



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Δ.Λ.Π 16
ΚΑΙ ΤΑ Ε.Λ.Π (Ν.4308/2014)

της

ΓΙΑΝΝΙΩΤΗ ΑΧ.ΕΛΕΝΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2015

Στον πατέρα μου Αχιλλέα Γιαννιώτη που έφυγε νωρίς

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα αρχικά να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την κατανόηση και την αγάπη τους, καθώς και την αμέριστη ψυχολογική και ηθική συμπαράσταση τους, σε αυτό μου το εγχείρημα.

Θερμά ευχαριστώ τους ανθρώπους των οποίων η παρουσία αποτέλεσε έμπνευση και στήριγμα και που με την υπομονή και τις γνώσεις τους ουσιαστικά συνέβαλλαν στην ολοκλήρωση της μοναδικής αυτής διαδρομής.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Νεγκάκη Χρήστο και τους συνεργάτες του για την καθοδήγηση και τις εποικοδομητικές και εύστοχες υποδείξεις τους για την εκπόνηση αυτής της εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για όλες τις γνώσεις και τα νέα ερεθίσματα που μου έδωσαν.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) από τις επιχειρήσεις συμβάλλει στην αξιόπιστη καταγραφή της οικονομικής τους θέσης, αναβαθμίζοντας την ποιότητα της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ενισχύοντας το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στην Ελλάδα υποχρεωτικά για όλες τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο των Αθηνών εταιρίες από το 2005, ενώ πρόσφατα ψηφίστηκε ο νόμος 4308/2014 με ισχύ από την 01/01/2015, ο οποίος εισάγει τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) τα οποία βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στη φιλοσοφία και την ορολογία των Δ.Λ.Π.. Στα Ε.Λ.Π. εισάγονται ορισμένες σημαντικές καινοτομίες και νέες έννοιες σε σχέση με τις διατάξεις του προϊσχύοντος Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) Π.Δ. 1123/1980, όπως είναι η δυνατότητα των οικονομικών οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία, να πραγματοποιείται η απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση την ωφέλιμη ζωή αυτών η οποία προσδιορίζεται με ευθύνη των διοικήσεων των εταιριών, την δυνητική εφαρμογή υπολογισμού αναβαλλόμενης φορολογίας κλπ. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η εξέταση των λογιστικών χειρισμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις κατευθύνσεις του Δ.Λ.Π. 16 και βάσει των διατάξεων του νόμου 4308/2014 σχετικά με τα νέα Ε.Λ.Π., μέσω της παρουσίασης της σχετικής ερευνητικής βιβλιογραφίας, του αντίστοιχου θεσμικού πλαισίου και ορισμένων αριθμητικών παραδειγμάτων.

Λέξεις κλειδιά: πάγια περιουσιακά στοιχεία, Δ.Λ.Π. 16, Ε.Λ.Π..

Πίνακας Περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	4
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	4
2.1 Ιστορική επισκόπηση.....	4
2.2 Σκοπός Εφαρμογή	5
2.3 Λόγοι και πλεονεκτήματα εφαρμογής.....	7
2.4 Τα Δ.Λ.Π. στη διεθνή βιβλιογραφία.....	9
2.5 Τα Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα	11
2.6 Λογιστική αντιμετώπιση πάγιων περιουσιακών στοιχείων	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	15
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	15
3.1 Δ.Λ.Π. 16.....	15
3.1.1 Σκοπός και πεδίο εφαρμογής	15
3.1.2 Ορισμοί.....	15
3.1.3 Αναγνώριση	17
3.1.4 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	18
3.1.5 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	21
3.1.6 Απόσβεση.....	23
3.1.7 Διαγραφή.....	26
3.2 Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	27
3.2.1 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία	27
3.2.2 Αποσβέσεις	28
3.2.3 Απομείωση.....	29
3.2.4 Παύση αναγνώρισης.....	30
3.2.5 Προκαταβολές δαπανών	30
3.2.6 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι	30
3.2.7 Επιμέτρηση στην εύλογη αξία	31
3.2.8 Διαφορές Δ.Λ.Π. – νέων Ε.Λ.Π.	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	35
ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΛΠ 16.....	35
4.1 Εισαγωγικά	35

4.2 Προσδιορισμός Κόστους στην Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	35
4.3 Λογιστικός χειρισμός επιμέτρησης κόστους ενσώματου περιουσιακού στοιχείου μετά την αναγνώριση.....	36
4.4 Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής ενσώματου περιουσιακού στοιχείου με αναπροσαρμογή στην ωφέλιμη ζωή.....	37
4.5 Λογιστικός χειρισμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.....	38
4.6 Λογιστικός χειρισμός Αναπροσαρμογής αξίας παγίου - Αναβαλλόμενη φορολογία.....	41
4.7 Υπολογισμός αποσβέσεων με τις τρεις διαφορετικές μεθόδους	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	46
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ...	46
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ιδέα για τη διαμόρφωση ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων διατυπώθηκε εδώ και αρκετές δεκαετίες, ενώ η υλοποίησή της βασίστηκε στην ανάγκη σύγκλισης των λογιστικών αρχών, κανόνων και πρακτικών που χρησιμοποιούνται διεθνώς για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, δεδομένης της απελευθέρωσης και διεθνοποίησης των αγορών κεφαλαίου. Στο πλαίσιο του παγκοσμιοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος και της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων, το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) εκδόθηκε το 1975 από την επιτροπή IASC, η οποία το 2001 αντικαταστάθηκε από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων IASB και έκτοτε είναι υπεύθυνο για την εκπόνηση προς το δημόσιο συμφέρον ενός κοινού συνόλου λογιστικών πρακτικών που παρέχουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και η σταδιακή κατάργηση των επιμέρους εναλλακτικών λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σε κάθε χώρα συμβάλλει καθοριστικά στην αξιόπιστη περιγραφή της οικονομικής πραγματικότητας των επιχειρήσεων, αναβαθμίζοντας την ποιότητα των πρακτικών λογιστικής αναφοράς και παρέχοντας στο επενδυτικό κοινό ένα σύνολο επαρκούς και διαφανούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τη λήψη ορθολογικών επενδυτικών αποφάσεων. Ως εκ τούτου, η σύγκλιση των λογιστικών προτύπων μέσω της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. υποστηρίζει την ορθή κατανομή των πόρων σε μία οικονομία, βοηθώντας παράλληλα τις επιχειρήσεις να προσελκύουν τα κεφάλαια που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση των δράσεών τους, δεδομένου ότι η λογιστική ποικιλομορφία αποτελεί σημαντικό εμπόδιο στη λήψη ορθών επενδυτικών και χρηματοδοτικών αποφάσεων, ιδιαίτερα σήμερα όπου το κοινό στρέφεται σε ολοένα και πιο διαφοροποιημένα επενδυτικά χαρτοφυλάκια ανά τον κόσμο.

Στην Ελλάδα, τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά για όλες τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών εταιρίες από το 2005 και προαιρετικά για τις υπόλοιπες οικονομικές οντότητες, ενώ στη σχετική ερευνητική βιβλιογραφία έχει εν πολλοίς

διαπιστωθεί πως η υιοθέτησή τους έχει επηρεάσει σε κάποιο βαθμό την εικόνα των οικονομικών τους καταστάσεων, βελτιώνοντας την ποιότητα της δημοσιευμένης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Παράλληλα, το προηγούμενο έτος ψηφίστηκε στη χώρα μας ο νόμος 4308/2014, ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή από τον Ιανουάριο του 2015 και εισαγάγει τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Τα νέα Ε.Λ.Π. βασίζονται στη φιλοσοφία των Δ.Λ.Π., περιγράφοντας λεπτομερώς τις λογιστικές αρχές που διέπουν την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και εισάγοντας ορισμένες καινοτομίες και νέες έννοιες, όπως είναι η δυνατότητα των οικονομικών οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία, όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή, έναντι του κόστους, και η εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία δύναται να αναγνωρίζεται ως απαίτηση ή υποχρέωση, εφόσον η οικονομική οντότητα επιλέξει την λογιστική παρακολούθηση και απεικόνισή της κλπ.

Ένα από τα ζητήματα που διευθετούνται με τα Δ.Λ.Π., καθώς και με τα νέα Ε.Λ.Π., είναι αυτό της λογιστικής αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα, το Δ.Λ.Π. 16 περί λογιστικού χειρισμού των ενσώματων ακινητοποιήσεων θέτει τις βάσεις για τα είδη των δαπανών που είτε κεφαλαιοποιούνται είτε θεωρούνται οργανικά έξοδα χρήσης, καθιερώνοντας τις μεθόδους απόσβεσης και επιμέτρησης. Επίσης, βασικό ζήτημα στο πεδίο αυτό είναι η αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε μεταγενέστερο χρόνο, με την οποία επιδιώκεται η λογιστική διόρθωση της υποτιμημένης αξίας στην οποία εμφανίζονται τα αντίστοιχα πάγια στις οικονομικές καταστάσεις, ώστε η πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες τους να είναι ακριβής και να αντανακλά ορθότερα την οικονομική θέση της επιχείρησης, αν και έχει υποστηριχθεί από αρκετούς οικονομολόγους πως το δικαίωμα αναπροσαρμογής που παρέχεται από το Δ.Λ.Π. 16 δημιουργεί ευκαιρίες «δημιουργικής λογιστικής».

Σύμφωνα με τα παραπάνω, σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η εξέταση του ζητήματος του λογιστικού χειρισμού των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις κατευθύνσεις και τους ορισμούς του Δ.Λ.Π. 16 και βάσει των διατάξεων του νόμου 4308/2014 σχετικά με τα νέα Ε.Λ.Π. που βασίζονται στη φιλοσοφία των Δ.Λ.Π.. Η εργασία που ακολουθεί στοχεύει στην εξέταση των προβλέψεων των Δ.Λ.Π. και των νέων Ε.Λ.Π. αναφορικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών μονάδων των οικονομικών οντοτήτων και στην παρουσίαση μίας σειράς αριθμητικών παραδειγμάτων για την καλύτερη κατανόηση του ζητήματος.

Επίσης, επιχειρεί να δώσει απαντήσεις σε δύο βασικά ερωτήματα: α) ποια η επίδραση των Δ.Λ.Π. επί των οικονομικών καταστάσεων και β) ποιες είναι οι διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Νέων Ελληνικών Προτύπων τα οποία εφαρμόζονται από 1/1/2015 με τον νόμο 4308/2014.

Το κύριο μέρος της παρούσας εργασίας αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί την εισαγωγή, στο δεύτερο κεφάλαιο που ακολουθεί επιχειρείται η βιβλιογραφική επισκόπηση και συγκεκριμένα διερευνώνται η ιστορική επισκόπηση των Δ.Λ.Π., ο σκοπός εφαρμογής τους, οι λόγοι και τα πλεονεκτήματα υιοθέτησής τους, τα ευρήματα προηγούμενων σχετικών ερευνών διεθνώς και στη χώρα μας και το ζήτημα της λογιστικής αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο περί λογιστικού χειρισμού των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις κατευθύνσεις του Δ.Λ.Π. 16 και των νέων Ε.Λ.Π. βάσει των διατάξεων του νόμου 4308/2014, στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένα αριθμητικά παραδείγματα και, τέλος, ακολουθούν τα συμπεράσματα, οι σχετικές διαπιστώσεις, οι περιορισμοί της εργασίας και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Ιστορική επισκόπηση

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και πολιτικών που εφαρμόζονται για την απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οικονομικών οντοτήτων και συγκεκριμένα για την προετοιμασία των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνοντας τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και το Προσάρτημα σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων. Η ιδέα για τη δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων άρχισε να διαμορφώνεται αρκετές δεκαετίες πριν, όταν κατέστη επιτακτική η ανάγκη σύγκλισης των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και την αντιμετώπιση ορισμένων πολύπλοκων λογιστικών αντικειμένων, καθώς οι αγορές κεφαλαίου άρχισαν να διεθνοποιούνται και να απελευθερώνονται.

Δεδομένης, λοιπόν, της λειτουργίας των επιχειρήσεων και οργανισμών σε ένα παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, το πρώτο Δ.Λ.Π. εκδόθηκε το 1975 από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC), η οποία ιδρύθηκε το 1973 στο Λονδίνο και, ακολούθως, αντικαταστάθηκε το 2001 από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB), το οποίο είναι υπεύθυνο πλέον για την έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Το IASB απαριθμεί από το 2012 και μετά 12 μέλη και έχει πλήρη αρμοδιότητα επί όλων των τεχνικών ζητημάτων που αφορούν τα Δ.Λ.Π.. Συγκεκριμένα, οι στόχοι του είναι: **α)** η εκπόνηση προς το δημόσιο συμφέρον ενός κοινού συνόλου λογιστικών προτύπων που παρέχουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, **β)** η προώθηση της

χρήσης των Δ.Λ.Π. σε παγκόσμιο επίπεδο σε συνεργασία με τους συμμετέχοντες στις διεθνείς κεφαλαιαγορές, γ) η προώθηση της εναρμόνισης των λογιστικών κανόνων, προτύπων και διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, και δ) η συνεργασία με τους εθνικούς οργανισμούς με σκοπό την περαιτέρω σύγκλιση και αυστηρότερη εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

Αναγνωρίζοντας την ποιότητα των Δ.Λ.Π., το 2000, ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγορών (International Organization of Securities Commissions – IOSCO) συνέστησε τις ρυθμιστικές αρχές παγκοσμίως να επιτρέπουν τη χρήση των Δ.Λ.Π. για τις διασυνοριακές συναλλαγές. Αργότερα, το 2002, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον Κανονισμό 1606/2002 σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., κατέστησε υποχρεωτική την εφαρμογή τους για όλες τις εισηγμένες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια εταιρίες, ενώ παράλληλα το IASB έχει ξεκινήσει μία ολοκληρωμένη πρωτοβουλία που αποσκοπεί στη σταδιακή σύγκλιση μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) και των αντίστοιχων αμερικάνικων λογιστικών αρχών U.S. GAAP. Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 34 Δ.Λ.Π., τα οποία εφαρμόζονται υποχρεωτικά ή προαιρετικά σε πάνω από 120 χώρες στον κόσμο.

Επίσης, για την καλύτερη κατανόηση των προτύπων, το IASB επικουρείται στο ρόλο του από τη Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council – SAC), η οποία παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες και πληροφόρηση σχετικά με τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. στους χρήστες τους, καθώς και τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), η οποία εκδίδει σχετικές ερμηνείες και διευκρινήσεις επί των Δ.Λ.Π. ή και προσωρινούς κανονισμούς που δεν διευθετούνται από τα υπάρχοντα Δ.Λ.Π.. Τέλος, στην Ελλάδα, ενσωματώνοντας τον ευρωπαϊκό κανονισμό 1606/2002 στο εθνικό δίκαιο, ψηφίστηκε ο νόμος 2992/2002, σύμφωνα με τον οποίο τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά για τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.) και προαιρετικά για τις λοιπές επιχειρήσεις.

2.2 Σκοπός Εφαρμογή

Ο πρωταρχικός σκοπός του IASB είναι η ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς

σύμφωνα με τις βασικές λογιστικές αρχές, με απώτερο στόχο τη σταδιακή κατάργηση των επιμέρους εναλλακτικών λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σε κάθε χώρα, έτσι ώστε η οικονομική πραγματικότητα των οικονομικών οντοτήτων να αντανακλάται με σαφήνεια, διαφάνεια και αξιοπιστία (Ashbaugh & Olsson, 2002). Σύμφωνα με τους Ashbaugh & Pincus (2001), ο περιορισμός αυτών των εναλλακτικών λύσεων, παρότι αρχικά μπορεί να επιφέρει σημαντικό κόστος για τις επιχειρήσεις, τελικά αυξάνει την ποιότητα των πρακτικών λογιστικής αναφοράς, παρέχοντας στους επενδυτές ένα σύνολο επαρκούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία τους βοηθάει κατά τη λήψη των επενδυτικών τους αποφάσεων.

Πράγματι, ο υψηλός βαθμός διαφοροποίησης των λογιστικών αρχών και προτύπων που χρησιμοποιούνται σε κάθε χώρα προκαλεί προβληματισμό ως προς την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και σημαντικές δυσκολίες στην επιχειρησιακή πραγματικότητα των πολυεθνικών εταιριών που δραστηριοποιούνται σε πολλές αγορές και εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από την ικανότητά τους να προσελκύουν κεφάλαια (Garrido et al., 2002). Σύμφωνα με αυτή τη διαπίστωση, οι Choi et al. (2002) υποστηρίζουν πως ο κεντρικός στόχος των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α. είναι η λογιστική εναρμόνιση που βασίζεται στην εξάλειψη των διαφοροποιήσεων μεταξύ των διεθνών λογιστικών πρακτικών, προκειμένου να επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων. Όσον αφορά την προσέλκυση κεφαλαίων, η λογιστική ποικιλομορφία αποτελεί σημαντικό εμπόδιο για τη λήψη επενδυτικών αποφάσεων, ιδιαίτερα σήμερα, όπου το επενδυτικό κοινό έχει αυξημένες ανάγκες πληροφόρησης και στρέφεται σε ολοένα και περισσότερο διαφοροποιημένα επενδυτικά χαρτοφυλάκια.

Εκτός αυτού, η λογιστική εναρμόνιση είναι σημαντικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας του ρόλου των ρυθμιστικών και ελεγκτικών αρχών, καθώς η τυποποίηση των λογιστικών πρακτικών επιτρέπει τον αξιόπιστο έλεγχο και, άρα, την αποφυγή φαινομένων αδιαφάνειας και παραπλάνησης του επενδυτικού κοινού, των τραπεζών κ.ο.κ. Αυτό κατέστη εμφανές με την πρόσφατη χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 στις ΗΠΑ, κατά την οποία αποδείχθηκε πως οι λογιστικοί κανόνες μπορούν να έχουν σημαντικές μακροοικονομικές επιπτώσεις, στρέφοντας έτσι την προσοχή των ρυθμιστικών αρχών στην ποιότητα των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σύμφωνα με τους Loft & Humphrey (2006), στον απόηχο της χρηματοπιστωτικής

κρίσης, οι λογιστικοί κανόνες περί εύλογης αξίας επικρίθηκαν από πολλούς για το ρόλο τους στην εντατικοποίηση της ύφεσης, καθώς ενθάρρυναν την προκυκλική ανάληψη κινδύνων και επέφεραν τεράστια προβλήματα στον τραπεζικό κλάδο.

Βέβαια, το σημαντικότερο εμπόδιο για την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο, η οποία είναι και ο βασικός σκοπός των Δ.Λ.Π., αφορά στις σημαντικές διαφοροποιήσεις που υφίστανται ανάμεσα σε αυτά και τα US GAAP, δεδομένου ότι στις ΗΠΑ η υποστήριξη για την εγχώρια υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. είναι μέτριας ισχύος, αν και οι αμερικάνικες ρυθμιστικές αρχές έχουν αναλάβει διάφορες πρωτοβουλίες σύγκλισης, όπως συμβαίνει με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (Securities and Exchange Commission – SEC), η οποία το 2007 αποφάσισε πως οι ξένες εισηγμένες εταιρίες μπορούν να χρησιμοποιούν τα Δ.Π.Χ.Α..

Στο πλαίσιο αυτό, οι Paul & Burks (2010) υποστηρίζουν πως η καθολική μετάβαση από τα US GAAP στα Δ.Π.Χ.Α. έχει σημαντικά πλεονεκτήματα, όπως είναι η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως της χώρας που αυτές εδράζονται, η αναβάθμιση της ποιότητας λήψης επενδυτικών αποφάσεων, ο περιορισμός της λογιστικής πολυπλοκότητας, ιδιαίτερα για τις μεγάλες πολυεθνικές εταιρίες και η αύξηση της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών και φορέων στο πεδίο της χρηματοοικονομικής αναφοράς και των διασυννοριακών συναλλαγών.

2.3 Λόγοι και πλεονεκτήματα εφαρμογής

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, την απελευθέρωση του εμπορίου και το σταδιακό περιορισμό των φραγμών στις διασυννοριακές ροές κεφαλαίου, η σύγχρονη επιχειρηματική δραστηριότητα εκτείνεται σε διεθνές επίπεδο, ενώ οι επενδυτές αναζητούν ευκαιρίες αποκόμισης κερδών από χαρτοφυλάκια υψηλού επιπέδου διαφοροποίησης. Ωστόσο, για να είναι οι επενδυτικές αποφάσεις και, ως εκ τούτου, η κατανομή των οικονομικών πόρων, αποτελεσματικές, απαιτείται διαφανής, αξιόπιστη και συγκρίσιμη χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Bushman et al., 2006). Προηγουμένως, η αντικειμενική σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων ήταν σχεδόν αδύνατη για τους αναλυτές με τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στις διάφορες χώρες.

Η διεθνής ερευνητική βιβλιογραφία έχει αποδείξει πως η ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης έχει σημαντικές οικονομικές επιπτώσεις, όπως είναι το κόστος κεφαλαίου (Leuz & Verrecchia, 2000), η αποτελεσματικότητα της κατανομής των κεφαλαίων (Sun, 2006) και η διεθνής κεφαλαιακή κινητικότητα (Young & Guenther, 2003). Σύμφωνα με τον Ball (2001), η βασική οικονομική λειτουργία των λογιστικών προτύπων είναι να παρέχει μία ολοκληρωμένη βάση για τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζονται οι σημαντικές οικονομικές συναλλαγές. Επίσης, η διασφάλιση της ποιότητας κατά τη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη για τη μείωση της ασυμμετρίας πληροφόρησης και την επίλυση των προβλημάτων αντιπροσώπευσης στις ανώνυμες πολυεθνικές εταιρίες (Ball et al., 2003). Στο πλαίσιο αυτό, έχει αποδειχθεί πως η προαιρετική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις οικονομικές οντότητες βελτιώνει σημαντικά την ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης, μειώνοντας τις ασυμμετρίες πληροφόρησης και επιτρέποντας την αποδοτικότερη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων, τη μείωση του κόστους κεφαλαίου και την αποτελεσματικότερη λήψη των επενδυτικών αποφάσεων, μέσω καλύτερων προβλέψεων σχετικά με τη μελλοντική οικονομική κατάσταση των οικονομικών οντοτήτων (Barth et al., 2008).

Σύμφωνα με τους Barth et al. (2006), η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αναβαθμίζεται σημαντικά με την εξάλειψη των εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων που είναι λιγότερο αντιπροσωπευτικές των επιχειρησιακών επιδόσεων. Σε μετέπειτα έρευνά τους, οι Barth et al. (2008), εξετάζοντας ένα δείγμα διεθνών επιχειρήσεων που υιοθέτησαν προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. το 2003, διαπίστωσαν πως η εφαρμογή τους είχε ως αποτέλεσμα την ταχύτερη αναγνώριση των ζημιών, επιτρέποντας έτσι την καλύτερη πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού και, άρα, τη λήψη ορθολογικότερων επενδυτικών αποφάσεων. Σε παρόμοια ευρήματα κατέληξαν και οι Christensen & Nikolaev (2008), βρίσκοντας πως η εθελοντική υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. οδηγεί σε αυξημένη λογιστική ποιότητα, ενώ οι Daske et al. (2013) τεκμηρίωσαν πως η υποχρεωτική εφαρμογή τους μειώνει την ασυμμετρία πληροφόρησης μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και των επενδυτών, καθιστώντας τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων λιγότερο δαπανηρή και περιορίζοντας το κόστος κεφαλαίου.

Ομοίως, οι Covrig et al. (2007) υποστηρίζουν πως η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε παγκόσμιο επίπεδο μειώνει τον κίνδυνο αξιολόγησης των επενδύσεων, καθώς βελτιώνει το επίπεδο συγκρισιμότητας μεταξύ των εταιριών υψηλότερης και

χαμηλότερης απόδοσης και περιορίζει τις δυσκολίες στις διασυνοριακές επενδύσεις, διευκολύνοντας έτσι τη σύγκλιση των κεφαλαιαγορών. Διαπίστωση που έχει ιδιαίτερη σημασία για το ευρωπαϊκό περιβάλλον, δεδομένου του στόχου της οικονομικής ολοκλήρωσης. Συνολικά, η αναγκαιότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. έγκειται στο ότι η υιοθέτηση ενός κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων επιτρέπει την καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων, ώστε αυτές να προσεγγίζουν με μεγαλύτερη αξιοπιστία την οικονομική πραγματικότητα των οικονομικών οντοτήτων, τη συγκρίσιμη πληροφόρηση που σχετίζεται με καλύτερη αξιολόγηση των οικονομικών συνθηκών από τους χρήστες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς και την προσέλκυση επενδύσεων και κεφαλαίων, η οποία είναι ζωτικής σημασίας για την οικονομική ανάπτυξη και την προώθηση της επιχειρηματικότητας.

2.4 Τα Δ.Λ.Π. στη διεθνή βιβλιογραφία

Σε γενικές γραμμές, η ερευνητική βιβλιογραφία που ασχολείται με το ζήτημα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α. προσεγγίζει το θέμα από δύο βασικές σκοπιές. *Πρώτον*, ένα σύνολο μελετών εστιάζει στην περίοδο μετάβασης προς τα Δ.Λ.Π. από προηγούμενα λογιστικά πρότυπα και κυρίως στην επίδρασή τους για τις επιχειρήσεις, τις κεφαλαιαγορές και τις διεθνείς και εθνικές ρυθμιστικές αρχές και, *δεύτερον*, ένας σημαντικός αριθμός ερευνών εξετάζει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με τη χρήση των Δ.Λ.Π., καθώς και τις αλλαγές στις μεθόδους χρηματοοικονομικής αναφοράς λόγω της υποχρεωτικής τους εφαρμογής στις εισηγμένες εταιρίες.

Για παράδειγμα, οι Street & Larson (2004), εξετάζοντας την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τα κράτη-μέλη της ΕΕ, αναδεικνύει ορισμένα προβλήματα για την εφαρμογή τους, εκ των οποίων το σημαντικότερο είναι πως στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων βασίζεται κυρίως σε φορολογικούς νόμους και αρχές, χαρακτηριστικό που διαφέρει σημαντικά από τη φιλοσοφία των Δ.Λ.Π., τα οποία προσανατολίζονται κυρίως στην ορθότερη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και την σωστή ενημέρωση του επενδυτικού κοινού. Ο Jermakowicz (2004), διερευνώντας την επίδραση της υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στις εισηγμένες εταιρίες του Βελγίου,

επιβεβαιώνει την προηγούμενη διαπίστωση, επισημαίνοντας τη φορολογική φύση των λογιστικών κανόνων στις περισσότερες χώρες της ΕΕ.

Οι Weibenberger et al. (2004) διαπιστώνουν πως οι γερμανικές εισηγμένες εταιρίες δεν ήταν επαρκώς προετοιμασμένες για την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π., αν και τα βασικά κίνητρα υιοθέτησής τους αφορούν κυρίως τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στο διεθνές επενδυτικό κοινό και της θέσης των γερμανικών επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Ο Shipper (2005) επισημαίνει την ανάγκη περαιτέρω σύγκλισης μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α. και των US GAAP, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται υγιής ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο, ενώ ο Whittington (2005) αναφέρει το ζήτημα της επιμέτρησης της εύλογης αξίας ως κεντρικό για την εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών πρακτικών.

Ακόμη, οι Cuijpers & Buijink (2005) διαπιστώνουν πως τα οφέλη της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. είναι πολύ σημαντικά για την εύρυθμη λειτουργία των ευρωπαϊκών αγορών κεφαλαίου, αναφέροντας επίσης τον κρίσιμο ρόλο των ρυθμιστικών και ελεγκτικών αρχών, ενώ οι Barth et al. (2005) υποστηρίζουν πως τα Δ.Λ.Π. έχουν ως αποτέλεσμα τη σημαντική βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς και την αύξηση του βαθμού σχετικότητας των οικονομικών καταστάσεων με την οικονομική πραγματικότητα των επιχειρήσεων. Επιπλέον, οι Bae et al. (2008) αναφέρουν πως η επίδραση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. διαφοροποιείται ανάμεσα στις επιχειρήσεις που τα υιοθετούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά, καθώς στη δεύτερη περίπτωση, το βασικό κίνητρο εφαρμογής τους είναι η βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης, ως μία γενικότερη προσπάθεια των οικονομικών οντοτήτων να αποδείξουν πως δεσμεύονται στις αρχές της διαφάνειας και ορθότερης λογιστικής απεικόνισης.

Επίσης, οι Wang et al. (2007) αποδεικνύουν πως η μετάβαση σε ένα σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς βάσει των Δ.Λ.Π. αυξάνει την ποσότητα της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται στο επενδυτικό κοινό και παράλληλα περιορίζει τα λάθη στις προβλέψεις των εσόδων και της κερδοφορίας των οικονομικών οντοτήτων. Οι Daske et al. (2008) διαπιστώνουν πως, κατά μέσο όρο, η ρευστότητα της αγοράς αυξάνεται κατά την υποχρεωτική εισαγωγή των Δ.Λ.Π. σε μία χώρα, επισημαίνοντας ωστόσο πως τα οφέλη αυτά εντοπίζονται κυρίως σε χώρες όπου υπάρχει αυστηρό θεσμικό πλαίσιο το οποίο παρέχει επαρκή κίνητρα υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.. Τέλος, οι Horton et al. (2013), εξετάζοντας τον αντίκτυπο της

υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. για τις εισηγμένες εταιρίες, συμπεραίνουν πως αυτή έχει σημαντικά πλεονεκτήματα όσον αφορά την ακρίβεια των προβλέψεων σχετικά με τη χρηματοοικονομική τους επίδοση, καθώς και για τη βελτίωση των μηχανισμών διαφάνειας στις κεφαλαιαγορές.

2.5 Τα Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Ανάλογες μελέτες σχετικά με τον αντίκτυπο της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. έχουν πραγματοποιηθεί και στην Ελλάδα, δείχνοντας σε γενικές γραμμές πως η μετάβαση από τα τότε ισχύοντα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ.) προς τα Δ.Λ.Π. που υλοποιήθηκε από τον Ιανουάριο του 2005 για τις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.) επηρέασε σε κάποιο βαθμό την εικόνα των οικονομικών τους καταστάσεων. Αρχικά, οι Stergios & Laskaridou (2008), εξετάζοντας το επίπεδο εναρμόνισης των λογιστικών πρακτικών σε δείγμα εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιριών για μία περίοδο τριών ετών, διαπίστωσαν πως η ποιότητα της δημοσιευμένης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης βελτιώθηκε σημαντικά μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Οι Georgakopoulou et al. (2008), διερεύνησαν την επίδραση των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις εισηγμένων επιχειρήσεων του βιομηχανικού κλάδου, διαπιστώνοντας πως ορισμένοι αριθμοδείκτες διαφοροποιούνται σημαντικά κατά την περίοδο πριν και μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους.

Επίσης, σε έρευνα των Georgakopoulou et al. (2010) εξετάστηκε ένα δείγμα επιχειρήσεων των κλάδων εστίασης και αναψυκτικών πριν και μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και διαπιστώθηκε πως τα ίδια κεφάλαια και το σύνολο του ενεργητικού ήταν υψηλότερα στην περίοδο πριν τα Δ.Λ.Π.. Ακόμη, ο Doukakis (2010) μελέτησε την τάση των κερδών πριν και μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τις μη χρηματοπιστωτικές εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α., βρίσκοντας πως τα Δ.Λ.Π. δεν επιδρούν σημαντικά στην τάση καταγραφής των επιχειρηματικών κερδών.

Οι Sykianakis et al. (2011) εξέτασαν τις απόψεις των οικονομικών διευθυντών των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. ελληνικών εταιριών σχετικά με τα πλεονεκτήματα και τα κόστη της υποχρεωτικής υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. και βρήκαν πως η πλειοψηφία των διευθυντών θεωρεί πως τα Δ.Λ.Π. ωφελούν σημαντικά την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στους επενδυτές, χωρίς ωστόσο

το κόστος εφαρμογής τους να είναι αμελητέο. Επίσης, οι Pazarskis et al. (2011), μελετώντας την επίδραση των Δ.Λ.Π. τρία χρόνια μετά την πρώτη εφαρμογή τους σε εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρίες του κλάδου της τεχνολογίας, διαπίστωσαν ότι ορισμένοι αριθμοδείκτες χρηματοοικονομικής επίδοσης παρουσιάζονται βελτιωμένοι με τη χρήση των Δ.Λ.Π.. Τέλος, οι Γκίνογλου και συνεργάτες (2008) ασχολούνται με τη λογιστική παρακολούθηση της αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των ελληνικών επιχειρήσεων βάσει των ελληνικών λογιστικών κανόνων και του Δ.Λ.Π. 16, το οποίο αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσας εργασίας.

2.6 Λογιστική αντιμετώπιση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Το βασικό ζήτημα περί λογιστικής αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αφορά την αναπροσαρμογή της αξίας τους σε μεταγενέστερο χρόνο, με την οποία επιδιώκεται η λογιστική διόρθωση της υποτιμημένης αξίας με την οποία εμφανίζονται τα αντίστοιχα πάγια στις οικονομικές καταστάσεις, ώστε η πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες τους να είναι ακριβής και να αντανακλά την όσο το δυνατό ορθότερη οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας. Πράγματι, κατά την αρχική καταχώρησή τους, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εκτιμώνται στο κόστος κτήσης τους, ωστόσο όταν η αξία μεταβάλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο, τότε επιβάλλεται η αναπροσαρμογή τους, λόγω της απόκλισης της από το κόστος κτήσης. Οι Herrmann et al. (2006) επισημαίνουν τη σημασία της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναφορικά με τις δυνατότητες σύγκλισης των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σε διάφορες χώρες και κυρίως μεταξύ Δ.Λ.Π. και US GAAP, υποστηρίζοντας πως η αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία αποτελεί μία παραδεκτή λογιστικά μέθοδο.

Από την άλλη πλευρά, οι Γκίνογλου και συνεργάτες (2008) αναφέρουν πως το δικαίωμα αναπροσαρμογής που παρέχεται από το Δ.Λ.Π. 16 μπορεί να οδηγήσει σε «δημιουργική λογιστική», καθώς επιχειρήσεις που επιθυμούν να παρουσιάσουν διογκωμένα κέρδη δεν επιλέγουν την αναπροσαρμογή, σε αντίθεση με αυτές που θέλουν να επιδείξουν αυξημένα περιουσιακά στοιχεία και ίδια κεφάλαια. Οι Aboody et al. (1999) καταδεικνύουν πως οι «προς τα πάνω» αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου σχετίζονται με

θετικές αλλαγές στις μελλοντικές τους επιδόσεις, όπως αυτές εκτιμώνται μέσω των λειτουργικών εσόδων και των λειτουργικών ταμειακών ροών, καθώς και πως οι αναπροσαρμογές σε ένα λογιστικό έτος επηρεάζουν θετικά τις ετήσιες αποδόσεις τους.

Ακόμη, ο Missonier-Piera (2007) τεκμηρίωσε πως η αναπροσαρμογή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις ως μηχανισμός βελτίωσης των αντιλήψεων των πιστωτών και των ξένων μετόχων σχετικά με τη χρηματοοικονομική υγεία τους, έτσι ώστε να αναβαθμίζεται η δανειοληπτική τους ικανότητα, αποδεικνύοντας πως για ένα δείγμα εισηγμένων στο χρηματιστήριο επιχειρήσεων, υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής, των πωλήσεων σε ξένες χώρες και του επιπέδου μόχλευσης. Επίσης, οι Henderson & Goodwin (1992) τάσσονται κατά της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, υποστηρίζοντας πως το κόστος της ξεπερνά κατά πολύ τα τυχόν οφέλη που απορρέουν από αυτήν τη λογιστική πρακτική.

Οι Jaggi & Tsui (2001) παρέχουν σαφείς ενδείξεις για τα κίνητρα των οικονομικών διευθυντών να αναπροσαρμόζουν ανοδικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε επιχειρήσεις του Χονγκ Κονγκ, καθώς υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής και των μελλοντικών λειτουργικών εσόδων, καθώς και της δανειοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων. Οι Easton et al. (1993) εξετάζουν την επίδραση της αναπροσαρμογής των στοιχείων του ενεργητικού στην αξία των μετοχών 80 επιχειρήσεων του βιομηχανικού κλάδου στην Αυστραλία, διαπιστώνοντας πως ο σημαντικότερος λόγος για την αναπροσαρμογή είναι η μείωση της αναλογίας ιδίων και δανειακών κεφαλαίων και βρίσκοντας πως υπάρχει ισχυρή συσχέτιση μεταξύ αναπροσαρμογής και αποδόσεων των μετοχών για τις εταιρίες με υψηλούς δείκτες χρέους. Τέλος, οι Courtenay & Cahan (2004), εξετάζοντας ένα δείγμα 28 εισηγμένων εταιριών στη Νέα Ζηλανδία, βρίσκουν επίσης μία θετική σχέση μεταξύ της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και των αποδόσεων των μετοχών. Συμπερασματικά, η λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πολλών οικονομικών οντοτήτων αποτελεί ζήτημα μείζονος σημασίας για την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και διευθετείται από το Δ.Λ.Π. 16, το οποίο αναλύεται στο επόμενο κεφάλαιο.

Συμπερασματικά, όπως προκύπτει από την πλούσια σχετική διεθνή και ελληνική βιβλιογραφία και αρθρογραφία, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων (εταιρικών και

ενοποιημένων), συμβάλλει στην ακριβοδίκαιη και αμερόληπτη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, διευκολύνει στην αντικειμενική σύγκριση αυτών από τους ενδιαφερόμενους (ερευνητές, επενδυτές, συμβούλους επενδύσεων, τράπεζες κλπ) καθώς και στην προσέλκυση νέων επενδύσεων και των απαιτούμενων κεφαλαίων, τα οποία είναι ζωτικής σημασίας για την οικονομική ανάπτυξη και την προώθηση της υγιούς επιχειρηματικότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Δ.Λ.Π. 16

3.1.1 Σκοπός και πεδίο εφαρμογής

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 16, σύμφωνα με την παράγραφο (1) του προτύπου, είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων και οι τυχόν ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το Δ.Λ.Π. 16, εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Το πρότυπο αυτό, σύμφωνα με την παράγραφο (2), δεν εφαρμόζεται σε: **α)** ενσώματες ακινητοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 "Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες", **β)** βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα, **γ)** την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, και **δ)** μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

3.1.2 Ορισμοί

Σύμφωνα με την παράγραφο (6) του Δ.Λ.Π. 16 χρησιμοποιούνται οι παρακάτω ορισμοί:

- i. *Λογιστική αξία* είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και τυχόν σωρευμένων ζημιών απομείωσης.
- ii. *Κόστος* είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.
- iii. *Αποσβέσιμο ποσό* είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. *Απόσβεση* είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. *Ειδική αξία* είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.
- iv. *Εύλογη αξία* είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.
- v. *Ζημία απομείωσης* είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- vi. *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις* είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που: (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. *Ανακτήσιμο ποσό*, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.
- vii. Η *υπολειμματική αξία* ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- viii. *Ωφέλιμη ζωή* είναι (α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή (β) το πλήθος

των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

3.1.3 Αναγνώριση

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, παράγραφοι από (7) έως και (14), το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν: (α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και (β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

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

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για

παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων".

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

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ενός αεροσκάφους) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται μέσω των αποτελεσμάτων της χρήσης (ως έξοδο).

3.1.4 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Οι παράγραφοι (15) ως (28) του προτύπου αναφέρονται στην επιμέτρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά την αναγνώρισή τους. Σύμφωνα με αυτά ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στην αξία κόστους του. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει: (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη

επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών, (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτεύου κόστους όπως αναφέρεται και στην παράγραφο (17) του Δ.Λ.Π. 16 είναι: (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, (β) το κόστος της προετοιμασίας του χώρου, (γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς, (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης, (ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

Παραδείγματα δαπανών που δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι: (α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας, (β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης), (γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και (δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην τοποθεσία και στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Επίσης κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή τη ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην τοποθεσία και στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη

διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή την ανάπτυξη. Τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται και για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν όμως κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού.

Στις παραγράφους (23) ως (28) το πρότυπο, παρέχει οδηγίες για την **Αποτίμηση του κόστους** ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με αυτό το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 23. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

3.1.5 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

Στις παραγράφους (29) ως (42) το πρότυπο μας περιγράφει την **Επιμέτρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική αναγνώρισή του**. Η οντότητα μπορεί να επιλέγει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μετά την αρχική αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

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

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών (Ορκωτών Εκτιμητών) που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς, ενώ η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με σχετική εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων

ακινήτοποιήσεων δύναται να υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται σε πολλές των περιπτώσεων η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους: (α) επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του, (β) συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια. Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας. Επίσης, αν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Κατηγορία ενσώματων ακινήτοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οντότητας. Παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών αποτελούν α) οι εδαφικές εκτάσεις β) τα γήπεδα και τα κτήρια γ) τα μηχανήματα δ) πλοία ε) αεροσκάφη στ) οχήματα ζ) έπιπλα και σκεύη και η) εξοπλισμός γραφείου. Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινήτοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση, υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής ή διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού

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

3.1.6 Απόσβεση

Η απόσβεση, η αποσβέσιμη αξία και η περίοδος απόσβεσης καθώς και η μέθοδος απόσβεσης που προβλέπει το πρότυπο για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία αναφέρονται στις παραγράφους (43) – (62) του προτύπου. Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά. Η οντότητα, κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 “Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία”.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία και η

ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 "Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη". Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού. Επίσης, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οποσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμενόταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου: (α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου, (β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια, (γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση

που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο και (δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

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

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

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

από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Τέλος, για να προσδιοριστεί αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί θα πρέπει να χρησιμοποιείται το Δ.Λ.Π. 36, ενώ το Δ.Λ.Π. 22 (Συνενώσεις Επιχειρήσεων) εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση. Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση, ενώ απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως: (α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, (β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με Δ.Λ.Π. 16, (γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή και (δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16.

3.1.7 Διαγραφή

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται σύμφωνα με την παράγραφο (67) του προτύπου (α) κατά τη διάθεση ή (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου. Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται και τα κέρδη δεν θα κατατάσσονται στα έσοδα. Αν η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει

τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης αν υπάρχει και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

3.2 Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

3.2.1 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014, με τον οποίο εισάγονται τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιγράφεται στα άρθρα 18 - 24. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 18 ορίζεται πως τα ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων: α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο, β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων, γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- 1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - 2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
 - 3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.
- ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή

αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

Σύμφωνα με τον ίδιο νόμο και συγκεκριμένα στην παράγραφο 3 του άρθρου 18 καθορίζεται και ο λογιστικός χειρισμός του κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων της επιχείρησης. Ιδιοπαραγόμενα είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία η ίδια η οικονομική οντότητα κατασκευάζει ή δημιουργεί κάποιος τρίτος για λογαριασμό της. Στο κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Στοιχεία κόστους ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου είναι το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και όποιο άλλο κόστος σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο. Επίσης, περιλαμβάνει μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής. Όταν η περίοδος κατασκευής του ιδιοπαραγόμενου παγίου είναι μακρά μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό. Τα ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως είναι διπλώματα ευρεσιτεχνίας, λογισμικά προγράμματα κλπ δεν αναγνωρίζονται. Στη περίπτωση αυτή εξαίρεση αποτελούν οι δαπάνες ανάπτυξης με τους όρους και τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω.

3.2.2 Αποσβέσεις

Στη παράγραφο 3 του άρθρου 18 του νόμου 4308/2014 ορίζεται η προσαρμογή αξιών μέσω των αποσβέσεων και της απομείωσης. Όσον αφορά τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων αυτές υπόκεινται σε απόσβεση ανάλογα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους αρχής γενομένης από την ημερομηνία που το πάγιο στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται. Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και της σωστής συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του υπεύθυνη είναι η Διοίκηση της οικονομικής οντότητας και οι μέθοδοι που ο νόμος προβλέπει είναι οι εξής τρεις: η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.

Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση, διότι η ωφέλιμη ζωή της δεν έχει χρονικό περιορισμό. Μόνο οι βελτιώσεις που γίνονται σε αυτή και έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση. Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται. Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή, τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα 10 έτη.

3.2.3 Απομείωση

Όπως αναφέραμε και στην παράγραφο 3.2.1 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την αρχική αναγνώρισή τους επιμετρώνται στο κόστος κτήσης ή μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης. Κατά την διάρκεια της χρήσης τους υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο και αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

3.2.4 Παύση αναγνώρισης

Στην παράγραφο 4 του άρθρου 18 του νόμου 4308/2014 ορίζονται οι προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό, καθώς και ο λογιστικός χειρισμός του κέρδους ή της ζημίας από την παύση αυτού. Αυτό συμβαίνει όταν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του. Η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου προσδιορίζει το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει. Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται.

3.2.5 Προκαταβολές δαπανών

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στον ισολογισμό της, προκαταβολές για πάγια περιουσιακά στοιχεία τις οποίες σύμφωνα με το άρθρο 21 του νόμου 4308/2014 αναγνωρίζει αρχικά στο κόστος κτήσης (τα καταβαλλόμενα ποσά). Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης. Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

3.2.6 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Οι κρατικές επιχορηγήσεις είναι οικονομικής φύσεως ενισχύσεις του κράτους προς την οικονομική οντότητα με βασικό όρο αυτή να αγοράσει ή να κατασκευάσει πάγια περιουσιακά στοιχεία. Στο άρθρο 23 του νόμου 4308/2014 αναφέρεται πως οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα είναι ενισχύσεις που δεν σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. έχουν την δυνατότητα αλλά όμως όχι και την υποχρέωση να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είναι το ποσό του φόρου που μπορεί να ανακτηθεί στο μέλλον. Προκύπτει από μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

3.2.7 Επιμέτρηση στην εύλογη αξία

Στο άρθρο 24 του νόμου 4308/2014 ορίζεται πως εναλλακτικά των τρόπων επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων (άρθρα 18-23), παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράτε σύμφωνα με την εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώντε με τον ίδιο τρόπο.

Απαραίτητη προϋπόθεση με τη μέθοδο αυτή είναι η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, αλλιώς το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους. Η μέθοδος επιμέτρησης με την εύλογη αξία εφαρμόζεται και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας. Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν. Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει. Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

Η εύλογη αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του. Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή (πιστοποιημένο Ορκωτό Εκτιμητή) που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση και διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

3.2.8 Διαφορές Δ.Λ.Π. – νέων Ε.Λ.Π.

Στο τέταρτο κεφάλαιο (άρθρα 16-17) του Ν. 4308/2014 επιχειρείται η ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ περί των υποχρεώσεων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) και ταυτόχρονα πραγματοποιείται η διεύρυνση της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων («Δ.Λ.Π.») στην Ελλάδα, εκτός των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιριών.

Οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, είτε αποκτώνται από τρίτους είτε αυτά παράγονται με ιδίους πόρους της υποκείμενης οντότητας, καθώς επίσης οι κανόνες απόσβεσης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ των νέων Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π., είναι ταυτόσημοι.

Η σημαντική διαφοροποίηση μεταξύ των νέων Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. και η οποία πρέπει να επισημανθεί είναι ότι στα νέα Ε.Λ.Π. παρέχεται η δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις ενώ στα Δ.Λ.Π. ο υπολογισμός και η απεικόνιση αυτής είναι υποχρεωτικός.

Σημειώνεται ότι στα πλαίσια της εναρμόνισης των νέων Ε.Λ.Π. με τις διατάξεις των Δ.Λ.Π. εισήχθη για πρώτη φορά ο όρος της αναβαλλόμενης φορολογίας. Έτσι, όπως με την παράγραφο (42) του Δ.Λ.Π. 16 ορίζεται ότι οι επιδράσεις των φόρων εισοδήματος, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 “Φόροι εισοδήματος”, έτσι και με την παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Ν. 4308/2014 προβλέπεται ο υπολογισμός αυτής. Σύμφωνα δε με την παράγραφο 23.3.5 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του Ν. 4308/2014 από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων επειδή η λογιστική του αναβαλλόμενου φόρου είναι ένα σύνθετο λογιστικό αντικείμενο, οι οντότητες μπορούν να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 12.

Επισημαίνεται ότι, εκφράζονται σημαντικές ενστάσεις, από επαγγελματίες αναγνωρισμένου κύρους, επ’ αυτής της διαφορετικής προσέγγισης και της επιλογής που παρέχεται στις οικονομικές οντότητες για την αναγνώριση ή μη της

αναβαλλόμενης φορολογίας στο σύνολό της, ακόμα και στις περιπτώσεις που οι οντότητες επιλέξουν την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τους σε εύλογες αξίες, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4308/2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΛΠ 16

4.1 Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο αναπτύσσονται μελέτες περιπτώσεων του ΔΛΠ 16 και συγκεκριμένα εξετάζονται τα παρακάτω:

- Προσδιορισμός Κόστους στην Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση,
- Λογιστικός χειρισμός επιμέτρησης κόστους ενσώματου περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση
- Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής ενσώματου περιουσιακού στοιχείου με αναπροσαρμογή στην ωφέλιμη ζωή .
- Παράδειγμα Αναπροσαρμογής αξίας παγίου – Αναβαλλόμενη φορολογία.
- Λογιστικός χειρισμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.
- Παράδειγμα απόσβεσης με τις τρεις διαφορετικές μεθόδους.

4.2 Προσδιορισμός Κόστους στην Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις της αναγνώρισης της παραγράφου (7) αποτιμάται στο κόστος του. Τα στοιχεία κόστους όπως αναφέραμε και παραπάνω στη σχετική παράγραφο περιλαμβάνουν την τιμή αγοράς του παγίου, κάθε κόστος που αφορά την τοποθέτησή του ώστε να καταστεί λειτουργικό και την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου. Παρακάτω παραθέτουμε παράδειγμα προσδιορισμού του αρχικού κόστους:

Στις 1 Μαρτίου 2010 η εταιρία «XXX» Α.Ε. αγόρασε γη προς € 100.000 που περιλάμβανε ένα εγκαταλελειμμένο κτίριο. Γι' αυτή την αγορά η εταιρία πλήρωσε προμήθεια € 10.000 και νομικά έξοδα € 2.000. Εντός του Μαρτίου του 2010 η Α.Ε. κατεδάφισε το κτίριο με κόστος € 10.000. Την 1 Απριλίου 2010 η εταιρία δανείστηκε

€ 400.000 για τη κατασκευή εργοστασίου στο οικόπεδο που αγόρασε. Για την περίοδο από 01/04/2010 έως 31/12/2010 η εταιρία πλήρωσε τόκους για το δάνειο που σύναψε για τη κατασκευή του εργοστασίου € 8.000. Κατά συνέπεια το κόστος της γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό της Α.Ε. για το έτος 2010 θα υπολογισθεί ως εξής:

Κόστος Αγοράς	100.000
+ Προμήθειες & Νομικά έξοδα	12.000
+ Κόστος Κατεδάφισης	10.000
+ Τόκοι δανείου απόκτησης παγίου	8.000
ΣΥΝΟΛΟ	130.000

4.3 Λογιστικός χειρισμός επιμέτρησης κόστους ενσώματου περιουσιακού στοιχείου μετά την αναγνώριση.

Όπως αναφέραμε και παραπάνω το ΔΛΠ 16 προβλέπει δύο μεθόδους επιμέτρησης μετά την αρχική αναγνώριση (α) τη μέθοδο του κόστους και (β) τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν ένα πάγιο αναπροσαρμόζεται με τη μέθοδο της εύλογης αξίας και η λογιστική αξία του αυξάνεται, η αύξηση αυτή θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση σε λογαριασμό με τίτλο «Πλεόνασμα αναπροσαρμογής». Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής η μείωση θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Η παρακάτω εφαρμογή αφορά λογιστικούς χειρισμούς σε περιπτώσεις που υπάρχουν διαφορές αναπροσαρμογής αυξητικές ή μειωτικές του κόστους του παγίου.

Η επιχείρηση «XXX» Α.Ε. απέκτησε την 01/01/20 X2 ένα πάγιο στοιχείο κόστους € 4.000. Η εύλογη αξία την 01/01/20X3 ήταν € 4.800, την 1/1/20X4 € 4.400 και την 1/1/2015 € 3.400. Οι διαφορές αναπροσαρμογής στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης «XXX» Α.Ε. θα καταχωρηθούν ως εξής:

Το έτος 20X2 υπάρχει αύξηση της αξίας του παγίου κατά € 800, με την οποία θα

χρεωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός της καθαρής θέσης διαφορές εύλογης αξίας.

	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/1/Χ3	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	800	
	ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		800
	Αναπροσαρμογή Παγίου σε τρέχουσα εύλογη αξία		

Το έτος 20Χ3 υπάρχει μείωση της αξίας των παγίων κατά € 400. Με την αναπροσαρμογή αυτής της αξίας θα χρεωθεί ο λογαριασμός της καθαρής θέσης διαφορές εύλογης αξίας και θα πιστωθεί ο λογαριασμός των παγίων.

	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	<u>ΧΡΕΩΣ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/1/Χ4	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ	400	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		400
	Αναπροσαρμογή Παγίου σε τρέχουσα εύλογη αξία		

Το έτος 20Χ4 υπάρχει περαιτέρω μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου από την αποτίμηση κατά € 1000. Με το ποσό των € 400 θα χρεωθεί ο λογαριασμός της καθαρής θέσης διαφορές εύλογης αξίας (για να μηδενιστεί η διαφορά) και με το υπόλοιπο € 600 το οποίο συνιστά καθαρή ζημιά θα χρεωθούν τα Αποτελέσματα Χρήσεως και θα πιστωθούν με € 1.000 τα πάγια στοιχεία.

	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/1/Χ5	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ	400	
	Ζημίες από υποτίμηση παγίων στοιχείων (Α.Χ.)	600	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		1000
	Αναπροσαρμογή Παγίου σε τρέχουσα εύλογη αξία		

4.4 Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής ενσώματου περιουσιακού στοιχείου με αναπροσαρμογή στην ωφέλιμη ζωή

Η επιχείρηση «XXX» Α.Ε. απέκτησε την 01/01/20Χ5 μηχάνημα κόστους € 200.000

και με ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια. Μετά από τρία χρόνια, την 1/1/20X8 γίνεται αποτίμηση του μηχανήματος στην τιμή των € 240.000 και με ωφέλιμη ζωή 6 χρόνια.

Την 1/1/20X0 το μηχάνημα πωλείται αντί € 120.000.

Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης για τα έτη 20X5 έως 20X0 έχουν ως εξής:

	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1/1/20X5	Μηχανήματα	200.000	
	Προμηθευτές		200.000
31/12/20X5	Αποσβέσεις μηχανημάτων	20.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		20.000
31/12/20X6	Αποσβέσεις μηχανημάτων	20.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		20.000
31/12/20X7	Αποσβέσεις μηχανημάτων	20.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		20.000
1/1/20X8	Αποσβεσμένα μηχανήματα	60.000	
	Μηχανήματα	40.000	
	Διαφορές Εύλογης Αξίας (Καθ. Θέση)		100.000
31/12/20X8	Αποσβέσεις μηχανημάτων	40.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		40.000
31/12/20X9	Αποσβέσεις μηχανημάτων	40.000	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		40.000
1/1/20X0	Αποσβεσμένα μηχανήματα	80.000	
	Μηχανήματα		80.000
	Ταμείο	120.000	
	Διαφορές Εύλογης Αξίας (Καθ. Θέση)	40.000	
	Μηχανήματα		160.000

4.5 Λογιστικός χειρισμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής

Στην παράγραφο (35) περί Μεθόδων Αναπροσαρμογής προβλέπεται ότι όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται πρέπει οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής να αντιμετωπίζονται με έναν από τους παρακάτω δύο τρόπους:

(α) αναπροσαρμογή ανάλογα με τη μεταβολή στην πριν τις αποσβέσεις αξία του παγίου στοιχείου και η λογιστική αξία του στοιχείου μετά από την αναπροσαρμογή είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

(β) Συμψηφισμός με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία του.

Παρακάτω γίνεται η παράθεση παραδείγματος με την εφαρμογή και των δύο παραπάνω τρόπων αντιμετώπισης των σωρευμένων αποσβέσεων.

Η επιχείρηση «XXXXX ΑΕ» απέκτησε στις 31.12.20X1 ένα μηχάνημα αντί του ποσού των 200.000 ευρώ και ειδικός εμπειρογνώμονας αποφάσισε πως πρέπει να αποσβένεται με ποσοστό 5%. Στις 31.12 20X3, μετά από δύο έτη λειτουργίας η πραγματική αξία του μηχανήματος εκτιμήθηκε στο ποσό των 230.000 ευρώ και η διοίκηση της επιχείρησης αποφάσισε την εφαρμογή της μεθόδου της εύλογης αξίας για την αποτίμηση του κόστους του μηχανήματος.

(α) τρόπος: Αναπροσαρμογή αξίας κτήσης και αποσβέσεων με τον συντελεστή αναπροσαρμογής.

Υπολογισμός συντελεστή αναπροσαρμογής	
Κόστος κτήσης	200.000
(μείων) αποσβέσεις 2 ετών (200.000 X 5%) = 10.000 X 2 =	20.000
Αναπόσβεστη αξία	180.000
Συντελεστής αναπροσαρμογής της αξίας (230.000/180.000) =	1,28

Υπολογισμός Εύλογης αξίας	
Συντελεστής αναπροσαρμογής της αξίας	1,28
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης (200.000 X 1,28) =	256.000
(μείων) Αναπροσαρμοσμένη αξία	

αποσβέσεων (20.000 X 1,28) =	25.600
Εύλογη αξία	230.400

Ημερολογιακές εγγραφές

Εγγραφές της 31/12/20X3

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	56.000	
Ίδια Κεφάλαια		56.000

Ίδια κεφάλαια	5.600	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		5.600

(β) τρόπος: Μεταφορά του αντίθετου λογαριασμού των σωρευμένων αποσβέσεων σε πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου. Η αναπόσβεστη αξία συγκρίνεται με την εκτιμώμενη εύλογη αξία του μηχανήματος και η διαφορά προκύπτει ως εξής:

Υπολογισμός επανεκτίμησης	εύλογης αξίας και διαφοράς
Κόστος κτήσης	200.000
(μείων) αποσβέσεις δύο χρόνων	20.000
Αναπόσβεστη αξία	180.000
Εύλογη αξία	230.000
Διαφορά επανεκτίμησης	50.000

Ημερολογιακές εγγραφές

Εγγραφές της 31/12/20X3

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβεσμένα μηχανήματα	20.000	
Μηχανήματα		20.000

Μηχανήματα	50.000	
------------	--------	--

4.6 Λογιστικός χειρισμός Αναπροσαρμογής αξίας παγίου - Αναβαλλόμενη φορολογία.

Στην παράγραφο (42) του προτύπου σχετικά με τη μέθοδο αναπροσαρμογής αναφέρει ότι στην περίπτωση που υπάρχουν έσοδα από την αναπροσαρμογή η επιδράσεις των φόρων αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος».

Το παρακάτω παράδειγμα αφορά αναπροσαρμογή αξίας παγίου και των τρόπο που τα έσοδα αντιμετωπίζονται με το ΔΛΠ 12 σε συνεργασία με το ΔΛΠ 16.

- Την 01/01/201X αγοράζεται πάγιο αξίας € 100.000
- Η ωφέλιμη ζωή ορίστηκε σε 10 έτη
- Η υπολειμματική αξία είναι 0
- Στο τέλος της δεύτερης χρήσης η τρέχουσα αξία του παγίου εκτιμάται σε € 110.000
- Στο τέλος της τρίτης χρήσης το πάγιο απομειώνεται κατά το ποσό των € 21.000

	Πάγια		Αποσβεσθέντα πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής
	100.000	20.000	20.000	10.000 ^{31/12/201X}	30.000
				10.000 ^{31/12/201X+1}	
Αναπροσαρμογή 31/12/201X+1	30.000				
	110.000				

Επίσης επειδή οι αναπροσαρμογές δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος που ισούται με € 30.000X 26%= € 7.800

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	
7.800	30.000		7.800

Στην επόμενη χρήση (31/12/201X+2) οι αποσβέσεις θα ανέρχονται σε € 110.000 / 8 = € 13.750.

Δηλαδή η διαφορά με την προ αναπροσαρμογής αξία είναι € 13.750 - € 10.000 = € 3.750 και € 3.750 X 26% = € 975.

Αυτό σημαίνει ότι πραγματοποιήθηκε ένα μέρος της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		Φόρος εισοδήματος	
975	7.800		975

Εάν η επιχείρηση έχει επιλέξει να μεταφέρει κάθε χρόνο στο υπόλοιπο εις νέο την διαφορά αποσβέσεων

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Υπόλοιπο εις νέο	
2.775			2.775

Συνολικά στο τέλος της τρίτης χρήσης έχουμε:

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		Πάγια	
7.800	30.000	975	7.800	110.000	13.750
2.775					
	19.425		6.825	96.250	

Στη συνέχεια το πάγιο απομειώνεται κατά € 21.000.

	Πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής		
	100.000	20.000	7.800	30.000	
			2.775		
	30.000		19.425		31/12/201X+3
31/12/201X+2	110.000		21.000		
		13.750			
31/12/201X+3	96.250				
		21.000			
31/12/20X+3	75.250				

Οι αποσβέσεις στην επόμενη χρήση θα είναι € 10.750 (€ 75.250/7)

Η φορολογική βάση του παγίου είναι € 70.000 συνεπώς η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι € 75.250 - € 70.000 = € 5.250 ως εκ τούτου η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ανέρχεται σε € 5.250 X 26% = € 1.365

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ήταν € 7.800 - € 975 = € 6.825

Η νέα αναβαλλόμενη φορολογία είναι € 1.365

Άρα το ποσό των € 6.825 - € 1.365 = € 5.460 πρέπει να μεταφερθεί σε χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης.

	Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		
	7.800	30.000	975	7.800	
	2.775			6.825	31/12/201X+3
31/12/201X+3	19.425		5.460		
	21.000	5.460		1.365	31/12/201X+3
31/12/201X+3		3.885			

Συνεπώς το ποσό των € 5.250 - € 1.365 = € 3.885/7 = € 555 θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα την επόμενη επταετία.

Το ποσό των € 1.365/7 = € 195 της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα μεταφέρεται στον φόρο εισοδήματος.

4.7 Υπολογισμός αποσβέσεων με τις τρεις διαφορετικές μεθόδους

Σύμφωνα με τις παραγράφους 60-62 οι μέθοδοι απόσβεσης που η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει στη λήξη κάθε οικονομικού έτους είναι τρεις (α) η σταθερή μέθοδος (β) η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και (γ) η μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

Το παρακάτω παράδειγμα παρουσιάζει αυτές τις τρεις μεθόδους απόσβεσης.

Η εταιρεία «XXX Α.Ε.» αγόρασε ένα μηχάνημα έναντι € 17.000. Με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και το πρόγραμμα παραγωγής η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου ορίζεται σε πέντε έτη. Μετά την παρέλευση των πέντε ετών το μηχάνημα θα πουληθεί ως scrap έναντι ποσού € 2.000. Ο βαθμός χρήσης του μηχανήματος σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές του και το πρόγραμμα συντηρήσεων της εταιρείας είναι ο ακόλουθος:

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

(α) αποσβέσεις με την σταθερή μέθοδο με την οποία γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ'όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με τη μέθοδο αυτή έχει ως εξής: $D = (K - YA) / N$
 $= (17.000 - 2.000) / 5 = 3.000 \text{ €}$

Έτος	Σταθερή μέθοδος	
	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη
1	3.000	14.000
2	3.000	11.000
3	3.000	8.000
4	3.000	5.000
5	3.000	2.000

(β) με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής.

Οι αποσβέσεις με τη φθίνουσα μέθοδο (ποσοστό υπολογισμού 35%) έχουν ως εξής:

Έτος	Αξία προς απόσβεση	Συντελεστής	Απόσβεση	Αναπόσβεστη
1	17.000	35%	5.950	11.050
2	11.050	35%	3.868	7.183
3	7.183	35%	2.514	4.669
4	4.669	35%	1.633	3.035
5	3.035	35%	1.035	2.000

(γ) Με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή.

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

Έτος	Αξία προς απόσβεση (1)	Παρ. μονάδες (2)	Ποσοστό (3)	Απόσβεση (1 x 3)
1	15.000	200	33,90%	5.085
2	15.000	100	16,95%	2.542
3	15.000	100	16,95%	2.542
4	15.000	150	25,42%	3.814
5	15.000	40	6,78%	1.017
Σύνολο		590	100%	15.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις οικονομικές οντότητες αποτελεί ένα εγχείρημα που μπορεί να βελτιώσει ουσιαστικά τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στο κοινό, τους επενδυτές και τις ρυθμιστικές αρχές, μετριάζοντας τυχόν αυθαιρεσίες από την πλευρά των λογιστών και των επιχειρήσεων όσον αφορά την παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων. Στη διεθνή βιβλιογραφία έχει επαρκώς τεκμηριωθεί πως η μετάβαση στα Δ.Λ.Π., παρόλο το πιθανό κανονιστικό κόστος που μπορεί να επιφέρει για τις επιχειρήσεις, έχει σημαντικά πλεονεκτήματα σε όρους αναβάθμισης της ποιότητας της λογιστικής πληροφορίας, μείωσης των ασυμμετριών πληροφόρησης και αποδοτικότερης διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων, μετριάζοντας παράλληλα το κόστος κεφαλαίου, λόγω της αποτελεσματικότερης λήψης επενδυτικών αποφάσεων και της ικανότητας των επενδυτών να πραγματοποιούν ασφαλέστερες προβλέψεις για τη μελλοντική οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων.

Στην χώρα μας, η υποχρεωτική χρήση των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες εταιρίες μετά τη σχετική κοινοτική οδηγία του 2005 έχει επηρεάσει σημαντικά την εικόνα των οικονομικών τους καταστάσεων, ενώ έχει επιτευχθεί σε γενικές γραμμές ένας ικανοποιητικός βαθμός σύγκλισης με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές και μεθόδους. Σήμερα, επιχειρείται μία περαιτέρω προσπάθεια σύγκλισης, μέσω της εφαρμογής του νόμου 4308/2014, ο οποίος ενσωματώνει με πληρότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις των ευρωπαϊκών οδηγιών και εισάγει τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Εκτός της απλοποίησης και ενοποίησης των λογιστικών κανόνων, τα νέα Ε.Λ.Π. εκσυγχρονίζουν το λογιστικό πλαίσιο για τις ελληνικές επιχειρήσεις και τις υπόλοιπες οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων ρυθμιστικών και φορολογικών αρχών, καθώς βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στη φιλοσοφία των Δ.Λ.Π., ενσωματώνοντας σχεδόν το σύνολο των σχετικών τους κατευθύνσεων και συμβάλλοντας στην ομαλή λειτουργία της αγοράς.

Η σύγκλιση αυτή είναι εμφανής και στο λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως εξετάστηκε στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας, καθώς οι προβλέψεις του Δ.Λ.Π. 16 είναι παρόμοιες με αυτά που προβλέπονται στο νόμο 4308/2014. Συγκεκριμένα, τα νέα Ε.Λ.Π. εισάγουν νέους ορισμούς για την κατηγοριοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού και τη λογιστική απεικόνισή τους, όπως είναι οι έννοιες της εύλογης αξίας, της αξίας χρήσης, της επιμέτρησης και της ανακτήσιμης αξίας, προβλέπουν ως βασική αρχή ότι τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος ενώ μεταγενέστερα απαιτείται η επιμέτρησή τους και εισάγουν την έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών, υιοθετώντας χρηματοοικονομικούς όρους και λογιστικές πρακτικές που δεν εφαρμόζονταν με το προηγούμενο λογιστικό σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. – Π.Δ. 1123/1980). Ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο της εναρμόνισης του εγχώριου λογιστικού συστήματος με τα Δ.Λ.Π. όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό των παγίων είναι και η δυνατότητα που παρέχεται περί επιμέτρησης επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, ενώ η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί πιστοποιημένους εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και να αποσβένει τα πάγιά της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

Συμπερασματικά, τα νέα Ε.Λ.Π. μπορούν να αποδειχθούν ιδιαίτερα χρήσιμα για την ομαλή λειτουργία της ελληνικής αγοράς, καθώς διευθετούν το προηγούμενο καθεστώς της λογιστικής πολυνομίας, και τη λογιστική οργάνωση των οικονομικών οντοτήτων, δεδομένου ότι βασίζονται στη φιλοσοφία των Δ.Λ.Π., συμβάλλοντας σε μεγάλο βαθμό στην εναρμόνιση των εγχώριων λογιστικών πρακτικών και πολιτικών με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, γεγονός που μπορεί να έχει και σημαντικά οφέλη αναφορικά με το κόστος κεφαλαίου, καθώς αυξάνεται η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, ο λογιστικός χειρισμός των πάγιων περιουσιακών στοιχείων εκσυγχρονίζεται σύμφωνα με τις προβλέψεις των Δ.Λ.Π. και με τον τρόπο αυτό, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν τη δυνατότητα να κατανοούν καλύτερα την οικονομική πραγματικότητα των επιχειρήσεων. Ωστόσο, δεδομένου ότι ο νόμος των νέων Ε.Λ.Π. ψηφίστηκε πρόσφατα, η μελλοντική έρευνα να πρέπει να εστιάσει στον αντίκτυπο της υιοθέτησής τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των παγίων και τις τυχόν δυνατότητες «δημιουργικής λογιστικής» που προσφέρονται σε αυτό το πεδίο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π., Μωϋσή, Σ., & Γκίνογλου, Μ. (2008). Λογιστική παρακολούθηση της αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων: η περίπτωση των Ελληνικών επιχειρήσεων. *ΕΣΔΟ*, 2-17.

Σακκέλης Ι. Εμμανουήλ (2005). *Σύνταξη Οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο.*

Σταματόπουλου Δ, Σταματόπουλου Π, Σταματόπουλου Γ 2015. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση- Ερμηνεία*

Νεγκάκης Χ. 2015. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές.

Νεγκάκης Χ. 2015. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Ειδικά Θέματα.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Aboody, D., Barth, M.E., & Kasznik, R. (1999). Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 26(1-3), 149-178.

Ashbaugh, H., & Olsson, P. (2002). An Exploratory Study of the Valuation Properties of Cross-listed Firms' IAS and U.S. GAAP Earnings and Book Values. *The Accounting Review*, 77, 107-126.

Ashbaugh, H., & Pincus, M. (2001). Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings. *Journal of Accounting Research*, 39, 417-434.

Bae, K.H., Tan, H., & Welker, M. (2008). International GAAP differences: The impact on foreign analysts. *The Accounting Review*, 83(3), 593-628.

Ball, R. (2001). Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure. *Brookings-Wharton papers on financial services*, 1, 127-169.

- Ball, R., Robin, A. & Wu, S.J. (2003).** Incentives versus Standards: properties of accounting income in four East Asian Countries and implications for acceptance of IAS. *Journal of Accounting and Economics*, 36, 235–270.
- Barth, M., Landsman, W. & Lang, M. (2005).** *International Accounting Standards and accounting quality*. Working paper, Stanford University.
- Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (2008).** International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.
- Barth, M.E., Landsman, W., Lang, M., & Williams, C. (2006).** *Accounting quality: International accounting standards and US GAAP*. Working paper, Stanford University.
- Bushman, R.M., Piotroski, J. & Smith, A.J. (2006).** *Capital allocation and timely accounting recognition of economic losses*. Working paper, University of Chicago.
- Choi, F.D., & Meek, G.K. (2011). *International accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Christensen, H., & Nikolaev, V. (2008).** *Who Uses Fair-value accounting for non-financial assets following IFRS adoption?* Working paper, University of Chicago.
- Courtenay, S.M., & Cahan, S.F. (2004).** The impact of debt on market reactions to the revaluation of noncurrent assets. *Pacific-Basin Finance Journal*, 2(2), 219-243.
- Covrig, V., DeFond, M., & Hung, M. (2007).** Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of international accounting standards. *Journal of Accounting Research*, 45, 41–70.
- Cuijpers, R. & Buijink, W. (2005).** Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: A study of determinants and consequences. *The European Accounting Review*, 14, 487-524.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008).** Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085-1142.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2013).** Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 51(3), 495-547.
- Doukakis, L. (2010).** The persistence of earnings and earnings components after the adoption of IFRS. *Managerial Finance*, 36, 969-980.
- Easton, P.D., Eddy, P.H., & Harris, T.S. (1993).** An investigation of revaluations of tangible long-lived assets. *Journal of Accounting Research*, 31, 1-38.

- Garrido, P., Leon, A., & Zorio, A. (2002).** Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. *The International Journal of Accounting*, 37(1), 1-26.
- Georgakopoulou, E., Spathis, C., & Floropoulos, I. (2008).** *The transition phase from Greek GAAP to IFRS: Evidence from the Greek industrial sector.* Paper presented in the 7th Conference of the Hellenic Finance and Accounting Association, 12-13 December 2008, Crete, Greece, Conference Proceedings.
- Henderson, S., & Goodwin, J. (1992).** The case against asset revaluations. *Abacus*, 28(1), 75-87.
- Herrmann, D., Saudagaran, S.M., & Thomas, W.B. (2006).** The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *Accounting Forum*, 30(1), 43-59.
- Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013).** Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 388-423.
- Jaggi, B., & Tsui, J. (2001).** Management motivation and market assessment: Revaluations of fixed assets. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 12(2), 160-187.
- Jermakowicz, E.K. (2004).** Effect of adoption of International Reporting Standards in Belgium: The evidence from BEL-20 companies. *Accounting in Europe*, 1, 121-131.
- Leuz, C., & Verrecchia, R. (2000).** The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91-124.
- Loft, A., & Humphrey, C. (2006).** In pursuit of global regulation: Changing governance and accountability structure at the International Federation of Accountants (IFAC). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), 428-451.
- Missonier-Piera, F. (2007).** Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data. *The International Journal of Accounting*, 42(2), 186-205.
- Paul, A., & Burks, E. (2010).** Preparing for international financial reporting standards. *Journal of Finance and Accountancy*, 4, 1-8.
- Pazariskis, M., Alexandrakis, A., Notopoulos, P., & Kydros, D. (2011).** IFRS adoption effects in Greece: Evidence from the IT sector. *MIBES Transactions-International Journal*, 5(2), 101-111.
- Schipper, K. (2005).** The introduction to International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence. *The European Accounting Review*, 14, 101-126

- Stergios, A., & Laskaridou, E. (2008).** *Have met IASs Accounting Harmonization? The case of Greek Listed Companies. The Case of Greek Listed Companies.* International Conference on Applied Economics – ICOAE 2008, 51-60.
- Street, D.L., & Larson, R. (2004).** Large accounting firms’ survey reveals emergence of “two standard” system in the European Union. *Advances in International Accounting*, 17, 1-29.
- Sun, K. (2006).** *Financial reporting quality, capital allocation efficiency, and financial structure: an international study.* Working paper, University of Hawaii at Manoa.
- Sykianakis, N., Tzovas, C., & Naoum, V. C. (2011).** The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, (3), 59-74.
- Wang, X., Young, D., & Zhuang, Z. (2008).** *The effects of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards on information environments.* Paper presented in the American Accounting Association Conference, Anaheim, California.
- Weibenberger, B., Stahl, A.B., & Vorstius, S. (2004).** Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A survey of German companies. *Accounting in Europe*, 1, 169-189.
- Whittington, G. (2005).** The adoption of International Accounting Standards in the European Union. *The European Accounting Review*, 14, 127-153.
- Young, D., & Guenther, D.A. (2003).** Financial reporting environments and international capital mobility. *Journal of Accounting Research*, 41(3), 553-579.