις που υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών, που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αλλάξει προκειμένου να αντανakλά το νέο ρυθμό ανάλωσης.

Το ΔΛΠ 16 προτείνει μια ποικιλία μεθόδων που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τρόπο συστηματικό στην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Οι μέθοδοι που προτείνονται από το Πρότυπο 16 είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος της λειτουργικής ζωής των παγίων.

Στα παραδείγματα που ακολουθούν οι επιχειρήσεις αλλάζουν την μέθοδο απόσβεσης μετά από κάποια έτη και οι αποσβέσεις υπολογίζονται εν συνεχεία με την καινούρια μέθοδο απόσβεσης ξεκινώντας φυσικά από την εναπομείνουσα αναπόσβεστη αξία.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ Α.Ε. αγόρασε την 1.1.2006 ένα μηχάνημα κόστους 1.000.000 και ωφέλιμης ζωής 8 έτη. Η υπολειμματική αξία στο τέλος των 8 ετών υπολογίζεται σε 200.000€.

Με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης θα υπάρχει ετήσια απόσβεση ίση με 100.000 $((1.000.000-200.000)/8)$.

Σε περίπτωση που η εταιρία αλλάξει τη μέθοδο αποσβέσεως για τα δύο τελευταία χρόνια και εφαρμόσει τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου τότε θα έχουμε :

Αναπόσβεστο υπόλοιπο στο τέλος του 6^{ου} έτους : $1.000.000 - 600.000 = 400.000$ άρα,

$$\alpha\% = 1 - \sqrt[2]{200.000 : 400.000}$$

$$\alpha\% = 1 - \sqrt{2/4}$$

$$\alpha\% = 1 - 0,7071 = 0,2928$$

$$400.000 \times 0,2928 = 117.157$$

Άρα, υπόλοιπο 400.000

Μείον: απόσβεση 7^{ου} έτους 117.157 = 282.843

Μείον: απόσβεση 8^{ου} έτους 82.843 (282.843 X 0,2928) . Το 0,2928 αποτελεί τον συντελεστή απόσβεσης.

Υπολειμματική Αξία 200.000

Παράδειγμα

Ένα περιουσιακό στοιχείο αγοράστηκε την 1.1.2006 έναντι ποσού 60.000 € . Η υπολειμματική του αξία είναι μηδενική και η ωφέλιμη ζωή του είναι 12 έτη. Σύμφωνα με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης έχουμε :

ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ (60.000/12)	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
2006	60.000	5.000	55.000
2007		5.000	50.000
2008		5.000	45.000

Το έτος 2009 η εταιρία αποφασίζει να αλλάξει τον τρόπο χρησιμοποίησης του παγίου στοιχείου με αποτέλεσμα να αυξήσει την απόσβεση σε 40% πάνω στο αναπόσβεστο υπόλοιπο. Έτσι λοιπόν θα έχουμε :

ΕΤΟΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
2009	45.000	$45.000 \times 40\% = 18.000$	27.000
2010		$27.000 \times 40\% = 10.800$	16.200
2011		$16.200 \times 40\% = 6.480$	9.720
2012		$9.720 \times 40\% = 3.888$	5.832 κ.ο.κ

Μείωση της αξίας παγίου στοιχείου

Προκειμένου να καθοριστεί αν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει υποστεί μείωση της αξίας του, η επιχείρηση οφείλει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.

Οι αποζημιώσεις από τρίτα μέρη για πάγια τα οποία είχαν υποστεί μείωση της αξίας τους, για πάγια που χάθηκαν ή για πάγια που εγκαταλείφθηκαν, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης όταν και μόνο όταν οι αποζημιώσεις καθίστανται εισπράξιμες, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Στο παράδειγμα που ακολουθεί υπάρχει μια απομείωση της αξίας ενός παγίου και η αντιμετώπισή του λογιστικά είναι αυτή που παρουσιάζεται παρακάτω.

Παράδειγμα

Εταιρία Γ αποκτά στις 1.1.2005 αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο αξίας 1.000 με ωφέλιμη ζωή 10 ετών (αποσβένεται πλήρως στις 31.12.2014). Στις αρχές του 2007 που η λογιστική αξία του στοιχείου είναι 800 (1.000-200), η Γ διαπιστώνει μια απομείωση της αξίας του 300. Η ζημία καταχωρίζεται στη χρήση 2007 με την εγγραφή :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	300	
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ		300

Η νέα λογιστική αξία του στοιχείου την 31.12.2007 πριν τις αποσβέσεις ανέρχεται σε $800 - 300 = 500$. Οι αποσβέσεις για τις χρήσεις 2007-2014 θα είναι 62,5 ετησίως ($500/8$). Στις αρχές του 2011 η Γ διαπιστώνει ότι οι λόγοι απομείωσης της αξίας έπαψαν να υπάρχουν και αναστρέφει τη ζημία. Το ποσό της αρχικής ζημίας 300 που μπορεί να αναστραφεί υπολογίζεται ως εξής :

Αρχική αξία	1.000
Αποσβέσεις που θα είχαν διενεργηθεί αν δεν υπήρχε μείωση της αξίας	<u>600</u> (100×6)
	<u>400</u>

Η λογιστική αξία του στοιχείου στις 31/12/2010 ισούται με 250 ($500 - 62,5 \times 4$).

Συνεπώς το ποσό που μπορεί να αναστραφεί ανέρχεται σε $400 - 250 = 150$.

Το ποσό αυτό αναστρέφεται με την εγγραφή:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	150	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		150

Κατόπιν τούτου η αξία του στοιχείου ανέρχεται σε 400(150+250) και αποσβένεται σε 4 χρόνια ισόποσα (10%) εντός των χρήσεων 2011-2014.

Απόσυρση και διάθεση παγίων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό, όταν διατίθεται ή αποσύρεται από την εκμετάλλευση και δεν αναμένονται μελλοντικά οφέλη από την διάθεσή του.

Τα πάγια στοιχεία μιας εταιρίας μπορούν να αποσυρθούν είτε λόγω πώλησης ή ανταλλαγής είτε λόγω κάποιας φυσικής καταστροφής. Όποιος και να είναι ο λόγος απόσυρσης η επιχείρηση οφείλει να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου κατά τον χρόνο απόσυρσης, προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα και να γίνει διαγραφή των οικείων λογαριασμών από τα βιβλία της επιχείρησης. Φυσικά οι αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά μέχρι τον χρόνο απόσυρσης του στοιχείου.

Η διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από την διάθεση και της λογιστικής αξίας του παγίου αποτελεί το κέρδος ή τη ζημία από την απόσυρση ή διάθεση και θα πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Στο επόμενο παράδειγμα εμφανίζεται η λογιστική αντιμετώπιση της διάθεσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα

Η ΒΗΤΑ Α.Ε αγόρασε μηχάνημα αξίας 150.000 € την 1.1.2005. Ωφέλιμη ζωή 8 έτη και υπολειμματική αξία μηδενική.

Στο τέλος του 4^{ου} έτους το μηχάνημα πωλείται αντί 70.000 € .

Εγγραφές:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ (2005)	150.000	
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		150.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2005	18.750	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2006	18.750	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2007	18.750	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2008	18.750	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		75.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ (2008)	70.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ	75.000	
ΖΗΜΙΑ	5.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		150.000

Ενσώματα πάγια και αναβαλλόμενη φορολογία

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 16 αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ της φορολογητέας και της λογιστικής αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό μπορεί να συμβεί είτε λόγω διαφοράς των αποσβέσεων που πραγματοποιεί η επιχείρηση με τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, είτε λόγω αναπροσαρμογής ενός παγίου στοιχείου η οποία πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Στα παραδείγματα που ακολουθούν καλύπτονται όλες οι περιπτώσεις δημιουργίας αναβαλλόμενης φορολογίας.

Παράδειγμα

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν οι αποσβέσεις που προκύπτουν φορολογικά είναι μεγαλύτερες από αυτές που προκύπτουν λογιστικά τότε δημιουργείται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σ' αυτήν την περίπτωση πιστώνεται ο λογαριασμός των υποχρεώσεων και χρεώνονται τα αποτελέσματα χρήσης με ένα έξοδο. Η διαφορά μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων λειτουργεί ως εξής:

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται όταν διενεργούνται ταυτόχρονα φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις, μειώνεται στο τέλος των φορολογικών αποσβέσεων και στο τέλος και των λογιστικών αποσβέσεων η διαφορά έχει εξισωθεί.

Η επιχείρηση 'ΒΗΤΑ' κατά το έτος 2002 αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000€, για το οποίο εκτιμά ότι η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 10 έτη, ενώ για φορολογικούς σκοπούς η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 5 έτη (συντελεστής 20%). Ο συντελεστής φορολόγησης της επιχείρησης ανέρχεται σε 35%.

Τα λογιστικά και φορολογικά δεδομένα έχουν ως εξής:

ΕΤΟΣ 2002

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	100.000	100.000
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	10.000	20.000
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	90.000	80.000

Από τα δεδομένα του πίνακα παρατηρούμε ότι η διαφορά των αποσβέσεων της χρήσης ανέρχεται σε ποσό 10.000€, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης είναι 10.000€ και συνεπώς η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι 3.500€.

ΛΥΣΗ

Κατά την πρώτη χρήση , η προσωρινή διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 10.000€. Το ίδιο συμβαίνει και για τις επόμενες τέσσερις χρήσεις, κατά τις οποίες το πάγιο στοιχείο αποσβένεται πλήρως φορολογικά.

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργήσει η επιχείρηση τα πρώτα πέντε έτη προκειμένου να ανανωριστεί η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, είναι η ακόλουθη:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΞΟΔΑ	3.500	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ		3.500

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί αντίστοιχα από το έκτο έως το δέκατο έτος για την αναγνώριση της μείωσης της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	3.500	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΞΟΔΑ		3.500

Στον πίνακα που ακολουθεί αναλύεται η κίνηση του λογαριασμού των αναβαλλόμενων φόρων σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

ΕΤΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
2002	90.000	80.000	10.000	(3.500)	(3.500)
2003	80.000	60.000	20.000	(7.000)	(3.500)
2004	70.000	40.000	30.000	(10.500)	(3.500)
2005	60.000	20.000	40.000	(14.000)	(3.500)
2006	50.000	0	50.000	(17.500)	(3.500)
2007	40.000	0	40.000	(14.000)	3.500
2008	30.000	0	30.000	(10.500)	3.500
2009	20.000	0	20.000	(7.000)	3.500
2010	10.000	0	10.000	(3.500)	3.500
2011	0	0	0	0	3.500

Από τον ανωτέρω πίνακα γίνεται κατανοητό ότι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται μέχρι και το πέμπτο έτος στο οποίο και ολοκληρώνονται οι φορολογικές αποσβέσεις. Από το έκτο μέχρι και το δέκατο έτος, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μειώνεται μέχρι να μηδενιστεί. Οι αυξήσεις και οι μειώσεις του υπολοίπου του λογαριασμού έχουν ανάλογη επίδραση στο αποτέλεσμα.

Παράδειγμα

Όταν οι αποσβέσεις που προκύπτουν φορολογικά είναι μικρότερες από τις αποσβέσεις που προκύπτουν λογιστικά τότε σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Σ' αυτήν την περίπτωση πιστώνεται ο λογαριασμός των εσόδων και χρεώνονται οι απαιτήσεις.

Η επιχείρηση 'ΑΛΦΑ' κατά το έτος 2002 αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000€, για το οποίο εκτιμά ότι η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 5 έτη, ενώ για φορολογικούς σκοπούς η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 10 έτη. Ο συντελεστής φορολόγησης της επιχείρησης είναι 35%.

Τα λογιστικά και φορολογικά δεδομένα έχουν ως εξής:

ΕΤΟΣ 2002

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	100.000	100.000
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	20.000	10.000
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	80.000	90.000

Από τα δεδομένα του πίνακα προκύπτει ότι η διαφορά των αποσβέσεων της χρήσης ανέρχεται σε 10.000€, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης είναι 10.000€ και συνεπώς η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση της χρήσης είναι 3.500€.

ΛΥΣΗ

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργήσει η επιχείρηση τα πέντε πρώτα έτη, για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ	3.500	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΣΟΔΑ		3.500

Η λογιστική εγγραφή που θα αναγνωριστεί από το έκτο έως το δέκατο έτος αντίστοιχα, για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΣΟΔΑ	3.500	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ		3.500

Στον πίνακα που ακολουθεί αναλύεται η κίνηση του λογαριασμού των αναβαλλόμενων φόρων σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

ΕΤΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
2002	80.000	90.000	10.000	3.500	3.500
2003	60.000	80.000	20.000	7.000	3.500
2004	40.000	70.000	30.000	10.500	3.500
2005	20.000	60.000	40.000	14.000	3.500
2006	0	50.000	50.000	17.500	3.500
2007	0	40.000	40.000	14.000	(3.500)
2008	0	30.000	30.000	10.500	(3.500)
2009	0	20.000	20.000	7.000	(3.500)
2010	0	10.000	10.000	3.500	(3.500)
2011	0	0	0	0	(3.500)

Παράδειγμα

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου η αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Στην περίπτωση αυτή δημιουργείται αποθεματικό αναπροσαρμογής και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από το ΔΛΠ 16 οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι αυτές που παρουσιάζονται στο παράδειγμα.

Η επιχείρηση 'ΔΕΛΤΑ' αγόρασε στη χρήση 2000, μηχάνημα αξίας 1.000.000€, η ωφέλιμη ζωή του οποίου υπολογίζεται σε 10 έτη και είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη. Κατά τη χρήση 2002, η επιχείρηση προχωρά στην αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του παγίου κατά το ποσό των 700.000€, χωρίς να μεταβληθεί η ωφέλιμη ζωή του, η οποία ανέρχεται πλέον σε 8 έτη. Η αναπροσαρμογή αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

ΛΥΣΗ

Η αξία με την οποία το πάγιο στοιχείο εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία της αύξησης της λογιστικής του αξίας είναι :

ΑΞΙΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	ΠΡΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	1.000.000
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	(200.000)
ΚΑΘΑΡΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	800.000

Η λογιστική εγγραφή της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ακόλουθη:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	500.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	200.000	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		700.000

Στο τέλος του 2002 υπολογίζονται αποσβέσεις επί της λογιστικής αξίας του παγίου (λογιστική αξία 1.500.000€ δια της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής) :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	187.500	
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		187.500

Είναι δεδομένο ότι η αναπροσαρμογή εξυπηρετεί λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Γι' αυτό θα πρέπει να σχηματιστεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αποθεματικό αναπροσαρμογής X φορολογικό συντελεστή=700.000X35%=245.000).

Η λογιστική εγγραφή που πρέπει να διενεργηθεί, για την αναγνώριση της φορολογικής υποχρέωσης, είναι η παρακάτω :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	245.000	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ		245.000

Με την διενέργεια των αποσβέσεων της χρήσης 2002, πραγματοποιείται ένα μέρος της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, το οποίο υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των λογιστικών αποσβέσεων ποσού 187.500€(1.500.000/8) και των αναγνωριζόμενων φορολογικά αποσβέσεων ποσού 100.000€(1.000.000/10), επί τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

Η πραγματοποιούμενη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (μέσω των αποσβέσεων της χρήσης), ανέρχεται σε ποσό 30.625€ ((187.500-100.000)X35%=30.625).

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μεταφέρεται στις αποσβέσεις της χρήσης, συνεπώς η λογιστική εγγραφή που διενεργείται είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	30.625	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΣΟΔΑ		30.625

Τέλος, θα πρέπει να ειπωθεί ότι ένα ποσό του αποθεματικού αναπροσαρμογής θα πρέπει να μεταφερθεί στα 'ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ', ανάλογα με με την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου. Εφόσον, επομένως, το υπόλοιπο των ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ ανερχόταν στο ποσό 455.00€ (αρχικό αποθεματικό αναπροσαρμογής 700.000 μείον το ποσό του σχηματισμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης 245.000) και η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι οκτώ έτη , το ποσό που θα μεταφερθεί στα ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ είναι 56.875€ (455.000/8).

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	56.875	
ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		56.875

Μετά από τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές, τα υπόλοιπα των λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις 31/12/2002 θα διαμορφωθούν ως εξής:

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	1.500.000
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	(187.500)
ΚΑΘΑΡΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	1.312.500
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	398.125
ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	56.875
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	214.375

Το αποθεματικό αναπροσαρμογής υπολογίζεται ως εξής:

$$700.000 - 245.000 - 56.875 = 398.125$$

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως εξής:

$$245.000 - 30.625 = 214.375$$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το ΔΛΠ 16 αποτέλεσε την βάση του παρόντος συγγραφικού έργου όπου έγινε εκτενής αναφορά και ανάλυση όλων των πτυχών και προσεγγίσεων της θεωρίας. Αρχικά, θα πρέπει να τονιστεί ότι τα ΔΛΠ αποτελούν για τις επιχειρήσεις ένα σημαντικό εργαλείο για την καλύτερη οργάνωσή τους και για την ορθότερη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Λέγοντας ορθότερη παρουσίαση εννοείται ότι χάρη στα ΔΛΠ εξασφαλίζεται ένας ομοιόμορφος τρόπος παρουσίασης με άμεση συνεπαγωγή τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων να καθίστανται συγκρίσιμα όχι μόνο με ομοειδής επιχειρήσεις στο εσωτερικό της χώρας αλλά και σε επιχειρήσεις του εξωτερικού. Χάρη στα ΔΛΠ οι προσωπικές παρεμβάσεις και οι αυθαιρεσίες έχουν μειωθεί. Εκτός αυτού, τα αποτελέσματα που εξάγονται, χρησιμοποιώντας τα ΔΛΠ σαν οδηγό, δεν χρήζουν αμφισβήτησης τόσο από τους ιδιωτικούς φορείς όσο και από τους δημόσιους.

Σημείο αναφοράς στην αρθρογραφία αποτέλεσε η αναπροσαρμογή των παγίων και η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου αναγνώρισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από επιχειρήσεις διαφορετών χωρών. Ανακεφαλαιώνοντας λοιπόν τα αποτελέσματα από την εκτενή ανάλυση που πραγματοποιήθηκε και αφορούσε αποκλειστικά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 'Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις' τα συμπεράσματα που μπορούν να διεξαχθούν είναι ότι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο του κόστους προσβλέπουν σε μια κερδοφορία που είναι μεγαλύτερη από την πραγματικότητα, ενώ επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής είναι αυτές που παρουσιάζουν προβλήματα ρευστότητας και πιστοληπτικής ικανότητας και χρησιμοποιούν τον τραπεζικό δανεισμό. Επιλέγοντας την μέθοδο της αναπροσαρμογής παρουσιάζουν έναν ισχυρό ισολογισμό και ένα χαμηλό δείκτη ξένων προς ίδιων κεφαλαίων.

Θα πρέπει επίσης να ειπωθεί ότι στην συγγραφή της συγκεκριμένης εργασίας υπήρξαν κάποιοι περιορισμοί. Στην παρούσα διπλωματική δεν χρησιμοποιήθηκε στατιστική ανάλυση ώστε να εξεταστεί και πρακτικά η επιρροή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του ΔΛΠ 16. Χρησιμοποιήθηκε μόνο βιβλιογραφία καθώς και κάποια παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση στην εφαρμογή του ΔΛΠ 16. Παρ' όλα αυτά με την βοήθεια τόσο της βιβλιογραφίας όσο και της αρθρογραφίας μπόρεσαν να εξαχθούν τα συμπεράσματα που προαναφέρθηκαν.

Τέλος, προτάσεις και βελτιώσεις που θα μπορούσαν να αναφερθούν στην εφαρμογή του ΔΛΠ 16 είναι αρχικά η εφαρμογή των ΔΛΠ σε όλες τις επιχειρήσεις εισηγμένες και μη στο χρηματιστήριο. Για τον τερματισμό των παρεμβάσεων στα αποτελέσματα χρήσης θα μπορούσε μια ανεξάρτητη αρχή να προσδιορίζει την εύλογη αξία των παγίων κάθε χρόνο. Η διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων θα μπορούσε να περιοριστεί ή και να εξαλειφθεί με την θεσμοθέτηση ενιαίων συντελεστών απόσβεσης.

Πρόταση για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η στατιστική ανάλυση της μεθόδου επιλογής αποτίμησης εισηγμένων εταιριών και μη, με σκοπό την διεξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον τρόπο συμπεριφοράς των επιχειρήσεων, διαφόρων κλάδων και διαφόρων μεγεθών, όσον αφορά τα ενσώματα πάγια. Επίσης, πρόταση για έρευνα μπορεί να αποτελέσει η χρησιμοποίηση, αναπροσαρμογή και απόσβεση των παγίων που κατέχονται

από δημόσιους φορείς όπως παραδείγματος χάρη από ένα νοσοκομείο. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον όπου χρησιμοποιούνται πολλά πάγια για την λειτουργία και την παροχή υπηρεσιών θα ήταν ενδιαφέρουσα μια μελέτη σχετικά με τον τρόπο που διαχειρίζονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τέτοιου είδους επιχειρήσεις-φορείς.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Βρουστούρης Κ.Π. , Πρωτοψάλτης Γ.Ν. (2002), “Διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες:Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ.
- Καραγιώργος Θ. , Παπαδόπουλος Δ. (2003), “Χρηματοοικονομική λογιστική”, Εκδόσεις Γερμανός.
- Νεγκάκης Χρήστος (2015), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές”.
- Νεγκάκης Χρήστος (2015), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα”.
- Ντζανάτος Δημήτρης (2008), “Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια κι οι διαφορές τους από τα ελληνικά”, Καστανιώτη, 1^η Έκδοση.
- Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος (2009), “Παραδείγματα εφαρμογής-Διεθνή λογιστικά πρότυπα-Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης-Διερμηνείες”, Α Τόμος, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης.
- Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος (2009), “Παραδείγματα εφαρμογής-Διεθνή λογιστικά πρότυπα-Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης-Διερμηνείες”, Β Τόμος, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2002), “Διεθνή λογιστικά πρότυπα”, Α τόμος, Ε.Σακέλλη.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), “Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό-Φορολογικό δίκαιο και λογιστική”, Β Τόμος, Ε.Σακέλλη, 3^η Έκδοση.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), “Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό-Φορολογικό δίκαιο και λογιστική”, Γ Τόμος, Ε.Σακέλλη, 3^η Έκδοση.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2009), “Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό-Φορολογικό δίκαιο και λογιστική”, Δ Τόμος, Ε.Σακέλλη, 3^η Έκδοση.
- Grant Thornton (2009), “Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS, Αναλυτική παρουσίαση, Α Τόμος, 3^η Έκδοση.
- Grant Thornton (2009), “Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS, Αναλυτική παρουσίαση, Β Τόμος, 3^η Έκδοση.
- Grant Thornton (2009), “Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS, Αναλυτική παρουσίαση, Γ Τόμος, 3^η Έκδοση.

Ξένη Βιβλιογραφία

- Aboody D., Barth E.M., Kasznik R. (1999), Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK, *Journal of accounting and economics*, vol.26, pp.149-178.
- Ballas A., Panagiotou V., Tzovas C. (2014), Accounting choices for tangible assets: a study of greek firms, *Journal of economics and business*, vol.64, pp.18-38.
- Brown P., Izan H.Y., Loh A. (1992), Fixed asset revaluations and managerial incentives, *Abacus* 28, pp.36-57.
- Christensen B.H., Nikolaev V. (2009), Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption?, *Journal of accounting and economics*, vol.43, pp.38-53.
- Gaeremynck A., Vengeler R. (1999), The revaluation of assets as a signaling device: a theoretical and empirical analysis, *Accounting and business research*, vol. 29, pp.123-138.
- Jaggi B., Tsui J. (2002), Management Motivation and market assessment: Revaluations of fixed assets, *Journal of international financial management and accounting*, vol.12, pp.160-187.
- Lin Y.C., Peasnell K.V. (2000), Fixed asset revaluation and equity depletion in the UK, *Journal of business finance and accounting*, vol.27, pp.359-394.
- Missioner-Piera F. (2007), Motives for fixed asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data, *The international journal of accounting*, vol.42, pp.186-205.
- Whittred G., Chan Y.K. (1992), Asset revaluation and the mitigation of underinvestment, *Abacus* 28, pp.58-74.