



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16
ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ

του

ΠΑΤΣΙΟΥ ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ
Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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

Οκτώβριος 2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην συγκεκριμένη διπλωματική εργασία παρουσιάζονται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 που διαπραγματεύεται με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις των οικονομικών οντοτήτων.

Αρχικά, γίνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση που περιλαμβάνει κατά κύριο λόγο ξένα άρθρα που αναφέρονται στους λογιστικούς χειρισμούς που προκύπτουν από την χρήση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16.

Έπειτα, γίνεται ανάλυση του θεσμικού πλαισίου και της συμβολής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο χώρο της Λογιστικής. Στο σημείο αυτό γίνεται αναλυτική παρουσίαση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 σχετικά με την αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων και τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας, την απόσβεση, την μεταγενέστερη αποτίμηση, τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται .

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται σημαντικές εφαρμογές που προκύπτουν από την χρήση του ΔΛΠ 16 και υποδεικνύουν λεπτομερώς πως μπορεί ο αναγνώστης να εφαρμόσει στην πράξη το συγκεκριμένο πρότυπο.

Τέλος, γίνεται εξαγωγή συμπερασμάτων και προτάσεις για μελλοντική έρευνα στο συγκεκριμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Γενικά.....	1
1.2 Δομή εργασίας	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	3
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	7
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	7
3.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα	7
3.2 Η επίδραση των ΔΛΠ	7
3.3 Βασικές λογιστικές αρχές	9
3.4 Βασικές οικονομικές καταστάσεις	11
3.5 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16	14
3.5.1 Πεδίο Εφαρμογής.....	16
3.5.2 Αναγνώριση	16
3.5.3 Αρχικές και μεταγενέστερες δαπάνες.....	16
3.5.4 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση	18
3.5.5 Αποτίμηση του κόστους	20
3.5.6 Αποτίμηση μετά την αναγνώριση	21
3.5.7 Απόσβεση	24
3.5.8 Απομείωση αξίας.....	27
3.5.9 Παύση αναγνώρισης	28
3.5.10 Γνωστοποιήσεις.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	31
ΜΕΛΕΤΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 16	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	38
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	38
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	40

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Γενικά

Η λογιστική είναι η επιστήμη που ασχολείται με τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων έπειτα από διάφορες συναλλαγές κατά την διάρκεια μιας χρήσης. Το σημαντικότερο αντικείμενο της λογιστικής αποτελεί η παροχή πληροφοριών στους χρήστες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, οι οποίοι αντλούν τις σχετικές πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι επιχειρήσεις. Η σημασία των πληροφοριών για τους λήπτες οικονομικών αποφάσεων είναι μεγαλύτερη όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμη στα πλαίσια τόσο της ίδιας της επιχείρησης όσο και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας. Για να επιτευχθεί αυτό πρέπει οι εταιρίες να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Είναι απαραίτητο, δηλαδή, να γίνεται τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που αποτυπώνει και παρακολουθεί τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, ώστε να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση τους, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και δραστηριότητα.

Οι διάφορες εθνικές παραδόσεις και εμπειρίες οδήγησαν στην ανάπτυξη διαφορετικών λογιστικών μοντέλων και συνεπώς αυξήθηκε η ανάγκη για ανάπτυξη στο παγκόσμιο χώρο των επιχειρήσεων μιας λογιστικής ομοιομορφίας. Οι σημαντικές αλλαγές που έγιναν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες έκαναν την ανάγκη αυτή πολύ πιο έντονη. Οι αλλαγές αυτές ήταν κυρίως η εμφάνιση πολυεθνικών επιχειρήσεων και η παγκοσμιοποίηση της αγοράς κεφαλαίων, οι οποίες δημιούργησαν αρκετά πρακτικά λογιστικά προβλήματα. Επιπλέον, την ανάγκη υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. υπαγόρευαν διεθνή σκάνδαλα που επέφεραν έντονους προβληματισμούς στην εμπιστοσύνη των επενδυτών. Όπως, τα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έδωσαν αφορμή στην Ε.Ε. για την εξέταση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του υποχρεωτικού ελέγχου των επιχειρήσεων, της εταιρικής διακυβέρνησης και των αγορών κινητών αξιών. Τα

Δ.Π.Χ.Α. μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων. Σημαντικό κομμάτι των επιχειρήσεων αποτελούν τα ενσώματα πάγια που συμβάλουν στην παραγωγή των αγαθών και στην λειτουργία της επιχείρησης. Ο λογιστικός χειρισμός τους απαιτεί γνώση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα του ΔΛΠ 16.

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι να αποτελέσει εγχειρίδιο για λογιστές, επιχειρηματίες και οποιονδήποτε ασχολείται με τον κλάδο της λογιστικής ώστε να αντλήσει σημαντικές πληροφορίες για τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Με το πέρας αυτής της εργασίας θα μπορούν να απαντηθεί το εξής ερώτημα:

- Με ποιον τρόπο γίνεται η προγενέστερη αναγνώριση και η μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων παγίων;

1.2 Δομή εργασίας

Η συγκεκριμένη εργασία ασχολείται με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 'Ενσώματες Ακινητοποιήσεις' και αποτελείται από τέσσερα μέρη.

Στο πρώτο μέρος, αναλύεται η βιβλιογραφία και έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Οι μελέτες αυτές εξετάζουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των μεθόδων αποτίμησης και τον αντίκτυπο τους στην οικονομική ευφορία της επιχείρησης.

Στο δεύτερο μέρος, παρουσιάζονται οι βασικές λογιστικές αρχές που δεσπόζουν στο χώρο της λογιστικής και οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τις οικονομικές μονάδες. Έπειτα, παρουσιάζεται το διεθνές λογιστικό πρότυπο 16 και οι βασικές διατάξεις του.

Στο τρίτο κομμάτι, περιγράφονται σημαντικές εφαρμογές του ΔΛΠ 16 ώστε να γίνει πλήρως αντιληπτή η χρήση του και διάφορες λεπτομέρειες που πρέπει να σχολιαστούν.

Τέλος, εξάγονται διάφορα συμπεράσματα από την εκπόνηση της εργασίας και προτάσεις για περαιτέρω μελέτη. Επιπλέον, αναφέρονται η βιβλιογραφία και οι πηγές από όπου αντλήθηκαν πληροφορίες για την συγγραφή της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 παρέχει την δυνατότητα επιλογής μια εκ των δύο μεθόδων αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων: την μέθοδο του κόστους και την μέθοδο της αναπροσαρμογής. Έχουν γίνει πολλές μελέτες σχετικά με τους λογιστικούς χειρισμούς που απορρέουν από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16. Στο σημείο αυτό παρατίθενται πολλές ενδιαφέρουσες έρευνες που έχουν γίνει σε διάφορα κράτη.

Οι Adam Zakaria, David John Edwards, Gary David Holt και Vijay (2014) αναλύουν διάφορα κίνητρα που υποστηρίζουν την αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τις επιπτώσεις της χρήσης ενός μοντέλου κόστους ή αναπροσαρμογής. Η μελέτη αυτή χρησιμεύει ως βάση για το σχεδιασμό ενός πλαισίου καθοδήγησης αναπροσαρμογής που απευθύνεται σε όσους χρησιμοποιούν και συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις. Χρησιμοποιούνται δεδομένα επανεκτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εισηγμένων εταιρειών στο ινδονησιακό χρηματιστήριο για την ανάπτυξη ενός εννοιολογικού μοντέλου, το οποίο περιλαμβάνει επτά παράγοντες κινήτρου (Mn) και δύο παράγοντες επιδράσεων αναπροσαρμογής (En). Το μοντέλο έχει εντοπίσει διάφορα στοιχεία και συγκεκριμένα τα κίνητρα για ανατίμηση του ενεργητικού.

Οι Iatridis G. και Kilirgiotis G (2012) απέδειξαν ότι το μέγεθος της επιχείρησης συνδέεται άμεσα με τις επανεκτιμήσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Εταιρίες με δράση στο εξωτερικό με λίγα πάγια και υψηλές ανάγκες για χρηματοδότηση είναι πιο πιθανό να διενεργούν επανεκτιμήσεις παγίων.

Οι Talnagiova Viktoria και Cerna Lubica (2011) αναφέρουν ότι η μέθοδος του κόστους προτιμάται από την μέθοδο της αναπροσαρμογής στην αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Σημειώνουν ότι στο μοντέλο αναπροσαρμογής η αύξηση της λογιστικής τιμής στην εύλογη αξία θα επιφέρει λιγότερο κέρδος από ότι στο μοντέλο κτήσης, που σημαίνει ότι έχει αρνητική επίδραση στα πάγια σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Η Pamela Smith Baker (2011) στην έρευνα της που έγινε στο Texas Woman's University δημιούργησε μια πλασματική εταιρεία διαχείρισης ακινήτων με τυχαία επιλογή 30 πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αποτιμώνται χρησιμοποιώντας τόσο

τις αποτιμήσεις κόστους κτήσης όσο και την εύλογη αξία. Δύο σειρές οικονομικών καταστάσεων δημιουργήθηκαν για τα έτη 2004 έως 2008, η μια χρησιμοποιώντας τις αποτιμήσεις ιστορικού κόστους και η άλλη χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι το ιστορικό κόστος παρέχει ευνοϊκότερα μέτρα κερδοφορίας και περιουσιακών στοιχείων επειδή το καθαρό εισόδημα είναι υψηλότερο και η χαμηλότερη αξία δημιουργεί μια ευνοϊκότερη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, τα μέτρα εύλογης αξίας παρουσιάζουν ευνοϊκότερους δείκτες αξιοποίησης του χρέους, πιθανώς επειδή το χρέος μπορεί να είναι καταναμημένο σε υψηλότερη αξία περιουσιακών στοιχείων.

Η Željana Aljinović Barać (2011) στην έρευνα της αποδεικνύει ότι οι εταιρείες με αυξανόμενο χρέος, χαμηλή ρευστότητα και χαμηλό δείκτη ταμειακών ροών είναι πιθανότερο να πραγματοποιήσουν την μέθοδο αναπροσαρμογής στην αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Αυτή η απόφαση ερμηνεύεται ως πρόθεση του διαχειριστή να μειώσει το κόστος του χρέους βελτιώνοντας τους δείκτες χρέους και παρέχοντας ως τιμή την τρέχουσα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους πιστωτές. Επισημαίνει ότι ο πολιτικός παράγοντας έχει επίσης σημαντική επίδραση στην απόφαση ανοδικής ανατίμησης. Οι μεγάλες εταιρείες με υψηλή απόδοση κεφαλαίου πιθανότατα θα επανεκτιμήσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για να μειώσουν τα κέρδη τους και την περιορισμένη πολιτική προσοχή των ρυθμιστικών αρχών.

Οι Christensen και Nikolaev (2011) στην εργασία τους εξετάζουν για ποιο λόγο οι εταιρίες χρησιμοποιούν την εύλογη αξία ή το ιστορικό κόστος για την αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η εύλογη αξία επικρατεί του ιστορικού κόστους και φαίνεται ότι οι εταιρίες που χρησιμοποιούν την εύλογη αξία στηρίζονται στην χρηματοδότηση του χρέους. Επίσης, η μέθοδος αυτή επιλέγεται και από εταιρίες που έχουν λιγότερες ευκαιρίες οικονομικής ανάπτυξης. Αυτό συμπεραίνεται από την χρήση της εύλογης αξίας ως μέσο επένδυσης στα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Ο Kyung Paik (2009) σε αυτή τη μελέτη του εξετάζει την επίδραση της υιοθέτησης των ΔΠΧΑ στην αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων εξετάζοντας τη σχέση μεταξύ των μεταβολών στην αναπροσαρμογή των αποθεματικών και των τιμών των μετοχών. Από τις 15 χώρες που χρησιμοποιήθηκαν για τις αναλύσεις, πέντε χώρες έχουν επανεκτιμήσει τα αποθεματικά που είναι στατιστικά σημαντικά για την εξήγηση της αγοραίας αξίας των ιδίων κεφαλαίων. Το

γεγονός αυτό υποδηλώνει ότι τα αποθεματικά αναπροσαρμογής είναι σημαντικά για τις χώρες αυτές. Επίσης, αναλύει περαιτέρω τα δείγματα χωρών και τα κατηγοριοποιήσει με βάση το νομικό σύστημα στο οποίο υπόκεινται. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι τα αποθεματικά αναπροσαρμογής των χωρών του κοινού δικαίου είναι σχετικά σημαντικά, ενώ των χωρών που δεν είναι κοινού δικαίου δεν είναι στατιστικά σημαντικά. Συμπεραίνει ότι η εφαρμογή του ΔΛΠ 16, μπορεί να διαφέρει σε κάθε χώρα που λόγω διαφορών νομικών, οικονομικών και πολιτιστικών παραγόντων.

Ο Pavel Svoboda(2007) στην έρευνα του παρουσιάζει τις βασικές διαφορές των ενσώματων πάγιων του ενεργητικού, όσον αφορά την αξία, τον ορισμός και την αποτίμηση κατά τη στιγμή της απόκτησης σύμφωνα με την τσεχική νομοθεσία, τα ΔΠΧΑ και τα πρότυπα GAAP των ΗΠΑ. Αποδείχθηκε ότι ο τσέχικος νόμος ορίζει τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ως οποιοδήποτε στοιχείο που ανήκει στην επιχείρηση, ενώ τα ΔΠΧΑ αναγνωρίζουν ως πάγια αυτά που τηρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, κάτι που ισχύει και στα GAAP. Στην τσέχικη νομοθεσία ορίζεται ότι τα πάγια κρατούνται μόνο για μακροπρόθεσμη χρήση ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μπορούν είτε να κεφαλαιοποιηθούν είτε να διατεθούν για πώληση. Επίσης, αναφέρει ότι η αποτίμηση γίνεται με το κόστος κτήσης του παγίου και αυξάνεται η τιμή με δαπάνες για την βελτίωσή τους. Από την άλλη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 γίνεται αύξηση της τιμής μόνο αν υπάρχει η πιθανότητα εισροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Τέλος, συμπεραίνει στην τσέχικη νομοθεσία είναι απίθανη η διενέργεια της απομείωσης των παγίων, σε αντίθεση με τα ΔΠΧΑ που γίνεται χρήση του ΔΛΠ 36.

Ο Franck Missonier (2007) εξετάζει τα οικονομικά κίνητρα της αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εταιρείες της Ελβετίας. Τα αποτελέσματα της εργασίας του δείχνουν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής και της μόχλευσης και του ποσοστού πωλήσεων των εταιρειών σε χώρες του εξωτερικού, ενώ υπάρχει αρνητική συσχέτιση με τις επενδυτικές ευκαιρίες. Αυτό συνεπάγεται ότι η αναπροσαρμογή δημιουργεί ευνοϊκές συγκυρίες για τον δανεισμό της εταιρείας από διάφορους πιστωτές. Τέλος, συμπεραίνει ότι τα επιτόκια μειώνονται στις επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν προς τα πάνω τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους.

Τέλος, οι Nichols και Buerger (2002) μελετούν πως επιδρά η μέθοδος αποτίμησης των παγίων στις αποφάσεις των Αμερικάνων και Γερμανών τραπεζιτών. Τα αποτελέσματα δείχνουν μια σημαντική συσχέτιση μεταξύ της χώρας καταγωγής

του ατόμου και της μεθόδου αποτίμησης που εφαρμόζεται. Οι Γερμανοί τραπεζίτες έδιναν περισσότερα δάνεια σε επιχειρήσεις που εφάρμοζαν την μέθοδο της εύλογης αξίας ενώ οι Αμερικάνοι τη μέθοδο του ιστορικού κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων η οποία εξέδωσε κανονισμό για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων που θα συνέβαλαν στη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Βασικός σκοπός του κανονισμού είναι να καταστήσει υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους. Ο κανονισμός στρέφεται προς δυο είδη εταιρειών, στις εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο και στις μη εισηγμένες. Αυτό εξαρτάται από την επιλογή των μετόχων ή των εταίρων της εταιρείας και τηρείται για χρονικό διάστημα. Για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Ελληνική Κυβέρνηση εξέδωσε το Νόμο 3229/2004, με βάση τον οποίο δίνεται η δυνατότητα σε εταιρείες νομικής μορφής Ανώνυμης Εταιρείας και Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης να προβλέπει τις προϋποθέσεις και διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν για να αντιμετωπίσουν διάφορα προβλήματα, που προκύπτουν από την χρήση των ΔΛΠ.

3.2 Η επίδραση των ΔΛΠ

Είναι ευρέως γνωστό ότι η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έφερε βασικές αλλαγές στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών αλλάζει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων με βάση τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι πρόσθετες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, η αποτίμηση μετοχών και αποθεμάτων και η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα στην εκάστοτε επιχείρηση να εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών της βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ ή σύμφωνα με τις αρχές και τους

κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Πιο συγκεκριμένα, όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις δεν έχει καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ενώ, δεύτερον, αν ο επιτηδευματίας τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών καθώς και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών. Τρίτον, η ενημέρωση του νέου βιβλίου Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων θα πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού. Τέταρτον, ο επιτηδευματίας προσδιορίζει το κόστος των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμά τα αποθέματα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ. Πέμπτον, παρέχεται η δυνατότητα αποτίμησης των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας στην τιμή κτήσης τους των ανωτέρω μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν μέχρι την 30/6/2005, αντί της αποτίμησης αυτών στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους. Κατόπιν, από λογιστή υπογράφονται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων. Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας υπογράφεται ο φορολογικός ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις να υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ οι φορολογικοί πίνακες. Τέλος, δημοσιεύονται οι καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.

3.3 Βασικές λογιστικές αρχές

Είναι ένας τεχνικός όρος της λογιστικής, που περιλαμβάνει τις συνήθειες, τους κανόνες και τις διαδικασίες που είναι αποδεκτές από τη λογιστική. Στη λογιστική ο όρος αρχή δεν σημαίνει κάποιο αξίωμα αλλά μόνο ένα γενικό νόμο. Οι λογιστικές αρχές εξελίσσονται αφού επηρεάζονται από τη λογιστική πρακτική, από τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, από τους νομικούς κανόνες, από τις γνώμες και ενέργειες των μετόχων, πιστωτών, εργατικών ενώσεων, των διοικήσεων των επιχειρήσεων καθώς και από την πείρα των λογιστών. Οι βασικές λογιστικές αρχές που ακολουθούνται σήμερα είναι οι παρακάτω:

Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδος

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί και θα συνεχίσει και στο μέλλον για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα. Η αποδοχή της αρχής αυτής έχει άμεσες πρακτικές συνέπειες: αρχικά στον τρόπο αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων και στη δημιουργία των πάσης φύσεως αποθεματικών και υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής μονάδας

Η αρχή σημαίνει ότι η λογιστική καταχωρεί, ενημερώνει και παρουσιάζει γεγονότα που έχουν σχέση με την οικονομική μονάδα και όχι με πράξεις των φορέων της. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση θεωρείται ξεχωριστή οντότητα, ανεξάρτητη και με δικά της περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας

Η αρχή αυτή σημαίνει ότι η λογιστική παρέχει πληροφορίες για οικονομικά μεγέθη που είναι δεκτικά εκφράσεως σε χρηματικές μονάδες και ότι η χρησιμοποιούμενη χρηματική μονάδα έχει σταθερή αγοραστική αξία.

Αρχή της περιοδικότητας

Η αρχή αυτή σημαίνει ότι η λογιστική καθορίζει χρονικά διαστήματα μικρότερα από τη ζωή της οικονομικής μονάδας προκειμένου να προσδιορίσει την

χρηματοοικονομική της κατάσταση και να υπολογίσει τα αποτελέσματα.

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων σημαίνει ότι κάθε έξοδο και έσοδο πρέπει να καταχωρείται και να λαμβάνεται υπόψη μέσα στην χρονική ή διαχειριστική περίοδο στην οποία αυτό πραγματοποιείται έτσι ώστε ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα και έσοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας.

Αρχή της συντηρητικότητας

Η αρχή αυτή διαμορφώθηκε ιστορικά από την πίεση των πιστωτών και άλλων ομάδων που χρησιμοποιούν τις πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων για να αποφευχθεί, τυχόν, ζημιά τους από το γεγονός ότι οι πληροφορίες στις οποίες στηρίχθηκαν αντανάκλυσαν αισιόδοξες προβλέψεις του επιχειρηματία που στη συνέχεια δεν επαληθεύθηκαν.

Αρχή του ιστορικού κόστους

Η αρχή αυτή είναι από τις παλαιότερες αρχές της Λογιστικής. Σύμφωνα με την αρχή αυτή το καταλληλότερο οικονομικό μέγεθος για την καταγραφή και παρακολούθηση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος κτήσεως και ότι το κόστος αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την συνέχεια έστω και αν η αξία του έχει μεταβληθεί.

Αρχή της πραγματοποιήσεως του εσόδου

Σύμφωνα με αυτή τη λογιστική αρχή, τα έσοδα καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν αναμένονται να πραγματοποιηθούν για τον λόγο αυτό, η αρχή αυτή ονομάστηκε αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων.

Αρχή της αντικειμενικότητας και της δυνατότητας επαληθεύσεως

Οι διάφορες λογιστικές μετρήσεις και τα αποτελέσματα που προκύπτουν πρέπει να είναι αμερόληπτα και επαληθεύσιμα.

Αρχή της συνέπειας στην εφαρμογή των λογιστικών μεθόδων

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι, διαδικασίες και οι κανόνες που

εφαρμόζονται από χρήση σε χρήση από μία επιχείρηση θα πρέπει να είναι ίδιοι για να υπάρχει συγκρισιμότητα και να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές.

Αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών

Η αρχή αυτή σημαίνει ότι η λογιστική δεν ασχολείται με την καταγραφή πληροφοριών και αριθμητικών δεδομένων που το κόστους δεν αντισταθμίζεται με την ωφέλεια από την συγκεκριμένη πληροφορία και ότι ο βαθμός της λεπτομέρειας και της αναλυτικότητας των λογιστικών πληροφοριών περιορίζεται από την αδυναμία των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν και να εκτιμήσουν την σπουδαιότητάς της.

Αρχή της πλήρους ή επαρκούς αποκάλυψης

Σύμφωνα με την αρχή αυτή θα πρέπει να παρέχονται πλήρεις και επαρκείς πληροφορίες για την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Οι πληροφορίες μπορεί να είναι τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές αλλά σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να προκύπτει η ακριβής και πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

3.4 Βασικές οικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη οικονομική παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, της αποδοτικότητας της καθώς και των συναλλαγών που έχει διενεργήσει. Σκοπός τους είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση καθώς και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, οι οποίες είναι χρήσιμες για ένα μεγάλο σύνολο χρηστών, ώστε να μπορούν να πάρουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης από τις οικονομικές καταστάσεις είναι φανερά τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων της επιχείρησης από την Διοίκηση. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι οι παρακάτω:

Ισολογισμός

Η οικονομική κατάσταση η οποία εμφανίζει συνοπτικά, σε ορισμένη χρονική στιγμή την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης δηλαδή τη σχέση μεταξύ των

περιουσιακών στοιχείων και των πηγών προέλευσης τους. Στο ενεργητικό ανήκουν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, το σύνολο των οικονομικών αγαθών των οποίων η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα και οι απαιτήσεις. Εδώ υπάρχει το πάγιο ενεργητικό, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της μονάδας για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από μια λογιστική χρήση και το κυκλοφορούν ενεργητικό, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορούν να ρευστοποιηθούν εντός μιας λογιστικής χρήσης.

Από την άλλη, στο παθητικό υπάρχουν οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους και προς τους φορείς της. Συγκεκριμένα, αποτελείται από Ίδια Κεφάλαια (ή Καθαρή Θέση ή Καθαρή Περιουσία) που είναι τα κεφάλαια που προέρχονται από άμεσες εισφορές των φορέων της μονάδας και από την παρακράτηση ποσοστού κερδών από την δραστηριότητα της καθώς και από τις υποχρεώσεις προς τρίτους. Ουσιαστικά είναι κεφάλαια που προέρχονται από χρηματοδοτήσεις τρίτων προς την οικονομική οντότητα.

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Με τον όρο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης εννοούμε τη λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει συνοπτικά όλους εκείνους τους παράγοντες που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μίας λογιστικής περιόδου, έχοντας σαν αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους. Ένα θετικό λογιστικό αποτέλεσμα χαρακτηρίζεται ως κέρδος ενώ ένα αρνητικό οικονομικό αποτέλεσμα χαρακτηρίζεται ως ζημία. Η κατάσταση αποτελεσμάτων μπορεί να είναι είτε μίας είτε πολλαπλών βαθμίδων. Στη συγκεκριμένη μορφή τα στοιχεία, δηλαδή, οι προσδιοριστικοί παράγοντες, βρίσκονται ο ένας κάτω από τον άλλο μαζί με τα αντίστοιχα ποσά τους. Πιο συγκεκριμένα, στην περίπτωση της μίας βαθμίδας παρουσιάζονται πρώτα οι θετικοί προσδιοριστικοί παράγοντες και ακολουθούν οι αρνητικοί, συνοδευόμενοι από τα αντίστοιχα ποσά τους. Από την αφαίρεση των δύο αθροισμάτων προκύπτει τελικά το αποτέλεσμα χρήσεως. Τέλος, στην περίπτωση των πολλαπλών βαθμίδων έχουμε προσδιορισμό τριών επιμέρους αποτελεσμάτων, εκείνο του μικτού αποτελέσματος, του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και εκείνο του αποτελέσματος χρήσης.

Κατάσταση Μεταβολών Ίδιων κεφαλαίων

Η κατάσταση των μεταβολών των Ίδιων κεφαλαίων παρέχει πληροφορίες για την εξέλιξη των Ίδιων κεφαλαίων της εταιρείας. Η συνολική μεταβολή των Ίδιων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των εσόδων και εξόδων, τα οποία δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά την διάρκεια της χρήσεως. Επειδή είναι πολύ σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη όλα τα κέρδη και οι ζημίες στην εκτίμηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης της επιχείρησης μεταξύ δύο χρήσεων, το πρότυπο απαιτεί την σύνταξη της κατάστασης μεταβολών των Ίδιων κεφαλαίων από τις επιχειρήσεις, ώστε να γίνεται φανερό το σύνολο των κερδών και ζημιών της επιχείρησης. Στην κατάσταση περιλαμβάνονται δύο βασικές κατηγορίες συναλλαγών. Η πρώτη αφορά κέρδη και ζημίες που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση της επιχείρησης και η δεύτερη αφορά συναλλαγές της εταιρείας με τους μετόχους της. Η κατάσταση μεταβολών των Ίδιων κεφαλαίων θα πρέπει να παρουσιάζει τις ακόλουθες πληροφορίες: κέρδος ή ζημία περιόδου, δαπάνες και έσοδα της περιόδου που απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες να αναγνωρίζονται απευθείας στην Καθαρή Θέση, συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου, που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρείας και σε δικαιώματα μειοψηφίας για κάθε στοιχείο των Ίδιων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών.

Κατάσταση Ταμειακών ροών

Η κατάσταση Ταμειακών Ροών παρουσιάζει πληροφορίες οι οποίες είναι ιδιαίτερα χρήσιμες γιατί μας ενημερώνουν για την δυνατότητα της επιχείρησης να παράγει ταμειακά από την λειτουργία της αλλά και τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίζεται αυτές τις ταμειακές ροές. Όλες οι επιχειρήσεις, βάση των ΔΛΠ, είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν καταστάσεις ταμειακών ροών. Η κατάσταση ταμειακών ροών στοχεύει στο να παρέχει πληροφορίες και στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν καλύτερα τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία, και τελικά την οικονομική θέση και την αποδοτικότητα της επιχείρησης. Η κατάσταση Ταμειακών Ροών θα πρέπει να απεικονίζει ταμειακές ροές στη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου, ταξινομημένες σε 3 κατηγορίες: ταμειακές ροές από

λειτουργικές δραστηριότητες, ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες, και ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Γνωστοποιήσεις – Προσάρτημα

Στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γνωστοποιούνται πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τους στόχους, τις πολιτικές αλλά και την διαχείριση του κεφαλαίου της επιχείρησης. Αναλυτικότερα το προσάρτημα θα πρέπει να παρουσιάζει επιπλέον πληροφορίες, βάση των οποίων καταρτίστηκαν οι οικονομικές καταστάσεις, αλλά και για τις λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν σε σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, και να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά είναι αναγκαίες για μια σωστή και δίκαιη παρουσίαση. Το προσάρτημα θα πρέπει να παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του παραρτήματος. Επίσης, θα πρέπει να παρουσιάζονται και οι λογιστικές μέθοδοι, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν, οι βάσεις αποτίμησης καθώς και ο κάθε λογιστικός χειρισμός που είναι απαραίτητος για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

3.5 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Στην συνέχεια, παρατίθενται κάποιοι ορισμοί που θα συμβάλουν στην καλύτερη κατανόηση των εννοιών που έπονται:

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

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

3.5.1 Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση. Ακόμα δεν εφαρμόζεται σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα, στην αναγνώριση και την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση. Επιπρόσθετα, δεν μπορεί να γίνει χρήση του σε περιπτώσεις που αφορούν μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους. Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στα στοιχεία παραπάνω.

3.5.2 Αναγνώριση

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Υπάρχουν, ωστόσο, περιπτώσεις που ισχύουν οι δυο προαναφερθείσες προϋποθέσεις ακολουθημένες από κάποιες αναγκαίες συνθήκες.

3.5.3 Αρχικές και μεταγενέστερες δαπάνες

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων

ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα.

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

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγορασθούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται

τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

3.5.4 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

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

Παραδείγματα άμεσα επιρρίπτου κόστους είναι το κόστος των παροχών προς εργαζομένους, το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου, τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς, το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης, το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του

καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και οι επαγγελματικές αμοιβές.

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

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,
- οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου και
- το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως χώρος στάθμευσης μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η

διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο.

3.5.5 Αποτίμηση του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή διαφορετικά η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως

αποτέλεσμα της ανταλλαγής και η διαφορά των παραπάνω δυο περιπτώσεων είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

3.5.6 Αποτίμηση μετά την αναγνώριση

Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Σύμφωνα με τη μέθοδος κόστους, ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής, ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να

υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.
- συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών: (α) εδαφικές εκτάσεις, (β) γήπεδα και κτίρια, (γ)

μηχανήματα, (δ) πλοία, (ε) αεροσκάφη, (στ) οχήματα, (ζ) έπιπλα και σκεύη, και (η) εξοπλισμός γραφείου.

Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

3.5.7 Απόσβεση

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.. Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.. Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή θα αντιμετωπιστεί ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση. Η

απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οποσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

- αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.
- η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και

συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.

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

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

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου. Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο

πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

3.5.8 Απομείωση αξίας

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Η αποζημίωση που λαμβάνεται από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

3.5.9 Παύση αναγνώρισης

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται κατά τη διάθεση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.. Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται. Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους .

Αν η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του.

3.5.10 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας, τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν, τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν, την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους περιόδου και μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει τις προσθήκες και τα περιουσιακά στοιχεία που

κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, τις αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων, τις αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, τις ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα, τις ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα, τις αποσβέσεις, τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και άλλες μεταβολές.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων, το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του, τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

Η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με τις υπολειμματικές αξίες, το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης,

απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τις ωφέλιμες ζωές και τις μεθόδους απόσβεσης.

Αν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής, αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής, οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών, η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης, Επίσης γνωστοποιείται για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται ,η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις πληροφορίες που αφορούν τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια, την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση, τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση και την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 16

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται μελέτες εφαρμογής του ΔΛΠ 16 ώστε να γίνουν πιο κατανοητές οι διατάξεις του από τους αναγνώστες. Οι μελέτες περιλαμβάνουν διάφορες περιπτώσεις, όπως αναγνώριση ενσώματου παγίου, αποτίμηση κατά την αναγνώριση, αποτίμηση μετά την αναγνώριση και αποσβέσεις.

Περίπτωση I

Σε πρώτη φάση σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 γίνεται η αναγνώριση και η αποτίμηση του ενσώματου παγίου. Στην παρακάτω περίπτωση αναλύεται ένα παράδειγμα ανάλυσης της φάσης της αναγνώρισης και της αποτίμησης.

Η εταιρία παραγωγής παιχνιδιών ΖΗΤΑ αγόρασε τον Ιούνιο του 2016 δύο μηχανήματα για την κατασκευή των παιχνιδιών συνολικής αξίας 1.500.000€. Η αξία του μηχανήματος Α είναι 900.000€ και το Β κοστίζει 600.000€. Μετά από πέντε χρόνια λόγω κακών συνθηκών συντήρησής τους τα μηχανήματα έχουν κάποιες σημαντικές ζημιές που δεν επιτρέπουν την περαιτέρω λειτουργία τους με αποτέλεσμα να πρέπει να γίνουν κάποιες επισκευές. Το ΔΣ της εταιρίας έπειτα από έρευνα συμπέρανε ότι το κόστος επισκευής του μηχανήματος Α είναι 60.000€, ενώ το Β λόγω του υψηλού κόστους επιδιόρθωσης και αντικατάστασής του λήφθηκε η απόφαση να αποσυρθεί. Ζητούμενα: Πως θα απεικονιστούν τα μηχανήματα στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 16;

Λύση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων είναι τα εξής:

- Η πιθανότητα να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση τα οποία προέρχονται από το πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

- Να αποτιμηθεί αξιόπιστα το κόστος του παγίου.

Η διοίκηση της εταιρίας έλαβε την απόφαση να επισκευάσει το μηχάνημα Α που σημαίνει ότι στο μέλλον θα απολαμβάνει τα οικονομικά οφέλη από τη λειτουργία του μηχανήματος και επίσης το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα (στην περίπτωση μας είναι 60.000€), η εταιρία θα χρεώσει τα ενσώματα πάγια με αυτό το ποσό. Το τμήμα που αντικαθίσταται δεν αναγνωρίζεται πλέον στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Σχετικά με το μηχάνημα Β επειδή η εταιρία θα το αποσύρει, δεν θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη από τη χρήση του, άρα σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 δεν πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης και δεν συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας.

Περίπτωση II

Στο παράδειγμα αυτό παρουσιάζεται ο τρόπος υπολογισμού του κόστους ενός στοιχείου των ενσωμάτων παγίων που προκύπτει από τις δαπάνες που περιλαμβάνονται σε αυτό.

Η εταιρία Δ αγόρασε μηχάνημα που κοστίζει 100.000€. Τα έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης είναι 3.000€. Τα έξοδα για την εγκατάσταση του μηχανήματος είναι 500€, καθώς χρειάστηκαν 1.500€ για να διαμορφωθεί κατάλληλα ο χώρος. Έπειτα από έρευνες που έγιναν από εμπειρογνώμονες βγήκε το συμπέρασμα ότι το μηχάνημα θα ήταν περισσότερο παραγωγικό εάν το μετέφεραν σε διαφορετικό σημείο του εργοστασίου της εταιρίας. Το κόστος για την διαδικασία αυτή είναι 5.000€. Επίσης, η εταιρία αποφάσισε να μην χρησιμοποιεί το μηχάνημα για πέντε μήνες όπως της πρότεινε η κατασκευαστική εταιρία και το συνολικό κόστος για το λόγω αυτό ήταν 2.000€. Το καθαρό προϊόν της πώλησης προϊόντων κατά τη δοκιμαστική λειτουργία του μηχανήματος είναι 500€. Ζητούμενο : Να υπολογίσετε την αξία του μηχανήματος που θα έχει στη αρχική αναγνώρισή του από την εταιρία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Λύση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 στο κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων κινητοποιήσεων συμπεριλαμβάνεται:

- Η τιμή αγοράς η οποία αυξάνεται από εισαγωγικούς δασμούς και μη επιστρεπτέους φόρους και μειώνεται από εκπτώσεις και μειώσεις τιμών.
- Το κόστος που αφορά την τοποθέτηση του περιουσιακού στοιχείου σε θέση και κατάσταση ώστε να είναι διαθέσιμο για λειτουργία.
- Η εκτίμηση για το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου καθώς και το κόστος για την αποκατάσταση του χώρου από την απομάκρυνση του στοιχείου.

Τα κόστη επανεγκατάστασης δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της λογιστικής αξίας του στοιχείου, όμως το κόστος δοκιμών της καλής λειτουργίας του εφόσον αφαιρεθεί το καθαρό προϊόν της πώλησης των προϊόντων που παρήχθησαν από τη δοκιμή συμπεριλαμβάνεται στον υπολογισμό. Σύμφωνα με τα παραπάνω το ποσό των 5.000€ αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα της περιόδου και δεν συμπεριλαμβάνεται στο υπολογισμό της λογιστικής αξίας του μηχανήματος. Άρα για να υπολογίσουμε τη λογιστική αξία έχουμε:

Κόστος κτίσης + έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης + έξοδα διαμόρφωσης χώρου + έξοδα εγκατάστασης + έξοδα δοκιμαστικής λειτουργίας – καθαρό προϊόν από τη δοκιμαστική λειτουργία = $100.000 + 3.000 + 1.500 + 500 + 2.000 - 500 = 106.500\text{€}$.

Περίπτωση III

Σε αυτό το παράδειγμα παρουσιάζονται οι λογιστικές εγγραφές που γίνονται σε περιπτώσεις ανταλλαγής ενσώματων παγίων στα πλαίσια του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16.

Η εταιρία Β για την επίτευξη των στόχων της στις 1-07-2016 αντάλλαξε ένα μηχανήμα της Α με λογιστική αξία 60.000€ με ένα άλλο μηχανήμα Β. Ζητούμενο: Να κάνετε την λογιστική εγγραφή τα παραπάνω πράξης λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) η εύλογη αξία του μηχανήματος Β είναι 50.000€, β) η αποτίμηση της αξίας του μηχανήματος Β δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστο τρόπο.

Λύση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 επιτρέπεται η ανταλλαγή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο. Το κόστος ενός μη χρηματικού στοιχείου σε τέτοιες περιπτώσεις αποτιμάται στην εύλογη αξία του εκτός εάν η συναλλαγή δεν έχει εμπορική ουσία ή δεν γίνεται με αξιόπιστο τρόπο η αποτίμηση της εύλογης αξίας του αποκτηθέντος στοιχείου καθώς και του στοιχείου που δόθηκε. Έτσι το κόστος του στοιχείου που παραχωρήθηκε αποτιμάται στην λογιστική αξία του.

A) Με βάση τα παραπάνω η εταιρία θα αναγνωρίσει το μηχάνημα B στην εύλογη αξία του μιας και αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η λογιστική εγγραφή που γίνεται είναι η παρακάτω:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Μηχάνημα(B)	50000	
Ζημιά από ανταλλαγή παγίου	10000	
Μηχάνημα(A)		60000

B) Σε αυτή την περίπτωση το κόστος του μηχανήματος B θα είναι η λογιστικά αξία του μηχανήματος A και η λογιστική εγγραφή που γίνεται είναι η εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Μηχάνημα(B)	60000	
Μηχάνημα(A)		60000

Περίπτωση IV

Στο παράδειγμα αυτό αναλύεται ο λογιστικός χειρισμός που απαιτείται να γίνει κατά την αναπροσαρμογή ενός ενσώματου παγίου.

Η εταιρία Ω απέκτησε ένα μηχάνημα στις 1-07-2010 με κόστος κτίσης 750.000€. Η ωφέλιμη ζωή του είναι 10 χρόνια και η υπολειμματική του αξία είναι μηδέν. Μετά από 2 χρόνια το πάγιο αναπροσαρμόζεται και η αξία του είναι

1.200.000€. Μετά την αναπροσαρμογή η υπολειπόμενη ζωή του είναι 10 χρόνια και η υπολειμματική του αξία είναι μηδέν. **Ζητούμενο:** Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός σε αυτή την περίπτωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16;

Λύση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 υπάρχουν 2 τρόποι για το λογιστικό χειρισμό της αναπροσαρμογής της αξίας του παγίου. Η πρώτη μέθοδος είναι αυτή του κόστους σύμφωνα με την οποία, μετά την αναγνώριση του παγίου ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, το στοιχείο αυτό θα αποτιμάται στο κόστος κτίσης του μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Η δεύτερη μέθοδος είναι αυτή της αναπροσαρμογής. Μετά το στάδιο της αναγνώρισης και αφού η εύλογη αξία του αποτιμάται αξιόπιστα εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις στην εύλογη αξία κατά την ημέρα αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ακολουθώντας το πρώτο τρόπο έχουμε:

$$\text{Εύλογη αξία} / \text{Λογιστική αξία} = 1200000 / 600000 = 2$$

Συνεπώς προκύπτει ένας συντελεστής αναπροσαρμογής που χρησιμοποιείται για την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης αλλά και για τις σωρευμένες αποσβέσεις. Το κόστος κτήσης θα είναι $750000 * 2 = 1500000\text{€}$.

Οι σωρευμένες αποσβέσεις θα είναι: $[(750000/10)*2]*2 = 300000\text{€}$.

Συνεπώς η λογιστική αξία του παγία αφού γίνει η αναπροσαρμογή θα είναι:

$$1500000 - 300000 = 1200000\text{€}.$$

Οι λογιστικές εγγραφές είναι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ενσώματα πάγια	7500000€	
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		600000€
Αποσβεσμένα πάγια		150000€

Χρησιμοποιώντας τον δεύτερο τρόπο αντιλογίζονται οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ποσού 150000€ και το κόστος κτήσης γίνεται $1200000€ - 750000€ = 450000€$

Η λογιστική αξία του παγίου θα γίνει: $750000€ + 450000€ = 1200000€$

Άρα έχουμε:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποσβεσμένα πάγια	150000€	
Ενσώματα πάγια		150000€

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ενσώματα πάγια	600000€	
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		600000€

Η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου είναι 10 χρόνια και το ποσό αναπροσαρμογής είναι 1200000€ και οι αποσβέσεις θα είναι $1200000/10=120000€$ και το πλεόνασμα αναπροσαρμογής θα είναι $600000/10=60000€$. Η λογιστική εγγραφή που θα γίνει για τις αποσβέσεις για όλα τα έτη είναι η παρακάτω:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποσβέσεις	120000€	
Αποσβεσμένα πάγια		120000€

Περίπτωση V

Εδώ παρουσιάζεται ένα παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης επανεκτίμησης παγίων στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 16.

Η εμφανιζόμενη στα βιβλία την 31.12.2011 αξία των κτιρίων είναι € 800 εκ. ευρώ. Η εταιρεία εκτιμά την αξία των κτιριακών της εγκαταστάσεων στην «ευλογή» αξία τους η οποία προσδιορίστηκε σε 960 εκ. ευρώ. Η εταιρία, υιοθετεί την

επιτρεπόμενη από το ΔΛΠ 16 εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης των κτιρίων της στην εύλογη αξία τους. Συνεπώς, το αναπόσβεστο κόστος κτήσης των στοιχείων αυτών κατά την 31.12.2011 θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί στην εκτιμώμενη εύλογη αξία τους και οι αποσβέσεις εφεξής θα υπολογίζονται επί της αξίας αυτής με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των στοιχείων. Άρα προκύπτει ότι:

Αναπόσβεστη Αξία με βάση τα Ε.Λ.Π.	Επανεκτίμηση σε Ευλογή Αξία με βάση τα Δ.Λ.Π	Διαφορά
800.000	960.000	-160.000

Η διενεργηθείσα λογιστική εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι η παρακάτω:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ίδια Κεφάλαια		160000€
Κτίρια	160000€	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας αυξήθηκαν οι επενδύσεις προς τις ξένες χώρες τόσο από ιδιώτες όσο και από θεσμικούς επενδυτές. Είναι γεγονός πως οι εταιρίες έχουν στρέψει την προσοχή τους στις διεθνείς χρηματαγορές και κεφαλαιαγορές, ώστε να αντλήσουν τα απαραίτητα κεφάλαια. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών αποτελούν την πιο συστηματική και βασική μέθοδο χρήσης από μελλοντικούς επενδυτές, με αποτέλεσμα να είναι απαραίτητη η εφαρμογή ίδιων μεθόδων, κανόνων και λογιστικών αρχών. Αυτό επιτυγχάνεται χάρη στην παρουσία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Η εφαρμογή των ΔΠΧΑ προσδίδει πολλά πλεονεκτήματα τόσο στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όσο και στις ίδιες τις επιχειρήσεις. Από τα σημαντικότερα τους είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με μεγαλύτερη διαφάνεια, περισσότερη ποιότητα και ομοιομορφία, με αποτέλεσμα οι πληροφορίες που παρέχουν να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες με άλλες οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι επενδυτές να παίρνουν ορθότερες αποφάσεις μειώνοντας έτσι τις αμφιβολίες που θα είχαν. Ένα ακόμα σημαντικό πλεονέκτημα είναι ότι τα τεχνάσματα που χρησιμοποιούσαν οι λογιστές, όπως να κρύβουν αποθεματικά και να καταχωρούν μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις, παύουν να ισχύουν με τα ΔΠΧΑ. Τέλος οι επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες και επιδίωκαν την εισαγωγή των μετόχων σε ξένα χρηματιστήρια χρειάζονταν αρκετό χρόνο ώστε να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις και στους κανονισμούς της εκάστοτε χώρας. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να αναγκάζονται οι επιχειρήσεις να συντάσσουν διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις καθυστερώντας έτσι την εισαγωγή τους σε ξένες αγορές. Αυτό όμως παύει να ισχύει έπειτα από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ.

Μέρος των ΔΠΧΑ αποτελεί το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 που ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Υπάρχει η δυνατότητα επιλογής δυο μεθόδων για την αποτίμηση ενός παγίου, τη μέθοδο του κόστους και τη μέθοδο αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφική επισκόπηση

συμπεραίναμε ότι η αναπροσαρμογή των παγίων στην εύλογη αξία τους χρησιμοποιείται ως τέχνασμα για τη βελτίωση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, η μέθοδος του κόστους επιτρέπει στις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μεγάλα κέρδη στις οικονομικές καταστάσεις τους μιας και οι αποσβέσεις υπολογίζονται σε ιστορικές τιμές οι οποίες είναι μικρότερες της εύλογης αξίας και συνεπώς προκύπτει το κέρδος.

Όσον αφορά τις προτάσεις μας για την βελτίωση της εφαρμογής του ΔΛΠ 16, μπορούμε να πούμε ότι πρέπει να υιοθετηθούν από όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα αν είναι ή όχι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Έτσι, θα αποφευχθούν αλλαγές στα αποτελέσματα χρήσης και κατά συνέπεια στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις. Ακόμα, θα πρέπει να καθιερωθούν ενιαίοι συντελεστές απόσβεσης για μην παραποιούν τις αποσβέσεις οι λογιστές και να γίνεται σωστή απόσβεση των παγίων. Επίσης, για να μην υπάρχουν φαινόμενα δημιουργικής λογιστικής θα πρέπει να καθοριστούν τα είδη των μεταγενέστερων δαπανών που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία

- Νεγκάκης Χ, (2015), ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ :Θεωρίακαι εφαρμογές, Θεσσαλονίκη
- Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας, Κ., (2015), Σύγχρονη λογιστική : Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά, Αθήνα : Σταμούλη
- Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Αθήνα: Global Training
- Παπαδάτος Κ., (2010), Οι Οικονομικές και Οργανωτικές Επιπτώσεις από την Υποχρεωτική Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελληνική Οικονομία, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πάτρα
- Καρτάλης, Ν., (2012), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη
- Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π., (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα
- Τσιρίκος Γεώργιος Λ., (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Η Άκρη του Νήματος, Εκδόσεις Παπασωτηρίου, Αθήνα
- Τσόλης Κ., Φίλιος Β., (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Αθήνα

- Φίλος Ιωάννης, (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
- Φίλος Ιωάννης,(2011),Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Θεωρητική Προσέγγιση Και Εφαρμογές Μετατροπής, Εκδοτικός Οίκος Κλειδάριθμος, Αθήνα
- Καββαδίας Λ.Σ., (2003). Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications. Αθήνα

Ξένη βιβλιογραφία

- Svoboda P. (2007), Valuation of tangible fixed assets pursuant to the Czech accounting law and international accounting standards
- Paik G. (2009), Valuation of tangible fixed assets pursuant to the Czech accounting law and international accounting standards
- Zakaria A., Edwards D.J. ,Holt G.D. and Ramachandran V. (2014), A Review of Property, Plant and Equipment Asset Revaluation Decision Making in Indonesia: Development of a Conceptual Mode
- Talnagiova V and Cerna L. (2011), Measurement of assets in financial statements of an industrial company
- Baker B.S (2011),An Examination of Potential Changes in Ratio Measurements Historical Cost versus Fair Value Measurement in Valuing Tangible Operational Assets

- Barac Z.A and Sodan S. (2010), MOTIVES FOR ASSET REVALUATION POLICY CHOICE IN CROATIA

- Missonier-Piera F. (2007), Motives for Fixed Asset Revaluation: An Empirical Analysis with Swiss Data

- Răileanu A.S and Pravăț I.C , (2006), NEW POSSIBILITIES FOR DEPRECIATION OF TANGIBLE ASSETS

- Christensen H.B and Nikolaev V.V (2011), Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test?

- Lech M. and Kamieniecka M. (2014), VALUATION OF TANGIBLE FIXED ASSETS AT THE MOMENT OF TRANSITION TO THE IFRS/IAS (BASED ON KGHM JSC.)

- Zuca M.R (2013), THE ACCOUNTING TREATMENT OF ASSET DEPRECIATION AND THE IMPACT ON RESULT