



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

Διπλωματική Εργασία

Αποτίμηση Ακίνητων Περιουσιακών Στοιχείων με Βάση Ελληνικά και Διεθνή Πρότυπα
Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

του

Μιχαήλ Ζιόμπορα

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη

Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη 2022

Αφιερώνεται
στην οικογένειά μου που με στήριξε από την αρχή,
αλλά και σε όσους πίστεψαν σε μένα.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής που μας μετέδωσαν τις γνώσεις και τις εμπειρίες τους κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία αναλύει και εμβαθύνει στο λογιστικό χειρισμό ακινήτων, σχετικά με την αναγνώριση και αποτίμησή τους, παρουσιάζοντας σε αναλυτικό πλαίσιο και τις επιμέρους μεθόδους αποτίμησης, όπως επίσης και την πλήρη λογιστική αντιμετώπιση των μισθώσεων ακινήτων, όπως ορίζουν όλες οι νέες διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Σε πρώτο στάδιο γίνεται μια εισαγωγή στη αναγκαιότητα θέσπισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τη σημασία που έχουν και το τι πραγματεύονται, καθώς και μια ιστορική αναδρομή για το χειρισμό ακινήτων πριν τη θέσπισή τους. Έπειτα ακολουθούν έρευνες οικονομολόγων πάνω στο θέμα των ακινήτων και η συμβολή τους στο λογιστικό χειρισμό αυτών.

Έπειτα, γίνεται ανάλυση του θεσμικού πλαισίου αποτίμησης ακινήτων, που αφορά αρχικά το ΔΛΠ 16, που έρχεται να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 17 που χρησιμοποιούνταν μέχρι το τέλος του 2018, με αναφορά στη πλήρη λογιστική τους αντιμετώπιση και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να γίνονται στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων κάθε οικονομικής οντότητας. Ακολούθως, παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 40, το οποίο αναφέρεται στις επενδύσεις σε ακίνητα με αναφορά επίσης στη πλήρη λογιστική τους αντιμετώπιση και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Στη συνέχεια, γίνεται μία αναφορά στο Πρότυπο που πραγματεύεται τον φορολογικό χειρισμό των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο είναι το ΔΛΠ 12.

Τέλος με την παρουσίαση τριών πρακτικών παραδειγμάτων που αφορούν τα πρότυπα τα οποία θα αναλυθούν, γίνεται καλύτερη η κατανόηση του λογιστικού χειρισμού των παραπάνω από τον αναγνώστη.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	7
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ.....	10
1.3 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	12
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	12
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
2.2 ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΗ ΕΠΙΠΕΔΟ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	16
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	16
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	16
3.2 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 “ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ”	17
3.2.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ- ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ.....	17
3.2.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	19
3.2.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	22
3.2.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	24
3.2.5 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ	26
3.2.6 ΠΑΥΣΗ – ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ	27
3.2.7 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	28
3.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 “ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ”	29
3.3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	30
3.3.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	31
3.3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	32
3.3.4 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ	35
3.3.5 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	36
3.3.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	37
3.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 “ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ”	39
3.4.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	39
3.4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ-ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.....	41
3.4.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	41
3.4.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	43
3.4.5 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Ή ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ.....	44
3.4.6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	49
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ	49
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	49
4.2 Παράδειγμα αποτίμησης ακινήτου χρησιμοποιώντας και τις δύο μεθόδους αποτίμησης ..	49
4.3 Παράδειγμα διαχείρισης απόσβεσης ενσώματων πάγιων στοιχείων	51
4.4 Παράδειγμα διαχείρισης λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	58
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	58
5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	58
5.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Οι σύγχρονες οικονομικές απαιτήσεις των επιχειρήσεων αλλά και του σύγχρονου οικονομικού περιβάλλοντος, έχουν οδηγήσει σε πληθώρα αλλαγών όσον αφορά την επιχειρηματική ενοποίηση των εταιριών. Αυτό το γεγονός είχε ως αποτέλεσμα πως η χρηματική εισφορά των μετόχων-επενδυτών στην εταιρική συγκρότηση του κεφαλαίου, δεν συνιστά την ταυτόχρονη υποχρέωση τους στην ενεργή συμμετοχή στη διαχείριση και διοίκηση των εταιριών στις οποίες επενδύουν. Η ύπαρξη τέτοιων εταιρικών μορφών, επιβάλλει την ανάγκη θέσπισης και εφαρμογής ενός ολοκληρωμένου συστήματος παροχής πληροφοριών, μέσω της ανάπτυξης ενός οργανωμένου λογιστικού συστήματος, με ομοιόμορφη εμφάνιση του περιεχομένου των λογαριασμών αλλά και υποχρέωση για έλεγχο των τηρούμενων λογαριασμών και διαδικασιών που διενεργούνται κατά την λειτουργία της επιχείρησης.

Παράλληλα, κατά την προσέγγιση διεθνών χρηματαγορών και την εξεύρεση νέων επενδυτών, είναι φυσικό επακόλουθο να δημιουργούνται και να υφίστανται εμπόδια γλώσσας, κουλτούρας, νοοτροπίας αλλά και λογιστικών πρακτικών. Η ύπαρξη αυτών των εμποδίων επιτάσσει την ανάγκη δημιουργίας ενός κοινού μέτρου σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα λόγω της απαίτησης, των εισηγμένων εταιριών στα διεθνή χρηματιστήρια, προκειμένου αυτές να αποφύγουν τις ουσιώδεις διαφορετικές παρουσιάσεις των οικονομικών αποτελεσμάτων τους, οι οποίες εξαρτώνται από την εκάστοτε χώρα προέλευσης τους και επηρεάζουν άμεσα την κρίση των υποψήφιων επενδυτών.

Βασική προϋπόθεση για την ορθή θέσπιση και αποτελεσματική λειτουργία των κοινών κανόνων και μέτρων είναι η από κοινού υιοθέτηση αρχών, διαδικασιών και λογιστικών προτύπων, τα οποία δεν θα μένουν αναλλοίωτα στο χρόνο αλλά θα αναθεωρούνται και θα προσαρμόζονται στις μεταβολές των οικονομικών συνθηκών βάσει των οποίων θεσπίστηκαν. Μόνο η ομοιόμορφη και ενιαία εφαρμογή αυτών των προτύπων οδηγούν στην αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών κατά την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Άρα, η ανάγκη για αληθή, ομοιόμορφη και ακριβή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών

καταστάσεων, οδηγεί στην καθιέρωση των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ, αγγλικά: International Accounting Standards, IAS) είναι λογιστικές πρακτικές οι οποίες εναρμονίζονται με τους νόμους τους οποίους καλούνται οι ελληνικές επιχειρήσεις να υπακούν υποχρεωτικά μετά από κοινοτική οδηγία. Η εφαρμογή των προτύπων έγινε υποχρεωτική από το 2006, αρχικά για τις εισηγμένες αλλά και για λοιπές εταιρίες. Στη συνέχεια τα ΔΛΠ εφοδιάστηκαν με όλο και περισσότερες οδηγίες οι οποίες άλλαξαν τον αρχικό τους προσανατολισμό, που ήταν αυστηρά λογιστικός, και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

Η πρώτη επιτυχημένη κοινή προσπάθεια σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής με θέμα τα Διεθνή Πρότυπα έγινε τον Ιούνιο του 1973 στο Λονδίνο από τις ΗΠΑ, τον Καναδά, την Αυστραλία, την Ιαπωνία, το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Κάτω Χώρες (σημερινή Ολλανδία), την Ιρλανδία, τη Γαλλία, την Γερμανία καθώς και το Μεξικό. Μέσα από αυτή την σύγκλιση επιτεύχθηκε η ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee) με βασικό σκοπό την δημιουργία προτύπων (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), έχοντας επιτελέσει αυτόν τον σκοπό μέχρι το Μάρτιο του 2001, όπου συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ και την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Την ίδια χρονιά η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με στόχο την λεκτική εναρμόνισή της με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (FASB). Τον Μάρτιο της επόμενης χρονιάς ανακοινώθηκε ότι όλα τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την International Accounting Standards Committee κατά την περίοδο 1973-2002 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θα ονομάζονται τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από το Financial Accounting Standards Board.

Η IASC αποτελεί έναν ανεξάρτητο οργανισμό που έχει ως κύρια σώματα, τους Θεματοφύλακες (Trustees), το Συμβούλιο (Monitoring Board), τη Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) και την μόνιμη Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRIC).

Το συμβούλιο παρακολούθησης των διεθνών λογιστικών προτύπων, το οποίο δημιουργήθηκε το 2009 αποτελείται από 10 μέλη, με πρόεδρο τον Jean-Paul Servais, που προέρχονται από 9 χώρες, έχει ως στόχο:

1. Την παροχή μιας επίσημης σύνδεσης μεταξύ των θεματοφυλάκων και των δημοσίων αρχών.
2. Την προώθηση ενός κοινού συνόλου λογιστικών κανόνων και αξιόπιστων πληροφοριών για το δημόσιο συμφέρον, ενισχύοντας τις διεθνείς κεφαλαιαγορές.
3. Την επίτευξη συνεχούς βελτίωσης και σωστής εφαρμογής των κανόνων.
4. Τη δημιουργία και διατήρηση ενός συνεργατικού κλίματος με τους υπόλοιπους εθνικούς οργανισμούς, με στόχο να συγκλίνουν τα ΔΛΠ με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).

Οι κύριες αρμοδιότητες του Συμβουλίου Παρακολούθησης είναι να διασφαλίσει ότι οι Θεματοφύλακες (Trustees) συνεχίζουν να εκτελούν τα καθήκοντά τους όπως αυτά ορίζονται από το Καταστατικό των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, καθώς και να εγκρίνουν το διορισμό ή τον επαναδιορισμό των θεματοφυλάκων. Το Συμβούλιο Παρακολούθησης συνεδριάζει με τους Θεματοφύλακες τουλάχιστον μία φορά το χρόνο ή πιο συχνά, εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο.

Οι θεματοφύλακες είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και την εποπτεία των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Βιωσιμότητας. Επιπρόσθετα, δεν εμπλέκονται σε τεχνικά θέματα τα οποία σχετίζονται με τα Πρότυπα. Η ευθύνη αυτή ανήκει αποκλειστικά στα διοικητικά συμβούλια. Επιπλέον οι θεματοφύλακες είναι υπόλογοι στο Συμβούλιο Παρακολούθησης.

Κάθε θεματοφύλακας αναμένεται να έχει κατανόηση και να είναι ευαίσθητος σε διεθνή θέματα τα οποία σχετίζονται με την επιτυχία ενός διεθνούς οργανισμού που είναι υπεύθυνος για την ανάπτυξη υψηλής ποιότητας παγκόσμιων προτύπων λογιστικής και γνωστοποίησης βιωσιμότητας για χρήση στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές.

Το σώμα των θεματοφυλάκων αποτελείται από 22 μέλη, με πρόεδρο τους τον Erkki Liikanen από την 1 Οκτωβρίου του 2018.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση θέλοντας να επιτύχει τη δημιουργία μια αγοράς μέσα στην οποία θα υπάρχει ελεύθερη μετακίνηση κεφαλαίων, δραστηριοτήτων και εργατικού δυναμικού μεταξύ

των κρατών, ασπάστηκε τα ήδη υπάρχοντα πρότυπα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Με αυτό τον τρόπο, η Ευρωπαϊκή Ένωση επιδίωξε να πετύχει μία λογιστική εναρμόνιση και ομοιομορφία μεταξύ των κρατών μελών και το 2005 αποφάσισε όσες επιχειρήσεις είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, να αντικαταστήσουν τα μέχρι τότε διαφορετικά εθνικά πρότυπα που χρησιμοποιούσαν με τα ΔΠΧΑ.

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ

Σκοπός της διπλωματικής εργασίας είναι να μελετήσει το λογιστικό χειρισμό των ακινήτων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αναλύοντας το θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 16 που αφορά κύρια θέματα λογιστικής αντιμετώπισης όπως, η αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων και ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι μέθοδοι προσδιορισμού των αποσβέσεων και η μεταγενέστερη τους αποτίμηση καθώς και η αναγνώριση πιθανών ζημιών απομείωσης.

Στη συνέχεια θα αναλυθεί το ΔΛΠ 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα και τη μέθοδο αποτίμησης ακινήτων που χρησιμοποιείται, αλλά και το κριτήριο που επιλέγεται η μέθοδος αυτή από τις επιχειρήσεις.

Τέλος θα αναλυθεί και το ΔΛΠ 12 που πραγματεύεται το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος.

1.3 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία, χωρίζεται σε πέντε κύριες ενότητες. Το Πρώτο Κεφάλαιο είναι η Εισαγωγή όπου παρουσιάζεται μια συνοπτική ιστορική αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και περιγράφει την δομή της εργασίας.

Το Δεύτερο Κεφάλαιο παρουσιάζει την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας. Η συγκεκριμένη ενότητα παραθέτει εμπειρικές μελέτες και τα συμπεράσματα που απορρέουν από έρευνες οι οποίες άντλησαν δεδομένα από επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο και από έρευνες οι οποίες χρησιμοποίησαν δείγμα από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο Τρίτο Κεφάλαιο αναλύεται το θεσμικό πλαίσιο εντρυφώντας στο περιεχόμενο του ΔΛΠ 16 που πραγματεύεται το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, του ΔΛΠ 40 που πραγματεύεται το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και του ΔΛΠ 12 που πραγματεύεται το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος.

Στο Τέταρτο Κεφάλαιο αναφέρεται η εμπειρική διερεύνηση, όπου παρουσιάζονται τρία πρακτικά παραδείγματα που αφορούν τα πρότυπα στα οποία θα γίνει η ανάλυση προκειμένου να επιτευχθεί η όσο το δυνατόν καλύτερη κατανόηση του λογιστικού χειρισμού των παραπάνω από τον αναγνώστη.

Στο Πέμπτο Κεφάλαιο διατυπώνονται τα συμπεράσματα της εργασίας και παρατίθενται οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Συμβούλιο δημοσίευσε στις 19 Ιουλίου του 2002 τον κανονισμό υπ' αριθ. 1606/2002 «Για την εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», έχοντας ως στόχο την υιοθέτηση και τη χρήση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις οικονομικές οντότητες που είναι εισηγμένες σε οργανωμένα χρηματιστήρια της αγοράς της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

Έκτοτε έχουν ακολουθήσει αρκετές μελέτες σχετικά με τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αλλά και με την πρόοδο της λογιστικής. Το νομικό και φορολογικό πλαίσιο που εφάρμοξε η εκάστοτε χώρα πριν την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, τα μεγέθη των οικονομικών οντοτήτων, η πιθανή κεφαλαιακή τους διάρθρωση άλλα και οι επιπτώσεις που έχουν οι οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή της δίκαιης αξίας, απασχολούν το μεγαλύτερο φάσμα των ακαδημαϊκών ερευνών που γινόντουσαν και συνεχίζει μέχρι σήμερα να απασχολεί τον ακαδημαϊκό κόσμο.

2.2 ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Σε έρευνα των Karl A. Muller III, Edward J. Riedl et. al το 2011, οι οποίοι εξέτασαν τις επιπτώσεις από την υποχρέωση παροχής πληροφοριών σχετικά με τη δίκαιη αξία μακροπρόθεσμων ενσώματων παγίων στην ασυμμετρία πληροφόρησης των επιχειρήσεων, γίνεται διερεύνηση του κατά πόσον η υποχρεωτική υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 40 (ΔΛΠ 40, Επενδυτική Ακίνητα), που είχε ως προϋπόθεση την παροχή εύλογων αξιών για επενδύσεις σε ακίνητα το 2005, οδήγησε σε μείωση της ασυμμετρίας των πληροφοριών μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά. Χρησιμοποιώντας ως ομάδα ελέγχου τις επιχειρήσεις οι οποίες με την σειρά τους παρείχαν οικειοθελώς αυτές τις εύλογες αξίες πριν από την υποχρεωτική υιοθέτηση του ΔΛΠ 40, έγινε διαπίστωση πως οι επιχειρήσεις

υποχρεωτικής υιοθεσίας παρουσιάζουν μεγαλύτερη υποχώρηση της ασύμμετρης πληροφόρησης, όπως αντανακλάται στα χαμηλότερα bid-ask spread (διαφορά προσφοράς – ζήτησης). Ωστόσο, διαπιστώνεται επίσης ότι οι επιχειρήσεις υποχρεωτικής υιοθεσίας εξακολουθούν να έχουν μεγαλύτερη ασυμμετρία πληροφόρησης από τις εταιρείες εθελοντικής υιοθεσίας, γεγονός που φαίνεται να οφείλεται εν μέρει στη χαμηλότερη αξιοπιστία των εύλογων αξιών που αναφέρουν οι επιχειρήσεις υποχρεωτικής υιοθεσίας. Αυτά τα στοιχεία προσθέτουν στη συζήτηση σχετικά με τη λογιστική της εύλογης αξίας αποδεικνύοντας, ότι η κοινή υιοθέτηση της εύλογης αξίας, ακόμη και για μακροχρόνια ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, υπό καθεστώς υποχρεωτικής αναφοράς, μπορεί να μειώσει, αλλά όχι απαραίτητα, τις διαφορές ασυμμετρίας στις επιχειρήσεις.

Οι Ballas A., Panagiotou V. et al., το 2014 πραγματοποίησαν μια έρευνα σχετικά με τις επιλογές που αφορούν την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης απομείωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 36, σε δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων κατά τα έτη 2005, 2007 και 2009. Στόχος της έρευνας ήταν να διαπιστωθεί ποιοι είναι οι παράγοντες που ωθούν στην επιλογή μεταξύ των δύο μοντέλων αποτίμησης μετά την αρχική αναγνώριση. Τα αποτελέσματα της έρευνας έρχονται σε αντίθεση με έρευνες που έχουν προηγηθεί καταλήγοντας ότι η μέθοδος του κόστους είναι πιθανότερο να υιοθετηθεί από τις επιχειρήσεις με μεγαλύτερη μόχλευση, γεγονός που οφείλεται πιθανότατα στη πεποίθηση της Διοίκησης ότι μεγαλύτερη σημασία για την έγκριση δανείων από τις τράπεζες δίνεται στους δείκτες κερδοφορίας. Παράγοντες όπως το μέγεθος της επιχείρησης, η κερδοφορία και ο τύπος του ελεγκτή δεν φαίνεται να επηρεάζουν την επιλογή των επιχειρήσεων στην μέθοδο αποτίμησης.

Επιπρόσθετα, εξετάστηκε η συμμόρφωση του δείγματος των επιχειρήσεων στις απαιτήσεις των γνωστοποιήσεων του ΔΛΠ 16 και του ΔΛΠ 36. Φαίνεται ότι οι γνωστοποιήσεις της επιχειρήσεις σχετικά με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ 16 και 36 επηρεάζεται από την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης που ακολουθείται για τη μέτρηση ενός ενσώματου στοιχείου μετά την αρχική τους αναγνώριση. Οι επιχειρήσεις που υιοθετούν την μέθοδο της αναπροσαρμογής παρουσιάζουν χαμηλότερα ποσοστά συμμόρφωσης συγκριτικά με τις υπόλοιπες.

Η εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 40 στα επενδυτικά ακίνητα στην Ευρωπαϊκή Ένωση δημιούργησε ένα μοναδικό περιβάλλον για τη μελέτη της έρευνας του Israeli (2015), εξετάζοντας τις επιπτώσεις μιας απόφασης αναγνώρισης των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία έναντι της επιλογής του ιστορικού κόστους. Η έρευνα έγινε το διάστημα του 2004

έως το 2008 σε ευρωπαϊκές χώρες. Ο Israeli προχώρησε στη διερεύνηση της επιλογής μιας επιχείρησης να αναγνωρίσει τα επενδυτικά της ακίνητα στην εύλογη αξία, να ελέγξει εφόσον τα αναγνωρισμένα και γνωστοποιημένα ποσά αποτιμώνται εξίσου από τους επενδυτές και να προσδιορίσει εάν αυτά τα ποσά παρουσιάζουν ισοδύναμες ενώσεις με μελλοντικά οικονομικά αποτελέσματα. Οι δυνητικοί επενδυτές τοποθετούν μικρότερα βάρη αποτίμησης στα δημοσιευμένα ποσά και τα αναγνωρισμένα και αποκαλυπτόμενα ποσά παρουσιάζουν στατιστικά ισοδύναμες συσχετίσεις με τις μελλοντικές μεταβολές στα καθαρά κέρδη, έσοδα από ενοίκια και ταμειακές ροές από εργασίες. Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την αποτίμηση των επενδυτικών τους ακινήτων στην εύλογη αξία, έχουν υψηλότερη μόχλευση και λιγότερο συγκεντρωτικό ιδιοκτησιακό καθεστώς. Παράλληλα, προσπαθεί να δώσει απάντηση στο ερώτημα, η χρήση της μίας ή της άλλης μεθόδου, τι εντύπωση δημιουργεί στους επενδυτές. Η απάντηση είναι ότι η εύλογη αξία στις σημειώσεις δε θεωρείται υποκατάστατο της αναγνώρισης της.

Σύμφωνα με τους S. Sundgren, J Mäki et. al. (2018) οι γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις έχουν επικριθεί από τους επαγγελματίες ότι είναι δυσκίνητες και συνεισφέρουν ελάχιστα στην ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών. Αυτή η μελέτη παρουσιάζει στοιχεία σχετικά με τη σχέση μεταξύ της ποιότητας γνωστοποίησης, της παρακολούθησης των αναλυτών και της ρευστότητας στον τομέα των ακινήτων. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται μελέτη σχετικά με τη γνωστοποίηση των μεθόδων και των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και το ΔΠΧΑ 13. Διαπιστώνεται πως η ποιότητα των γνωστοποιήσεων είναι σημαντικά υψηλότερη σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13, ενώ επιπλέον, παρατηρείται ότι η ποιότητα σχετίζεται με τα spreads παρακολούθησης αναλυτών και προσφοράς-ζήτησης. Ωστόσο, οι βελτιωμένες γνωστοποιήσεις μετά την υιοθέτηση του ΔΠΧΑ 13 δεν συνδέονται με σημαντικές θετικές οικονομικές συνέπειες. Αυτό το αποτέλεσμα δείχνει ότι οι αναθεωρημένες απαιτήσεις γνωστοποιήσεων στο ΔΠΧΑ 13 δεν έλυσαν ατέλειες της αγοράς.

Με την έρευνα του N.Houqe (2018) διαπιστώθηκε πως η εφαρμογή των ΔΠΧΑ ήταν επιτυχής όσον αφορά τη μείωση της ασυμμετρίας πληροφοριών, τη βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών για τους χρήστες, την ενίσχυση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας καθώς και την θετική επιρροή στις κεφαλαιαγορές. Γενικά, αυτές οι θετικές επιδράσεις των ΔΠΧΑ συνδέονται με εταιρείες που βρίσκονται σε ισχυρά καθεστώτα επιβολής που έχουν κίνητρα να συμμορφωθούν.

Σύμφωνα με την μελέτη των F Magli, A Nobolo et al. (2018) το ΔΠΧΑ 16 θα έχει σημαντικό αντίκτυπο στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών τόσο όσον αφορά την οικονομική θέση όσο και την οικονομική απόδοση σε ορισμένους επιχειρηματικούς τομείς. Αυτή η έρευνα επισημαίνει τις επιπτώσεις που θα μπορούσε να έχει το πρότυπο στους ισολογισμούς και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων. Ειδικότερα, στους ισολογισμούς, συμβάλλει στην αύξηση των μισθωμάτων, στην αύξηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων όπως επίσης στην μείωση των ιδίων κεφαλαίων. Όσον αφορά την επίδραση στις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης, θα υπάρξει αύξηση στα EBITDA (Κέρδη προ φόρων τόκων και αποσβέσεων) και αύξηση στο χρηματοοικονομικό κόστος.

Σύμφωνα με την μελέτη του T Liviu-Alexandru (2018) το ΔΠΧΑ 16 είναι το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που αντικαθιστά το μοντέλο μίσθωσης που επικεντρώθηκε στο ΔΛΠ 17. Ορίζει τη μίσθωση ως σύμβαση που μεταβιβάζει στον πελάτη (μισθωτή) το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για κάποιο χρονικό διάστημα, επί πληρωμή. Ο λόγος για τον οποίο θεσπίστηκε αυτό το πρότυπο προήλθε από την επιθυμία να γίνει μια ακριβέστερη παρουσίαση του μισθωμένου ακινήτου από τον μισθωτή σχετικά με την εγγραφή τόσο σαν δικαίωμα χρήσης του μισθωμένου ακινήτου (ενεργό) όσο σαν υποχρεώσεις που απορρέουν από την ενοικίαση (υποχρεώσεις). Παράλληλα, ο στόχος του ΔΠΧΑ 16 είναι να αναφέρει πληροφορίες που αντιπροσωπεύουν τις συναλλαγές χρηματοδοτικής μίσθωσης με σαφή τρόπο και παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση για την εκτίμηση της αξίας των ταμειακών ροών που παράγονται με μίσθωση επαφών. Επίσης διαπιστώνεται πως τα κέρδη και οι ζημίες του μισθωτή θα πρέπει να περιέχουν την απόσβεση των δικαιωμάτων χρήσης και τους τόκους που ισχύουν για τη σύμβαση μίσθωσης ενώ επισημαίνεται και το θετικό αντίκτυπο στον δείκτη EBITDA (Κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων).

Με την έρευνα των E Stancheva-Todorova, N Velinova-Sokolova (2019) σχετικά με την επίδραση που ασκεί το ΔΠΧΑ 16 στη Χρηματοοικονομική Αναφορά και στους Χρηματοοικονομικούς Δείκτες των επιχειρήσεων διαπιστώθηκε πως σε γενικές γραμμές, το σύνολο του ενεργητικού, το σύνολο των υποχρεώσεων καθώς και η μόχλευση της επιχείρησης θα αυξηθούν σημαντικά, ωστόσο θα μειωθεί ο δείκτης κάλυψης τόκων (ICR). Οι κλάδοι που επηρεάζονται περισσότερο είναι εκείνοι στους οποίους ο λόγος του κόστους λειτουργικής μίσθωσης διαιρεμένου κατά το σύνολο των υποχρεώσεων είναι υψηλότερος όπως είναι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο λιανικό εμπόριο, στις μεταφορές, στην παροχή λογισμικού και υπηρεσιών καθώς και οι ξενοδοχειακές μονάδες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ΔΛΠ 16 καλύπτει την πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τις επενδύσεις που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα σε ενσώματα πάγια καθώς επίσης και για τις μεταβολές που επέρχονται σε αυτά. Επιπλέον, αναλύει κύρια θέματα λογιστικής αντιμετώπισης όπως, η αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων και ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι μέθοδοι προσδιορισμού των αποσβέσεων και η μεταγενέστερη τους αποτίμηση καθώς και η αναγνώριση πιθανών ζημιών απομείωσης. Ακόμη, το ΔΛΠ 16, ορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα ενσώματα πάγια που μια οικονομική οντότητα οφείλει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το ΔΛΠ 40 αφορά το λογιστικό χειρισμό των επενδυτικών ακινήτων, αυτά δηλαδή που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα για αποκόμιση ενοικίων, κεφαλαιακή ενίσχυση ή αποκόμιση κέρδους από την πώλησή τους παρά για χρήση στην παραγωγή, προμήθεια αγαθών, παροχή υπηρεσιών, για διοικητικούς σκοπούς ή για την πώλησή τους κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της οικονομικής οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, το πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό που αφορά την αναγνώριση και αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα, τις μεταφορές από και προς τα επενδυτικά ακίνητα καθώς και τη διάθεση των επενδυτικών ακινήτων. Επιπλέον, το πρότυπο ορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα ακίνητα αυτά.

Το ΔΛΠ 12 πραγματεύεται το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το ΔΛΠ πραγματεύεται τον τρόπο που θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές μεταβολές της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις που προκύπτουν από αυτές τις μεταβολές.

3.2 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 “ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ”

3.2.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ- ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, εκτός αν κάποιο άλλο ΔΛΠ ορίζει ή παρέχει τη δυνατότητα διαφορετικού λογιστικού χειρισμού.

Πιο συγκεκριμένα το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για:

- ενσώματα πάγια, κατεχόμενα προς πώληση (ΔΠΧΑ 5)
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετικά με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41)
- μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως: το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.
- αναγνώριση και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων (ΔΠΧΑ 6)

Παρακάτω παρατίθενται κάποιες βασικές έννοιες που θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των απαιτήσεων του συγκεκριμένου προτύπου.

Λογιστική Αξία: το ποσό αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου, έπειτα από αφαίρεση οποιονδήποτε συσσωρευμένων αποσβέσεων και συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Κόστος: το καταβληθέν ποσό σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου ή το αποδιδόμενο ποσό στο περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση με βάση άλλα Δ.Π.Χ.Α.

Εύλογη Αξία: το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί και μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς στα πλαίσια μιας συναλλαγής διεξαγόμενης σε καθαρά εμπορική βάση

Αποσβέσιμο ποσό: το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

Απόσβεση: η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ενσώματα Πάγια: αποτελούν τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- i) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
- ii) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μια λογιστικές περιόδους

Υπολειμματική αξία: το ποσό που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή: η περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η εταιρία αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Κριτήρια αναγνώρισης

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο αν υπάρχει πιθανότητα:

- εισροής στην οικονομική οντότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών σχετιζόμενων με το πάγιο περιουσιακό στοιχείο
- αξιόπιστης αποτίμησης του κόστους του παγίου περιουσιακού στοιχείου

Η ικανοποίηση του πρώτου κριτηρίου γίνεται συνήθως αν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση του παγίου περιουσιακού στοιχείου περιέλθουν στην οικονομική οντότητα, ενώ του δεύτερου κριτηρίου γίνεται η πράξη ανταλλαγής με βάση την οποία αποκτήθηκε το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, προσδιορίζει το κόστος του. Σε περίπτωση ιδιοκατασκευής παγίου, το κόστος αποτελείται από κόστη αναλωθέντων υλικών, άμεσης εργασίας και ΓΒΕ (Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων)

Αρχικό κόστος

Η απόκτηση ορισμένων στοιχείων των ενσώματων παγίων μπορεί να οφείλεται είτε σε περιβαλλοντικούς λόγους είτε σε λόγους ασφαλείας. Παρά το γεγονός πως η αυτή η απόκτηση δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων παγίων, μπορεί να αποτελέσει παράγοντα για την λήψη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από άλλα περιουσιακά της στοιχεία.

Μεταγενέστερο κόστος

Τα κόστη καθημερινής συντήρησης - που αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα - ή επισκευής παγίων δεν αναγνωρίζονται ως μέρος της λογιστικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όμως αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με την πραγματοποίησή τους.

Κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός ενσώματου παγίου είναι πιθανό ορισμένα τμήματα του να χρειάζονται αντικατάσταση αρκετές φορές όπως για παράδειγμα το εσωτερικό ενός επιβατικού αεροσκάφους ή το εσωτερικό ενός κλίβανου εργαστηρίου. Σε τέτοιου είδους περιπτώσεις η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος στη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης που ορίζει το πρότυπο. Η λογιστική αξία των τμημάτων αυτών που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται.

Παράλληλα, είναι αρκετά πιθανό ένα περιουσιακό στοιχείο με συνεχή λειτουργία να χρήζει ανάγκη σημαντικών επιθεωρήσεων για βλάβες. Εφόσον τα κριτήρια αναγνώρισης που ορίζει το πρότυπο πληρούνται, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης που διενεργείται αναγνωρίζεται ως αντικατάσταση στην λογιστική αξία του στοιχείου. Η λογιστική αξία του κόστους που έχει απομένει από την προηγούμενη επιθεώρηση διαγράφεται. Το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης, αν αυτό κρίνεται αναγκαίο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της δαπάνης του στοιχείου επιθεώρησης όταν αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

3.2.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Όσα ενσώματα πάγια πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στο κόστος τους.

Στοιχεία Κόστους

Στις δαπάνες ενός στοιχείου ενσώματων παγίων περιλαμβάνονται:

- η τιμή αγοράς, η οποία δέχεται προσαυξήσεις από τυχόν εισαγωγικούς δασμούς και μη επιστρεπτέους φόρους εφόσον έχει προηγηθεί η αφαίρεση εκπτώσεων και μειώσεων τιμών
- το κόστος το οποίο αφορά άμεσα την τοποθέτηση του περιουσιακού στοιχείου σε θέση και κατάσταση που έχει θέσει η διοίκηση για την λειτουργία του
- η αρχική εκτίμηση σχετικά με το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του παγίου αλλά και του κόστους αποκατάστασης του χώρου που είναι τοποθετημένο το στοιχείο.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτόμενων δαπανών είναι:

- i. το κόστος των παροχών προς εργαζόμενου που προκύπτει από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- ii. το κόστος που αφορά την προετοιμασία του χώρου,
- iii. τα αρχικά κόστη μεταφοράς και παράδοσης,
- iv. τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης,
- v. οι δαπάνες για την πραγματοποίηση δοκιμών καλής λειτουργίας του στοιχείου, αφότου αφαιρεθεί το καθαρό προϊόν της πώλησης από τα προϊόντα που παράχθηκαν καθ' όλη τη δοκιμαστική περίοδο,
- vi. οι επαγγελματικές αμοιβές

Παραδείγματα εξόδων τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος ενός ενσώματου παγίου αποτελούν:

1. το κόστος για άνοιγμα νέας μονάδας,
2. τα έξοδα για την παρουσίαση νέου προϊόντος ή υπηρεσίας, στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα διαφήμισης και προώθησης,
3. οι δαπάνες διεξαγωγής εργασιών σε μια νέα τοποθεσία ή μια νέα κατηγορία πελατών,
4. διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα,

5. έξοδα χρήσης ή επανατοποθέτησης ενός στοιχείου

Επιπλέον, το κόστος χρήσης ή επανατοποθέτησης δεν συμπεριλαμβάνεται στην λογιστική αξία του στοιχείου. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν:

- ♦ τα έξοδα που πραγματοποιούνται στην φάση κατά την οποία το στοιχείο βρίσκεται στην κατάλληλη για την λειτουργία του θέση, αλλά είτε αυτό δεν λειτουργεί είτε λειτουργεί με μικρότερη- σε σχέση με τις δυνατότητες του- δυναμικότητα,
- ♦ αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως οι ζημιές που δημιουργούνται κατά την ανάπτυξη της ζήτησης για το παραγόμενο προϊόν του στοιχείου,
- ♦ το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης τμήματος ή του συνόλου των λειτουργιών της οικονομικής οντότητας.

Αξίζει να σημειωθεί για το κόστος που αφορά την αποσυναρμολόγηση, την απομάκρυνση αλλά και την αποκατάσταση του χώρου που είναι τοποθετημένο το πάγιο, τίθεται σε εφαρμογή το ΔΛΠ 2. Τα κόστη των δεσμεύσεων για τα οποία εφαρμόζονται το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 καταχωρούνται και αποτιμώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Ο προσδιορισμός του κόστους ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται με τις ίδιες αρχές που αυτές εφαρμόζονται για ένα στοιχείο το οποίο έχει μόλις αποκτηθεί. Αν η οικονομική οντότητα κατασκευάζει παραπλήσια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν τεθεί προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της, τότε το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση. Άρα, κάθε τυχόν 'κέρδος που θα προκύψει κατά τον προσδιορισμό θα πρέπει να απαλείφεται. Επιπροσθέτως, στο κόστος δεν συμπεριλαμβάνονται το κόστος ασυνήθιστων ποσών φύρας, το κόστος αδράνειας ή η σπατάλη άλλων πόρων, τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Αποτίμηση του κόστους

Η αποτίμηση του κόστους ενός πάγιου στοιχείου πραγματοποιείται στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Εάν όμως, η πληρωμή αυτή αναβάλλεται πέρα από τα συνήθη πιστωτικά όρια, τότε η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της τιμής εξαγοράς και των συνολικών πληρωμών αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό κόστος.

Εάν υπήρξε ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου με ένα άλλο, τότε το αποκτηθέν στοιχείο αποτιμάται στην εύλογη του αξία. Όμως, αν αυτή η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή η εύλογη αξία του αποκτηθέντος ή του εκχωρημένου στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία, τότε το αποκτηθέν στοιχείο αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος. Σε αυτή την περίπτωση, η λογιστική αξία του στοιχείου ισούται με το κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν ζημιές απομείωσης, που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ 36.

Για κάθε εμπορική ουσία συναλλαγής γίνεται εξέταση του βαθμού μεταβολής των ταμιακών ροών.

Εμπορική ουσία σε μια ανταλλαγή συνίσταται εάν:

- διαφέρει η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος, ποσό) των ταμιακών ροών των δύο περιουσιακών στοιχείων,
- επηρεάζεται η συγκεκριμένη αξία του λειτουργικού τμήματος της οικονομικής οντότητας λόγω της ανταλλαγής,
- η διαφορά των δύο ανωτέρων περιουσιακών στοιχείων είναι σημαντική σχετικά με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων στοιχείων.

3.2.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η αποτίμηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική του αναγνώριση μπορεί να πραγματοποιηθεί με 2 τρόπους: (α) με την μέθοδο του κόστους και (β) με την μέθοδο της αναπροσαρμογής. Επιπλέον, το Πρότυπο αφήνει στην διακριτική ευχέρεια της κάθε επιχείρησης ποια από τις δυο μεθόδους μπορεί αυτή να εφαρμόσει, η οποία όμως θα πρέπει εφαρμοστεί σε όλα τα ενσώματα πάγια της.

Μέθοδος Κόστους

Με βάση τη μέθοδο κόστους, μετά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου, αυτό αποτιμάται στην διαφορά της τιμής κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης.

Μέθοδο Αναπροσαρμογής

Σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής, μετά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου και εφόσον η εύλογη του αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, το πάγιο εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Αυτή η αξία προκύπτει από την εύλογη του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης.

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να πραγματοποιεί συχνές αναπροσαρμογές προκειμένου να μη διαφέρει σημαντικά η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου από την εύλογη του αξία που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Το πόσο συχνά γίνονται οι αναπροσαρμογές βασίζεται στις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Επιπλέον αναπροσαρμογή μπορεί να πραγματοποιηθεί σε περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη εύλογη αξία διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του στοιχείου. Σε μερικές περιπτώσεις χρίζεται ετήσια αναπροσαρμογή μιας και τα περιουσιακά στοιχεία υφίστανται σημαντικές μεταβολές στην εύλογη αξία τους. Αντίθετα δεν είναι αναγκαία στις περιπτώσεις όπου οι μεταβολές στην εύλογη αξία είναι επουσιώδεις, όπου μπορεί η αναπροσαρμογή να γίνει κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής του παγίου οι σωρευμένες αποσβέσεις μπορούν να αντιμετωπιστούν με δύο τρόπους:

(α) να επαναδιατυπωθούν έχοντας ως βάση την μεταβολή στην αξία πριν τις αποσβέσεις προκειμένου η λογιστική του αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία. Αυτή η μέθοδος ακολουθείται, όταν η αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται με τη βοήθεια ενός δείκτη που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασής του.

(β) να συμψηφιστούν με την προ αποσβέσεων αξία του στοιχείου και το καθαρό ποσό να επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή αφορά κυρίως τα κτίρια. Το ποσό που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων μπορεί να οδηγήσει είτε σε αύξηση είτε σε μείωση της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Η αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου στοιχείου, οδηγεί στην αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας στην οποία ανήκει και όχι μόνο σε κάποια επιμέρους στοιχεία της. Τέτοιες περιπτώσεις που δεν πρέπει να διαχωρίζονται κατά την αναπροσαρμογή είναι:

- ✓ τα μηχανήματα
- ✓ οι εδαφικές εκτάσεις
- ✓ τα έπιπλα και σκεύη
- ✓ τα γήπεδα και τα κτίρια
- ✓ ο εξοπλισμός γραφείου
- ✓ τα πλοία, τα αεροπλάνα και τα λοιπά μεταφορικά μέσα

Εάν έχουμε αύξηση της λογιστικής αξίας ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, τότε έχουμε αναγνώριση αυτής της αύξησης στα λοιπά συνολικά έσοδα στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων και σωρευτικά ως πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως μπορεί να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα εφόσον αυτή η αύξηση αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου η οποία πριν είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Από την άλλη, εάν έχουμε μείωση της λογιστικής αξίας τότε έχουμε αναγνώριση αυτής της μείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου. Όμως μπορεί να αναγνωριστεί στα συνολικά έσοδα στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων κατά τον βαθμό που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα σε σχέση πάντα με το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο.

Με την διαγραφή ενός περιουσιακού στοιχείου, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής αυτού του στοιχείου το οποίο είναι στην καθαρή θέση μεταφέρεται απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον. Αυτή η μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος ολοκληρώνεται τη στιγμή όπου το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα μεταφέρει το πλεόνασμα του περιουσιακού στοιχείου σταδιακά, το πλεόνασμα αυτό θα αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης η οποία βασίζεται στην αναπροσαρμογή και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής δεν μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον, μέσω των κερδών ή των ζημιών, αλλά μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων. Εάν βέβαια προκύψουν επιδράσεις των φόρων στα έσοδα από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 (Φόροι Εισοδήματος).

3.2.4 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Εφόσον το κόστος κάθε τμήματος ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος, τότε το κάθε τμήμα αποσβένεται ξεχωριστά. Ωστόσο η ωφέλιμη ζωή ενός τέτοιου τμήματος καθώς και η μέθοδος απόσβεσης του μπορούν να αντιμετωπιστούν ενιαία.

Οι αποσβέσεις της κάθε περιόδου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, εκτός εάν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Παράλληλα, αναγνωρίζονται και στην περίπτωση όπου η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του, προϋποθέτοντας πως η υπολειμματική αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία. Η ανάγκη για συντήρηση και επισκευή σε ένα στοιχείο δεν μπορεί επ' ουδενί να μην επιτρέψει την ανάγκη απόσβεσής του.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου ξεκινάει από την στιγμή που το πάγιο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει κατάλληλα σύμφωνα με τις απαιτήσεις που έχει ορίσει η διοίκηση της εταιρίας και παύει να πραγματοποιείται τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας κατάταξης του ως διαθέσιμο προς πώληση (σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5) και της ημερομηνίας διαγραφής του. Οπότε, όταν το στοιχείο παύει να είναι ενεργό δεν υπάρχει παύση της απόσβεσης εφόσον αυτό δεν έχει αποσβεστεί πλήρως. Η επιβάρυνση της απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική εάν δεν υπάρχει παραγωγή.

Η κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει πραγματοποιείται συστηματικά σε ολόκληρη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Ο προσδιορισμός του αποσβέσιμου ποσού γίνεται αφότου αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η οποία, όμως, σε πρακτικό επίπεδο θεωρείται αμελητέα.

Μία οικονομική οντότητα προσδιορίζει την ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την χρησιμότητα που πρόκειται να έχει για αυτήν. Όμως, υπάρχει η πιθανότητα η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου να μην συμβαδίζει πάντα με την οικονομική του ζωή. Άρα, η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου οφείλεται αποκλειστικά στην κρίση και στην εμπειρία που διαθέτουν τα μέλη της διοίκησης.

Μερικά στοιχεία που βοηθούν στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής είναι:

- I. η χρήση που αναμένεται να έχει το στοιχείο,
- II. η φυσική φθορά που προβλέπεται να έχει το στοιχείο που εξαρτάται κυρίως από την φροντίδα και την συντήρησή του,

- III. η απαξίωση στην οποία μπορεί να επέλθει τόσο σε τεχνικό όσο και σε εμπορικό επίπεδο που οφείλεται είτε σε αλλαγές στην παραγωγή είτε σε μεταβολές στην ζήτηση του προϊόντος που προέρχεται από το στοιχείο,
- IV. οι νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση του στοιχείου όπως η λήξη της διάρκειας μιας μίσθωσης.

Παρά το γεγονός πως κάποιες φορές τα γήπεδα - οικόπεδα και τα κτίρια αποκτώνται μαζί, αυτά διαχωρίζονται και η λογιστικοποίησή τους πραγματοποιείται χωριστά. Τα γήπεδα - οικόπεδα έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή (εξαιρούνται λατομεία και χώροι ταφής) ενώ τα κτίρια έχουν περιορισμένη και συνεπώς αποσβένονται. Σε περίπτωση που τα κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης συμπεριλαμβάνεται στο κόστος της γης, η απόσβεση γίνεται στην χρονική περίοδο που αντλούνται τα οφέλη του. Ορισμένες φορές όμως, η γη δεν έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, η απόσβεσή τους γίνεται με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να αντανakλώνται τα οφέλη που αποκομίζονται από αυτή.

Μέθοδοι Αποσβέσεων

Η κάθε οικονομική οντότητα επιλέγει την μέθοδο απόσβεσης σύμφωνα με την οποία αντικατοπτρίζεται ο ρυθμός ανάλωσης των αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών. Απαιτείται επανεξέταση στην λήξη τουλάχιστον κάθε οικονομικού έτους και οποιαδήποτε μεταβολή θα λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης.

Οι μέθοδοι αποσβέσεων είναι:

- i. η σταθερή, στην οποία γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με ένα σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής από την στιγμή που η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται,
- ii. η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου, στην οποία γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ένα ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής
- iii. η μέθοδος της μονάδας παραγωγής, στην οποία γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή.

3.2.5 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Για την απομείωση της αξίας ενός πάγιου στοιχείου από μια οικονομική οντότητα ακολουθείται το ΔΛΠ 36 (Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων) σύμφωνα με το οποίο αναλύεται:

- I) ο τρόπος αναθεώρησης της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου
- II) ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού
- III) το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την αναγνώριση ή αναστροφή της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου

Σε περίπτωση που η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που είχαν απομειωθεί, χαθεί ή εγκαταλειφθεί καθίσταται απαιτητή, θα πρέπει αυτή να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα της χρήσης ως κέρδη ή ζημίες. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι οι κρατικές αποζημιώσεις για στοιχεία που έχουν απαλλοτριωθεί ή αποζημιώσεις από ασφαλιστικές επιχειρήσεις έπειτα από μείωση της αξίας ή μετά από ζημία ενσώματων στοιχείων από φυσικές καταστροφές ή κλοπές.

3.2.6 ΠΑΥΣΗ – ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται όταν διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του. Το στοιχείο μπορεί να διατεθεί με ποικίλους τρόπους: με πώληση, με δωρεά ή ακόμα και με χρηματοδοτική μίσθωση.

Τα κέρδη ή οι ζημίες που προέρχονται από την παύση αναγνώρισης ορίζονται από την διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόν διάθεσης και της λογιστικής αξίας του παγίου. Η διαφορά αυτή μεταφέρεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης εφόσον το ΔΛΠ 17 δεν προσδιορίζει διαφορετικά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης.

Εάν το κόστος αντικατάστασης τμήματος ενός στοιχείου αναγνωρίζεται στην λογιστική αξία αυτού, τότε η εταιρία προβαίνει σε διαγραφή της λογιστικής αξίας του τμήματος που έχει αντικατασταθεί ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αυτό έχει αποσβεστεί ξεχωριστά. Εφόσον η οικονομική οντότητα δεν έχει την δυνατότητα να προβεί σε προσδιορισμό της λογιστικής αξίας του τμήματος που είναι προς αντικατάσταση, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως ένδειξη του κόστους του αντικαθισταμένου τμήματος κατά την απόκτηση του ή την κατασκευή του, το κόστος της αντικατάστασης του.

Το κεφάλαιο που θα εισπραχθεί από την οικονομική οντότητα κατά τη διάθεση ενός στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη του αξία. Σε περίπτωση που η πληρωμή του πάγιου στοιχείου καθυστερήσει, τότε το εισπραχθέν κεφάλαιο αναγνωρίζεται στην ισοδύναμη τιμή τοις μετρητοίς. Η διαφορά που θα προκύψει μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της τιμής τοις μετρητοίς, αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου (σύμφωνα με το ΔΛΠ 18), αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

3.2.7 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές καταστάσεις χρήσης τα εξής:

- η προ αποσβέσεων λογιστική αξία καθώς και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους περιόδου,
- οι χρησιμοποιούμενες βάσεις αποτίμησης για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,
- οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης,
- οι χρησιμοποιούμενες συντελεστές απόσβεσης ή ωφέλιμες ζωές των στοιχείων,
- η ύπαρξη αλλά και τα ποσά των περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- το ποσό των αναγνωρισμένων εξόδων στη λογιστική αξία του στοιχείου κατά το στάδιο κατασκευής του,
- η συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την εκκίνηση και λήξη της περιόδου που δείχνει:(α) προσθήκες, περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση (ΔΠΧΠ 5), (β) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών κοινοπραξιών, αυξήσεις ή μειώσεις που οφείλονται σε αναπροσαρμογές, και από ζημίες απομείωσης που έχουν αναγνωρισθεί ή αναστραφεί απευθείας στην καθαρή θέση (ΔΛΠ 36), (γ) ζημίες απομείωσης οι οποίες αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 36), (δ) ζημίες απομείωσης οι οποίες αναστράφηκαν στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 36), (ε) αποσβέσεις, καθαρές συναλλαγματικές διαφορές ως αποτέλεσμα της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε άλλο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής

επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και (δ) άλλες μεταβολές,

- τα ποσά τα οποία έχουν συγκροτηθεί για την απόκτηση ενσώματων στοιχείων μέσω συμβατικών δεσμεύσεων,
- το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, εφόσον δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

Για την κατηγορία των ενσώματων παγίων που εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες απαιτείται για κάθε κατηγορία γνωστοποίηση:

- της ημερομηνίας έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
- για το αν υπήρξε χρησιμοποίηση ανεξάρτητου εκτιμητή
- των μεθόδων και των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας,
- του βαθμού σύμφωνα με τον οποίο πραγματοποιήθηκε ο άμεσος προσδιορισμός της εύλογης αξίας των στοιχείων, με αναφορά σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές που η εκτίμηση τους έγινε με άλλες τεχνικές αποτίμησης,
- της αναγνωριζόμενης λογιστικής αξίας για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων στοιχείων στην οποία είχε εφαρμογή η μέθοδος κόστους,
- του πλεονάσματος αναπροσαρμογής καθώς και κάθε περιορισμού στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Παράλληλα προτείνεται η γνωστοποίηση για:

- την εύλογη αξία των ενσώματων παγίων αυτή όταν διαφέρει σημαντικά από την λογιστική αξία σε περιπτώσεις όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος κόστους,
- την λογιστική αξία των παγίων τα οποία είτε έχουν προσωρινά αδρανοποιηθεί είτε έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση,
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται ακόμα και έχουν αποσβεστεί πλήρως.

3.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 “ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ”

3.3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται για την αναγνώριση, αποτίμηση αλλά και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.

Πιο συγκεκριμένα, εφαρμόζεται σε περιπτώσεις:

- ◆ αποτίμησης των δικαιωμάτων επί των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- ◆ αποτίμησης των επενδύσεων σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή

Ωστόσο δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις:

- ✖ βιολογικών περιουσιακών στοιχείων αγροτικής δραστηριότητας (ΔΛΠ 41)
- ✖ μεταλλευτικών δικαιωμάτων και αποθεμάτων, όπως για παράδειγμα το φυσικό αέριο και το πετρέλαιο

Παράλληλα δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτει το Δ.Λ.Π. 17 "Μισθώσεις" όπως η αποτίμηση δικαιωμάτων σε ακίνητα με λειτουργική μίσθωση, στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, η αναγνώριση εσόδου από μισθώματα που προέρχονται από επενδύσεις σε ακίνητα, η επιμέτρηση καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή, οι λογιστικές συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης καθώς και ο διαχωρισμός των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές ή λειτουργικές.

Παρακάτω παρατίθενται κάποιες βασικές έννοιες που θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των απαιτήσεων του συγκεκριμένου προτύπου.

Λογιστική αξία: Το ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

Κόστος: Τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή της κατασκευής του, ή όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σ' εκείνο το στοιχείο του ενεργητικού κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ.

Εύλογη αξία: Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά.

Επένδυση σε ακίνητα: Τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια) που βρίσκονται στην κατοχή του ιδιοκτήτη ή του μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση για την απόκτηση μισθωμάτων ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο και όχι για:

- χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς
- πώληση κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εργασιών της επιχείρησης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα: Τα ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην κατοχή του ιδιοκτήτη ή του μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση για την παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Αναγνώριση

Οι δύο προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να υπάρξει η αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι:

- i. η πιθανότητα εισροής μελλοντικών κερδών στην οικονομική οντότητα μέσω της επένδυσης,
- ii. η αποτίμηση του κόστους της επένδυσης να γίνει αξιόπιστη.

Η αποτίμηση μίας οικονομικής οντότητας συμπεριλαμβάνει όλες τις δαπάνες που έγιναν για την επένδυση σε ακίνητα, την χρονική περίοδο που αυτές πραγματοποιούνται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα αρχικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση της επένδυσης και τα μεταγενέστερα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του ακινήτου.

3.3.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η αρχική αποτίμηση σε ακίνητα πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης το οποίο συμπεριλαμβάνει και τα έξοδα συναλλαγής. Ουσιαστικά η αποτίμηση πραγματοποιείται στην τιμή αγοράς, καθώς και στις άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτόμενων δαπανών είναι οι επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες και οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων.

Στο κόστος μιας επένδυσης σε ακίνητα δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα εκκίνησης, εκτός εάν καταστούν αναγκαία έτσι ώστε το ακίνητο να έρθει στην απαραίτητη για τη λειτουργία του κατάσταση όπως αυτή έχει οριστεί από τη διοίκηση. Επιπλέον γίνεται εξαίρεση των λειτουργικών ζημιών που προκύπτουν πριν από την επίτευξη του προγραμματισμένου επίπεδου πληρότητας της επένδυσης καθώς και των υπερβολικά μεγάλων σπαταλών υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

Σε περίπτωση που υπάρξει αναβολή για πληρωμή μιας επένδυσης σε ακίνητα, τότε το κόστος της είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά που διακρίνεται μεταξύ αυτού του ποσού και όλων των πληρωμών αναγνωρίζεται σαν έξοδο τόκου για όλη τη διάρκεια της πίστωσης.

Οι αρχικές δαπάνες για την χρήση δικαιώματος ενός ακινήτου το οποίο βρίσκεται στην κατοχή της οικονομικής οντότητας με χρηματοδοτική μίσθωση και έχει ταξινομηθεί ως επένδυση, αναγνωρίζεται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 "Μισθώσεις", στη μικρότερη αξία ανάμεσα στην παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων και την εύλογη αξία του ακινήτου, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης. Από την άλλη, αν το δικαίωμα αφορά ακίνητο με λειτουργική μίσθωση, το οποίο έχει ταξινομηθεί και αυτό ως επένδυση, τότε η λογιστικοποίηση αφορά αυτό το δικαίωμα και όχι το ακίνητο αυτό κάθε αυτό. Η λογιστικοποίηση αυτή γίνεται σύμφωνα με την μέθοδο της εύλογης αξίας.

Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες μία ή περισσότερες επενδύσεις αποκτηθούν με αντάλλαγμα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων τότε η αποτίμηση του κόστους γίνεται στην εύλογη αξία εκτός αν η συναλλαγή ανταλλαγής δεν έχει εμπορική ουσία ή αν δεν αποτιμάται αξιόπιστα η εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων. Οπότε το περιουσιακό στοιχείο που έχει αποκτηθεί δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, αλλά στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

3.3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Λογιστικές Πολιτικές

Μία οικονομική οντότητα έχει την δυνατότητα επιλογής της λογιστικής πολιτικής που θα ακολουθήσει για την αποτίμηση μίας επένδυσης μετά την αρχική αναγνώριση. Οι δύο πολιτικές από τις οποίες μπορεί να επιλέξει η οικονομική οντότητα είναι η μέθοδος της εύλογης αξίας και η μεθόδου του κόστους. Όμως, η λογιστική πολιτική που θα επιλεγεί επιβάλλεται να εφαρμόζεται σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα, εξαιρουμένων των περιπτώσεων όπου το πρότυπο ορίζει διαφορετικά. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 μία οικονομική οντότητα μπορεί με την θέλησή της να αλλάξει τη λογιστική πολιτική της προκειμένου μέσω αυτής της αλλαγής να καταλήξει σε καταλληλότερη παρουσίαση των συναλλαγών και λοιπών γεγονότων. Βέβαια μία αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους δεν θεωρείται πως μπορεί να οδηγήσει σε μια πιο κατάλληλη παρουσίαση.

Ανεξαρτήτως της λογιστικής πολιτικής που έχει επιλέξει και ακολουθεί μία οικονομική οντότητα, θα πρέπει να προσδιορίζεται η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα είτε για σκοπούς αποτίμησης (αν η οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε για σκοπούς γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Παράλληλα, ενθαρρύνεται ο προσδιορισμός την εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με την αποτίμηση ενός ανεξάρτητου εκτιμητή με αναγνωρισμένη και σχετική επαγγελματική ιδιότητα αλλά και με πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που βρίσκεται υπό εκτίμηση.

Μέθοδος εύλογης αξίας

Η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, μετά την αρχική αναγνώριση, θα πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυση στην εύλογη αξία, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από το παρόν Πρότυπο. Το κέρδος ή η ζημία που θα προκύψει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης, θα συμπεριληφθεί στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

Αν δικαίωμα επί του ακινήτου το οποίο κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης χαρακτηρίστηκε σαν επένδυση σε ακίνητα, εφαρμόζεται πάντα η μέθοδος της εύλογης αξίας.

Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξία θα πρέπει να αποφεύγεται διπλός λογισμός των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Όπως για παράδειγμα ένας ανελκυστήρας ή ο κλιματισμός ενός κτηρίου από την στιγμή που αποτελούν αναπόσπαστο

κομμάτι του κτηρίου δεν θα πρέπει να λογίζονται ξεχωριστά. Αντίστοιχα, σε μια περίπτωση μίσθωσης ενός επιπλωμένου γραφείου, η εύλογη αξία της επένδυσης περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων άρα θα αναγνωρίζονται ξεχωριστά τα έπιπλα από το ακίνητο στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

Επιπλέον αξίζει να σημειωθεί πως εάν η εύλογη αξία κατά την εκτίμηση της οικονομικής οντότητας είναι μεγαλύτερη από τις αναμενόμενες καθαρές ροές, η διαφορά που προκύπτει και ειδικότερα η αναγνώριση και η αποτίμηση, τότε αυτή εξετάζεται με βάση το ΔΛΠ 37 "Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία".

Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης, με την εύλογη αξία να αντανακλά τη γνώση και τις εκτιμήσεις καλώς πληροφορημένων και πρόθυμων αγοραστών-πωλητών και με την αξία λόγω χρήσης να αντανακλά τις εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας συμπεριλαμβανομένων και των ειδικών παραγόντων ανά οντότητα. Έτσι, η εύλογη αξία δεν αντανακλά τους παράγοντες:

- της επιπρόσθετης αξίας που προέρχεται από τη δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου ακινήτων σε διαφορετικές τοποθεσίες,
- τις συνέργειες μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα και άλλων περιουσιακών στοιχείων,
- των νομικών δικαιωμάτων ή νομικών περιορισμών για τον τωρινό ιδιοκτήτη,
- τα φορολογικά οφέλη ή βάρη που ισχύουν για τον παρόντα ιδιοκτήτη.

Αδυναμία Προσδιορισμού εύλογης αξίας

Σε ειδικές περιπτώσεις δεν είναι εφικτός ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης σε μία συνεχή βάση. Αυτό το γεγονός οφείλεται είτε στο ότι δεν υπάρχουν ή είναι σπάνιες παρόμοιες συγκρίσιμες συναλλαγές είτε στο ότι δεν υπάρχουν διαθέσιμες εναλλακτικές εκτιμήσεις. Αν η οικονομική οντότητα αποτιμά την επένδυση σε ακίνητα σε εύλογη αξία και αποκτήσει ένα νέο το οποίο δε μπορεί να αποτιμηθεί εύλογα, μπορεί για το συγκεκριμένο ακίνητο να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο κόστους, με βάση το ΔΛΠ 16, μέχρι να προχωρήσει στην οριστική διαγραφή του.

Συνεπώς, αν η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για μία επένδυση σε ακίνητα, θα συνεχίζει να λογιστικοποιεί κάθε επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο αυτή.

Μέθοδος Κόστους

Από την στιγμή κατά την οποία η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, μετά την αρχική αναγνώριση, θα πρέπει να αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 16. Πιο συγκεκριμένα η αποτίμηση θα γίνεται στο κόστος κτήσεις μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν συσσωρευμένες ζημίες λόγω μείωσης της αξίας τους.

Εξαιρούνται οι περιπτώσεις οι οποίες πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, με βάση το ΔΠΧΑ 5 "Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες".

3.3.4 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

Όταν πραγματοποιούνται μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται μόνον εάν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από την:

- I. έναρξη ιδιοκατοίκησης του ακινήτου, που έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά από την κατηγορία "Επενδύσεις σε ακίνητα" στην κατηγορία "Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα",
- II. έναρξη αξιοποίησης του ακινήτου με σκοπό την πώληση, που έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά από την κατηγορία "Επενδύσεις σε ακίνητα" è στην κατηγορία "Αποθέματα",
- III. λήξη της ιδιοχρησιμοποίησης του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη, που έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά από την κατηγορία "Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα" è στην κατηγορία "Επενδύσεις σε ακίνητα",
- IV. έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης του ακινήτου σε τρίτο, που έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά από την κατηγορία "Αποθέματα" στην κατηγορία "Επενδύσεις σε ακίνητα".

Σε περίπτωση χρησιμοποίησης της μεθόδου του κόστους από την οικονομική οντότητα τότε η μεταφορά επενδύσεων σε ακίνητα στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή αποθέματα δεν

μεταβάλλει τη λογιστική αξία του ακινήτου ούτε το κόστος του ακινήτου για σκοπούς αποτίμησης ή γνωστοποίησης.

Παράλληλα, όταν πρόκειται για μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή αποθέματα τότε το κόστος θα λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μεταβολής της χρήσης. Έπειτα από αυτή την ημερομηνία, η αναγνώριση γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 2.

Επιπλέον, εφόσον ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο επενδύεται σε ακίνητα με την αναγνώρισή του να πραγματοποιείται στην εύλογη αξία τότε εφαρμόζεται το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης. Οποιαδήποτε διαφορά αντιμετωπίζεται ως διαφορά αναπροσαρμογής σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Πιο συγκεκριμένα μια μείωση στην λογιστική αξία θα πρέπει να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρίας. Σε περίπτωση όμως που προκύψει πλεόνασμα από την αναπροσαρμογή του ακινήτου τότε η διαφορά θα φέρει σε πρώτο βαθμό μείωση στο πλεόνασμα αυτό και έπειτα θα καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Από την άλλη, μια θετική διαφορά αναπροσαρμογής θα οδηγήσει στην δημιουργία πλεονάσματος αναπροσαρμογής στην καθαρή θέση. Εάν όμως το ακίνητο έχει υποστεί ζημία απομείωσης, κατά την προηγούμενη χρήση, τότε το ποσό της ζημίας θα παρέλθει στα αποτελέσματα χρήσης και το πιθανό υπόλοιπο που θα προκύψει θα εγγραφεί λογιστικά στα λοιπά συνολικά έξοδα φέρνοντας έτσι μια αύξηση του πλεονάσματος αναπροσαρμογής.

Οι μεταφορές από τα αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία, οποιαδήποτε διαφορά αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου.

Με τη ολοκλήρωση μιας ιδιοκατασκευόμενης επένδυσης σε ακίνητα η οποία θα εμφανίζεται στην εύλογη αξία, η διαφορά μεταξύ εύλογης και προηγούμενης λογιστικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου.

3.3.5 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Μία επένδυση σε ακίνητα διαγράφεται κατά τη διάθεση ή όταν αποσύρεται μόνιμα από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Αυτό επιτυγχάνεται είτε μέσω πώλησης είτε μέσω σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 18 "Έσοδα" για την πρώτη περίπτωση, και το ΔΛΠ 17 για την δεύτερη.

Αν το κόστος αντικατάστασης σε μια επένδυση αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου, τότε η λογιστική αξία του τμήματος που έχει αντικατασταθεί διαγράφεται. Σε περιπτώσεις επενδύσεων σε ακίνητα όπου αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, υπάρχει το ενδεχόμενο το τμήμα που αντικαθίσταται να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αυτό είναι πιθανό να συμβεί και όταν χρησιμοποιείται η εύλογη αξία, μόνο όταν είναι δύσκολο να γίνει ο προσδιορισμός του ποσοστού μείωσης στο αντικαθιστούμενο τμήμα. Διαφορετικά εφαρμόζεται κανονικά η μέθοδος της εύλογης αξίας.

Τα αποτελέσματα τα οποία προκύπτουν είτε από διάθεση είτε από απόσυρση μιας επένδυσης σε ακίνητα αποτελούν τη διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου και μεταφέρονται στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου, εκτός εάν το ΔΛΠ 17 ορίζει κάτι διαφορετικό.

Κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα, το αντάλλαγμα αναγνωρίζεται σε πρώτο βαθμό στην εύλογη αξία και σε περίπτωση όπου η πληρωμή για την επένδυση αναβληθεί, το ληφθέν αντάλλαγμα αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία και η οποιαδήποτε διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής σε μετρητά αναγνωρίζεται, βάση του ΔΛΠ 18 ως έσοδο τόκου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Μετά την ολοκλήρωση της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, για κάθε υποχρέωση θα τίθεται σε εφαρμογή το ΔΛΠ 37 ή άλλα Πρότυπα που αρμόζουν ανάλογα με την κάθε περίπτωση.

3.3.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι γνωστοποιήσεις πραγματοποιούνται ανεξάρτητα και επιπρόσθετα των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 17. Πιο συγκεκριμένα γνωστοποιούνται:

- ◆ η μέθοδος που έχει επιλεγεί για την αποτίμηση (εύλογης αξίας ή κόστους κτήσης)
- ◆ η τυχόν ύπαρξη επενδύσεων σε ακίνητα από λειτουργικές μισθώσεις, η πιθανή αποτίμησή τους σε εύλογη αξία καθώς και τα κριτήρια διάκρισής τους,

- ◆ τα κριτήρια διαχωρισμού των επενδύσεων σε ακίνητα όπως επίσης και των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων,
- ◆ οι μέθοδοι και ουσιαστικές παραδοχές για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μέσω ενός ανεξάρτητου εκτιμητή,
- ◆ το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται σχετικά με έσοδα μισθωμάτων, άμεσα λειτουργικά έξοδα τα οποία συμπεριλαμβάνουν επισκευές και συντηρήσεις από επένδυση ή από έσοδα μισθωμάτων καθώς και η σωρευμένη μεταβολή εύλογης αξίας κατά την πώληση της επένδυσης για την οποία χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος του κόστους,
- ◆ η ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος που είναι προς διάθεση,
- ◆ οι δεσμεύσεις που αφορούν τις συμβάσεις αγοράς, κατασκευής ή αξιοποίησης επένδυσης σε ακίνητα ή για τυχόν συντήρηση, αναβάθμιση ή αντικατάσταση.

Επιπροσθέτως, σε περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας γνωστοποιούνται και:

- οι προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και μεταγενέστερες δαπάνες και είναι αναγνωριζόμενες στην λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου,
 - οι προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω κοινοπραξιών,
 - τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται για πώληση ή για ένταξη σε ομάδα διάθεσης για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,
 - τα καθαρά κέρδη ή ζημίες που προέρχονται από αναπροσαρμογή της εύλογης αξίας,
-
- οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων σε ένα διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης από το νόμισμα λειτουργίας,
 - οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν την εκμετάλλευση του νομίσματος παρουσίασης στο εξωτερικό,
 - οι μεταφορές αποθέματα και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα,
 - λοιπές μεταβολές.

Παράλληλα, σε ειδικές περιπτώσεις που υφίσταται αδυναμία στον αξιόπιστο προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, γνωστοποιούνται η περιγραφή αυτής της επένδυσης, η εξήγηση αδυναμίας αξιόπιστης αποτίμησης σε εύλογη αξία καθώς και το εύρος εκτίμησης εύλογης αξίας όποτε αυτό καθίσταται δυνατό.

Τέλος, σε περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους γνωστοποιούνται:

- οι μέθοδοι απόσβεσης που εφαρμόζονται, οι ωφέλιμες ζωές και οι συντελεστές απόσβεσης,
- η λογιστική αξία προ αποσβέσεων και σωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους χρήσης,
- η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα,
- η συμφωνία λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης γνωστοποιώντας ξεχωριστά τις προσθήκες που προκύπτουν από αποκτήσεις και μεταγενέστερες δαπάνες αντίστοιχα, τις αποκτήσεις μέσω κοινοπραξιών, τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται για πώληση ή για ένταξη σε ομάδα διάθεσης για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις, τις αποσβέσεις, τις αναγνωριζόμενες ζημίες απομείωσης και αναστρεφόμενες ζημίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 καθώς και τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές και λοιπές μεταβολές.

3.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 “ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ”

3.4.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 12 έχει βασικό σκοπό τον καθορισμό του λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος. Η ουσία στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος λογιστικοποίησης των τρεχόντων και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης μιας οικονομικής οντότητας, και από τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης μιας οικονομικής οντότητας.

Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν:

- ✓ όλους τους φόρους οι οποίοι επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό, που βασίζονται σε φορολογητέα κέρδη,
- ✓ φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι, που είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή μερισμάτων προς την μητρική ή την κοινοπρακτούσα επιχείρηση.

Το παρόν πρότυπο δεν πραγματεύεται ζητήματα τα οποία αφορούν τους τρόπους λογιστικής καταχώρισης των Κρατικών Επιχορηγήσεων (ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης») ή τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Εν αντιθέσει όμως, καλύπτει τη λογιστική παρακολούθηση των προσωρινών διαφορών που πιθανόν προκύπτουν από αυτές.

Το αρχικό Πρότυπο επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία οικονομική οντότητα να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων.

Παρακάτω παρατίθενται κάποιες βασικές έννοιες που θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των απαιτήσεων του συγκεκριμένου προτύπου.

Λογιστικό αποτέλεσμα: Το κέρδος ή ζημία προ φόρων μιας περιόδου.

Φορολογητέο κέρδος/ζημία: Το κέρδος/ζημία μιας περιόδου, προσδιοριζόμενο με τους κανόνες των φορολογικών αρχών, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ανακτήσιμοι) οι φόροι εισοδήματος.

Έξοδο/Εσοδο φόρου: Το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους/ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος: Το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος το οποίο αφορά στο φορολογητέο κέρδος/ζημία μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (deferred tax liabilities): Τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν στο μέλλον και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (deferred tax assets): Τα ανακτήσιμα στο μέλλον ποσά των φόρων εισοδήματος που αφορούν σε:

1. εκπεστές προσωρινές διαφορές
2. μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και
3. μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους (tax credits)

Προσωρινές Διαφορές: Διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα σε λογιστική και φορολογικά αναγνωριζόμενη αξία. Μπορεί να είναι είτε φορολογητέες είτε εκπεστές, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Φορολογική Βάση: Το ποσό το οποίο χρεώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

3.4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ-ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Οι διαφορές που είναι πιθανό να προκύψουν ανάμεσα σε λογιστική και φορολογητέα αξία μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

- I. Μόνιμες Διαφορές (Permanent differences): Αγνοούνται, όπως για παράδειγμα ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει αναγνωριστεί για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί ή έξοδο που έχει αναγνωρισθεί αλλά δεν εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη.
- II. Προσωρινές Διαφορές (Temporary differences): Πρόκειται να αναστραφούν όπως για παράδειγμα οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Οι προβλέψεις αυτές αναγνωρίζονται λογιστικά όταν καθίστανται δεδουλευμένες, ενώ φορολογικά όταν καταβληθούν.

Η διάκρισή τους γίνεται ανάμεσα σε

- 1) φορολογητέες προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και
- 2) εκπεστές προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

3.4.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

Όπως αναφέραμε παραπάνω φορολογική βάση αποτελεί το ποσό που χρεώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Όσον αφορά την φορολογική βάση ενός στοιχείου ενεργητικού, αποτελεί ουσιαστικά το ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη, των οποίων η εισροή θα γίνει όταν η εταιρία ανακτήσει την λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Σε περίπτωση όμως όπου τα οικονομικά οφέλη δεν είναι φορολογητέα τότε η φορολογική βάση θα ισούται με την λογιστική αξία.

Επίσης για την φορολογική βάση ενός στοιχείου ενεργητικού μπορούμε να διακρίνουμε 3 περιπτώσεις μέσα από την σύγκριση της λογιστικής αξίας με την φορολογική βάση. Πιο συγκεκριμένα:

- (1) Λογιστική Αξία > Φορολογική βάση: Στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα σημειώσουν μια αύξηση σε σχέση με τα λογιστικά κατά το ποσό της διαφοράς (λογιστική αξία – φορολογητέα αξία). Η διαφορά αυτή, αποτελεί μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία, όπως είδαμε παραπάνω, προκαλεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- (2) Φορολογική βάση = Λογιστική Αξία: Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία όταν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είναι φορολογητέα.
- (3) Λογιστική Αξία < Φορολογική βάση: Στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά κατά την παραπάνω διαφορά. Η διαφορά αυτή είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά και οδηγεί σε μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Από την άλλη, η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης αποτελεί το ποσό που προκύπτει από τη λογιστική αξία της υποχρέωσης, μείον κάθε ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις.

Για την φορολογική βάση μιας υποχρέωσης μπορούμε επίσης να διακρίνουμε 3 περιπτώσεις μέσα από την σύγκριση της λογιστικής αξίας με την φορολογική βάση, οι οποίες είναι αντίθετες από αυτές του στοιχείου ενεργητικού που αναπτύξαμε παραπάνω.

3.4.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αναγνώριση τρέχουσας φορολογίας

Ο φόρος που αφορά την τρέχουσα αλλά και προηγούμενες περιόδους αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, εφόσον δεν έχει πραγματοποιηθεί η εξόφλησή του.

Εάν το ποσό που έχει κατατεθεί για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό που αναλογεί σε αυτές τις χρήσεις, τότε η διαφορά αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση).

Εάν το όφελος που προκύπτει από μία φορολογική ζημία δύναται να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, τότε και αυτό αναγνωρίζεται ως απαίτηση αλλά για την περίοδο κατά την οποία δύναται να προκύψει η φορολογική ζημία, καθώς αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην εταιρία και ότι μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές, λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ΑΦΥ) προκύπτει είτε από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας είτε την αρχική αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν προτείνεται:

- σε ενοποίηση εταιριών και
- κατά τον χρόνο της συναλλαγής δεν επιδρά ούτε στο λογιστικό αποτέλεσμα ούτε στο φορολογητέο εισόδημα.

Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον είναι πιθανό ότι θα υπάρχουν κέρδη μελλοντικά για να συμψηφιστεί, εκτός εάν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (ΑΦΑ) προκύπτει από αρχική αναγνώριση που δεν αφορά συνένωση ή συναλλαγή που δεν έχει επίδραση στα αποτελέσματα.

Σε γενικότερο βαθμό, ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης. Εξαιρούνται όμως οι περιπτώσεις όπου:

- I. ο φόρος προκύπτει μέσω συναλλαγής που αναγνωρίζεται κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο, εκτός αποτελεσμάτων, είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια
- II. ο φόρος προκύπτει από μία συνένωση επιχειρήσεων

Υπεραξία

Η υπεραξία που προκύπτει μέσα από συνένωση εταιριών επιμετράται ως το επιπλέον κόστος της συνένωσης εκτός από τη συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που έχουν αναγνωριστεί, των υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων που ενδέχεται να έχει ο αποκτώμενος.

Σε πολλές φορολογικές αρχές, δεν επιτρέπονται οι μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ενός εξόδου το οποίο έχει εκπέσει, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Έτσι προκύπτει πως σε περιπτώσεις πώλησης μιας θυγατρικής της υποκείμενης εταιρίας, το κόστος της υπεραξίας δεν εκπίπτει ενώ και η φορολογική βάση υπεραξίας είναι μηδενική. Η διαφορά η οποία προκύπτει από τη λογιστική αξία υπεραξίας και τη μηδενική φορολογική βάση αποτελεί φορολογητέα προσωρινή διαφορά.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 δεν επιτρέπεται η αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία λογίζεται ως υπολειμματική αξία και η αναγνώριση της θα προκαλούσε με την σειρά της την αύξηση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας.

3.4.5 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Ή ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Σε περίπτωση συνένωσης εταιριών, προτού πραγματοποιηθεί η καταχώριση στα βιβλία της αποκτούσας εταιρίας, κάθε αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται στην αποκτώμενη.

Παράλληλα, σε περίπτωση επιρροής του αποτελέσματος μέσω της συναλλαγής, είτε αυτό είναι λογιστικό είτε φορολογικό, κάθε αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει από αντιμεταβολή της Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων, ενώ σε αντίθετη περίπτωση που δεν επηρεάζεται το αποτέλεσμα, δεν προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος. (εξαιρείται η περίπτωση μεταγενέστερης επιρροής των αποτελεσμάτων, λόγω π.χ. αποσβέσεων).

Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές αναγνωρίζονται αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία σε βαθμό που πιθανότατα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Εξαιρείται η περίπτωση κατά την οποία το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση εταιριών και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα, κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Στην αναγνώριση μιας υποχρέωσης η λογιστική της αξία τακτοποιείται στο μέλλον με την εκροή από την εταιρία πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Μέρος ή ακόμα και το σύνολο των ποσών τους μπορεί να εκπέσει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους σε μελλοντική χρήση, σε διαφορετική από εκείνη της αναγνώρισης της υποχρέωσης.

Κατά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου ενεργητικού μπορεί να δημιουργηθεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο σε περίπτωση που μία μη φορολογητέα κρατική επιχορήγηση η οποία συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο, εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο λογισμός του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου σχετίζεται με το είδος της συναλλαγής. Άρα έχουμε δύο είδη αναγνώρισης:

- ✓ Αναγνώριση στα Αποτελέσματα
- ✓ Αναγνώριση στην Καθαρή Θέση

Καταχώριση στα Αποτελέσματα

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος, λογίζεται στα Αποτελέσματα, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ο φόρος προκύπτει είτε από συναλλαγή που έχει επιρροή απευθείας στην Καθαρή Θέση είτε από συνένωση εταιριών. Επιπλέον αν γίνει μία φορολογική αναπροσαρμογή, χωρίς αντίστοιχα να υπάρχει λογιστική τότε υπάρχει σημαντική επίδραση στα Αποτελέσματα, ακόμα και σε περίπτωση αναπροσαρμογής του στοιχείου που επιδρά στην Καθαρή Θέση.

Παράλληλα, οι αναβαλλόμενοι φόροι μπορεί να διαφοροποιηθούν, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί συναλλαγή, μέσω αλλαγής:

- ◆ συντελεστών,
- ◆ εκτιμήσεων της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων,
- ◆ τρόπου ανάκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Καταχώριση στην Καθαρή Θέση

Τα στοιχεία τα οποία αναγνωρίζονται στην Καθαρή Θέση της εταιρίας είναι αυτά που επιδρούν κατευθείαν σε αυτή όπως το αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων, οι προσαρμογές της Καθαρής Θέσης από το ΔΛΠ 8 (αλλαγή πολιτικών και λάθη), καθώς και οι συναλλαγματικές διαφορές από ενοποίηση θυγατρικών εξωτερικού.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που είναι ιδιαίτερα δύσκολο να προσδιοριστεί εάν αυτές επιδρούν κατευθείαν στην Καθαρή Θέση. Τέτοιες είναι:

- η ύπαρξη κλιμακωτών συντελεστών φόρου.
- οι μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή κανόνες.
- η αναγνώριση ή η παύση αναγνώρισης ενός αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου στο σύνολο του, το οποίο αφορά στο σύνολο ή μέρος του σε στοιχείο που είχε καταχωρηθεί στην Καθαρή Θέση.

3.4.6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές καταστάσεις χρήσης τα εξής:

- Τρέχοντα έξοδα (έσοδα) φόρου
- Κάθε προσαρμογή που αναγνωρίζεται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων
- Αναβαλλόμενους φόρους οι οποίοι αφορούν μεταβολή συντελεστών ή νέους φόρους
- Αναβαλλόμενους φόρους που αφορούν προσωρινές διαφορές της χρήσης

- Την ωφέλεια από φορολογική ζημία που δεν είχε νωρίτερα αναγνωριστεί, από πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για μείωση του τρέχοντος ή αναβαλλόμενου εξόδου φόρου
- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου
- Το ποσό του εξόδου/εσόδου φόρου που σχετίζεται με το ΔΛΠ 8, σχετικά με τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.
- Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.
- Εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου/εσόδου φόρου και λογιστικού κέρδους, με η οποία πραγματοποιείται είτε μέσω αριθμητικής συμφωνίας μεταξύ εξόδου/εσόδου φόρου και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους επί τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, είτε μέσω αριθμητικής συμφωνίας μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του συντελεστή φόρου που εφαρμόζεται, με γνωστοποίηση σε κάθε περίπτωση και της βάσης υπολογισμού του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή.
- Κάθε μεταβολή στον ισχύοντα συντελεστή, σε σχέση με προηγούμενες χρήσεις.
- Το ποσό και η τυχόν υπάρχουσα ημερομηνία λήξης των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους κανένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.
- Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης για κάθε παρουσιάζομενη περίοδο
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου/εξόδου που αναγνωρίστηκε στα Αποτελέσματα, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση Οικονομικής Θέσης
- Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

- Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της εταιρίας, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις
- Το ποσό ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή του, όταν:
 - i. η χρησιμοποίηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, εκτός από τα κέρδη από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και
 - ii. η εταιρία υπέστη ζημία στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο
- Όταν απαιτείται, τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους.
- Τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που μπορούν να προσδιοριστούν, όπως επίσης και πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δε μπορούν να προσδιοριστούν.
- Κάθε ενδεχόμενη φορολογική υποχρέωση /απαίτηση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για την καλύτερη κατανόηση της λογιστικής αντιμετώπισης των επενδύσεων σε ακίνητα, σύμφωνα πάντα με το ΔΛΠ 40, και των λογιστικών μεθόδων της εύλογης αξίας και του κόστους, παρατίθεται παρακάτω ένα παράδειγμα με την παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού των δύο αυτών περιπτώσεων.

Στη συνέχεια, θα παρουσιαστεί αναλυτικά ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων, μέσα από ένα ακόμη παράδειγμα για την πλήρη κατανόηση του λογιστικού χειρισμού της μίσθωσης τόσο από την πλευρά του μισθωτή και όσο του εκμισθωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου προτύπου ΔΠΧΑ 16.

4.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΩΝΤΑΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» αγόρασε την 1/1/2019 ακίνητο με αξία 40.000 € καταβάλλοντας το ποσό τοις μετρητοίς, ενώ η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ίδια ημερομηνία ήταν 48.000 €. Την 31/12/2020, εξαιτίας της εγκατάστασης ρυπογόνου βιομηχανίας κοντά στο ακίνητο της επιχείρησης, η εύλογη του αξία μειώθηκε και εκτιμήθηκε στο ποσό των 34.000 €. Η ωφέλιμη ζωή του ακινήτου εκτιμήθηκε στα 16 έτη. Με βάση τα παραπάνω να προσδιοριστούν οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργηθούν για το ακίνητο και με τους δύο χειρισμούς. (Για την μέθοδο κόστους χρησιμοποιείται ως μέθοδος απόσβεσης η σταθερή).

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στη 1/1/2019 έχουμε τις εξής λογιστικές εγγραφές:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	40.000	
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ		40.000

Στην μέθοδο κόστους υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις σε αντίθεση με την περίπτωση της μεθόδου της εύλογης αξίας.

Ετήσια απόσβεση = Αξία ακινήτου / Ωφέλιμα έτη, άρα εδώ θα έχουμε $40.000 / 16 = 2.500\text{€}$

Λογιστικά η εγγραφή θα αποτυπωθεί για τις 31/12/2019 ως εξής:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	2.500	
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΑΚΙΝΗΤΟ		2.500

Η ίδια ακριβώς εγγραφή θα γίνει και για την επόμενη χρήση. Πιο συγκεκριμένα στις 31/12/2020 θα έχουμε:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	2.500	
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΑΚΙΝΗΤΟ		2.500

Με βάση τη μέθοδο του κόστους η ζημιά λόγω απομείωσης της αξίας προκύπτει ως εξής:
 $40.000\text{€} - 2.500\text{€} - 2.500\text{€} = 35.000\text{€}$ (αξία κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις).

Όμως, η τρέχουσα αξία του ακινήτου μετά την εγκατάσταση του ρυπογόνου εργοστασίου ανήλθε στις 34.000€. Άρα η ζημιά η οποία προκύπτει ως αποτέλεσμα της μείωσης της αξίας κατά την 31/12/2020 θα είναι $35.000 - 34.000 = 1.000\text{€}$

ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Στη 1/1/2019 έχουμε τις εξής λογιστικές εγγραφές:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	40.000	
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΥΦΕΩΣ		40.000

Με την μέθοδο της εύλογης αξίας δεν υπολογίζονται οι αποσβέσεις σε αντίθεση με την περίπτωση της μεθόδου του κόστους, όπως αναλύσαμε παραπάνω.

Αρχικά, διαπιστώνουμε πως υπάρχει μια αύξηση στην εύλογη αξία του ακινήτου κατά 8.000€ (από 40.000€ σε 48.000€). Λογιστικά αυτή η κίνηση αφορά το τέλος της χρήσης του έτους 2019 (31/12/2019) και θα αποτυπωθεί ως εξής:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	8.000	
ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΩ ΑΥΞΗΣΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ		8.000

Ωστόσο, στην συνέχεια παρατηρούμε πως υπάρχει μείωση στην εύλογη αξία του ακινήτου κατά 14.000€ (από 48.000€ σε 34.000€). Λογιστικά αυτή η κίνηση αφορά το τέλος της χρήσης του έτους 2020 (31/12/2020) και θα αποτυπωθεί ως εξής:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΖΗΜΙΑ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ	14.000	
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ		14.000

Συνοπτικά, στο παράδειγμα που μόλις αναλύσαμε, ακολουθώντας τη μέθοδο του κόστους, υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις στο τέλος κάθε χρήσης. Με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, αφενός, δεν υπολογίζονται οι αποσβέσεις, αφετέρου όλες οι αναπροσαρμογές της αξίας του ακινήτου αναγνωρίζονται στα κέρδη ή τις ζημιές της χρήσης από την οποία προκύπτουν. Με αυτή τη συγκριτική παράθεση των δύο αυτών μεθόδων, μπορούν να γίνουν αντιληπτές οι συνέπειες της κάθε μεθόδου, στις Οικονομικές Καταστάσεις της οικονομικής οντότητας, οδηγώντας την σε μια πιο ασφαλή κρίση σχετικά με την επιλογή τους.

4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η απόσβεση ενός παγίου κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου και αποτελεί έξοδο για την επιχείρηση γι' αυτό και τοποθετείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Οι αποσβέσεις της περιόδου μεταφέρονται στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου. Το αποσβέσιμο ποσό υπολογίζεται ως κόστος μείον την υπολειμματική αξία. Οι αποσβέσεις ενός παγίου έχουν συστηματική και αδιάκοπη πορεία, οι λόγοι που μπορεί να σταματήσει να αποσβένεται ένα πάγιο είναι μόνο εάν πουληθεί ή αν έχει αποσβεσθεί πλήρως. Κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου απαιτείται συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού. Όσον αφορά το αποσβεστέο ποσό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας. Και στο τέλος κάθε χρήσης πρέπει να ελέγχονται από κάθε οικονομική οντότητα, η υπολειμματική αξία, η ωφέλιμη ζωή και η μέθοδος απόσβεσης, καθώς σε περίπτωση αλλαγών θα πρέπει να αντιμετωπιστούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 ως αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση.

ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ:

Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται για όλες τις χρήσεις με σταθερό συντελεστή % πάνω στην τιμή του παγίου στοιχείου, αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία, αν υπάρχει. Το γινόμενο αυτό δηλαδή αποσβεστέα αξία επί του συντελεστή αποσβέσεως δίνει το ποσό της ετήσιας, αποσβέσεως, που είναι ίδιο για όλες τις χρήσεις.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Η τιμή κτήσεως μηχανημάτων είναι 100.000€ και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως είναι 20% (η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του 5έτη)

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	100.000	20%	20.000	20.000	80.000
2	100.000	20%	20.000	40.000	60.000
3	100.000	20%	20.000	60.000	40.000
4	100.000	20%	20.000	80.000	20.000
5	100.000	20%	20.000	99.999	0,01

ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ:

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής αποσβέσεων είναι σταθερός αλλά η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα κάθε φορά αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Με τη μέθοδο αυτή αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου και μερίζονται τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας από το μεγαλύτερο κλάσμα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Μηχανήματα με τιμή κτήσεως 100.000€ και τα οποία δεν έχουν υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι 5 έτη οπότε έχουμε:

ΕΤΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	100.000	5/15	100.000	33.333	66.667
2	100.000	4/15	66.667	60.000	40.000
3	100.000	3/15	40.000	80.000	20.000
4	100.000	2/15	20.000	93.333	6.667
5	100.000	1/15	6.666	99.999	0,01

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:

Με την μέθοδο αυτή, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται ανάλογα με τη παραγωγικότητα ή την αναμενόμενη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία, παράγοντες που στην ουσία καθορίζουν και την ωφέλιμη ζωή τους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Μία οντότητα αγόρασε στις 2.1.2015 ένα μηχάνημα συσκευασίας τροφίμων αξίας 100.000€. Η ωφέλιμη οικονομική ζωή του εκτιμάται στα 5 έτη, ενώ η υπολειμματική του αξία στο τέλος της πενταετίας αναμένεται να είναι 2.000 €. Υποθέτουμε ότι σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές του μηχανήματος, η συνολική παραγωγική του δυναμικότητα εκτιμάται σε 400.000 μονάδες, ενώ συνολικά θα χρησιμοποιηθεί για 20.000 ώρες. Η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του εκτιμάται σε 2.000 ευρώ.

ΕΤΗ	ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	100.000	112.000 (28%)	27.440 (98.000 * 28%)	27.440	72.560
2	100.000	88.000 (22%)	21.560 (98.000 * 22%)	49.000	51.000
3	100.000	76.000 (19%)	18.620 (98.000 * 19%)	67.620	32.380
4	100.000	68.000 (17%)	16.660 (98.000 * 17%)	84.280	15.720
5	100.000	56.000 (14%)	13.720 (98.000 * 14%)	98.000	2.000

4.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Την 31/12/2020, η εταιρία «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» έχει στα πάγιά της ένα μηχάνημα με αξία κτήσεως 5.000.000 €. Το μηχάνημα αποκτήθηκε την 1/1/2018. Υποθέτουμε ότι η εταιρία έχει κάθε χρήση λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων και φόρων 5.400.000 € τα οποία παραμένουν σταθερά μέχρι και την χρήση 2020. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος υπολογίζεται σε 5 έτη, ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης του μηχανήματος ανέρχεται σε 15% ενώ επίσης ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 25%.

α) να γίνει ο προσδιορισμός της ετήσιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης της εταιρίας και να διενεργηθούν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές για τη χρήση 2018.

β) να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του μηχανήματος όπως επίσης και η φορολογική του βάση για τις χρήσεις 2018 έως και 2020 όπως και η εκπεστέα ή φορολογητέα προσωρινή διαφορά την 31/12/2020

α) Οι φορολογικές αποσβέσεις και οι αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020 είναι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Π.Χ.Α.

2018	$5.000.000 * 15\% = 750.000$	$5.000.000 * 20\% = 1.000.000$
2019	$5.000.000 * 15\% = 750.000$	$5.000.000 * 20\% = 1.000.000$
2020	$5.000.000 * 15\% = 750.000$	$5.000.000 * 20\% = 1.000.000$

Σημείωση: Στις αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ο συντελεστής απόσβεσης προκύπτει από: $100\% / 5\text{έτη} = 20\%$

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος για κάθε μία από τις χρήσεις 2018 – 2020

Επί φορολογητέων κερδών

Κέρδη προ αποσβέσεων	5.400.000
Φορολογικές αποσβέσεις	750.000
Φορολογικό αποτέλεσμα (εισόδημα)	$4.650.000 * 25\%$
Τρέχον φόρος	1.162.500

Επί λογιστικών κερδών

Κέρδη προ αποσβέσεων	5.400.000
Αποσβέσεις Δ.Π.Χ.Α	1.000.000
Λογιστικό αποτέλεσμα	$4.400.000 * 25\%$
Δαπάνη φόρου	1.100.000

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ = $1.162.500 - 1.100.000 = 62.500 \text{ €}$

Η λογιστική απεικόνιση της αναβαλλόμενης φορολογίας θα είναι η εξής:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	1.162.500	
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ (ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)		1.162.500

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ	62.500
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	62.500

Άρα ο φόρος που αντιστοιχεί στα λογιστικά κέρδη είναι: $1.162.500 - 62.500 = 1.100.000 \text{ €}$

Οπότε η εταιρία «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» πλήρωνε κάθε χρόνο για τις χρήσεις 2018 έως και 2020 φόρο $1.162.500 - 1.100.000 = 62.500$ περισσότερο, δηλαδή συνολικά για όλη την περίοδο $62.500 * 3 = 187.500$ περισσότερο από αυτόν που αναλογούσε στα λογιστικά κέρδη της, σύμφωνα πάντα με τα Δ.Π.Χ.Α. Το ποσό αυτό των 62.500 € αφορά ουσιαστικά την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε ετήσιο βαθμό για κάθε μία από τις χρήσεις 2018 – 2020.

β)

Η λογιστική αξία του μηχανήματος, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α, ανέρχεται:

κατά την 31.12.2018: $5.000.000 - 1.000.000 = 4.000.000$

κατά την 31.12.2019: $5.000.000 - 2.000.000 = 3.000.000$

κατά την 31.12.2020: $5.000.000 - 3.000.000 = 2.000.000$

Από φορολογικής απόψεως η αξία του μηχανήματος που θα είναι φορολογικά εκπεστέα από μελλοντικά φορολογικά εισοδήματα (με τη μορφή αποσβέσεων) ανέρχεται:

κατά την 31.12.2018: $5.000.000 - 750.000 = 4.250.000$

κατά την 31.12.2019: $5.000.000 - 1.500.000 = 3.500.000$

κατά την 31.12.2020: $5.000.000 - 2.250.000 = 2.750.000$

Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως Φορολογική Βάση μηχανήματος.

Δηλαδή: Αξία μηχανήματος για φορολογικούς σκοπούς = Αξία κτήσης – Αποσβέσεις που έχουν εκπέσει φορολογικά.

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του μηχανήματος και της φορολογικής του βάσης που κατά την 31.12.2020 ανέρχεται σε $2.000.000 - 2.750.000 = -750.000$ ορίζεται ως **προσωρινή διαφορά και στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι Εκπεστέα Προσωρινή Διαφορά.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η μεγάλη ανάγκη για ενασχόληση και παρουσίαση των πάγιων στοιχείων από την εκάστοτε οικονομική οντότητα, εφόσον αυτά επηρέαζαν τα κέρδη της, κατέστησαν ιδιαίτερα σημαντική και την παρουσίαση και ανάλυση του ΔΛΠ 16, με το οποίο ξεκινά η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία.

Σύμφωνα με την παγκόσμια οικονομική κοινότητα, τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχοντας ως απώτερο σκοπό την σύνταξη κάποιων κοινών κανόνων και θεσμών, σύμφωνα με τους οποίους οι οικονομικές οντότητες θα πραγματοποιούν τις εμπορικές τους συναλλαγές προκειμένου να αποφύγουν τυχόν παρεξηγήσεις και λάθη που ενδέχεται να προκύψουν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας.

Στην συγκεκριμένη διπλωματική εργασία, αναλύθηκαν αρχικά το ΔΛΠ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ σε επίπεδο ορισμών των πάγιων στοιχείων και των λέξεων – κλειδιών που χρησιμοποιεί το πρότυπο. Καθώς επίσης παρουσιάζονται οι μέθοδοι απόσβεσης και η αποτίμηση του συγκεκριμένου ΔΛΠ 16.

Σε δεύτερο στάδιο έγινε η παρουσίαση του ΔΛΠ 40-ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ. Στην αρχή, επισημαίνονται οι ορισμοί καθώς και το επίπεδο εφαρμογής και στην συνέχεια οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται σε όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου το ΔΛΠ 40 ορίζει κάτι διαφορετικό. Η μέθοδος της εύλογης αξίας και αυτή του κόστους είναι οι λογιστικές πολιτικές μέσα από τις οποίες μπορεί να επιλέξει η κάθε οικονομική οντότητα.

Η συγκεκριμένη διπλωματική έχει έναν βιβλιογραφικό χαρακτήρα για περισσότερη κατανόηση των τριών ΔΛΠ που χρησιμοποιήθηκαν (16, 40, 12) και αυτό αποτελεί το θετικό στοιχείο της βιβλιογραφικής προσέγγισης, ωστόσο δεν περιλαμβάνει ούτε στατιστικές αναλύσεις, ούτε πρακτική άσκηση για να περιλαμβάνει δεδομένα αριθμητικά, και αυτό από μόνο του αποτελεί ένα είδος περιορισμού. Ο περιορισμός έγκειται στην προσπάθεια να γίνει πιο κατανοητή η διαχείριση και ο συνδυασμός των ΔΛΠ 16,40 & 12 που χρησιμοποιήθηκαν μέσα από πρακτικά ζητήματα και δεδομένα, που εκλείπουν.

Η παρούσα βιβλιογραφική εργασία θα μπορούσε να αποτελέσει τη βάση για μελλοντική έρευνα, των συγκεκριμένων ΔΛΠ τα οποία αναλύθηκαν, σε σύγκριση με τα ελληνικά πρότυπα αγοράς των οικονομικών οντοτήτων για το πόσο περισσότερο ο συνδυασμός των ΔΛΠ θα μπορούσε να φανεί χρήσιμος και αποτελεσματικός στα κέρδη των οικονομικών οντοτήτων.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Karl A. Muller III, Edward J. Riedl, Thorsten Sellhorn (2011), Mandatory Fair Value Accounting and Information Asymmetry: Evidence from the European Real Estate Industry
2. Ballas A., Panagiotou V. and Tzovas C. (2014), "Accounting Choices for Tangible Assets: A Study of Greek Firms", SPOUDAI Journal of Economics and Business, Vol.64, Issue 4.
3. Israeli D. (2015), "Recognition versus disclosure: evidence from fair value of investment property", Review of Accounting Studies, Vol.20, Issue 4, p.p.1457–1503.
4. S Sundgren, J Mäki, A Somoza-López (2018), Analyst coverage, market liquidity and disclosure quality: a study of fair-value disclosures by European real estate companies under IAS 40 and IFRS 13
5. Noor Houqe (2018), International Journal of Accounting & Information Management, "A review of the current debate on the determinants and consequences of mandatory IFRS adoption"
6. F Magli, A Nobolo, M Ogliari (2018), International Business Research, "The effects on financial leverage and performance: The IFRS 16"
7. Tudor Liviu-Alexandru (2018), "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, "The Advantages that IFRS 16 Brings to the Economic Environment"
8. Eleonora Stancheva-Todorova, Nadya Velinova-Sokolova (2019), "IFRS 16 Leases and Its Impact on Company's Financial Reporting, Financial Ratios and Performance Metrics", Economic Alternatives, 2019, Issue 1, pp. 44-62
9. Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2021) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS : «Εξειδικευμένα Θέματα», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
10. Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS : «Θεωρία και Εφαρμογές», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
11. Νεγκάκης Ι. Χρήστος – Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης (2021), Χρηματοοικονομική Λογιστική: «Θεωρία και Εφαρμογές», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
12. Νεγκάκης Ι. Χρήστος, (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS : «Ειδικά Θέματα», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.

13. Harisson W., Horngren Ch., Thomas C. (2015), Financial Accounting Tenth Edition, Γενική επιμέλεια – πρόλογος ελληνικής έκδοσης Βενιέρης Γεώργιος, Εκδόσεις Broken Hill Publishers LTD, Λευκωσία Κύπρος.
14. Ντζανάτος Δ. (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
15. Grant Thornton, (2009) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Grant Thornton, Αθήνα.
16. Mackenzie B., Coetsee D., Njikizana T., Chamboko R., Colyvas B and Hanekom B. (2013) Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley