



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

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16
«ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»

της ΤΣΟΓΚΑΣ ΘΑΛΕΙΑΣ – ΧΡΙΣΤΙΝΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΚΟΥΣΕΝΙΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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

Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος 2015

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ	v
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	
2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	3
2.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ-ΔΠΧΑ	7
3.2 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ – ΔΠΧΑ	
3.2.1 ΣΚΟΠΟΣ – ΔΟΜΗ	9
3.2.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΛΠ – ΔΠΧΑ	9
3.3 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΔΛΠ 16	13
3.4 ΕΛΠ ΚΑΙ ΠΑΓΙΑ	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΛΠ 16	
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	19
4.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	
4.2.1 ΔΛΠ	19
4.2.3 ΕΛΠ	27
4.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	
4.3.1 ΔΛΠ	28
4.3.2 ΕΛΠ	34
4.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	
4.4.1 ΔΛΠ	34
4.4.2 ΕΛΠ	38
4.5 ΔΙΑΓΡΑΦΗ	
4.5.1 ΔΛΠ	39
4.5.2 ΕΛΠ	40
4.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	43
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	45

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα αποτελεί διπλωματική εργασία στα πλαίσια εκπόνησης του μεταπτυχιακού προγράμματος του Πανεπιστημίου Μακεδονίας «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική». Πριν προχωρήσω στην παρουσίαση των αποτελεσμάτων, αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν με τον τρόπο τους στην ολοκλήρωση των σπουδών μου.

Κατά κύριο λόγο, οφείλω να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στον Καθηγητή κύριο Χρήστο Νεγκάκη για την υπομονή, την επιμονή και τη συνεχή υποστήριξη του καθώς και τον Καθηγητή κύριο Δημήτρη Κουσενίδη για την καταλυτική του βοήθεια στην ολοκλήρωση της διπλωματικής. Δε θα μπορούσα να παραλείψω βέβαια το σύνολο του διδακτικού προσωπικού του μεταπτυχιακού, αποτέλεσμα των οποίων είναι τα εφόδια που έχω πάρει κλείνοντας αυτό το κεφάλαιο σπουδών, για την καθοδήγησή τους καθώς και τους υπαλλήλους της γραμματείας για την άρτια εξυπηρέτηση.

Εκτός του ακαδημαϊκού περιβάλλοντος, σημαντικοί πόλοι είναι οι γονείς και οι φίλοι μου οι οποίοι με παροιμιώδη υπομονή και ανιδιοτέλεια με υποστήριξαν στην ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει τα χαρακτηριστικά και την εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού πρότυπου 16, το οποίο αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας.

Για την πιο επαρκή ερμηνεία της λειτουργίας του προτύπου, γίνεται καταρχήν μία θεωρητική προσέγγιση παρουσιάζοντας την ιστορική αναδρομή των ΔΛΠ – ΔΠΧΑ, τη δράση της επιτροπής των προτύπων καθώς και την αναγκαιότητα κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων με απαραίτητο κριτήριο την τήρηση των διεθνών προτύπων αναφοράς.

Στη συνέχεια πραγματοποιείται μία ενδελεχής ανάλυση του προτύπου το οποίο αναφέρεται ως θέμα της διπλωματικής, του ΔΛΠ 16. Αναλύονται όλες οι πλευρές του, τα πλαίσια εφαρμογής του καθώς και οι ιδιαιτερότητές που μπορεί να προκύψουν στην πράξη.

Τέλος, στα συμπεράσματα τονίζεται η σημαντικότητα της λογιστικής τυποποίησης, η σημασία εφαρμογής του διεθνούς λογιστικού πρότυπου που αναλύεται στο κύριο μέρος, του ΔΛΠ 16 και δίνονται προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΙΣ

ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΑ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΧΑΑ	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρία
Ν.	Νόμος

ΞΕΝΕΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΙΣ

FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
SEC	Securities and Exchange Commission
IFRS	International Financial Reporting Standards

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και των διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π.) είναι απόρροια της τάσης στο χώρο των επιχειρήσεων για παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον. Η ανάγκη για συνοχή και ομοιόμορφη κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται επιτακτική σε ολόένα και περισσότερες χώρες καθώς οι μετακινήσεις κεφαλαίων και η δημιουργία πολυεθνικών εταιριών αυξάνονται. Έτσι, ο επενδυτικός κόσμος γίνεται πιο απαιτητικός και αναζητά αξιόπιστη και περιεκτική πληροφόρηση σε πλαίσια όπου η σύγκριση των δεδομένων θα εύκολη και ακριβής για την ασφαλέστερη οικονομική και διοικητική οργάνωση του οργανισμού.

Η διαχείριση των ασώματων και ενσώματων ακινητοποιήσεων, που αποτελούν στην ουσία την περιουσία της επιχείρησης, είναι από τα σημαντικότερα θέματα που απασχολούν και επηρεάζουν την οντότητα της οικονομικής μονάδας.

Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση του διεθνούς λογιστικού προτύπου το οποίο αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Η διεξοδική έρευνα και οι μελέτες που έχουν διενεργηθεί από την πρώτη εμφάνιση του προτύπου μέχρι και σήμερα καθώς και οι αξιολογήσεις ειδικών θα είναι τα εφόδια για την αντιπροσωπευτική και ουσιαστική παρουσίαση της εικόνας λειτουργίας του.

Τα ερευνητικά ερωτήματα που πραγματεύεται η παρούσα διπλωματική εργασία αφορούν την ευρύτερη εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού πρότυπου 16 στις οικονομικές μονάδες και την επίδρασή του στη σύνταξη και τυποποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

Στην εργασία θα παρουσιαστεί το πεδίο δράσης του Δ.Λ.Π. 16, των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το κύριο μέρος αποτελείται από τρία κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μία πρώτη εισαγωγική προσέγγιση. Αναφέρεται και προσδιορίζεται ο σκοπός της παρούσας εργασίας και παρουσιάζεται η δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, βρίσκεται μία ιστορική αναδρομή ώστε να συνδεθεί η πορεία της λογιστικής με τη σημερινή της εξέλιξη. Ακολουθεί βιβλιογραφική επισκόπηση βασισμένη

στη μελέτη που θα ακολουθήσει για το ΔΛΠ 16 βασισμένη σε άρθρα και διατυπώσεις ερευνών.

Στο τρίτο κεφάλαιο είναι το θεσμικό πλαίσιο. Ο προσδιορισμός των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ θα είναι οι βάσεις για την ανάλυση που θα ακολουθήσει. Είναι σημαντικό να αναφερθούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και οι ουσιώδεις παραδοχές στα οποία βασίζονται όλα τα διεθνή πρότυπα ώστε να γίνει ξεκάθαρο το περιβάλλον στο οποίο δημιουργούνται τα θεμέλια για την οικουμενική τήρηση των κανόνων που θέτονται. Εδώ θα πρέπει να αναφερθεί και η δράση της επιτροπής που διαμορφώνει τα πρότυπα αυτά καθώς τα χαρακτηριστικά και το πλαίσιο κατάρτισης των καταστάσεων ορίζονται από αυτή. Στο δεύτερο μισό του κεφαλαίου, γίνεται μία πρώτη εισαγωγή στο ΔΛΠ 16 και στο τέλος σημειώνεται τη λειτουργία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τη διαχείριση των παγίων

Το τέταρτο κεφάλαιο αφορά αποκλειστικά το πρότυπο 16. Θα αναλυθεί λεπτομερώς η εφαρμογή του. Έχει ιδιαίτερη σημασία να διευκρινιστεί ο τρόπος καταχώρησης, η διαδικασία της αποτίμησης, η μέθοδο των αποσβέσεων και η λειτουργία της απόσυρσης των παγίων.

Τέλος, η εργασία ολοκληρώνεται με το κεφάλαιο 5 και τα συμπεράσματα που απορρέουν από την ανάλυση που θα προηγηθεί καθώς και με τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Ιστορική Αναδρομή

Ο κλάδος της λογιστικής εξυπηρετεί στην περιγραφή, στην ανάλυση και την κατάταξη των οικονομικών γεγονότων. Σκοπός της είναι η παροχή πληροφοριών σε όλους τους ενδιαφερόμενους σχετικά με την οντότητα που εξετάζεται. Στα πλαίσια της οικονομικής άνθισης και εξέλιξης, αναπτύσσεται και η λογιστική.

Το 1923 ο γερμανός οικονομολόγος Eugen Schmalenbach έκανε προσπάθεια να δημιουργήσει το πρώτο λογιστικό σχέδιο. Το σημείο σταθμός όμως είναι μετά τη χρηματοοικονομική κρίση του 1929, όπου ξεκινάει στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής η τυποποίηση της λογιστικής. Ήταν απαραίτητο να αποκατασταθεί η επάρκεια της επιστήμης ώστε να ανακάμψει σε νέες βάσεις το χρηματοπιστωτικό σύστημα. Η θέσπιση κανόνων για την πιο αποτελεσματική οργάνωση της αγοράς ήταν απαραίτητη αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας της οικονομίας.

Η SEC (Security Exchange Commission), ένας κυβερνητικός οργανισμός, είναι η πρώτη επιτροπή που συντάχθηκε με σκοπό την αναθεώρηση της τυποποιημένης λογιστικής. Το 1938 όμως, λόγω αφενός έλλειψης κεφαλαίων και αφετέρου με γνώμονα την αντικειμενική πληροφόρηση, ιδιωτικές εταιρίες ασχολήθηκαν με την τυποποίηση της λογιστικής μέχρι το 1973.

Στις αρχές της δεκαετίας του 1970, δημιουργείται στην Αμερική το FASB (Financial Accounting Standards Board) οργανισμός ο οποίος μέχρι και σήμερα οδηγός στη μηχανογράφηση και οργάνωση της λογιστικής ενώ ένα χρόνο μετά, το 1973 ιδρύεται και σε ευρωπαϊκό έδαφος, στο Λονδίνο, η διεθνής επιτροπή λογιστικών προτύπων, η IASC (International Accounting Standards Committee). Στην IASC αρχικά συμμετείχαν συνολικά δέκα χώρες: Καναδάς, Γαλλία, Γερμανία, Αυστραλία, Μεξικό, Ιαπωνία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ολλανδία, Ιρλανδία και ΗΠΑ. Η Ελλάδα, έγινε μέλος ένα χρόνο αργότερα, το 1974.

Η IASC είχε ως σκοπό την έκδοση προτύπων τα οποία ονομάζουμε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – IAS). Το 2001 η επιτροπή διεθνών

λογιστικών προτύπων μετασηματίστηκε σε σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB) και επικύρωσε τα πρότυπα που είχαν δημιουργηθεί. Το IASB δεν υπάγεται σε κάποιο κράτος, είναι διεθνής οργανισμός και σκοπός του παραμένει η έκδοση υψηλού επιπέδου και ευρείας αποδοχής λογιστικών προτύπων. Αυτό επιτυγχάνεται με τη συνεργασία του οργανισμού με άλλες αντίστοιχες αρχές όπως η FASB που αναφέρθηκε παραπάνω αλλά και με την IOSCO (International Organization of Securities Commission) το διεθνή οργανισμό επιτροπών κεφαλαιαγοράς.

Το 2005 η Ευρωπαϊκή Ένωση αποφάσισε ότι όλες οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές σε ευρωπαϊκά χρηματιστήρια θα είναι υποχρεωμένες να τηρούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Ο χειρισμός των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε μία οντότητα και η σημασία ορθής λειτουργίας τους είναι από τα θέματα που απασχολούν ιδιαίτερα την επιχειρηματική κοινότητα. Η σημαντικότητα μελέτης των παγίων έγκειται στο γεγονός ότι είναι αναπόσπαστο κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας και σημαντικό μέσο πραγματοποίησης του στόχου των επιχειρήσεων, του κέρδους. Επιπλέον, η αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων είναι ένα από τα πιο καίρια ζητήματα στους κύκλους των λογιστών. Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και τα συμπεράσματα που απορρέουν από τη μελέτη αυτών παρακινεί όλο και περισσότερο τους αναλυτές στη διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν τις αναπροσαρμογές και τα αποτελέσματά τους.

Σύμφωνα με τον Missonier-Piera (2007), η αναπροσαρμογή των ενσώματων στοιχείων αυξάνει την αξιοπιστία των επιχειρήσεων οι οποίες είναι δανειοδοτούμενες και άρα διευκολύνει γενικότερα τη λήψη δανείων. Η μελέτη του πραγματοποιήθηκε στην Ελβετία σε δείγμα βιομηχανικών και εμπορικών εταιριών. Οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν ισχυρότερο κίνητρο ώστε να προβούν σε αναπροσαρμογές των παγίων τους. Οι οικονομικές τους καταστάσεις παρουσιάζονται σε διεθνές επίπεδο και η ανταγωνιστικότητα και υπεροχή τους μπορεί να διακριθεί και από τη λειτουργία των παγίων τους. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η αναπροσαρμογή επαυξάνει τη θετική εικόνα της επιχείρησης απέναντι στους πιστωτές της και κατ' επέκταση, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, πολλαπλασιάζει τις

δανειοληπτικές ικανότητες της οντότητας, με επιπλέον χαρακτηριστικό το οποίο κατέληξε η έρευνα του Missonier-Piera, τα χαμηλά επιτόκια.

Ο σκοπός της εργασίας των Balla et al. (2014) είναι να διερευνήσει τις επιλογές των ελληνικών επιχειρήσεων αναφορικά με την αναπροσαρμογή των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 36. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε τα έτη 2005, 2007 και 2009, σε ένα δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η μέθοδος του κόστους είναι πιο πιθανό να χρησιμοποιηθεί από τις επιχειρήσεις με μεγαλύτερη μόχλευση. Επιπλέον, όπως φαίνεται, οι επιχειρήσεις του δείγματος, οι οποίες υιοθετούν τη μέθοδο επανεκτίμησης εμφανίζουν χαμηλότερα επίπεδα συμμόρφωσης στις γνωστοποιήσεις των προτύπων 16 και 36.

Οι Campello και Giambona (2011) στο άρθρο τους που αφορά την κεφαλαιακή διάρθρωση και την επανανάπτυξη των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εξετάζουν τη σχέση μεταξύ της εταιρικής περιουσιακής διάρθρωσης και της κεφαλαιακής διάρθρωσης βάσει της αξιοποίησης των μεταβολών των παγίων. Η θεωρία προτείνει ότι η κατοχή ενσώματων στοιχείων αυξάνει την ικανότητα δανεισμού, διότι επιτρέπει στους πιστωτές να επανακτήσουν πιο εύκολα τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, ωστόσο, είναι συχνά μη ρευστοποιήσιμα. Στη μελέτη λοιπόν των Campello και Giambona φαίνεται ότι η ανάπτυξη των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι ένας από τους κύριους καθοριστικούς παράγοντες της εταιρικής μόχλευσης. Για την ανάπτυξη του παραπάνω, η ανάλυσή μας χρησιμοποιεί μια προσέγγιση βοηθητικές μεταβλητές που ενσωματώνει μέτρα της προσφοράς και της ζήτησης για τα διάφορα είδη των ενσώματων παγίων (π.χ. μηχανήματα, γη και κτίρια).

Ο σκοπός της εργασίας που πραγματεύονται στο άρθρο τους οι Iatridis και Kilirgiotis (2012) είναι να εξετάσει τα κίνητρα για την επανεκτίμηση πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Τα κίνητρα που διερευνώνται περιλαμβάνουν το μέγεθος της επιχείρησης, σταθερή ένταση των περιουσιακών στοιχείων, σταθερή ξένες δραστηριότητες και εξαγορές, σταθερή χρέος και την κλίση της διαχείρισης κερδών. Η μελέτη χρησιμοποιεί παλινδρόμηση για να ελέγξει τις υποθετικές σχέσεις που έχει συσταθεί στο πλαίσιο της μελέτης. Η κατηγοριοποίηση των επιχειρήσεων του δείγματος γίνεται με βάσει αυτές που εκτελούν τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων και εκείνες που δεν βασίζονται στην εξέταση των ετήσιων εκθέσεων των επιχειρήσεων. Βάσει της ανάλυσης, προκύπτει ότι το μέγεθος της επιχείρησης σχετίζεται

θετικά με την αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων και ότι η αναπροσαρμογή τους σχετίζεται αρνητικά με τη διαχείριση των κερδών.

Στη μελέτη των Christensen και Nikolaev (2013) αναλύεται η επιλογή της μεθόδου της εύλογης αξίας σε σχέση με αυτή του ιστορικού κόστους για την αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Όπως αναφέρουν και οι ίδιοι, η λογιστική της εύλογης αξίας χρησιμοποιείται όταν έχουμε αξιόπιστες εκτιμήσεις σε χαμηλό κόστος και όταν δεν μεταφέρουν πληροφορίες σχετικά με τις λειτουργικές της επιδόσεις. Θεωρείται ότι το ιστορικό κόστος, με μεγάλη διαφορά, κυριαρχεί από την επιλογή της εύλογης αξίας. Εξαιρέση βέβαια αυτού, αποτελούν οι επενδύσεις σε ακίνητα που ανήκουν σε εταιρείες με κύρια δραστηριότητα στον τομέα των ακινήτων. Η επιλογή μεταξύ της εύλογης αξίας και ιστορικού κόστους είναι το αντικείμενο της μακρόχρονης διαμάχης μεταξύ των ακαδημαϊκών και λογιστών και των ρυθμιστικών αρχών. Όπως καταλήγουν, η εύλογη αξία δεν είναι πολύ πιθανό να γίνει η κύρια μέθοδος αποτίμησης για τα δύσκολα ρευστοποιήσιμα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Αντίθετη άποψη φαίνεται να διαμορφώνουν οι Herrmann et al. (2006) οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία αποτελεί μία αξιόπιστη λογιστική μέθοδο. Όπως αναλύεται στο άρθρο, υπεράσπιση της άποψης που διαμορφώνεται είναι τα αποτελέσματα σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνή λογιστικά πρότυπα και σε αμερικάνικα.

Σημαντική λοιπόν αποδεικνύεται η παρουσία ενός καθολικού πλαισίου λειτουργίας, στοιχείο το οποίο προσαρμόζεται και ενθαρρύνεται με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων είναι θέμα που απασχολεί κατα κόρον τον επιχειρηματικό και ακαδημαϊκό κόσμο, καθώς η εφαρμογή της μπορεί να αλλάξει την εικόνα και το αποτέλεσμα μίας οικονομικής οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή Στα ΔΛΠ - ΔΠΧΑ

Τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αποτελούν μία σημαντική αλλαγή στο λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα. Στόχος τους είναι η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές και η προστασία της ανταγωνιστικότητας μεταξύ των επιχειρήσεων. Τα ΔΠΧΑ εκτός των 27 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφαρμόζονται κι από άλλες χώρες όπως την Αυστραλία, τη Ρωσία, τη Νέα Ζηλανδία, τη Νότια Αφρική κα.

Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουμε τα ΔΛΠ, ΔΠΧΑ και τις συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες SIC-ΔΠΧΑ), τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς επίσης και τα μελλοντικά Πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκθέσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (άρθρο 2, κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου).

Τα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων καλύπτουν το σύνολο της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το λογιστικό σχέδιο είναι ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών με σκοπό την τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών από την εκάστοτε επιχείρηση, τη λειτουργία τους με ενιαίο τρόπο και με βάση γενικών αποδεκτών αρχών ώστε να γίνει η αμερόληπτη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Τα ΔΠΧΑ επιδιώκουν να προλαμβάνουν λογιστικά προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει η επιχείρηση ώστε να πραγματοποιούνται ομοιόμορφα οι συναλλαγές σε παγκόσμιο επίπεδο. Τα ΔΠΧΑ αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών η τήρηση των οποίων οδηγεί σε αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Τα ΔΛΠ καθοδηγούν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι: Κατασταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση μεταβολών Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και τέλος Σημειώσεις.

Οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται στη σύνταξη βάσει ΔΛΠ των οικονομικών τους καταστάσεων από 01/01/2005 χωρίζονται σε δύο κατηγορίες.

Αφενός οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε κάποια οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά κι αφετέρου οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις οι οποίες ενοποιούνται.

Στην πρώτη κατηγορία, οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ-ΔΠΧΑ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι μητρικές εταιρίες είναι επίσης υποχρεωμένες στην τήρηση των διεθνών προτύπων και για όποιες άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

Στη δεύτερη κατηγορία, οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες στη σύνταξη ετήσιων οικονομικών καταστάσεων βάσει ΔΛΠ όταν είτε είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα είτε και εκτός, εφόσον η υιοθέτηση των ΔΛΠ είναι προαιρετική στη χώρα εγκατάστασης, εάν αντιπροσωπεύουν αθροιστικά μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Προαιρετικά, μπορούν να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρίες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Εφόσον όμως μία μητρική εταιρία εγκατεστημένη στον Ελλαδικό χώρο υιοθετήσει τα διεθνή πρότυπα αυτομάτως υποχρεούνται και όλες οι συνδεδεμένες εταιρίες στην τήρηση των προτύπων.

3.2 Όργανα Κατάρτισης ΔΛΠ - ΔΠΧΑ

3.2.1 Σκοπός – Δομή

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Η IASB είναι η συνέχεια του Σώματος Διεθνών Λογιστικών προτύπων. Το 1973 έγινε η σύστασή της με τη συμφωνία οι επαγγελματικοί οργανισμοί Λογιστικής της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, της Αγγλίας και της Ιρλανδίας. Ο σκοπός της επιτροπής ήταν η έκδοση Λογιστικών Προτύπων. Για αυτό συνεργάστηκαν 13 διαφορετικές ειδικότητες. Στην πορεία η επιτροπή συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τη Delaware των ΗΠΑ.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Ο στόχος του σώματος είναι να αναπτύσσει και να εκδίδει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το Σώμα έχει 14 μέλη από 9 χώρες.

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η SAC παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες στην IASB σχετικά με τις επιπτώσεις των Προτύπων που προτείνονται. Απαρτίζεται από πενήντα μέλη.

3.2.2 Διαδικασία Έκδοσης ΔΛΠ-ΔΠΧΑ

Η θεματολογία των ΔΠΧΑ, προκύπτει κατόπιν συνεργασίας με διάφορα μέρη και φορείς.

Για την έκδοση των διεθνών προτύπων, εξετάζεται καταρχήν εάν υπάρχει όντως έλλειψη στον τρόπο χρηματοοικονομικής αναφοράς του προτύπου που είναι προς έκδοση και επιπλέον η σπουδαιότητα του προτεινόμενου θέματος. Στη συνέχεια είναι σημαντικό το πώς και κατά πόσο επηρεάζονται οι υπόλοιπες οντότητες από τη νέα αυτή εισαγωγή καθώς και η αποτελεσματικότητα του.

Για την έκδοση ενός ΔΛΠ υπεύθυνη είναι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών.

Το πρώτο βήμα για τη δημιουργία ενός προτύπου είναι ο εντοπισμός και η αναθεώρηση όλων των θεμάτων λαμβάνοντας υπόψη την εφαρμογή του πλαισίου. Στη

συνέχεια πραγματοποιείται μελέτη των εθνικών λογιστικών προτύπων και πρακτικών η οποία επεξεργάζεται σε συνεργασία με τη εκείνους που καθορίζουν τα εθνικά πρότυπα. Σε επόμενο στάδιο, η SAC προσθέτει το θέμα στην ημερήσια διάταξη του IASB. Δημιουργείται μετά μία συμβουλευτική ομάδα προς το IASB ώστε να γίνει η τοποθέτηση στο θέμα. Προχωράμε στην έκδοση σχεδίου διαβούλευσης για δημόσια σχόλια και έπειτα γίνεται η έκδοση ενός προσχεδίου. Για τη μελέτη των σχολίων σχετικά με το νέο πρότυπο, υπάρχει ορισμένος χρόνος. Στο διάστημα επεξεργασίας των σχολίων, γίνεται μία εκτίμηση αυτών και αποφασίζεται εάν είναι χρήσιμο να διεξαχθεί δημόσια ακρόαση και δοκιμές σε τομείς. Τέλος, για την οριστική έγκριση του προτύπου χρειάζονται τουλάχιστον εννέα ψήφοι από την IASB. Εφόσον το αναθεωρημένο σχέδιο γίνει αποδεκτό από ικανοποιητικό αριθμό μελών (τουλάχιστον από τα τρία τέταρτα) του Συμβουλίου, το σχέδιο αποτελεί πλέον ένα Λογιστικό Πρότυπο και εκδίδεται επίσημα από την IASB στην αγγλική γλώσσα.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα εκδίδονται στην αγγλική γλώσσα. Μεταφράζονται στις εθνικές γλώσσες των χωρών από τα ενδιαφερόμενα λογιστικά σώματα, κατόπιν εξουσιοδότησης από την IASB. Στις μεταφράσεις υποχρεωτικά πρέπει να αναγράφεται ότι πρόκειται για μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου καθώς επίσης και το όνομα του λογιστικού σώματος που εκπόνησε το κείμενο.

Οι χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για να προχωρήσουν στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και των σχετικών διερμηνειών τους, περνάνε από μία διαδικασία. Εντός δύο μηνών από τη δημοσίευση ενός προτύπου από το IASB και έχοντας προηγηθεί δημόσια διαβούλευση για ένα μήνα, η European Financial Reporting Advisory Group υποβάλλει στην Επιτροπή Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων την εισήγησή της για την υιοθέτηση ή όχι του προτύπου. Για την ψήφιση υπεύθυνη είναι η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών θεμάτων, στην οποία συμμετέχουν εκπρόσωποι των χωρών μελών.

Εφόσον ψηφιστεί υπέρ και προχωρήσουμε σε υιοθέτηση του προτύπου, εκδίδεται και δημοσιεύεται ο σχετικός Κανονισμός από την Επιτροπή Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Η Επιτροπή μόνη της δε μπορεί να απαιτήσει και να επιβάλλει τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η ενίσχυση και αναγνώριση του έργου της, σκοπός είναι, να ενθαρρύνεται από όλες τις ομάδες ώστε να επεκτείνεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως.

ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, διέπονται από τέσσερις βασικές ιδιότητες.

- *Κατανοητότητα*

Θεωρώντας ως δεδομένο καταρχήν ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι γνώστες και διαθέτουν τα κατάλληλα εφόδια για την ουσιαστική ανάγνωση των αποτελεσμάτων, η πρώτη ιδιότητα βάσει ΔΛΠ-ΔΠΧΑ είναι ότι το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων οφείλει να είναι εύκολα αντιληπτό, κατανοητό.

Περίπλοκες πληροφορίες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις ανεξάρτητα από το βαθμό δυσκολίας τους εφόσον είναι σημαντικές

- *Συνάφεια (relevance)*

Θα πρέπει να ικανοποιείται η ανάγκη των άμεσα ενδιαφερόμενων για ολοκληρωμένη πληροφόρηση ώστε βάσει της μελέτης των οικονομικών καταστάσεων να επηρεάζονται στη λήψη αποφάσεων. Η συνάφεια επηρεάζεται από τη σπουδαιότητα των πληροφοριών.

- *Αξιοπιστία (reliability)*

Απαραίτητη προϋπόθεση είναι οι οικονομικές καταστάσεις να μη βαρύνονται από σημαντικά σφάλματα ή προκαταλήψεις και να παρουσιάζουν ορθά την εικόνα της επιχείρησης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν γεγονότα πραγματικά χωρίς ιδιαίτερη βαρύτητα στην ουσία των κινήσεων, διότι η ουσία των συναλλαγών δε συμπίπτει συνεχώς με το νομικό τους τύπο. Οι πληροφορίες για να είναι αξιόπιστες θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από ουδετερότητα, σύνεση και πληρότητα. Δηλαδή, να είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις, να μην υπερεκτιμούνται ή υποεκτιμούνται τα στοιχεία του Ενεργητικού ή Παθητικού αντίστοιχα και να είναι περιεκτικές όσον αφορά στη σημαντικότητά τους.

- *Συγκρισιμότητα (comparability)*

Οι χρήστες θα πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μίας μονάδας τόσο διαχρονικά όσο και σχετικά με άλλες οντότητες. Αυτό προϋποθέτει ότι η αναγνώριση και η επιμέτρηση των συναλλαγών και γενικότερα όλων των γεγονότων γίνεται με συστηματικό τρόπο. Τα περιγραφικά στοιχεία που αναφέρονται στις καταστάσεις θα πρέπει να δίνονται συγκριτικά (πχ φόρος εισοδήματος).

- *Ακριβοδίκαιη παρουσίαση*

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με την καθολική συμμόρφωση στις αρχές των προτύπων. Εάν χρησιμοποιηθούν διαφορετικές πολιτικές στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, αυτό αναφέρεται στις σημειώσεις. Η μη συμμόρφωση συνεπάγεται ότι οι

καταστάσεις δε θεωρούνται ακριβείς και δίκαιες και άρα ίσως οδηγηθούμε σε μη αντιπροσωπευτική απεικόνιση της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να αναλύεται στις σημειώσεις το πώς επηρεάζει η διαφορετική αυτή προσέγγιση το αποτέλεσμα.

- *Ομοιομορφία παρουσίασης*

Ο τρόπος εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων παραμένει ίδιος σε όλες τις περιόδους. Δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται εκτός ορισμένων εξαιρετικά ιδιαίτερων περιπτώσεων (πχ αλλαγή του τομέα δραστηριότητας της επιχείρησης). Στην περίπτωση αυτή, προβαίνουμε σε αλλαγές στην παρουσίαση, εφόσον αυτές αποτελούν αντικειμενικά ορθότερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση.

ΟΥΣΙΩΔΕΙΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ

Για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητα η προϋπόθεση των ουσιωδών παραδοχών (assumptions).

1. Αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας (on a going concern basis)
Θα πρέπει δηλαδή να εκτιμάται η δυνατότητα της επιχείρησης της συνέχισης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών. Αυτό εξετάζεται από τη διοίκηση. Τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας θα χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία της επιχείρησης και δε θα απαιτηθεί η αποτίμησή τους στην αξία ρευστοποίησής τους. Θα γίνει στην ουσία ανάκτηση της αξίας τους μέσω της χρήσης.
Στην περίπτωση που η παραπάνω παραδοχή δεν ισχύει τότε θα πρέπει να αναφέρεται ρητά το γεγονός αυτό στις γνωστοποιήσεις.
2. Αρχή του δεδουλευμένου
Στις οικονομικές καταστάσεις δεν αναγνωρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα επί της ταμειακής βάσης, αλλά στην αρχή του δεδουλευμένου. Δηλαδή, θα πρέπει οι συναλλαγές να αναγνωρίζονται και να παρουσιάζονται στην περίοδο που συμβαίνουν. Η παραπάνω παραδοχή εξυπηρετεί στην ορθή και πραγματική απεικόνιση των εισπράξεων και πληρωμών, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων. Είναι απαραίτητο για αυτήν την παρουσίαση η αντιστοιχία των εσόδων με τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση.

3.3 Εισαγωγή Στο ΔΛΠ 16

Το Μάρτιο του 1982 εγκρίθηκε το ΔΛΠ 16 «Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» και η τελευταία αναθεώρησή του έγινε το 2004.

Οι στόχοι των οικονομικών μονάδων επιτυγχάνονται αξιοποιώντας τους πόρους και τις παραγωγικούς συντελεστές της. Εκτός από το ανθρώπινο δυναμικό και τα κεφάλαιά της, η επιχείρηση έχει και τα περιουσιακά της στοιχεία προς εκμετάλλευση τα οποία αποτελούν σημαντικό κομμάτι του Ενεργητικού της. Οι πόροι της οντότητας ταξινομούνται ανάλογα με τη φύση, τη χρήση και τη διάρκεια ζωής τους. Τα ενσώματα πάγια που εξετάζουμε βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας και αξιοποιούνται μακροπρόθεσμα από αυτή με σκοπό τη χρήση τους για την πώληση εμπορευμάτων, για την παραγωγική διαδικασία, τη παροχή υπηρεσιών και για διοικητικούς σκοπούς.

Το Μάρτιο του 1982 εμφανίζεται για πρώτη φορά σε διεθνή πλαίσια το ΔΛΠ 16 "Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων" το οποίο μετά από τροποποιήσεις αναθεωρείται και εκδίδεται τελικά το Δεκέμβρη του 1993 με τίτλο "Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις" -βέβαια ως ημερομηνία έναρξης του αναθεωρημένου προτύπου ορίζεται η 1/1/1995.

Έκτοτε, το πρότυπο έχει αναθεωρηθεί το 1998 από το ΔΛΠ 36, το 2008 για τις ετήσιες βελτιώσεις των IFRS και τελικά το 2012 βάσει των οποίων από την 1/1/2013 τίθεται σε εφαρμογή το αναθεωρημένο πρότυπο.

Ο σκοπός του προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων ακινήτοποιήσεων των οικονομικών μονάδων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντλούν τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις και τις μεταβολές στα ενσώματα πάγια.

Το ΔΛΠ 16 ρυθμίζει θέματα αναφορικά με τη λογιστική των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Αφορά τους κανόνες αναγνώρισης των παγίων στοιχείων, τη λογιστική αξία των παγίων και τους κανόνες αρχικού και μεταγενέστερου προσδιορισμού τους, τις επιβαρύνσεις των αποσβέσεων και τις γνωστοποιήσεις διαχείρισης και παρουσίασής τους.

Εφαρμόζεται καθολικά για σε όλα τα στοιχεία ενσώματων ακινήτοποιήσεων, εκτός εάν κάποιο άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει ένα διαφορετικό χειρισμό.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για ενσώματα πάγια κατεχόμενα προς πώληση

(ΔΠΧΑ 5 "Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες"), για περιουσιακά στοιχεία –βιολογικά- σχετικά με τη γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41 "Γεωργία") και για στοιχεία που προέρχονται από αξιολόγηση και εξεύρεση καθώς και τέλος για μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα (πχ φυσικό αέριο). Βέβαια, εφαρμογή του προτύπου έχουμε στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη διατήρηση των στοιχείων που αναφέραμε προηγουμένως.

Ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων συνδέεται και με την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων 36 "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων" και 40 "Επενδύσεις σε Ακίνητα".

Ενσώματες Ακινητοποιήσεις:

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή/και υπηρεσιών και για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία λογιστικές περιόδους.

Κόστος Παγίου στοιχείου:

Το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου. Προσδιορίζεται από το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου ή από το αποδιδόμενο ποσό στο περιουσιακό στοιχεία κατά την αρχική του αναγνώριση με βάση άλλα ΔΠΧΑ.

Απόσβεση:

Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιούνται είναι η ευθεία, η φθίνουσα και η μέθοδος των παραγόμενων προϊόντων.

Ωφέλιμη ζωή:

Ορίζεται είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, είτε τον αριθμό των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Ειδική Αξία:

Είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη διαρκή 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.

Υπολειμματική Αξία:

Ως υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται το εκτιμώμενο καθαρό ποσό που εκτιμά η επιχείρηση ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του σχετικού κόστους, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Εναλλακτικά, είναι και το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Εύλογη Αξία:

Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί και μία υποχρέωση για να κανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς στα πλαίσια μιας συναλλαγής διεξαγόμενης σε καθαρά εμπορική βάση.

Λογιστική Αξία:

Είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναγνωρίζεται και καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης της αξίας του.

Ανακτήσιμο Ποσό:

Είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ (εύλογης αξίας-κόστη πωλήσεων) και της αξίας χρήσης του παγίου.

Αποσβέσιμο Ποσό:

Είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου μείον την υπολειμματική του αξία. Η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η απόσβεσή του.

Ζημία απομείωσης:

Είναι η διαφορά του ποσού μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού ενός παγίου.

ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΣΗΜΕΙΑ ΤΟΥ ΔΛΠ 16

1. Χρόνος αντιμετώπισης

Τα υλικά πάγια στοιχεία του Ενεργητικού μπορούν να αναπροσαρμίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. (οι τραπεζικές-ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον, μπορούν να αναπροσαρμίζουν κάθε χρόνο την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16).

2. Συντελεστές αναπροσαρμογής

Στην παράγραφο 31 και 32 του ΔΛΠ 16 αναγράφεται ότι η αγοραία αξία των παγίων καθορίζεται από επίσημους εκτιμητές.

3. Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή

Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα, όπως ορίζει συγκεκριμένα το ΔΛΠ 16 το οποίο εξετάζεται στην παρούσα εργασία, υπάρχουν δύο εναλλακτικοί λογιστικοί χειρισμοί για την αξία του υπόκειται σε αναπροσαρμογή. Σύμφωνα λοιπόν με την παράγραφο 35, σε αναπροσαρμογή υπόκειται η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων, έτσι ώστε να ισούται με την αγοραία και πραγματική αξία τους.

4. Εμφάνιση της διαφοράς αναπροσαρμογής

Ο λογαριασμός "Διαφορές Αναπροσαρμογής" είναι η λογιστική απεικόνιση των διαφορών αναπροσαρμογής. Εκεί εμφανίζονται ως τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Η διαφορά μεταφέρεται στο Υπόλοιπο κερδών εις νέον σε τμήματα και κατ' αναλογία της χρήσης του παγίου ή εφάπαξ με την απόσυρση ή την πώλησή του (παράγραφοι 39, 40, 41).

5. Ετήσιες αποσβέσεις

Με την εφαρμογή των διεθνών προτύπων, επιμηκύνεται η ωφέλιμη ζωή των ακινήτων. Αυτό συμβαίνει διότι οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης των ακινήτων σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης.

6. Φορολογία υπεραξίας

Στα διεθνή πρότυπα, φορολογείται εφάπαξ το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει μετά την αφαίρεση της τυχόν υπάρχουσας ζημίας. Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του κεφαλαίου πριν από την πάροδο πέντε ετών, η κεφαλοποιηθείσα διαφορά αναπροσαρμογής υπόκειται σε πλήρη φορολογία με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (ο φόρος που καταβλήθηκε αφαιρείται).

3.4 ΕΛΠ Και Πάγια

Η κάθε χώρα μπορεί να έχει τα δικά της λογιστικά πρότυπα τα οποία διαμορφώνονται είτε από τα Λογιστικά Σώματα της εκάστοτε χώρας είτε από τις Νομοθετικές αρχές.

Στην Ελλάδα, τα ΔΛΠ, έγιναν γνωστά το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Το ΣΟΕΛ αποτελεί μέλος της IASC.

Με το Νόμο 2992/2002 τα λογιστικά πρότυπα εισήχθησαν στο ελληνικό δίκαιο. Σύμφωνα με το νόμο, οι εταιρίες θα πρέπει να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και να προσδιορίσουν τη χρονολογία έναρξης της εφαρμογής των ΔΛΠ, η οποία θα άρχιζε από 01/01/2003 – στην αρχή για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες- αλλά τελικά λόγω παρατάσεων η υποχρεωτική εφαρμογή άρχισε στις 01/01/2005.

Τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα διαμορφώνονται από το Ν.4308/2014 ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015. Οι αλλαγές στο νέο λογιστικό πλαίσιο βασίζονται αρκετά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Βάσει του νέου νόμου ο τρόπος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων είναι από τις βασικές αλλαγές. Όσον αφορά στο κομμάτι της λειτουργίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ιδιαίτερο ενδιαφέρον έχει ότι πλέον οι οικονομικές οντότητες έχουν τη δυνατότητα να επιμετρούν τα πάγια και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι είναι πιο αξιόπιστη από την αξία του κόστους. Επιπλέον, στις αλλαγές του νέου νόμου έγκειται και η εισαγωγή της αναβαλλόμενης φορολογίας η οποία αναγνωρίζεται ως απαίτηση ή υποχρέωση εφόσον έτσι επιλέξει η επιχείρηση τη λογιστική παρακολούθηση και απεικόνισή της.

Βασικό κίνητρο στην υιοθέτηση των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι η ορθότερη, ασφαλέστερη και πιο αντιπροσωπευτική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε η απεικόνιση της θέσης των επιχειρήσεων να είναι αξιόπιστη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΛΠ 16

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα εξεταστεί η εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού προτύπου 16 το οποίο αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Στα πλαίσια εφαρμογής θα αναλυθεί ο τρόπος αναγνώρισης, η λειτουργία των αποσβέσεων, η διαδικασία της διαγραφής και τέλος οι γνωστοποιήσεις. Για την καλύτερη και πίο ενδελεχή παρουσίαση της λογιστικής των ενσώματων παγίων, θα γίνει και σχετική αντιπαραβολή με τη λειτουργία του νέου νόμου για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, Ν.4308/2014, ο οποίος αναπροσαρμόζει αρκετά τον τρόπο χειρισμού των παγίων όπως αυτός ήταν διαμορφωμένος μέχρι και την 1η Ιανουαρίου 2015, οπότε και είναι σε ισχύ ο Ν.4308/2014. Τα παραδείγματα που δίνονται σε κάθε υποενότητα, θα βοηθούν στην καλύτερη κατανόηση του αντικειμένου μελέτης.

4.2 Αναγνώριση

4.2.1 ΔΛΠ

Ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο για να αναγνωριστεί λογιστικά σε μία επιχείρηση προϋποθέτει ότι έχει καταχωρηθεί στους λογαριασμούς και τον ισολογισμό της οντότητας. Το πρότυπο ΔΛΠ 16 απαιτεί την τήρηση δύο κριτηρίων για να προχωρήσουμε στην ανάγνωση. Καταρχήν ότι μελλοντικά είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη από το στοιχείο και κατά δεύτερον ότι το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Αναλυτικότερα,

Το πρώτο κριτήριο προϋποθέτει ότι κατά την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να εκτιμάται η εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Η επιχείρηση πρέπει με βεβαιότητα να στηρίζει ότι όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τη χρήση ενός

περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί σε αυτή. Ιδιαίτερα στην περίπτωση συναλλαγών όπως για παράδειγμα η απόκτηση ενσώματων παγίων μέσω μισθώσεων, η παραπάνω παρατήρηση έχει σημαντική σημασία διότι η αναγνώρισή τους πληροί ή όχι την ιδιότητα που αναφέραμε.

Στο δεύτερο κριτήριο θεωρείται ότι η αποτίμηση του κόστους κτήσης δεν είναι δύσκολο να προσδιοριστεί, τουλάχιστον στην πλειοψηφία των συναλλαγών. Αναφορικά με την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, είναι σημαντικό να υπογραμμίσουμε ότι μόνο εφόσον η επιχείρηση αναλάβει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη φυσικά θα λάβει και τα οικονομικά οφέλη. Η αποτίμηση του κόστους κτήσης ενός ενσώματου παγίου είναι το ποσό των δαπανών, που σχετίζονται άμεσα με τη συναλλαγή, το οποίο τιμολογείται. Εξ ορισμού, το κόστος ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί με αξιόπιστο αποτέλεσμα εφόσον η πράξη ανταλλαγής βάσει της οποίας αποκρίθηκε το πάγιο προσδιορίζει το κόστος του. Δηλαδή για παράδειγμα η συμβολαιογραφική πράξη. Όταν μία επιχείρηση κατασκευάζει η ίδια τα περιουσιακά της στοιχεία το κόστος κτήσης του παγίου προσδιορίζεται από το άθροισμα όλων των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του (δηλαδή, από τα εργατικά υλικά και τα γενικά έξοδα). Στην περίπτωση όμως που το πάγιο αποκτάται από συναλλαγή η οποία περιλαμβάνει την ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων, θα πρέπει το κόστος κτήσης να προσδιοριστεί.

Η οικονομική θέση μίας επιχείρησης επηρεάζεται από την παρουσίαση και τη σωστή απεικόνιση των ενσώματων περιουσιακών της στοιχείων μέσω των αποσβέσεων, έτσι τα κριτήρια που αναφέρθηκαν θα πρέπει να έχουν εφαρμογή και για την κεφαλαιοποίηση των μεταγενέστερων δαπανών.

Η επιμέτρηση ενός ενσώματου παγίου διαχωρίζεται σε δύο φάσεις: κατά την αρχική αναγνώριση και μετά την αρχική αναγνώριση. Τα ποσά που δαπανώνται κατά την απόκτηση του παγίου, κατά την κατασκευή του και οι μεταγενέστερες δαπάνες αυτού λογίζονται ως το κόστος του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου.

Εάν για παράδειγμα ένα μηχάνημα καταστραφεί ολοσχερώς και τεθεί εκτός λειτουργίας, θα πρέπει να λογιστεί η αξία του ως ζημία στην τρέχουσα διαχειριστική χρήση, διότι η οικονομική μονάδα δεν περιμένει οικονομικά οφέλη από τη χρήση του.

Τα έξοδα συντήρησης και αποκατάστασης ζημιών όμως θεωρούνται έξοδα της χρήσης και μειώνουν τα κέρδη. Θα πρέπει να πραγματοποιούνται δαπάνες από την εταιρία για τη συντήρηση παραδείγματος χάρη των παγίων για τη σωστή λειτουργία του. Τα

κονδύλια αυτά θεωρούνται έξοδα, προστίθενται στη λογιστική αξία του παγίου και αποσβένονται στα επόμενα χρόνια λειτουργίας του.

Περίπτωση 1

Η επιχείρηση ΖΗΤΑ αγόρασε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2013, μηχάνημα αξίας 350.000,00€, το οποίο προόριζε για την παραγωγική διαδικασία. Λόγω ελλειπών και η συστηματικής συντήρησης, το μηχάνημα υπέστη μεγάλη ζημιά κατά τη χρήση 2015, συνέχεια της οποίας είναι η αδυναμία συνέχισης της δραστηριότητάς του. Η διοίκηση της επιχείρησης αποφάσισε να μη επισκευάσει το μηχάνημα λόγω του μεγάλου κόστους της επισκευής του.

Το μηχάνημα του παραδείγματος δεν αποτελεί πλέον πάγιο στοιχείο του ενεργητικού για την επιχείρηση ΖΗΤΑ.

Συγκεκριμένα, δεν ικανοποιεί το κριτήριο σύμφωνα με το οποίο για να εμφανιστεί ένα πάγιο στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να αναμένεται να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση από τη χρήση του.

Η λογιστική αξία με την οποία το συγκεκριμένο πάγιο εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης του 2007.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

Ανταλλακτικά παγίων

Κάποια είδη συντήρησης και ανταλλακτικά παγίων παρακολουθούνται ως αποθέματα και πηγαίνουν στα αποτελέσματα κατά την ανάλυσή τους. Τα υψηλής αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός πρέπει να ταξινομούνται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία όταν εκτιμάται από την επιχείρηση ότι θα έχουν παραπάνω από μία χρήσεις. Η ίδια πολιτική πρέπει να ακολουθείται βέβαια κι από τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με κάποιο πάγιο στοιχείο.

Απόκτηση εξοπλισμού ασφαλείας - μείωση ρύπων

Τα πάγια τα οποία αποκτάει η επιχείρηση για την ασφάλεια σχετικά με τον εξοπλισμό της ή με στόχο τη μείωση ρύπων θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, εφόσον θα προσφέρουν μελλοντικά οφέλη στην εταιρία. Για παράδειγμα, η αγορά φίλτρου περιορισμού των ρύπων θα μειώσει το κόστος αγοράς εκπομπών ρύπων με αποτέλεσμα να

μειωθεί στη συνέχεια και το κόστος παραγωγής. Η λογιστική αξία αυτών πλέον η αξία του περιουσιακού στοιχείου με το οποίο σχετίζεται δεν πρέπει να ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό τους.

Το πάγιο περιουσιακό στοιχείο το οποίο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης που αναφέρθηκαν παραπάνω, θα πρέπει αρχικά να καταχωρείται στο κόστος του. Το κόστος των ενσώματων παγίων είναι η τιμολογιακή του αξία και οι δαπάνες που έγιναν ώστε το πάγιο να τεθεί σε λειτουργία. Ως δαπάνες θεωρούμε τα ποσά που καταβλήθηκαν για δασμούς και φόρους. Για τις δαπάνες αυτές το ΔΛΠ 16 προβλέπει συμπληρωματικά κριτήρια για την αναγνώρισή τους.

Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται ως κόστη παγίων μπορεί να είναι η δαπάνη για προωθητικές ενέργειες ενός νέου προϊόντος, το κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού και άλλα κυρίως διοικητικά κόστη.

Οι δαπάνες που συνδέονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να εξετάζονται κι από το ΔΛΠ 23 "Κόστος Δανεισμού" ώστε να προχωρήσουν σε κεφαλαιοποίηση.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου στοιχείου περιλαμβάνει καταρχήν το κόστος αγοράς, τους δασμούς, τους μη-επιστρεπτέους φόρους μείον τυχόν εμπορικές εκπτώσεις. Επίσης περιλαμβάνονται στο κόστος του οποιαδήποτε επιπλέον κόστη μεταφοράς και εγκατάστασης ώστε να τεθεί σε λειτουργία το πάγιο και τέλος περιλαμβάνονται όλα τα κόστη μελλοντικής κατεδάφισης, απόσυρσης και απεγκατάστασης του παλιού στοιχείου από το χώρο.

Περίπτωση 2

Η επιχείρηση ΘΗΤΑ εισάγει και εγκαθιστά μηχάνημα εντός του χώρου λειτουργίας της. Σύμφωνα με νέες μελέτες που πραγματοποιήθηκαν, η παραγωγική δυνατότητα του μηχανήματος θα αξιοποιηθεί σε μεγαλύτερο βαθμό (καταλληλότερα) εάν μεταφερθεί σε άλλο σημείο εντός της επιχείρησης. Το κόστος μετακίνησης του μηχανήματος υπολογίστηκε σε 8.000,00€.

Το κόστος μετακίνησης του μηχανήματος μπορεί να περιληφθεί στη λογιστική του αξία;

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κόστος επανεγκατάστασης ενός μηχανήματος είτε μέσα στην ίδια επιχείρηση είτε σε άλλο σημείο δεν πρέπει να επαυξήσει το κόστος κτήσης, αλλά να αναγνωριστεί ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

- Κόστος Γηπέδων - Οικοπέδων

Το κόστος κτήσης γηπέδων-οικοπέδων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς τους όπως αυτή αναφέρεται στη συμβολαιογραφική πράξη αγοράς, το σύνολο των εξόδων που καταβλήθηκαν σε τρίτους (δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, τοπογράφοι, μεσίτες κλπ) ή στο Δημόσιο από την αρχή της συναλλαγής δηλαδή από τη συμφωνία μέχρι το τέλος, τη στιγμή μεταβίβασης του οικοπέδου και τα έξοδα που θα καταβληθούν μετά την αγορά ώστε να καταστεί το οικόπεδο έτοιμο προς χρήση (καθαρισμός οικοπέδου, ισοπέδωση, κατεδάφιση παλιών κτηρίων κλπ).

- Κόστος Κτηρίων-Εγκαταστάσεων

Το κόστος κτηρίων κι εγκαταστάσεων περιλαμβάνει τρία κονδύλια.

Πρώτον, την αξία κτήσης -όπως αυτή αναφέρεται στη συμβολαιογραφική πράξη αγοράς- ή κατασκευής -συμπεριλαμβάνονται όλα τα έξοδα μέχρι την ολοκλήρωση του κτηρίου ώστε να είναι έτοιμο προς χρήση από την επιχείρηση- όπως για παράδειγμα τα έξοδα έκδοσης αδειών οικοδομής, οι αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών αλλά και τα κόστη των υλικών κα.

Δεύτερον, περιλαμβάνει το κόστος επεκτάσεων δηλαδή οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση όγκου του μεγέθους του, προσθηκών και βελτιώσεων δηλαδή κάθε μεταβολή που γίνεται με στόχο την τεχνολογική αναβάθμιση, παραδείγματος χάρη για την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ή τη μείωση του κόστους λειτουργίας του. Τεχνολογική επέμβαση θεωρείται επίσης και η συντήρηση του ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου διότι σκοπός της είναι η επιμήκυνση του ορίου βιωσιμότητας και λειτουργίας του. Τα έξοδα επισκευής και συντήρησης θεωρούνται κόστος τρέχουσας περιόδου και καταχωρούνται κατά είδος στους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6.

Τρίτον, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται για παράδειγμα σε παλιούς ενοικιαστές ώστε να εγκαταλείψουν το κτήριο.

Περίπτωση 3

Η επιχείρηση ΒΗΤΑ αγόρασε στις 2 Ιανουαρίου 2014 ένα ακίνητο 280.000,00€ που περιελάμβανε ένα εγκαταλελειμμένο κτίριο. Για αυτήν την αγορά η εταιρία πλήρωσε προμήθεια 7.500,00€ και νομικά έξοδα 4.650,00€. Η ΒΗΤΑ κατεδάφισε το κτίριο με κόστος

12.00,00€. Την 2 Μαΐου 2014 η εταιρία δανείστηκε 350.000,00€ για την κατασκευή εργοστασίου στο οικόπεδο που αγόρασε. Το δάνειο θα εξοφληθεί σε 10 χρόνια. Για το έτος 2014 η εταιρία πλήρωσε τόκους για το δάνειο που σύναψε η εταιρία για την κατασκευή του εργοστασίου 7.800,00€.

Το κόστος της γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό για το έτος 2015 θα είναι:

Κόστος Αγοράς	280.000,00
+ Προμήθειες και Νομικά έξοδα	12.150,00
+ Κόστος Κατεδάφισης	12.000,00
+ Τόκοι δανείου απόκτησης παγίου	7.800,00
ΣΥΝΟΛΟ	311.950,00

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες το κόστος οικοπέδων και το κόστος κτηρίων συνδυάζεται, οι επιχειρήσεις δηλαδή αγοράζουν σε μία ενιαία τιμή και το οικόπεδο και την κτηριακή εγκατάσταση. Για να υπολογιστεί η εύλογη αξία σε περίπτωση που η τιμή αγοράς είναι διαφορετική, θα πρέπει να γίνει επιμερισμός του ποσού που καταβλήθηκε.

- Κόστος Μηχανημάτων-Εξοπλισμού

Στην κατηγορία αυτή η καταχώρηση γίνεται βάσει της αξίας κτήσης. Ως τιμή κτήσης υπολογίζουμε την τιμολογιακή αξία μείον τυχόν εκπτώσεις. Η αξία κτήσης είναι απαλλαγμένη από τους τόκους που μπορεί να καταβάλει ο αγοραστής στον προμηθευτή. Τα ειδικά έξοδα αγοράς (παραδείγματος χάρη τα μεταφορικά, οι δασμοί, τα ασφάλιστρα, τα έξοδα εκτελωνισμού κα), η αξία επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων και τα έξοδα εκπαίδευσης των χειριστών καθώς και η διαρρύθμιση του χώρου για την ευέλικτη λειτουργία των μηχανημάτων είναι στοιχεία που αυξάνουν την αξία κτήσης.

Γενικά, ως μηχανήματα ορίζουμε όλες τις μηχανολογικές κατασκευές της επιχείρησης οι οποίες είναι είτε μόνιμα εγκατεστημένες είτε κινητές και οι οποίες χρησιμεύουν στην επεξεργασία και το μετασχηματισμό υλικών αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών με σκοπό τη λειτουργία της δραστηριότητας της επιχείρησης. Οι τεχνικές εγκαταστάσεις είναι κατασκευές μόνιμα συνδεδεμένες στο παραγωγικό κύκλωμα της επιχείρησης οι οποίες χωρίς να

συσχετίζονται με τα μηχανήματα βοηθούν στη λειτουργία της επιχείρησης. Ό,τι δε μπορεί να ενταχθεί στις προηγούμενες δύο κατηγορίες θεωρείται λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (λόγου χάρη τα εργαλεία).

Περίπτωση 4

Η επιχείρηση ΓΙΩΤΑ αγόρασε στις 2 Ιανουαρίου 2015 μηχανήμα αξίας 75.000,00€. Για την εισαγωγή του μηχανήματος πληρώθηκαν δασμοί 3.500,00€ και μεταφορικά έξοδα και ασφάλιστρα 2.750,00€. Για την εγκατάσταση του η εταιρία πλήρωσε έξοδα διαμόρφωσης του περιβάλλοντος χώρου 3.800,00€ και εγκατάστασης 1.850,00€.

Το κόστος γης που πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό για το έτος 2015 θα είναι:

Κόστος Αγοράς	75.000,00
+ Δασμοί	3.500,00
+ Έξοδα Ασφαλίσεων	2.750,00
+ Έξοδα Διαμόρφωσης χώρου	3.800,00
+ Έξοδα Εγκατάστασης	1.850,00
ΣΥΝΟΛΟ	86.900,00

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

- Κόστος Μεταφορικών Μέσων

Η λογιστική αποτύπωση των μεταφορικών μέσων γίνεται με την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής. Η διαφορά μεταξύ της τιμολογιακής αξίας της αγοράς και των τυχόν εκπτώσεων, ταμειακών και εμπορικών, είναι η τιμή κτήσης των μεταφορικών μέσων. Στην τιμή κτήσης δε συμπεριλαμβάνονται οι τόκοι που καταβάλλει ο αγοραστής στον προμηθευτή. Η λειτουργία της αξίας κτήσης των μεταφορικών μέσων είναι παρόμοια με των μηχανημάτων. Προσαύξηση στην αξία κτήσης γίνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με την αξία βελτιώσεων και προσθηκών και με τα έξοδα εκπαίδευσης οδηγών.

Μεταγενέστερες Δαπάνες

Η διαχείριση των μεταγενέστερων δαπανών έχει ιδιαίτερη σημασία καθώς επηρεάζει και μπορεί να διαφοροποιήσει τα αποτελέσματα χρήσης. Οι δαπάνες επιδιόρθωσης και συντήρησης των παγίων είναι συνήθως εισοδηματικής φύσης και έτσι πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Οι δαπάνες που

μεταβάλλουν τη λειτουργική αποδοτικότητα του παγίου από την άλλη είναι κεφαλαιουχικής φύσης και θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται. Ο διαχωρισμός των δαπανών γίνεται πολλές φορές υποκειμενικός έτσι παρατηρείται σύγχυση στη διαχείριση του με αποτέλεσμα δαπάνες που θα έπρεπε να καταχωρηθούν στα έξοδα να κεφαλαιοποιούνται.

Όπως αναφέραμε και παραπάνω, σύμφωνα με τη λειτουργία του ΔΛΠ 16 η οντότητα δεν αναγνωρίζει το κόστος συντήρησης στη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων. Οι δαπάνες συντήρησης μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών, αναλώσιμα και άλλα και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Στην περίπτωση του κόστους αντικατάστασης, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, θα πρέπει να κεφαλαιοποιείται. Όταν η επιχείρηση επιβαρύνεται με το κόστος αντικατάστασης, το αναγνωρίζει στη λογιστική αξία του στοιχείου. Η λογιστική αξία αυτών που αντικαθίστανται θα πρέπει να διαγράφεται (παραδείγματος χάρη σε μία ανακαίνιση). Για τη διαρκή και συνεχή λειτουργία ενός ενσώματου παγίου θα πρέπει να περιλαμβάνει η επιχείρηση τις δαπάνες τη πραγματοποίηση συντηρήσεων, αντικαταστάσεων αλλά και επιθεωρήσεων ακόμη και για την πρόληψη των βλαβών. Με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης κόστους, αναγνωρίζονται οι δαπάνες στη λογιστική αξία του στοιχείου και κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης πράξης διαγράφεται.

Το θέμα της διαχείρισης των μεταγενέστερων δαπανών απασχόλησε αρκετά και το Συμβούλιο των διεθνών λογιστικών προτύπων ώστε να προκύψει ένας κανόνας για την αναγνώρισή τους. Στο αναθεωρημένο ΔΛΠ 16 αποφασίστηκε ότι ο λογιστικός χειρισμός των μεταγενέστερων δαπανών θα γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα αναγνώρισης.

4.2.2. ΕΛΠ

Σύμφωνα με το νέο νόμο ο οποίος διαμορφώθηκε στο 2014 και τέθηκε σε ισχύ στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα από την 1^η Ιανουαρίου 2015, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μίας επιχείρησης αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους αρχικά. Εκτός από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται εξ' ορισμού στα ενσώματα πάγια, όπως τα κτήρια και τα μηχανήματα, η υπεραξία, οι δαπάνες βελτίωσης παγίων και οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης

αντιμετωπίζονται όπως τα πάγια υπό προϋποθέσεις. Οι υπόλοιπες δαπάνες λογίζονται ως έξοδα και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Ιδιαίτερη περίπτωση είναι οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως πάγια όταν αυτές επηρεάζουν τη χρήση των παγίων στην παραγωγική διαδικασία άμεσα, όταν η ανάπτυξη αυτών θα προσφέρει οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση κι όταν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η απόδοση του κόστους.

Επίσης, το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης των παγίων στοιχείων μπορεί να αναγνωριστεί εφόσον σχετίζεται άμεσα με την λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας και συμβάλει στην δημιουργία αποθεμάτων στη διάρκεια μίας συγκεκριμένης περιόδου. Το κόστος αυτό θα συμπεριληφθεί και θα επιβαρύνει τα αποθέματα.

4.3 Αποτίμηση

4.3.1 ΔΛΠ

Βάσει του ΔΛΠ16 η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ανάμεσα σε δύο εναλλακτικές λογιστικές αρχές για την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών της στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση. Έχουμε το υπόδειγμα κόστους κτήσης και το υπόδειγμα αναπροσαρμογής.

Το πρώτο υπόδειγμα, κόστους κτήσης αναφέρει ότι η αξία αποτίμησης ισούται με τη διαφορά του κόστους κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανής σωρευμένης ζημίας απομείωσης που έχει υποστεί το περιουσιακό στοιχείο. Το υπόδειγμα αυτό είναι ο βασικός λογιστικός χειρισμός.

Στο δεύτερο υπόδειγμα που είναι ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός, αναφέρεται ότι η αποτίμηση του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει στην αναπροσαρμοσμένη αξία του. Δηλαδή, στην εύλογη αξία του την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις πιθανές ζημίες απομείωσης. Η υιοθέτηση του δεύτερου μοντέλου, της αναπροσαρμογής, προϋποθέτει ότι η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα. Αν και το πρότυπο δεν το θέτει υποχρεωτικά, η εύλογη αξία καλό θα ήταν να προσδιορίζεται από επαγγελματίες. Σε πόσο τακτά χρονικά διαστήματα θα πραγματοποιούνται οι εκτιμήσεις, είναι απόρροια της μεταβλητότητας που παρουσιάζουν οι σχετικές τιμές. Εφόσον όμως επιλεγεί ο δεύτερος τρόπος αποτίμησης παγίων, της αναπροσαρμογής της εύλογης αξίας, θα πρέπει τότε όλη η κατηγορία στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχεία να ακολουθεί την ίδια μεθοδολογία αποτίμησης. Ο προσδιορισμός της αξίας για μία κατηγορία περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να γίνεται στην ίδια ημερομηνία χωρίς να επιτρέπεται επιλεκτική αναπροσαρμογή.

Μοντέλο Αναπροσαρμογής

Λογιστικά, το μοντέλο της αναπροσαρμογής μπορεί να απεικονιστεί με δύο τρόπους.

Ο πρώτος τρόπος ορίζει ότι τόσο η αρχική αξία όσο και τα αποσβεσθέντα αναπροσαρμόζονται με το ποσοστό αύξησης της τιμή του παγίου. Αυτό γίνεται ώστε να ισούται η αναπροσαρμοσμένη αξία με τη λογιστική αξία μετά την αναπροσαρμογή.

Στο δεύτερο τρόπο, η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου προσδιορίζεται με τις ημερολογιακές εγγραφές. Καταρχήν το σύνολο των αποσβέσεων μεταφέρεται στη χρέωση

του παγίου και εν συνεχεία, αναπροσαρμόζεται το υπόλοιπο στη συγκεκριμένη τιμή αναπροσαρμογής.

Δύο βασικοί κανόνες τηρούνται στο συγκεκριμένο μοντέλο.

Ο πρώτος κανόνας ορίζει ότι σταδιακά και ανάλογα με την ποσοστιαία απόσβεση του παγίου, η θετική διαφορά του αποθεματικού αναπροσαρμογής μεταφέρεται στα κέρδη εις νέο.

Ο δεύτερος κανόνας ορίζει ότι σε περίπτωση πώλησης ή αντικατάστασης το συνολικό ποσό μεταφέρεται στο πάγιο και κλείνει. Σε αυτήν την περίπτωση, προκύπτουν επακόλουθες ενέργειες. Καταρχήν, σε περίπτωση που η διαφορά αναπροσαρμογής αναστρέφει κάποια προηγούμενη ζημία απομείωσης, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Επιπλέον, εάν από την αναπροσαρμογή προκύψει μείωση της λογιστικής αξίας, η διαφορά μεταφέρεται επίσης στα αποτελέσματα χρήσης. Βέβαια, εάν υπάρχει αποθεματικό επανεκτίμησης από αυτό το συγκεκριμένο πάγιο, τότε η ζημία απομείωσης συμψηφίζει πρώτα το αποθεματικό. Επίσης, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο περιλαμβάνεται στην καθαρή θέση, υπάρχει η δυνατότητα είτε μέρος του πλεονάσματος αναλογικά να μεταφερθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης στο υπόλοιπο κερδών εις νέο είτε να μεταφερθεί απευθείας. Σημαντικό επίσης να προσέξουμε στο συγκεκριμένο κανόνα είναι ότι χρησιμοποιούνται εναλλακτικά δύο μέθοδοι για τη λογιστικοποίηση της αναπροσαρμογής στην αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου. Είτε αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης και οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου με σκοπό να ισούται η νέα αναπόσβεστη αξία με την αναπροσαρμοσμένη, είτε απαλείφονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολό του ή κατά την έκταση που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει η αναπροσαρμοσμένη αξία.

Περίπτωση 5

Ένα πάγιο έχει αξία κτήσης 6.000,00€ και συσσωρευμένες αποσβέσεις 2.000,00€. Βάσει πρόσφατης εκτίμησης το πάγιο πρέπει να αναπροσαρμοστεί στο ποσό 6.000,00€.

Α. Αυξάνοντας το ιστορικό κόστος και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά αναλογία θα έχουμε:

$$\text{Λογιστική αξία} = \text{Αρχική αξία} - \text{Σύνολο αποσβέσεων} = 6.000,00 - 2.000,00 = 4.000,00$$

$$\text{Τρέχουσα αξία} = 6.000,00$$

$$\text{Άρα το ποσό αύξησης του παγίου είναι } (6.000,00 - 4.000,00) / 4.000,00 = 0,5 \text{ φορές ή } 50\%$$

$$\text{Ποσό αύξησης παγίου} = 6.000,00 * 50\% = 3.000,00\text{€}$$

Ποσό αύξησης αποσβεσθέντων = 2.000,00 * 50% = 1.000,00€

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
X/X/200X	Πάγιο	3.000,00	
	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής		3.000,00
	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής	1.000,00	
	Αποσβεσθέν Πάγιο		1.000,00

B. Μειώνοντας τα αποσβεσθέντα και αυξάνοντας το κόστος του παγίου θα έχουμε:

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
X/X/200X	Αποσβεσθέν Πάγιο	2.000,00	
	Πάγιο		2.000,00
	Πάγιο	2.000,00	
	Αποθεματικά–Διαφορές Αναπροσαρμογής		2.000,00

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

Περίπτωση 6

Η επιχείρηση ΕΨΙΛΟΝ απέκτησε την 1^η Ιανουαρίου 2007 κτήριο κόστους 25.000,00€. Η εύλογη αξία την 1^η Ιανουαρίου 2013 ήταν 30.000,00€, την 1^η Ιανουαρίου 2014 27.000,00€ και την 1^η Ιανουαρίου 2015 22.000,00€.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής θα καταχωρηθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ΕΨΙΛΟΝ ως εξής:

A. Το έτος 2012 υπάρχει αύξηση της αξίας του παγίου 5.000,00€, με την οποία θα χρεωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής.

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2005	Κτήρια	5.000,00	
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής		5.000,00

B. Το έτος 2013 υπάρχει μείωση της αξίας των παγίων κατά 3.000,00€. Με την αναπροσαρμογή αυτής της αξίας θα χρεωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής με το ποσό της μείωσης του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός των παγίων.

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2006	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	3.000,00	
	Κτήρια		3.000,00

Γ. Το έτος 2014 υπάρχει περαιτέρω μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου από την αποτίμηση κατά 5.000,00€. Με το ποσό των 2.000,00€ θα χρεωθεί ο λογαριασμός αποθεματικό αναπροσαρμογής (για να μηδενιστεί η διαφορά) και με το υπόλοιπο το οποίο συνιστά καθαρή ζημιά θα χρεωθούν τα αποτελέσματα χρήσεως και θα πιστωθούν με 3.000,00€ τα πάγια στοιχεία.

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2008	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	2.000,00	
	Ζημίες από υποτίμηση παγίων	3.000,00	
	Πάγιο		5.000,00

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

Περίπτωση 7

Η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ αγόρασε την 1^η Ιανουαρίου 2010 ένα νέο μηχάνημα κόστους 10.000,00€ και με ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια. Μετά από τρία χρόνια, την 1^η Ιανουαρίου 2013 γίνεται αποτίμηση του μηχανήματος στην τιμή των 12.000,00€ και ωφέλιμη ζωή 6 χρόνια.

Την 1^η Ιανουαρίου 2015 το μηχάνημα πωλείται αντί 6.000,00€.

Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης για τα έτη 2011 έως 2016 είναι:

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2010	Μηχανήματα	10.000,00	
	Προμηθευτές		10.000,00
31/12/2010	Αποσβέσεις μηχανημάτων	1.000,00	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.000,00
1/1/2011	Αποσβέσεις μηχανημάτων	1.000,00	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.000,00
31/12/2012	Αποσβέσεις μηχανημάτων	1.000,00	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		1.000,00
1/1/2013	Αποσβεσμένα μηχανήματα	3.000,00	

	Μηχανήματα	2.000,00	
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής		5.000,00
31/12/2013	Αποσβέσεις μηχανημάτων	2.000,00	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		2.000,00
31/12/2014	Αποσβέσεις μηχανημάτων	2.000,00	
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		2.000,00
1/1/2015	Αποσβεσμένα μηχανήματα	4.000,00	
	Μηχανήματα		4.000,00
	Ταμείο	6.000,00	
	Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	2.000,00	
	Μηχανήματα		8.000,00

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

Κόστος Αντικατάστασης

Σε τακτά χρονικά διαστήματα προκύπτει η ανάγκη αντικατάστασης ορισμένων μερών των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Σε εναλλακτική περίπτωση, η αγορά κάποιων στοιχείων μπορεί να πραγματοποιηθεί προς αποφυγή μεταγενέστερων επιπλέον εξόδων αντικατάστασης. Βάσει του γενικού ορισμού αναγνώρισης, το κόστος αντικατάστασης υπολογίζεται στη λογιστική αξία των υλικών παγίων στοιχείων εφόσον φυσικά πληρούνται οι προϋποθέσεις.

Περίπτωση 8

Η επιχείρηση ΚΑΠΑ αγόρασε ένα αυτοκίνητο από το Λονδίνο για 75.000,00€ και ζήτησε από τον κατασκευαστή να το μεταφέρει στην Ελλάδα με ειδικό αεροπλάνο (κόστος 6.000,00€) αντί της συνηθισμένη μεθόδου (οδικώς) που κόστιζε 3.000,00€. Επιπρόσθετα έξοδα ήταν φόροι εισαγωγής 9.000,00€, άδεια κυκλοφορίας και ασφάλειας πρώτου έτους 1.200,00€ και άλλα συνήθη μεταφορικά κόστη 1.500,00€.

Το αρχικό κόστος του παγίου ισούται με:

Κόστος αγοράς	75.000,00
+ Κόστος μεταφοράς	6.000,00

+ Φόροι Εισαγωγής	9.000,00
+ Μεταφορικά	1.500,00
ΣΥΝΟΛΟ	91.500,00

Το κόστος μεταφοράς με αεροπλάνο 6.000,00€ θεωρείτε ασυνήθιστο κόστος και αναγνωρίζεται μόνο το κανονικό κόστος 3.000,00€.

Το ποσό της άδειας κυκλοφορίας θεωρείται οργανικό έξοδο της χρήσης και μεταφέρεται αρχικά σε λογαριασμούς τάξης και στη συνέχεια σε λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης.

(βλέπε Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton)

Κόστος Επιθεώρησης

Η τακτική κύρια επιθεώρηση ορισμένων ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, είναι σε ορισμένες περιπτώσεις αμιγώς υποχρεωτική, όπως για παράδειγμα η επιθεώρηση των αεροπλάνων. Η επιθεώρηση πραγματοποιείται χωρίς απαραίτητα να ακολουθήσει αντικατάσταση κάποιων στοιχείων. Το κόστος σε κάθε κύρια συντήρηση αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του παγίου ως αντικατάσταση -προϋπόθεση βέβαια είναι πάντα ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης που έχει απομείνει, αναγνωρίζεται, ανεξάρτητα εάν είχε αναγνωρισθεί στη συναλλαγή κατά την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

4.3.2 ΕΛΠ

Βάσει των νέων αλλαγών στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, η αρχική αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει στην εύλογη αξία, όπως ορίζει συγκεκριμένα το άρθρο 24 του νόμου 4308/2014. Όταν ένα πάγιο αποτιμάται όμως στην εύλογη αξία του, θα πρέπει όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία να ακολουθήσουν την ίδια μέθοδο επιμέτρησης.

Προϋπόθεση για την υιοθέτηση της εύλογης αξίας ως μέθοδο αποτίμησης είναι να επιμετρηθεί αξιόπιστα το πάγιο, διαφορετικά θα χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του κόστους.

Τυχόν διαφορές που μπορεί να προκύψουν από την επιμέτρηση, μεταφέρονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέον». Το ποσό των διαφορών μπορεί να μεταφερθεί σταδιακά ή εφάπαξ.

Η εύλογη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τέσσερα χρόνια εκτός εάν οι συνθήκες της αγοράς δημιουργούν σημαντικές διαφορές και θα πρέπει να γίνει εκ νέου εκτίμηση. Οι ορκωτοί εκτιμητές είναι υπεύθυνοι για την ορθή και αξιόπιστη παροχή των πληροφοριών σχετικά με την φερεγγυότητα της αποτίμησης των παγίων στην εύλογη αξία τους. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία είναι ιδιαίτερη περίπτωση για αυτό και εφίσταται η προσοχή στη λογιστική παρακολούθησή τους.

4.4 Αποσβεσεις

4.4.1 ΔΛΠ

Ως απόσβεση ορίζουμε τη συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Η απόσβεση μίας περιόδου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Τα χρήματα που δαπανώνται από την οντότητα για την απόκτηση ενός παγίου οφείλουν να μετατρέπονται σε έξοδα με τέτοιο τρόπο ώστε να παρουσιάζονται ορθά τα οφέλη. Η εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων δημιουργεί την ανάγκη για αποσβέσεις. Αποσβέσιμα ενσώματα πάγια είναι εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν το λιγότερο για ένα έτος, έχουν ορισμένη ωφέλιμη ζωή και χρησιμοποιούνται από την οντότητα στην παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών και ακόμη και για διοικητικούς σκοπούς.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Η ωφέλιμη ζωή δεν ταυτίζεται με την οικονομική ή φυσική ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου. Υπολογίζεται βάσει των συνθηκών αντιμετώπισης σχετικά με το χρόνο και την ένταση της χρήσης του παγίου από την εκάστοτε επιχείρηση.

Υπολογίζεται ως η περίοδος κατά την οποία το αποσβέσιμο πάγιο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά και ως ο αριθμός των παραγόμενων ή άλλων

παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια χρήσης του στοιχείου.

Η φυσική ή/ και τεχνική αντοχή και απαξίωση του στοιχείου και οι περιορισμοί στη διάρκεια χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι οι παράγοντες οι οποίοι λαμβάνονται υπόψη συνδυαστικά ή κατά περίπτωση για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου θα πρέπει να περνάει από αξιολόγηση σε κάθε περίοδο. Εάν είναι απαραίτητο να προβούμε σε αλλαγή της ωφέλιμης ζωής, το αντιμετωπίζουμε ως αλλαγή εκτίμησης. Η αλλαγή εφαρμόζεται από τη χρήση που πραγματοποιήθηκε και σε όλες τις επόμενες. Το γεγονός αυτό θα πρέπει να καταγράφεται στις γνωστοποιήσεις.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Για την κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου με συστηματικό και μεθοδικό τρόπο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, υπάρχουν διάφορες μέθοδοι απόσβεσης. Το ΔΛΠ 16 δεν επιβάλλει κάποια συγκεκριμένη μέθοδο. Το ζητούμενο του προτύπου είναι η μέθοδος που θα υιοθετηθεί από την οντότητα να ακολουθείται πιστά και με συνέπεια. Η μέθοδος απόσβεσης η οποία εφαρμόζει η επιχείρηση σε ένα πάγιο, θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης. Εάν παρατηρηθεί αλλαγή στον αναμενόμενο ρυθμό της ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο, τότε η μέθοδος θα πρέπει να αλλάξει έτσι ώστε να ακολουθεί το νέο ρυθμό. Οποιαδήποτε τέτοια αλλαγή βέβαια, θα πρέπει να αναγνωρίζεται βάσει του ΔΛΠ 8 ως αλλαγή στη λογιστική εκτίμηση.

- Σταθερή Μέθοδος

Η σταθερή μέθοδος επιβαρύνει στην ουσία τα αποτελέσματα με ένα σταθερό ποσό σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

- Φθίνουσα Μέθοδος

Επιλέγοντας τη μέθοδο της φθίνουσας απόδοσης, επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με ένα ποσό το οποίο μειώνεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό προκύπτει επειδή, ειδικά σε ορισμένες κατηγορίες παγίων, η χρήση τους στα πρώτα έτη είναι πιο αποδοτική από τα επόμενα. Παρατηρείτε δηλαδή, πιο έντονη χρήση του ενσώματου παγίου και έτσι αναλώνονται παραπάνω οφέλη οικονομικά τα οποία είναι στην ουσία ενσωματωμένα στα πάγια.

Η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης έχει δύο εφαρμογές.

1. Σταθερό ποσό επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας

Στη συγκεκριμένη μέθοδο εφαρμογής της φθίνουσας απόσβεσης έχουμε τον παρακάτω τύπο για την εύρεση του ποσοστού απόσβεσης:

Ποσοστό απόσβεσης = $1 - \sqrt[n]{\frac{\text{υπολειμματική αξία (διά) αποσβεστέο κόστος}}{\text{αρχική αξία}}}$
όπου n, η ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Το αποτέλεσμα του ποσοστού της απόσβεσης που βρίσκουμε από τον παραπάνω τύπο, εφαρμόζεται στη λογιστική αξία κάθε έτους έτσι ώστε να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης. Σημειώνεται για την παραπάνω μέθοδο ότι όταν η υπολειμματική αξία είναι μηδενική δεν έχει εφαρμογή ο τύπος.

2. Μειούμενο ποσοστό επί της σταθερής αξίας

Στα πλαίσια εφαρμογής αυτής της μεθόδου, η διαφορά της αξίας κτήσεως και της υπολειμματικής ζωής, κατανέμεται ισομερώς στην ωφέλιμη ζωή του παγίου, όπως συμβαίνει και στη σταθερή μέθοδο. Τα ποσά που προκύπτουν προεξοφλούνται και εν συνεχεία κάθε προεξοφλημένο ποσό διαιρείται με τη συνολική προεξοφλημένη αξία (x100) δίνοντας το ποσό που αντιστοιχεί στην ετήσια απόσβεση.

Μέθοδος των Παραγόμενων Μονάδων

Βάσει της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων, το ποσοστό το οποίο επιβαρύνει το αποτέλεσμα καθορίζεται από τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής. Ο αριθμός των παραγόμενων μονάδων από την οντότητα δηλαδή, επηρεάζει το ποσοστό απόσβεσης. Προϋπόθεση για την εφαρμογή του συγκεκριμένου μοντέλου είναι η υπολειμματική αξία να μην είναι μηδενική.

Ο τύπος για τον υπολογισμό είναι ο εξής:

$$d = 1 - \sqrt[n]{YA/K}$$

Όπου,

K = Αξία κτήσης του Παγίου

YA = Αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος του έτους t

d = Ετήσιο ποσοστό Απόσβεσης

n = ωφέλιμη ζωή του παγίου (έτη)

ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΑΓΙΩΝ

Η οντότητα μπορεί να αποκτήσει ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο με ανταλλαγή, μερική ανταλλαγή, με κάποιο άλλο μη νομισματικό πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού ή και συνδυαστικά νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων. Το κόστος απόκτησης στην περίπτωση της ανταλλαγής με άλλο παρόμοιο στοιχείο είναι η λογιστική αξία του παγίου που δόθηκε. Στην περίπτωση της ανταλλαγής με άλλο ανόμοιο πάγιο στοιχείο το κόστος απόκτησης είναι η εύλογη αξία του παγίου που αποκτήθηκε. Σε αυτήν την περίπτωση, η εύλογη αξία είναι ισοδύναμη με την εύλογη αξία του στοιχείου που δόθηκε προσαυξημένη κατά το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκαν. Μόνο όταν η συναλλαγή της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική υπόσταση ή δε μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, η αποτίμηση δε γίνεται στην εύλογη αξία.

Εμπορική υπόσταση έχει μία ανταλλαγή όταν οι ταμειακές ροές των στοιχείων που αποκτήθηκαν διαφέρουν από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του στοιχείου που δόθηκε ή όταν η ειδική αξία για την επιχείρηση μεταβάλλεται λόγω της ανταλλαγής. Έτσι, έχουμε σημαντική διαφορά σχετικά με την εύλογη αξία των στοιχείων που ανταλλάσσονται.

Η περίπτωση που δε μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός παγίου στοιχείου είναι όταν δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές σε μία αγορά. Σε αυτήν την περίπτωση, η εύλογη αξία ενός παγίου μπορεί να αποτιμηθεί όταν η διακύμανση των εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για το αυτό το στοιχείο και όταν οι πιθανότητες των διάφορων εκτιμήσεων μπορούν να εκτιμηθούν λογικά.

Εάν ένα κομμάτι της συναλλαγής της ανταλλαγής αφορά άλλα περιουσιακά στοιχεία, για παράδειγμα μετρητά, είναι απόδειξη ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν είναι όμοιας αξίας.

Περίπτωση 9

Η επιχείρηση ΣΙΓΜΑ αντάλλαξε φορτηγό αξίας 160.000,00€ με μηχάνημα συσκευασίας εύλογης αξίας 220.000,00€. Για την αγορά δεν καταβλήθηκαν μετρητά.

Η συναλλαγή αυτή θα καταχωρηθεί στα βιβλία της ΑΛΦΑ ως εξής:

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Μηχάνηματα συσκευασίας	220.000,00	
	Μεταφορικά μέσα		160.000,00
	Έκτακτα αποτελ-κέρδος από ανταλλαγή		60.000,00

Στην περίπτωση που η εύλογη αξία του μηχανήματος δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το κόστος του θα είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε (δηλαδή του φορτηγού) για αντάλλαγμα. Η σχετική εγγραφή θα είναι:

Ημ/νία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
	Μηχανήματα συσκευασίας	160.000,00	
	Μεταφορικά μέσα		160.000,00

4.4.2 ΕΛΠ

Σύμφωνα με τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα τα οποία τέθηκαν σε ισχύ από 1^η Ιανουαρίου του 2015 και όπως ορίζει το άρθρο 18 του νόμου 4308/2014, οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνονται ανάλογα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Η ωφέλιμη ζωή των παγίων αρχίζει από την ημέρα που το στοιχείο είναι έτοιμο προς χρήση. Οι μέθοδοι απόσβεσης οι οποίες χρησιμοποιούνται είναι η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων. Η διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης.

Σημαντική διαφοροποίηση στη λειτουργία των αποσβέσεων παίζει η εξαίρεση του «εδάφους»/ γης - δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός στην ωφέλιμη ζωή. Στην περίπτωση βέβαια που η οικονομική οντότητα θα προχωρήσει σε βελτιώσεις της γης, τότε οι βελτιώσεις αυτές εφόσον έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υπόκεινται κανονικά σε αποσβέσεις. Επίσης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται φθορά όπως για παράδειγμα τα έργα τέχνης, δεν αποσβένονται.

4.5 Διαγραφή

4.5.1 ΔΛΠ

Ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο παύει να καταχωρείται σε δύο περιπτώσεις. Είτε λόγω τη διάθεσής του είτε επειδή δεν αναμένονται μελλοντικά οφέλη από τη χρήση ή ακόμη κι από τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από την κατάσταση που εξετάζουμε σε αυτό το υποκεφάλαιο, θα πρέπει να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης, εκτός εάν το ΔΛΠ 17 "Μισθώσεις" απαιτεί διαφορετική διαχείριση λόγω συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Σε αυτήν την περίπτωση, τα κέρδη που θα προκύψουν δεν καταχωρούνται ως έσοδα.

Όταν μία επιχείρηση πωλεί στοιχεία ενσώματων παγίων τα οποία έχει κρατήσει προς εκμίσθωση σε άλλους, θα πρέπει πρώτα να μεταφέρει τα περιουσιακά στοιχεία στα αποθέματα με αναγνώριση στη λογιστική τους αξία όταν διακοπεί η εκμίσθωσή τους και τότε είναι κατεχόμενα προς πώληση. Σε αυτήν την περίπτωση βάσει του ΔΛΠ 18 "Έσοδα", το προϊόν της πώλησης θα καταχωρείται στα έσοδα. Το πλαίσιο του ΔΠΧΑ 5 "Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες" δεν έχει ισχύ όταν τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται προς πώληση μεταφέρονται στα αποθέματα.

Η παροχή ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους όπως για παράδειγμα με την πώληση, τη σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή και με τη δωρεά. Η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 ώστε να προχωρήσει στην καταχώρηση των εσόδων από την πώληση των αγαθών κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου. Σε περίπτωση όμως επαναμίσθωσης, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17.

Όταν η οικονομική μονάδα καταχωρεί στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των παγίων το κόστος αντικατάστασης ενός τμήματος του στοιχείου -σύμφωνα με την αρχή της καταχώρησης-, τότε διαγράφεται η λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε χωρίς να επηρεάζει η περίπτωση το τμήμα που αντικαταστάθηκε να είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Θα μπορούσε βέβαια, να χρησιμοποιήσει το κόστος αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του στην περίπτωση που δεν θα ήταν πρακτικά δυνατό η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του τμήματος.

Το αποτέλεσμα της διαφοράς μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου είναι το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση της καταχώρησης.

Κατά τη διάθεση ενός στοιχείου, το αντάλλαγμα που προκύπτει, καταχωρείται αρχικά στην εύλογη αξία του. Στην περίπτωση όμως που η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα καταχωρείται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή τοις μετρητοίς του. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 η διαφορά που προκύπτει από το ονομαστικό ποσό του ανταλλάγματος και της ταμειακής τιμής μετρητοίς καταχωρείται ως έσοδο έτσι ώστε να παρουσιάζεται η πραγματική απόδοση της απαίτησης.

4.5.2 ΕΛΠ

Όταν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο διατίθεται ή δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του, τότε το πάγιο αυτό παύει να αναγνωρίζεται ως στοιχείου του ισολογισμού και άρα διαγράφεται. Στην περίπτωση που το πάγιο διατίθεται, το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισής του καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία διαγράφεται. Το κέρδος ή η ζημία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος και της λογιστικής αξίας του παγίου.

4.6 Γνωστοποιήσεις

Βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κάθε επιχειρηματική οντότητα θα πρέπει να περιλαμβάνει στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών της καταστάσεων τα στοιχεία που ακολουθούν ώστε να γνωστοποιούνται στους χρήστες.

Οι σημειώσεις που θα πρέπει να αναφέρονται αφορούν:

- τις βάσεις αποτίμησης που ακολουθήθηκαν, προ αποσβέσεων, της λογιστικής αξίας των παγίων στοιχείων της
- τις μεθόδους απόσβεσης
- την ωφέλιμη ζωή των παγίων της οντότητας ή τους συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη συσσωρευμένη απόσβεση έναρξης και λήξης της χρήσης
- τη συμφωνία η οποία έγινε της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης της χρήσης η οποία θα παρουσιάζει προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις από ενοποιήσεις, αυξήσεις ή μειώσεις από αναπροσαρμογές, ζημίες από τυχόν μείωση της αξίας, αποσβέσεις αλλά και συναλλαγματικές διαφορές που μπορεί να προκύπτουν και άλλες μεταβολές
- την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια τα οποία αφορούν κυρίως τους πιστωτές
- το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους για τα στοιχεία των ενσώματων παγίων, εάν αυτή δε γνωστοποιείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- το συνολικό ποσό των δαπανών και εξόδων που έγιναν στο στάδιο της κατασκευής για τα πάγια
- τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση των παγίων
- τις μεταβολές στις εκτιμήσεις σχετικά με την υπολειμματική αξία, τα εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης, μετακίνησης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων, την ωφέλιμη ζωή και τις μεθόδους απόσβεσης τα οποία καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
- όταν τα στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες πρέπει να γνωστοποιούνται η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή, η έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία των παγίων προσδιορίστηκε άμεσα, την

ανάθεση σε ανεξάρτητο εκτιμητή του προσδιορισμού της εύλογης αξίας, οι μέθοδοι και οι παραδοχές που εφαρμόστηκαν, η λογιστική αξία και το αποθεματικό αναπροσαρμογής

- τη λογιστική αξία των παγίων που βρίσκονται προσωρινά σε αδράνεια
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων τα οποία είναι ακόμη σε χρήση
- τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που έχουν αποσυρθεί από την εκμετάλλευση αλλά είναι ακόμη προς διάθεση

την εύλογη αξία των παγίων στοιχείων για τα οποία χρησιμοποιείται το υπόδειγμα κόστους όταν η εύλογη αξία διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας, όπως αναφέρθηκε και στο εισαγωγικό κεφάλαιο, ήταν η μελέτη και παρουσίαση του πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού πρότυπου 16. Με τη σύγκριση και την ανάλυση και των ελληνικών λογιστικών προτύπων, όπως αυτά διαμορφώθηκαν από το νόμο 4308/2014 ο οποίος είναι σε ισχύ από 1^η Ιανουαρίου 2015 και της ελληνικής νομοθεσίας, παρουσιάστηκε μία ολοκληρωμένη εικόνα της διαχείρισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η βιβλιογραφική ανασκόπηση και η αρθρογραφία πλαισίωσαν τη μελέτη ώστε να διευρυνθεί το φάσμα των θεωρητικών βάσεων προκειμένου να παρέχεται πολύπλευρη ενημέρωση και να επιτευχθεί ο στόχος της εργασίας.

Είναι γεγονός ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν αλλάξει το τρόπο λειτουργίας των οικονομικών οντοτήτων. Με γνώμονα την ορθή, αξιόπιστη και αντικειμενικότερη ενημέρωση των άμεσα ενδιαφερομένων από τις οικονομικές καταστάσεις, παρέχονται πλήρεις και σαφείς πληροφορίες προς επεξεργασία. Βάσει της διεθνούς βιβλιογραφίας έχει αναγνωριστεί ότι η τήρηση των διεθνών λογιστικών προτύπων επιφέρει σημαντικά οφέλη στην εικόνα της επιχείρησης.

Επιπλέον, παρατηρείται ότι αναφορικά με την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων -θέμα μείζονος σημασίας στη μελέτη των παγίων περιουσιακών στοιχείων μίας επιχειρηματικής οντότητας- όσο πιο λίγες είναι οι ασώματες ακινητοποιήσεις σε μία επιχείρηση, τόσο πιθανότερο είναι να αναπροσαρμόσει τα πάγιά της και όσο μεγαλύτερες είναι οι προοπτικές ανάπτυξής της, τόσο μικρότερη η πιθανότητα να υιοθετήσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

Σημαντική είσοδος στην ελληνική επιχειρηματική πραγματικότητα είναι η εφαρμογή του νόμου 4308/2014. Ο νέος νόμος έρχεται σε σύγκλιση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και ειδικότερα, όπως αναλύθηκε και στο κύριο μέρος της εργασίας, με το λογιστικό χειρισμό των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα είχε εάν μπορούσε να εφαρμοστεί καθολικά σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την συμμετοχή τους ή όχι στις οργανωμένες αγορές, το πλαίσιο

λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού προτύπου 16. Οι αλλαγές και οι σημαντικό αντικείμενο μελέτης. Επίσης, ο καθορισμός και η ουσιαστική και ξεκάθαρη διαφοροποίηση των δαπανών σε έξοδα και σε κόστος, θα δημιουργούσε ένα άρτια δομημένο λογιστικό περιβάλλον στον επιχειρηματικό κόσμο θέτοντας ακλόνητες βάσεις για την ανάπτυξη και τη διαχείριση των οικονομικών δυνατοτήτων των επιχειρήσεων.

Η απουσία ερευνητικής προσέγγισης στην παρούσα διπλωματική εργασία, είναι παράγοντας ο οποίος περιόρισε την ολοκληρωμένη παρουσίαση του προτύπου, ωστόσο αυτό ενδείκνυται ως πρόταση για μελλοντική έρευνα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Νεγκάκης Χ., (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές.

Νεγκάκης Χ., (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Ειδικά Θέματα.

Νεγκάκης Χ., (2012), Λογιστική Εταιριών, εκδόσεις Σοφία.

Garrison R., Noreen, E. (2003), Διοικητική Λογιστική, εκδόσεις Κλειδάριθμος

Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, εκδόσεις Global Training

Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, εκδόσεις Grant Thornton

ΞΕΝΗ

Missonier-Piera P. (2007), “Motives for fixed-asset revaluation - An empirical analysis with Swiss data”, *The International Journal of Accounting*, 42(2), 186-205

Ballas A., Panagiotou V. and Tzovas C.(2014), “Accounting Choices for Tangible Assets: A Study of Greek Firms”, *Spoudai*, Vol. 64

Campello M. and Giambona E. (2011), “Capital Structure and the Redeployability of Tangible Assets”, *Tinbergen Institute Discussion Paper 11-091/2/DSF24*

Christensen, H., & Nikolaev, V. (2008). “Who Uses Fair-value accounting for non-financial assets following IFRS adoption?” Working paper, University of Chicago

Christensen, H., & Nikolaev, V. (2013), “Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?” Working paper, University of Chicago

Iatridis E. and Kilirgiotis G. (2012), "Incentives for fixed asset revaluations: the UK evidence", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 13 Iss: 1, pp.5 – 20

Herrmann, D., Saudagaran, S.M., and Thomas, W.B. (2006), The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *Accounting Forum*, 30(1), 43-59.

Kousenidis D., Ladas A., Negkakis C. (2012), “The Information Content of Fixed Assets Revaluations in Greece: Implications from the use of IFRS”

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.taxheaven.gr

www.grant-thornton.gr

www.iasplus.com

www.ifrs.org

www.globaltraining.gr

www.e-forologia.gr

scholar.google.gr