



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

Διπλωματική Εργασία

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ (4308/2014).**

του

ΣΤΡΑΝΤΖΑΛΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος

στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2019

Ευχαριστίες

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές από το ΠΜΣ «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική», του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για τις γνώσεις και την βοήθεια που μου προσέφεραν.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και τους δικούς μου ανθρώπους, οι οποίοι με στήριξαν και με βοήθησαν για την αποπεράτωση αυτής της διπλωματικής εργασίας.

Περίληψη

Η παρούσα εργασία παρουσιάζει την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων βάση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κάνοντας αναφορά στις αλλαγές που δημιουργήθηκαν σε σχέση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο και τις ομοιότητες με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η εργασία ξεκινά με μια βιβλιογραφική επισκόπηση της τελευταίας δεκαετίας για την αντιμετώπιση των ενσώματων στοιχείων, τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και με παραδείγματα από διάφορες χώρες. Στη συνέχεια γίνεται ανασκόπηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επισημαίνοντας τις αρχές που τα διέπουν και τις διαφορετικές προσεγγίσεις που εισήγαγαν. Στο επόμενο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ΕΛΠ, με αναφορές και στην αντιμετώπιση που προτείνεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, γίνονται αναφορές σε ειδικά θέματα που προκύπτουν από το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων στοιχείων όπως η διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης, η χρηματοδοτική μίσθωση και οι επιχορηγήσεις για την αγορά παγίων στοιχείων. Η εργασία κλείνει με τα συμπεράσματα της έρευνας και της βιβλιογραφικής επισκόπησης.

Abstract

The dissertation presents the tangible assets accounting methods based on the new Greek Accounting Standards mentioning the changes created compared to the Greek General Accounting Plan and the similarities with the IFRS. The dissertation starts with a literature review of the last decade regarding the tangible assets and their accounting recognition, both from theoretical approach and examples from different countries. Next the dissertation presents the analysis of GAP highlighting the basic principles and different accounting approaches that are inducted. On the next chapter, the dissertation delves into accounting recognition of tangible assets according to the GAP, mentioning also the methods that are suggested from IFRS. The last part of the dissertation is referring to special topics of tangible assets like the differences between accounting and tax base, leasing and state grants for fixed assets purchasing. The dissertation finishes with the conclusions of the research.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	2
Περίληψη	3
Abstract	4
Περιεχόμενα.....	5
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή	
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	7
1.2 Σκοπός διπλωματικής εργασίας.....	8
1.3 Δομή της εργασίας.....	8
Κεφάλαιο 2: Αρθρογραφική επισκόπηση	
2.1 Εισαγωγή.....	9
2.2 Διεθνής βιβλιογραφία γύρω από το χειρισμό των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων.....	9
2.3 Η εφαρμογή της θεωρίας στη πράξη.....	11
Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο	
3.1 Εισαγωγή.....	17
3.2 Η εισαγωγή των ΕΛΠ στην ελληνική οικονομία.....	17
3.3 Βασικές αρχές των ΕΛΠ	20
3.4: Η λογιστική αντιμετώπιση των παγίων. Σύγκριση ΕΛΠ - ΔΛΠ	
3.4.1 Αρχική αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων	27
3.4.2 Μεταγενέστερη αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων	28
3.4.3 Προσαρμογή αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσω απόσβεσης και απομείωσης.....	29
3.4.4 Παύση αναγνώρισης πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	31
3.4.5 Αξιολόγηση των επιλογών.....	31
3.5 Ειδικές περιπτώσεις Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων	
3.5.1 Εισαγωγή.....	32
3.5.2 Διαφορές λογιστικών-φορολογικών αποσβέσεων.....	32
3.5.3 Μητρώο παγίων.....	36
3.5.4 Χρηματοδοτική μίσθωση – leasing.....	38

3.5.5 Επιχορηγήσεις παγίων.....	39
Κεφάλαιο 4: Μελέτη περίπτωσης	
4.1 Εισαγωγή.....	41
4.2 Περίπτωση 1η “η ζωή του παγίου”.....	41
4.3 Εύλογη αξία	45
4.3 Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.....	48
Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα-προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	51
Διεθνής Βιβλιογραφία.....	53
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι σημαντικό κομμάτι του ενεργητικού της εταιρίας και συγκεκριμένα του μη-κυκλοφορούντο ενεργητικού. Το χαρακτηριστικό τους είναι η μακροχρόνια χρήση τους από την εταιρία για την επίτευξη του σκοπού της καθώς η ωφέλιμη ζωή τους είναι μεγαλύτερη από μια λογιστική χρήση. Η ομάδα 1 όπως αναφέρονται τα πάγια χωρίζεται σε δυο κατηγορίες, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τα ενσώματα τα οποία έχουν υλική υπόσταση.

Τα κύρια ενσώματα πάγια που υπάρχουν στην λογιστική παρακολούθηση είναι :

- Γη
- Κτίρια
- Εξοπλισμός και Μηχανήματα
- Μεταφορικά Μέσα
- Λοιπός εξοπλισμός
- Επενδύσεις Ακινήτων
- Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία

Μέσα στα προηγούμενα χρόνια, η Ελλάδα πέρασε από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κάνοντας προσπάθεια να προσαρμοστεί στις επιταγές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Η λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από τα λογιστικά πλαίσια είναι το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα εργασία.

1.2 Σκοπός της διπλωματικής

Σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση της λογιστικής αντιμετώπισης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων από τα λογιστικά πλαίσια στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα με την παρουσίαση των ελληνικών λογιστικών προτύπων, όσον αφορά τις βασικές αρχές τους και τις αλλαγές που έφεραν βασισμένα στα διεθνή λογιστικά πρότυπα, στοχεύει στην καλύτερη κατανόηση του νέου λογιστικού τρόπου σκέψης. Η εργασία επίσης επιχειρεί να συγκεντρώσει την υπάρχουσα διεθνή βιβλιογραφία πάνω στο θέμα που υπάρχει τα τελευταία 10 χρόνια ώστε να συνεισφέρει στην βιβλιογραφική επισκόπηση του θέματος.

1.3 Δομή της εργασίας

Η δομή της εργασίας αποτελείται από 5 κεφάλαια και θα γίνει ως εξής :

Το πρώτο κεφάλαιο είναι εισαγωγικό περιέχοντας τον σκοπό και την δομή της εργασίας. Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελεί την ξενόγλωσση βιβλιογραφική επισκόπηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων τόσο για την θεωρητική ανάπτυξη όσο και για την πρακτική εφαρμογή τους. Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στο θεσμικό πλαίσιο που θέτουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τις επιρροές από τα Διεθνή. Επίσης, παρουσιάζει την θεωρία πίσω από την λογιστική αντιμετώπιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και ειδικές περιπτώσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και πως αντιμετωπίζονται. Το τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζει τρεις μελέτες περιπτώσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιώντας την θεωρία στην πράξη. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας παρατίθενται τα συμπεράσματα της έρευνας και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στην διεθνή βιβλιογραφία αναφέρεται με λεπτομέρεια, η σημασία που έχουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και κυρίως τα ενσώματα στην λειτουργία και στην τελική αξία μιας επιχείρησης. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία είναι μία από τις δύο κατηγορίες (μαζί με τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία) που μπορεί να έχει μια επιχείρηση στο ενεργητικό της¹.

Το παρόν κεφάλαιο παραθέτει τη διεθνή βιβλιογραφία που έχει αναπτυχθεί πάνω στην αναγνώριση και την αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Το κεφάλαιο χωρίζεται σε δύο ενότητες, την θεωρητική ανάπτυξη των παγίων στοιχείων και την πρακτική τους εφαρμογή από τις επιχειρήσεις.

2.2 Διεθνής βιβλιογραφία γύρω από το χειρισμό των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Οι Zinkeviciene και Vaisnoraitė (2014) προσπάθησαν να προσεγγίσουν θεωρητικά τους παράγοντες που επηρεάζουν την μέθοδο της λογιστικής αναγνώρισης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Οι παράγοντες για την επιλογή της λογιστικής μεθόδου χωρίζονται σε αυτούς του εσωτερικού και του εξωτερικού περιβάλλοντος. Εσωτερικοί θεωρούνται παράγοντες όπως το ανθρώπινο δυναμικό και η χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας ενώ εξωτερικοί είναι η γενική οικονομική κατάσταση της χώρας και το τεχνολογικό επίπεδο που υπάρχει διαθέσιμο εκείνη τη στιγμή.

Οι κύριοι παράγοντες επηρεασμού είναι η χρηματοοικονομική μόχλευση και η τελική αποτίμηση της εταιρίας, με διαφορετικούς τρόπους

Οι Campello και Giambona (2011) έχουν εξετάσει τη σχέση της κεφαλαιακής

¹ Πασχαλίδης, Ι. (2015). Πάγια και αποσβέσεις τους.

δομής μιας εταιρίας με την δομή των εταιρικών στοιχείων ενεργητικού που έχει στη διάθεση της, εξετάζοντας τις διακυμάνσεις που υπάρχουν στην ευκολία πώλησης των ενσώματων στοιχείων της εταιρίας. Σύμφωνα με τη χρηματοοικονομική θεωρία, όσα περισσότερα ενσώματα στοιχεία υπάρχουν, τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα της εταιρίας να μπορέσει να δανειστεί και να αυξήσει την πίστωση της. Παράλληλα, είναι γνωστό ότι τα ενσώματα στοιχεία μιας εταιρίας έχουν δυσκολίες στην ρευστοποίηση τους.

Τα ευρήματα της έρευνας τους δείχνουν ότι η αναδιάταξη των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας είναι ο κύριος παράγοντας της εταιρικής μόχλευσης. Για να μπορέσουν να το αποδείξουν, χρησιμοποίησαν στοιχεία από τη προσφορά και τη ζήτηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Η έρευνα έδειξε ότι η υπόθεση ισχύει πολύ ισχυρότερα σε περιπτώσεις όπου οι εταιρίες είναι πολύ μικρές ή έχουν τέτοιο μέγεθος που δεν μπορούν να αξιολογηθούν από οίκους αξιολόγησης ή κάποιο έμπιστο τρίτο φορέα. Παράλληλα, αποτελεί το βασικό στοιχείο της εταιρίας για χρηματοδότηση σε περιόδους όπου η πίστωση δεν είναι πάντα εύκολα διαθέσιμη.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνδέεται άμεσα με την ποιότητα της παρεχόμενης λογιστικής πληροφορίας όπως γίνεται αντιληπτό από τους Barth, Landsman και Lang (2008), οι οποίοι εξέτασαν αμερικανικές επιχειρήσεις και βρήκαν ότι αυτές που εφαρμόζαν τα ΔΛΠ είχαν υψηλότερη ποιότητα στα δεδομένα τους από ότι αυτές που δεν τα εφαρμόζαν. Παράλληλα, οι εταιρίες που εφαρμόζαν τα ΔΛΠ παρουσίαζαν εγκυρότερα τα κέρδη και τις ζημίες τους ενώ υπήρχε μια πιο ορθολογική αντιστοιχία μεταξύ των λογιστικών μεγεθών και της κίνησης της μετοχής τους.

Ο Kvaal (2005) θέτει σε πιο συγκεκριμένη βάση το θέμα των ενσώματων στοιχείων καθώς θίγει το κομμάτι της επιδιόρθωσης των ενσώματων στοιχείων και πως μπορεί αυτό να επηρεάσει την τελική αξία του στοιχείου. Η ανάλυση που κάνει δίνει παραδείγματα από πολλές περιπτώσεις εταιριών και πως αντιμετώπισαν το κομμάτι της επιδιόρθωσης των στοιχείων τους.

Το σημαντικότερο εύρημα της έρευνας του είναι το λεγόμενο «good will accounting». Ο όρος αυτός υποδηλώνει ότι η δευτερογενής αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας έχει γίνει με καλή πρόθεση προς την ανατίμηση της αξίας του στοιχείου, χωρίς να υπάρχουν ουσιαστικά στοιχεία που

να μπορούν να το αποδείξουν. Έτσι, οι ανατιμήσεις των αξιών έχουν πολύ λίγη σχέση με βασικές οικονομικές αρχές της λογιστικής.

Σε επίπεδο λογιστικών αντιμετώπισεων, γίνεται αναφορά για την διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Αμερικανικών Λογιστικών Προτύπων για την αποτίμηση της αξίας του “good will”. Επίσης, οι εμπειρικές μελέτες που εξετάστηκαν στην εργασία του, έδειχναν διαφορετικές αντιμετώπισεις, συντηρητικές και χαλαρές ανάλογα και με την χώρα που διεξαγόταν η έρευνα. Αυτό το φαινόμενο έχει να κάνει με την αντιμετώπιση που υπάρχει από το κράτος. Κάθε κράτος έχει διαφορετικές εκπτώσεις σε ότι αφορά τις επισκευές και τα έξοδα που αναγνωρίζονται από αυτές. Τα έξοδα αυτά πολλές φορές επιστρέφονται μετά από την πληρωμή των φόρων αλλά το ποσό της έκπτωσης που εξασφαλίζεται δεν είναι πάντα το ίδιο, ούτε όλες οι χώρες είναι σίγουρο ότι θα επιστρέψουν το ποσό αυτό πίσω στις επιχειρήσεις.

Τέλος, για την λογιστική αντιμετώπιση της επιδιόρθωσης των παγίων στοιχείων δεν υπάρχει μια μοναδική λύση, ούτε μια μοναδική προέλευση. Ο Knaal παρουσιάζει στοιχεία της νορβηγικής νομοθεσίας, που είναι αρχαιότερα των αντίστοιχων αμερικανικών και γερμανικών συστημάτων και αφορούν την αντιμετώπιση των επιδιορθώσεων σαν μόνιμες μειώσεις της αξίας του στοιχείου.

3.3 Η εφαρμογή της θεωρίας στη πράξη

Στην ενότητα αυτή θα εξεταστούν έρευνες που έγιναν σε διάφορα μέρη του κόσμου και σε διαφορετικού τύπου εταιρίες ώστε να υπάρξουν παραδείγματα αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε διαφορετικά περιβάλλοντα και για διαφορετικούς σκοπούς.

Η πρώτη αναφορά γίνεται στον Kamasak (2017) ο οποίος εξετάζει την συνεισφορά των ενσώματων και των ασώματων στοιχείων μιας επιχείρησης στην διεκδίκηση μεριδίου αγοράς, στο συνολικό τζίρο και στην κερδοφορία της εταιρίας. Η έρευνα διεξήχθη σε 243 τουρκικές εταιρίες με διαφορετικά μεγέθη και σε διαφορετικούς κλάδους. Τα ευρήματα της εργασίας ήταν ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν μεγαλύτερη επιρροή στην ευημερία της εταιρίας παρά τα ενσώματα. Παρά την εύρεση αποδείξεων που πηγαίνει έναντι στην κλασική θεωρία, όπου τα ενσώματα στοιχεία αποτελούν τη βάση της ανάπτυξης μιας εταιρίας, η έρευνα έδειξε

ότι μια εταιρία πρέπει να αναπτύσσει τόσο τα ασώματα όσο και τα ενσώματα περιουσιακά της στοιχεία ώστε να μπορέσει να έχει μια πιο σίγουρη αναπτυξιακή πολιτική και να μπορέσει να ανταπεξέλθει στο κλάδο της.

Ο Madhani (2015) συνδέει τη διαχείριση των ενσώματων και των ασώματων περιουσιακών στοιχείων με την εταιρική διακυβέρνηση της εταιρίας. Η έρευνα επικεντρώνεται σε εταιρίες της Ινδίας, όπου συγκεντρώνει δείγμα από εταιρίες που είναι ήδη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Βομβάης και προέρχονται από 9 βασικούς κλάδους της οικονομίας της Ινδίας. Ο ερευνητής διαχωρίζει τις εταιρίες σε αυτές που δίνουν βάση στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία και σε αυτές που επενδύουν σε άυλα περιουσιακά στοιχεία. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ των εταιριών που ρίχνουν το βάρος της επένδυσης είτε στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία είτε στα ενσώματα.

Ο Svoboda (2014) εξετάζει την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα. Το δείγμα του είναι εταιρίες από την Τσεχία που βρίσκονται αντιμέτωπες τόσο με την τοπική νομοθεσία, όσο με τα πρότυπα των διεθνών πρακτικών. Οι κύριες διαφορές εντοπίζονται στην κτήση του ενσώματου στοιχείου και στο κόστος που συνεπάγεται και πρέπει να καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας. Παράλληλα, επισημαίνεται το κύριο μέλημα των εταιριών που είναι η αναγνώριση των εξόδων που συνεπάγεται η αγορά των ενσώματων στοιχείων. Η τσεχική νομοθεσία έχει διαφορετική αντιμετώπιση για τα έξοδα για την κτήση των ενσώματων στοιχείων αλλά και για την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αλλά και της εύλογης αξίας.

Οι Madalina και Nicolae (2014) εξετάζουν τις διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των αντίστοιχων Ρουμανικών στην αντιμετώπιση των ενσώματων στοιχείων και τους κανόνες δημοσιονομικού ενδιαφέροντος που υπάρχουν στην χώρα. Το κύριο μέλημα είναι η αντιμετώπιση από τους Ρουμάνους λογιστές και οι πρακτικές που χρησιμοποιούν για την καταχώρηση των ενσώματων στοιχείων. Τα ευρήματα της έρευνας είναι ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ρουμανικές επιχειρήσεις δεν είναι εύκολη καθώς πολλοί λογιστές δεν μπορούν να συμβαδίσουν με τις πρακτικές των ΔΛΠ καθώς οι δημοσιονομικοί κανόνες που επικρατούν στην Ρουμανία δεν επιτρέπουν μεγάλες αλλαγές στην αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων στοιχείων.

Οι αναπροσαρμογές των παγίων στοιχείων μπορούν να οδηγήσουν τις επιχειρήσεις σε μειωμένες αποδόσεις και κέρδη, σύμφωνα με τα ευρήματα των Lopes και Walker (2012). Οι ερευνητές εξέτασαν εισηγμένες επιχειρήσεις από την Βραζιλία για την περίοδο 1998 – 2004 και βρήκαν ότι οι αναπροσαρμογές των παγίων στοιχείων αύξαναν τον δανεισμό των επιχειρήσεων ενώ μείωναν τα αποθεματικά των ρευστών τους. Η ιδιαιτερότητα στην περίπτωση της Βραζιλίας είναι ότι οι αναπροσαρμογές των παγίων δεν γίνονται για την βελτίωση της πληροφόρησης αλλά για την βελτίωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης. Η προσπάθεια σύγκλισης με τα διεθνή πρότυπα φαίνεται δεν μπόρεσε να επιτύχει το σκοπό της στην συγκεκριμένη περίπτωση καθώς δημιούργησε αρνητικό αντίκτυπο στις επιχειρήσεις.

Σε έρευνα που έγινε στο Χρηματιστήριο της Κροατίας ανάμεσα στα έτη 2000 και 2008 από τους Barac και Sodan (2011), βρέθηκε ότι οι αναπροσαρμογές αποτελούν συνήθως απόφαση των διαχειριστών της εταιρίας για να μειώσουν το χρέος της επιχείρησης και να εμφανιστεί καλύτερη η πιστοληπτική της ικανότητα. Σημειώνεται ότι η αναπροσαρμογή των παγίων προς τα επάνω γίνεται κυρίως από επιχειρήσεις που έχουν ήδη αυξημένο αριθμό δανειακών υποχρεώσεων και μειωμένη ρευστότητα.

Για την απόφαση των επιχειρήσεων να αναπροσαρμόσουν τα πάγια στοιχεία τους και σε ποια χρονική στιγμή μιλούνε οι Cheng και Lin (2009). Οι επιχειρήσεις (με προέλευση από το Ηνωμένο Βασίλειο) με ισχυρή βιομηχανική παρουσία επιλέγουν να αναπροσαρμόσουν την αξία των παγίων στοιχείων τους, ακόμα και δύο έτη πριν το έτος της αναπροσαρμογής τους, κεφαλαιοποιώντας ουσιαστικά τις καλές ειδήσεις που υπάρχουν υπέρ τους. Σε περίπτωση που δεν συμβεί το παραπάνω, η απόφαση έχει να κάνει με την τρέχουσα απόδοση της μετοχής που δεν θα μπορέσει να αντικατοπτρίσει την αναπροσαρμογή των παγίων.

Ο Missonier-Piera (2007) εξετάζει τις αναπροσαρμογές των παγίων στοιχείων μιας επιχείρησης και τις συσχετίζει με διάφορα μεγέθη μέσα στην επιχείρηση. Τα ευρήματα της εργασίας είναι ότι υπάρχει θετική σχέση της αναπροσαρμογής των παγίων και του ποσοστού του τζίρου που πραγματοποιεί η εταιρία στο εξωτερικό καθώς και με το δείκτη μόχλευσης που εμφανίζει η εταιρία. Επίσης, υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ των αναπροσαρμογών και των επενδυτικών ευκαιριών που δημιουργούνται από την εταιρία. Η αναπροσαρμογή των ακινήτων από το ιστορικό τους κόστος στην εύλογη αξία δίνει την διαφάνεια που αναζητούν οι επενδυτές ώστε

να έχουν εμπιστοσύνη στους χειρισμούς της διοίκησης και να συνεχίζουν να στηρίζουν την επιχείρηση. Η μελέτη έγινε με δείγματα από ελβετικές εταιρίες που είναι εισηγμένες στο ελβετικό χρηματιστήριο.

Σε μια πιο εκτεταμένη έρευνα για τις εισηγμένες εταιρίες έχουν προχωρήσει ο Barlev et al (2007) όπου παρουσιάζουν αναπροσαρμογές παγίων από περιπτώσεις σε 35 χώρες ανά τον κόσμο. Σκοπός της συγκεκριμένης έρευνας ήταν να μπορέσει να εξάγει γενικευμένα συμπεράσματα για τις αναπροσαρμογές των παγίων από τις διάφορες μελέτες περίπτωσης που έχουν γίνει σε διαφορετικές χώρες. Οι παράμετροι που εξετάζονται σε κάθε περίπτωση είναι το οικονομικό και κοινωνικό πλαίσιο που επικρατεί σε κάθε χώρα και διαμορφώνει τις επιλογές που κάνει κάθε επιχείρηση για τα στοιχεία της. Τα συμπεράσματα που βγήκαν από την έρευνα ήταν ότι δεν μπορούν να υπάρξουν γενικευμένες αντιμετώπισεις στις αναπροσαρμογές των παγίων πέρα από χώρες που διέπονται από παρόμοιο νομικό πλαίσιο όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Αυστραλία.

Σαν κατακλείδα, υπάρχει ένας συγκεντρωτικός πίνακας όλων των ερευνών που αναφέρονται παραπάνω σαν ευρετήριο προς τον αναγνώστη.

Συγκέντρωση της βιβλιογραφικής επισκόπησης:

Kamasak	2017	- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν μεγαλύτερη επιρροή στην ευημερία της εταιρίας παρά τα ενσώματα.
Madhani	2015	- Δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ των εταιριών που ρίχνουν το βάρος της επένδυσης είτε στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία είτε στα ενσώματα.
Zinkeviciene και Vaisnoraite	2014	- Επιλογή της λογιστικής μεθόδου ανάλογα με το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον - Οι κύριοι παράγοντες είναι η χρηματοοικονομική μόχλευση και η τελική αποτίμηση της εταιρίας

Svoboda	2014	-Οι κύριες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και τσεχικής νομοθεσίας εντοπίζονται στην κτήση του ενσώματου στοιχείου και στο κόστος που συνεπάγεται και πρέπει να καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας.
Madalina και Nicolae	2014	- Η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ρουμανικές επιχειρήσεις δεν είναι εύκολη καθώς πολλοί λογιστές δεν μπορούν να συμβαδίσουν με τις πρακτικές των ΔΛΠ καθώς οι δημοσιονομικοί κανόνες που επικρατούν στην Ρουμανία δεν επιτρέπουν μεγάλες αλλαγές στην αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων στοιχείων.
Lopes και Walker	2012	- Η ιδιαιτερότητα στην περίπτωση της Βραζιλίας είναι ότι οι αναπροσαρμογές των παγίων δεν γίνονται για την βελτίωση της πληροφόρησης αλλά για την βελτίωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης.
Campello και Giambona	2011	- Η αναδιάταξη των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας είναι ο κύριος παράγοντας της εταιρικής μόχλευσης. - Η υπόθεση ισχύει πολύ ισχυρότερα σε περιπτώσεις όπου οι εταιρίες είναι πολύ μικρές
Barac και Sodan	2011	-Οι αναπροσαρμογές αποτελούν συνήθως απόφαση των διαχειριστών της εταιρίας για να μειώσουν το χρέος της επιχείρησης και να εμφανιστεί καλύτερη η πιστοληπτική της ικανότητα.

Cheng και Lin	2009	- Οι επιχειρήσεις (με προέλευση από το Ηνωμένο Βασίλειο) με ισχυρή βιομηχανική παρουσία επιλέγουν να αναπροσαρμόσουν την αξία των παγίων στοιχείων τους, ακόμα και δύο έτη πριν το έτος της αναπροσαρμογής τους
Barth, Landsman και Lang	2008	Οι αμερικανικές επιχειρήσεις που εφάρμοζαν τα ΔΛΠ είχαν υψηλότερη ποιότητα στα δεδομένα τους από ότι αυτές που δεν τα εφάρμοζαν
Missonier-Piera	2007	- Υπάρχει θετική σχέση της αναπροσαρμογής των παγίων και του ποσοστού του τζίρου που πραγματοποιεί η εταιρία στο εξωτερικό καθώς και με το δείκτη μόχλευσης που εμφανίζει η εταιρία - αρνητική σχέση μεταξύ των αναπροσαρμογών και των επενδυτικών ευκαιριών
Barlev et al	2007	- Δεν μπορούν να υπάρξουν γενικευμένες αντιμετωπίσεις στις αναπροσαρμογές των παγίων πέρα από χώρες που διέπονται από παρόμοιο νομικό πλαίσιο όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Αυστραλία.
Kvaal	2005	“good will accounting” - Η δευτερογενής αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας έχει γίνει με καλή πρόθεση προς την ανατίμηση της αξίας του στοιχείου,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Το συγκεκριμένο κεφάλαιο αρχικά παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά των ΕΛΠ και τις βασικές αρχές που τα διέπουν έτσι ώστε να γίνει καλύτερη κατανόηση του γενικότερου τρόπου σκέψη των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Έπειτα εμβαθύνει στην μελέτη της θεωρία της λογιστικής αντιμετώπισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιγράφοντας τα βασικά στάδια της ζωής τους κατά τα ΕΛΠ και σε σύγκριση με τα ΔΠΧΑ. Τέλος, γίνεται αναφορά σε γεγονότα που σχετίζονται με τα πάγια και χρήζουν ειδικής αντιμετώπισης.

3.2 Η εισαγωγή των ΕΛΠ στην ελληνική οικονομία

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία με το νόμο 4308/2014, με στόχο την υιοθέτηση της ευρωπαϊκής οδηγίας 2013/34/ΕΕ και διεθνών πρακτικών στο χώρο. Το βασικό σκεπτικό πίσω από το νόμο ήταν η κατάργηση της λογιστικής πολυνομίας καθώς και των δαπανηρών και χρονοβόρων διαδικασιών που προϋπήρχαν και η εναρμόνιση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Ο νόμος αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα και τα περιεχόμενα του είναι τα εξής :

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων

Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία

Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων

Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης

Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές

Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να δημοσιεύσει μια εταιρία που θέλει να πληροί το νέο νόμο είναι :

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Προσάρτημα
- Κατάσταση Χρηματοροών

Σημαντικός είναι ο διαχωρισμός που γίνεται βάση μεγέθους για τις επιχειρηματικές οντότητες καθώς ανάλογα με την κατηγορία που ανήκουν έχουν διαφορετικές υποχρεώσεις και απαλλαγές όσον αφορά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα κριτήρια για την κατάταξη των επιχειρήσεων είναι η μη υπέρβαση των ορίων σε τουλάχιστον 2 από τις 3 παρακάτω κατηγορίες:

- Σύνολο Ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων)
- Καθαρό Ύψος Κύκλου Εργασιών
- Μέσος Όρος Απασχολούμενων

Τα όρια για την κατάταξη των επιχειρήσεων είναι τα εξής :

Πολύ μικρές οντότητες

- Ενεργητικό : 350.000 €
- Κύκλος Εργασιών : 700.000 €
- Απασχολούμενοι : 10 άτομα

Μικρές οντότητες

- Ενεργητικό : 4.000.000 €
- Κύκλος Εργασιών : 8.000.000 €
- Απασχολούμενοι : 50 άτομα

Μεσαίες οντότητες

- Ενεργητικό : 20.000.000 €
- Κύκλος Εργασιών : 40.000.000 €
- Απασχολούμενοι 250 άτομα

Μεγάλες οντότητες

Οι μεγάλες οντότητες είναι οι επιχειρήσεις που υπερβαίνουν τα όρια που υπάρχουν για τις μεσαίες οντότητες που αναγράφονται παραπάνω.

Οι πολύ μικρές οντότητες (ΕΕ, ΟΕ, ατομικές επιχειρήσεις) που έχουν κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 € για δυο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους απολαμβάνουν απαλλαγές που οδηγούν σε πλήθος απλοποιήσεων που διευκολύνουν τη λειτουργία τους².

Οι απαλλαγές αυτές είναι :

- Πλήρης απαλλαγή από την εφαρμογή του λογιστικού σχεδίου
- Απαλλαγή από λογιστική παρακολούθηση και εμφάνιση συναλλαγών
- Δυνατότητα χρησιμοποίησης μεθόδων αποσβέσεων και των συμβάσεων μίσθωσης της ισχύουσας νομοθεσίας
- Απαλλαγή από εφαρμογή διατάξεων περί απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Απαλλαγή από τις μεθόδους αποτίμησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- Δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία
- Εταιρίες με καθαρό κύκλο εργασιών μικρότερο από 150.000 € έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή αποθεμάτων και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της χρήσης σαν έξοδο. Η συγκεκριμένη διάταξη μπορεί να εφαρμοστεί για μέχρι 3 ετήσιες χρήσεις.
- Δεν είναι υποχρεωμένες να αποτιμούν τα στοιχεία τους στην εύλογη αξία τους αλλά στο ιστορικό τους κόστος.
- Δυνατότητα τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος
- Πολύ μικρές οντότητες με την μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΕΕ(κατά μετοχές), είτε ΟΕ και ΕΕ που κατέχονται κατά 100% από νομικά πρόσωπα, έχουν υποχρέωση τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

²Γκιβίσης, Α. (2018). Ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ΕΓΛΣ για την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα ΕΛΠ.

Συνοπτικά παρουσιάζονται οι υποχρεώσεις ως προς το είδος των συντασσόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για κάθε κατηγορία οντότητας στον παρακάτω πίνακα³:

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία μεγέθους	Πολύ μικρές ΟΕ, ΕΕ	Πολύ μικρές ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Κατάσταση αποτελεσμάτων	√	√	√	√	√
Προσάρτημα	√	√	√	√	√
Ισολογισμός		√	√	√	√
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				√	√
Κατάσταση χρηματοροών					√

3.3 Βασικές λογιστικές αρχές των ΕΛΠ

Οι αρχές που διέπουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ο θεμέλιος λίθος της λογιστικής σκέψης και του τρόπου αντιμετώπισης λογιστικών καταστάσεων.

Κάποιες από τις κυριότερες είναι:

Η αρχή του δεδουλευμένου θεμελιώνει την αναγνώριση συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στη χρονική περίοδο που προκύπτουν και όχι ταυτόχρονα με τον ταμειακό διακανονισμό.

Η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας αναφέρεται στην παραδοχή της διοίκησης, κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η οντότητα θα συνεχίσει να λειτουργεί. Η εκτίμηση για το μέλλον πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών. Η αρχή αυτή δεν ισχύει σε περίπτωση που η

³ Πατατούκας & Μπατσινίλας (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές

διοίκηση προτίθεται να διακόψει την λειτουργία για οπουδήποτε προφανή λόγο.

Η περιοδικότητα των λογιστικών χρήσεων δημιουργεί την αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων.

Για τις επιχειρήσεις υπάρχουν 3 στάδια για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν :

- 1ο στάδιο : Δημιουργία συμφωνίας
- 2ο στάδιο : Μεταφορά της ιδιοκτησίας του αγαθού (δημιουργία απαίτησης)
- 3ο στάδιο : Εξόφληση της απαίτησης

Η πραγματοποίηση των εσόδων γίνεται με την δημιουργία της απαίτησης από την επιχείρηση και τη μεταβίβαση του αγαθού που βρίσκεται προς πώληση. Στην λογική του ιστορικού κόστους, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (στην δημιουργία της απαίτησης) και όχι όταν εισπράττονται. Τα ΕΛΠ καθώς και τα ΔΠΧΑ υιοθετούν την συγκεκριμένη αρχή που συνήθως δεν ακολουθείται από την αγορά καθώς η αποτίμηση στην εύλογη αξία δίνει την δυνατότητα στην επιχείρηση να δημιουργεί υπεραξία από τα εικονικά έσοδα που έχουν αναγνωριστεί.

Η τέταρτη αρχή που εφαρμόζεται στα ΕΛΠ είναι η αρχή της συντηρητικότητας. Η ερμηνεία της αρχής είναι ότι μεταξύ διαφορετικών λογιστικών προτάσεων για τη καταγραφή μιας κατάστασης πρέπει να επιλέγεται αυτή με την μικρότερη ευνοϊκή επίδραση πάνω στη κερδοφορία και στη καθαρή θέση της επιχείρησης, δηλαδή προτείνεται η επιλογή του χειρότερου σεναρίου⁴.

Ο βασικός πυλώνας για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι η αρχή του ιστορικού κόστους ή κόστος κτήσης, πάνω στο οποίο βασίστηκε και η αποτίμηση κατά το ΕΓΛΣ. Αυτό που εισήχθη με τα ΕΛΠ, βασισμένο πάντα στα διεθνή πρότυπα, είναι η μετέπειτα αναπροσαρμογή της αποτίμησης ανάλογα με την εύλογη αξία. Η εύλογη αξία ισούται με τη τρέχουσα κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου και κατά συνέπεια λαμβάνει υπόψιν το τρέχον κόστος που υπάρχει στην επιχείρηση για την διατήρηση του περιουσιακού στοιχείου⁵.

⁴ Πατατούκας, & Μπατσινίλας (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές

⁵ Μιχαλάκη, Α. Χ. (2018). Η μετάβαση από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ-Η περίπτωση βιομηχανικής επιχείρησης.

Η βασική σύγκρουση μεταξύ ιστορικού και τρέχοντος κόστους αποτελεί πεδίο συζήτησης για τα πλεονεκτήματα της κάθε μεθόδου και πόσο πρέπει να συνυπάρχουν και πόσο πρέπει να εφαρμόζονται στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.

Ιστορικό κόστος

Η αρχή του ιστορικού κόστους υποδεικνύει ότι η διαδικασία της απόκτησης και παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να λαμβάνει υπόψιν το αρχικό κόστος κτήσεως. Η ίδια αξία διατηρείται για όλη τη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου και εμφανίζεται σε όλες τις καταστάσεις της εταιρίας.

Τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την υιοθέτηση του ιστορικού κόστους είναι :

- 1) Υπάρχει αντικειμενικότητα για την αξία του στοιχείου καθώς διαμορφώθηκε από την αξία της αγοράς και όχι με βάση υποθέσεις.
- 2) Η αξία του στοιχείου προσδιορίζεται στον χρόνο που αποκτήθηκε από την εταιρία
- 3) Η επαλήθευση είναι εύκολη από τους ελεγκτές και το λογιστικό τμήμα της εταιρίας
- 4) Ο υπολογισμός του είναι απλός και εύκολος

Το μειονέκτημα που υπάρχει στην υιοθέτηση του ιστορικού κόστους είναι η επιρροή των πληθωριστικών τάσεων, που επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων και τα στοιχεία που εμφανίζονται δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα.

Τρέχον κόστος

Σύμφωνα με την αρχή του τρέχοντος κόστους, τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στα βιβλία της εταιρίας στο κόστος της κτήσεως τους αλλά σε μεταγενέστερες χρήσεις αποτιμώνται στην εύλογη τους αξία.

Αυτό είναι και το βασικό πλεονέκτημα της συγκεκριμένης μεθόδου. Η εταιρία καθώς και φορείς που ενδιαφέρονται για την χρηματοοικονομική της κατάσταση γνωρίζουν ότι τα στοιχεία που εμφανίζονται είναι επίκαιρα και παρουσιάζουν την

τρέχουσα κατάσταση της περιουσία της εταιρίας.

Υπάρχουν όμως και μειονεκτήματα που δεν πρέπει να παραλειφθούν:

1) Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη τους αξία διαμορφώνεται από την αγορά που βρίσκονται ενεργά η εταιρία. Μια ανοδική τάση της αγοράς μπορεί να δημιουργήσει εικονικά κέρδη που προκύπτουν από την ανατίμηση των στοιχείων και όχι από πραγματικές πωλήσεις. Οι διαφορές της αναπροσαρμογής πρέπει να υπολογίζονται ώστε η διανομή και η φορολόγηση των κερδών να έχει ρεαλιστικές βάσεις και να μην δημιουργήσει μελλοντικά προβλήματα στην εταιρία.

2) Σε πολλές περιπτώσεις, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των στοιχείων είναι υποκειμενικές, ανάλογα με την κρίση της εταιρίας ή του λογιστή της, και δεν υπάρχει αντικειμενική άποψη.

Τελευταία αρχή των ΕΛΠ είναι η αρχή της συνέσεως. Ως σύνεση ορίζεται η αντικειμενική και ουδέτερη αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας κατά τη διάρκεια της αποτίμησης τους. Η αρχή της συνέσεως έρχεται να καλύψει τις αδυναμίες της μεθόδου της εύλογης αξίας, η οποία δεν τυγχάνει αξιοπιστίας για τα αποτελέσματα που παράγει.

Τα ΕΛΠ προσδιορίζουν επίσης τα παρακάτω σε συνάρτηση με την ελληνική νομοθεσία :

1) Η μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων καταχωρείται στην χρήση που λαμβάνει χώρα, ανεξάρτητα από το αν η πράξη έχει κερδοφόρο ή ζημιογόνο αντίκτυπο για την επιχείρηση

2) Τα κέρδη που προέρχονται από ανατιμήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις της εταιρίας ακόμα και αν δεν ακολουθούν την αρχή πραγματοποίησης των εσόδων.

3) Πρέπει να υπάρχει ειδική μέριμνα για τους κίνδυνους που μπορούν να έχουν επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης ή μελλοντικών χρήσεων. Πολλές φορές, η αρνητική επίδραση στα κέρδη ωθεί τις εταιρίες να κάνουν προβλέψεις μικρότερης επιρροής από την πραγματικότητα, με αποτέλεσμα να εμφανίζονται προβλήματα στις επόμενες χρήσεις.

4) Γεγονότα μείζονος σημασίας που λαμβάνουν χώρα μετά τη λήξη της περιόδου αλλά πριν την έγκριση των καταστάσεων, συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις της επόμενης χρήσης, εκτός αν οι συνθήκες που δημιουργήσαν το γεγονός υπήρχαν στο τέλος της κλεισμένης χρήσης και επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση αυτή αναγνωρίζονται στην κλεισμένη χρήση.

5) Γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά την έγκριση των καταστάσεων συμπεριλαμβάνονται στην επόμενη χρήση, εκτός αν είναι σημαντικά για την οντότητα οπότε και αναφέρονται στο προσάρτημα της κλεισμένης.

Έχοντας λάβει όλα τα παραπάνω υπόψιν, τα ΕΛΠ μπόρεσαν να αποτυπώσουν με ακριβέστερο και πιο διάφανο τρόπο τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, προσδίδοντας μεγαλύτερη αξιοπιστία στην ενημέρωση τόσο προς το εσωτερικό της επιχείρησης όσο και στους ενδιαφερόμενους έξω από αυτήν. Επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα απευθείας σύγκρισης των ελληνικών επιχειρήσεων με τις αντίστοιχες ευρωπαϊκές, καθώς λειτουργούν στο ίδιο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η αξιολόγηση από επενδυτικούς φορείς του εξωτερικού μπορεί να ανοίξει τους ορίζοντες τόσο για επενδύσεις όσο και για συνεργάτες. Παράλληλα, υπάρχει μείωση του κόστους στην διάχυση της πληροφορίας μέσα στον επιχειρηματικό όμιλο και με αυτό τον τρόπο αυξάνεται η αποτελεσματικότητα της επιχείρησης ως προς τις λειτουργίες της. Τέλος χαρακτηριστικό της προσπάθειας εναρμόνισης με τα διεθνή πρότυπα είναι ο νομός 4308/2014 δίνει την δυνατότητα στις οντότητες που ακολουθούν τα ΕΛΠ να αναζητήσουν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ.

Ακολουθώντας τις βασικές αρχές που προαναφέρθηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζουν νέες αντιμετώπισεις στις διάφορες κατηγορίες κονδυλίων της επιχείρησης. Αναλυτικά κάποιες αλλαγές ανά κατηγορία είναι :

Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία

Η νέα αυτή κατηγορία προστέθηκε με την εισαγωγή των ΕΛΠ και αφορά έμβια όντα που βρίσκονται στην κατοχή της εταιρίας ως περιουσιακά στοιχεία. Τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη τους αξία μείον το κόστος που υπάρχει για τη διάθεση τους, χωρίς να έχουν αποσβέσεις. Οι διαφορές που προκύπτουν από την αξία των βιολογικών στοιχείων καταχωρούνται αντίστοιχα

σαν κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα χρήσης.

Αποθέματα

Στα νέα ΕΛΠ, απαγορεύεται η χρήση της μεθόδου LIFO, η οποία επιτρεπόταν κατά το ΕΓΛΣ, για την παρακολούθηση των αποθεμάτων ενώ εμπορεύματα που διαπραγματεύονται σε χρηματιστηριακές αγορές μπορούν και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους.

Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Τα περιουσιακά στοιχεία που αποφέρουν τόκο στην επιχείρηση αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και αποτιμώνται σύμφωνα με το κόστος απόσβεσης τους είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεων. Η έννοια της υποτίμησης από το ΕΓΛΣ έχει αντικατασταθεί με την έννοια της απομείωσης και σε αυτή την περίπτωση για ειδικές περιπτώσεις. Η ταξινόμηση των στοιχείων γίνεται σε δεύτερη φάση, μετά την αναγνώριση τους και υπάρχει η αντίστοιχη αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν.

Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις

Οι συγκεκριμένες υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη μέθοδο του σταθερού επιτοκίου ή με την σταθερή μέθοδο αποσβέσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η υποχρέωση παίζει σημαντικό ρόλο στις συνολικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρίας.

Προβλέψεις

Οι προβλέψεις που επηρεάζονται από τα ΕΛΠ είναι αυτές που αντιστοιχούν στους εργαζόμενους που ενδέχεται να αποχωρήσουν από την επιχείρηση και πρέπει να αποζημιωθούν. Οι προβλέψεις προκύπτουν είτε με τα ονομαστικά ποσά που προβλέπονται από την εκάστοτε νομοθεσία είτε με την αναλογιστική μέθοδο που είναι αποδεκτή από τα ΕΛΠ.

Κρατικές Επιχορηγήσεις

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούσαν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ή επιλέξιμες δαπάνες εντάσσονται, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, στις υποχρεώσεις και όχι στα αποθεματικά.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

Με τα ΕΛΠ παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις καταστάσεις των εταιριών.

Συναλλαγές με Συνάλλαγμα

Τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας που είναι σε ξένο νόμισμα αποτιμώνται στην εύλογη τους αξία στο ίδιο νόμισμα και η μετατροπή τους στο εγχώριο νόμισμα γίνεται με βάση την ισοτιμία που ίσχυε κατά την αποτίμηση τους στην εύλογη αξία τους. Οι μεταβολές στην αξία τους λόγω των διαφορών του συναλλάγματος αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι διαφορές της εύλογης αξίας.

3.4 Η λογιστική αντιμετώπιση των παγίων. Σύγκριση ΕΛΠ - ΔΛΠ

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται με βάση κυρίως το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» σε συνάρτηση με τα ΔΠΧΑ 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση» και αντίστοιχα από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βάση του άρθρου 18 του νόμου 4308/2014

Στα ΕΛΠ υπάρχουν 4 κατηγορίες παγίου ενεργητικού⁶ :

Α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία (Λογαριασμοί 10 - 15).

Οι υποκατηγορίες είναι : γη, διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση, κτίρια-τεχνικά έργα, μηχανολογικός εξοπλισμός, μεταφορικά μέσα, λοιπός εξοπλισμός

Β) Επενδύσεις σε ακίνητα (Λογαριασμός 16).

Γ) Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (Λογαριασμός 17). Οι

⁶Νεγκάκης, Χ. (2012). Οι βασικές διαφορές ΕΛΠ-ΔΛΠ. Σημειώσεις μαθήματος, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσ/νίκη.

υποκατηγορίες είναι : ζώντα ζώα, δέντρα και φυτά

Δ) Άυλα στοιχεία (Λογαριασμός 18). Οι υποκατηγορίες είναι : δαπάνες ανάπτυξης, υπεραξία, λοιπά άυλα

3.4.1 Αρχική αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι για να αναγνωρισθεί ένα ενσώματο πάγιο ως περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να συντρέχουν δυο προϋποθέσεις. Πρώτων, μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το πάγιο να εισρέουν στην επιχείρηση και δεύτερων το κόστος του παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο. Σημαντικό χαρακτηριστικό των παγίων είναι ότι η διάρκεια προσφοράς τους προς την επιχείρηση ξεπερνά την μια χρήση.

Η αρχική καταχώρηση των παγίων γίνεται όταν το στοιχείο περάσει εξολοκλήρου στην κυριότητα της επιχείρησης. Η αρχική του αξία αναγράφεται στη συμβολαιογραφική πράξη και συνυπολογίζονται με αυτό τα έξοδα της κτήσης και οι τόκοι που καταβλήθηκαν για την απόκτηση του.

Το κόστος κτήσεως αποτελεί ένα πολύ σημαντικό μέρος της αρχικής αναγνώρισης του παγίου στοιχείου και περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία :

- Τιμή αγοράς
- Κόστος προετοιμασίας για την τοποθέτηση του περιουσιακού στοιχείου
- Μεταφορικό κόστος
- Κόστος εγκατάστασης
- Κόστος δοκιμών για την λειτουργικότητα του στοιχείου
- Επαγγελματικές αμοιβές για την διεκπεραίωση του έργου
- Εκτιμώμενο κόστος για την αποσυναρμολόγηση και απομάκρυνσης του στοιχείου

Παράλληλα, περιλαμβάνει τα έξοδα κτήσεως (φόρος μεταβίβασης κτλ) καθώς και τους τόκους από την κατασκευαστική περίοδο. Επιπρόσθετα, προστίθενται σε μεταγενέστερη φάση στην αξία κτήσης και άλλες δαπάνες. Οι δαπάνες αυτές αφορούν την βελτίωση, την επέκταση, την επισκευή και την συντήρηση του παγίου στοιχείου. Η αναγνώριση των δαπανών γίνεται κατά τη λογιστική χρήση που λαμβάνουν χώρα όπως και η αύξηση της αξίας του παγίου στοιχείου, σε αντιστοιχία

με τη δαπάνη που έγινε.

Οι δαπάνες βελτίωσης που αυξάνουν την αξία του ακινήτου, μπορούν να αποσβεστούν ως μέρος της αξίας του παγίου. Ξεχωριστά από αυτές τις δαπάνες, θεωρείται το κόστος αποσυναρμολόγησης του στοιχείου. Το συγκεκριμένο κόστος αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του αρχικού κόστους κτήσης και δημιουργείται πρόβλεψη με την δημιουργία της υποχρέωσης του παγίου στοιχείου. Το κόστος αυτό δεν έχει σχέση με το πόσο αναμένεται να παράγει το στοιχείο ή πόσες ήταν οι τελικές παραγόμενες μονάδες κατά τη διάρκεια της ζωής του. Σε διαφορετική περίπτωση, που το κόστος αποσυναρμολόγησης έχει επηρεάσει την παραγωγή, τότε δεν συμπεριλαμβάνεται στο αρχικό κόστος κτήσης του παγίου, αλλά επιβαρύνει το τρέχον κόστος παραγωγής που αντιστοιχεί σε αυτό⁷.

Για το ιδιοπαραγόμενο πάγιο στοιχείο, το κόστος κτήσης περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που χρειάζεται ώστε να καταστεί το στοιχείο λειτουργικό ως προς τις ανάγκες της επιχείρησης. Το κόστος ιδιοπαραγωγής περιλαμβάνει τις πρώτες ύλες, τα αναλώσιμα υλικά αλλά και τα κόστη εργασίας που έχουν να κάνουν με αυτά. Αν το πάγιο στοιχείο έχει μακρά διάρκεια κατασκευής και απαιτούνται χρηματοοικονομικοί πόροι για την αποπεράτωση του, τότε στο κόστος κτήσης περιλαμβάνει και τους τόκους από τις έντοκες υποχρεώσεις που προκύπτουν από αυτές. Αν κατά τη διάρκεια της κατασκευής, χρειάζεται να κλείσουν ισολογισμοί ή λογιστικά βιβλία, τότε το πάγιο στοιχείο θεωρείται ημιτελές και λογίζεται στο κόστος που έχει απορροφήσει μέχρι εκείνη τη στιγμή.

3.4.2 Μεταγενέστερη αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναγνωρίζουν δυο μεθόδους αποτίμησης ενός παγίου μετά την αρχική αναγνώριση. Η μέθοδος του κόστους που αναφέρεται ουσιαστικά στο ιστορικό κόστος του παγίου και η μέθοδος της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία που αναφέρεται στο τρέχον κόστος. Το ΔΛΠ 16 χρησιμοποιεί την έννοια της εύλογης αξίας η οποία ορίζεται αναλυτικότερα στο ΔΠΧΑ 13 “Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας”.

⁷Μπατσινίλας – Πατατούκας,(2012),Σύγχρονη Λογιστική, Σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα και με αναφορά στα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταμούλης.

Μερικά στοιχεία για την εύλογη αξία και το προσδιορισμό της είναι :

- 1) Η εύλογη αξία ορίζεται από την τιμή που αποδέχονται οι συναλλασσόμενοι, έχοντας πλήρης ενημέρωση, για την αγοραπωλησία του στοιχείου ή για το διακανονισμό υποχρεώσεων.
- 2) Η επιλογή της εύλογης αξίας σαν μέθοδος αποτίμησης χρησιμοποιείται μόνο όταν μπορεί να μετρηθεί και να καταχωρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
- 3) Η χρήση πραγματογνώμονα καθιστά αξιόπιστη την επιμέτρηση ενός πάγιου στοιχείου στην εύλογη αξία.
- 4) Η εφαρμογή της εύλογης αξίας δεν μπορεί να γίνει μεμονωμένα για κάποια στοιχεία του ενεργητικού μιας εταιρίας. Η εταιρία υποχρεούται να αποτιμήσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας ή ενός κονδυλίου με την εύλογη αξία ή με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Όταν υπάρξουν μεγάλες διαφορές μεταξύ λογιστικής και εύλογης αξίας, τότε η επανεκτίμηση γίνεται κάθε 3 με 5 χρόνια.
- 5) Η διαφορά αναπροσαρμογής που προκύπτει εάν είναι θετική καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και δεν διανέμεται ενώ αν είναι αρνητική αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Γενικότερα, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων με την εύλογη αξία, δεν σημαίνει ότι μπορεί να υπάρξει μια αυθαίρετη υπόθεση για την αξία του πάγιου στοιχείου αλλά ένας αποδεδειγμένος υπολογισμός για τη δικαιότερη αξία του στοιχείου με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν διαθέσιμα στην αγορά εκείνη τη χρονική στιγμή.

3.4.3 Προσαρμογή αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσω απόσβεσης και απομείωσης

Οι αποσβέσεις δημιουργούνται όταν ένα στοιχείο έχει περιορισμένη οικονομική ζωή και η αξία του μειώνεται με τα χρόνια. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την εκτίμηση που κάνει η εταιρία για την οικονομική ζωή του παγίου στοιχείου. Η διοίκηση της εταιρίας επιλέγει ανάλογα με τη χρηματοοικονομική στρατηγική της,

την μέθοδο των αποσβέσεων που θέλει να ακολουθήσει.

Οι μέθοδοι που είναι αποδεκτές είναι η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων. Στην περίπτωση των οικοπέδων, δεν γίνονται αποσβέσεις. Οι δαπάνες βελτιώσεων για τα οικόπεδα και τη γη που έχουν περιορισμένη οικονομική ζωή υπόκεινται σε αποσβέσεις. Σε αποσβέσεις δεν υπόκεινται τα έργα τέχνης και οι αντίκες που δεν έχουν φθορά ή αχρήστευση⁸. Στο ΔΛΠ 16 ορίζεται χαρακτηριστικά ότι κάθε μέρος του παγίου που είναι σημαντικό για το κόστος του, πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά.

Όταν υπάρξουν ενδείξεις για μείωση της αξίας του στοιχείου, τότε τα πάγια υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση της αξίας τους. Το ΔΛΠ 36 “απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων” έχει ως στόχο τα περιουσιακά στοιχεία να μην παρουσιάζουν αξία μεγαλύτερη της πραγματικής.

Οι ενδείξεις της απομείωσης είναι :

1. Η μείωση της αξίας είναι μεγαλύτερη από εκείνη που θα αναμενόταν με βάση την χρονική στιγμή που συμβαίνει αυτή
2. Υπάρχουν εξωτερικές μεταβολές στο περιβάλλον της εταιρίας που επηρεάζουν το τεχνολογικό και οικονομικό υπόβαθρο και καταστούν το πάγιο απαρχαιωμένο νωρίτερα από το αναμενόμενο
3. Αύξηση επιτοκίων που μπορεί να οδηγήσει σε μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου
4. Απαξίωση ή φυσική καταστροφή του στοιχείου.

Η απομείωση προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του παγίου στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική αξία.

Ως ανακτήσιμη αξία ενός πάγιου ορίζεται το μεγαλύτερο ποσό αναμεσά στην εύλογη αξία μειωμένη με τα έξοδα διάθεση του και της αξίας χρήσης του, η οποία αποτελεί την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από την συνεχή χρήση του πάγιου και την διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Όλες αυτές οι απομειώσεις λογίζονται σαν έξοδα στα Αποτελέσματα Χρήσης, με δυνατότητα να αναστραφούν αν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Η λογιστική αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αναστροφή της

⁸Πατατούκας Κ., &Μπατσινίλα Ε. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές

ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει την λογιστική αξία που θα είχε εκείνη την ημέρα το πάγιο αν δεν συνέβαινε ποτέ απομείωση.

3.4.4 Παύση αναγνώρισης πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Ένα πάγιο στοιχείο σταματά να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας και συγκεκριμένα στον ισολογισμό της, όταν το στοιχείο πωλείται σε οντότητα εκτός της επιχείρησης ή όταν δεν υπάρχει οικονομικό όφελος για την εταιρία από τη χρήση του ή την διάθεση του για τους σκοπούς της εταιρίας.

Το κέρδος ή η ζημία ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του στοιχείου και της υπολειπόμενης αξίας που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, αν υπάρχει αυτή.

Μετά την αναγνώριση του κέρδους ή της ζημίας, αυτή καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης, κατά το χρόνο της παύσης της αναγνώρισης του στοιχείου.

3.4.5 Αξιολόγηση των επιλογών

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα με τον νομός 4308/2014 έχουν υιοθετήσει τις περισσότερες διαδικασίες και αρχές που ορίζονται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα όσον αφορά την διαχείριση των παγίων και πιο συγκεκριμένα στο ΔΛΠ16.

Στην αρχική αναγνώριση των παγίων τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα προσφέρουν μια συνολικότερη εικόνα της αξίας του πάγιου καθώς καταργούν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που χρησιμοποιούσε το ΕΓΛΣ και τα απορροφούν στην αξία κτήσης του αντιστοίχου πάγιου.

Η επιχείρηση μπορεί να αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων της στην εύλογη αξία τους μέσω της εφαρμογής των ΕΛΠ. Με αυτό τον τρόπο, η εταιρία μπορεί να αποτιμά με αξιόπιστο τρόπο την αξία των στοιχείων της και να τα παρουσιάζει στην πραγματική τους διάσταση. Η αξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή θα αποτελεί και το κόστος κτήσης για τα συγκεκριμένα στοιχεία. Αντίθετα στην διάρκεια εφαρμογής του ΕΓΛΣ οι εκάστοτε αναπροσαρμογές αξίας παγίων ορίστηκαν βάση ειδικού νομό.

Επιπρόσθετα, στα ΕΛΠ μπορεί να υπάρξει αλλαγή στην μέθοδο που διενεργούνται οι αποσβέσεις για τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης. Η επιλογή μεταξύ της σταθερής μεθόδου, της φθίνουσας μεθόδου και της μεθόδου των

παραγόμενων μονάδων αποτελεί πρωτοβουλία της επιχείρησης ώστε να μπορέσει να αποτυπώσει με το καλύτερο δυνατό τρόπο την αξία του στοιχείου και τον τρόπο με τον οποίο προσαρμόζεται η αξία του μέσα στο χρόνο. Σε αντίθεσή με τα ΕΓΛΣ το οποίο όριζε αποσβέσεις αυστηρά από τον φορολογικό νομό. Επίσης για την προσαρμογή αξίας των παγίων στοιχείων τα ΕΛΠ εισήγαγαν και την έννοια της απομείωσης για ακόμα πιο ρεαλιστική απεικόνιση τους.

Οι ευκολίες που προσφέρονται από τα ΕΛΠ στην αναγνώριση, την προσαρμογή και την παύση των παγίων στοιχείων οδηγούν τις επιχειρήσεις σε καλύτερες αποφάσεις σε σχέση με το παρελθόν για την αξιοποίηση τους και την αποτύπωση της αξίας τους.

3.5 Ειδικές περιπτώσεις Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

3.5.1 Εισαγωγή

Το τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας κάνει αναφορά σε ειδικές περιπτώσεις που εμφανίζονται κατά τον χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας. Οι περιπτώσεις που αναφέρονται είναι οι διαφορές που προκύπτουν από τις λογιστικές και τις φορολογικές αποσβέσεις, το μητρώο των παγίων, η αντιμετώπιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι τρόποι απόκτησης των παγίων και η διαδικασία επιχορήγησης για την απόκτηση των παγίων.

3.5.2 Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου είναι η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας. Η φορολογική αξία είναι η αξία που αναγνωρίζεται στο στοιχείο ή στην υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής αξίας ενός στοιχείου. Βάση του νόμου 4308/2014, κάθε επιχείρηση κρατά ένα αρχείο για τις συναλλαγές που πραγματοποιεί ώστε στο τέλος της

λογιστικής χρήσης να προκύψουν τα αντίστοιχα έσοδα και έξοδα⁹.

Σύμφωνα με το Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ψηφίστηκε με το νόμο 4172/2013, μπορούν να αναγνωριστούν εκπτώσεις από τα ακαθόριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών. Η συγκεκριμένη έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών εφαρμόζεται εάν :

- Αν η συναλλαγή έχει γίνει για το συμφέρον της επιχείρησης
- Η συναλλαγή να είναι πραγματική και να μην κρίνεται η αξία της ανώτερη ή κατώτερη από την αγοραία
- Υπάρχει η λογιστική καταγραφή στα βιβλία της επιχείρησης στο σωστό χρόνο

Επομένως, η διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης γεγονότων σε σχέση με τη λογιστική, δημιουργεί διαφορές οι οποίες διακρίνονται σε προσωρινές και μόνιμες.

Προσωρινές είναι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής αξίας ενός στοιχείου που μπορεί να επηρεάσει το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα αλλά η διαφορά θα διορθωθεί ή να ανακτηθεί σε κοντινό μελλοντικό χρόνο.

Οι κύριες κατηγορίες που υπάρχουν προσωρινές διαφορές είναι :

- Απομειώσεις
- Αποσβέσεις
- Προβλέψεις
- Ασφαλιστικές Εισφορές

Μόνιμες διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής αξίας που δεν μπορούν να αναστραφούν. Οι διαφορές αυτές συνήθως είναι τόκοι από δάνεια, προσαυξήσεις προστίμων, πληρωμές που αποτελούν ποινικό αδίκημα, δαπάνες ψυχαγωγίας και άλλα πολλά.

Όσον αφορά τα άγια περιουσιακά στοιχεία, αποκλίσεις αναμεσα στην φορολογική και λογιστική τους διαχείριση μπορούν να προκύψουν από τις απομειώσεις καθώς και από δαπάνες που πραγματοποιούνται για την βελτίωση του

⁹ Γιώτη, Χ. (2017). Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων και η έκδοση των φορολογικών στοιχείων μετά την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) Ν. 4308/2014: μια κριτική προσέγγιση.

πάγιου.

Οι συχνότερες όμως αποκλείσεις παρατηρούνται από τις διαφορετικές αποσβέσεις και είναι εμφανής σε τρία κυρίως επίπεδα:

1) Συντελεστές αποσβέσεων

Τα αντικείμενα που δεν υπόκεινται σε φθορά ή δεν καθίστανται άχρηστα λόγω παλαιότητας δεν έχουν φορολογικές αποσβέσεις. Τέτοιες περιπτώσεις είναι αντικείμενα που δεν χάνουν την αξία τους στην πάροδο του χρόνου, αντίθετα πολλές φορές κερδίζουν από αυτήν. Ως παράδειγμα μπορεί να χρησιμοποιηθεί τα κοσμήματα και τα έργα τέχνης όπως πίνακες ζωγραφικής. Στην ίδια κατηγορία εμπίπτουν οικόπεδα και εκτάσεις γης.

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτηριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποτακτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών σταθμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων (εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερικός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Με βάση τον παραπάνω πίνακα, οι επιχειρήσεις μπορούν να κατατάξουν τα περιουσιακά τους στοιχεία με βάση το λόγο της χρήσης του και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του.

Το κόστος που υπάγεται στην ολοκλήρωση αλλά και στις προσαρμογές και τις βελτιώσεις του στοιχείου μπορεί να αποσβεσθεί πλήρως, σύμφωνα με τους παραπάνω συντελεστές και αν δεν ανήκει στις κατηγορίες που αναφέρθηκαν παραπάνω¹⁰.

2) Χρόνος και έκπτωση αποσβέσεων

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τηρούν και να υπολογίζουν τις φορολογικές αποσβέσεις σε ετήσια βάση, χωρίς να μπορούν να τις μεταφέρουν για επόμενες λογιστικές χρήσεις. Επίσης είναι υποχρεωμένες να τηρούν τους συντελεστές που τους επιβάλλονται από την νομοθεσία. Σε περίπτωση που κάποια εταιρία χρησιμοποιήσει μεγαλύτερους συντελεστές απόσβεσης, τότε οι επιπλέον αποσβέσεις δεν μπορούν να καταχωρηθούν σαν έξοδα της επιχείρησης.

Η απόσβεση του παγίου ξεκινά από το μήνα που αγοράστηκε ή σύμφωνα με τα ΕΛΠ στο μήνα που άρχισε να χρησιμοποιείται. Σε περίπτωση που το στοιχείο πουληθεί, οι αποσβέσεις κρατούν μέχρι το μήνα που πουλήθηκε και μεταβιβάστηκε η κυριότητα του.

Όταν διενεργείται μια φορολογική απόσβεση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από το αρχικό κόστος απόκτησης του στοιχείου, ακόμα και μετά το επιπρόσθετα ποσό των βελτιώσεων και των συντηρήσεων.

Υπάρχει περίπτωση, να διενεργηθεί φορολογική απόσβεση για ένα μόνο έτος και μία χρήση, αν η αξία του στοιχείου της εταιρίας δεν είναι πάνω από 1.500 €. Με αυτό τον τρόπο, υπάρχει μια εφάπαξ απόσβεση και το στοιχείο παύει να έχει αξία στην επόμενη λογιστική χρήση. Ασφαλώς, η συγκεκριμένη ρύθμιση είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική προς τις επιχειρήσεις.

Παράλληλα, όσα στοιχεία βρίσκονται σε αχρησία και δεν βοηθούν στην παραγωγική διαδικασία της εταιρίας, δεν διενεργούνται αποσβέσεις για αυτά, που να έχουν να κάνουν με το φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρίας. Για στοιχεία που

¹⁰ Γρηγοράκος, Γ. Θ. (2005). Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των προερχόμενων από τις Λογιστικές Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

λειτουργούν σε περιοδικό βαθμό αλλά είναι σημαντικά για την παραγωγική διαδικασία της εταιρίας, διενεργούνται κανονικά οι αποσβέσεις που τους αναλογούν. Το ίδιο ισχύει και για στοιχεία που χρησιμοποιούνται εποχικά, σύμφωνα με την λειτουργία της εταιρίας.

3) Μέθοδος απόσβεσης

Η μόνη αποδεκτή μέθοδος απόσβεσης είναι η σταθερή μέθοδος επί της αρχικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Όταν υπάρξει η ολοκληρωτική απόσβεση του στοιχείου, τότε αυτό καταχωρείται με την τιμή του 0,01 € και συνεχίζει να παρακολουθείται λογιστικά με αυτή τη τιμή.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, υπάρχει μια πιο ελαστική προσέγγιση στο ζήτημα της μεθόδου των αποσβέσεων. Στα ΕΛΠ υπάρχει η έννοια της πιο κατάλληλης μεθόδου αποσβέσεων. Μέσω αυτής μπορούν να εφαρμοστούν οι μέθοδοι της φθίνουσας απόδοσης και των παραγόμενων μονάδων. Ακόμα και έτσι, η μέθοδος με την οποία θα υπολογιστεί το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα για την εταιρία θα προκύψει από την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Σε αυτό το σημείο, υπάρχουν αρκετές πιθανότητες να παρατηρηθούν αποκλίσεις μεταξύ των φορολογικών αποσβέσεων (που υπολογίζονται με τη σταθερή μέθοδο) και των λογιστικών αποσβέσεων (που υπολογίζονται με τις άλλες μεθόδους).

Εξαιρέση μπορούν να αποτελέσουν οι νέες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να αναβάλλουν τις φορολογικές αποσβέσεις των 3 πρώτων ετών. Με αυτό τον τρόπο, η εταιρία μπορεί να διατηρήσει μεγαλύτερη αξία στα στοιχεία κατά τα πρώτα έτη της ζωής της. Η επιλογή αυτή πρέπει να γίνει για το σύνολο της περιουσιακής κατάστασης της εταιρίας και όχι για επιλεγμένα στοιχεία που έχει στην κατοχή της.

3.5.3 Μητρώο παγίων

Όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα είναι υποχρεωμένες να διατηρούν ένα βιβλίο μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό το βιβλίο χρησιμοποιείται ώστε να καταγράφεται η διαχείριση του ακινήτου, η λογιστική του αξία και οι αποσβέσεις του. Επίσης, φαίνεται η ανάλυση των λογαριασμών του ενεργητικού που φαίνονται τα πάγια στοιχεία.

Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο μητρώο παγίων είναι τα εξής :

- Ονομασία και διακριτικά στοιχεία
- Λογιστική καταχώρηση (πρωτοβάθμιοι κωδικοί)
- Αιτιολογία και στοιχεία κτήσεως και μεταβολής
- Τοποθεσία εγκατάστασης
- Ημερομηνία έναρξης λειτουργίας ή/και αδράνειας
- Ύπαρξη βαρών σε αυτό
- Τεταρτοβάθμιο κωδικός λογιστικής καταχώρισης
- Υφιστάμενες αποσβέσεις
- ΦΠΑ για τις συναλλαγές

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ									
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΡΙΑΣ									
Κωδικός	Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Ποσότητα	Συντελεστής	Αξία Κτήσης	Μειώσεις	Αποσβέσεις Απογραφής	Αποσβέσεις Χρήσης	Αναπόσβεστη Αξία

- Στοιχεία για το τέλος της ζωής του στοιχείου

Με την εφαρμογή των ΕΛΠ μέσω του νόμου 4308/2014 οι λογιστικές αποσβέσεις έχουν αποκτήσει μια ελαστικότητα η οποία επιτρέπει τις εταιρίες να διενεργούν αποσβέσεις με διαφορετικούς συντελεστές από αυτούς που ορίζει ο φορολογικός νομός. Έτσι παρατηρείται το φαινόμενο τήρησης δυο διαφορετικών μητρώων παγίων ένα βασισμένο στις αποσβέσεις που ορίζει ο φορολογικός νομός και ένα στις λογιστικές αποσβέσεις που ορίζει η εταιρία.

3.5.4 Μισθώσεις - leasing

Ως μίσθωση ορίζεται μια συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο, έναντι ανταλλάγματος¹¹.

Μια μίσθωση μπορεί να χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική όταν οι κίνδυνοι και οι οφειλές από την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου περνούν ουσιαστικά στον μισθωτή. Λειτουργικές μισθώσεις χαρακτηρίζονται όσες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των χρηματοδοτικών.

Η συγκεκριμένη ενότητα αναλύει τους διάφορους τρόπους αντιμετώπισης των μισθώσεων από τα λογιστικά πλαίσια (ΕΓΛΣ, ΕΛΠ, ΔΛΠ) καθώς και από τον φορολογικό νομό.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ δεν υπήρχε διάκριση αναμεσα σε χρηματοδοτική και λειτουργική. Ο εκμισθωτής παραμένει ο ιδιοκτήτης του ακινήτου. Ο μισθωτής του παγίου απλά αποκτά δικαιώματα χρήσης, καταβάλλοντας το μίσθωμα που καταγράφεται στα βιβλία του ως λειτουργική δαπάνη.

Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ που αντιστοιχούσαν στα μισθώματα ήταν ο 62.04 «Ενοίκια» και υπήρχαν συγκεκριμένοι κωδικοί όπως ο 62.04.20 «Ενοίκια χρηματοδοτικής μισθώσεως μηχανημάτων» και 62.04.21 «Ενοίκια χρηματοδοτικής μισθώσεως». Υπάρχει και η επιλογή για την εταιρία να χρησιμοποιήσει λογαριασμούς τάξεως για την συνέχιση της παρακολούθησης του συμβολαίου που δεσμεύει το στοιχείο.

Με την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων εισήχθησαν και οι έννοιες χρηματοδοτική και λειτουργική μίσθωση. Η λογιστική αντιμετώπιση των ΕΛΠ στηρίχθηκε στο ΔΛΠ 17 “Μισθώσεις”. Στην περίπτωση χρηματοδοτική μίσθωσης ο μισθωτής είναι υποχρεωμένος να αντιμετωπίσει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο ως πάγιο του. Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως δάνειο. Στις λειτουργικές μισθώσεις το μίσθωμα αναγνωρίζεται ως δαπάνη.

Από 01/01/2019 είναι σε ισχύ το ΔΠΧΑ 16 “Μισθώσεις” το οποίο αναφέρει

¹¹ Πατατούκας & Μπατσινίλας (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές

ότι οι μισθωτές θα αντιμετωπίζουν όλες τις μισθώσεις ως χρηματοδοτικές, ενώ μόνο οι εκμισθωτές θα έχουν δικαίωμα διάκρισης σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις. Οι συγκεκριμένες αλλαγές δεν έχουν υιοθετηθεί ακόμα από τα ΕΛΠ.

Η φορολογική νομοθεσία υιοθετεί την διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικών και λειτουργικών μισθώσεων όπως ορίζεται στα ΕΛΠ από τον νομό 4308/2014. Στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης εκπιπτόμενη δαπάνη είναι η φορολογική απόσβεση ενώ σε λειτουργική μίσθωση εκπιπτόμενη δαπάνη είναι το μίσθωμα.

3.5.5 Κρατικές επιχορηγήσεις

Ο νόμος 4308/2014 που εισήγαγε τα ΕΛΠ στην ελληνική οικονομική ζωή, στο άρθρο 23 αναφέρει τον ορισμό των επιχορηγήσεων:

«1. Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

2.Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.»

Η επιχορήγηση είτε στη μια είτε στην άλλη περίπτωση, λογίζονται σαν υποχρεώσεις της εταιρίας προς το κράτος. Έτσι πιστώνονται στους λογαριασμούς των υποχρεώσεων της εταιρίας (στο ΕΓΛΣ ο 56.00 και στα ΕΛΠ ο 56.02).

Ο χρόνος αναγνώρισης των επιχορηγήσεων είναι η είσπραξη της επιχορήγησης καθώς και η έγκριση από το δημόσιο φορέα ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Αντίστοιχα, αναγνωρίζεται και το ποσό που εισπράττεται ή εγκρίνεται.

Το κύριο μέλημα από λογιστικής πλευράς είναι η μεταφορά των

επιχορηγήσεων από υποχρεώσεις της εταιρίας σε έσοδα από επιχορηγήσεις. Οι επιχορηγήσεις παγίων αποσβένονται από υποχρεώσεις, μόλις γίνει η μεταφορά τους σε έσοδα της εταιρίας. Η μεταφορά πρέπει να γίνει στον ίδιο λογιστικό χρόνο και με το ίδιο ποσό που έγινε η επιχορήγηση. Παράλληλα, να σημειωθεί ότι η αρχή γίνεται με το χρόνο αναγνώρισης της επιχορήγησης του στοιχείου και όχι με το χρόνο απόσβεσης των στοιχείων¹².

Οι διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σχετικά με τις επιχορηγήσεις παγίων δεν είναι ουσιαστικές καθώς αποσκοπούν και τα δυο πλαίσια στην μέγιστη ωφέλεια της εταιρίας από τις κρατικές επιχορηγήσεις.

Η μόνη ουσιαστική διαφορά είναι η αρχική αναγνώριση της επιχορήγησης. Στα ΕΛΠ, η επιχορήγηση λογίζεται κατευθείαν σαν υποχρέωση της εταιρίας ενώ στο ΕΓΛΣ αναγνωρίζεται σαν στοιχείο της καθαρής θέσης της εταιρίας, όπως φαίνεται στον ισολογισμό.

Η φορολογική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων των παγίων γίνεται ως εξής: η απόσβεση της επιχορήγησης αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης, εμφανίζεται στα Αποτελέσματα εις Νέον, στο Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης και τέλος καταλήγει σε λογαριασμό που μπαίνει το Αφορολόγητο Αποθεματικό.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αντιμετωπίζουν τις επιχορηγήσεις βάσει του ΔΛΠ20 “λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης”.

Το ΔΛΠ 20 προβλέπει δυο χειρισμούς: είτε οι επιχορηγήσεις να εμφανίζονται με την μορφή εσοδών επομένων χρήσεων είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που αφορούν. Τα έσοδα που προκύπτουν παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και το πρότυπο επιτρέπει τον εναλλακτικό χειρισμό της αφαίρεσης τους από τα αντίστοιχα έξοδα¹³.

¹²Τοκμακίδου, Ε. (2015). Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων.

¹³ Νεγκάκης, Χ. (2015) IFRS. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Ειδικά Θέματα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

4.1 Εισαγωγή

Για την ολοκληρωμένη κατανόηση της λογιστικής αντιμετώπισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύονται τρεις περιπτώσεις. Η πρώτη αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση ενός πάγιου βάσει ΕΛΠ και εμπεριέχει εγγραφές απόκτησης, αποσβέσεων, απομείωσης και πώλησης. Η δεύτερη περίπτωση αναλύει την διαδικασία αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία ενός κονδυλιού παγίων. Τέλος η τρίτη περίπτωση περιλαμβάνει την διαχείριση διαφορών λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων.

4.2 Περίπτωση 1η “η ζωή του παγίου”

Αρχική αποτίμηση και αποσβέσεις

Η εταιρία FRESH Α.Ε προχωρά στην αγορά ενός κτηρίου αξίας 150.000€ και ωφέλιμης ζωής 30 έτη. Τα έξοδα που έγιναν για την αγορά του πάγιου είναι:

- Φόρος μεταβίβασης 3% ($150.000 \cdot 3\% = 4.500$ €)
- Έξοδα συμβολαιογράφου 1.500 €

Τα συγκεκριμένα έξοδα βάσει των ΕΛΠ εμπεριέχονται στην αρχική αξία του κτηρίου έτσι η εγγραφή αγοράς είναι η εξής:

01-01-15			
Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
12.01.00		Κτήριο Α	156,000.00
	50.01.00	Προμηθευτής Α	156,000.00

Στις 30/06/2015 η εταιρία προχωρά σε δαπάνες για το κτήριο ώστε να καλύπτουν προδιάγραφες για την σωστή λειτουργία. Οι δαπάνες είναι συνολικού ύψους 15.000€ και διαχωρίζονται σε:

- Μόνωση κτηρίου 14.000€
- Επισκευή ηλεκτρολογικού πίνακα 1.000€

Η δαπάνη για μόνωση κτηρίου θεωρείται βελτίωση του κτηρίου και αυξάνει την αξία του, ενώ η επισκευή θεωρείται δαπάνη συντήρησης και λογιστικοποιείται ως έξοδο. Οι εγγραφές είναι οι εξής:

30-06-15			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
12.01.00		Κτήριο Α	14,000.00
64.09.00		Επισκευές και συντηρήσεις	1,000.00
	50.01.01	Προμηθευτής Β	14,000.00
	50.01.02	Προμηθευτής Γ	1,000.00

Στις 31/12/2015 οι λογιστικές αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τα ωφέλιμα έτη ζωής.

- $156.000/30=5.200$
- $14.000/30*6/12=233,33$

Οι δαπάνες βελτίωσης έγιναν 30/06 και αποσβένονται μόνο για το δεύτερο εξάμηνο του έτους.

31-12-15			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
66.02.00		Αποσβέσεις κτηρίου Α	5,433.33
	12.02.00	Σωρευμένες αποσβέσεις κτ.Α	5,433.33

Οι αντίστοιχες αποσβέσεις στις 31/12/2016 υπολογίζονται ως:

- $170.000/30= 5666,66$

31-12-16			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
66.02.00		Αποσβέσεις κτηρίου Α	5,666.66
	12.02.00	Σωρευμένες αποσβέσεις κτ.Α	5,666.66

Απομείωση και πώληση

Το 2017 υπήρξαν ένδειξης απομείωσης του πάγιου. Κατά συνέπεια η εταιρία ζήτησε μελέτη της αξίας χρήσης και της εύλογης αξίας ώστε να υπάρξει σύγκριση με την τότε λογιστική αξία. Με ημερομηνία 01/01/2017 οι αξίες του πάγιου είναι οι εξής:

- Λογιστική αξία (170.000-5.433,33-5.666,66) = 158.900
- Αξία χρήσης 80.000
- Εύλογη αξία 70.000

Η ανακτήσιμη αξία ισούται με την αξία χρήσης και είναι χαμηλότερη της λογιστική έτσι η ζημιά απομείωσης ισούται με την διαφορά τους.

$$(158.900-80.000 = 78.900)$$

Η λογιστική εγγραφή απομείωσης είναι :

01-01-17			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
61.01.00		Απομείωση Κτηρίου Α	78,900.00
	12.03.00	Σωρευμένες απομειώσεις κτ.Α	78,900.00

Η νέα λογιστική αξία του πάγιου είναι 80.000 € και τα υπολειπόμενα έτη οφειλόμενης ζωής είναι 28. Έτσι, οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται σε $80.000/28 = 2.857,14$.

31-12-17			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
66.02.00		Αποσβέσεις κτηρίου Α	2,857.14
	12.02.00	Σωρευμένες αποσβέσεις κτ.Α	2,857.14

Στο τέλος του 2018 η εταιρία αποφάσισε την εκποίηση του κτηρίου αντί ποσού 100.000€. Την 31/12/2018 και αφού λογιστικοποιηθούν οι αποσβέσεις του έτους, γίνεται η πώληση του κτηρίου. Οι λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής:

31-12-18			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
66.02.00		Αποσβέσεις κτηρίου Α	2,857.14
	12.02.00	Σωρευμένες αποσβέσεις κτ.	2,857.14

31-12-18			
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση Πίστωση
30.01.00		Πελάτης Α	100,000.00
12.02.00		Σωρευμένες αποσβέσεις κτ.	16,014.27
12.03.00		Σωρευμένες απομειώσεις κτ.	78,900.00
	12.01.00	Κτήριο Α	170,000.00
	75.01.00	Κέρδη από διάθεση κτηρίου Α	24,914.27

Στην συγκεκριμένη περίπτωση καθώς το πάγιο αποσβένεται βάσει των οφειλόμενων ετών ζωής που έχει και από την απομείωση δημιουργούνται διάφορες στις λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις. Θέμα το οποίο θα μελετηθεί

εκτενέστερα στην τρίτη μελέτη περίπτωσης. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα οι διαφορές είναι:

Διαφορά λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων		
Ημερομηνία	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση
31-12-15	5,433.33	6,520.00
31-12-16	5,666.66	6,800.00
31-12-17	2,857.14	6,800.00
31-12-18	2,857.14	6,800.00
Σύνολο αποσβέσεων	16,814.27	26,920.00

Από τα λογιστικές εγγραφές εξαιρέθηκαν ο φόρος προστιθέμενης αξίας , οι παρακρατηθέντες φόροι και οι εξοφλήσεις των συναλλαγών για μια πιο καθαρή εικόνα των λογιστικών αντιμετώπισεων πάνω στα πάγια.

Το συμπέρασμα της πρώτη μελέτης περίπτωσης είναι η ανάδειξη των ΕΛΠ στο γεγονός ότι παρουσιάζουν ένα πάγιο σε πιο ρεαλιστικές τιμές σε οποιαδήποτε στιγμή της ζωής του. Η αμεσότητα και η ακρίβεια δίνουν την δυνατότητα στην εταιρία να παρουσιάζει μια γενικότερη εικόνα βασισμένη στις πραγματικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων που κατέχει.

4.3 Εύλογη αξία

Η δεύτερη μελέτη περίπτωσης αφορά την εταιρία AGRO Α.Ε η οποία αποφασίζει να αναπροσαρμόσει τα οικόπεδα και τα κτήρια της στην εύλογη αξία τους. Η διαδικασία έγινε με ημερομηνία 01/01/2017 έτσι μετά την εκτίμηση του πραγματοποιώμονα έχουμε τα εξής στοιχεία:

Πίνακας αξίων παγίων:

ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΛΠ		ΑΞΙΑ		ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ	ΑΞΙΕΣ	ΥΠΕΡΑΞΙΑ
		ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΞΙΑ	ΕΚΤΙΜΗΤΗ	
			01.01.2017	01.01.2017	01.01.2017	
10.01.00	ΟΙΚΟΠΕΔΟ Α	178,723.41	0.00	178,723.41	197,000.00	18,276.59
10.01.01	ΟΙΚΟΠΕΔΟ Β	41,085.85	0.00	41,085.85	80,000.00	38,914.15
		219,809.26	0.00	219,809.26	277,000.00	57,190.74
ΚΕΝΤΡΙΚΟ						
12.01.00	ΚΤΗΡΙΟ Α	557,157.15	533,605.13	23,552.02	388,500.00	364,947.98
12.01.01	ΚΤΗΡΙΟ Β	41,239.00	26,807.00	14,432.00	68,418.67	53,986.67
		598,396.15	560,412.13	37,984.02	456,918.67	418,934.65
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ						
12.01.02	ΚΤΗΡΙΟ Γ	397,125.85	388,889.17	8,236.68	331,340.62	323,103.94
12.01.03	ΚΤΗΡΙΟ Δ	311,000.00	143,060.00	167,940.00	232,645.00	64,705.00
12.01.04	ΚΤΗΡΙΟ Ε	18,000.00	7,275.00	10,725.00	69,619.00	58,894.00
		726,125.85	539,224.17	186,901.68	633,604.62	446,702.94
ΣΥΝΟΛΟ ΚΤΙΡΙΩΝ		1,324,522.00	1,099,636.30	224,885.70	1,090,523.29	865,637.59
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		1,544,331.26	1,099,636.30	444,694.96	1,367,523.29	922,828.33

Ο πίνακας παρουσιάζει τις αξίες των παγίων της εταιρίας με ημερομηνία 01/01/2017. Η λογιστική αξία των παγίων ή αλλιώς αναπόσβεστη αξία προκύπτει από την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων από την αξία κτήσης. Η αξία εκτίμησης ή εύλογη αξία προκύπτει έπειτα από μελέτη πραγματοποιώμονα της οποίας η έκθεση παρουσιάζεται στο προσάρτημα της επιχείρησης.

Οι εγγραφές που γίνονται για την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στην εύλογη με ημερομηνία 01/01/2017 είναι οι εξής:

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.02.00		Σωρευμένες Αποσβέσεις	533,605.13	
	12.01.00	Κτήριο Α		533,605.13

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.02.01		Σωρευμένες Αποσβέσεις	26,807.00	
	12.01.01	Κτήριο Β		26,807.00

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.02.02		Σωρευμένες Αποσβέσεις	388,889.17	
	12.01.02	Κτήριο Β		388,889.17

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.02.03		Σωρευμένες Αποσβέσεις	143,060.00	
	12.01.03	Κτήριο Γ		143,060.00

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.02.04		Σωρευμένες Αποσβέσεις	143,060.00	
	12.01.04	Κτήριο Δ		143,060.00

Με αυτές τις εγγραφές προσαρμόζεται η αξία των κτηρίων στην αναπόσβεστη τους αξία. Τα οικόπεδά εξαιρέθηκαν από την διαδικασία καθώς δεν αποσβένονται.

Οι εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας στην εύλογη είναι οι εξής:

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
10.01.00		Οικόπεδο Α	18,276.59	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		18,276.59

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
10.01.01		Οικόπεδο Β	38,914.15	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		38,914.15

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.01.00		Κτήριο Α	364,947.98	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		364,947.98

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.01.01		Κτήριο Β	53,986.67	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		53,986.67

Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.01.02		Κτήριο Γ	323,103.94	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		323,103.94
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.01.03		Κτήριο Δ	64,705.00	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		64,705.00
Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
12.01.04		Κτήριο Ε	58,894.00	
	44.01.00	Διαφορές εύλογης αξίας		58,894.00

Με τις συγκεκριμένες εγγραφές αναπροσαρμόζετε η αξία των οικοπέδων και των κτηρίων στην εύλογη αξία τους (αξία εκτιμητή) σε πίστωση του λογαριασμού 44.01.00 ο οποίος είναι λογαριασμός καθαρής θέσης και περιχέει το σύνολο της υπεράξιας που δημιουργήθηκε στα πάγια της εταιρίας.

Με την διαδικασία αναπροσαρμογής η εταιρία στη 01/01/2017 αποκτά πάγια περιουσιακά στοιχεία με συνολική αξία **1,367,523.29 €**, η οποία αποτελεί μια πιο ρεαλιστική αποτίμηση των παγίων.

Επίσης, με την πίστωση του 44.01.00 “διαφορές εύλογης αξίας ενσωμάτων παγίων” με συνολική αξία **922,828.33 €** δημιουργούμε μια καλύτερη και μεγαλύτερη καθαρή θέση, η οποία βοήθα την εταιρία να δείξει μια καλύτερη εικόνα προς τρίτους πιο προσιτή σε δανεισμούς και επενδυτές.

4.4 Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Η τρίτη μελέτη περίπτωσης αφορά πάλι την εταιρία AGRO A.E, η οποία με την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στη 01/01/2017 όρισε ωφέλιμα έτη στα κτήρια της προκειμένου να ακολουθήσει λογιστικές αποσβέσεις με την σταθερή μέθοδο διαφορετικές από τις αντίστοιχες φορολογικές. Οι αποσβέσεις για τα επόμενα δυο έτη είναι οι εξής:

Λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις						
	ΚΕΝΤΡΙΚΟ	Έτη ωφέλιμης ζωής	2017 Λογ.	2017 Φορ.	2018 Λογ.	2018 Φορ.
12.01.00	ΚΤΗΡΙΟ Α	37	10,500.00	22,286.29	10,500.00	1,265.72
12.01.01	ΚΤΗΡΙΟ Β	32	2,138.08	1,649.56	2,138.08	1,649.56
			12,638.08	23,935.85	12,638.08	2,915.28
	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ					
12.01.02	ΚΤΗΡΙΟ Γ	34	9,745.31	8,236.67	9,745.31	0.00
12.01.03	ΚΤΗΡΙΟ Δ	34	6,842.50	12,440.00	6,842.50	12,440.00
12.01.04	ΚΤΗΡΙΟ Ε	22	3,164.50	720.00	3,164.50	720.00
			19,752.31	21,396.67	19,752.31	13,160.00
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ		32,390.40		32,390.40	
				φορολογικές αποσβέσεις	45,332.52	16,075.28
Διαφορές λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων					12,942.12	-16,315.12

- Ο υπολογισμός των λογιστικών αποσβέσεων έγινε με την διαίρεση της εύλογης αξία με τα έτη ωφέλιμης ζωής πχ (κτήριο Α $388,500.00/37=10,500.00$).
- Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων έγινε βάσει της αξίας κτήσεως με συντελεστή 4% πχ(κτήριο Α $557,157.15*4\%=22,286.29$).

Οι διαφορές ανάμεσα στις φορολογικές και τις λογιστικές αποσβέσεις θεωρούνται προσωρινές και επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα.

Λογιστική αντιμετώπιση αποσβέσεων

- Εγγραφές αποσβέσεων 31/12/2017 και 31/12/2018

Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
66.02.00	Αποσβέσεις κτηρίων	10,500.00	
	12.02.00	Σωρευμένες Αποσβέσεις	10,500.00

Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
66.02.01	Αποσβέσεις κτηρίων	2,138.08	
	12.02.01	Σωρευμένες Αποσβέσεις	2,138.08

Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
66.02.02	Αποσβέσεις κτηρίων	9,745.31	
	12.02.02	Σωρευμένες Αποσβέσεις	9,745.31

Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
66.02.02	Αποσβέσεις κτηρίων	6,842.50	
	12.02.02	Σωρευμένες Αποσβέσεις	6,842.50

Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
66.02.03	Αποσβέσεις κτηρίων	2,138.08	
	12.02.03	Σωρευμένες Αποσβέσεις	3,164.50

- Εγγραφές κλεισίματος για τις αποσβέσεις 31/12/2017 και 31/12/2018

Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
49.00	Αποτελέσματα εις νέο	32,390.40	
	66.02	Αποσβέσεις κτηρίων	32,390.40

Με αυτό τον τρόπο συμπεριλαμβάνουμε τις αποσβέσεις στα λογιστικά αποτελέσματα της κάθε χρήσης.

Φορολογική αντιμετώπιση αποσβέσεων

Ο επηρεασμός του φορολογικού αποτελέσματος από τις προσωρινές διαφορές εμφανίζεται στο έντυπο Ε3 “Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα”. Πιο συγκεκριμένα στο πίνακα Ε που εμφανίζεται παρακάτω συμπληρώνονται η λογιστική και φορολογική αξία των παγίων, στην γραμμή

“ενσώματα πάγια” και οι λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις στην γραμμή “διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων”.

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε΄. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ				
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	Διαφορές	
			Θετικές	Αρνητικές
ενσώματα πάγια	765	773	781	789
άυλα στοιχεία	766	774	782	790
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767	775	783	791
προβλέψεις	768	776	784	792
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769	777	785	793
λοιπές διαφορές παθητικού	770	778	786	794
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771	779	787	795
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	780	788	796
ΣΥΝΟΛΟ			797	798

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα στην χρήση του 2017 οι φορολογικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες των λογιστικών κατά 12,942.12 €, έτσι δημιουργούνται αρνητικές διαφορές οι οποίες λογίζονται ως αύξηση των φορολογικών κερδών της χρήσης.

Αντίθετα στην χρήση 2018 οι λογιστικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες από τις φορολογικές κατά 16,315.12 €, έτσι δημιουργούνται θετικές διαφορές οι οποίες λογίζονται ως μείωση των φορολογικών κερδών της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία μιας εταιρίας αποτελούν έναν από τους πυλώνες που μπορούν να την βοηθήσουν να αναπτυχθεί και να επιβιώσει σε δύσκολες καταστάσεις. Η σωστή αναγνώριση τους και η καταγραφή τους στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας αποτελεί το πρώτο βήμα ώστε να βρίσκονται στην κυριότητα της εταιρίας και να μπορεί να ασκήσει έλεγχο πάνω τους.

Από την βιβλιογραφική επισκόπηση των τελευταίων ετών, και ειδικότερα από τις εργασίες που επικεντρώνονταν σε παραδείγματα άλλων χωρών, μπορεί να παρατηρηθεί ότι το νομοθετικό πλαίσιο κάθε χώρας μπορεί να αποτελέσει μεγάλο εμπόδιο για την υιοθέτηση νέων λογιστικών πρακτικών, καθώς οι νόμοι που έχουν ψηφιστεί είναι πολλές φορές αντίθετοι με τα προτεινόμενα στοιχεία των νέων λογιστικών προτύπων. Η σύγκλιση μεταξύ παλαιών και νέων πρακτικών δεν είναι πάντα εφικτή και αυτό αποτελεί πρόβλημα για τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων που θέλουν να επεκταθούν στο εξωτερικό.

Η αρχική αναγνώριση και αποτίμηση της αξίας τους, συμπεριλαμβανομένων όλων των κοστών και των εξόδων που χρειάστηκαν για την κατασκευή ή την αγορά τους, αποτελεί το θεμέλιο λίθο για τον μετέπειτα χειρισμό τους και τη στρατηγική που θέλει να ακολουθήσει η εταιρία.

Οι καινοτομίες των ΕΛΠ φαίνονται στην προσμέτρηση των αλλαγών της αξίας των στοιχείων, τόσο στις προσαρμογές της αξίας όσο και στις αναβαθμίσεις του στοιχείου μέσω βελτιωτικών αλλαγών. Τα ΕΛΠ δίνουν μεγαλύτερη ελευθερία στην αναγνώριση τόσο των θετικών όσο και των αρνητικών αλλαγών στην αξία του στοιχείου, δίνοντας μια βάση για δικαιότερη αποτίμηση των στοιχείων αναφορικά με τα στοιχεία της αγοράς και όχι τόσο τα προηγούμενα λογιστικά στοιχεία.

Τα θέματα που προκύπτουν από τη διαχείριση των ενσώματων παγίων στοιχείων είναι πολλά και χρειάζονται ειδική μελέτη. Το κύριο θέμα είναι οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής αξίας, που μπορούν να δημιουργήσουν προβλήματα στην τελική αξία της εταιρίας καθώς και στους τελικούς φόρους που καλείται να πληρώσει. Το πρόβλημα αυτό προκύπτει κυρίως από τις αποσβέσεις και την αναγνώριση τους, καθώς και από τις αναπροσαρμογές της αξίας και πως προστίθενται στην τελική αξία του στοιχείου.

Άλλα θέματα που προκύπτουν είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που δίνονται σε εταιρίες ώστε να έχουν τη δυνατότητα να προβούν σε αγορές παγίων που θα ενισχύσουν την χρηματοοικονομική του εικόνα και θα τους δώσουν ακόμα πιο γερές βάσεις για τη συνέχεια τους. Παράλληλα, η χρηματοδοτική μίσθωση παγίων και η αναγνώριση της αποτελούν ένα κοινό πρόβλημα που αντιμετωπίζουν πολλές επιχειρήσεις.

Συμπερασματικά, τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία μιας εταιρίας αποτελούν ένα σημαντικό κεφάλαιο για την υγεία της και η αναγνώριση τους από το ΕΓΛΣ με την μετάβαση στα ΕΛΠ είναι εξαιρετικά σημαντική για την πορεία της.

Τέλος, με την παρουσίαση των μελετών περίπτωσης αναδείχθηκε η στρατηγική της λογιστικής αντιμετώπισης των παγίων ώστε να επωφεληθεί η εταιρία τόσο σε φορολογικό επίπεδο όσο και στην προσέλκυση επενδυτών. Παράλληλα εμφανίστηκε η χρηστικότητα των ΕΛΠ και η αμεσότητα που έχουν απέναντι στην σωστή και έγκαιρη ρεαλιστική αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.

Η συνέχιση της παρούσας έρευνας μπορεί να αποτελέσει τη διαμόρφωση στρατηγικών για την αναγνώριση, την προσαρμογή και την παύση των στοιχείων ανάλογα με τις μακροχρόνιες προοπτικές ανάπτυξης της εταιρίας. Η ανάπτυξη στρατηγικής διαχείρισης των παγίων στοιχείων της επιχείρησης μπορεί να επιφέρει μειώσεις στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους της επιχείρησης και να δημιουργήσει νέα κέντρα κερδών για την εταιρία. Επιπρόσθετα, η διαμόρφωση τέτοιων στρατηγικών μπορεί να συνεισφέρει στη περαιτέρω έρευνα για τις επενδύσεις που γίνονται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία από τις επιχειρήσεις και την διαχείριση τους κατά την εξέλιξη της εταιρίας.

Διεθνής Βιβλιογραφία

Agnes Cheng, C. S., & Lin, S. W. (2009). When do firms revalue their assets upwards? Evidence from the UK. *International Journal of Accounting & Information Management*, 17(2), 166-188.

Barac, Z. and Sodan S. (2011), "Motives for asset revaluation policy choice in Croatia", *Croatian Operational Research Review*, Vol 2, pp 66-70

Barlev, B., Fried, D., Haddad, J. R., & Livnat, J. (2007). Reevaluation of Revaluations: A Cross- Country Examination of the Motives and Effects on Future Performance. *Journal of business finance & accounting*, 34(7- 8), 1025-1050.

Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of accounting research*, 46(3), 467-498.

Campello, M., & Giambona, E. (2011). Capital structure and the redeployability of tangible assets (No. 11-091/2/DSF24). Tinbergen Institute Discussion Paper.

Kamasak Rifat, (2017) "The contribution of tangible and intangible resources, and capabilities to a firm's profitability and market performance", *European Journal of Management and Business Economics*, Vol. 26 Issue: 2, pp.252-275

Kvaal, E. (2005). Topics in accounting for impairment of fixed assets.

Lopes, A. B., & Walker, M. (2012). Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate governance arrangements: New evidence from Brazil. *The British Accounting Review*, 44(2), 53-67.

Madalina, B. M., & Nicolae, V. B. (2014). An analysis of the convergence level of tangible assets (PPE) according to Romanian national accounting regulation and IFRS for SMEs. *Accounting and Management Information Systems*, 13(4), 774.

Madhani, P. M. (2015). A Study on the Corporate Governance and Disclosure Practices of Tangible Assets and Intangible Assets-Dominated Firms and Their Relationship.

Svoboda, P. (2007). Valuation of tangible fixed assets pursuant to the Czech accounting law and international accounting standards. *ZEMEDLSKA EKONOMIKA-PRAHA-*, 53(10), 466.

Zinkeviciene, D., & Vaisnoraitė, G. (2014). Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach. *European Scientific Journal*, ESJ, 10(10).

Ελληνική Βιβλιογραφία

Βησσαρίτη, Α. (2017). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Τα αποτελέσματα των εφαρμογών τους στην Ελλάδα.

Γιώτη, Χ. (2017). Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων και η έκδοση των φορολογικών στοιχείων μετά την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) Ν. 4308/2014: μια κριτική προσέγγιση.

Γκιβίσης, Α. (2018). Ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ΕΓΛΣ για την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα ΕΛΠ.

Γρηγοράκος, Γ. Θ. (2005). Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των προερχόμενων από τις Λογιστικές Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Καρακίτσιου, Β. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, άρθρα 1-28 του Ν. 4308/2014.

Καραλή, Ε. (2017). Η μετάβαση από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ.

Μιχαλάκη, Α. Χ. (2018). Η μετάβαση από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ- Η περίπτωση βιομηχανικής επιχείρησης

Μπαλτάς, Π., & Μπούθας, Σ. (2017). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: τα νέα δεδομένα με βάση το Ν. 4308 του 2014.

Μπατσίνας-Πατατούκας, (2012), Σύγχρονη Λογιστική, Σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα και με αναφορά στα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταμούλης.
Νεγκάκης, Χ. (2012). Οι βασικές διαφορές ΕΛΠ-ΔΛΠ. Σημειώσεις μαθήματος, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσ/νίκη.

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

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

Πατατούκας Κ., & Μπατσίνας Ε. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές

Πασχαλίδης, Ι. (2015). Πάγια και αποσβέσεις τους.

Τοκμακίδου, Ε. (2015). Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων.

