



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

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ ΚΑΙ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

του

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΣΕΠΑΡΔΑΝΗ

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

Θεσσαλονίκη, 2019

## Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της παρούσας διατριβής θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Οφείλω να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κυρία Σαμαρά Αγγελική για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθεια που μου πρόσφερε σε κάθε στάδιο εκπόνησης της διατριβής μου. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους συναδέλφους και συμφοιτητές μου για τη διάθεσή τους να ανταλλάξουμε απόψεις και γνώσεις για την εκπόνηση των διπλωματικών μας. Τέλος, οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ στην οικογένεια μου που είναι εκεί να μου δίνει το χέρι της για να καταφέρω κάθε μου όνειρο.

## Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξεταστούν τα πάγια σύμφωνα με τα ΕΛΠ σε σχέση με τη φορολογία και συγκεκριμένα, η λογιστική και φορολογική βάση των παγίων στα ΕΛΠ μετά την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 από το 2015.

Μέσα από την καταγραφή των παγίων και του τρόπου με τον οποίο γίνεται η διαχείρισή τους με βάση συστήματα που εφαρμόζονται στην Ευρώπη και την Αμερική καταδεικνύονται οι διαφορές και ο τρόπος προσέγγισής τους στο πλαίσιο του ελληνικού οικονομικού και επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η δημιουργία σαφούς νομοθετικού πλαισίου τα τελευταία χρόνια και η συνεχής ενσωμάτωσή του στα διεθνή χρηματοοικονομικά, λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα έχουν συνδράμει στην καλύτερη διαχείριση των παγίων, την ορθή αντιμετώπισή τους ανά κατηγορία και στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος των παγίων το οποίο παρά τις διαφορές με τη λογιστική βάση προσφέρει καθοδήγηση στους λογιστές και ελεγκτές για την εκτέλεση του έργου τους.

Η αντιμετώπιση των παγίων σε φορολογική και λογιστική βάση παρουσιάζει σημαντικές διαφορές οι οποίες, ωστόσο, δεν δυσχεραίνουν το έργο των λογιστών, ελεγκτών και φοροτεχνικών. Ο καθένας έχει διακριτό ρόλο και καθοδήγηση στην εκτέλεση του έργου του με αποτέλεσμα να εξομαλύνεται τόσο ο φορολογικός έλεγχος των οικονομικών οντοτήτων όσο και η καθημερινή τους λογιστική λειτουργία και καταγραφή.

## **Abstract**

The purpose of this thesis is to examine the assets according to the Greek GAAP in relation to taxation and the accounting and tax base of the fixed assets in the Greek GAAP after the implementation of Law 4308/2014 since 2015.

By recording assets and how they are managed based on systems applied in Europe and America, the differences and the way they are approached within the Greek economic and business environment are demonstrated.

The creation of a clear legislative framework in recent years and its continued integration into international financial, accounting and auditing standards have helped to better manage assets, to manage them by category and to establish a stable tax system that, despite differences with the accounting base, provides guidance to accountants and auditors in performing their work.

The treatment of fixed assets on a tax and accounting basis has significant differences which, however, do not hamper the work of accountants, auditors and tax engineers. Everyone has a distinct role and guidance in the execution of their work, with the result that both the tax audit of the entities and their day-to-day operations and accounting are smoothed.

## Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή.....	1
1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	1
1.2. Σκοπός.....	1
1.3. Δομή Εργασίας.....	2
Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	3
2.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	3
2.2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας .....	3
2.3. Σύνοψη .....	6
Κεφάλαιο 3 Ο Χειρισμός των Περιουσιακών Στοιχείων σε Ευρώπη και Η.Π.Α. ....	8
3.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	8
3.2. Ο Χειρισμός Περιουσιακών Στοιχείων στην Ευρώπη .....	8
3.3. Ο Χειρισμός Περιουσιακών Στοιχείων στις Η.Π.Α. ....	29
3.4. Σύνοψη .....	35
Κεφάλαιο 4 Τα Πάγια στα ΕΛΠ και η Φορολογία τους .....	36
4.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	36
4.2. Νομικό Πλαίσιο.....	36
4.3. Πάγια Περιουσιακά στοιχεία.....	40
4.3.1. Ενσώματα και Άυλα Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία .....	40
4.3.2. Απομείωση Αξίας.....	42
4.3.3. Μισθώσεις Περιουσιακών Στοιχείων .....	45
4.4. Φορολογικές Αποσβέσεις.....	47
4.5. Αξία Κτήσης Παγίων - Λογιστική και Φορολογική Βάση.....	53
4.6 Σύνοψη .....	55
Κεφάλαιο 5 Αντιμετώπιση Παγίων από Φορολογική και Λογιστική άποψη.....	57
5.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	57
5.2. Διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης .....	57
5.3. Σύνοψη κεφαλαίου .....	61
Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί, Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	63
Βιβλιογραφία.....	66

## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 3 1 Πληροφορίες για ωφέλιμη ζωή, μεθόδους και φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης σε 7 ευρωπαϊκές χώρες.....	16
Πίνακας 3 2 Πληροφορίες για διενέργεια αποσβέσεων σε 7 ευρωπαϊκές χώρες.....	20
Πίνακας 3 3 Πληροφορίες για ωφέλιμη ζωή, μεθόδους και φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με τα US GAAP .....	33
Πίνακας 4 1 Φορολογικοί συντελεστές ανά κατηγορία παγίων.....	50

# Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

## 1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αποτελούν σημαντικό κομμάτι του ενεργητικού της με κύριο χαρακτηριστικό τους το μακροχρόνιο χαρακτήρα τους και ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη από τη λογιστική χρήση. Πολύ πρόσφατα, η Ελλάδα υιοθέτησε το Ν. 4308/2014<sup>1</sup> που ορίζει την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) και συμβαδίζει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Τα ΕΛΠ έχουν ως βάση τους τα ΔΛΠ και λειτουργούν προς διευκόλυνση των επιχειρήσεων για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων εισάγοντας ορισμένες καινοτομίες όπως είναι για παράδειγμα η δυνατότητα χρήσης της εύλογης αξίας για την αποτίμηση των υποχρεώσεων. Με αυτόν τον τρόπο η χώρα συμβαδίζει και με τη σχετική Οδηγία της Ε.Ε. για κοινή απεικόνιση των λογιστικών στοιχείων των οικονομικών οντοτήτων στις χώρες της. Ωστόσο, μιας και η κάθε χώρα εφαρμόζει το δικό της φορολογικό σύστημα παρατηρούνται διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης οι οποίες δυσκολεύουν το έργο των λογιστών, των ελεγκτών και των φορολογικών αρχών.

## 1.2. Σκοπός

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξεταστούν τα πάγια σύμφωνα με τα ΕΛΠ σε σχέση με τη φορολογία. Συγκεκριμένα, εξετάζεται η λογιστική και η φορολογική βάση των παγίων στα ΕΛΠ μετά την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 από το 2015. Μέσα από την καταγραφή των παγίων και του τρόπου με τον οποίο γίνεται η διαχείρισή τους και με βάση άλλα συστήματα που εφαρμόζονται στην Ευρώπη και την Αμερική καταδεικνύονται οι διαφορές και ο τρόπος προσέγγισής τους στο πλαίσιο του ελληνικού οικονομικού και επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

---

<sup>1</sup> Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014).

### 1.3. Δομή Εργασίας

Η δομή της εργασίας ολοκληρώνεται μέσα σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σκοπός της εργασίας, βασικοί ορισμοί και χρήσιμες έννοιες για την κατανόηση του πονήματος, καθώς και η δομή της εργασίας. Το δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζει τη βιβλιογραφική επισκόπηση, βασικές μελέτες και έρευνες για τα Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Το τρίτο κεφάλαιο εστιάζει στον χειρισμό των περιουσιακών στοιχείων σε διάφορες χώρες στην Ευρώπη και στις Η.Π.Α αλλά και σε έρευνες δημοσιευμένες σε έγκριτα διεθνή περιοδικά και αφορούν τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των παγίων.

Το τέταρτο κεφάλαιο αποτελεί την παρουσίαση των παγίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Συγκεκριμένα, παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο υπό λογιστική και φορολογική βάση, αναλύονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία δίνοντας έμφαση στην απομείωση της αξίας και τις μισθώσεις. Ακόμη, εξετάζεται η φορολογία παγίων και συγκεκριμένα οι φορολογικές αποσβέσεις, η αξία κτήσης των παγίων υπό λογιστική και υπό φορολογική βάση και οι συντελεστές και μέθοδοι αποσβέσεων που μπορεί να ακολουθήσει η οντότητα.

Το πέμπτο κεφάλαιο εξετάζει τους τρόπους με τους οποίους αντιμετωπίζονται τα πάγια σε φορολογική και λογιστική βάση. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο καταγράφονται τα συμπεράσματα, οι περιορισμοί της εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.



## Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

### 2.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στη διεθνή βιβλιογραφία το θέμα των παγίων έχει μελετηθεί πολύ τόσο παλαιότερα όσο και πρόσφατα καθώς η λογιστική διαχείριση των παγίων συνεχώς εξελίσσεται και μεταλλάσσεται ακολουθώντας τη νομοθεσία και τις επιταγές της σύγχρονης οικονομικής ζωής. Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται βασικές μελέτες και έρευνες, θεωρητικές και εμπειρικές οι οποίες αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με έμφαση στα ενσώματα πάγια.

### 2.2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Το θέμα της υιοθέτησης των ΔΛΠ έχει απασχολήσει τη διεθνή βιβλιογραφία όσον αφορά την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων διαφορετικών οικονομικών οντοτήτων από διαφορετικές χώρες, αλλά και όσον αφορά τη σύνδεση της εφαρμογής τους με την αποδοτικότητα των οντοτήτων, την κοινή βάση σύγκρισης μεταξύ των οικονομικών αποτελεσμάτων και άλλα ζητήματα. Για παράδειγμα, οι Street & Larson (2004) εξέτασαν ευρωπαϊκές εταιρίες οι οποίες υιοθέτησαν τα ΔΛΠ και εντόπισαν πως ένα βασικό πρόβλημα στην εφαρμογή τους είναι η προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τους φορολογικούς νόμους που έρχονται σε αντίθεση με το βασικό σκοπό των ΔΛΠ που δεν είναι άλλος από την ορθότερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την καλύτερη ενημέρωση του επενδυτικού κοινού.

Η διαχείριση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων των οικονομικών οντοτήτων έχει αποτελέσει επίσης δημοφιλές θέμα στη βιβλιογραφία, καθώς η διαφορετική αντιμετώπιση αυτού του στοιχείου του ισολογισμού οδηγεί σε αρκετές διαφοροποιήσεις μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης με αποτέλεσμα να παρατηρούνται διαφοροποιήσεις μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών παρά την εφαρμογή της ίδιας λογιστικής λογικής σε όλες αυτές έπειτα από τόσα χρόνια.

Σύμφωνα με την Οδηγία 1126/2008 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής το ΔΛΠ 16 ορίζει τον τρόπο διαχείρισης των ενσώματων παγίων. Οι επιχειρήσεις στην Ευρώπη αλλά και σε άλλες

ηπείρους που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ διαχειρίζονται τα ενσώματα πάγια με βάση όσα ορίζει το συγκεκριμένο πρότυπο. Στο κόστος των ενσώματων περιλαμβάνεται η τιμή αγοράς (συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών), κάθε κόστος που αφορά τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου στον οποίο είχε τοποθετηθεί. Σύμφωνα με το ίδιο πρότυπο δε θεωρείται ως κόστος το κόστος ανοίγματος νέας μονάδας, το κόστος παρουσίασης ενός νέου προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή νέα κατηγορία πελατών, τα διοικητικά και τα υπόλοιπα γενικά κόστη.

Στα ενσώματα πάγια θεωρείται ότι ανήκουν οι εδαφικές εκτάσεις, τα γήπεδα και τα κτήρια, τα μηχανήματα, τα πλοία, τα αεροσκάφη, τα οχήματα, τα έπιπλα και τα σκεύη και ο εξοπλισμός γραφείου. Με βάση το ΔΛΠ 16 η οντότητα έχει τη δυνατότητα να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό του κόστος.

Το ΔΛΠ 16 έχει αποτελέσει αντικείμενο πολλών σύγχρονων μελετών. Οι Holt & Holt (2008) παρουσιάζουν παραδείγματα λογιστικού και φορολογικού μηχανισμού αναγνώρισης της αναπροσαρμογής παγίων, ενώ σε άλλη έρευνα ο Paik (2009) ασχολείται με την αξιοπιστία της αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων διεθνώς. Συγκεκριμένα, μελέτησε την επίδραση της υιοθέτησης του ΔΛΠ 16 για την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίδραση της υιοθέτησης του μπορεί να διαφέρει από χώρα σε χώρα λόγω των νομικών, οικονομικών, πολιτιστικών και κοινωνικών διαφορών.

Ακόμη, η Kiss (2012) εξέτασε το αντίκτυπο της εφαρμογής των ΔΛΠ στα πάγια περιουσιακά στοιχεία επιχειρήσεων στη Ρουμανία. Από την ελεγκτική πρακτική προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις που αναπροσαρμόζουν την αξία των κτηρίων και οι οποίες αγγίζουν το 80% του συνόλου, δεν οδηγούνται σε αυτή την πράξη απαραίτητα για φορολογικούς σκοπούς αλλά για να τηρήσουν τους λογιστικούς κανόνες προκειμένου να αποφευχθεί η έκδοση εξουσιοδοτημένης γνώμης από τους ελεγκτές όπως αυτή ορίζεται από τα ΔΛΠ για τις αναπροσαρμογές που πραγματοποιούνται με επαρκή κανονικότητα. Με αυτόν τρόπο επιδιώκεται να διασφαλίζεται ότι η λογιστική αξία δε διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα ήταν αν προσδιοριζόταν με την εύλογη αξία στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

Οι Elekidis et al. (2007) σε μια παλιότερη έρευνα πριν την υιοθέτηση του Ν. 4308/2014, συνέκριναν τα ΕΛΠ με τα ΔΛΠ όσον αφορά την αξία κτήσης των παγίων στοιχείων, τις μεθόδους απόσβεσης, την αξιολόγηση της αξίας των αποθεμάτων και άλλα ζητήματα όπου παρατηρούνται διαφορές μεταξύ των δύο τύπων προτύπων. Χρησιμοποίησαν ως μελέτη περίπτωσης την επιχείρηση Goodys. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι κατά την αποτίμηση ενσώματων παγίων η διαδικασία των ΕΛΠ είναι ίδια με αυτή που εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Η μόνη διαφορά αφορά την πολιτική επανεκτίμησης στην οποία σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αύξηση ή η μείωση της αξίας θεωρείται αντίστοιχα έσοδο ή έξοδο ενώ στα ΕΛΠ η αναπροσαρμογή θεωρείται ως η αξία κτήσης του περιουσιακού στοιχείου. Ακόμη, βρήκαν ότι σύμφωνα με τα ΕΛΠ ορίζονται ετήσιοι συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίων, ενώ στα ΔΛΠ κάθε εταιρία εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των παγίων της και με βάση μια από τις τρεις διαθέσιμες μεθόδους υπολογίζει τις αποσβέσεις.

Ένα από τα πιο συχνά ζητήματα διαφορών που συναντά κανείς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης στη βιβλιογραφία είναι το θέμα των αποσβέσεων. Οι Gutan & Tuhari (2014) μελέτησαν το συγκεκριμένο ζήτημα στη Μολδαβία. Προκειμένου να εξισορροπηθεί η λογιστική με τη φορολογική αξία των παγίων στοιχείων θεώρησαν ότι υπάρχουν δύο τρόποι: είτε να λάβει κανείς ως βάση τη φορολογική αξία είτε τη λογιστική και να προσαρμόσει την άλλη ανάλογα. Σύμφωνα με τους Guta& Tuhari (2014) για να συμβεί κάτι τέτοιο η επιχείρηση μπορεί να προβεί στις εξής ενέργειες:

- Να θεσπίσει μια ενιαία μέθοδο για τον προσδιορισμό της απόσβεσης των παγίων στοιχείων για οικονομικούς και φορολογικούς σκοπούς.
- Να αναγνωρίσει μια ενιαία αξία εισροών και αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε λογιστική και φορολογική βάση.
- Να υπολογίσει τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων για φορολογικούς σκοπούς κατά το πρώτο έτος χρήσης των στοιχείων ανάλογα με την ημερομηνία θέσης τους σε λειτουργία.

Οι Litilsky et al. (2014) εξετάζουν την αναπροσαρμογή των ενσώματων και άυλων παγίων σε λογιστική και φορολογική βάση στην Κροατία. Οι Litilsky et al. (2014) καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι το αντίκτυπο της αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων εξαρτάται από τη μέθοδο λογιστικής αντιμετώπισης της αξίας του περιουσιακού στοιχείου και τον τρόπο γνωστοποίησής του στις

οικονομικές καταστάσεις. Αν η αναπροσαρμογή αποτυπώνεται απευθείας στο λογαριασμό παγίων, τότε επηρεάζει άμεσα την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης. Από την άλλη, αν αποτυπώνεται ως κέρδος ή ζημία, τότε επηρεάζει την αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης. Ακόμη, οι Litilsky et al. (2014) υποστηρίζουν ότι η αναπροσαρμογή διαδραματίζει ουδέτερο ρόλο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη πραγματοποιηθείσα επανεκτίμηση κερδών ή ζημιών δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς μέχρι τη στιγμή της πραγματοποίησης. Αυτός ο ισχυρισμός εφαρμόζεται στο επίπεδο του κέρδους για την περίοδο στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή και στο επίπεδο ολόκληρου του κύκλου ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Τα πάγια έχουν αποτελέσει και αντικείμενο μελέτης της δημιουργικής λογιστικής. Οι Shah et al. (2011) εξετάζουν περιπτώσεις δημιουργικής λογιστικής που εμπλέκουν την χρήση των αποσβέσεων ως μέσο για αποφυγή φορολογίας ή εμφάνισης μεγαλύτερων κερδών σε επιχείρηση τσιμέντων στο Πακιστάν. Η βιομηχανία του τσιμέντου σχετίζεται περισσότερο με το χρόνο καθώς το μεγαλύτερο μέρος του κόστους είναι πάγιο. Μάλιστα κατά σχεδόν 70% το κόστος μπορεί να περιλαμβάνει τόκους και αποσβέσεις τα οποία υπολογίζονται με βάση τον χρόνο. Ως εκ τούτου, η χαμηλή χρήση της παραγωγικής ικανότητας συνεπάγεται μεγαλύτερο κόστος ανά τόνο παραγόμενου τσιμέντου σε οποιαδήποτε περίοδο και αυτό σημαίνει μεγάλες απώλειες για την επιχείρηση.

Η διοίκηση της επιχείρησης επέλεξε να μετατρέψει το κόστος απόσβεσης από σταθερό σε μεταβλητό και για να το κάνει αυτό εγκατέλειψε τη μέθοδο υπολογισμού απόσβεσης που στηριζόταν στην ωφέλιμη ζωή των παγίων και αποφάσισε να διαιρέσει το συνολικό κόστος των παγίων με τη συνολική παραγωγή τσιμέντου που αναμένεται να παραχθεί με τη χρήση παγίων στο σύνολο διάρκειας της ζωής τους. Αυτή η ενέργεια είχε ως αποτέλεσμα τη δραστική μείωση της επιβάρυνσης της κατάστασης αποτελεσμάτων και τη βελτίωση της κερδοφορίας. Επιπλέον, δεν είχε επίπτωση στη φορολογία καθώς οι αποσβέσεις δεν αποτελούν φορολογικά επιτρεπτό κόστος.

### 2.3. Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάστηκε το θέμα των παγίων με έμφαση στα ενσώματα πάγια όπως αυτά έχουν μελετηθεί στη διεθνή βιβλιογραφία. Καθώς το ζήτημα των παγίων συνεχώς εξελίσσεται λόγω της ευρύτερης προσπάθειας σύγκλισης της λογιστικής αντιμετώπισης των

οικονομικών καταστάσεων σε παγκόσμιο επίπεδο παρατηρούνται συνεχείς μεταβολές και προσθήκες στη νομοθεσία. Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκαν βασικές μελέτες και έρευνες οι οποίες έχουν εξετάσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με έμφαση στα ενσώματα πάγια τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο.

## Κεφάλαιο 3 Ο Χειρισμός των Περιουσιακών Στοιχείων σε Ευρώπη και Η.Π.Α.

### 3.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο παρόν κεφάλαιο καταγράφονται ο τρόπος αντιμετώπισης των περιουσιακών στοιχείων οντοτήτων στην Ευρώπη και στις Η.Π.Α. μέσα από την αντίστοιχη νομοθεσία και δημοσιευμένες σε έγκριτα περιοδικά έρευνες οι οποίες εξετάζουν την αντιμετώπιση των παγίων σε λογιστική και φορολογική βάση σε ευρωπαϊκές χώρες και στις Η.Π.Α.

### 3.2. Ο Χειρισμός Περιουσιακών Στοιχείων στην Ευρώπη

Οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν υιοθετήσει εδώ και αρκετά χρόνια τα ΔΛΠ και την εφαρμογή των ΔΠΧΑ και έχουν φροντίσει μέσω οδηγιών να συμμορφωθούν προς όσα ορίζουν αυτά μέσα από τις εθνικές τους νομοθεσίες και τα εθνικά λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζουν η καθεμία ξεχωριστά. Στην Ευρώπη δεν χρησιμοποιούνται τα αμερικανικά λογιστικά πρότυπα (US GAAP) τα οποία έχουν εθνικό χαρακτήρα και περιορισμένο εύρος εφαρμογής στις ΗΠΑ αλλά επιλέχθηκε να βασιστούν σε διεθνή πρότυπα τα οποία είχαν το εύρος και τη δυνατότητα να υιοθετηθούν και να αφομοιωθούν από τις διαφορετικές χώρες στην Ευρώπη.

Προκειμένου να μπορεί να εξεταστεί πιο ολοκληρωμένα η λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των παγίων στην Ελλάδα κρίθηκε σκόπιμο να εξεταστεί η αντιμετώπισή τους σε ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες οι οποίες ανήκουν και στην ευρωζώνη ώστε και τυχόν αντιμετώπιση παγίων συγκεκριμένου κόστους να είναι πιο εύκολα συγκρίσιμη. Η ανάλυση αυτή βασίζεται σε ετήσια έρευνα της Ernst & Young (2018) η εκπόνηση της οποίας έχει γίνει με μεγάλη λεπτομέρεια και ακρίβεια στη βάση διαχωρισμού της λογιστικής από τη φορολογική βάση. Η περιληπτική απεικόνιση των βασικών εφαρμογών λογιστικής και φορολογικής βάσης απεικονίζεται στον Πίνακα 3.1. στο τέλος της ανάλυσης της παρούσας υποενότητας.

## **Φιλανδία**

Στη Φιλανδία η φορολογική και η λογιστική βάση των παγίων διαφέρουν καθώς δεν επιτρέπεται η οντότητα να εφαρμόσει μεγαλύτερη φορολογική απόσβεση από τη λογιστική. Η φορολογική απόσβεση υπολογίζεται με τη σταθερή μέθοδο, τη φθίνουσα μέθοδο και τη μέθοδο εξάντλησης για εκτάσεις με πόρους εδάφους. Όλες οι οντότητες έχουν το δικαίωμα αλλά δεν υποχρεούνται να εφαρμόσουν απόσβεση από το φορολογητέο εισόδημα της οικονομικής χρονιάς. Μπορούν ακόμη να εφαρμόσουν μεταγενέστερες τροποποιήσεις στη μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζουν χαρακτηρίζοντάς την ως εσφαλμένη με ένσταση στις φορολογικές αρχές. Η ένσταση αυτή πρέπει να υποβληθεί εντός τριών ετών από την έναρξη του έτους που ακολουθεί την αξιολόγηση.

Όσον αφορά τις εγκαταστάσεις, τα μηχανήματα ή τον εξοπλισμό το ποσό της αγοράς τους μπορεί να αφαιρεθεί άμεσα σε περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι έως τρία έτη ή το κόστος κτήσης του είναι 850€. Το ίδιο συμβαίνει και με την περίπτωση των επίπλων τα οποία περιλαμβάνονται στην κατηγορία «Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός» εφόσον επιδέχονται αποσβέσεων. Για την περίπτωση του hardware η αξία κτήσης του μπορεί να αφαιρεθεί άμεσα σε περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι έως τρία έτη ή το κόστος κτήσης του είναι 850€ και επίσης περιλαμβάνεται στην κατηγορία «Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός» εφόσον επιδέχεται αποσβέσεων. Από την άλλη, όσον αφορά το software μπορεί να αφαιρεθεί άμεσα εφόσον η ωφέλιμη ζωή είναι έως τρία έτη. Σε περίπτωση που η οντότητα διαθέτει στην ιδιοκτησία της πάρκινγκ αυτό περιλαμβάνεται στην κατηγορία «Κτήρια»

Δεν επιδέχονται φορολογικής απόσβεσης η γη και τα αξιόγραφα.

Όσον αφορά τα άυλα πάγια σε όλες τις περιπτώσεις εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος αποσβέσεων για ωφέλιμη ζωή έως 10 χρόνια.

## **Γαλλία**

Στην περίπτωση της Γαλλίας η φορολογική απόσβεση ακολουθεί τη λογιστική απόσβεση. Οι αποσβέσεις κυμαίνονται μεταξύ 4-50%, ενώ χρησιμοποιούνται η φθίνουσα μέθοδος, η σταθερή μέθοδος και άλλες μέθοδοι κατ' εξαίρεση. Στην περίπτωση της μίσθωσης ο εκμισθωτής δικαιούται να απαιτήσει απόσβεση. Ένα στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί από την έναρξη της χρήσης με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης και από την ημερομηνία

απόκτησης ή κατασκευής του σύμφωνα με τη φθίνουσα μέθοδο. Στην περίπτωση του hardware ο φορολογικός συντελεστής είναι 41,67% αν χρησιμοποιηθεί η φθίνουσα μέθοδος. Αν τα εργαλεία ή ο εξοπλισμός προορίζονται για επιστημονική ή τεχνική έρευνα μπορούν να αποσβεστούν με τη φθίνουσα μέθοδο. Τέλος, ο εξοπλισμός γραφείου αποσβένεται άμεσα εφόσον το κόστος δεν υπερβαίνει τα 500€.

Πάγια τα οποία δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις είναι η γη, η φήμη και πελατεία, το δικαίωμα μίσθωσης και της συνεχούς δράσης.

Το κράτος της Γαλλίας πριμοδοτεί ορισμένες περιπτώσεις παγίων δίνοντας στις οντότητες τη δυνατότητα χρήσης επιταχυνόμενης απόσβεσης. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα στην περίπτωση εξοπλισμού για έρευνα και ανάπτυξη (E&A), για εξοικονόμηση ενέργειας ή παραγωγής ανανεώσιμης ενέργειας. Όσον αφορά τα άυλα πάγια μπορεί να εφαρμοστεί φορολογική απόσβεση για διπλώματα ευρεσιτεχνίας και αγορές λογισμικού έως και πέντε έτη.

## **Γερμανία**

Στη Γερμανία η φορολογική απόσβεση ακολουθεί τη λογιστική απόσβεση. Οι αποσβέσεις κυμαίνονται μεταξύ 2-100% ενώ χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης. Όσον αφορά το φορολογικό συντελεστή στη Γερμανία εξαρτάται τον κλάδο και τη χρήση του στοιχείου. Τα μηχανήματα σε κάθε κλάδο υποδηλώνουν την ωφέλιμη ζωή τους. Για παράδειγμα, οι μηχανές συσκευασίας έχουν ζωή 13 χρόνια ενώ ο εξοπλισμός γραφείου όπως οι υπολογιστές 3 χρόνια. Για τα κτήρια ανάλογα την ωφέλιμη ζωή υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις. Στη περίπτωση του hardware ο φορολογικός συντελεστής είναι 41,67% αν χρησιμοποιηθεί η φθίνουσα μέθοδος. Όσον αφορά τα εργαλεία και τον εξοπλισμό εφόσον η χρήση τους προορίζεται για επιστημονική ή τεχνική έρευνα μπορούν να αποσβεστούν με τη φθίνουσα μέθοδο. Ο εξοπλισμός γραφείου αποσβένεται άμεσα εφόσον το κόστος δεν υπερβαίνει τα 500€.

Στη Γερμανία όλα τα πάγια αποσβένονται απλά υπάρχει μια κατηγορία παγίων τα οποία αποσβένονται μόνο σε περίπτωση καταστροφής ή βλάβης τους. Ακόμη, όσον αφορά τα χαμηλής αξίας πάγια μεταξύ 250 – 1.000€ μπορούν να δηλωθούν ως συλλογικό (δηλαδή ως ενιαίο) στοιχείο και να αποσβεστούν σε ετήσια βάση για χρονική περίοδο πέντε ετών. Για παράδειγμα, καρέκλες γραφείου έχουν ωφέλιμη ζωή 13 έτη. Αν η οντότητα αγοράσει



καρέκλες γραφείου έναντι 500€ μπορεί να επιταχύνει την απόσβεση επιλέγοντας τη μέθοδο συγκέντρωσης.

Υπό προϋποθέσεις οι μικρές επιχειρήσεις με περιουσιακά στοιχεία κάτω των 235.000€, μπορούν να διεκδικήσουν έκπτωση των επενδύσεων έως 40% της εκτιμώμενης μελλοντικής επένδυσης εφόσον αυτή πραγματοποιηθεί εντός τριετίας. Αυτές οι μειώσεις πρέπει να αντιστραφούν κατά την επένδυση. Τέτοιου είδους οντότητες μπορούν ακόμη να διαγράψουν μέχρι και το 20% των πραγματικών επενδυτικών δαπανών κατά το έτος της επένδυσης και έως τέσσερα έτη αργότερα. Οι μειώσεις αυτές ισχύουν μόνο για κινητά ενσώματα πάγια.

Όσον αφορά τα άυλα πάγια υπόκεινται σε απόσβεση η οποία εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή, τις περιόδους σύμβασης και άλλους παράγοντες. Η υπεραξία που αποκτήθηκε από την οντότητα αποσβένεται εντός περιόδου 15 ετών για φορολογικούς σκοπούς. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν αποκτηθεί δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Τα εμπορικά σήματα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή, οι πατέντες, οι άδειες και τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας με βάση τους όρους χρήσης των δικαιωμάτων.

## **Ιταλία**

Στην Ιταλία η φορολογική απόσβεση ακολουθεί τη λογιστική απόσβεση. Το εύρος των φορολογικών συντελεστών κυμαίνεται μεταξύ 5,5-35% ενώ η μέθοδος φορολογικής απόσβεσης που χρησιμοποιείται είναι η σταθερή. Τα ιταλικά λογιστικά πρότυπα δεν παρέχουν κάποιον ολοκληρωμένο πίνακα περιουσιακών στοιχείων και τα ποσοστά που πρέπει να εφαρμοστούν. Από φορολογική άποψη, τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποσβένονται με βάση τιμές που προβλέπονται από το Υπουργικό Διάταγμα στις 31/12/1988. Στην περίπτωση των άυλων παγίων η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία παρέχει μια συγκεκριμένη ωφέλιμη ζωή για τον υπολογισμό της μέγιστης απόσβεσης σε κάθε οικονομικό έτος.

Δεν υπόκειται σε αποσβέσεις η γη. Για αγορές εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και εξοπλισμού από 1/1/2019 έως 30/6/2019 οι εξαιρέσεις μπορούν να αναγνωριστούν στο βαθμό που η σχετική εντολή αγοράς έγινε δεκτή από τον πωλητή και το 20% τουλάχιστον της τιμής αγοράς έχει καταβληθεί έως 31/12/2018.

Επιτρέπεται φορολογική απόσβεση και στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Σε λογιστική βάση, η απόσβεση ξεκινά όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο προς χρήση ή όταν αρχίζει να παράγει τα οφέλη για τα οποία το απέκτησε η οικονομική οντότητα. Σύμφωνα με την ιταλική νομοθεσία, η περίοδος απόσβεσης της υπεραξίας συνδέεται με την ωφέλιμη ζωή της ή για μέγιστη περίοδο 10 ετών. Η υπεραξία μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί μόνο αν καταβληθεί μια τιμή και με την επίσημη εξουσιοδότηση της επιτροπής εσωτερικών ελεγκτών. Η απόσβεση της υπεραξίας πρέπει να τεκμηριώνεται αναλυτικά στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Σε φορολογική βάση, ο νόμος προσδιορίζει ρητά μια καθορισμένη ωφέλιμη ζωή για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων καθορίζοντας το ελάχιστο χρονικό περιθώριο της φορολογικής απόσβεσης. Συγκεκριμένα, τα έξοδα για τα εμπορικά σήματα που αγοράστηκαν μπορούν να αποσβεστούν σε τουλάχιστον 18 έτη ισόποσα. Επιτρέπεται επίσης και μεγαλύτερο χρονικό διάστημα απόσβεσης. Τα έξοδα για τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα πνευματικά δικαιώματα, το σχεδιασμό και την τεχνογνωσία μπορούν να αφαιρεθούν σε δύο τουλάχιστον έτη ισόποσα. Επιτρέπεται βέβαια και μεγαλύτερη διάρκεια απόσβεσης. Η υπεραξία μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί και να αποσβεστεί για φορολογικούς σκοπούς μόνο αν καταβληθεί μια τιμή (π.χ. σε περίπτωση συγχώνευσης). Αυτή η τιμή μπορεί να αποσβεστεί σε χρονική περίοδο τουλάχιστον 18 ετών. Όσον αφορά τις άδειες χρήσης μπορούν να αποσβεστούν για περίοδο ίση με τη διάρκεια της σύμβασής τους.

## **Ολλανδία**

Στην Ολλανδία σε γενικές γραμμές η φορολογική απόσβεση ακολουθεί τη λογιστική απόσβεση. Ωστόσο, διαφορές παρατηρούνται στην περίπτωση της υπεραξίας, της μεθόδου απόσβεσης, στα κτήρια, στα περιουσιακά στοιχεία χαμηλής αξίας και στα κόστη παραγωγής που σχετίζονται με άυλα στοιχεία. Οι οικονομικές οντότητες στη χώρα μπορούν να χρησιμοποιήσουν διάφορες μεθόδους φορολογικής απόσβεσης σύμφωνα με την αρχή της ορθολογικής οντότητας.

Ένας γενικός κανόνας που ακολουθείται είναι ότι τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζονται από περισσότερα επιμέρους στοιχεία πρέπει να κεφαλαιοποιούνται ως ένα περιουσιακό στοιχείο εφόσον όλα μαζί σχηματίζουν ένα ξεχωριστό λειτουργικό περιουσιακό στοιχείο για την οντότητα. Η εκτίμηση αυτή γίνεται με βάση τη λειτουργία και τον τόπο εγκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο δραστηριότητας της επιχείρησης.

Περιουσιακά στοιχεία με χαμηλή αξία έως 450€ αποσβένονται για το σύνολο της αξίας τους στο ίδιο έτος κτήσης.

Ο ολλανδικός φορολογικός νόμος μεγιστοποιεί την απόσβεση για επιχειρηματικά περιουσιακά στοιχεία το πολύ στο 20% τη τιμής κόστους ανά έτος (10% για την υπεραξία) λαμβάνοντας υπόψη την υπολειμματική αξία που σημαίνει ότι η ελάχιστη περίοδος απόσβεσης είναι τα 5 έτη (10 έτη για την υπεραξία). Οι φορολογούμενοι δεν επιτρέπεται να αποσβέσουν τα περιουσιακά στοιχεία για περίοδο μικρότερη των πέντε ετών. Ωστόσο, αν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις – π.χ. αν η αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί μόνιμα – τότε το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απομειωθεί στην χαμηλότερη «επιχειρηματική αξία» του.

Η απόσβεση κτηρίου επιτρέπεται μόνο αν η φορολογική λογιστική αξία του κτηρίου είναι μεγαλύτερη από μια καθορισμένη ελάχιστη τιμή κάτω από την οποία δεν επιτρέπεται να πέσει η αξία του κτηρίου. Το όριο αυτό έχει καθοριστεί σε 50% της εκτιμώμενης αξίας αγοράς για τα κτήρια που χρησιμοποιούνται από την οντότητα ή από συνδεδεμένο μέρος (κατά τουλάχιστον 30% η χρήση) και σε 100% της εκτιμώμενης αξίας αγοράς για κτήρια που χρησιμοποιούνται ως επένδυση (π.χ. για εκμίσθωση). Η εκτιμώμενη αξία αγοράς καθορίζεται από το δήμο στον οποίο ανήκει το κτήριο και πρέπει να προσεγγίζει τη δίκαιη αγοραία αξία του κτηρίου.

Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία το ολλανδικό φορολογικό δίκαιο περιορίζει την απόσβεση σε % ετησίως (10% για την υπεραξία) λαμβάνοντας υπόψη την υπολειμματική αξία επομένως η ελάχιστη περίοδος απόσβεσης είναι τα 5 έτη και 10 έτη για την υπεραξία η οποία αναγνωρίζεται μόνο εφόσον έχει υπάρξει συναλλαγή απόκτησής της όπως στην περίπτωση μιας συγχώνευσης. Για τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα χρήσης, τις άδειες, τα πνευματικά δικαιώματα δεν υπάρχουν περιορισμοί.

## **Πορτογαλία**

Στην Πορτογαλία η φορολογική απόσβεση ακολουθεί τη λογιστική απόσβεση. Οι φορολογικοί συντελεστές κυμαίνονται από 1% έως 33,33%, ενώ οι μέθοδοι φορολογικής απόσβεσης που χρησιμοποιούνται είναι η σταθερή και η φθίνουσα. Στην Πορτογαλία ο συντελεστής που εφαρμόζεται σε κάθε περιουσιακό στοιχείο καθορίζεται από την

πορτογαλική φορολογική νομοθεσία και εξαρτάται από τον τύπο του περιουσιακού στοιχείου και τον τομέα δράσης.

Δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις η γη και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Περιουσιακά στοιχεία κάτω των 1.000€ μπορούν να αποσβεστούν μέσα στο έτος κτήσης τους εξολοκλήρου εκτός και αν αποτελούν μέρος μεγαλύτερου περιουσιακού στοιχείου.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται εφόσον έχουν περιορισμένο χρόνο ωφέλιμης ζωής. Συγκεκριμένα αποσβένονται έξοδα σε έργα ανάπτυξης (με συντελεστή 33,3%), στοιχεία βιομηχανικής ιδιοκτησίας όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες, εμπορικά σήματα και άλλα παρόμοια τα οποία αποκτήθηκαν έναντι κάποιας αξίας και των οποίων η χρήση αναγνωρίζεται για περιορισμένο χρονικό διάστημα.

## **Ισπανία**

Στην Ισπανία η φορολογική απόσβεση ακολουθεί τη λογιστική απόσβεση. Οι φορολογικοί συντελεστές κυμαίνονται από 0% έως 50% ενώ οι μέθοδοι φορολογικής απόσβεσης που χρησιμοποιούνται είναι η σταθερή, η μέθοδος της διπλής συρρίκνωσης ή αλλιώς φθίνουσα, η μέθοδος σταθερού ποσοστού (εγκεκριμένη μέθοδος από τις φορολογικές αρχές της Ισπανίας), η επιταχυμένη μέθοδος (π.χ. για περιπτώσεις οντοτήτων που ασχολούνται με εξορύξεις).

Η γη δεν υπόκειται σε αποσβέσεις. Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία ορισμένων οντοτήτων μπορούν να αποσβεστούν με καθεστώς επιταχυνόμενης απόσβεσης. Για τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης η φορολογική απόσβεση δεν πρέπει να είναι υψηλότερη από το αποτέλεσμα της εφαρμογής της μεθόδου διπλασιασμού από την επίσημα εγκεκριμένη σταθερή μέθοδο απόσβεσης που αντιστοιχεί στο πάγιο. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο απόσβεσης που θα εφαρμόσει σε ενσώματα και άυλα πάγια τα οποία προορίζονται για δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης, εκτός των κτηρίων. Τα κτήρια μπορούν να αποσβεστούν ισόποσα για 10 έτη εφόσον αφορούν την έρευνα και ανάπτυξη(E&A). Εφόσον η αξία των άυλων στοιχείων δεν μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία ο συντελεστής που εφαρμόζεται είναι 5%. Το ίδιο ποσοστό εφαρμόζεται για τα εμπορικά σήματα, τις άδειες, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας και την υπεραξία.

Στον Πίνακα 3.1. και 3.2. παρουσιάζονται πληροφορίες για την ωφέλιμη ζωή διαφορετικών παγίων στοιχείων, τις μεθόδους αποσβέσεων που έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν οι οικονομικές οντότητες, τους συντελεστές φορολογικής απόσβεσης αλλά και

πληροφορίες σχετικά με τη διενέργεια των αποσβέσεων από τις οικονομικές οντότητες σε πρακτικό επίπεδο.

Πίνακας 3 1 Πληροφορίες για ωφέλιμη ζωή, μεθόδους και φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης σε 7 ευρωπαϊκές χώρες

	Γαλλία	Φιλανδία	Γερμανία	Ιταλία	Ολλανδία	Πορτογαλία	Ισπανία
Έτη ωφέλιμης ζωής παγίων περιουσιακών στοιχείων	Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός 5-10 έτη		Μηχανήματα 8 έτη	Κτήρια 18,18 έτη	5 έτη για τα ενσώματα	Εγκαταστάσεις 20 έτη, μηχανήματα & εξοπλισμός 5-8 έτη	Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός 14 – 40 έτη
	Κτήρια 4-5 έτη		Κτήρια 33 - 50	Ελαφριές κατασκευές 10 έτη	10 έτη για την υπεραξία	Αυτοκίνητα 4 έτη	Αυτοκίνητα 14 έτη
	Βιομηχανικά κτήρια 20 έτη		Αυτοκίνητα 6 έτη	Γενικές εγκαταστάσεις 12,5 έτη		Κτήρια 10 έτη	Κτήρια 68 – 100 χρόνια
	Έπιπλα 5-10 έτη			Πηγάδια 6,67 έτη		Έπιπλα 8 έτη	Έπιπλα 4 – 20 έτη
	Hardware 3 έτη		Hardware 3 έτη	Εξειδικευμένες εγκαταστάσεις 4 έτη		Hardware 3 έτη	Hardware 8 έτη
	Software Με βάση τη ζωή του λογισμικού	Software Μέγιστο 10 έτη	Software 3 έτη	Αισθητήρες και συσκευές εγγραφής για γεωφυσικές		Software 3 έτη	Software 6 έτη

				έρευνες 4 έτη			
	Κτήρια γραφείων 20-50		Αεροσκάφη 21 έτη	Εξοπλισμός και μικρά εργαλεία 2,86 έτη		Αεροσκάφη 5 έτη	Αεροσκάφη 20 έτη
	Μεταφορικά μέσα εκτός από αυτοκίνητα 4-5 έτη		Φορητά 6-9 έτη	Εγκαταστάσεις για την επεξεργασία νερού 6,67 έτη		Μεταφορικά μέσα εκτός αυτοκινήτων 4 έτη	Μεταφορικά μέσα εκτός αυτοκινήτων 10-25 έτη
	Εργαλεία/ εξοπλισμός 5-10 έτη			Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός 8,33 έτη		Πάρκινγκ 20 έτη	Πάρκινγκ 100 έτη
	Εξοπλισμός γραφείου 5-10 έτη			Εξοπλισμός γραφείου 5 έτη		Εξοπλισμός γραφείου 8 έτη	Εξοπλισμός γραφείου 20 έτη
	Εγκαταστάσεις για E&A 5 έτη			Μεταφορικά μέσα 5 έτη/ Αυτοκίνητα 4 έτη		Βελτιώσεις εγκαταστάσεων: 12 – 20 έτη	Αγροτικός εξοπλισμός 18 έτη
Τύπος	Σταθερή	Φθίνουσα σε	Σταθερή	Σταθερή		Γενικά η σταθερή	Επιλέγεται από την

φορολογικής απόσβεσης	μέθοδος σε όλες τις περιπτώσεις	όλες τις περιπτώσεις εκτός από το software (σταθερή)	μέθοδος σε όλες τις περιπτώσεις	μέθοδος σε όλες τις περιπτώσεις		μέθοδος λαμβανομένης υπόψη της ελάχιστης και μέγιστης ωφέλιμης ζωής, τον κλάδο και τους όρους χρήσης του στοιχείου	οντότητα. Για τα κτήρια, τα έπιπλα και τον εξοπλισμό γραφείου δεν επιτρέπεται η μέθοδος των αθροιστικών ετών και του σταθερού ποσοστού.
Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης	Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός 10-20%	Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός έως 25%	Μηχανήματα 12,5%	Κτήρια 5,5%	20% για τα ενσώματα	Εγκαταστάσεις 5%, μηχανήματα & εξοπλισμός 12,5-20%	Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός 5-15%
	Κτήρια 20-25%	Κτήρια 4-20%	Κτήρια 2-3%	Ελαφριές κατασκευές 10%	10% για την υπεραξία	Αυτοκίνητα 25%	Αυτοκίνητα 16%
	Βιομηχανικά κτήρια 5%		Αυτοκίνητα 16,7%	Γενικές εγκαταστάσεις 8%		Κτήρια 10%	Κτήρια 2-3%
	Έπιπλα 10-20%	Έπιπλα έως 25%		Πηγάδια 15%		Έπιπλα 12,5%	Έπιπλα 10-50%
	Hardware 33,3%	Hardware έως	Hardware 33%	Εξειδικευμένες		Hardware 33,3%	Hardware 25%



		25%		εγκαταστάσεις 25%			
Software εξαρτάται από τη ζωή του λογισμικού	Αεροσκάφη έως 25%	Software 33%	Αισθητήρες και συσκευές εγγραφής για γεωφυσικές έρευνες 25%		Software 33,3%	Software 33%	
Κτήρια γραφείων 2-5%	Αυτοκίνητα έως 25%	Αεροσκάφη 4,7%	Εξοπλισμός και μικρά εργαλεία 35%		Αεροσκάφη 20%	Αεροσκάφη 10%	
Μεταφορικά μέσα εκτός από αυτοκίνητα 20-25%	Μεταφορικά μέσα εκτός από αυτοκίνητα έως 25%	Μεταφορικά αυτοκίνητα 16,7%/ Φορτηγά 11,1%	Εγκαταστάσεις για την επεξεργασία νερού 15%		Μεταφορικά μέσα εκτός αυτοκινήτων 25%	Μεταφορικά μέσα εκτός αυτοκινήτων 8-20%	
Εργαλεία/ εξοπλισμός 10-20%			Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός 12%		Πάρκινγκ 5%	Πάρκινγκ 2%	
Εξοπλισμός γραφείου	Εξοπλισμός γραφείου έως		Εξοπλισμός γραφείου 20%		Εξοπλισμός γραφείου 12,5%	Εξοπλισμός γραφείου 10%	

	10-20%	25%					
	Εγκαταστάσεις για E&A 20%	Αγροτικός εξοπλισμός έως 25%		Μεταφορικά μέσα 20% / Αυτοκίνητα 25%		Βελτιώσεις εγκαταστάσεων: 5-8,33%	Αγροτικός εξοπλισμός 12%

Πηγή: EY, 2018

Πίνακας 3 2Πληροφορίες για διενέργεια αποσβέσεων σε 7 ευρωπαϊκές χώρες

	Φιλανδία	Γαλλία	Γερμανία	Ιταλία	Ολλανδία	Πορτογαλία	Ισπανία
Μέθοδοι αποσβέσεων	Σταθερή, φθίνουσα και μέθοδος εξόφλησης για ζώνες εδαφικών πόρων	Η σταθερή απόσβεση χρησιμοποιείται στην πλειοψηφία των περιπτώσεων. Η φθίνουσα επιτρέπεται για ορισμένες περιπτώσεις νέων ή ανακτημένων	Η φθίνουσα, η σταθερή και η απόσβεση με βάση την επίδοση .	Σταθερή μέθοδος	Σταθερή, φθίνουσα και άλλες	Σταθερή και φθίνουσα	Σταθερή, φθίνουσα ή διπλής συρρίκνωσης, σταθερού ποσοστού, επιταχυνόμενη (π.χ. για εξορύξεις)

		στοιχείων όπως η κεντρική θέρμανση και οι εγκαταστάσεις ενώ τα στοιχεία πρέπει να έχουν ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη των τριών ετών.					
Συχνότητα	Μια φορά το φορολογικό έτος (δηλαδή το οικονομικό έτος)	Ετησίως	Σε μηνιαία βάση	Ετησίως	Ετησίως	Ετησίως ή σε μηνιαία βάση	Ετησίως
Έτος κτήσης	Το έτος που άρχισε η χρήση του στοιχείου	Η σταθερή μέθοδος εφαρμόζεται την χρονιά απόκτησης από την ημερομηνία	Με ακρίβεια μήνα. Για παράδειγμα, αν ένα περιουσιακό στοιχείο	Η λογιστική απόσβεση ξεκινά όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο και	Η απόσβεση εφαρμόζεται από την ημερομηνία έναρξης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Απόσβεση	Είναι δυνατό να επιλεγθεί η μηνιαία βάση για το έτος κτήσης ή διάθεσης.	Η απόσβεση υπολογίζεται από τη στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο

		κτήσης. Αν εφαρμόζεται φθίνουσα μέθοδος η απόσβεση ξεκινά από την πρώτη μέρα του επόμενου μήνα από την αγορά του στοιχείου.	αποκτήθηκε μέσα Νοέμβρη, η απόσβεση θα αφορά 2/12 του ποσού στο έτος κτήσης (το ποσό αφορά το κόστος απόκτησης διαιρεμένο κατά τα έτη της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου). Στην περίπτωση στοιχείων κόστους 250 – 1.000€, η απόσβεση υπολογίζεται σε ετήσια βάση.	έτοιμο προς χρήση. Για φορολογικούς σκοπούς η απόσβεση ξεκινά από το οικονομικό έτος κατά το οποίο τίθεται σε λειτουργία το στοιχείο και ο φορολογικός συντελεστής για το πρώτο έτος μειώνεται κατά 50%.	εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση χρήσης του στοιχείου για επιχειρηματικές δραστηριότητες. Για παράδειγμα, ένα μηχάνημα παραγγέλλεται 1/5 παραδίδεται 1/7 και χρησιμοποιείται από τότε. Οι αποσβέσεις στο έτος κτήσης θα αντιστοιχούν σε 6/12 της κανονικής ετήσιας απόσβεσης.		εισήλθε σε συνθήκες λειτουργίας ή αγοράς. Το έτος απόκτησης υπολογίζεται αναλογικά η απόσβεση.
--	--	---	--	--	--	--	--

			Κατά το έτος κτήσης, τα περιουσιακά στοιχεία καταγράφονται με το ένα πέμπτο των εξόδων αγοράς.				
Έτος διάθεσης	Το έτος που παύει η χρήση	Οι αποσβέσεις κατανέμονται κατά το έτος διάθεσης από την αρχή της οικονομικής περιόδου μέχρι την ημερομηνία διάθεσης. Στην περίπτωση της φθίνουσας μεθόδου η απόσβεση	Το έτος διάθεσης το στοιχείο διαγράφεται με βάση τη λογιστική αξία του χωρίς περαιτέρω προσαρμογή.	Όπως ορίζεται στη νομοθεσία τόσο λογιστικά όσο και φορολογικά.	Απόσβεση εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση χρήσης του στοιχείου για επιχειρηματικές δραστηριότητες.	Είναι δυνατό να επιλεγθεί η μηνιαία βάση για το έτος κτήσης ή διάθεσης.	Αναλογικά με τους μήνες που ανήκε στην οντότητα.

		υπολογίζεται από την αρχή της οικονομικής περιόδου μέχρι την αρχή του μήνα διάθεσης.					
Δυνατότητα χρήσης διαφορετικών μεθόδων απόσβεσης για διαφορετικά πάγια	Η τάξη του παγίου καθορίζει τη μέθοδο φορολογικής απόσβεσης.	Η επιλογή μεθόδου απόσβεσης αποτελεί διοικητική απόφαση η οποία δεν μπορεί να αλλάξει.	Δε δίνεται	Ίδια μέθοδος απόσβεσης πρέπει να χρησιμοποιείται για ίδια ομάδα περιουσιακών στοιχείων	Δίνεται δυνατότητα επιλογής μεθόδου. Οι οντότητες εκτιμούν τη βέλτιστη και ελεύθερα μπορούν να την επιλέξουν εφόσον συμφωνεί με την αρχή της χρηστής επιχειρηματικότητας.	Η εθνική νομοθεσία επιτρέπει εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων σε όλα τα στοιχεία. Δεν απαιτείται όμως η ίδια μέθοδος να εφαρμόζεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία.	Η μέθοδος πρέπει να επιλέγεται για κάθε στοιχείο κατά τη διάρκεια ωφέλιμης ζωής του και όχι για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων

						Όμως κατά την εξέταση ενός περιουσιακού στοιχείου η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να είναι ίδια σε όλη τη διάρκεια ζωής του. Για να αλλάξει για σοβαρό λόγο η μέθοδος απαιτείται η έγκριση της εθνικής φορολογικής υπηρεσίας.	
Δυνατότητα	Η τάξη του	Δεν δίνεται	Δε δίνεται	Το Ιταλικό	Κατ' αρχήν	Η εθνική	Ναι υπό

εναλλαγής μεθόδων απόσβεσης	παγίου καθορίζει τη μέθοδο φορολογικής απόσβεσης.			λογιστικό πρότυπο 29 επιτρέπει αλλαγή στη μέθοδο. Από φορολογική σκοπιά όμως μόνο η σταθερή μέθοδος γίνεται αποδεκτή.	επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου εφόσον η οντότητα ακολουθεί συνεπή συμπεριφορά από φορολογική σκοπιά και αν γίνεται σύμφωνα με την αρχή της χρηστής επιχειρηματικής δραστηριότητας.	νομοθεσία επιτρέπει τη χρήση διαφορετικών μεθόδων σε διαφορετικά έτη. Ωστόσο, απαιτείται αιτιολόγηση της αλλαγής και άδεια από τις φορολογικές αρχές.	προϋποθέσεις. Πρέπει να αιτιολογηθεί η αλλαγή ως έκτακτο μέτρο.
-----------------------------	---	--	--	---	--	---	---

Πηγή: EY, 2018



Όσον αφορά τα έτη ωφέλιμης ζωής των παγίων στοιχείων παρατηρούμε ότι υπάρχουν διαφοροποιήσεις μεταξύ των χωρών. Για παράδειγμα, στη Γαλλία οι εγκαταστάσεις έχουν ωφέλιμη ζωή από 5 έως 10 έτη ενώ στην Πορτογαλία οι εγκαταστάσεις έχουν ωφέλιμη ζωή 20 ετών και στην Ισπανία έως και 40 έτη. Διαφοροποιήσεις παρατηρούνται όμως και στο είδος των παγίων περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται σε κάθε χώρα. Για παράδειγμα, στη Γαλλία υπάρχει ξεχωριστή κατηγορία για εγκαταστάσεις οι οποίες προορίζονται για την έρευνα και ανάπτυξη (E&A) με ωφέλιμη ζωή 5 ετών, ενώ στη Γερμανία και την Πορτογαλία υπάρχει ξεχωριστή κατηγορία για τα αεροσκάφη με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 21 και 5 έτη αντίστοιχα για την κάθε χώρα. Επίσης, το πάρκινγκ αναγνωρίζεται ξεχωριστά σε Πορτογαλία και Ισπανία και μάλιστα με πολύ μεγάλη διαφορά στην ωφέλιμη ζωή. Συγκεκριμένα, η ωφέλιμη ζωή του πάρκινγκ είναι στην Πορτογαλία 20 έτη ενώ στην Ισπανία 100 έτη.

Όσον αφορά τον τύπο φορολογικής απόσβεσης που εφαρμόζουν οι επτά εξεταζόμενες ευρωπαϊκές χώρες παρατηρούμε ότι η σταθερή μέθοδος επιλέγεται στην πλειοψηφία τους. Μόνο η Φινλανδία εφαρμόζει τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης σε όλες τις κατηγορίες παγίων στοιχείων εκτός από το software για το οποίο εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος. Στην Ισπανία επίσης παρατηρείται μια μεγαλύτερη ελευθερία και ευελιξία για τις οικονομικές οντότητες με μόνο περιορισμό στην περίπτωση των κτηρίων, των επίπλων και του εξοπλισμού γραφείου, κατηγορίες για τις οποίες δεν επιτρέπεται η χρήση συγκεκριμένων μεθόδων απόσβεσης.

Οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων εξαρτώνται από τα έτη ωφέλιμης ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Όσον αφορά τη συχνότητα αναγνώρισης των αποσβέσεων σε όλες τις χώρες γίνεται σε ετήσια βάση εκτός από τη Γερμανία που γίνεται σε μηνιαία. Μηνιαίως έχουν τη δυνατότητα να αναγνωρίζουν τις αποσβέσεις και στην Πορτογαλία.

Το έτος κτήσης το οποίο καταχωρείται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζει αρκετές διαφοροποιήσεις μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών. Η διαφοροποίηση αφορά τον τρόπο απόσβεσης που εφαρμόζεται (όπως συμβαίνει στη Γαλλία) και το μήνα απόκτησης ή χρήσης του στοιχείου (Γερμανία και Ολλανδία αντίστοιχα). Αντίστοιχα, για το έτος διάθεσης σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο τρόπος αποτύπωσης της αξίας κτήσης του στοιχείου. Χαρακτηριστικό είναι ότι στην Ολλανδία αποσβέσεις εφαρμόζονται μόνο όταν το στοιχείο βρίσκεται σε χρήση για επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Όσον αφορά τη δυνατότητα χρήσης διαφορετικών μεθόδων απόσβεσης για διαφορετικά πάγια στοιχεία δε δίνεται τέτοια επιλογή στη Γερμανία. Στη Φινλανδία η τάξη του παγίου είναι αυτή που καθορίζει και τη μέθοδο της φορολογικής απόσβεσης, γεγονός που σημαίνει ότι και πάλι η οικονομική οντότητα έχει την ευελιξία της επιλογής για διαφορετικά

πάγια να εφαρμόσει τη μέθοδο που ορίζει ο νόμος η οποία διαφέρει μεταξύ των κατηγοριών των παγίων. Στην Ιταλία ορίζεται ότι η ίδια μέθοδος απόσβεσης πρέπει να εφαρμόζεται για την ίδια ομάδα στοιχείων, ενώ στην Ισπανία ζητείται μόνο να εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος για το κάθε στοιχείο χωρίς να είναι απαραίτητο αυτή να είναι ίδια μεταξύ των στοιχείων. Όσον αφορά τη δυνατότητα επιλογής μεθόδων απόσβεσης σχεδόν όλες οι χώρες θέτουν περιορισμούς (Ισπανία) ή δεν το επιτρέπουν (Φινλανδία και Γερμανία).

Κράτη μέλη της Ε.Ε. τα οποία δεν ανήκουν στην ευρωζώνη εφαρμόζουν και αυτά τις Οδηγίες της Επιτροπής σχετικά με την ενσωμάτωση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ για την απεικόνιση των λογιστικών καταστάσεων οικονομικών οντοτήτων που είναι εισηγμένες στα εθνικά χρηματιστήρια.

Για παράδειγμα, η Ρουμανία για τη λογιστική απεικόνιση και τη φορολογία των ενσώματων παγίων στοιχείων μετέβη από τη γαλλική επιρροή στην επιρροή των ΔΠΧΑ τα οποία διαφοροποιούν τη λογιστική από τη φορολογική μεταχείριση των παγίων (Istrate, 2012). Ο Istrate (2012) ανέλυσε δεδομένα για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Ρουμανίας εταιρίες από το 2004 έως το 2010. Στη Ρουμανία από το 2007 η εφαρμογή των ΔΠΧΑ έγινε υποχρεωτική για εταιρίες με ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις, ενώ το 2012 έγινε υποχρεωτική και για τις τράπεζες. Ακόμη, στη Ρουμανία παρατηρούνται διαφοροποιήσεις στους δημόσιους οργανισμούς καθώς δεν αποσβένονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, η απόσβεση των ενσώματων παγίων είναι προαιρετική. Ταυτόχρονα, η καταχώρηση των προβλέψεων για τις απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις για συντάξεις και άλλες παροχές κοινωνικής ασφάλισης δεν καταχωρούνται στο δημόσιο λογιστικό (Bellanca et al., 2015).

Η εφαρμογή των ΔΠΧΑ στη Ρουμανία επέφερε σημαντικές αλλαγές σε σχέση με τα εθνικά πρότυπα (RAS) τα οποία ισχύουν στην χώρα. Αρχικά, η ταξινόμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων γίνεται διαφορετικά, ενώ παρουσιάζονται διαφορές μεταξύ της φορολογικής και της λογιστικής αναγνώρισης των παγίων (Istrate, 2012). Σημαντικές είναι και οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τη μέθοδο λογιστικής απεικόνισης, το ποσό και την περίοδο απόσβεσης των παγίων.

Για παράδειγμα, εξακολουθούν να υπάρχουν πολλές ρουμανικές εταιρίες οι οποίες δηλώνουν ότι εφαρμόζουν την αύξουσα απόσβεση παρά τον καθαρά φορολογικό της χαρακτήρα. Αυτές οι οντότητες αντιπροσωπεύουν περίπου το 10% των εισηγμένων στο χρηματιστήριο του Βουκουρεστίου εταιριών ενώ μια άλλη έρευνα όπως αναφέρει ο Istrate (2012), η έρευνα των Manolescu & Roman (2008), υπολογίζει αυτό το ποσοστό σε 20%.

Ακόμη, η αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων αντιπροσωπεύει ένα σημείο στο οποίο τα RAS υστερούσαν και έτσι το ΔΛΠ 16 βοήθησε την κατάσταση. Πολλές επιχειρήσεις αναπροσαρμόζουν τις αξίες τόσο για φορολογικούς σκοπούς όσο και για να παρουσιάζουν καλύτερη εικόνα προς το επενδυτικό κοινό.

Ένα πρόβλημα που παρουσιάστηκε σε ένα άλλο μέλος της Ε.Ε., την Τσεχία, εξαιτίας της εφαρμογής των ΔΠΧΑ ήταν το γεγονός ότι οι ΜΜΕ οι οποίες δεν ήταν εισηγμένες αντιπροσωπεύουν πάνω από το 99% των επιχειρήσεων στην χώρα (Svoboda, 2007) με αποτέλεσμα η εφαρμογή των ΔΠΧΑ να μην αφορά το μεγαλύτερο μέρος των οικονομικών οντοτήτων στην χώρα. Οι διαφορές όμως μεταξύ των ΔΠΧΑ και των εθνικών προτύπων ήταν μεγάλες. Για παράδειγμα, σύμφωνα με τα εθνικά πρότυπα της Τσεχίας τα πάγια αποτιμώνται στην αξία ιστορικού κόστους, η αναπροσαρμογή επιτρέπεται μόνο σε περίπτωση εξαγοράς, ενώ σε περίπτωση μόνιμης απομείωσης αναπροσαρμόζονται οι αποσβέσεις. Με βάση τα ΔΠΧΑ, όμως, γίνεται ετήσια αξιολόγηση και η διαφορά αποτυπώνεται στα κέρδη ή ζημίες (Svoboda, 2007).

### 3.3. Ο Χειρισμός Περιουσιακών Στοιχείων στις Η.Π.Α.

Ο χειρισμός των περιουσιακών στοιχείων στις Η.Π.Α. γίνεται για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα γνωστά ως US GAAP. Ωστόσο, έχει δοθεί εδώ και αρκετά χρόνια η δυνατότητα σε εταιρίες που δραστηριοποιούνται στις Η.Π.Α. αλλά διαθέτουν διεθνή δράση να ετοιμάζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Α.. Αυτή η δυνατότητα έχει πυροδοτήσει τη μελέτη των διαφορών μεταξύ των US GAAP και των ΔΠΧΑ στη διεθνή αρθρογραφία.

Συγκεκριμένα, οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο των ΗΠΑ είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα US GAAP. Από το 2007 έχει επιτραπεί σε εκδότες με έδρα διαφορετική των ΗΠΑ να δημοσιεύουν στις ΗΠΑ τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ χωρίς την αντίστοιχη υποχρέωση δημοσίευσης των καταστάσεων με βάση τα US GAAP (Θωμόπουλος, 2010). Ο επικεφαλής της SEC δήλωσε πως περίπου 525 ξένες επιχειρήσεις με συνολική κεφαλαιοποίηση αγοράς της τάξης των 7,3\$ τρις χρησιμοποιούν ΔΠΧΑ στις ΗΠΑ

το 2016 (Tysiac, 2016). Αυτές οι επιχειρήσεις στην πλειοψηφία τους έχουν διεθνή δράση και ενδιαφέρονται για την ποιότητα που προσφέρουν τα ΔΠΧΑ.

Στα GAAP βασικές αρχές αποτελούν το ιστορικό κόστος, ο συντηρητισμός, η συνέπεια, τα δεδουλευμένα, η σημασία της ουσίας σε σχέση με τον τύπο ενώ χρησιμοποιούν εκτεταμένα ως βάση τους την εύλογη αξία. Στον ισολογισμό η παρουσίαση των στοιχείων γίνεται με σειρά ρευστοποίησης και όχι μονιμότητας όπως συμβαίνει με τα ΔΠΧΑ. Δηλαδή, πρώτα παρουσιάζονται τα μετρητά, οι εισπρακτέοι λογαριασμοί και στο τέλος τα πάγια στοιχεία. Ακόμη, τα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στο ιστορικό κόστος κτήσης τους και όχι στην εύλογη αξία. Όσον αφορά την υπεραξία δεν επιτρέπεται η απόσβεσή της και επανεξετάζεται για απομείωση.

Οι ομοιότητες αλλά και οι διαφορές μεταξύ των US GAAP και των ΔΠΧΑ είναι πολλές. Για παράδειγμα, και τα αμερικανικά GAAP επιτρέπουν τη δυνατότητα εμφάνισης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (Marsh & Fischer, 2013). Ωστόσο, μόλις επιλέξει η επιχείρηση την εμφάνισή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί στη συνέχεια να εφαρμόσει την ιστορική τιμή κόστους. Τα ιστορικά κόστη χρησιμοποιούνται ευρέως από τις αμερικάνικες εταιρίες λόγω της δυσκολίας προσδιορισμού μιας δίκαιης αξίας των διαφόρων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων.

Τα GAAP διαφέρουν από τα ΔΠΧΑ σε συγκεκριμένα σημεία που αφορούν τα πάγια (KPMG, 2017):

- Τα παράγωγα και οι επενδύσεις σε χρεόγραφα ταξινομούνται ως διαθέσιμα προς πώληση ενώ τα χρηματοπιστωτικά μέσα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους.
- Τα αγροτικά προϊόντα αποτιμώνται στο ιστορικό κόστος μέχρι την συγκομιδή τους οπότε και αποτιμώνται την εκτιμώμενη τιμή πώλησης αφού αφαιρεθούν από αυτή τα κόστη διάθεσής τους.
- Οι επενδυτικές εταιρίες αποτιμούν τις επενδύσεις σε θυγατρικές στην εύλογη αξία όπως συμβαίνει και με τα ΔΠΧΑ.
- Δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή των παγίων στην εύλογη αξία ούτε η αναπροσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Οι επενδύσεις δεν επιτρέπεται να αποτιμώνται στην εύλογη αξία.

Στα US GAAP όπως και στα ΔΠΧΑ τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα κόστη που συνδέονται άμεσα με το πάγιο και σχετίζονται με τον τόπο εγκατάστασής του και τις

συνθήκες λειτουργίας του (KPMG, 2017). Ακόμη, συμπεριλαμβάνεται τυχόν κόστος αποσυναρμολόγησης και απεγκατάστασης ή μετακίνησης του παγίου. Ωστόσο, στο βαθμό που οι δαπάνες αυτές σχετίζονται με την περιβαλλοντική αποκατάσταση, δεν κεφαλαιοποιούνται με τα GAAP των ΗΠΑ. Χαρακτηριστική διαφορά με τα ΔΠΧΑ είναι ότι δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

Το άρθρο 167 του Κώδικα Εισοδήματος (IRC) προβλέπει ότι επιτρέπεται ως απόσβεση μια εύλογη αποζημίωση για την εξάντληση και τη φθορά των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται σε μια οντότητα για την παραγωγή εισοδήματος (ΕΥ, 2018). Οι όροι «depreciation» και «amortization» χρησιμοποιούνται στις ΗΠΑ εναλλακτικά παρόλο που ο δεύτερος όρος χρησιμοποιείται συχνά για να αναφερθεί στην ανάκτηση της βάσης που σχετίζεται με τα επιλέξιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Όσον αφορά τις μεθόδους αποσβέσεων, όπως και στην περίπτωση των ΔΠΧΑ, δεν απαιτείται συγκεκριμένη μέθοδος, ενώ δίνεται η δυνατότητα αλλαγής της μεθόδου σε περίπτωση που συγκεκριμένα περιστατικά ή αλλαγές υποδηλώνουν ότι η τηρούμενη μέθοδος δεν είναι η κατάλληλη. Ωστόσο, η αλλαγή αυτή πρέπει να αιτιολογηθεί με επιχειρήματα και να υπάρχει διαφάνεια στην εφαρμογή της (KPMG, 2017). Ακόμη, μια διαφορά σε σχέση με τα ΔΠΧΑ είναι ότι με τα αμερικάνικα GAAP δεν απαγορεύεται η χρήση της μεθόδου με βάση τα εισοδήματα. Πρακτικά, όμως, η χρήση αυτής της μεθόδου δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη.

Στα US GAAP δίνονται ξεχωριστά κριτήρια για τη λογιστική απομείωση της αξίας των παγίων (ενσώματων και άυλων) συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ οι μεταβολές των επιτοκίων της αγοράς αποτελούν δείκτη απομείωσης, ενώ σύμφωνα με τα GAAP των Η.Π.Α. δεν ισχύει κάτι τέτοιο. Σύμφωνα με τα GAAP απαιτείται ένας έλεγχος με δύο βήματα για τον προσδιορισμό μιας ζημίας απομείωσης. Το πρώτο βήμα είναι ο έλεγχος ανάκτησης που χρησιμοποιείται για την αναγνώριση της απομείωσης η οποία απαιτεί από τις οντότητες να συγκρίνουν τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μακράς διάρκειας με το μη προεξοφλημένο ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών.

Η χρήση μη προεξοφλημένων ταμειακών ροών στον έλεγχο ανάκτησης παρέχει υψηλότερο όριο για την αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης. Ως εκ τούτου, μπορεί να οδηγήσει σε μεταγενέστερη αναγνώριση ζημιών σύμφωνα με τα GAAP (PwC, 2013). Αυτό συνεπάγεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία με παρόμοια οικονομικά μεγέθη μπορούν να αναγνωρίζονται διαφορετικά με τα GAAP και τα ΔΠΧΑ. Μια ακόμη διαφορά μεταξύ GAAP και ΔΠΧΑ είναι η ικανότητα της οντότητας να αντιστρέφει τις αναγνωρισμένες ζημιές

απομείωσης που είχαν αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ενώ κάτι τέτοιο δε συμβαίνει με τα GAAP. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 στο τέλος κάθε οικονομικής περιόδου αναφοράς οι οντότητες απαιτείται να εκτιμήσουν αν υπάρχουν ενδείξεις πως μια ήδη αναγνωρισμένη ζημία απομείωσης δεν υπάρχει πλέον ή έχει μειωθεί. Τα GAAP δεν επιτρέπουν την αποκατάσταση ζημιών απομείωσης που έχουν ήδη αναγνωρισθεί. Επομένως, παρά το γεγονός ότι τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας υπόκεινται σε λιγότερο αυστηρό έλεγχο ανάκτησης σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και κανόνες των ΗΠΑ, η μείωση ή η απομείωση της αξίας τους έχει μόνιμο χαρακτήρα και δεν μπορεί να αντιστραφεί, ακόμη και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου επανέρχεται στην αρχική του αξία ή ακόμη και την υπερβαίνει.

Στις Η.Π.Α. δεν υπάρχει συμφωνία μεταξύ φορολογικής και λογιστικής απόσβεσης. Οι φορολογικοί συντελεστές απόσβεσης κυμαίνονται από 0% έως και 200% ενώ οι μέθοδοι φορολογικής απόσβεσης είναι η φθίνουσα και η σταθερή (ΕΥ, 2018). Για φορολογικούς λόγους, η απόσβεση αξιοποιεί τις έννοιες της μεθόδου απόσβεσης, της περιόδου ανάκτησης και της σύμβασης. Οι τρεις αυτές έννοιες εξαρτώνται από το σύστημα αποσβέσεων (GDS) που συνεπάγεται αποσβέσεις επιταχυνόμενες ή απαιτεί εφαρμογή του εναλλακτικού συστήματος αποσβέσεων (ADS) σύμφωνα με το άρθρο 168 (g) οπότε και οδηγεί σε βραδύτερη ανάκτηση του στοιχείου. Τα περισσότερα πάγια χρησιμοποιούν το σύστημα GDS. Ωστόσο, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα επιλογής εφαρμογής του ADS σε περίπτωση που το επιθυμούν (ΕΥ, 2018).

Ένας γενικός κανόνας είναι ότι ένα περιουσιακό στοιχείο δεν αναλύεται στα συστατικά του για φορολογικούς σκοπούς χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν υπάρχουν και εξαιρέσεις. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα αποκτά ένα κτήριο συνήθως υπάρχουν μέσα σε αυτό κατηγορίες παγίων τα οποία αποσβένονται με διαφορετικό τρόπο (π.χ. έπιπλα) (ΕΥ, 2018). Στον Πίνακα 3.3 παρουσιάζονται ορισμένες χρήσιμες πληροφορίες για την ωφέλιμη ζωή, τις μεθόδους απόσβεσης και τους συντελεστές φορολογικής απόσβεσης όπως ορίζονται σύμφωνα με τα US GAAP. Παρατηρούμε αρχικά ότι υπάρχουν διαφοροποιήσεις μεταξύ των ετών ωφέλιμης ζωής εντός της ίδιας κατηγορίας παγίων στοιχείων όπως συμβαίνει για παράδειγμα για την κατηγορία κτηρίων στα οποία υπάρχουν τρεις διαφορετικές κατηγορίες ανάλογα με τη χρήση του παγίου στοιχείου. Όσον αφορά τον τύπο της φορολογικής απόσβεσης παρατηρείται ότι και στις ΗΠΑ προτιμάται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, ωστόσο δίνεται η δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να εφαρμόσουν τη μέθοδο του

διπλασιασμού (200%) η οποία εφαρμόζεται μόνο στα US GAAP και δεν δίνεται ως επιλογή στα ΔΠΧΧΑ.

Πίνακας 3.3 Πληροφορίες για ωφέλιμη ζωή, μεθόδους και φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με τα US GAAP

	Η.Π.Α.
	Εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός: Ποικίλλουν τα έτη
	Κτήρια: Σε γενικές γραμμές 39 έτη για ακίνητα μη κατοικημένα, 27,5 έτη για ενοικιαζόμενα ακίνητα, 15 έτη για ιδιοκτησία βελτιωμένης μίσθωσης, εστιατόριο εξειδικευμένο και κατάστημα λιανικής
	Αυτοκίνητα: 5 έτη
	Έπιπλα: 7 έτη για έπιπλα γραφείου και λοιπό εξοπλισμό. 5 έτη για λιανική χρήση περιουσιακών στοιχείων που δεν βρίσκονται στο γραφείο
	Hardware: 5 έτη
	Software: 36 μήνες
	Αεροσκάφη: 5 έτη για μη εμπορική χρήση
	Μεταφορικά μέσα εκτός από αυτοκίνητα: Ποικίλλει
	Πάρκινγκ: 39 έτη
	Βελτιώσεις γης: 15 έτη
	Περιουσιακά στοιχεία για Ε & Α: Ποικίλλει
Τύπος φορολογικής απόσβεσης	Σταθερή σε όλα εκτός από τα έπιπλα & λοιπό εξοπλισμό, το hardware, τα αεροσκάφη και τον εξοπλισμό γραφείου όπου εφαρμόζεται η μέθοδος του διπλασιασμού 200% και των βελτιώσεων γης που εφαρμόζεται η μέθοδος επί 1,5 (150%).
Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης	Ανάλογα με την μέθοδο που εφαρμόζεται

Πηγή: ΕΥ, 2018

Η γη δεν υπόκειται σε αποσβέσεις και στα US GAAP όπως συμβαίνει και στην πλειοψηφία των εξεταζόμενων ευρωπαϊκών χωρών του προηγούμενου υποκεφαλαίου. Οι μέθοδοι φορολογικών αποσβέσεων που χρησιμοποιούνται είναι η σταθερή, η μέθοδος του διπλασιασμού 200% και η μέθοδος του πολλαπλασιασμού 150%. Η συχνότητα είναι ετήσια εφόσον το φορολογικό έτος θεωρείται ετήσιο. Υπάρχει όμως περίπτωση το φορολογικό έτος

να είναι και λιγότερο (ΕΥ, 2018). Όσον αφορά το έτος κτήσης η απόσβεση πραγματοποιείται το έτος που τίθεται το πάγιο σε λειτουργία και υπολογίζεται με την εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης, του κατάλληλου όρου και της περιόδου ανάκτησης. Γενικά, ο κατάλληλος όρος είναι ο όρος διάρκειας 6 μηνών που προϋποθέτει ότι το πάγιο τίθεται σε λειτουργία κατά το ήμισυ της περιόδου του φορολογικού έτους (ΕΥ, 2018). Με την εφαρμογή αυτού του όρου η απόσβεση υπολογίζεται με τον κανόνα μείωσης του ποσού κατά 50% σε σχέση με το ποσό μέσα σε ένα πλήρες φορολογικό έτος. Αν αυτός ο όρος εφαρμοστεί το έτος κτήσης εφαρμόζεται και το έτος διάθεσης. Άλλοι όροι ορίζουν την απόσβεση τον ίδιο μήνα ή στο μέσο του τριμήνου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία.

Η διάθεση του στοιχείου πραγματοποιείται όταν μεταβιβάζεται η κυριότητά του ή όταν το στοιχείο αυτό αποσύρεται οριστικά από τη χρήση για την οποία αποκτήθηκε. Η διάθεση του στοιχείου περιλαμβάνει την πώληση, την ανταλλαγή, τη φυσική εγκατάλειψη ή την καταστροφή του στοιχείου. Λαμβάνει χώρα επίσης όταν το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται σε προμήθειες ή όταν ένα μέρος αυτού διατίθεται υπό ορισμένες συνθήκες (π.χ. επιλεκτική μερική διάθεση).

Όσον αφορά την ικανότητα της οντότητας να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθόδους φορολογικής απόσβεσης για διαφορετικά πάγια υφίσταται. Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί να επιλέξει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης για ένα πάγιο για το οποίο προβλέπεται η μέθοδος διπλασιασμού 200% (ΕΥ, 2018).

Όταν μια μέθοδος καθοριστεί και εφαρμοστεί για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να χρησιμοποιηθεί έως ότου το στοιχείο αυτό αποσυρθεί εκτός αν η αλλαγή αφορά κάποια μέθοδο από τις επιτρεπτές για τη συγκεκριμένη κατηγορία παγίου. Εξαιρέση επίσης μπορεί να λάβει χώρα αν η χρήση της ιδιότητας αλλάζει κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάκτησης (π.χ. το πάγιο μετακινείται εκτός των Η.Π.Α.).

Όσον αφορά τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται στο άρθρο 197 του IRC όπου ορίζεται ότι έξοδα για την απόκτηση τέτοιων στοιχείων αποσβένονται για διάστημα 15 ετών από τον μήνα στον οποίο αποκτήθηκαν. Αν τα άυλα αυτά στοιχεία υπόκεινται στο άρθρο 167, η ωφέλιμη ζωή ποικίλλει ανάλογα το είδος του άυλου στοιχείου. Γενικά, για άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπάγονται στο άρθρο 197 η οντότητα πρέπει να αποδείξει ότι το άυλο στοιχείο έχει προσδιορισμένη βάση κόστους και ότι έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή η διάρκεια της οποίας μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια (ΕΥ, 2018).



### 3.4. Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάστηκε ο τρόπος αντιμετώπισης των περιουσιακών στοιχείων σε οικονομικές οντότητες όπως λαμβάνει χώρα η εφαρμογή της εκάστοτε νομοθεσίας στην Ευρώπη και στις Η.Π.Α.. Ακόμη, εξετάστηκαν μελέτες και έρευνες έγκριτων ερευνητών οι οποίες εξετάζουν την αντιμετώπιση των παγίων σε λογιστική και φορολογική βάση σε χαρακτηριστικές ευρωπαϊκές χώρες και στις Η.Π.Α.

## Κεφάλαιο 4 Τα Πάγια στα ΕΛΠ και η Φορολογία τους

### 4.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το κεφάλαιο αυτό παρουσιάζει αρχικά το νομικό πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο γίνεται η αντιμετώπιση των παγίων στα ΕΛΠ αλλά και σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Στη συνέχεια, εξετάζονται και καταγράφονται αναλυτικά τα πάγια και συγκεκριμένα τα ενσώματα πάγια και άυλα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία αλλά και θέματα όπως η απομείωση αξίας και οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων. Όσον αφορά το θέμα της φορολογίας των παγίων, εξετάζονται οι λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις όπως ορίζονται από την ελληνική και ευρωπαϊκή νομοθεσία και καταγράφονται τόσο σε λογιστική όσο και σε φορολογική βάση η αξία κτήσης παγίων και οι φορολογικοί συντελεστές και μέθοδοι αποσβέσεων.

### 4.2. Νομικό Πλαίσιο

Κρίθηκε σκόπιμο σε αυτό το υποκεφάλαιο να οριστούν κάποιες χρήσιμες και συχνά χρησιμοποιούμενες μέσα στην εργασία έννοιες τις οποίες είναι απαραίτητο να κατέχει ο αναγνώστης για την κατανόηση της διαφοροποίησης μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης η οποία αναλύεται στη συνέχεια. Οι ορισμοί βασίζονται στο αντίστοιχο παράρτημα ορισμών που εμπεριέχεται στο Ν. 4308/2014.

*Πάγια περιουσιακά στοιχεία* θεωρούνται τα στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου (Ν. 4308/2014<sup>2</sup>).

*Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset)* είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν έχει υλική υπόσταση. *Εξατομικεύσιμο* σημαίνει ότι είτε είναι διαχωρίσιμο επομένως μπορεί να πωληθεί, μεταβιβαστεί, εκμισθωθεί ή

---

<sup>2</sup> Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014).

ανταλλαχθεί μόνο του είτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα (Ν. 4308/2014<sup>3</sup>).

Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 *απομείωση* είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

*Απόσβεση* είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.

*Βελτίωση παγίου* είναι μια δαπάνη που έχει στόχο την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του παγίου ή και τη βελτίωση της επίδοσής του σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

*Εύλογη αξία* ονομάζεται η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημερομηνία μέτρησης.

*Φορολογική βάση* ονομάζεται η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ενώ *λογιστική βάση* ονομάζεται η αξία με την οποία αναγνωρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο με βάση τους κανόνες της λογιστικής και με βάση τα όσα ορίζει ο Ν. 4308/2014.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ *χρηματοδοτική μίσθωση* είναι η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία *χρηματοδοτική* είναι η μίσθωση με την οποία ο εκμισθωτής υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα εξής κριτήρια (ΠΟΛ1073/31.3.2015<sup>4</sup>):

- Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στο μισθωτή με τη λήξη του χρόνου μίσθωσης
- Η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας.
- Η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δε μεταβιβάζεται.

---

<sup>3</sup> Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014).

<sup>4</sup> ΠΟΛ. 1073/31.3.2015 Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013.

- Κατά τη σύναψη της σύμβασης μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται.
- Τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνο ο μισθωτής δύναται να τις μεταχειριστεί χωρίς να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Τα ΕΛΠ εισήχθησαν στην οικονομική ζωή των ελληνικών επιχειρήσεων με το Ν. 4308/2014 η εφαρμογή του οποίου ξεκίνησε από την 1/1/2015 ή την 1/7/2015 αναλόγως την έναρξη της λογιστικής χρήσης των επιχειρήσεων. Ο λόγος της ενσωμάτωσής τους ήταν η προσπάθεια υιοθέτησης της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Τα ΕΛΠ αντικαθιστούν τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές και Ι.Κ.Ε., τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή Ο.Ε. ή Ε.Ε. όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη, την Ε.Ε., Ο.Ε., ατομική επιχείρηση ή κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή του προαναφερθέντος νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη και κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στον δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου εφόσον δεν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν. 4270/2014.

Ο νέος νόμος ευθυγραμμίζεται με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με αποτέλεσμα να αποτελεί ένα σύγχρονο ενιαίο θεσμικό πλαίσιο εφαρμογής από τις ελληνικές οντότητες. Με βάση τα ΕΛΠ τα πάγια αφορούν την ομάδα 1 και εμφανίζονται ως ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία.

Ο Ν. 4308/2014 (Άρθρο 2) διακρίνει ορισμένες κατηγορίες οικονομικών οντοτήτων με κριτήριο το μέγεθός τους και συγκεκριμένα, τις διακρίνει σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ακόμη, το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει η οντότητα πρέπει να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, αλλά και τη φορολογική βάση των ίδιων στοιχείων ώστε να υπάρχει συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων (Άρθρο 3). Επιπλέον, ορίζεται ότι η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων όπου παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση και κάθε επακόλουθη μεταβολή επί του παγίου με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς (Άρθρο 4). Ακόμη, δύναται να τηρεί αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Στον ίδιο νόμο (Άρθρο 18) ορίζονται οι πληροφορίες που απαιτούνται για τα ενσώματα και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Μάλιστα, ορίζεται ότι τα πάγια αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης στην αρχή, ενώ αργότερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης. Στα πάγια περιλαμβάνονται:

- Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, εφόσον εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου (αλλιώς θεωρούνται έξοδο).
- Οι δαπάνες ανάπτυξης εφόσον εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου.
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων για την εγκατάσταση του παγίου ή της χρήσης του.

Στα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία συμπεριλαμβάνονται τα εξής:

- Το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται ώστε το ιδιοπαραγόμενο πάγιο να φτάσει στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλα κόστη σχετικά με το εν λόγω πάγιο.
- Η εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το πάγιο
- Οι τόκοι εντόκων υποχρεώσεων που μπορεί να σχετίζονται με το πάγιο.

Μια βασική διαφορά που εισάγουν τα ΕΛΠ σε σχέση με το ΕΓΛΣ που βρισκόταν νωρίτερα σε ισχύ είναι τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας. Όσον αφορά τις αποσβέσεις ο Ν. 4308/2014 ορίζει ότι αρχίζουν όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο προς χρήση και υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική του ζωή. Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου αποσβέσεων γίνεται από τη διοίκηση της οντότητας και μπορεί να είναι η σταθερή, η φθίνουσα ή η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων οι οποίες θα εξεταστούν πιο αναλυτικά στη συνέχεια. Σημαντικό είναι το γεγονός ότι η νομοθεσία προβλέπει περιπτώσεις παγίων τα οποία δεν υπόκεινται σε απόσβεση όπως για παράδειγμα τα έργα τέχνης, οι αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση.

### 4.3. Πάγια Περιουσιακά στοιχεία

#### 4.3.1. Ενσώματα και Άυλα Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία

Το Πάγιο Ενεργητικό αποτελούσε την πρώτη ομάδα λογαριασμών του ΕΓΛΣ και αφορούσε τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει για μακροχρόνιο διάστημα η επιχείρηση καθώς συμβάλλουν στη λειτουργία και την εκπλήρωση των στόχων της. Εδώ εντάσσονταν οι συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες οικονομικές μονάδες κάθε νομικής μορφής οι οποίες έχουν τον χαρακτήρα μακροχρόνιας επένδυσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης κατά τρίτων (Αληφαντής, 2008).

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα ενσώματα πάγια περιλαμβάνουν τα εξής (Ν.4308/2014):

- Ακίνητα
- Μηχανολογικό εξοπλισμό
- Λοιπό εξοπλισμό (μεταφορικά μέσα, έπιπλα)
- Επενδύσεις σε ακίνητα (εδαφικές εκτάσεις, τεχνικά έργα)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- Λοιπά ενσώματα στοιχεία

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται κυρίως με βάση το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις». Στα ΕΛΠ οι κατηγορίες παγίων που αναγνωρίζονται είναι οι εξής (Νεγκάκης, 2015):

1. Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία (Λογ. 10-15): Πρόκειται για τη γη, τις διαμορφώσεις γης που υπόκεινται σε απόσβεση, τα κτήρια και τεχνικά έργα, το μηχανολογικό εξοπλισμό, τα μεταφορικά μέσα και το λοιπό εξοπλισμό.
2. Επενδύσεις σε ακίνητα (Λογ. 16).
3. Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (Λογ. 17): Πρόκειται για τα ζώντα ζώα, τα δέντρα και τα φυτά.
4. Άυλα στοιχεία (Λογ. 18): Πρόκειται για δαπάνες ανάπτυξης, υπεραξία και λοιπά άυλα.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν αναμένονται οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτό για την επιχείρηση στο μέλλον και το κόστος του μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Μόλις το πάγιο περνάει στην κυριότητα της οντότητας γίνεται και η αρχική καταχώρηση των παγίων. Ως κόστος κτήσης των παγίων θεωρούνται η τιμή αγοράς, το κόστος προετοιμασίας για την τοποθέτησή τους, το μεταφορικό κόστος, το κόστος εγκατάστασης, το κόστος δοκιμών για τη λειτουργικότητα του παγίου, επαγγελματικές αμοιβές για τη διεκπεραίωση του έργου και το εκτιμώμενο κόστος για την αποσυναρμολόγηση και απομάκρυνση του στοιχείου.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία (tangible assets) περιλαμβάνουν τις εδαφικές εκτάσεις, τα κτήρια και τις εγκαταστάσεις κτηρίων όπως επίσης και τεχνικά έργα, τα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό. Στα πάγια αναγνωρίζονται και οι προκαταβολές δαπανών οι οποίες αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης, ενώ στη συνέχεια αφαιρούνται από αυτό τα χρησιμοποιηθέντα ποσά με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης. Επιπλέον, στην κατηγορία αυτή υπάγονται και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Στην κατηγορία των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων υπάγονται τα αγροτεμάχια, τα λατομεία, οι φυτείες, τα δάση, τα ορυχεία, οι ιαματικές πηγές και οποιαδήποτε έκταση έχει στην κυριότητά της η επιχείρηση (Γκίκας & Παπαδάκη, 201). Τα κτήρια, οι εγκαταστάσεις κτηρίων και τα τεχνικά έργα αφορούν βιομηχανοστάσια, αποθήκες, κατοικίες, πρόσθετες μηχανολογικές, υδραυλικές, ηλεκτρολογικές, αποχετευτικές και άλλες εγκαταστάσεις συνδεδεμένες με τα κτήρια με τρόπο ώστε να μην είναι δυνατή η απόσπασή τους χωρίς την πρόκληση κάποιας βλάβης και τα τεχνικά έργα τα οποία εξυπηρετούν τις δραστηριότητες της επιχείρησης (π.χ. δρόμοι) και των οποίων την κυριότητα κατέχει η επιχείρηση (Τουρνά – Γερμανού, 2003). Η διαχείριση της αξίας κτήσεως γίνεται με τον ίδιο τρόπο που γίνεται και στην περίπτωση των εδαφικών εκτάσεων και επιπρόσθετα, προσαυξάνεται σε περίπτωση επεκτάσεων και βελτιώσεων που όμως δεν αφορούν ανάγκες συντήρησης. Δεν περιλαμβάνονται σε αυτήν έξοδα για φόρους μεταβίβασης, αμοιβές δικηγόρων και παρόμοια έξοδα καθώς εντάσσονται στα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων.

Όσον αφορά τα μηχανήματα χρεώνονται με την αξία κτήσης τους που μπορεί να προσυζηθεί με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. συναρμολόγησης) και με το κόστος κατασκευής σε περίπτωση ιδιοκατασκευής. Τα μεταφορικά μέσα περιλαμβάνουν κάθε είδους οχήματα ξηράς, θάλασσας και αέρα με τα οποία η επιχείρηση μεταφέρει ή και μετακινεί υλικά, αγαθά ή ακόμη και ανθρώπινο δυναμικό στο πλαίσιο άσκησης της κύριας δραστηριότητάς της

(Παπαδέας, 2013). Στα έπιπλα και τον λοιπό εξοπλισμό εντάσσονται τα έπιπλα, τα σκεύη, οι μηχανές γραφείου, οι Η/Υ, τα ηλεκτρονικά συστήματα, τα μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, τα επιστημονικά όργανα, τα ζώα για πάγια εκμετάλλευση και ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών και γενικά όλα τα κινητά στοιχεία των οποίων η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση (Μπάλλας & Χέβας, 2016).

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία απαρτίζονται από τις ασώματες ακινητοποιήσεις και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4308/2014 δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς, αλλά παρέχεται η δυνατότητα αυτά που μέχρι τις 31/12/2014 εμφανίζονταν στις λογιστικές καταστάσεις να συνεχίσουν να εμφανίζονται σε αυτές μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης μετά την 1/1/2015 εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μια από τις κατηγορίες παγίων που προβλέπονται από τα ΕΛΠ.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να διακριθούν σε αναγνωρίσιμα και μη προσδιορίσιμα. Για παράδειγμα, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες και το franchise αποτελούν αναγνωρίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία, ενώ η υπεραξία είναι μη προσδιορίσιμο. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν μέσω αγοράς, μέσω ιδιοκατασκευής, λόγω συγχώνευσης ή εξαγοράς.

Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις (άρθρο 23 Ν. 4308/2014) αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και θεωρείται βέβαιο ότι θα εισπραχθούν. Μετά την αρχική αναγνώριση, υφίστανται απόσβεση.

#### 4.3.2. Απομείωση Αξίας

Απομείωση ορίζουμε το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία τους. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία επιμετρώνται στο κόστος (και εφόσον έχουν γίνει αποσβέσεις, στο αποσβέσιμο κόστος) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Το αποσβέσιμο κόστος αφορά το ποσό στο οποίο το πάγιο περιουσιακό στοιχείο επιμετρείται στην αρχική αναγνώριση αφού μειωθούν από αυτό οι σωρευτικές αποσβέσεις και οι απομειώσεις.



Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή όταν η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων ή όταν δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η ζημία απομείωσης, η οποία προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα αναμένει ότι θα ανακτήσει από αυτό, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα περιόδου ως έξοδο και μπορούν να αναστρέφονται στα αποτελέσματα. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της απομείωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο σε περίπτωση που δεν είχε αναγνωριστεί η απομείωση. Η απομείωση της υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 (Ν. 4308/2014) «τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις». Τότε, η οντότητα εξετάζει την απομείωση του περιουσιακού στοιχείου (Μοντεσάντου, 2019). Αυτές οι ενδείξεις μπορούν να είναι (Σ.ΛΟ.Τ., αριθμ. Πρωτ. 400 ΕΞ 22.5.2018):

- Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής του χρήσης.
- Οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας.
- Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανό να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου.
- Η απαξίωση ή φυσική βλάβη του στοιχείου.

Απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη της λογιστικής του αξίας<sup>5</sup>. Σε αυτή την περίπτωση μπορεί να υπάρξει. Αν αυτή η απομείωση θεωρείται ότι έχει μόνιμο χαρακτήρα τότε αναγνωρίζεται η ζημία. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν υπάρχει μείωση αξίας ενός στοιχείου εξαιτίας της κανονικής χρήσης του ή της παρόδου του χρόνου, όταν υπάρχουν δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, όταν αυξάνονται τα επιτόκια της αγοράς με αποτέλεσμα να

---

<sup>5</sup> 18.3β.1 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του Ν. 4308/2014.

μειώνεται η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου ή όταν επέρχεται απαξίωση ή φυσική βλάβη του στοιχείου.

Οι ζημίες απομείωσης εμφανίζονται ως έξοδο, ενώ μπορούν να αναστραφούν στα αποτελέσματα σε περίπτωση που πάψουν να υφίστανται οι συνθήκες που τις προκάλεσαν. Ωστόσο, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται. Σε κάθε περίπτωση μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης η λογιστική αξία του παγίου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο αν δεν είχε υποστεί την απομείωση. Μόλις το πάγιο δεν παρέχει πια μελλοντικά οφέλη από την χρήση ή τη διάθεσή του παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό. Η απομείωση παγίων δεν αναγνωρίζεται σε φορολογική βάση, ενώ σε λογιστική βάση εφαρμόζεται υποχρεωτικά εφόσον συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις (Μοντεσάντου, 2018).

Εφόσον δεν υπάρχουν οι ενδείξεις οι οποίες αναφέρθηκαν παραπάνω δε γίνεται έλεγχος απομείωσης. Αν υπάρχουν, εξετάζεται η μονιμότητά τους και εφόσον υφίσταται τέτοια γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η μονιμότητα είναι ένα θέμα το οποίο υπόκειται στην κρίση της διοίκησης της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, η απώλεια ενός τμήματος οικοπέδου λόγω πολεοδομικού σχεδιασμού δεν συνεπάγεται απομείωση της αξίας του αν η εύλογη αξία του απομένοντος τμήματος υπερβαίνει το αρχικό κόστος κτήσης του πλήρους οικοπέδου. Από την άλλη, όμως, η μείωση της αξίας του οικοπέδου η οποία οφείλεται στην υποβάθμιση της περιοχής για παράδειγμα εξαιτίας της εγκατάστασης μονάδων αποκομιδής απορριμμάτων μακροπρόθεσμου σχεδιασμού, οδηγεί στην απομείωση μόνιμου χαρακτήρα και όχι προσωρινού. Επομένως, εφόσον χρονικό διάστημα κατά το οποίο παρατηρείται η μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι μόνιμου χαρακτήρα τότε έχουμε απομείωση μόνιμου χαρακτήρα. Στη συνέχεια, γίνεται σύγκριση μεταξύ της εύλογης και της λογιστικής αξίας. Σε περίπτωση που η εύλογη αξία είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία τότε δεν υπολογίζεται απομείωση. Αν όμως είναι μικρότερη τότε υπολογίζεται η αξία χρήσης. Αν η αξία χρήσης είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία τότε δεν υπολογίζεται απομείωση.

Η αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών οι οποίες αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η απομείωση ισούται με τη λογιστική αξία μείον την ανακτήσιμη αξία υπό την προϋπόθεση ότι η τελευταία είναι μικρότερη. Η ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας και αξία χρήσης (Ν. 4308/2014).

#### 4.3.3. Μισθώσεις Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 η μίσθωση αφορά μια συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο. Σύμφωνα με τους Πατατούκα & Μπατσινίλα (2015) μίσθωση είναι η συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.

Τα ΕΛΠ εισήγαγαν την έννοια της χρηματοδοτικής και της λειτουργικής μίσθωσης διακρίνοντας αυτές τις δύο περιπτώσεις. Η χρηματοδοτική μίσθωση ορίζει ότι ο μισθωτής πρέπει να αντιμετωπίσει το περιουσιακό στοιχείο ως δικό του πάγιο, ενώ αντίστοιχα η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως δάνειο. Από την άλλη, η λειτουργική μίσθωση ορίζει το μίσθωμα να αναγνωρίζεται ως δαπάνη. Η χρηματοδοτική μίσθωση η οποία αποτελεί υποκατηγορία της μίσθωσης μεταφέρει με ουσιαστικό τρόπο όλους τους κινδύνους και τα οφέλη τα οποία προκύπτουν από την κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας δεν έχει σημασία αν μεταβιβάζεται τελικά ή όχι.

Το ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις» εφαρμόζεται από 1/1/2019 και ορίζει ότι οι μισθωτές αντιμετωπίζουν όλες τις μισθώσεις ως χρηματοδοτικές, ενώ οι εκμισθωτές έχουν το δικαίωμα επιλογής εμφάνισης της μίσθωσης είτε ως χρηματοδοτικής είτε ως λειτουργικής. Από φορολογικής σκοπιάς, στη χρηματοδοτική μίσθωση εκπιπτόμενη δαπάνη είναι η φορολογική απόσβεση, ενώ στη λειτουργική το μίσθωμα. Από λογιστικής σκοπιάς, στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης ο εκμισθωτής παγίων παρουσιάζει στον ισολογισμό τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία και τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα συνήθως με τη σταθερή μέθοδο στα αποτελέσματα, ενώ ο μισθωτής παγίων αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα συνήθως με τη σταθερή μέθοδο.

Ένας μισθωτής έχει το δικαίωμα μη εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 μόνο στις εξής περιπτώσεις (Ερκέκογλου, 2019):

- Σε βραχυχρόνιες μισθώσεις που έχουν διάρκεια 12 μηνών ή λιγότερο και οι οποίες δεν παρέχουν το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή.
- Σε μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία όταν είναι καινούριο όπως για παράδειγμα στην περίπτωση προσωπικών υπολογιστών.

Σε αυτές τις δύο περιπτώσεις ο μισθωτής αναγνωρίζει τις πληρωμές μισθωμάτων στα αποτελέσματα.

Σε φορολογική βάση από 1/1/2019 και σύμφωνα με τον ΚΦΕ του Ν. 4172/2013 γίνεται διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικών και λειτουργικών μισθώσεων σύμφωνα με την οποία στις χρηματοδοτικές μισθώσεις η φορολογική απόσβεση είναι εκπιπτόμενη δαπάνη, ενώ στις λειτουργικές το μίσθωμα είναι εκπιπτόμενη δαπάνη. Και σύμφωνα με τα ΕΛΠ (Ν. 4308/2014) γίνεται διάκριση μεταξύ των χρηματοδοτικών και των λειτουργικών μισθώσεων η οποία ορίζει ότι στις χρηματοδοτικές μισθώσεις γίνεται αναγνώριση του παγίου και της υποχρέωσης, ενώ στις λειτουργικές το μίσθωμα αναγνωρίζεται ως δαπάνη.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφο 5 του Ν. 4308/2014 όταν έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση αυτή αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με κόστος κτήσης το κόστος που θα είχε προκύψει αν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί. Ταυτόχρονα γίνεται αναγνώριση της αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα, ενώ η υποχρέωση που προκύπτει από την χρηματοδοτική μίσθωση αντιμετωπίζεται ως δάνειο και το μίσθωμα χωρίζεται σε χρεολύσιο και τόκο. Το χρεολύσιο μειώνει το δάνειο, ενώ ο τόκος αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Το ΔΠΧΑ 16 έρχεται να συμπληρώσει την κείμενη νομοθεσία ορίζοντας ότι για τον μισθωτή σε όλες τις περιπτώσεις μισθώσεων, είτε πρόκειται για χρηματοδοτικές είτε για λειτουργικές, αναγνωρίζεται το πάγιο και η υποχρέωση της οντότητας, ενώ για τον εκμισθωτή δίνεται η δυνατότητα διάκρισης μεταξύ χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης και υπάρχει αναγνώριση της απαίτησης στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης (Ερκέκογλου, 2019).

Επομένως, από 1/1/2019 ο χειρισμός των μισθώσεων αλλάζει στην Ελλάδα και ακολουθεί το ΔΠΧΑ 16. Το πρότυπο αυτό περιέχει διατάξεις που σχετίζονται με την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των μισθώσεων. Σημαντικό χαρακτηριστικό του είναι ότι δεν υπάρχει διάκριση μεταξύ της λειτουργικής και της χρηματοδοτικής μίσθωσης και προβλέπεται αναγνώριση του παγίου περιουσιακού στοιχείου και της αντίστοιχης υποχρέωσης για όλες τις περιπτώσεις μισθώσεων με τη δυνατότητα διάκρισης μεταξύ λειτουργικής και χρηματοδοτικής μίσθωσης να δίνεται μόνο στον εκμισθωτή.

Όσον αφορά τον εκμισθωτή, το ΔΠΧΑ 16 ορίζει ότι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εκμισθώνει εμφανίζονται πρώτα ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση

στη μίσθωση και έπειτα η μίσθωση αντιμετωπίζεται ως δάνειο που χορήγησε ο εκμισθωτής στον μισθωτή. Στην περίπτωση που υπάρξει πώληση και επαναμίσθωση του παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση, αντιμετωπίζεται ως εγγυημένος δανεισμός από τον πωλητή. Το ποσό που προκύπτει από την πώληση αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται καθώς καταβάλλονται τα χρεολύσια. Τα πωληθέντα δε στοιχεία εξακολουθούν να αναγνωρίζονται και να εμφανίζονται ως πάγια στον ισολογισμό.

Η μίσθωση αναγνωρίζεται κατά την υπογραφή της σύμβασης και ο μισθωτής πρέπει να αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο και την αντίστοιχη υποχρέωση. Η σύμβαση περιέχει μίσθωση σε περίπτωση εκχώρησης του δικαιώματος ελέγχου και χρήσης ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου για μια χρονική περίοδο με αντάλλαγμα την καταβολή μισθωμάτων. Για να ισχύουν αυτά, η σύμβαση πρέπει ουσιαστικά να εκχωρεί όλα τα δικαιώματα στα μελλοντικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου και να δίνει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του. Το τελευταίο δικαίωμα μπορεί να ισχύει ακόμη και στην περίπτωση επιβολής περιορισμών από τον εκμισθωτή (π.χ. περιορισμός στον αριθμό χιλιομέτρων για ένα αυτοκίνητο).

Όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της μίσθωσης, όταν ξεκινά μια μίσθωση ο μισθωτής αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο, το δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση μίσθωσης. Η τελευταία επιμετράτε στην παρούσα αξία των μισθωμάτων που δεν έχουν καταβληθεί ακόμη. Το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικά σε κόστος.

Η μίσθωση συνεπάγεται εκτός των μισθωμάτων και ένα κόστος τόκου που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με χρέωση των χρηματοοικονομικών εξόδων και πίστωση της υποχρέωσης μίσθωσης. Αν η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται στον μισθωτή στο τέλος της περιόδου μίσθωσης τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την μικρότερη χρονική περίοδο ανάμεσα στην ωφέλιμη ζωή και την περίοδο μίσθωσης (Ερκέκογλου, 2019).

#### 4.4. Φορολογικές Αποσβέσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4308/2014, απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική του ζωή. Τα

πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την ωφέλιμη ζωή τους από την ημερομηνία που η κυριότητα του στοιχείου περνάει στην εταιρία και είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται. Παράγοντες που καθορίζουν την ωφέλιμη ζωή των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι φυσικοί, όπως η χρονική και η λειτουργική φθορά και οικονομικοί παράγοντες, όπως η πρόοδος της τεχνολογίας. Ειδικά, για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα σε περίπτωση που υπάρχει συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομικής διάρκειας, ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης διαμορφώνεται ως το πηλίκο ένα διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος. Η διοίκηση της οντότητας είναι υπεύθυνη να αποφασίζει για την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης των παγίων έχοντας τις τρεις πιθανές επιλογές των μεθόδων απόσβεσης που παρουσιάστηκαν.

Οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 διαφέρουν από τις φορολογικές αποσβέσεις που ορίζονται σύμφωνα με τον Ελληνικό Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στα ΕΛΠ δίνεται η δυνατότητα χρήσης τριών μεθόδων αποσβέσεων. Ακόμη, στην παράγραφο 3 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 ορίζεται η προσαρμογή αξιών μέσω των αποσβέσεων και της απομείωσης.

Όποια μέθοδο αποσβέσεων και αν ακολουθεί μια οικονομική οντότητα, το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα για αυτήν θα πρέπει να προκύψει από τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Οι φορολογικές αποσβέσεις πραγματοποιούνται για λόγους φορολογητέου εισοδήματος της οντότητας, ενώ οι λογιστικές αποσβέσεις για την ορθότερη και αντικειμενικότερη παρουσίαση της εικόνας της οντότητας. Για αυτό, ενδέχεται να υπάρχουν διαφορές μεταξύ των φορολογικών και των λογιστικών αποσβέσεων.

Οι λογιστικές αποσβέσεις που μπορεί να εφαρμόσει η οντότητα είναι:

- Η σταθερή: Πρόκειται για την πιο συχνά χρησιμοποιούμενη μέθοδο σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα της οντότητας επιβαρύνονται κάθε οικονομική χρήση με ένα σταθερό ποσό σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου εφόσον δεν έχει αλλάξει η υπολειμματική του αξία. Είναι η μόνη φορολογική μέθοδος που αναγνωρίζεται από τις φορολογικές αρχές.
- Η φθίνουσα: Πρόκειται για μια μέθοδο σύμφωνα με την οποία το πάγια παρουσιάζει μεγαλύτερη φθορά στα πρώτα έτη της ωφέλιμης ζωής του οπότε και πρέπει να αναγνωρίζονται μεγαλύτερες αποσβέσεις σε αυτά.
- Η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων: Πρόκειται για μέθοδο σύμφωνα με την οποία η οντότητα επιβαρύνει τα αποτελέσματά της με βάση την αναμενόμενη χρήση ή την

παραγωγή. Συνήθως εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που η οντότητα κατέχει μηχανολογικό εξοπλισμό μεγάλης αξίας και σχετικά σταθερό ρυθμό παραγωγής.

Ο Ν. 4172/2013 ρυθμίζει τα θέματα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στο άρθρο 24 ορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από τις κύριες κατηγορίες των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης εκτός ορισμένων περιπτώσεων και τον μισθωτή σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του Ν. 4308/2014.

Σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 οι εδαφικές εκτάσεις, τα έργα τέχνης, οι αντίκες, τα κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία του ενεργητικού της οντότητας που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας ή δεν χάνουν την αξία τους στο πέρασμα του χρόνου, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση. Το ίδιο ισχύει για τα οικόπεδα και εκτάσεις γης. Οι φορολογικές αποσβέσεις χρησιμοποιούν ως κριτήριο το λόγο χρήσης του εκάστοτε παγίου και τα χαρακτηριστικά του και έτσι προκύπτουν οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων για κάθε κατηγορία παγίων.

Όλες οι οικονομικές οντότητες υποχρεώνονται να τηρούν και να υπολογίζουν τις φορολογικές αποσβέσεις σε ετήσια βάση χωρίς να έχουν τη δυνατότητα μεταφοράς αποσβενόμενων ποσών μεταξύ των οικονομικών χρήσεων. Η φορολογική απόσβεση παγίου αρχίζει τον επόμενο μήνα εντός του οποίου ξεκίνησε η χρήση του ή τέθηκε σε υπηρεσία από την οντότητα. Οι αποσβέσεις ξεκινούν από το μήνα αγοράς ή χρήσης του παγίου. Αντίστοιχα, σε περίπτωση πώλησης, οι αποσβέσεις εφαρμόζονται μέχρι το μήνα πώλησης ή μεταβίβασης της κυριότητας του παγίου.

Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το κόστος κτήσης ή κατασκευής συμπεριλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Σε περίπτωση που η αποσβέσιμη αξία του παγίου είναι μικρότερη των €1.500, το πάγιο μπορεί να αποσβεστεί εντός του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε. Ακόμη, σε νέες οντότητες δίνεται η δυνατότητα αναβολής των φορολογικών αποσβέσεων κατά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη.

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής στο οποίο περιλαμβάνονται τα κόστη βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται και αυτά με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι παρουσιάζονται στον Πίνακα 3.4 ανάλογα με την κατηγορία παγίων. Παρατηρούμε ότι ανάλογα την κατηγορία των παγίων οι φορολογικοί συντελεστές απόσβεσης κυμαίνονται από 4- 40%.

Πίνακας 4.1 Φορολογικοί συντελεστές ανά κατηγορία παγίων

Κατηγορία ενεργητικού	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά έτος)
Κτήρια, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτηριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
Αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων	12%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.  <i>Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22<sup>Α</sup>.</i>	40%



Δαπάνες ανάπτυξης σύμφωνα με τα ΕΛΠ	10%
Ζωικό και φυτικό κεφάλαιο πολυετούς καλλιέργειας (ΠΟΛ 1116/2015)	10%

Στο σημείο αυτό κρίθηκε σκόπιμο να καταγραφούν οι βασικές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης όσον αφορά τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης. Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που χαρακτηρίζονται από περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση (άρθρο 18 Ν.4308/2014). Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν υπόκεινται σε απόσβεση και αυτά τα στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή η οποία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση δέκα ετών.

Σε περίπτωση που μια οντότητα ακολουθήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης δεν προκύπτει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων. Ωστόσο, σε περίπτωση που οι αποσβέσεις πραγματοποιηθούν με μεγαλύτερο συντελεστή από αυτόν που ορίζει η φορολογική βάση, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και η οντότητα υποχρεώνεται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά (Μοντεσάντου, 2018). Από την άλλη, αν δε διενεργηθούν αποσβέσεις ή διενεργηθούν με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο στη φορολογική βάση, η οντότητα χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε (ΠΟΛ 1073/2015).

Όσον αφορά την υποκείμενη σε απόσβεση αξία παγίων, σε φορολογική βάση το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το κόστος κτήσης ή κατασκευής του παγίου συμπεριλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Σε λογιστική, όμως, βάση, τα πάγια μετά την αρχική τους αναγνώριση και στο τέλος κάθε οικονομικού έτους επιμετρούνται στο αρχικό κόστος κτήσης πλέον τυχόν δαπανών βελτίωσης, δαπανών επισκευής και συντήρησης και αφαιρούμενων των προσαρμογών αξίας δηλαδή των αποσβέσεων και των απομειώσεων (Παπαγιάννης, 2018). Με άλλα λόγια, σε φορολογική βάση δεν μπορούν να υπάρξουν προσαυξήσεις του κόστους εξαιτίας δαπανών επισκευής ή συντήρησης ούτε αναπροσαρμογές αξίας λόγω αποσβέσεων και απομειώσεων. Πρόκειται για πιο συντηρητική προσέγγιση που

ακολουθεί περισσότερο παραδοσιακούς κανόνες λογιστικής παρά πιο σύγχρονους υπό τη σκοπιά των ΔΠΧΑ.

Μια ακόμη διαφορά είναι ότι με βάση τη φορολογική σκοπιά δίνεται η δυνατότητα εξολοκλήρου απόσβεσης παγίου με αξία μικρότερη των 1.500€ μέσα στο ίδιο φορολογικό έτος απόκτησής του, ενώ στα ΕΛΠ δεν υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη (Παπαγιάννης, 2018). Ακόμη, όσον αφορά τους συντελεστές αποσβέσεων αυτοί παρουσιάστηκαν σε προηγούμενη υποενότητα από φορολογική σκοπιά, ενώ από λογιστική σκοπιά έγκεινται στην επιλογή της διοίκησης με βάση τις τρεις διαθέσιμες μεθόδους αποσβέσεων τις οποίες μπορεί να εφαρμόσει η οντότητα. Δηλαδή, σε φορολογική βάση αναγνωρίζεται μόνο η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, ενώ σε λογιστική αναγνωρίζονται η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

Μέσα στις διαθέσιμες λογιστικές μεθόδους αποσβέσεων μια υποκατηγορία είναι η μέθοδος των μονάδων παραγωγής η οποία προτιμάται σε περιπτώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής ανά περίοδο, όπως για παράδειγμα συμβαίνει όταν μια οντότητα παράγει βάσει παραγγελιών ή σε περίπτωση οντότητας εξόρυξης ορυκτών. Μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως παραλλαγή αυτής της μεθόδου τη μέθοδο των ωρών λειτουργίας ενός μηχανήματος (Μοντεσάντου, 2018).

Διαφορά εντοπίζεται και όσον αφορά την έναρξη των αποσβέσεων, καθώς σε φορολογική βάση αρχίζει τον επόμενο μήνα εντός του οποίου ξεκινά η χρήση του ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο με βάση τους φορολογικούς συντελεστές αποσβέσεων, ενώ σε λογιστική βάση οι αποσβέσεις ξεκινούν από τον χρόνο που το πάγιο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται. Επομένως, μια οντότητα που κατασκευάζει ή αποκτά το μήνα Ιανουάριο ένα πάγιο αλλά τον Απρίλιο ξεκινά τη χρήση του σε λογιστική βάση οι αποσβέσεις ξεκινάνε τον Ιανουάριο ενώ σε φορολογική τον Μάιο.

Για τα πάγια εκτός εκμετάλλευσης, δηλαδή τα πάγια τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες των βασικών δραστηριοτήτων της οντότητας, δεν υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, καθώς δεν υφίσταται λειτουργική τους φθορά (Παπαγιάννης, 2018). Όταν ξεκινήσει η παραγωγική τους διαδικασία εκκινείται εκ νέου η διαδικασία φορολογικών αποσβέσεων μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους.

Διαφορά παρατηρείται όσον αφορά τις νέες οντότητες, στις οποίες σε φορολογική βάση δίνεται η δυνατότητα αναβολής των φορολογικών αποσβέσεων κατά τα πρώτα τρία (3)

φορολογικά έτη, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν υπάρχει κάποια διευκόλυνση συγκεκριμένα για αυτές.

#### 4.5. Αξία Κτήσης Παγίων - Λογιστική και Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 το κόστος κτήσης, δηλαδή η αξία αγοράς των περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών, είναι το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά τον χρόνο απόκτησης ή κατασκευής πλέον τις δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Μέσα στο κόστος κτήσης περιλαμβάνεται οποιαδήποτε δαπάνη απαιτείται ώστε να επέλθει το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Συγκεκριμένα, στην αξία κτήσης ακινήτων περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες κόστους:

- Αξία πώλησης όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο.
- Φόρος μεταβίβασης ακινήτων.
- Έξοδα συμβολαιογράφου.
- Έξοδα μεταγραφής του ακινήτου.
- Έξοδα παράστασης δικηγόρου.
- Αμοιβή για την εκτίμηση του ακινήτου.
- Εργασίες καθαίρεσεων και εκσκαφών που προηγούνται της κατασκευής του.
- Δαπάνες μελετών για αδειοδότηση ακινήτου.
- ΦΠΑ (εφόσον δεν εκπίπτει).
- Τόκοι δανείων (προαιρετικά).
- Οποιαδήποτε δαπάνη που συνδέεται άμεσα με το ακίνητο και είναι απαραίτητη προκειμένου να φτάσει το πάγιο στην κατάσταση στην οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Επιπλέον, η αξία κτήσης ακινήτων περιλαμβάνει τα εξής (Μοντεσάντου, 2018):

- Αξία αγοράς συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου.

- Το κόστος προετοιμασίας του χώρου.
- Τις δαπάνες παράδοσης και μεταφοράς.
- Το κόστος εγκατάστασης και συναρμολόγησης.
- Οποιαδήποτε δαπάνη που συνδέεται άμεσα με το ακίνητο και είναι απαραίτητη προκειμένου να φτάσει το πάγιο στην κατάσταση στην οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Όσον αφορά την αξία κτήσης δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης. Στο άρθρο 18 (18.1.2) ορίζεται ότι κατά την αρχική αναγνώριση τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης, όπως αυτό ορίστηκε παραπάνω. Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου είτε ενσώματου είτε βιολογικού περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται ώστε να φτάσει το πάγιο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Συγκεκριμένα, η αξία κτήσης των ιδιοπαραγόμενων παγίων περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία (Μοντεσάντου, 2018):

- Το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φτάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και όποιο άλλο κόστος σχετίζεται άμεσα με το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο.
- Την εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το συγκεκριμένο πάγιο στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.
- Τους τυχόν τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

Όσον αφορά την αξία κτήσης του λογισμικού που αναπτύσσεται εσωτερικά από την οντότητα υπολογίζεται με βάση τα εξής (Μοντεσάντου, 2018):

- Τη μισθοδοσία
- Τις αναλώσεις υλικών
- Τις αποσβέσεις
- Τα λοιπά γενικά έξοδα
- Τις αμοιβές εξωτερικών συμβούλων και συνεργατών
- Τους τόκους δανείων (προαιρετικά)

Η οντότητα μπορεί να συμπεριλάβει προαιρετικά στο κόστος κτήσης και τους τόκους αρκεί αυτοί να αφορούν την κατασκευαστική περίοδο και να προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις όπως είναι τα δάνεια. Η δυνατότητα αυτή που δίνεται στην οντότητα δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά μόνο σε κάποια στοιχεία κάθε κατηγορίας αλλά σε όλα.

Σε φορολογική βάση ο ΦΠΑ που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν την επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ, προσαυξάνει την αξία κτήσης των παγίων αυτών η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα όσα ορίζει ο Ν. 4172/2013 στο άρθρο 24. Επιπλέον, ο ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των οντοτήτων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το ΦΠΑ εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και εκπίπτει μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 (ΠΟΛ/1113/2015).

Η αξία κτήσεως των παγίων μπορεί να ακολουθεί είτε το μοντέλο του ιστορικού κόστους είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας. Στην πρώτη περίπτωση σε λογιστική βάση το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων το οποίο δίνεται κατά τον χρόνο απόκτησης ή κατασκευής (συν τις δαπάνες αγοράς μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους) αποτελεί την αξία κτήσεως του παγίου. Το κόστος κτήσεως περιλαμβάνει κάθε δαπάνη η οποία απαιτείται για να βρεθεί το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Σε φορολογική βάση θεωρείται ότι το κόστος κτήσης περιλαμβάνει ότι και στην περίπτωση της λογιστικής βάσης (Μοντεσάντου, 2018).

Στη δεύτερη περίπτωση κατά την οποία έχουμε τον υπολογισμό της αξίας με βάση την εύλογη αξία, δεν υπάρχει κάποια πρόβλεψη σε φορολογική βάση. Μόνο σε επίπεδο λογιστικής βάσης ορίζεται η εύλογη αξία ως η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες. Η εύλογη αξία μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στην περίπτωση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, στην περίπτωση των επενδυτικών ακινήτων και στην περίπτωση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, παγίων ή αποθεμάτων (Μοντεσάντου, 2018).

#### 4.6 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκε το νομικό πλαίσιο το οποίο ορίζει τον τρόπο αντιμετώπισης των παγίων στα ΕΛΠ αλλά και σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Ακόμη, καταγράφηκαν αναλυτικά τα πάγια και συγκεκριμένα τα ενσώματα πάγια και άυλα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία αλλά παράλληλα εξετάστηκαν και θέματα όπως η απομείωση αξίας και οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων. Έμφαση δόθηκε στην εξέταση των λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων όπως ορίζονται από την ελληνική και ευρωπαϊκή νομοθεσία και έγινε καταγραφή τόσο σε λογιστική όσο και σε φορολογική βάση της αξίας κτήσης των παγίων και των φορολογικών συντελεστών και μεθόδων αποσβέσεων.

Στο επόμενο κεφάλαιο ακολουθεί ανάλυση του τρόπου με τον οποίο αντιμετωπίζονται τα πάγια σε φορολογική και λογιστική βάση με έμφαση στις διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των δύο προσεγγίσεων.

## Κεφάλαιο 5 Αντιμετώπιση Παγίων από Φορολογική και Λογιστική άποψη

### 5.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το παρόν κεφάλαιο διαδραματίζει το ρόλο της σύνοψης των σημαντικότερων διαφορών που παρατηρήθηκαν με βάση και τα προηγούμενα κεφάλαια μεταξύ της φορολογικής και της λογιστικής βάσης κατά την αντιμετώπιση των παγίων με βάση τα Ε.Λ.Π..

### 5.2. Διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης

Για να γίνουν κατανοητές οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης χρειάζεται να κατανοήσει κανείς ποια είναι η λογιστική και φορολογική αξία των περιουσιακών στοιχείων. Ως λογιστική αξία νοείται η αξία ενός στοιχείου με την οποία αυτό αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Ως φορολογική νοείται η αξία που αναγνωρίζεται στο στοιχείο ή στην υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Η φορολογική και λογιστική βάση μπορεί να χαρακτηρίζονται από διαφορές οι οποίες είτε έχουν μόνιμο είτε προσωρινό χαρακτήρα. Μόνιμες διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης προκύπτουν όταν οι διαφορές δεν μπορούν να αναστραφούν. Τέτοιες είναι διαφορές από τόκους δανείων, προσανυξήσεις προστίμων, πληρωμές που αφορούν ποινικό αδίκημα, δαπάνες ψυχαγωγίας και άλλα. Προσωρινές διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης προκύπτουν όταν οι διαφορές μπορούν να διευθετηθούν ή να ανακτηθούν στο άμεσο χρονικό διάστημα. Τέτοιες περιπτώσεις συναντώνται για τις απομειώσεις, τις αποσβέσεις, τις προβλέψεις και τις ασφαλιστικές εισφορές.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης των παγίων ξεκινούν από την κτήση των παγίων. Τα πάγια μπορούν να αποτιμηθούν είτε με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Η δεύτερη μέθοδος ωστόσο αναγνωρίζεται μόνο σε λογιστική και όχι σε φορολογική βάση. Υπάρχουν ορισμένες κατηγορίες δαπανών οι οποίες κατηγοριοποιούνται είτε στα έξοδα είτε στα πάγια ανάλογα με το είδος και τη βάση (λογιστική ή φορολογική) η οποία χρησιμοποιείται.

Οι πιο χαρακτηριστικές διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων προκύπτουν από τη μέθοδο αποσβέσεων που χρησιμοποιεί η οντότητα. Αρχικά, ο χρόνος έναρξης της διενέργειας αποσβέσεων σε λογιστική βάση είναι ο χρόνος στον οποίο τα πάγια είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια (Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014), ενώ σε φορολογική βάση αρχίζει τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Συνέπεια αυτής της διαφοράς είναι ότι η οντότητα θα πρέπει να τηρεί διπλό αρχείο – μητρώο παγίων ειδικά όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές. Η διαφορά αυτή πρέπει να απεικονίζεται στο έντυπο Ε3. Στον έντυπο αυτό καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης των παγίων σε φορολογική βάση οδηγεί σε σημαντικές διαφορές από τη λογιστική βάση. Σύμφωνα με το Ν. 4308/014 η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης. Η οντότητα περιμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί ή στην περίπτωση που επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα. Ως εκ τούτου, προσωρινές διαφορές προκύπτουν για παράδειγμα με τις απομειώσεις. Μια απομείωση παγίου δε θα μεταβάλει τη φορολογική βάση του παγίου καθώς η απομείωση δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η προσωρινή διαφορά που δημιουργείται θα μηδενιστεί ή θα μειωθεί σε επόμενη χρήση σε περίπτωση που υπάρξει αναστροφή μείωσης ή αν το ενσώματο πάγιο τελικά εκποιηθεί.

Μια άλλη περίπτωση λογιστικής και φορολογικής βάσης η οποία αναλύθηκε και στην επισκόπηση της βιβλιογραφίας είναι οι αποσβέσεις. Εκτός του ότι παρατηρούνται μεγάλες διαφορές από χώρα σε χώρα (Κεφάλαιο 3.2) παρατηρούνται διαφορές και στο πλαίσιο της ίδιας χώρας καθώς η φορολογική βάση εν προκειμένω για την Ελλάδα ορίζει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και συγκεκριμένους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίων. Από την άλλη, σε λογιστική βάση οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου και επιπλέον ξεκινούν όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση για την οποία προορίζεται και όχι από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο όπως συμβαίνει στην περίπτωση της φορολογικής βάσης.



Εφόσον η επιχείρηση δεν ακολουθεί και λογιστικά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης παρατηρούνται προσωρινές διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης. Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση επιλέξει μια μέθοδο απόσβεσης η οποία παρουσιάζει χαμηλότερο ύψος αποσβέσεων ετησίως σε σχέση με τις αποσβέσεις που ορίζουν οι φορολογικοί συντελεστές ανά κατηγορία παγίου, τότε το λογιστικό αποτέλεσμα για το οποίο θα φορολογηθεί τελικά η επιχείρηση θα διαφέρει. Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, η αποσβέσιμη αξία είναι κοινή και προκύπτουν διαφορές μόνο στην ταχύτητα με την οποία ολοκληρώνονται οι αποσβέσεις. Στο παράδειγμα που χρησιμοποιήθηκε οι λογιστικές αποσβέσεις θα συνεχίσουν και μετά την ολοκλήρωση των φορολογικών.

Ένα άλλο σημείο στο οποίο προκύπτουν προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι οι προβλέψεις. Προβλέψεις χρησιμοποιεί μια επιχείρηση συνήθως για περιπτώσεις όπως οι παροχές σε εργαζομένους, για περιπτώσεις εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων οι οποίες όμως δε σχετίζονται με τη μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αλλά και προβλέψεις για την αποκατάσταση του περιβάλλοντος. Οι προβλέψεις αποτελούν την βέλτιστη εκτίμηση για τα ποσά που αντιστοιχούν στις παραπάνω κατηγορίες δαπανών για την επιχείρηση αλλά οι οποίες ενδέχεται να μην αναγνωρίζονται φορολογικά.

Οι παραπάνω προσωρινές διαφορές που παρατηρούνται σε επίπεδο λογιστικής και φορολογικής καταχωρούνται για τα πάγια αλλά και για τους υπόλοιπους λογαριασμούς του ισολογισμού στο έντυπο Ε3 για επιχειρήσεις που τηρούν ΔΛΠ ή ΕΛΠ<sup>6</sup>. Συγκεκριμένα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία είτε αυτά τηρούνται με ΔΛΠ είτε με ΕΛΠ, στην οποία προκύπτουν διαφορές σε σχέση με την αξία που καταχωρείται στη στήλη «Φορολογική Βάση». Με άλλα λόγια, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρούνται οι αξίες όπως αυτές αποτυπώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ενώ στη στήλη «Φορολογική Βάση» καταχωρούνται οι αξίες όπως αυτές αποτυπώνονται στα έντυπα φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος της επιχείρησης. Μάλιστα, η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει ως προβλέψεις μόνο τις προβλέψεις που αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις ενώ αποκλείει οποιαδήποτε άλλη πρόβλεψη για τις οικονομικές οντότητες.

Η βελτίωση παγίου η οποία αφορά την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ή και τη βελτίωση της επίδοσής του καταχωρείται στα πάγια τόσο σε λογιστική όσο και σε

---

<sup>6</sup> Πίνακας Ε του εντύπου Ε3

φορολογική βάση (Μοντεσάντου, 2018). Από την άλλη, οι απομειώσεις μπορούν να αποτελέσουν αφορμή για αποκλίσεις μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης, ενώ σε μικρότερο βαθμό μπορεί κάτι τέτοιο να προκύψει και από δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις των παγίων. Ειδικά για τις απομειώσεις, σε λογιστική βάση γίνονται υποχρεωτικά εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις ωστόσο σε φορολογική βάση δεν αναγνωρίζονται.

Η συντήρηση παγίου και στις δύο βάσεις καταχωρείται στα έξοδα, καθώς έχει σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυναμικότητας του παγίου και όχι την αύξησή της. Υπάρχει μόνο μια εξαίρεση (Άρθρο 18 Ν. 4308/2014) κατά την οποία οι δαπάνες συντήρησης μπορούν να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Σε αυτή την περίπτωση λαμβάνονται υπόψη το χρονικό διάστημα της τεχνικής παρέμβασης που επιδρά στην διάρκεια ωφέλιμης ζωής του παγίου, η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης.

Η επισκευή παγίου αντιμετωπίζεται και αυτή ως έξοδο τόσο σε φορολογική όσο και σε λογιστική βάση με μόνη εξαίρεση την ίδια περίπτωση με προηγουμένως (Άρθρο 18 Ν. 4308/2014). Το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος καταχωρείται στα πάγια τόσο σε φορολογική όσο και σε λογιστική βάση με εξαίρεση την περίπτωση 18.1.3 του Ν. 4308/2014 σύμφωνα με την οποία το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός παγίου στοιχείου προσαυξάνει το κόστος κτήσης του, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια της συγκεκριμένης περιόδου ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών.

Οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε λογιστική βάση στο κόστος κτήσης του ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενώ σε φορολογική βάση στους τόκους δανείων με βάση τα όσα ορίζονται στα ΕΛΠ (Μοντεσάντου, 2018). Οι δαπάνες έρευνας, οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση της οντότητας, οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού και οι δαπάνες μετεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης καταχωρούνται στα έξοδα τόσο σε λογιστική όσο και σε φορολογική βάση. Από την άλλη, οι δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται στα πάγια και στις δύο περιπτώσεις.

Για να αναγνωριστούν ως πάγιο οι δαπάνες ανάπτυξης πρέπει να πληρούν τις εξής προϋποθέσεις (Μοντεσάντου, 2018):

- Να υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

- Να εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- Να υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Μια ακόμη διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι ο διαχωρισμός των ακινήτων σε κατηγορίες και συγκεκριμένα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και επενδυτικά ακίνητα ο οποίος προβλέπεται σε λογιστική βάση αλλά όχι και σε φορολογική (Μοντεσάντου, 2019). Επιπλέον, σε φορολογική μόνο βάση προβλέπεται η δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης για πάγια αξίας κατώτερης των 1.500€ καθώς επίσης και η δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων στις νέες επιχειρήσεις για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους. Η φορολογική βάση προβλέπει επίσης τη δυνατότητα να μη διενεργούνται αποσβέσεις στα πάγια τα οποία βρίσκονται σε αδράνεια, κάτι το οποίο δεν προβλέπεται και δεν εφαρμόζεται σε λογιστική βάση.

### 5.3. Σύνοψη κεφαλαίου

Στον Πίνακα 5.1 παρουσιάζονται συνοπτικά οι παρατηρούμενες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των ελληνικών οικονομικών οντοτήτων.

Πίνακας 5 1 Διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Ορισμός	Αξία την οποία το πάγιο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	Αξία που αναγνωρίζεται στο στοιχείο για φορολογικούς σκοπούς
Κτήση παγίων	Μέθοδος ιστορικού κόστους ή εύλογης αξίας	Μέθοδος ιστορικού κόστους
Χρόνος έναρξης αποσβέσεων	Χρόνος στον οποίο τα πάγια είναι έτοιμα για χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια	Τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο
Απομειώσεις	Υφίστανται υποχρεωτικά με τις κατάλληλες	Δεν αναγνωρίζονται

	προϋποθέσεις	
Μέθοδος αποσβέσεων	Σταθερή, φθίνουσα, μέθοδος μονάδων παραγωγής ή ωρών λειτουργίας	Σταθερή
Συντελεστές αποσβέσεων	Με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου με εκτιμήσεις που γίνονται από τη διοίκηση της οντότητας	Υφίστανται συγκεκριμένοι συντελεστές ανά κατηγορία παγίου
Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου	Καταχώρηση στο κόστος κτήσης του ιδιοπαραγόμενου παγίου	Καταχώρηση στους τόκους δανείων με βάση όσα ορίζουν τα ΕΛΠ
Διαχωρισμός ακινήτων	Διάκριση σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και επενδυτικά ακίνητα	Καμία διάκριση
Αποσβέσεις παγίων με αξία < 1.500€	Δεν προβλέπεται	Προβλέπεται
Μη διενέργεια αποσβέσεων για πάγια σε αδράνεια	Δεν προβλέπεται	Προβλέπεται
Μη διενέργεια αποσβέσεων σε νέες επιχειρήσεις	Δεν προβλέπεται	Προβλέπεται

## Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί, Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Η παρούσα εργασία ασχολήθηκε με τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων των οικονομικών οντοτήτων στην Ελλάδα μετά την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 ο οποίος εισήγαγε την εφαρμογή των ΕΛΠ. Στόχος ήταν να αναδειχθούν τυχόν σημαντικές ή μη διαφορές μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής αντιμετώπισης τους. Μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση παρατηρήθηκε ότι το θέμα ενδιαφέρει ακαδημαϊκούς και μη ερευνητές και μάλιστα με αρκετά μεγάλη εξειδίκευση ανά χώρα καθώς τόσο ευρωπαϊκές όσο και μη ευρωπαϊκές χώρες εφαρμόζουν τα δικά τους τοπικά λογιστικά πρότυπα προσπαθώντας να συγκλίνουν στα διεθνή ή σε άλλα αναγνωρισμένα πρότυπα (π.χ. τα αμερικάνικα GAAP).

Η βιβλιογραφική επισκόπηση αποκάλυψε σημαντικές διαφορές μεταξύ ευρωπαϊκών χωρών όπως είναι η Ιταλία και η Γαλλία τόσο μεταξύ τους όσο και με την Ελλάδα. Φαίνεται ότι όλες αντιμετωπίζουν το ζήτημα των προσωρινών κυρίως διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων. Αυτό κρίνεται λογικό καθώς κάθε χώρα διαθέτει αυτόνομη φορολογική πολιτική η οποία καθορίζεται με βάση τους δημοσιονομικούς και εθνικούς στόχους της ξεχωριστά. Είναι γνωστό ότι τα κράτη μέλη της Ε.Ε. έχουν αρχίσει να εξετάζουν σοβαρά το ενδεχόμενο εφαρμογής ενιαίων φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις προκειμένου να αυξήσουν τον ανταγωνισμό τους και να μειωθούν οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών στο εκάστοτε φορολογικό τους πλαίσιο. Προς το παρόν, ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δίνει έμφαση στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής όπως και στην εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας και όχι τόσο της άμεσης που είναι το επόμενο βήμα.

Λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω πληροφορίες η παρούσα έρευνα εξέτασε το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο και εστίασε στην αναγνώριση της διαφορετικής αντιμετώπισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε λογιστική και φορολογική βάση. Οι διαφορές που παρατηρήθηκαν εστιάζουν κυρίως στις αποσβέσεις και σε φορολογικές ρυθμίσεις οι οποίες δεν προβλέπονται από τα λογιστικά πρότυπα. Παρατηρούνται σημαντικές διαφορές στην αξία κτήσης των παγίων και συγκεκριμένα στην περίπτωση της αποτίμησης με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, στην απομείωση των παγίων, στον διαχωρισμό τους, στους συντελεστές αποσβέσεων οι οποίοι εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση, στη δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης

για πάγια αξίας κατώτερης των 1.500€, στον χρόνο έναρξης διενέργειας των αποσβέσεων και στη δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων στα πάγια που βρίσκονται σε αδράνεια.

Οι επιχειρήσεις με βάση τον κλάδο στον οποίο ανήκουν, με βάση την ιδιότητά τους ως εντάσεως παγίων ή όχι αλλά και με βάση το είδος των περιουσιακών στοιχείων που διαθέτουν στο ενεργητικό τους κρίνουν μέσω των διοικήσεών τους τι εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες τους και αν ταιριάζει στον κλάδο ή τη νομική μορφή της επιχείρησης ή με βάση το διαχειριστικό κόστος καλύτερα η επιλογή της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης. Τόσο η τήρηση της φορολογικής βάσης όσο και η τήρηση της λογιστικής βάσης είναι αποδεκτές από το νόμο και από τον οικονομικό κόσμο. Έγκειται στην ευχέρεια των διοικήσεων να κρίνουν και να αποφασίσουν τη βέλτιστη επιλογή για τις επιχειρήσεις που διοικούν.

Όσον αφορά τους περιορισμούς της παρούσας έρευνας βασικό περιορισμό της αποτελεί η αδυναμία εξέτασης όλων των αγγλόφωνων κυρίως πηγών σχετικά με το ζήτημα της λογιστικής και φορολογικής αντιμετώπισης των παγίων στην Ελλάδα καθώς αποτελεί ιδιαίτερα εξειδικευμένο θέμα το οποίο αναλύεται σε πολλές υποπεριπτώσεις. Επιπλέον, ο νόμος στην Ελλάδα που ορίζει την εφαρμογή των ΕΛΠ άλλαξε πολύ πρόσφατα γεγονός που περιορίζει και το εύρος και αριθμό των ελληνόφωνων πηγών ενώ δεν είναι και λίγες οι αλλαγές που έχει υποστεί το ελληνικό φορολογικό σύστημα. Από τη βιβλιογραφική επισκόπηση καταγράφηκαν χρήσιμα και συγκρίσιμα στοιχεία για διάφορες ευρωπαϊκές χώρες αλλά και για τις Η.Π.Α. και τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζουν τις λογιστικές και φορολογικές διαφορές που αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των οικονομικών οντοτήτων.

Ακόμη, κύριες πηγές άντλησης πληροφοριών ήταν οι νόμοι και οι διατάξεις που αφορούν την εφαρμογή των ΕΛΠ σε συνδυασμό με διευκρινίσεις που αφορούν την εφαρμογή τους από αντίστοιχες νομοθετικές διατάξεις. Περιορισμό της έρευνας αποτελεί και η μη χρήση πρωτογενών στοιχείων πιθανότητα με τη συνδρομή ενός ερωτηματολογίου το οποίο να απευθύνεται σε λογιστές και φοροτεχνικούς και το οποίο να αποτυπώνει τις απόψεις τους για τα τελευταία χρόνια εφαρμογής των ΕΛΠ στην χώρα μας, τυχόν προβλήματα που έχουν αντιμετωπίσει, τυχόν κενά που χρήζουν περαιτέρω επεξηγήσεων ή και παραλείψεις του νομοθέτη τις οποίες συμπληρώνουν με την χρήση των ΔΛΠ.

Μια πρόταση για μελλοντική έρευνα θα ήταν η χρήση ενός τέτοιου ερωτηματολογίου προκειμένου να διαπιστωθεί και εμπειρικά η λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των παγίων από τις ελληνικές οικονομικές οντότητες. Μια τέτοια έρευνα θα είχε ενδιαφέρον και από νομικής και από λογιστικής και από φοροτεχνικής άποψης με καταγραφή των απόψεων

επαγγελματιών και από τους τρεις χώρους προκειμένου να προκύψουν συγκρίσιμα αποτελέσματα και χρήσιμα συμπεράσματα.

Μια ακόμη πρόταση για μελλοντική έρευνα θα ήταν η μελέτη του τρόπου με τον οποίο μπορεί να γίνει η σύγκλιση των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε επίπεδο φορολογικών ρυθμίσεων και συμφωνίας για την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων που λειτουργούν στα εδάφη τους. Η σύγκλιση σε φορολογικό επίπεδο θα διευκολύνει ακόμη περισσότερο το εμπόριο και τις επενδύσεις εντός Ε.Ε. ενώ θα ευνοήσει και χώρες που ανήκουν στην Ε.Ε. και αντιμετωπίζουν δυσπιστία από τις αγορές λόγω ασταθούς φορολογικού πλαισίου. Η φορολογική σταθερότητα αναμένεται να ενδυναμώσει περαιτέρω την Ε.Ε..

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αληφαντής, Γ. (2008), Χρηματοοικονομική λογιστική (3<sup>η</sup> έκδοση), Αθήνα, Εκδόσεις Πάμισος.
- Γκίκας, Δ., Παπαδάκη, Α. (2016), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα, Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- Ερκέκογλου, Ε. (2019), «Μισθώσεις: Οι αλλαγές στη λογιστική και φορολογική τους αντιμετώπιση», *E-forelogia*.
- Θωμόπουλος, Α. (2010), «Διεθνής κρίση και λογιστικά πρότυπα», Ενότητα Β΄ : Διεθνής Χρηματοοικονομική Κρίση, 101 – 121.
- Μοντεσάντου, Λ. (2018), Άρθρα Πάγια και αποσβέσεις (Λογιστική και φορολογική βάση-Ομοιότητες και διαφορές) – Πίνακας συντελεστών φορολογικών αποσβέσεων (Κατά λογαριασμό λογιστικής)
- Μοντεσάντου, Λ. (2019), Άρθρα Πάγια και Αποσβέσεις – Λογιστική και φορολογική βάση (χρήση 2018).
- Μπάλλας, Α., Χέβας, Δ. (2016), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα, Εκδόσεις Δ. Μπένου.
- Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς: Θεωρία και εφαρμογές. Θεσσαλονίκη.
- Παπαγιάννης, Ν. (2018), Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων σε φορολογική – λογιστική βάση (σύμφωνα με τα ΕΛΠ).
- Παπαδέας, Π. (2013), Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση, Αθήνα, Έκδοση ιδίου.
- Πατατούκας, Κ., Μπατσινίλας, Ε. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014). *Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές*, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη.
- Τουρνά – Γερμανού, Ε. (2003), Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ΄ έκδοση), Αθήνα, Έκδοση ίδιας.

### Ξένη Βιβλιογραφία

- Athianos, S. Vazakidis, A, Dritsakis, N. (2005), “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece”, *SSRN Electronic Journal*,



- Bellanca, S., Cultrera, L., Vermeulen, G. (2015), “Analysis of Public Accounting Systems in the European Union”, *Research in World Economy*, Vol. 6, Issue 3, pp. 23 – 35.
- Bunea – Bontas, C.A. (2017), “Lease accounting under IFRS 16 and IAS 17- A comparative approach”, *Contemporary Economy Journal*, Vol. 2, Issue 2, pp. 78 – 84.
- Chytis, E.T. (2015), “Deferred Tax Assets from unused Tax Losses under the prism of Financial Crisis”, *International Conference on Business & Economics of the Hellenic Open University*, At Athens.
- Dunn, L. N. (2018), “The Fundamentals of GAAP: Case studies of accounting principles”, Undergraduate thesis under the direction of Victoria Dickinson from Accountancy, The University of Mississippi.
- Elekidis, G., Athianos, S., Drogalas, G., Bakas, G. (2007), “Theoretical background and case study approach of the differences between International Accounting Standards (IASs) and Greek GAAP”, In G. Blanas (ed.) *Mibes 2007 Proceedings*, Dpt. Business Administration of the TEI of Larissa, Greece.
- EY (Ernst & Young) (2018), *Worldwide capital and fixed assets guide*.
- Flower, J. (2004), *European Financial Reporting*, New York, Palgrave Macmillan.
- Garefalakis, A., Lappa, E., Mantalis, G., Xanthos, G., Spinthiropoulos, K. (2015), “How IFRS affects the return on asset? & is more value relevant constructed based on IFRS than based on local GAAP?”, *European Journal of Scientific Research*, Vol. 136, pp. 169 – 177.
- Gutan, V., Tuhari, T. (2014), “Accounting and tax depreciation of fixed assets: Methodological problems and ways to solve them”, *Journal of Research on Trade, Management and Economic Development*, Vol. 1, Issue 1, pp. 77 – 83.
- Istrate, C. (2012), “Impact of IFRS on Romanian accounting and tax rules for fixed tangibles assets”, *Proceeding of the 7<sup>th</sup> International Conference Accounting and Management information systems AMIS 2012*, Editura ASE, 76.
- Holt, G., Holt, G.A. (2009), “Revaluation of assets – accounting and fiscal implications”, *Annals of University of Petrosani, Economics*, Vol. 9, Issue 2.
- Hong, P.K., Paik, D.G., Smith, J.V.D.L. (2018), “A Study of Long – Lived Asset Impairment Under U.S. GAAP and IFRS Within the U.S. Institutional Environment”, *Accounting Faculty Publications*, Vol. 34.
- Jensen, H.B.P. (2019), *Exploring the Financial and Accounting Reporting Standards and Principles under U.S. GAAP*, University of Mississippi.

Kiss C. (2012), Comments on “Impact of IFRS on Romanian Accounting and Tax Rules for Fixed Tangibles Assets”. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 11, Issue 2, pp. 264 – 266.

KPMG (2017), IFRS compared to US GAAP.

Lutlisky, ID., Dragija, M., Jurkovic, S. (2014), “Revaluation of tangible and intangible assets – accounting and tax implications in Croatia. Economy of eastern Croatia yesterday, today, tomorrow”, *Josip Juraj Strossmayer University of Osijek*, Vol. 3, pp. 604 – 615.

Marsh, T., Fischer, M. (2013), Accounting for Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP, *Faculty Publications*, Paper 4.

Morales – Diaz, J., Zamora – Ramirez, C. (2018), “Effects of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A New Methodological Approach”, *Accounting in Europe*, Vol. 15, Issue 1, pp. 1-33.

Paik, G. (2009), “The value relevance of fixed asset revaluation reserves in international accounting”, *International Management Review*, Vol. 5, Issue 2.

PwC LLP (2013), IFRS and US GAAP: similarities and differences

Shah, S.Z.A., Butt, S., Tariq, Y.B. (2011), “Use or abuse of creative accounting techniques”, *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 2, Issue 6, pp. 531 – 536.

Shelton, D. (2015), Fixed Asset Accounting. Virginia Polytechnic Institute and State University.

Shqipe, X., Albana, D. (2017), “Reassessment of Fixed Assets”, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol. 6, Issue 5, pp. 107 – 111.

Street, D.L., Larson, R. (2004), “Large accounting firms’ survey reveals emergence of “two standards” system in the European Union”, *Advances in International Accounting*, Vol. 17, pp. 1-29.

Svoboda, P. (2007), Reporting of tangible fixed assets pursuant to the Czech accounting law and international accounting standards IAS/IFRS and US GAAP. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis Sbornik Mendelovy Zemedelke a Lesnicke Univerzity v Brne, Rocnik LV, Cislo 6*, 255 – 264.

Tysiac, K. (2016), “Why IFRS remains relevant in the U.S.”, *Journal of Accountancy*. Διαθέσιμο από: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2016/dec/ifrs-faces-long-odds-in-us-201615633.html>.

Uyar, A., Kilic, M., Gokcen, B.A. (2016), “Compliance with IAS/ IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey” *Economic Research – Ekonomska Istrazivanja*, Vol. 29, Issue 1, pp. 148 – 161.

## **Νόμοι**

Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1126/2008 της Επιτροπής της 3<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Ν. 4172/ 2013 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-2013)

Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014).

ΠΟΛ. 1073/31.3.2015 Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013.