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

Διπλωματική Εργασία

« ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ»

της

ΟΛΓΑΣ ΦΩΤΗ

Επιβλέπων: ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΜΠΑΡΟΣ

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

Νοέμβριος 2016

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Με την ανά χείρας διπλωματική εργασία επιθυμούμε να αναλύσουμε το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων , της οικονομικής μονάδας.

Αρχικά, παρουσιάζουμε τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων βάσει των όσων ορίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (στο εξής Ε.Λ.Π.) και εν συνεχεία παραθέτουμε την ανάλυση αυτών βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (στο εξής Δ.Π.Χ.Α.)

Η ανάλυση μας κλείνει καταλήγοντας σε εκείνα τα συμπεράσματα ως προϊόν της προηγούμενης μας ανάλυσης , ενώ παράλληλα προτείνονται θεματικές περιοχές για μελλοντική έρευνα και ανάπτυξη.

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο 1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ 1
1.1.Εισαγωγή 1
1.2 Δομή διπλωματικής εργασίας 1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο 3
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ 3
2.1. Τα Δ.Π.Χ.Α. στην διεθνή βιβλιογραφία 3
2.1. Τα Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα 6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο 9
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΑ Ε.Λ.Π. 9
3.1 Εισαγωγικές έννοιες 9
3.2. Αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων 11
3.3 Αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων κατά τα Ε.Λ.Π. 12
Εισαγωγικές έννοιες 12
Μέθοδοι λογιστικής απόσβεσης 13
Λογιστική μεταχείριση των ενσώματων παγίων στοιχείων ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης τους 16
Λογιστική μεταχείριση αποσυναρμολόγησης – κόστους απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων 16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο 18
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΑ Δ.Π.Χ.Α. 18
4.1 Εισαγωγικά 18
Ιστορική ανασκόπηση 18
Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα 19
Εννοιολογικό περιεχόμενο των Δ.Π.Χ.Α. – Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. – Συνοπτικός πίνακας ανάλυσης των Δ.Π.Χ.Α. 19
Είδη Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οικονομικής μονάδας 23
Παραδοχές σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων 23
Έννοιες – Ορισμοί - Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής των ενσώματων παγίων 23
Σκοπός 24
Πεδίο εφαρμογής 24
Αναγνώριση των ενσώματων παγίων στοιχείων – Κριτήρια αναγνώρισης 25

Στοιχεία κόστους 26
Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων 27
Αρχική Αναγνώριση 28
Μεταγενέστερη Αναγνώριση 28
Αναπροσαρμογή παγίου στοιχείου μετά από προηγούμενη αύξηση της λογιστικής του αξίας 30
Αναπροσαρμογή παγίου στοιχείου μετά από προηγούμενη μείωση της λογιστικής του αξίας 31
Αποσβέσεις 32
Αποσβέσιμο ποσό – ωφέλιμη ζωή 32
Μέθοδοι απόσβεσης 34
Μείωση λογιστικής αξίας – Ζημίες απομείωσης 36
Διαγραφή – Ημερομηνία διαγραφής 37
Αναβαλλόμενος φόρος 38
Γνωστοποιήσεις 43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο 45
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ 45
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 48
Ελληνική Βιβλιογραφία 48
Ξένη βιβλιογραφία 48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο
ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.Εισαγωγή

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να παραθέσουμε και να αναλύσουμε το κονδύλι των ενσώματων παγίων και τον λογιστικό χειρισμό αυτού. Η ανάλυση που ακολουθήσαμε, στην προσπάθεια μας αυτή, είναι στην βάση της «περιγραφική» αναλύοντας τα ενσώματα πάγια και τους λοιπούς παράγοντες που αφορούν σε αυτά (ορισμοί εννοιών άμεσα συνδεδεμένων με τα ενσώματα πάγια, μέθοδοι επιμέτρησης, αποσβέσεις κλπ) με τρόπο τέτοιο που επικεντρώνεται στην περιγραφή και στην ανάπτυξη – ανάλυση του προτύπου. Ωστόσο, σημαντική θεωρείται και η επικέντρωση στην βιβλιογραφική επισκόπηση, όπου αναλύουμε τις επιπτώσεις εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων μέσα από το πρίσμα αρθρογράφων ανά τον κόσμο τόσο στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό. Κατά την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, παραθέτουμε τρόπους και λύσεις καλύτερης εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (στο εξής Δ.Π.Χ.Α.) ενώ παράλληλα προτείνουμε και συστήνουμε την εφαρμογή αυτών όχι μόνο στις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών αλλά και στις λοιπές. Τέλος συστήνουμε τρόπους καλύτερου λογιστικού χειρισμού και εφαρμογής των ενσώματων παγίων που είναι και το αντικείμενο ενασχόλησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας..

1.2 Δομή διπλωματικής εργασίας

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, κατά την εισαγωγή, η παρούσα διπλωματική εργασία αναλύει τα ενσώματα πάγια. Πιο συγκεκριμένα, αρχικά, γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση για τα Διεθνή Πρότυπα και την εφαρμογή αυτών στον παγκόσμιο χώρο, με σημαντική αναφορά στην εφαρμογή αυτών και στον Ελλαδικό χώρο. Εν συνεχεία, αρχίζει η ανάλυση μας, με αναφορά στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και ακολουθεί η ανάπτυξη των ενσώματων παγίων βάσει των όσων ορίζουν τα Ε.Λ.Π. Συγκεκριμένα γίνεται ανάλυση και εννοιολογική προσέγγιση των ενσώματων παγίων ,του τρόπου επιμέτρησης ,των αποσβέσεων και των μεθόδων αποσβέσεων. Ακολουθεί η ανάλυση των ενσώματων παγίων όπως αυτά ορίζονται με τον νέο Νόμο 4308/2014 παραθέτοντας την ανάλυση αυτών (περιεχόμενο, αναγνώριση , επιμέτρηση κλπ). Στο τελευταίο μέρος της παρούσας διπλωματικής, γίνεται μια εκτενής ανάλυση και αναφορά στα Δ.Π.Χ.Α. και στα όσα ορίζουν αυτά για τα ενσώματα πάγια . Εξετάζεται το πεδίο εφαρμογής τους , ο σκοπός και ότι αφορά στην αναγνώριση, επιμέτρηση καθώς και στις

αναπροσαρμογές και στις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων ενώ πέραν της θεωρητικής ανάλυσης γίνεται και πρακτική ανάλυση με την παράθεση παραδειγμάτων. Τέλος κλείνοντας την παρούσα διπλωματική εργασία, γίνεται η εξαγωγή των συμπερασμάτων, που καταλήξαμε σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα, και προτείνονται τρόποι βελτίωσης του χειρισμού αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Προσπαθώντας να ερευνήσουμε τα Διεθνή Πρότυπα από το πρίσμα της παγκόσμιας εφαρμογής αυτών καταφύγαμε στην έρευνα της παγκόσμιας αρθρογραφίας και βιβλιογραφίας. Σκοπός μας ήταν να συγκεντρώσουμε και να παραθέσουμε στην παρούσα διπλωματική εργασία γνώμες και απόψεις σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων, την επιρροή αυτών στην παγκόσμια οικονομία, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εφαρμογής αυτών αλλά και τα αποτελέσματα της εφαρμογής αυτών στην Ελλάδα.

2.1. Τα Δ.Π.Χ.Α. στην διεθνή βιβλιογραφία

Οι Soderstrom και Jialin (2007) κάνοντας μια ιστορική αναδρομή στην εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. , αναφέρουν στην παρουσίαση τους, ότι τα μέλη της Ε.Ε., ήταν οι πρώτες χώρες που κινήθηκαν προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων. Στα τέλη της δεκαετίας του 1970 και του 1980, η Ε.Ε. εξέδωσε αρκετές οδηγίες για την εναρμόνιση και την κοινή πρακτική εφαρμογή λογιστικών προτύπων προκειμένου να υπάρξει μείωση της ποικιλομορφίας και να διευκολυνθούν οι όποιες διασυνοριακές επενδύσεις. Στη δεκαετία του 1990, υπήρξε περαιτέρω εναρμόνιση με τη βελτίωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ο πρόδρομος του Δ.Π.Χ.Π.), ενώ ως προς αυτό συνέβαλλαν και τα γεγονότα που συνέβησαν στην Ε.Ε. (π.χ. υιοθέτηση ενιαίου νομίσματος) αλλά και οι αλλαγές στο πολιτικό σύστημα (π.χ. εξαφάνιση του ελέγχου των συνόρων με την συνθήκη του Σένγκεν) . Παρά το γεγονός ότι η εφαρμογή των προτύπων δεν ήταν υποχρεωτική μέχρι το 2005, στα τέλη της δεκαετίας του 1990, οι επιχειρήσεις σε ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες είχαν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Λ.Π. ως υποκατάστατο για τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα. (Soderstrom & Jialin, 2007)

Οι Carmona και Trombetta (2008) έχοντας αρχικά κατανοήσει τις αρχές που διέπουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., ξεκινούν την παρουσίαση τους διαπιστώνοντας πλέον την παγκόσμια εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. Η συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. συνεπάγεται την ανακάλυψη νέων πτυχών τόσο του ρόλου όσο και της όλης διαδικασίας «που κρύβεται πίσω» από το λογιστικό και το ελεγκτικό επάγγελμα, από τα τυχόν μηχανογραφικά ζητήματα μέχρι τις μεγαλύτερες εναλλακτικές αποφάσεις που πρέπει να παρθούν. Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί, ότι η εγγενής ευελιξία των λογιστικών προτύπων μπορεί να λειτουργήσει ως αποτρεπτικός παράγοντας μιας πιθανής απάτης. Ταυτόχρονα, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. μπορεί να έχει επιπτώσεις τόσο στην οργάνωση όσο και στα επιχειρηματικά

μοντέλα των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Τέλος, και παρά τον ισχυρισμό μας ότι η προσέγγιση βάσει αρχών για τη λογιστική εναρμόνιση αποτέλεσε μια εύλογη οδό για τη διεθνή σύγκλιση, θεωρούμε πως υπάρχει πολύς δρόμος για να οδηγηθούμε στη διαδικασία της διασταυρούμενης εθνικής συγκρισιμότητας. Εκτός από τα προβλήματα που ανακύπτουν στις αναπτυσσόμενες χώρες και τις οικονομίες σε μεταβατικό στάδιο, εμπειρική έρευνα αποκαλύπτει ότι η ευελιξία των προτύπων Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. μπορεί να εξυπηρετήσει τους σκοπούς της έκδοσης ευέλικτων προτύπων που χρησιμοποιούνται ώστε να διατηρηθούν οι παραδοσιακές λογιστικές πολιτικές.(Carmona & Trombetta, 2008)

Ο Aljifri (2012) στην μελέτη που παρέθεσε θεώρησε, πως εξετάζοντας τα θετικά και τα αρνητικά της εφαρμογής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. , η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), θα βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το επιχείρημα αυτό βασίζεται στην ιδέα ότι χρησιμοποιώντας ένα κοινό λογιστικό πρότυπο αυτό αναμένεται να βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Με άλλα λόγια, το Δ.Π.Χ.Π. ενθαρρύνει τους διαχειριστές να είναι δημιουργικοί και να χρησιμοποιούν την επαγγελματική κρίση, η οποία θα μειώσει τη συγκρισιμότητα, τη διαφάνεια, την καταλληλότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών, και ως εκ τούτου αυτό θα έχει και το αντίστοιχο αντίκτυπο στην ποιότητα των εκθέσεων που θα δοθούν. Από την άλλη, διαμάχη έχει περιβάλει την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. που σχετίζονται με τα θέματα αποκάλυψης, παρουσίασης, αναγνώρισης και επιμέτρησης. Η κύρια πηγή αυτής της διαμάχης είναι ότι τα Δ.Π.Χ.Π. ενσωματώνουν την Εύλογη Αξία, η οποία είναι μια τεχνική που βασίζεται στην αγορά. Αυτή η τεχνική είναι δύσκολη, σε γενικές γραμμές, για την εφαρμογή της, ιδίως όταν οι αγορές δεν λειτουργούν αποτελεσματικά. Έτσι λοιπόν, έχει υποστηριχθεί ότι τέτοιου είδους πρακτικές για τη μέτρηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μπορεί να οδηγήσει σε αμφιλεγόμενα αποτελέσματα. Αυτό εγείρει ερωτήματα σχετικά με την αμεροληψία των εν λόγω πρακτικών. Εν ολίγοις, η τρέχουσα βιβλιογραφία παρέχει μικτά αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε όλο τον κόσμο. Οι περισσότερες χώρες υιοθετούν τα Δ.Π.Χ.Α. για τη δημιουργία της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας. Ωστόσο, η αποτελεσματική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π σε διάφορες χώρες εξαρτάται από την εφαρμογή και την παρακολούθηση των μηχανισμών τους. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. σε χώρες οι οποίες έχουν ασθενές ρυθμιστικό πλαίσιο και ασθενής μηχανισμούς επιβολής της νομοθεσίας, δεν θα είναι σε θέση να βελτιώσουν την ποιότητα των οικονομικών τους εκθέσεων. Εν ολίγοις,

προηγούμενες μελέτες έχουν δείξει αμφίβολα αποτελέσματα και ανεπαρκή αποδεικτικά στοιχεία, σχετικά με το επιχείρημα υπέρ ή κατά της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Π.(Khaled Aljifri, 2012)

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. (Street & Larson 2004)

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.(Cuijpers & Buijink 2005)

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.(Bae et al. 2008)

Οι Covrig et a.l (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. (Covrig et a.l 2007)

2.1. Τα Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα

Οι Ballas, Hevas, και Neil (1998) χαρακτήρισαν την Ελλάδα ως μια μικρή κοινωνία εμπιστοσύνης . Ωστόσο, στην χώρα μας, η μετάβαση στα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. υπήρξε προβληματική, εν μέρει λόγω των ουσιαστικών διαφορών μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων (ελληνικού και διεθνές), αλλά και λόγω της έλλειψης ετοιμότητας των ελεγκτικών εταιρειών να κατανοήσουν και εν συνεχεία να εναρμονιστούν και να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π/ Δ.Π.Χ.Α.(Ballas, Hevas, και Neil, 1998)

Στην έρευνα τους οι Tasios και Bekiaris (2012), θέλοντας να παρουσιάσουν των μέγεθος των εταιριών που εφάρμοσαν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., αναφέρουν ότι το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ) έχει θεωρηθεί ως μια ανεπτυγμένη αγορά από το 2000 (Mandikidis, 2000 FTSE, 2011) κάτι που υποδηλώνει την μεγάλη σημασία των αντλούμενων κεφαλαίων από τις αγορές των μετοχών. Στα τέλη του 2006, εισήχθησαν στο χρηματιστήριο 317 εταιρείες με συνολική κεφαλαιοποίηση της αγοράς των € 158 δις. Οι αλλοδαποί επενδυτές που κατείχαν το 52,31% της κεφαλαιοποίησης του δείκτη FTSE 20 εταιρειών του Χ.Α., 39.80% των FTSE 40, και 15,63% του Small Cap 80 εταιρειών (Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών, 2006). Διαπιστώνουμε λοιπόν, το μεγάλο ενδιαφέρον από τους ξένους επενδυτές προς τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις στο ΧΑΑ. (Tasios και Bekiaris, 2012)

Οι Tsipouridou και Spathis (2012) στην έρευνα τους αναφέρουν για την χώρα μας ότι η υποχρεωτική υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (με την πρώτη τους εφαρμογή που έγινε την 1η Ιανουαρίου 2005), έγινε με στόχο να βελτιωθεί η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία είχε τακτικά επικριθεί για την πρακτική διαχείρισης των κερδών και την αναποτελεσματικότητα του εξωτερικού λογιστικού ελέγχου. Ωστόσο, στην Ελλάδα, με τα ασυνήθιστα και δυσμενή χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος καθώς και με την θεσμική ρύθμιση του κωδικού δικαίου, έχει κάνει την προσπάθεια εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων ακόμη πιο δύσκολη. Προκειμένου να διερευνήσουμε τον ρόλο των ελεγκτών σε αντιπαραβολή με δυνητική συμπεριφορά των διευθυντικών στελεχών, στη μετά-ΔΠΧΠ περίοδο, θα εξετάσουμε τις δύο οπτικές τόσο από

την μεριά της διοίκησης όσο και από την μεριά των ελεγκτών του μεγέθους του ελεγκτικού γραφείου αλλά και της δοθείσας έκθεσης ελέγχου (έκφραση γνώμης). Χρησιμοποιώντας ένα δείγμα των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου πέντε ετών, διαπιστώνουμε ότι το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου δεν επηρεάζει το επίπεδο διαχείρισης, καθώς και η έκφραση γνώμης μέσω της έκθεσης ελέγχου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απάντηση στην όποια καιροσκοπική συμπεριφορά της διοίκησης . Η ερμηνεία των αποτελεσμάτων εξαρτάται από τον ελληνικό πλαίσιο, όπου η σχέση των ελεγκτών με τους πελάτες τους είναι ισχυρή και αλληλένδετη, ενώ η προστασία των επενδυτών είναι χαμηλή, οι μηχανισμοί ελέγχου είναι αδύναμοι και δεν υπάρχει τήρηση των όσων ορίζει ο νόμος, ακόμη και στην μετα-ΔΠΧΠ περίοδο.(Tsipouridou και Spathis, 2012)

Σύμφωνα με όσα αναφέρουν στην ανάλυση τους οι Karampinis, και Hevas (2011) υπάρχει μια συνεχιζόμενη συζήτηση σχετικά με την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας σε χώρες με δυσμενή οικονομία και με ανεπαρκές θεσμικό πλαίσιο. Η Ελλάδα μας δίνει ένα παράδειγμα δυσμενής οικονομίας για την επιβολή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), λόγω του παραδοσιακού κώδικα δικονομίας, του προσανατολισμού των τραπεζών, της συγκέντρωσης της εταιρικής ιδιοκτησίας, της προστασία των «αδύναμων» μετόχων, και της χαμηλής ποιότητας των ρυθμίσεων. Υποθέτοντας ότι αυτές οι συνθήκες υπονομεύουν εκείνα τα κίνητρα για την παροχή υψηλής ποιότητας οικονομικών εκθέσεων ελέγχου, διερωτόμαστε κατά πόσο είναι εφικτό η εφαρμογή των ΔΠΧΠ σε ένα τέτοιο περιβάλλον να είναι αποτελεσματική. Για την επίλυση αυτού του θέματος, οι αρθρογράφοι έχουν διερευνήσει τις πιθανές επιπτώσεις της επιβολής των ΔΠΧΠ στα δύο κύρια χαρακτηριστικά του ελέγχου: Την συσχέτιση με την αξία και τον συντηρητισμό υπό όρους. Το εξαχθέν αποτέλεσμα, κατόπιν της εφαρμογής των ΔΠΧΠ, μας δείχνει μόνο μικρές βελτιώσεις και στις δύο των περιπτώσεων. (Karampinis, & Hevas, 2011)

Σύμφωνα με την μελέτη του Tsalavouta (2012) εξετάζονται θέματα που αφορούν στην υποχρεωτική υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρείες. Κατά τον ίδιο , οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών επηρεάστηκαν σημαντικά από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Το μέσο επίπεδο συμμόρφωσης με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. προσεγγίζει το 80%. Η επίδραση στα καθαρά έσοδα και τα ίδια κεφάλαια, ως αποτέλεσμα της μετάβασης στα

ΔΠΧΠ, καθώς και η ανάθεση του ελέγχου στις ελεγκτικές εταιρίες, σχετίζονται άμεσα και σημαντικά με το ποιες εταιρίες τελικά συμμορφώθηκαν και ακολούθησαν τα Διεθνή Πρότυπα. Καμία αλλαγή δεν έγινε στο μέγεθος των λογιστικών πληροφοριών μεταξύ του διαστήματος 2004 και του 2005. (Tsalavoutas, 2012)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΑ Ε.Λ.Π.

3.1 Εισαγωγικές έννοιες

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. 251/Α΄/ 24.11.2014) το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (εφεξής Ε.Γ.Λ.Σ.) αντικαταστάθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (εφεξής Ε.Λ.Π.) με μια σειρά από διατάξεις και άρθρα του νόμου που καθορίζουν τα νέα θεσμικά πλαίσια και θέτουν νέους κανόνες στο λογιστικό πεδίο της χώρας μας. Ωστόσο, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι με τον νέο νόμο υιοθετούνται εκ νέου οι λογιστικές ρυθμίσεις που είχαν υιοθετηθεί κατά το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) Έτσι βάσει των όσων καθορίζονται με τον νέο νόμο επαναπροσδιορίζεται μεταξύ άλλων και ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης , επιμέτρησης και εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο νόμος (παράγραφο 3 του άρθρου 18) καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός του κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων της επιχείρησης. Ως πάγια περιουσιακά στοιχεία ορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή χρήση , για σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να φέρουν οφέλη στην εταιρία πέραν της ετήσιας περιόδου.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ανάλογα με την φύση τους διακρίνονται σε ενσώματα, βιολογικά και άυλα στοιχεία:

- Ως ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία καθορίζονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν υλική υπόσταση.
- Ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία καθορίζονται τα ζώντα ζώα και φυτά.
- Ως άυλα περιουσιακά στοιχεία καθορίζονται τα εξατομικευμένα και μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν υλική υπόσταση.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ανάλογα με το νομικό καθεστώς που τα διέπει στην χρήση διακρίνονται σε :

- Ιδιόκτητα
- Μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση

Πιο συγκεκριμένα στον παρακάτω πίνακα παραθέτουμε τα ενσώματα πάγια όπως αυτά ορίζονται βάσει των Ε.Λ.Π. και εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

Πίνακας Ι : ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ Ε.Λ.Π.

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ	
1.	Ακίνητα
2.	Μηχανολογικός εξοπλισμός
3.	Λοιπός εξοπλισμός
4.	Επενδύσεις σε ακίνητα
5.	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
6.	Λοιπά Ενσώματα Στοιχεία

1. Στο κονδύλι «Ακίνητα» περιλαμβάνονται οι κάτωθι λογαριασμοί:

α. «10. Εδαφικές Εκτάσεις»

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι εδαφικές εκτάσεις δηλαδή τα οικόπεδα, τα γήπεδα , τα αγροτεμάχια , τα δάση , τα ορυχεία, τα μεταλλεία ,τα λατομεία , οι φυτείες κλπ

Ως αξία κτήσης καταχωρείται η αξία αγοράς που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς.

β. «11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα»

Εδώ καταχωρούνται τα κτίρια , που μπορεί να αφορούν σε κατοικίες , αποθήκες κλπ οι εγκαταστάσεις κτιρίων , που αναφέρονται σε εκείνες τις υδραυλικές, ηλεκτρολογικές, μηχανολογικές εγκαταστάσεις στις οποίες ο όποιος αποχωρισμός αυτών να μην είναι δυνατό να συμβεί χωρίς βλάβη του κτιρίου και τα τεχνικά έργα, που αφορά σε δρόμους, πλατείες, λιμάνια, γέφυρες , σήραγγες κλπ. Ως αξία κτήσης καταχωρείται η αξία αγοράς που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς ή κατασκευής.

Εδώ υπάγονται τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται από την εταιρία και δεν χρησιμοποιούνται προς εκμετάλλευση (εκμίσθωση κλπ)

2. Στο κονδύλι «Μηχανολογικός εξοπλισμός» περιλαμβάνεται ο λογαριασμός:

«12. Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός Εξοπλισμός»

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα μηχανήματα, που είναι οι μηχανολογικές κατασκευές της επιχείρησης σταθερές ή κινητές, τις οποίες χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της, οι τεχνικές εγκαταστάσεις που αφορά σε τεχνικές κατασκευές για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων προκειμένου να ενισχύσουν το παραγωγικό κύκλωμα της επιχείρησης, λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός , που περιλαμβάνει τις λοιπές περιπτώσεις (π.χ. εργαλεία, μηχανήματα χειρός κλπ). Ως αξία κτήσης καταχωρείται η αξία αγοράς που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς

3. Στο κονδύλι «Λοιπός Εξοπλισμός» περιλαμβάνονται οι κάτωθι λογαριασμοί:

α. «13. Μεταφορικά Μέσα»

Στον λογαριασμό καταχωρούνται τα οχήματα τα οποία έχει στην κατοχή της η εταιρία και τα χρησιμοποιεί είτε ως μέσα μεταφοράς φορτίων (φορτηγά αυτοκίνητα , κλαρκ κλπ) είτε ως μέσα μεταφοράς ατόμων (επιβατικά αυτοκίνητα , λεωφορεία κλπ). Ως αξία κτήσης καταχωρείται η αξία αγοράς που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς.

β. «14. Έπιπλα και λοιπός Εξοπλισμός»

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα έπιπλα (γραφεία, βιβλιοθήκες κλπ) καθώς και ο λοιπός εξοπλισμός (ηλεκτρονικοί υπολογιστές, εκτυπωτές , τηλεφωνικά κέντρα κλπ). Ως αξία κτήσης καταχωρείται η αξία αγοράς που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς.

4. Στο κονδύλι «Επενδύσεις σε Ακίνητα» περιλαμβάνεται οι λογαριασμοί 10 «Εδαφικές Εκτάσεις» και 11 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα» που αφορούν στα ακίνητα ή μέρος των ακινήτων εκείνων, τα οποία η οικονομική μονάδα δεν χρησιμοποιεί στην παραγωγική της διαδικασία, δηλαδή δεν ιδιοχρησιμοποιεί αλλά τα θέτει προς εκμετάλλευση σε τρίτους προκειμένου να της αποφέρουν κέρδη.

5. Στο κονδύλι «Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία» καταχωρούνται τα ζώντα ζώα , φυτά και δένδρα.

6. Στο κονδύλι «Λοιπά ενσώματα στοιχεία» περιλαμβάνονται τα λοιπά πάγια που δεν ανήκουν στις ανωτέρω κατηγορίες.

3.2. Αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους (ιστορικό κόστος). Το κόστος κτήσης αποτελεί το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων που δίδεται για την απόκτηση ενός παγίου , πλέον τις τυχόν δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Στην λογιστική του κόστους κτήσης δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία για τα πάγια στοιχεία και οι όποιες έκτακτες μειώσεις της αξίας που προέρχονται από φυσικές καταστροφές καταχωρίζονται σε μείωση της αξίας των παγίων μέσω της απομείωσης.

Κατά την μεταγενέστερη επιμέτρηση τους τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στο αποσβέσιμο κόστος. Ως αποσβέσιμο κόστος καθορίζεται το ποσό στο οποίο ένα πάγιο

στοιχείο επιμετράτε κατά την αρχική αναγνώριση του μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις. Πιο συγκεκριμένα, τα πάγια που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξαρτήτως αποτελέσματος. Από την άλλη τα πάγια που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων :

(1) Η υπεραξία : αποτελεί την διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου της οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικευμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Η υπεραξία μπορεί να είναι θετική , οπότε και αναπαριστά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και αρνητική , που υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

(2) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίου: αποτελούν δαπάνες με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

(3) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εφόσον θεωρούνται περιουσιακό στοιχείο : αποτελούν δαπάνες με σκοπό στην αποκατάσταση παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου

(4) Οι δαπάνες ανάπτυξης: αποτελούν οι εφαρμογές ευρημάτων έρευνας πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών. Βασική προϋπόθεση για να θεωρηθεί μια δαπάνη ως δαπάνη ανάπτυξη και να ενταχθεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι να υπάρχει μελλοντικό οικονομικό όφελος, να υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης και να υπάρχει πρόθεση εκ μέρους της οντότητας να εκπληρώσει τα σχετικά στοιχεία.

(5) Το κόστος αποσυναρμολόγησης: αποτελεί εκείνα τα κόστη τα οποία προκύπτουν μετά την αγορά του σχετικού παγίου και σχετίζονται άμεσα με αυτό και όχι με την παραγωγή των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδας.

3.3 Αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων κατά τα Ε.Λ.Π.

Εισαγωγικές έννοιες

Η αξία των περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση η οποία διαρκεί όσο και η ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου. Η περιορισμένη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων ωφελείται σε διάφορους παράγοντες που καθιστούν την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου μειωμένη. Τέτοιοι παράγοντες είναι : (α) φυσικοί , όπως η χρονική φθορά (φθορά που επέρχεται λόγω του χρόνου), η λειτουργική φθορά (φθορά λόγω της συνεχούς λειτουργίας τους), αλλά και (β)

οικονομικοί , όπως πρόοδος της τεχνολογίας , εσωτερικές αλλαγές στο εσωτερικό της οικονομικής μονάδας κλπ.

Βάσει των όσων ορίζονται από τα Ε.Λ.Π. ο υπολογισμός των αποσβέσεων αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο να χρησιμοποιηθεί από την οικονομική μονάδα. Οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων κατά τα Ε.Λ.Π. διαχωρίζονται από τις φορολογικές αποσβέσεις όπως αυτές ορίζονται κατά τον Ελληνικό Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Σύμφωνα με τις φορολογικές αποσβέσεις αυτές διενεργούνται για τους σκοπούς του φορολογητεόυ εισοδήματος της εταιρίας ενώ από την άλλη οι λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται για σκοπούς ορθότερης παρουσίασης της εικόνας της οικονομικής μονάδας. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι μπορεί να υπάρξει διαφορά μεταξύ των αποσβέσεων φορολογικής και των αποσβέσεων λογιστικής βάσης οπότε και θα πρέπει η οικονομική μονάδα να τηρήσει διπλό μητρώο παγίων.

Μέθοδοι λογιστικής απόσβεσης

Βάσει των όσων ορίζονται από τα Ε.Λ.Π. η οικονομική μονάδα έχει την δυνατότητα επιλογής της μεθόδου λογιστικής απόσβεσης που θα ακολουθήσει. Η μέθοδος που θα επιλεγεί από την οικονομική μονάδα θα πρέπει να εφαρμοστεί από περίοδο σε περίοδο, ως λογιστική πολιτική, έτσι ώστε να μπορεί να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο διαχωρισμός των μεθόδων αποσβέσεων κατά τα Ε.Λ.Π. έχει ως κάτωθι:

α) με την σταθερή μέθοδο, όπου η οικονομική μονάδα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της με ένα σταθερό ποσό καθ όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου εφόσον η υπολειμματική αξία αυτού δεν έχει μεταβληθεί. Η μέθοδος εφαρμόζεται στις περισσότερες των περιπτώσεων.

β) με την φθίνουσα μέθοδο, όπου η οικονομική μονάδα έχει μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος ενδείκνυται στην περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζει μεγαλύτερη φθορά κατά τα πρώτα έτη της ζωής του.

γ) με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων όπου η οικονομική μονάδα επιβαρύνεται μέσω των αποτελεσμάτων της με βάσει την αναμενόμενη χρήση ή την παραγωγή. Η μέθοδος ενδείκνυται στην περίπτωση ύπαρξης παγίου μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής.

Αξίζει να σημειωθούν τα κάτωθι:

- Η διοίκηση της οικονομικής μονάδας έχει την ευθύνη της επιλογής της ,μεθόδου απόσβεσης.

- Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση , αλλά κάποιες βελτιώσεις αυτή υπόκεινται.
- Αντίκες, κοσμήματα και έργα τέχνης δεν υπόκεινται σε χρονική φθορά οπότε και δεν αποσβένονται.
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Ερμής Α.Ε.» την 02.01.20Χ1 απέκτησε ένα μηχάνημα κόστους € 1.000.000 και το έθεσε αμέσως σε λειτουργία. Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται σε 25%. Ζητείται να καταρτιστούν οι πίνακες αποσβέσεων του μηχανήματος , με την ωφέλιμη οικονομική ζωή και με την ζωή του παγίου όπως αυτή καθορίζεται για σκοπούς φορολογικών επιδράσεων , για κάθε μία από της κάτωθι περιπτώσεις:

Περίπτωση 1: Η ωφέλιμη οικονομική ζωή ανέρχεται στα πέντε (5) έτη , ενώ η αντίστοιχη για σκοπούς φορολογίας ανέρχεται σε οκτώ (8) έτη. *Περίπτωση 2*: Η ωφέλιμη οικονομική ζωή εκτιμήθηκε σε οκτώ (8) έτη, ενώ η αντίστοιχη για σκοπούς φορολογίας είναι πέντε (5) έτη.

Περίπτωση 1:

Πίνακας Αποσβέσεως Μηχανήματος									
	Λογιστική Αξία			**Φορολογική Βάση**				**Αναβαλλόμενος Φόρος**	
Λήξη Περιόδου	**Ετήσια Απόσβεση**	**Σωρευμένη Απόσβεση**	**Αναπόσβεστη Αξία**	**Ετήσια Απόσβεση**	**Συνολική Απόσβεση**	**Αναπόσβεστη Αξία**	**Προσωρινή Διαφορά**	**Απαίτηση**	**+Εσοδο-Έξοδο**
20Χ0			1.000.000			1.000.000	0	0	0
20Χ1	200.000	200.000	800.000	125.000	125.000	875.000	75.000	18.750	18.750
20Χ2	200.000	400.000	600.000	125.000	250.000	750.000	150.000	37.500	18.750
20Χ3	200.000	600.000	400.000	125.000	375.000	625.000	225.000	56.250	18.750
20Χ4	200.000	800.000	200.000	125.000	500.000	500.000	300.000	75.000	18.750
20Χ5	200.000	1.000.000	0	125.000	625.000	375.000	375.000	93.750	18.750
20Χ6				125.000	750.000	250.000	250.000	62.500	-31.250
20Χ7				125.000	875.000	125.000	125.000	31.250	-31.250
20Χ8				125.000	1.000.000	0	0	0	-31.250

Οι εγγραφές που θα κάνει η οικονομική μονάδα στα βιβλία της είναι:

ΚΩΔΙΚΟΣ	**ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ**	**Χρέωση**	**Πίστωση**
12.00	Μηχανήματα	1.000.000	
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		1.000.000

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Χρέωση	Πίστωση
66.02.00	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	200.000	
18.60	Αναβαλλόμενες φορολογικές Αποσβέσεις	18.750	
12.99.00	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		200.000
88.60.01	Αναβαλλόμενος Φόρος – έσοδο		18.750

Περίπτωση 2:

Πίνακας Αποσβέσεως Μηχανήματος									
	Λογιστική Αξία			Φορολογική Βάση				Αναβαλλόμενος Φόρος	
Λήξη Περιόδου	Ετήσια Απόσβεση	Σωρευμένη Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία	Ετήσια Απόσβεση	Συνολική Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία	Προσωρινή Διαφορά	Υποχρέωση	+Εσοδο-Έξοδο
20X0			1.000.000			1.000.000	0	0	0
20X1	125.000	125.000	875.000	200.000	200.000	800.000	75.000	18.750	-18.750
20X2	125.000	250.000	750.000	200.000	400.000	600.000	150.000	37.500	-18.750
20X3	125.000	375.000	625.000	200.000	600.000	400.000	225.000	56.250	-18.750
20X4	125.000	500.000	500.000	200.000	800.000	200.000	300.000	75.000	-18.750
20X5	125.000	625.000	375.000	200.000	1.000.000	0	375.000	93.750	-18.750
20X6	125.000	750.000	250.000				250.000	62.500	31.250
20X7	125.000	875.000	125.000				125.000	31.250	31.250
20X8	125.000	1.000.000	0				0	0	31.250

Οι εγγραφές που θα κάνει η οικονομική μονάδα στα βιβλία της είναι:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Χρέωση	Πίστωση
12.00	Μηχανήματα	1.000.000	
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		1.000.000

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Χρέωση	Πίστωση
66.02.00	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	125.000	
88.60.00	Αναβαλλόμενος Φόρος - έξοδο	18.750	
12.99.00	Αποσβεσμένα Μηχανήματα		125.000
45.60	Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		18.750

Λογιστική μεταχείριση των ενσώματων παγίων στοιχείων ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης τους

Παρακάτω παραθέτουμε την διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση του κόστους κτήσης ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης του ενσώματου παγίου στοιχείου:

1) Κόστος κτήσης όταν το τίμημα καταβάλλεται μετρητοίς ή εντός των συνήθων πιστωτικών ορίων.

   Σε αυτή την περίπτωση το κόστος κτήσης προσδιορίζεται από το τίμημα αγοράς του παγίου προσαυξημένο ,με τα ειδικά έξοδα αγοράς (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κλπ)

2) Κόστος κτήσης όταν το τίμημα καταβάλλεται σε χρόνο πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων.

   Σε αυτή την περίπτωση ως τίμημα αγοράς θεωρείται η παρούσα αξία των δόσεων και η διαφορά με την ονομαστική αξία αντιπροσωπεύει μη δεδουλεμένο έξοδο τόκου.

3) Κόστος κτήσης όταν δεν υπάρχει απαραίτητα τίμημα αγοράς αλλά το πάγιο αποκτήθηκε ως προϊόν ανταλλαγής με άλλο πάγιο.

   Σε αυτή την περίπτωση αν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί αξιόπιστα η εύλογη αξία τόσο του παραχωρηθέντος όσο και του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου τότε χρησιμοποιείται αυτή του παραχωρηθέντος. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί καμία εκ των δύο εύλογων αξιών τότε ως κόστος κτήσης λαμβάνεται η λογιστικής αξία του παραχωρηθέντος παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Λογιστική μεταχείριση αποσυναρμολόγησης – κόστους απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων

Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης ή αποκατάστασης δεν σχετίζεται με την παραγωγή του προϊόντος αλλά θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου τότε το κόστος αυτό καταχωρίζεται ως πάγιο στοιχείο . Αντιθέτως, όταν αυτό σχετίζεται με την παραγωγή του προϊόντος τότε η δαπάνη δεν προσαυξάνει την αξία του παγίου κατά την αρχική του καταχώρηση αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής. Η προσαύξηση της αξίας του παγίου στοιχείου κατά την αρχική καταχώρηση του με τις δαπάνες αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης ή αποκατάστασης προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι η οικονομική μονάδα θα απαιτήσει στο μέλλον και καταχωρείται ως πρόβλεψη

στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος βρίσκεται σε συνάρτηση με το μέγεθος της εξόρυξης και έτσι το κόστος προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντιθέτως, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας, στο τέλος της ωφέλιμης ζωής της, δεν εξαρτάται με το βαθμό που αυτή χρησιμοποιήθηκε και έτσι επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΑ Δ.Π.Χ.Α.

4.1 Εισαγωγικά

Ιστορική ανασκόπηση

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, I.A.S.C.-Ε.Δ.Λ.Π.) ιδρύθηκε το 1973 και είχε ως σκοπό την έκδοση προτύπων με την ονομασία Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.A.S.). Η μετονομασία αυτών επήλθε πολύ αργότερα το 2001 όπου και αποφασίστηκε ότι όλα τα νέα πρότυπα, θα εκδίδονται από το νέο Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) και θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Παρουσίασης, Δ.Π.Χ.Π. (International Financial Reporting Standards, I.F.R.S.). Το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (I.A.S.B.) αποτελείται από 14 μέλη που προέρχονται από 9 χώρες ενώ στην επίτευξη του έργου του συμβάλει, με καθαρά συμβουλευτικό χαρακτήρα, η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council, S.A.C.), η οποία αποτελείται από 50 μέλη. Επιπλέον το Συμβούλιο υποβοηθείται στο έργο του από την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ή Ερμηνειών) Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Standing Financial Reporting Interpretations Committee, I.F.R.I.C.), που αποτελείται από 12 μέλη και έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα (Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Π.) υφιστάμενα Δ.Λ.Π., αλλά απαιτούν άμεση διευθέτηση.

Τα Διεθνή Πρότυπα δημιουργήθηκαν και εφαρμόστηκαν, τόσο από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και από λοιπές ανά τον κόσμο χώρες, προκειμένου να υπάρξει μια ομοιόμορφη κατάρτιση των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και να υπάρξει μια πιο αποτελεσματική λειτουργία της οικονομικής μονάδας σε οικονομικό και διοικητικό επίπεδο.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ομοιόμορφη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κρίθηκε αναγκαία κατόπιν ύπαρξης μίας σειράς παραγόντων όπως:

(α) Η παγκοσμιοποίηση στον τομέα της οικονομίας, που οδήγησε σε ριζικές αλλαγές στις οικονομίες όλων των χωρών και κατ' επέκταση και στις επιχειρήσεις αυτών ,

(β) Η αλλαγή στον τρόπο λήψης των επενδυτικών αποφάσεων, που λαμβάνονται πλέον σύμφωνα με την διαθέσιμη πληροφόρηση.

(γ) Η ανάγκη ύπαρξης διεθνών μέτρων σύγκρισης λόγω των αυξημένων απαιτήσεων για ύπαρξη διεθνής και ποιοτικής κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα

Η νομοθέτηση των λογιστικών αρχών και κανόνων στην Ελλάδα έγινε αρχικά με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αλλά και με τον Νόμο 2190/1920 που διέπει τις ανώνυμες εταιρίες και εν συνεχεία ολοκληρώθηκε με τον ισχύοντα νόμο 4308/2014 που διέπει πλέον τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η εφαρμογή των διεθνών προτύπων στην χώρα μας καθιερώθηκε υποχρεωτικά από το 2004 για τις εταιρίες που έχουν μετοχές που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ) και υποχρεούνται στην δημοσίευση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των διεθνών προτύπων.

Η εφαρμογή αυτών των προτύπων προέκυψε ως επιτακτική ανάγκη εξέλιξης της επιστήμης της λογιστικής με την υιοθέτηση του γάλλο – γερμανικού μοντέλου λογιστικής τυποποίησης. Άλλωστε όπως προείπαμε και ανωτέρω η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων συνέβαλλε σε μια ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων έτσι ώστε να γίνεται καλύτερη και πιο ακριβοδίκαιη ενημέρωση των χρηστών μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, δίδεται η επιλογή στους επενδυτές της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τις αντίστοιχες καταστάσεις εταιριών των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε ξένους οίκους.

Εννοιολογικό περιεχόμενο των Δ.Π.Χ.Α. – Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. – Συνοπτικός πίνακας ανάλυσης των Δ.Π.Χ.Α.

Οι λογιστικές αρχές και πολιτικές καθώς και οι λογιστικοί κανόνες περικλείονται και αντικατοπτρίζονται μέσα από τα Δ.Π.Χ.Α., η καθιέρωση των οποίων έχει οδηγήσει σε ομοιομορφία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ενιαία πληροφόρηση των χρηστών τους. Τα Δ.Π.Χ.Α. πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα (εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές κ.λπ.) κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, το γεγονός ότι δεν είναι πολύπλοκα και επικεντρώνονται σε ουσιώδη θέματα τα καθιστά άμεσα και εύκολα εφαρμόσιμα σε πολλές οικονομίες χωρών. Η

Ευρωπαϊκή Ένωση έχοντας αναγνωρίσει τον σπουδαίο ρόλο των Δ.Π.Χ.Α. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών πρότεινε , από το 2005, τα Δ.Π.Χ.Α. να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια αξιών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στη χώρα μας, το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) και από το 1993, το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών Α.Ε. συνέβαλε στη μετάφραση και έκδοση όλων των σε ισχύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών και την ενσωμάτωση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην ελληνική εμπορική νομοθεσία (Κ.Ν. 2 190/1920 κ.λπ.), αλλά και την κατάρτιση του ΕΓΛΣ και των κλαδικών τοιούτων.

Παρακάτω παραθέτουμε τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την πλήρη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.. Εξ αυτών, τα σπουδαιότερα πλεονεκτήματα είναι: 1. Η ομοιόμορφη και συγκρίσιμη πληροφόρηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για όλες τις οικονομικές μονάδες εξασφαλίζει την καλύτερη και ορθότερη λήψη οικονομικών αποφάσεων. 2. Αυτό με την σειρά του προσφέρει ακρίβεια και αξιοπιστία, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και ενισχύει την εμπιστοσύνη των χρηστών των καταστάσεων αυτών σε διεθνές επίπεδο. 3. Επιπλέον η ομοιόμορφη και συγκρίσιμη πληροφόρηση συμβάλλει στην σωστή και αξιόπιστη κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών και του Κρατικού Προϋπολογισμού. 4. Παρέχεται εξοικονόμηση χρόνου και χρημάτων των πολυεθνικών εταιριών λόγω του ότι δεν υπάρχει η ανάγκη να ετοιμάσουν διαφορετικές καταστάσεις σε κάθε χώρα που στεγάζονται οι θυγατρικές αυτών αφού υπάρχει μια ενιαία εφαρμόσιμη πολιτική. 5. Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. μειώνει την ωραιοποίηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. 6. Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. δίδει την πραγματική οικονομική θέση της οικονομικής μονάδας, την πραγματική οικονομική απόδοσή της και τις ταμιακές της ροές. 7. Τα Δ.Π.Χ.Α. είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιριών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές.

Από την άλλη τα σπουδαιότερα μειονεκτήματα έχουν ως εξής: 1. Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών οικονομικών και πολιτισμικών ή θρησκευτικών διαφορών. 2. Μπορεί ο σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να διαφέρει από χώρα σε κάθε χώρα με αποτέλεσμα η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. να καθιστάτε δυσχερής. 3. Τέλος, στην χώρα μας όπου οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν δεσπόζουσα θέση η προσπάθεια εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. παρουσίασε αρκετά προβλήματα κατά την πρώτη τους εφαρμογή με αποτέλεσμα να προκληθούν πολλές δυσπιστίες τόσο για την αναγκαιότητα όσο και για την χρηστικότητα εφαρμογής αυτών.

Στο παρακάτω πίνακα παραθέτουμε ονομαστικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) με το αριθμό του προτύπου και τον τίτλο αυτού:

Πίνακας ΙΙ: ΔΛΠ ΚΑΙ Δ.Π.Χ.Α. ΣΕ ΙΧΥ

Δ.Λ.Π.	**ΤΙΤΛΟΣ Δ.Λ.Π.**
ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις Ταμιακών Ροών
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές , Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού
ΔΛΠ 11	Συμβάσεις Κατασκευής
ΔΛΠ 12	Φόροι Εισοδήματος
ΔΛΠ 16	Ενσώματα Πάγια
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα
ΔΛΠ 19	Παροχές σε Εργαζομένους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
ΔΛΠ 21	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
ΔΛΠ 26	Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία
ΔΛΠ 27	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες
ΔΛΠ 29	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

ΔΛΠ 32	Χρηματοοικονομικά Μέσα : Παρουσίαση
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανα μετοχή
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά
ΔΛΠ 36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία
ΔΛΠ 38	Άυλα Περιουσιάκα Στοιχεία
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε Ακίνητα
ΔΛΠ 41	Γεωργία
Δ.Π.Χ.Α. 1	Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Π.Χ.Α. 2	Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών
Δ.Π.Χ.Α. 3	Συνενώσεις Επιχειρήσεων
Δ.Π.Χ.Α. 4	Ασφαλιστήρια Συμβόλαια
Δ.Π.Χ.Α. 5	Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
Δ.Π.Χ.Α. 6	Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
Δ.Π.Χ.Α. 7	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
Δ.Π.Χ.Α. 8	Λειτουργικοί Τομείς
Δ.Π.Χ.Α. 9	Χρηματοοικονομικά Μέσα
Δ.Π.Χ.Α. 10	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
Δ.Π.Χ.Α. 11	Σχήματα υπό κοινό Ελεγχο
Δ.Π.Χ.Α. 12	Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες Οντότητες
Δ.Π.Χ.Α. 13	Επιμέτρηση Έυλογης Αξίας
Δ.Π.Χ.Α. 14	Αναβαλλόμενοι Λογαριασμοί Ρυθμισμένων Τιμών
Δ.Π.Χ.Α. 15	Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες

Είδη Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οικονομικής μονάδας

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας έχουν ως εξής:

α) Ο Ισολογισμός.

β) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

γ) Η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που παρουσιάζει όλες τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια.

δ) Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

ε) Οι σημειώσεις και επεξηγήσεις σύνταξης και παρουσίασης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Notes).

Παραδοχές σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Για τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να τηρούνται οι παρακάτω παραδοχές:

α) Η αρχή της βιωσιμότητας

β) Η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων

γ) Η αρχή της συνέπειας

δ) Η αρχή της σημαντικότητας και άθροισης

ε) Η αρχή του μη συμψηφισμού

στ) Η αρχή των συγκριτικών πληροφοριών.

Έννοιες – Ορισμοί - Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής των ενσώματων παγίων

Παρακάτω παραθέτουμε τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων καθώς και συναφής ορισμούς αυτών που θα μας χρησιμεύσουν κατά την περαιτέρω ανάλυση μας:

- Ως <u>ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία</u> ορίζονται εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας τα οποία προορίζονται για χρήση στην παραγωγική διαδικασία ή για την παροχή υπηρεσιών ,ακολουθώντας την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, και τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν από αυτήν για πέραν της μίας περιόδου.

- Ως λογιστική αξία ορίζεται η αξία ενός παγίου μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των τυχόν συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του.
- Ως ζημία λόγω μείωσης της αξίας ορίζεται η αξία κατά την οποία η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.
- Ως ανακτήσιμο ποσό ορίζεται το μεγαλύτερο σε αξία ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μετά την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων πώλησης και της αξίας λόγω της χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού.
- Ως εύλογη αξία ορίζεται η αξία που ένα ενσώματο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί σε μια συναλλαγή σε εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με την θέληση τους.
- Ως κόστος ορίζεται η αξία που καταβλήθηκε είτε σε μετρητά είτε σε ταμειακά ισοδύναμα προκειμένου να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο από την οικονομική μονάδα.
- Ως απόσβεση ορίζεται ο συστηματικός μερισμός του αποσβεστέου ποσού του ενσώματου παγίου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.
- Ως αποσβέσιμο ποσό ορίζεται ως η αξία του παγίου στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική του αξία.
- Ως υπολειμματική αξία ορίζεται η εκτιμώμενη αξία που λαμβάνετε από την πώληση μετά την αφαίρεση των όποιων δαπανών διάθεσης και με την προϋπόθεση ότι το πάγιο είναι στην ίδια κατάσταση με αυτήν του τέλους της ωφέλιμης ζωής του.
- Ως ωφέλιμη ζωή ορίζεται το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί από την οικονομική μονάδα.

Σκοπός

Σκοπός είναι ο προσδιορισμός του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και η διευθέτηση θεμάτων όπως η αναγνώριση αυτών , ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας , ο λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων των ενσώματων παγίων καθώς και ο χειρισμός της τυχόν προκύπτουσας ζημίας λόγω μείωσης της αξίας τους.

Πεδίο εφαρμογής

Το πεδίο εφαρμογής επικεντρώνεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων ενώ δεν περιλαμβάνει τις κάτωθι περιπτώσεις:

- Ακίνητα της εταιρίας τα οποία χρησιμοποιούνται από την ίδια προς εκμετάλλευση τους (εκμίσθωση ακινήτων) παρά για χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία, τα οποία και υπάγονται στο ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».
- Στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των διαθέσιμων προς πώληση καθώς αυτά εντάσσονται στο Δ.Π.Χ.Α. 5 – «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες».
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και υπάγονται στο ΔΛΠ 4 « Γεωργία».
- Στοιχεία που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση και αφορούν στο Δ.Π.Χ.Α. 6 « Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων».
- Δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών Δ.Π.Χ.Α. 6 « Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων».

Αναγνώριση των ενσώματων παγίων στοιχείων – Κριτήρια αναγνώρισης

Όπως ισχύει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται όταν :

- Είναι πολύ πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα, δηλαδή όλοι κίνδυνοι και τα οφέλη από την χρήση των παγίων έχουν περιέλθει στην οικονομική μονάδα
- Το κόστος του στοιχείου αυτού έχει την δυνατότητα να επιμετρηθεί με αξιοπιστία είτε στην περίπτωση που το πάγιο έχει προκύψει ως προϊόν ανταλλαγής οπότε και προσδιορίζεται στο κόστος είτε είναι προϊόν ιδιοκατασκευής οπότε και το κόστος του προσδιορίζεται ως αποτέλεσμα των αναλωθέντων υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων.
- Η οικονομική μονάδα έχει τον έλεγχο του στοιχείου αυτού δηλαδή έχει καταβάλει το κόστος για την απόκτηση του και έχει όλα εκείνα τα νόμιμα δικαιολογητικά που τον καθιστούν ως κύριο κάτοχο του παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Έτσι, η οικονομική μονάδα αξιολογεί, με τα παραπάνω κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος των ενσώματων παγίων. Σε αυτό προστίθενται μεταγενέστερα κόστη ως προσθήκες που γίνονται προκειμένου να αντικατασταθεί ένα μέρος του παγίου ή να βελτιωθεί – συντηρηθεί αυτό. Τμήματα των παγίων στοιχείων μπορεί να χρήζουν αντικατάστασης σε τακτά χρονικά διαστήματα. Το κόστος αντικατάστασης αυτών των τμημάτων θα πρέπει να αναγνωρίζεται στην λογιστική αξία του παγίου με την προϋπόθεση ότι πληρούνται

πάντα οι αρχές αναγνώρισης του ως ενσώματο πάγιο. Από την άλλη, γίνεται αντιληπτό ότι τυχόν κόστη επισκευής και συντήρησης δεν αναγνωρίζονται στην λογιστική αξία του παγίου στοιχείου. Τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται ως έξοδα και καταχωρούνται στις «Επισκευές και συντηρήσεις» και επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας .Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να συμπεριλάβει στην λογιστική αξία του παγίου τόσο τα αρχικά κόστη όσο και τα μεταγενέστερα κόστη αρκεί τα κόστη αυτά να πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων σε περίπτωση που δεν πληρούν τις ανωτέρω προϋποθέσεις τα κόστη αυτά θα πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

Στοιχεία κόστους

Κατά την αρχική τους αναγνώριση τα ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται στο κόστος τους. Ως κόστος ορίζεται η τιμή αγοράς του ενσώματου παγίου προσαυξημένη με τα τυχόν έξοδα που κρίνονται απαραίτητα προκειμένου το πάγιο να τεθεί σε λειτουργία. Πιο συγκεκριμένα, τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος κτήσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Κόστος αγοράς (τιμολογιακή αξία που καταβλήθηκε κατά την αγορά του παγίου)
- Δασμοί εισαγωγής, παρεχόμενες εκπτώσεις και μειώσεις τιμών
- Διάφορα κόστη τα οποία συντελούν προκειμένου να μπορεί να περιέλθει το πάγιο σε χρήση
- Διάφορα κόστη συναρμολόγησης - αποσυναρμολόγησης, μετακίνησης, παράδοσης και εγκατάστασης

Αντιθέτως, δεν θεωρούνται κόστη ενός παγίου στοιχείου και κατά συνέπεια δεν κεφαλαιοποιούνται :

- το κόστος για το άνοιγμα μίας νέας οικονομικής μονάδας,
- τα κόστη για την παρουσίαση ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (π.χ. κόστος διαφήμισης και προωθητικές δραστηριότητες),
- το κόστος για την έναρξη νέας παραγωγικής διαδικασίας σε νέα τοποθεσία
- διοικητικά και λοιπά γενικά κόστη
- αρχικές λειτουργικές ζημίες
- τα τυχόν κόστη επανεγκατάστασης

Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Όπως προαναφέραμε και ανωτέρω κατά την ανάλυση μας για τα ενσώματα πάγια, βάσει των όσων ορίζονται στα Ε.Λ.Π.., ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί ως προϊόν ανταλλαγής του με άλλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Κατά την ανταλλαγή των περιουσιακών στοιχείων, βάσει των όσων ορίζονται από τα Δ.Π.Χ.Α., το κόστος επιμετράτε στην εύλογη αξία του παγίου που αποκτήθηκε το οποίο είναι το άθροισμα της εύλογης αξίας του παγίου που παραχωρήθηκε συν την διαφορά , είτε θετική είτε αρνητική, στα μετρητά που καταβλήθηκαν προκειμένου να αποκτηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία η ανταλλαγή στερείται εμπορικής βάσης ή δεν μπορεί να προσδιοριστεί η εύλογη αξία ούτε του αποκτηθέντος ούτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Στην περίπτωση της μερικής ανταλλαγής η οικονομική μονάδα πέραν της ανταλλαγής του περιουσιακού στοιχείου καταβάλει την όποια διαφορά σε χρηματικά διαθέσιμα (μετρητά) προκειμένου να αποκτήσει το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα:

Η εταιρία «Ποσειδώνας Α.Ε.» αγόρασε ένα μεταφορικό μέσο αξίας € 9.000. Πλήρωσε € 8.000 μετρητά και το υπολειπόμενο ποσό καλύφθηκε από την ανταλλαγή με ένα παλιό μεταφορικό μέσο της εταιρίας.

Κατά την καταβολή των μετρητών θα γίνει η εγγραφή:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ	8.000	
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		8.000

Κατά την ανταλλαγή του μεταφορικού μέσου θα γίνει η εγγραφή:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ	1.000	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ		1.000

Αρχική Αναγνώριση

Όπως προαναφέραμε ένα ενσώματο πάγιο αποτελείται από την τιμή του μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Σε πολλές των περιπτώσεων το πάγιο μπορεί να προκύψει ως προϊόν ανταλλαγής με ένα μη νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού. Σε αυτήν την περίπτωση το ενσώματο πάγιο αποτιμάται στην εύλογη αξία, εκτός των περιπτώσεων που η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία ή των περιπτώσεων που η συναλλαγή δεν έχει εμπορική υπόσταση.

Μεταγενέστερη Αναγνώριση

Η αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική τους αναγνώριση μπορεί να γίνει:

- Στο κόστος κτήσης: Το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις μείον κάθε πιθανή σωρευμένη ζημιά απομείωσης που έχει υποστεί το περιουσιακό στοιχείο.
- Στην αναπροσαρμοσμένη αξία: Το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του η οποία είναι η εύλογη αξία στην ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και πιθανές ζημιές απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα προκειμένου η αξία του παγίου να προσεγγίζει την αξία που θα έπαιρνε αν η οικονομική μονάδα χρησιμοποιούσε την εύλογη αξία κατά την λήξη της περιόδου αναφοράς.

Βασική προϋπόθεση για την χρησιμοποίηση του μοντέλου της αναπροσαρμογής είναι να υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού της εύλογης αξίας με τον ορθότερο και πιο αξιόπιστο τρόπο κάτι το οποίο συνιστά προσδιορισμό από εξειδικευμένους επαγγελματίες. Η συχνότητα του προσδιορισμού της εύλογης αξίας εξαρτάται από την μεταβλητότητα που παρουσιάζουν οι σχετικές τιμές. Όταν η εύλογη αξία του αναπροσαρμοσμένου στοιχείου διαφέρει αρκετά από την λογιστική του αξία τότε κρίνεται αναγκαία μια αναπροσαρμογή. Έτσι σε περιπτώσεις με ασήμαντη μεταβολή η ετήσια αναπροσαρμογή δεν κρίνεται αναγκαία και η οικονομική μονάδα μπορεί να προβαίνει σε αναπροσαρμογές κάθε τρία με πέντε έτη.

Εξίσου σημαντικό είναι όταν η οικονομική μονάδα επιλέγει το μοντέλο της εύλογης αξίας τότε θα πρέπει όλη η κατηγορία στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται με την ίδια μεθοδολογία και να μην γίνεται επιλεκτική εφαρμογή. Δηλαδή, αν για παράδειγμα, επιλεγεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της αναπροσαρμογής για τα κτίρια , αυτή δεν θα εφαρμοστεί σε ένα μόνο κτίριο , που μπορεί ίσως να ενδιαφέρει περισσότερο την

οικονομική μονάδα, αλλά στο σύνολο των κτιριακών εγκαταστάσεων της οικονομικής μονάδας. Ωστόσο, είναι δυνατόν , μία κατηγορία παγίων να αναπροσαρμόζεται σταδιακά με την προϋπόθεση ότι η αναπροσαρμογή ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και συνάδει με τα τρέχοντα δεδομένα.

Προκειμένου η οικονομική μονάδα να λογιστικοποιήσει και να εφαρμόσει την μέθοδο της αναπροσαρμογής επί ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να επιλέξει κάποιον από τους κάτωθι τρόπους:

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

Ο λογιστικός χειρισμός τις προκύψασας διαφοράς μεταξύ της λογιστικής και της αναπροσαρμοσμένης αξίας, εφόσον αφορά σε πλεόνασμα, μεταφέρεται απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και κατόπιν μεταφέρεται σωρευτικά στο κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων ως «Αποθεματικό αναπροσαρμογής». Τελικώς η διαφορά αυτή μεταφέρεται σταδιακά στα «Κέρδη εις νέον» είτε μέσω της απόσβεσης του εν λόγω παγίου και πιο συγκεκριμένα μέσω της διαφοράς αναπροσαρμογής όπως αυτή προκύπτει μέσω της διαφοράς μεταξύ απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία και απόσβεσης στην αρχική αξία του παγίου είτε συνολικά κατά την πώληση ή απόσυρση του παγίου. Σε καμία εκ των δύο ανωτέρω περιπτώσεων δεν επιτρέπεται στην οικονομική μονάδα η απευθείας μεταφορά του «Αποθεματικού αναπροσαρμογής» στα αποτελέσματα της περιόδου αλλά η μεταφορά γίνεται μόνο μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι εφόσον μία αύξηση της λογιστικής αξίας, προκύψασα από αναπροσαρμογή, αναστρέφει προηγούμενη ζημιά απομείωσης του παγίου, που είχε μεταφερθεί στα αποτελέσματα, αυτή θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο στο αποτέλεσμα της περιόδου.

Στην περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη αξία μειώνει την λογιστική αξία του παγίου τότε η μεταβολή αναγνωρίζεται ως ζημία στα αποτελέσματα της περιόδου. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση που η αναπροσαρμογή αναστρέφει προηγούμενη αύξηση που είχε μεταφερθεί στο «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» όπου η μείωση θα πρέπει να μεταφερθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της «Κατάστασης Συνολικών Εσόδων» και να μειώσει, κατά αυτόν τον τρόπο, το «Αποθεματικό αναπροσαρμογής».

Αναπροσαρμογή παγίου στοιχείου μετά από προηγούμενη αύξηση της λογιστικής του αξίας

Όπως αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο στην περίπτωση που η αξία του παγίου εκτιμηθεί μεγαλύτερη της λογιστικής αξίας τότε η αύξηση αναπροσαρμόζει τόσο την λογιστική αξία του παγίου όσο και το «Αποθεματικό αναπροσαρμογής». Στην συνέχεια αν προκύψει ότι συντρέχουν λόγοι μείωσης της αξίας του παγίου τότε ο λογαριασμός «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» θα μειωθεί κατά το ποσό με το οποίο είχε αναπροσαρμοστεί η αξία του παγίου και θα γίνει μεταφορά αυτού στα λοιπά συνολικά έσοδα ενώ η υπολειπόμενη διαφορά θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα της περιόδου.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Αθηνά Α.Ε.» απέκτησε την 1/1/Χ5 ένα οικόπεδο αξίας € 4.000. Η εύλογη αξία την 1/1/20Χ6 ήταν € 4.200 ,την 1/1/20Χ7 ήταν € 4.000 και την 1/1/20Χ8 ήταν € 3.700. Πως θα καταχωρηθούν οι διαφορές αναπροσαρμογής στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας;

α. Στην χρήση 20Χ6 υπάρχει αύξηση της αξίας του παγίου € 200, με την οποία θα χρεωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΟΙΚΟΠΕΔΟ	200	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		200

β. Στην χρήση 20Χ7 υπάρχει μείωση της αξίας των παγίων κατά € 200 με την οποία θα χρεωθεί ο λογαριασμός του αποθεματικού αναπροσαρμογής και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του παγίου:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	200	
ΟΙΚΟΠΕΔΟ		200

γ. Το έτος 20Χ8 υπάρχει περαιτέρω μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου από την αποτίμηση κατά € 300. Με το ποσό των € 200 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 € 100 τα πάγια στοιχεία.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	200	
ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	100	
ΟΙΚΟΠΕΔΟ		300

Αναπροσαρμογή παγίου στοιχείου μετά από προηγούμενη μείωση της λογιστικής του αξίας

Από την άλλη όταν έχει προηγηθεί μείωση της αξίας σε προηγούμενη περίοδο τότε μία επιπλέον μείωση της αξίας θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα της περιόδου. Εν συνεχεία, αν η λογιστική αξία του παγίου αυξηθεί μετά από προηγούμενη μείωση τότε το ποσό της αύξησης θα αναγνωριστεί στο αποτέλεσμα της περιόδου κατά την έκταση που αναστρέφει την προηγούμενη υποτίμηση. Η όποια επιπλέον διαφορά μεταφέρεται απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και εμφανίζεται σωρευτικά στο «Αποθεματικό αναπροσαρμογής»

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Αθηνά Α.Ε.» απέκτησε την 1/1/Χ5 ένα οικόπεδο αξίας € 4.000. Η εύλογη αξία την 1/1/20Χ6 εκτιμήθηκε στα € 3.800 ενώ την 1/1/20Χ7 εκτιμήθηκε στα € 4.200. Πως θα καταχωρηθούν οι διαφορές αναπροσαρμογής στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας;

α. Όπως παρατηρούμε στην χρήση 20Χ6 έχουμε μία μείωση της αξίας του παγίου κατά € 200, με την οποία θα πιστωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα χρεωθούν τα αποτελέσματα:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ	200	
ΟΙΚΟΠΕΔΟ		200

β. Στην επόμενη χρήση 20Χ7 υπάρχει αύξηση της αξίας του παγίου κατά € 400 με την οποία θα χρεωθεί ο λογαριασμός του παγίου και θα πιστωθεί η αναλογία της προηγούμενης αξίας

ως κέρδος από την αύξηση της αξίας του παγίου ενώ η υπολειπόμενη αξία θα καταχωρηθεί ως αποθεματικό αναπροσαρμογής:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΟΙΚΟΠΕΔΟ	400	
ΚΕΡΔΟΣ ΛΟΓΩ ΑΥΞΗΣΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΟΥ		200
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		200

Αποσβέσεις

Αρχικά, μια οικονομική μονάδα θα πρέπει να κατανείμει το κόστος, που αρχικά αναγνώρισε για ένα περιουσιακό στοιχείο, στα σημαντικά μέρη που το απαρτίζουν και να αποσβένει ξέχωρα το κάθε ένα μέρος. Έτσι, έχει την δυνατότητα να αποσβένει ξεχωριστά μέρος ενός περιουσιακού της στοιχείου αν κρίνει ότι αυτό θα πρέπει να αποσβεστεί ξεχωριστά λόγω σημαντικής αξίας του στοιχείου. Για παράδειγμα , ένα αεροσκάφος μπορεί να αποσβεστεί με συντελεστή απόσβεσης διαφορετικό από αυτόν που θα αποσβεστούν οι μηχανές του αεροσκάφους. Από την άλλη , υπάρχει και η περίπτωση ένα σημαντικό μέρος ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου να έχει ωφέλιμη ζωή και να χρησιμοποιεί μέθοδο απόσβεσης κοινή με ένα άλλο σημαντικό μέρος του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση τα κοινά αυτά μέρη του ενσώματου παγίου μπορούν να ομαδοποιηθούν και να προσδιοριστεί από κοινού η απόσβεση τους.

Οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται στο αποτέλεσμα κάθε περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί πως υπάρχουν περιπτώσεις που τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται σε άλλα στοιχεία του ενεργητικού. Σε αυτή την περίπτωση, η απόσβεση αυτού του περιουσιακού στοιχείου είναι πλέον τμήμα του κόστους του άλλου στοιχείου του ενεργητικού και περιλαμβάνεται στην δική του λογιστική αξία. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων συμπεριλαμβάνεται στο κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων.

Αποσβέσιμο ποσό – ωφέλιμη ζωή

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου ξεκινά όταν αυτό καθίσταται διαθέσιμο προς χρησιμοποίηση για τους σκοπούς για τους οποίους έχει αγοραστεί από την οικονομική μονάδα και σταματά όταν αυτό έχει ενταχθεί στην κατηγορία των διαθέσιμων προς πώληση ή

όταν διαγραφεί (αποσυρθεί ή διατεθεί). Αντιθέτως, η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου δεν σταματά όταν αυτό τεθεί σε αδράνεια εκτός αν είναι πλήρως αποσβεσμένο.

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να κατανέμει το αποσβέσιμο ποσό του συστηματικά κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Στο τέλος κάθε χρήσης, η οικονομική μονάδα θα πρέπει να εξετάζει τόσο την υπολειμματική αξία του παγίου όσο και την ωφέλιμη ζωή του. Στην περίπτωση που κατά τον ετήσιο αυτό έλεγχο η οικονομική μονάδα διαπιστώσει πως υπάρχουν αλλαγές στην εκτίμηση της λογιστικής αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να προσδιορίσει την νέα αξία και να προβεί σε αλλαγή των λογιστικών εκτιμήσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμηκυνθεί με την προσθήκη νέων μερών επ' αυτού , κάτι το οποίο επιτυγχάνεται με μεταγενέστερες δαπάνες που προσδοκούν στο να βελτιώσουν την παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου και να επιμηκύνουν την ωφέλιμη ζωή του. Πέραν αυτού , η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καθοριστεί από μεταβολές που συμβαίνουν στην αγορά (πρόοδος της τεχνολογίας, νέα πιο εξελιγμένα είδη κλπ) οι οποίες καταστούν το περιουσιακό στοιχείο ξεπερασμένο όποτε και εμμέσως να κρίνεται αναγκαία η αλλαγή του. Λοιποί παράγοντες που προσδιορίζουν στην ωφέλιμη ζωή ενός παγίου είναι και η αναμενόμενη φθορά που επέρχεται από την χρήση του παγίου στοιχείου (μέγιστη δυνατή χρήση του παγίου στην παραγωγή, φυσική φθορά κλπ) καθώς και η τυχόν αλλαγές ή και βελτιώσεις στην παραγωγή.

Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης και βασίζεται στην εμπειρία την οποία έχει αποκτήσει η οικονομική μονάδα . Αξίζει να σημειωθεί ότι σε πολλές των περιπτώσεων η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική του ζωή. Κάτι τέτοιο συμβαίνει όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει μια πολιτική διάθεσης των περιουσιακών της στοιχείων σε καθορισμένο χρόνο.

<u>Παράδειγμα</u>

Η εταιρία «Αφροδίτη Α.Ε.» αγόρασε την 01/01/20Χ7 μηχάνημα αξίας κτήσης € 2.000 . Η ωφέλιμη ζωή του παγίου εκτιμήθηκε στα 5έτη και η εταιρία χρησιμοποιεί την σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Κατόπιν ελέγχου και εκτιμήσεως της ωφέλιμης ζωής του παγίου η διοίκηση της οικονομικής μονάδας έκρινε ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου την 01/01/20Χ9 ανέρχεται σε 8 έτη. Ποιες θα είναι οι αποσβέσεις που θα λογίσει η οικονομική μονάδα στις οικονομικές της καταστάσεις την χρήση 20Χ9;

Η αρχική εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανέρχονταν στα 5 έτη οπότε και ο συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει ανέρχεται σε 20%.
Για τις χρήσεις 20Χ7 – 20Χ8 θα λογιστούν συνολικές αποσβέσεις ποσού € 200.000 Χ 20% Χ 2 έτη = € 80.000.
Συνεπώς, η λογιστική αξία κατά την 31/12/20Χ8 ανέρχεται σε € 120.000.
Η μεταγενέστερη εκτίμηση του 20Χ9 προσδιορίστηκε στα 8 έτη. Συνεπώς, στην επόμενη χρήση 20Χ9 θα λογιστούν αποσβέσεις ποσού € 120.000/ 8 έτη = € 15.000.

Ο προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής στην περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο είναι κτίριο και η οικονομική μονάδα κατέχει και το οικόπεδο θα πρέπει να γίνεται ξεχωριστά. Έτσι, η οικονομική μονάδα θα πρέπει να διαχωρίσει την αξία του οικοπέδου και του κτιρίου προκειμένου να τα διαχειριστεί ξεχωριστά προκειμένου η αξία του οικοπέδου να μην επηρεάζει την ωφέλιμη ζωή του κτιρίου. Τα οικόπεδα έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Εξαίρεση αποτελούν οικόπεδα που θεωρούνται λατομεία , ορυχεία κλπ που έχουν περιορισμένοι ωφέλιμη ζωή οπότε και αποσβένονται έτσι ώστε να αντανακλούν τα οφέλη που αποκομίζονται από την χρήση τους.

Μέθοδοι απόσβεσης

Η οικονομική μονάδα έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την μέθοδο απόσβεσης που αντιπροσωπεύει και αντανακλά καλύτερα το περιουσιακό στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα πάγιο στοιχείο θα πρέπει να επανεξετάζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα από την οικονομική μονάδα προκειμένου αυτή να έχει τη δυνατότητα να τροποποιήσει την μέθοδο απόσβεσης (αλλαγή λογιστικής εκτίμησης) αν τυχόν αυτή δεν αντανακλά τα νέα οφέλη για το πάγιο περιουσιακό στοιχείο.
Οι μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια οικονομική μονάδα έχουν ως εξής:

1) Σταθερή μέθοδος: με την σταθερή μέθοδο η απόσβεση γίνεται με ένα σταθερό ποσό καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, οπότε και το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης είναι σταθερό.
2) Φθίνουσα μέθοδος: με την φθίνουσα μέθοδο το πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται σταθερά αλλά τα πρώτα έτη χρησιμοποίησης του παγίου έχουν μεγαλύτερη επιβάρυνση, σε σχέση με τα μεταγενέστερα έτη λόγω εντονότερης χρήσης του παγίου κατά τα πρώτα έτη, οπότε και το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα μειώνεται με τα χρόνια.

3) Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων: με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων η οικονομική μονάδα αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο ανάλογα με την χρήση του στην παραγωγική διαδικασία , οπότε και τα αποτελέσματα της χρήσης επιβαρύνονται διαφορετικά από χρήση σε χρήση.

Παράδειγμα:

Η εταιρεία «Δίας 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 5 έτη. Μετά την παρέλευση των πέντε ετών το μηχάνημα θα πουληθεί έναντι ποσού €2.000. Ο βαθμός χρήσης του μηχανήματος σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές του και το πρόγραμμα συντηρήσεων της εταιρείας είναι ο ακόλουθος:

ΕΤΟΣ	**ΧΡΗΣΗ (ΗΜΕΡΕΣ)**
1	200
2	100
3	100
4	150
5	40

1. Οι αποσβέσεις με την ευθεία μέθοδο έχουν ως εξής:

(17.000 – 2.000) / 5 = 3.000 €

ΕΤΟΣ	**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**	**ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ**
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

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

ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
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	4.1669	35%	1.633	3.035
5	3.035	35%	1.035	2.000

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

ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ
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
ΣΥΝΟΛΟ		**590**	**100%**	**15.000**

Μείωση λογιστικής αξίας – Ζημίες απομείωσης

Όπως προαναφέραμε η οικονομική μονάδα θα πρέπει να προβαίνει σε έλεγχο της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων σε τακτά χρονικά διαστήματα προκειμένου να αποκλείσει τυχόν ζημίες απομείωσης που μπορεί να προκύψουν από τυχόν μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου . Με τον όρο ζημία απομείωσης εννοούμε το ποσό εκείνο κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό αυτού. Ως ανακτήσιμο ποσό θεωρείται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τα έξοδα πώλησης του και της αξίας χρήσης του. (Δ.Λ.Π.36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»)

Σε μερικές των περιπτώσεων η ζημία απομείωσης μπορεί να επέλθει από ένα τρίτο μέρος που μπορεί να αποζημιώσει την οικονομική μονάδα για την ζημία απομείωσης. Αυτές οι αποζημιώσεις από τρίτα μέρη, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο αποτέλεσμα της περιόδου όταν οι αποζημιώσεις καταστούν απαιτητές. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν η

αποζημίωση από ασφαλιστικές εταιρίες για ασφάλεια πυρός, ασφάλεια για φυσικές καταστροφές κλοπές κλπ ή αποζημίωση από το κράτος για απαλλοτρίωση γης για κατασκευή αυτοκινητόδρομου κλπ.

Διαγραφή – Ημερομηνία διαγραφής

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο απαλείφεται όταν εκποιείται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την εκμετάλλευση του (τίθεται προς απόσυρση). Το αποτέλεσμα αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και προορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος από την διάθεση και της λογιστικής αξίας εκτός αν η διάθεση είναι πώληση ή επανεκμίσθωση. Το αποτέλεσμα από την αποαναγνώριση του παγίου δεν θα πρέπει να περιλαμβάνεται στον κύκλο εργασιών της οικονομικής μονάδας.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα είχε ένα περιουσιακό στοιχείο με σκοπό την εκμετάλλευση του και την εισροή εσόδων από την εκμίσθωση του (ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα») η τυχόν επιθυμία για πώληση κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο ως «Απόθεμα» , μόλις πάψει η μίσθωση και χαρακτηριστεί ως «Διαθέσιμο προς πώληση». Το αποτέλεσμα (κέρδος) που θα προκύψει από την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως έσοδο.

Η εισπρακτέα αμοιβή που προκύπτει κατά την διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχικά αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία της. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της αμοιβής και της ισοδύναμης αξίας της τοις μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδα τόκων.

Στην περίπτωση που στα Ίδια Κεφάλαια υπάρχει το κονδύλιο «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» που έχει δημιουργηθεί ως αποτέλεσμα προηγούμενης ανατίμησης περιουσιακού στοιχείου που πουλήθηκε , τότε η αξία αυτή θα αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και θα μεταφερθεί απευθείας στα Ιδοα Κεφάλαια στο κονδύλι «Κέρδη εις νέον» .

Η ημερομηνία διαγραφής καθορίζεται από τα όσα ορίζονται στο ΔΛΠ 18 «Έσοδα» βάσει του οποίου ένα έσοδο αναγνωρίζεται όταν πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- Η οικονομική μονάδα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός στοιχείου. Στις περισσότερες των περιπτώσεων αυτό συμβαίνει με την μεταβίβαση του τίτλου ιδιοκτησίας.
- Η οικονομική μονάδα παύει να έχει την διαχείριση του πωληθέντος στοιχείου και πλέον δεν διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο επ' αυτού.
- Η συναλλαγή είναι πιθανό να αποδώσει οικονομικά οφέλη στην οικονομική μονάδα.
- Τα υποτιθέμενα κόστη της συναλλαγής μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Αναβαλλόμενος φόρος

Ως αναβαλλόμενος φόρος ορίζεται η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου του ενεργητικού και της λογιστικής αξίας αυτού. Κατ' ουσία, ο αναβαλλόμενος φόρος είναι το ποσό του φόρου που η οικονομική μονάδα θα πληρώσει ή θα εισπράξει στο μέλλον και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές. Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (κερδών) για αποσβέσεις (και γενικότερα για έξοδα) προκύπτει αν πολλαπλασιάσουμε το ποσοστό φορολογίας της συγκεκριμένης μορφής της επιχείρησης με τη διαφορά στα κέρδη εξαιτίας της καταχώρησης της δαπάνης με τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. .

Στα ενσώματα πάγια οι αναβαλλόμενοι φόροι προκύπτουν στις κάτωθι περιπτώσεις:

- Όταν οι συντελεστές απόσβεσης που έχει επιλέξει η οικονομική μονάδα διαφοροποιούνται από τους αντίστοιχους για τον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων , η λογιστική αξία του παγίου διαφοροποιείται από την αντίστοιχη φορολογική του αξία.
- Όταν η οικονομική μονάδα προβαίνει σε αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προκύπτει διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης.

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις είναι υψηλότερες των λογιστικών προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σε αυτή την περίπτωση η διαφορά μεταξύ των φορολογικών και των λογιστικών αποσβέσεων:

1) Ενόσω διενεργούνται ταυτόχρονα φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις , η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται.
2) Για το χρονικό διάστημα που η οικονομική μονάδα διενεργεί λογιστικές αποσβέσεις , μετά το τέλος των φορολογικών αποσβέσεων , η υποχρέωση μειώνεται.
3) Μετά την ολοκλήρωση και των λογιστικών αποσβέσεων η διαφορά μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων εξισώνεται.

<u>Παράδειγμα:</u>

Η επιχείρηση «Ρέα Α.Ε.» την 01/01/20Χ9 προέβη στην αγορά ενός μηχανήματος αξίας 100.000 € για το οποίο εκτιμά πως η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 10 έτη, οπότε και ο προκύπτον συντελεστής απόσβεσης ανέρχεται σε 10%. Από την άλλη, ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης ανέρχεται σε 20% αφού η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 5 έτη. Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 20Χ9 ανέρχεται σε 25%.Να προσδιοριστεί η αναβαλλόμενη φορολογία και οι λογιστικές εγγραφές αυτής.

Κατά την 20Χ9 η αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος έχει ως εξής:

	Λογιστική Αξία	**Φορολογική Αξία**
Αξία Κτήσης Μηχανήματος	100.000	100.000
Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	10.000	20.000
Αναπόσβεστη Αξία	90.000	80.000

Διαπιστώνουμε λοιπόν ότι στο τέλος της πρώτης χρήσης η προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ανέρχεται σε 10.000 € ενώ η αναβαλλόμενη φορολογία της χρήσης ανέρχεται σε 90.000-80.000 =10.000 *25% =2.500 €. Η εγγραφή που θα γίνει στα βιβλία της επιχείρησης για τα πέντε πρώτα έτη θα έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	**ΧΡΕΩΣΗ**	**ΠΙΣΤΩΣΗ**
Αναβαλλόμενος Φόρος (έξοδο)	2.500	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		2.500

Ενώ η αντίστοιχη εγγραφή από το έκτο έως το δέκατο έτος θα έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	**ΧΡΕΩΣΗ**	**ΠΙΣΤΩΣΗ**
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	2.500	
Αναβαλλόμενος Φόρος (έσοδο)		2.500

Παρακάτω παραθέτουμε τον πίνακα με την εξέλιξη του αναβαλλόμενου φόρου και την επίδραση στα αποτελέσματα για την επόμενη δεκαετή λειτουργία της επιχείρησης:

Έτος	**Λογιστική Αξία**	**Φορολογική Βάση**	**Διαφορά**	**Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση**	**Αποτέλεσμα στην χρήση κέρδος/(ζημία)**
20Χ9	90.000	80.000	10.000	2.500	(2.500)
20Χ0	80.000	60.000	20.000	5.000	(2.500)
20Χ1	70.000	40.000	30.000	7.500	(2.500)
20Χ2	60.000	20.000	40.000	10.000	(2.500)
20Χ3	50.000	-	50.000	12.500	(2.500)

20X4	40.000	-	40.000	10.000	2.500
20X5	30.000	-	30.000	7.500	2.500
20X6	20.000	-	20.000	5.000	2.500
20X7	10.000	-	10.000	2.500	2.500
20X8	-	-	-	-	2.500

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες των λογιστικών προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Σε αυτή την περίπτωση ενόσω η οικονομική μονάδα διενεργεί τις φορολογικές αποσβέσεις, μετά το τέλος των λογιστικών αποσβέσεων, η δημιουργούμενη απαίτηση μεταφέρεται σταδιακά στα αποτελέσματα της χρήσης.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Δήμητρα Α.Ε.» την 2/1/200Χ αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000€ με παραγωγική διάρκεια ζωής 4 χρόνια. Το ποσοστό απόσβεσης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι 15%, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι 25%. Να υπολογίσετε τις αποσβέσεις με τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. και τον αναβαλλόμενο φόρο, αν το ποσοστό φορολογίας είναι 25%.

Κατά τα Ε.Λ.Π. ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15% επομένως οι αποσβέσεις θα είναι: 100.000 x 15% = 15.000 €

Κατά Δ.Λ.Π. ο συντελεστής απόσβεσης είναι 25% επομένως οι αποσβέσεις θα είναι: 100.000 x 25% =25.000 €

Παρατηρούμε ότι οι αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι μεγαλύτερες κατά 25.000 – 15.000 = 10.000€. Επομένως με τα Δ.Λ.Π. θα έχουμε λιγότερα κέρδη 10.000 €. Άρα ο αναβαλλόμενος φόρος είναι: 25% x 10.000 = 2.500 €.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Ήφαιστος Α.Ε.» την 01/01/20Χ9 προέβη στην αγορά ενός μηχανήματος αξίας 100.000 € για το οποίο εκτιμά πως η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 5 έτη, οπότε και ο προκύπτον συντελεστής απόσβεσης ανέρχεται σε 20%. Από την άλλη, ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης ανέρχεται σε 10% αφού η ωφέλιμη ζωή του ανέρχεται σε 10 έτη. Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 20Χ9 ανέρχεται σε 25%.Να προσδιοριστεί η αναβαλλόμενη φορολογία και οι λογιστικές εγγραφές αυτής.

Κατά την 20Χ9 η αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος έχει ως εξής:

	Λογιστική Αξία	Φορολογική Αξία
Αξία Κτήσης Μηχανήματος	100.000	100.000
Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	20.000	10.000
Αναπόσβεστη Αξία	80.000	90.000

Διαπιστώνουμε λοιπόν ότι στο τέλος της πρώτης χρήσης η προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ανέρχεται σε 10.000 € ενώ η αναβαλλόμενη φορολογία της χρήσης ανέρχεται σε 80.000-90.000 =10.000 *25% =2.500 €. Η εγγραφή που θα γίνει στα βιβλία της επιχείρησης για τα πέντε πρώτα έτη θα έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	2.500	
Αναβαλλόμενη φόροι (έσοδα)		2.500

Ενώ η αντίστοιχη εγγραφή από το έκτο έως το δέκατο έτος θα έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενη φόροι έξοδα	2.500	
Αναβαλλόμενος φορολογική απαίτηση		2.500

Παρακάτω παραθέτουμε τον πίνακα με την εξέλιξη του αναβαλλόμενου φόρου και την επίδραση στα αποτελέσματα για την επόμενη δεκαετή λειτουργία της επιχείρησης:

Έτος	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση	Διαφορά	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	Αποτέλεσμα στην χρήση κέρδος/(ζημία)
20X9	80.000	90.000	-10.000	2.500	2.500
20X0	60.000	80.000	-20.000	5.000	2.500
20X1	40.000	70.000	-30.000	7.500	2.500
20X2	20.000	60.000	-40.000	10.000	2.500
20X3	-	50.000	-50.000	12.500	2.500
20X4	-	40.000	-40.000	10.000	(2.500)
20X5	-	30.000	-30.000	7.500	(2.500)
20X6	-	20.000	-20.000	5.000	(2.500)

20X7	-	10.000	-10.000	2.500	(2.500)
20X8	-	-	-	-	(2.500)

Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων στοιχείων του Ενεργητικού η οικονομική μονάδα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις:

- Τις βάσεις αποτίμησης της λογιστικής αξίας των παγίων πριν από τις αποσβέσεις.
- Τις μέθοδοι απόσβεσης.
- Την ωφέλιμη ζωή των παγίων στοιχείων.
- Τους συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν.
- Την προ των αποσβέσεων λογιστική αξία και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά την έναρξη και κατά την λήξη της χρήσεως.
- Την υπολειμματική αξία των παγίων καθώς και μία συμφωνία της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους της χρήσεως, η οποία να εμφανίζει:
    - Τις προσθήκες και βελτιώσεις
    - Τις εκποιήσεις
    - Τις αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων
    - Τις αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές των παγίων
    - Τις ζημιές λόγω υποτίμησης που περιλαμβάνονται στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως
    - Τις αναστροφές ζημιών υποτίμησης στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως
    - Τις αποσβέσεις
    - Τις συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή αλλοδαπής δραστηριότητας στο εγχώριο νόμισμα ή την μετατροπή από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα.
    - Διάφορες άλλες μεταβολές
- Τις δαπάνες των ενσώματων παγίων στοιχείων που είναι υπό κατασκευή
- Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την αγορά ενσώματων παγίων στοιχείων.
- Την λογιστική μέθοδο των εκτιμώμενων εξόδων αποκαταστάσεως του χώρου των παγίων στοιχείων.
- Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους των ενσώματων παγίων, τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση τυχόν δανεικών υποχρεώσεων.

- Το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους (η οποία περιλαμβάνεται στα κέρδη ή τις ζημιές) για πάγια στοιχεία, η αξία των οποίων έχει μειωθεί ή χαθεί ή τα πάγια έχουν εγκαταλειφθεί και δεν γνωστοποιείται η αποζημίωση χωριστά στις λογιστικές καταστάσεις.
- Για τα ενσώματα πάγια στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα πρέπει να γνωστοποιούνται και τα εξής:
    - Η χρησιμοποιηθείσα βάση αναπροσαρμογής.
    - Η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή.
    - Εάν η αναπροσαρμογή έγινε με εκτίμηση της εύλογης αξίας από ανεξάρτητο εκτιμητή.
    - Οι δείκτες που έχουν χρησιμοποιηθεί για να υπολογισθεί οποιοδήποτε κόστος αντικαταστάσεως.
    - Η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων αν δεν είχε γίνει αναπροσαρμογή στην αξία τους και η αποτίμηση είχε γίνει στο κόστος κτήσης.
    - Το υπόλοιπο των λογαριασμού «αποθεματικό αναπροσαρμογής» η κίνηση αυτού μέσα στη χρήση και το ποσό που έχει μεταφερθεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως.
    - Οποιοσδήποτε περιορισμούς στην διάθεση του «αποθεματικού αναπροσαρμογής» στους μετόχους.
    - Οι μέθοδοι και σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση στην εύλογη αξία.
- Η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων στοιχείων που βρίσκονται σε προσωρινή αδράνεια. Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων που βρίσκονται ακόμα σε χρήση.
- Η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται για εκποίηση.
- Η εύλογη αξία των παγίων στοιχείων τα οποία έχουν καταχωρηθεί στο κόστος κτήσης, όταν η εύλογη αξία είναι εντελώς διαφορετική από την λογιστική αξία.
- Το ποσό των μακροχρόνιων δανείων, τα οποία βασίζονται σε προσημειώσεις και υποθήκες των παγίων στοιχείων.
- Τα μελλοντικά σχέδια απόσυρσης, εκποίησης, βελτίωσης και αναμόρφωσης παγίων στοιχείων (π.χ. κτιρίων).
- Η παραχώρηση της χρήσης παγίων στοιχείων σε θυγατρικές εταιρίες χωρίς εμφανές αντάλλαγμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Έχοντας παραθέσει και αναλύσει το κονδύλιο «Ενσώματα Πάγια» από την σκοπιά τόσο των Ε.Λ.Π., όπως αυτά καθορίστηκαν και θεσμοθετήθηκαν από τον Ν.4308/2014 , όσο και των Δ.Π.Χ.Α. είμαστε σε θέση να συνοψίσουμε και να καταλήξουμε στα συμπεράσματα της ανάλυσης μας.

Μετά την μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Ε.Λ.Π. οι οικονομικές οντότητες έχουν την επιλογή της πλήρης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. οπότε και οι ομοιότητες και διαφορές μεταξύ αυτών που ορίζουν τα Ε.Λ.Π. και των όσων ορίζονται κατά Δ.Π.Χ.Α συνοπτικά έχουν ως εξής:

- Όπως διαπιστώσαμε από την ανωτέρω ανάλυση, οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, και οι κανόνες απόσβεσης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ των νέων Ε.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α., είναι ομοιόμορφοι.
- Βάσει των όσων έχουν νομοθετηθεί με τα Ε.Λ.Π. η επιλογή χρήσης του αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετική κάτι το οποίο δεν ισχύει στην περίπτωση των Δ.Π.Χ.Α.όπου η χρήση του αναβαλλόμενου φόρου είναι υποχρεωτική.

Ανακεφαλαιώνοντας, πρέπει να τονίσουμε ότι τα Δ.Π.Χ.Α. συνέβαλαν στην καλύτερη οργάνωση τόσο της ελληνικής οικονομίας όσο και των ελληνικών επιχειρήσεων έτσι ώστε να επιτευχθεί η καλύτερη δυνατή σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να δοθεί η καλύτερη δυνατή χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Επιπλέον, είναι αξιοσημείωτο ότι η ομοιόμορφη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθιστά τα στοιχεία που περιέχουν, συγκρίσιμα και με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις τόσο του εσωτερικού και όσο και του εξωτερικού, οπότε και τις καθιστά άμεσα ανταγωνιστικές σε διεθνές επίπεδο. Επίσης, με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. από την οικονομική μονάδα εξαλείφονται οι περιπτώσεις απάτης αλλά και οι τυχόν αυθαιρεσίες από μέρους των λογιστών που σε κάθε περίπτωση σκοπό έχουν να διαφοροποιήσουν και να ωραιοποιήσουν το αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας. Κάτι τέτοιο, περιορίζει το ενδεχόμενο για μελλοντικά φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις στο προκύπτον αποτέλεσμα και τα φορολογητέα κέρδη, που θα προέκυπταν από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών αλλά και των λοιπών φορέων του

Δημοσίου. Από την άλλη αξιοσημείωτο είναι ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.από την οικονομική μονάδα διευκολύνει τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνει την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, μελετώντας το θέμα από την σκοπιά των Ορκωτών Ελεγκτών, εκφράζεται η γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει τόσο στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών. Επιπλέον, η ανάληψη από μέρους τους ενεργότερου ρόλου στην εισαγωγή αλλαγών, σε θέματα που αφορούν τους ελεγκτές άμεσα, εκτός του ότι τους προστατεύει αναβαθμίζει και το κύρος του επαγγέλματος. Αξίζει να αναφερθούμε και στο κόστος εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. το οποίο αν και «κρύβει» αλλαγή και εκσυγχρονισμό για την οικονομική μονάδα, δεν φαίνεται να δημιουργεί πρόβλημα στην αγορά, αφού σε σημαντικό βαθμό το κόστος της εφαρμογής είναι ανακτήσιμο. Άλλωστε αξιοσημείωτο είναι και το γεγονός ότι η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. θεωρείται ως ένα χρήσιμο βήμα για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το όποιο κόστος τους. Διαπιστώνουμε λοιπόν, όπως είναι εύλογο, ότι ο εκσυγχρονισμός και η ανάπτυξη της ελληνικής επιχείρησης αποτελεί και συντελεί στο εκσυγχρονισμό και στην ανάπτυξη του συνόλου της ελληνικής οικονομίας αφού η ελληνική επιχείρηση αποτελεί ένα μικρόκοσμο της ελληνικής οικονομίας.

Κλείνοντας την ανάλυση μας και έχοντας παραθέσει και κατανοήσει ότι οι θετικές επιπτώσεις και οι ωφέλειες από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. υπερτερούν των αρνητικών επιπτώσεων , είμαστε σε θέση ποια να προτείνουμε την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτως από το αν αυτές είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Προκειμένου να συμβεί αυτό θα πρέπει να γίνει επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ρυθμίσεων, για τον εντοπισμό και τη διόρθωση τυχόν υπαρχόντων προβλημάτων ή δυσλειτουργιών. Εξίσου σημαντικό είναι να ληφθούν εκείνα τα μέτρα που θα οδηγήσουν στον εκσυγχρονισμό των Ε.Λ.Π. και τη μείωση των διαφορών που υπάρχουν με τα Δ.Π.Χ.Α.

Όσον αφορά τα ενσώματα πάγια στα οποία και αναπτύξαμε στην παρούσα διπλωματική εργασία, θα πρέπει να γίνουν μερικές τροποποιήσεις που αφορούν σε αυτά προκειμένου αυτά να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όπως πραγματικά είναι και να μην υποκρύπτουν απάτη ή δόλο προκειμένου να ωραιοποιήσουν τα αποτελέσματα της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, προκειμένου να εκλείψουν τελείως οι όποιες παρεμβάσεις στα

αποτελέσματα της χρήσης θα πρέπει να δημιουργηθεί μια ανεξάρτητη αρχή η οποία να προσδιορίζει την εύλογη αξία των παγίων κάθε χρόνο, έτσι ώστε ο προσδιορισμός της αξίας αυτής να γίνεται με τον καλύτερο δυνατό και πιο αντικειμενικό τρόπο χωρίς να εξυπηρετεί τα τυχόν συμφέροντα της οικονομικής μονάδας για την εμφάνιση καλύτερων περιουσιακών στοιχείων και καλύτερης καθαρής θέσης. Όσον αφορά το θέμα των αποσβέσεων των ενσώματων παγίων προτείνουμε την εφαρμογή ενιαίων συντελεστών απόσβεσης έτσι ώστε να μην μπορούν οι λογιστές να διαφοροποιήσουν το αποτέλεσμα της χρήσης με την χρήση κάθε φορά εκείνων των συντελεστών απόσβεσης που εξυπηρετούν κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο το αποτέλεσμα της χρήσης. Επιπλέον, όσον αφορά στις περιπτώσεις των προσθηκών – βελτιώσεων που γίνονται επί των παγίων στοιχείων θα πρέπει να καθορίζονται επακριβώς τα κονδύλια εξόδων που θα κεφαλαιοποιούνται διότι αφορούν σε πάγιο στοιχείο ή θα θεωρούνται έξοδο της χρήσης οπότε και θα μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Grant Thornton (2004), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση» (Α' & Β' Τόμος)
- Grant Thornton (2006), «Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης»(Α' Τόμος), Β' έκδοση
- Βρουστούρης Κ.Π. , Πρωτοψάλτης Γ.Ν. (2002), «Διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες: Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής»
- Γρηγοράκος Θ. (2005), «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού σχεδίου»
- Καραγιώργος Θ. , Παπαδόπουλος Δ. (2003), « Χρηματοοικονομική λογιστική»
- Νεγκάκης Χ. (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές»
- Νεγκάκης Χ. (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Ειδικά Θέματα»
- Σακκέλης Ε. (2005), «Σύνταξη Οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο»
- Σακκέλης Ε. (2004), «Ο Πανδέκτης του Λογιστή»
- Σταματόπουλου Δ. Σταματόπουλου Π. Σταματόπουλου (2015). «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση- Ερμηνεία»
- Ξένος Χ. – Ξένου Μ. (2016), «Ν. 4308/2014 – Ανάλυση και Ερμηνεία Λογιστικών Διατάξεων –Παραδείγματα Εφαρμογής»

Ξένη βιβλιογραφία

- Bae, K.H., Tan, H., & Welker, M. (2008), " International GAAP differences: The impact on foreign analysts. The Accounting Review"
- Ballas, Hevas, και Neil (1998)
- Carmona Salvador & Trombetta Marco (2008) , "On the global acceptance of IAS/IFRS"
- Covrig, V., DeFond, M., & Hung, M. (2007), " Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of international accounting standards"

- 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"
- Karampinis I. Nikolaos , & Hevas L. Dimosthenis (2011), "Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience"
- Khaled Aljifri (2012) , "The Quality of IFRS Financial Reporting"
- Soderstrom Naomi S. & Jialin Kevin (2007) , "IFRS Adoption and Accounting Quality accounting standards: The logic and implications of the principles-based system"
- Street, D.L., & Larson, R. (2004), "Large accounting firms' survey reveals emergence of "two standard" system in the European Union. Advances in International Accounting"
- Sun, K. (2006) , "Financial reporting quality, capital allocation efficiency, and financial structure: an international study"
- 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."
- Tasios Stergios και Bekiaris Michalis (2012) , "Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece"
- Tsalavoutas Ioannis (2012) , "The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece"
- Tsipouridou Maria & Spathis Charalambos (2012), "Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: "The case of Greece"
- Wang, X., Young, D., & Zhuang, Z. (2008) , "The effects of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards on information environments"
- 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"
- Whittington, G. (2005), "The adoption of International Accounting Standards in the European Union. The European Accounting Review"
- Young, D., & Guenther, D.A. (2003), "Financial reporting environments and international capital mobility"