



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

Διπλωματική Εργασία

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 16: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

της

ΕΙΡΗΝΗΣ ΒΑΡΔΑΚΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

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

Σεπτέμβριος 2023

ABSTRACT

This thesis was prepared within the framework of the master's Program in Applied Accounting and Auditing. The thesis is about the International Accounting Standard 16 entitled Property, Plant and Equipment. First, in Chapter 1: Introduction the purpose of the work is stated, the research questions are set, and the structure of the work is defined. In Chapter 2 the Literature Review of the work is mentioned. In Chapter 3, reference is made to the history of International Accounting Standards, the definition of IAS 16 is mentioned, to which assets it applies, and which categories of assets do not follow the specific standard. Then, the term of depreciation is analyzed as well as the methods of depreciation of fixed assets according to IAS 16: the straight line depreciation method, the diminishing balance depreciation method, and the units of production depreciation method with corresponding examples. Then there is a reference to tax depreciation, the Greek Tax Legislation, and the term of deferred taxation. Also, the term impairment is analyzed and more specifically the definition and indications of impairment. There is an analysis of how asset depreciation affects the financial result. In Chapter 4 the work refers to the external, internal and tax audit of fixed assets and what actions the competent auditor should take to anticipate and discover any errors and problems in the assets of the entity. Finally, to have a full understanding of what is analyzed in this thesis, two case studies are studied concerning two companies that both committed frauds related to their assets to show profitability and please their shareholders.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής. Η διπλωματική εργασία πραγματεύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 με τίτλο Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις. Αρχικά, στο Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή αναφέρεται ο σκοπός της εργασίας, θέτονται τα ερευνητικά ερωτήματα και ορίζεται η δομή της εργασίας. Στο Κεφάλαιο 2 αναφέρεται η Βιβλιογραφική Επισκόπηση της εργασίας. Στο Κεφάλαιο 3 γίνεται αναφορά στην ιστορία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αναφέρεται ο ορισμός του ΔΛΠ 16, σε ποια πάγια έχει εφαρμογή και ποιες κατηγορίες παγίων δεν ακολουθούν το συγκεκριμένο πρότυπο. Έπειτα, αναλύεται ο όρος της απόσβεσης καθώς και οι μέθοδοι απόσβεσης παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16: η μέθοδος σταθερού ποσού, η μέθοδος φθίνοντος υπολοίπου και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής με αντίστοιχα παραδείγματα. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στις φορολογικές αποσβέσεις, στην Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία και στον όρο της αναβαλλόμενης φορολογίας. Επίσης, αναλύεται ο όρος της απομείωσης και πιο συγκεκριμένα ο ορισμός και οι ενδείξεις απομείωσης. Υπάρχει μια ανάλυση για το πως επηρεάζουν οι αποσβέσεις παγίων το οικονομικό αποτέλεσμα. Στο Κεφάλαιο 4 η εργασία αναφέρεται στον εξωτερικό, στον εσωτερικό και στον φορολογικό έλεγχο παγίων και σε ποιες ενέργειες πρέπει να προβεί ο αρμόδιος ελεγκτής προκειμένου να προβλέψει και να ανακαλύψει τυχόν σφάλματα και προβλήματα στα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Τέλος, για να υπάρξει πλήρης κατανόηση των όσων αναλύονται στην παρούσα διπλωματική εργασία γίνεται μελέτη δύο case studies που αφορούν δύο εταιρείες που και οι δύο διέπραξαν απάτες σχετικές με τα περιουσιακά στοιχεία τους με σκοπό να δείξουν κερδοφορία και να ευχαριστήσουν τους μετόχους τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΛΠ 16.....	7
3.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	7
3.2 Ορισμός ΔΛΠ 16.....	7
3.3 Πεδίο Εφαρμογής.....	8
3.4 Αναγνώριση.....	8
3.5 Αποτίμηση κατά την Αναγνώριση.....	9
3.6 Αποτίμηση μετά την Αναγνώριση.....	9
3.7 Αποσβέσεις Παγίων.....	11
3.7.1 Χρήσιμοι Ορισμοί.....	11
3.7.2 Λογιστικές Αποσβέσεις.....	12
3.7.3 Φορολογικές Αποσβέσεις- Φορολογική Νομοθεσία Ελλάδας.....	16
3.7.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	18
3.7.5 Αποσβέσεις Παγίων και πως επηρεάζουν το οικονομικό αποτέλεσμα.....	18
3.8 Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής.....	19
3.9 Απομείωση.....	20
3.9.1 Ορισμός.....	20
3.9.2. Ενδείξεις Απομείωσης.....	20
3.10 Παύση Αναγνώρισης.....	24
3.11 Γνωστοποιήσεις.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΑΓΙΩΝ.....	25
4.1 Εξωτερικός Έλεγχος Παγίων.....	25
4.2 Εσωτερικός Έλεγχος Παγίων.....	29
4.3 Φορολογικός Έλεγχος Παγίων.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	33
5.1 Μελέτη Περίπτωσης Waste Management.....	33
5.2 Μελέτη Περίπτωσης WorldCom.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	39

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	41
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	44
Παράρτημα.....	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο λογιστικών κανόνων που χρησιμοποιούνται σε ολόκληρο τον κόσμο, κάνοντας με αυτό τον τρόπο εφικτή τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων παγκοσμίως. Ένα από τα πιο σημαντικά Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτό που ασχολείται με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία αναμένεται ότι θα έχουν μακροπρόθεσμη χρήση, δεν προορίζονται για πώληση, έχουν φυσική υπόσταση. Σκοπός της διπλωματικής είναι η μελέτη του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16, η κατανόηση των όρων που διέπουν το πρότυπο και η μελέτη των απαραίτητων διαδικασιών για τον έλεγχο των παγίων. Αρχικά, αναλύεται το θεωρητικό πλαίσιο του ΔΛΠ 16 για να μπορέσει να γίνει κατανοητή η έννοια στον αναγνώστη.

Ερευνητικά ερωτήματα

Τα ερευνητικά ερωτήματα που καλείται να μελετήσει η παρούσα διπλωματική εργασία είναι τα ακόλουθα: Ποιες είναι μέθοδοι απόσβεσης παγίων που μπορούν να επιλεγούν από μια οντότητα και ποια η διαφορά της κάθε μεθόδου ως προς το αποτέλεσμα;, Πως επηρεάζουν οι απόσβεσεις Παγίων το οικονομικό αποτέλεσμα;, Πότε γίνεται λόγος για ζημία απομείωσης;, Ποιος είναι ο απαραίτητος εξωτερικός, εσωτερικός, φορολογικός έλεγχος για να αποφευχθούν παρατυπίες αναφορικά με τα πάγια μιας οντότητας;.

Σκοπός της εργασίας

Η διπλωματική εργασία στοχεύει στο να αναλυθούν και να επεξηγηθούν οι όροι της απόσβεσης, της απομείωσης μέσω παραδειγμάτων. Ειδικότερα όσον αφορά τις μεθόδους απόσβεσης, η κάθε μέθοδος επεξηγείται και με ένα αντίστοιχο παράδειγμα, για να γίνει κατανοητό ότι η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης επηρεάζει και τα ποσά της κάθε περιόδου. Επίσης, αναφέρονται οι φορολογικές απόσβεσεις με παραδείγματα. Η απόσβεση όπως ορίζεται από το ΔΛΠ 16 μπορεί να γίνει με τρεις διαφορετικές μεθόδους όμως σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία οι απόσβεσεις πραγματοποιούνται βάσει συγκεκριμένων ποσοστών με σταθερό ρυθμό. Ο όρος της απομείωσης επεξηγείται μέσω παραδειγμάτων που δείχνουν πότε υπολογίζεται ζημία

απομείωσης. Για να μπορέσει να γίνει σύνδεση του Λογιστικού Προτύπου με την Ελεγκτική αναλύονται δύο Case Studies εταιρειών που έμειναν στην ιστορία για την απάτη στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους. Μετά την παρουσίαση των δεδομένων των μελετών περίπτωσης ακολουθούν συμπεράσματα αναφορικά με τις λάθος κινήσεις που έλαβαν χώρα κατά τον έλεγχο και τονίζεται η ισχύουσα νομοθεσία σχετικά με πρότυπα ελέγχου. Κύριος στόχος της διπλωματικής είναι η κατανόηση της συσχέτισης του ΔΛΠ 16 με τα ΔΠΕ και ποιος είναι ο ρόλος του ελεγκτή στην αποφυγή σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας.

Δομή της εργασίας

Αναφορικά με τη δομή της εργασίας, αποτελείται από έξι Κεφάλαια. Στο πρώτο Κεφάλαιο αναφέρονται ο σκοπός, τα ερευνητικά ερωτήματα και η δομή της εργασίας. Στο δεύτερο Κεφάλαιο με τίτλο Βιβλιογραφική Επισκόπηση, αναλύονται μελέτες και επιστημονικά άρθρα που αναφέρονται στο ΔΛΠ 16, ώστε να γίνει σύνδεση της παρούσας μελέτης με τις ήδη υπάρχουσες και να καλυφθούν τυχόν κενά στο κομμάτι της έρευνας. Οι υπάρχουσες έρευνες δρουν ως υποστηρικτικό υλικό της παρούσας εργασίας και δημιουργούν ένα συγκριτικό πλαίσιο. Το τρίτο Κεφάλαιο της εργασίας αναφέρεται στο θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 16, δηλαδή αναλύεται το πρότυπο και μέσα από παραδείγματα φαίνεται η εφαρμογή του. Εκτός αυτών τονίζεται ο όρος των φορολογικών αποσβέσεων με αναφορά στην αναβαλλόμενη φορολογία. Το τέταρτο Κεφάλαιο αναφέρεται στον έλεγχο των παγίων και πιο συγκεκριμένα στον εξωτερικό, εσωτερικό και φορολογικό έλεγχο. Αναλύει τα βήματα και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθεί ο ελεγκτής για αν αποτρέπει ουσιώδη λάθη στα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Το πέμπτο Κεφάλαιο αναλύει δύο Case Studies από εταιρείες που έγιναν γνωστές για την απάτη στα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία. Το έκτο κεφάλαιο αναφέρει τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Ο Cenap Ilter (2020) στην έρευνα του με τίτλο « A Discussion Paper on Fair Value of Property, Plant and Equipment (IAS 16)», στο συνέδριο ICFAA 2020 αναφέρθηκε στο ότι η αναπροσαρμογή είναι η απάντηση στην επίδραση του πληθωρισμού στο κόστος των παγίων περιουσιακών στοιχείων και στο ότι έπρεπε να γίνεται σε όλα τα πάγια στοιχεία για τα οποία δεν υπάρχει έτοιμη αγορά και δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα. Η αναπροσαρμογή χρησιμοποιείται μόνο εάν είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου. Για ορισμένα είδη παγίων είναι σχεδόν αδύνατο να προσδιοριστεί η εύλογη αξία τους. Η απαξίωση των περιουσιακών στοιχείων είναι ένα θέμα που πρέπει να ληφθεί υπόψη όταν η εταιρεία υστερεί σε σχέση με τη νέα τεχνολογία και χάνει την ανταγωνιστικότητά της. Η αναπροσαρμογή είναι απαραίτητη ακόμη και σε χώρες με χαμηλά επίπεδα πληθωρισμού. Ο πληθωρισμός μπορεί να είναι χαμηλός αλλά έχει σωρευτικό αποτέλεσμα, δηλαδή, με 2% πληθωρισμό ετησίως, μπορεί να μην γίνει επανεκτίμηση στα πάγια περιουσιακά στοιχεία για δέκα χρόνια, αλλά στο τέλος των δέκα ετών (*ceteris paribus*) θα υπάρχει διαφορά 20% πλέον μεταξύ της λογιστικής αξίας του παγίου και την αγοραία του αξία. Με άλλα λόγια, το πάγιο στον ισολογισμό θα είναι υποτιμημένο λόγω της επίδρασης της σωρευτικής επίδρασης του πληθωρισμού. Η αναπροσαρμογή είναι η λύση, η συχνότητα της οποίας εξαρτάται από τις ρυθμιστικές αρχές. Η επανεκτίμηση είναι η απάντηση στο αποτέλεσμα του πληθωρισμού στο κόστος των παγίων.

Η μελέτη της Natalia Alekseevna Prodanova (2022) και το άρθρο με τίτλο «Influence Of Property, Plant and Equipment Measurement After Recognition Accounting Policy on Financial Results of The Entity» εξετάζει την επίδραση της μέτρησης ενσώματων παγίων μετά την αναγνώριση στα οικονομικά αποτελέσματα στο παράδειγμα μίας εταιρίας. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στην εργασία περιλαμβάνει τη σύγκριση δύο μοντέλων: το μοντέλο κόστους και το μοντέλο της αναπροσαρμογής. Τρεις χρηματοοικονομικοί δείκτες υπολογίστηκαν και συγκρίθηκαν από τους συγγραφείς: δείκτης αποδοτικότητας συνολικών κεφαλαίων (ROA), δείκτης απόδοσης Ενεργητικού και τον δείκτη ενεργητικού προς ίδια κεφαλαία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το μοντέλο κόστους μειώνει σημαντικά την αξία των μη κυκλοφορούντων

περιουσιακών στοιχείων και ως αποτέλεσμα αυξάνει την αποτελεσματικότητα της εταιρείας. Το μοντέλο αναπροσαρμογής μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εταιρεία για την αύξηση της φερεγγυότητας καθώς ο λόγος ιδίων κεφαλαίων προς περιουσιακά στοιχεία αυξάνεται σε αυτή την περίπτωση. Το μοντέλο κόστους αυξάνει επίσης τις αποσβέσεις και, έτσι μειώνεται το κέρδος προ φόρων. Η οντότητα μπορεί να το χρησιμοποιήσει ως φορολογική ασπίδα και, κατά συνέπεια να πληρώνει λιγότερους φόρους. Παρόλα αυτά, τα κέρδη της χρήσης μειώνονται όταν χρησιμοποιείται το μοντέλο κόστους.

Το άρθρο με τίτλο «On the Revaluation of Property, Plant and Equipment (PPE): Motivations, Value Relevance, and Effects on Audit Fees» των Karim, Islam & Bhuyan, (2020) εξετάζει σημαντικές πτυχές των αναπροσαρμογών περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Πρώτον, επιδιώκει να προσδιορίσει τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν το μοντέλο αναπροσαρμογής αντί του μοντέλου κόστους για το χειρισμό των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Υποθέτοντας τόσο ευκαιριακά κίνητρα όσο και κίνητρα αποτελεσματικότητας, η έρευνα διαπιστώνει ότι οι εταιρείες με υψηλή μόχλευση είναι πιο πιθανό να επιλέξουν την αναπροσαρμογή ως μοντέλο. Τα ευρήματά της έρευνας υποστηρίζουν ότι το κίνητρο αποτελεσματικότητας είναι εξαιρετικά σημαντικό, πίσω από τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων, αποδεικνύοντας ότι οι επιχειρήσεις με οικονομική χαλάρωση ή όσοι έχουν υψηλότερο ποσοστό επένδυσης σε πάγια είναι πολύ πιθανό να επιλέξουν το μοντέλο αναπροσαρμογής, ενώ όσοι έχουν ευκαιρίες ανάπτυξης δεν είναι. Επίσης, η εργασία ελέγχει εμπειρικά τις επιπτώσεις της χρήσης του μοντέλου αναπροσαρμογής για τις αμοιβές ελέγχου και διαπιστώνει ότι η επιλογή του μοντέλου αναπροσαρμογής οδηγεί σε σημαντική αύξηση των αμοιβών ελέγχου. Αυτό το εύρημα υποστηρίζει την υπόθεση ότι η χρήση του της μεθόδου αναπροσαρμογής περιλαμβάνει πρόσθετη προσπάθεια ελέγχου που αξίζει υψηλότερες αμοιβές ελέγχου.

Ο Otegbulu, A. C. (2019) στην έρευνα του με τίτλο «Methodological lapses in plant and equipment valuation amongst Lagos valuers» αναφέρει ότι τα ευρήματα από τη μελέτη του δείχνουν ότι οι περισσότεροι από εκείνους που αποτιμούν την αξία ενός παγίου δεν τηρούν πρότυπα. Η πλειονότητα των ερωτηθέντων δεν μπόρεσε να εφαρμόσει μεθόδους αποτίμησης κατά τη διαδικασία και πολλές σημαντικές πληροφορίες παραλείπονται κατά τη διάρκεια της καταγραφής εμπορευμάτων. Αυτό

θα μπορούσε να είναι πηγή ανακρίβειας. Υπάρχουν κενά στη διαδικασία αποτίμησης, όπως αποδεικνύεται από τα δεδομένα που ελήφθησαν κατά τη διάρκεια καταγραφής εμπορευμάτων. Η μελέτη κατά συνέπεια συνιστά εξειδίκευση και πιστοποίηση μελών, παραγωγή αναλυτικού εγχειριδίου αποτίμησης και την εκπαίδευση των ειδικών για τη βελτίωση της εφαρμογής των προτύπων.

Η μελέτη του Kirli M. «Comparison of Depreciation Methods in “International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment” and an Application» (2018), αναφέρεται στο ότι καθώς χρησιμοποιούνται τα ενσώματα πάγια στοιχεία, η αξία τους μειώνεται, φθείρονται και απαξιώνονται. Η απόσβεση των παγίων καταναίμει τα έξοδα σε περιόδους, βοηθάει στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής για τη διασφάλιση ότι τα ακίνητα, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός εμφανίζονται σε εύλογη αξία στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, έτσι ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οικονομικής οντότητας στα ακίνητα, τις εγκαταστάσεις της και εξοπλισμό και τις αλλαγές σε τέτοιες επενδύσεις. Οι μέθοδοι απόσβεσης που αναφέρονται στο ΔΛΠ 16 είναι η σταθερή μέθοδος, η μέθοδος φθίνουσας απόδοσης και η μέθοδος μονάδων παραγωγής. Σε αυτή τη μελέτη αναπτύσσεται ένα υποθετικό παράδειγμα και γίνονται υπολογισμοί απόσβεσης με αυτές τις μεθόδους απόσβεσης και συγκρίνονται τα αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι αρχικές λογιστικές αξίες, τα ποσά των αποσβέσεων, τα συσσωρευμένα ποσά απόσβεσης και οι τελικές λογιστικές αξίες είναι διαφορετικές για κάθε μέθοδο. Η μέθοδος απόσβεσης που επιλέγεται από κάθε εταιρεία επηρεάζει τα λειτουργικά κέρδη και την πληρωμή του φόρου.

Ο Tak, I. (2014) στην έρευνα του με τίτλο «The Importance of the Internal Control in Detecting Errors and Frauds on Corporate Governance: Case Study" IAS 16"» αναφέρει ότι το κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου σχετικά με το ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια στοιχεία» είναι πολύ σημαντικό για κάθε οικονομικό ελεγκτή. Σε αυτή την μελέτη γίνεται προσπάθεια να εντοπισθούν τα λάθη που συμβαίνουν κατά την αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ. Η μελέτη στοχεύει επίσης στο να αναλύσει πώς τα λάθη και οι απάτες επηρεάζουν τους χρήστες οικονομικών

πληροφοριών στις κεφαλαιαγορές. Επεξηγηματικά τα λάθη που δεν θα εντοπιστούν από τον εσωτερικό έλεγχο θα παραποιήσουν την εικόνα της οντότητας.

Στο άρθρο του ο Wang, Z. (2006). «Upward revaluation of fixed assets.» αναφέρει ότι σύμφωνα με τα GAAP των ΗΠΑ, τα πάγια στοιχεία ενεργητικού αναφέρονται στις λογιστικές τους αξίες που προκύπτουν από αφαιρώντας τις συσσωρευμένες αποσβέσεις από το αρχικό κόστος. Οι εταιρείες επιτρέπεται να μειώνουν τα πάγια τους στοιχεία εάν η αξία των παγίων είναι απομειωμένη. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί μια εταιρεία εγγράφει παραπάνω τα πάγια της ακόμη και αν η αγοραία αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων υπερβαίνει τη λογιστική τους αξία. Ωστόσο, αυτή η ανοδική αναπροσαρμογή επιτρέπεται σύμφωνα με τη Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS). Συγκεκριμένα, ως επιτρεπόμενη εναλλακτική λύση, το ΔΛΠ 16, «Ακίνητα, Εγκαταστάσεις & Εξοπλισμός», επιτρέπει στα πάγια στοιχεία να αναπροσαρμόζονται περιοδικά και να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Επί του παρόντος υπάρχουν σημαντικές διαφωνίες σχετικά με την πρόβλεψη αναπροσαρμογής σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Οι επικριτές του ΔΛΠ 16 έχουν εκφράσει ανησυχίες ότι η επανεκτίμηση των παγίων είναι αυθαίρετη και μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τη διοίκηση για τη χειραγώγηση των αναφερόμενων λογιστικών αριθμών. Για την αντιμετώπιση τέτοιου είδους ανησυχιών, αυτή η μελέτη αξιολογεί εμπειρικά τα αναφερόμενα πάγια στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ A16. Βασισμένο στο τα στοιχεία 113 εταιρειών των οποίων οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν με βάση τα Δ.Λ.Π. αυτή η μελέτη τεκμηρίωσε σημαντικά εμπειρικά στοιχεία που υποδηλώνουν ότι τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού αντικατοπτρίζουν την οικονομική αξία των παγίων όπως την αντιλαμβάνονται οι επενδυτές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΛΠ 16

3.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η αλλαγή του τρόπου ζωής, η ελεύθερη οικονομία, η παγκοσμιοποίηση και η αφορμή της χρηματιστηριακής κρίσης του 1929 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής ώθησαν στην αλλαγή των ως τότε δεδομένων για τη Λογιστική Επιστήμη. Το 1973 έγινε η ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων, με σκοπό να καθιερωθούν οι αρχές και οι κανόνες σύμφωνα με τους οποίους θα δημιουργούνται οι λογιστικές καταστάσεις των οντοτήτων. Έτσι θα υπάρχει ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και τα δεδομένα τους θα είναι συγκρίσιμα και περισσότερο αξιόπιστα. Η Διεθνής Επιτροπή εκτελούσε το έργο της με αυτή την ονομασία έως το 2001, εκδίδοντας 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Στη συνέχεια το 2001 μετονομάστηκε σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων και τα πρότυπα που δημιουργεί ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

3.2 Ορισμός ΔΛΠ 16

Το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις έχει σκοπό την ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με τα ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτών σε μια οντότητα. Το πρότυπο αναφέρεται στην αναγνώριση των ενσώματων παγίων ως περιουσιακών στοιχείων, στην επιμέτρηση της λογιστικής αξίας, στις αποσβέσεις παγίων, στις ζημίες απομείωσης. Τα ακίνητα, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός αναμένεται να διατηρηθούν στην παραγωγή και να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια περιόδους.

3.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 16 έχει εφαρμογή για τα ενσώματα πάγια εκτός και αν προβλέπεται ειδικός χειρισμός βάσει άλλου ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ. Πιο συγκεκριμένα δεν εφαρμόζεται για πάγια προς πώληση, τα οποία ακολουθούν τις οδηγίες του ΔΠΧΑ 5, για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εφαρμόζουν το ΔΛΠ 41. Επίσης, δεν εφαρμόζεται το πρότυπο 16 για μεταλλευτικούς πόρους, καθώς υπάρχει το ΔΠΧΑ 6.

3.4 Αναγνώριση

Υπάρχουν δύο περιπτώσεις αναγνώρισης του κόστους ενσώματου παγίου ως περιουσιακού στοιχείου, εάν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να έχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την οντότητα και εάν μπορεί να αποτιμηθεί το κόστος του αξιόπιστα. Αναφορικά με το κόστος ενός παγίου η αποτίμηση γίνεται με την πραγματοποίηση του, για την ακρίβεια στα αρχικά κόστη αγοράς ή κατασκευής του παγίου προθέτονται και μεταγενέστερα κόστη συντήρησης, αντικατάστασης. Ακόμη, στην ιδιοκατασκευή παγίου το κόστος αναφέρεται στα κόστη αναλωθέντων υλικών, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Στοιχεία παγίων που από μόνα τους άμεσα δεν δημιουργούν οικονομικό όφελος, υπό προϋποθέσεις αναγνωρίζονται καθώς χωρίς αυτά μπορεί να μην δημιουργούνταν συγκεκριμένα μελλοντικά οφέλη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιας αναγνώρισης είναι στοιχεία που αποκτούνται για αιτίες ασφαλείας ή προστασίας περιβάλλοντος. Τα καθημερινά έξοδα δηλαδή εργατικά, αναλώσιμα υλικά δεν αυξάνουν την λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου. Όμως εάν ένα τμήμα ενός παγίου χρειάζεται ανά χρονικά διαστήματα αντικατάσταση απαραίτητη για την εύρυθμη λειτουργία/ χρήση του τότε το κόστος αυτό αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου. Βέβαια η λογιστική αξία του τμήματος που αντικαθίσταται παύει να αναγνωρίζεται.

3.5 Αποτίμηση κατά την Αναγνώριση

Εάν τα ενσώματα πάγια πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης αποτιμούνται στο κόστος τους. «Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, έξοδα παραδόσεως και άλλα έξοδα άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων¹.»

Ειδικότερα το κόστος περιλαμβάνει τα ακόλουθα :

- ❖ Τιμή αγοράς μείον εκπτώσεις, σε περίπτωση εισαγωγής αναλύεται ο φάκελος εισαγωγής λαμβάνοντας υπόψη τους δασμούς και του φόρους.
- ❖ Κόστος τοποθέτησης. Για παράδειγμα μεταφορικά, κόστος συναρμολόγησης, αμοιβή εγκατάστασης, κ.α..

Δεν περιλαμβάνονται όμως όλα τα έξοδα στο κόστος ενός στοιχείου ενσώματων παγίων. Κόστη διαφήμισης, προώθησης, μάρκετινγκ δεν λαμβάνονται υπόψη, ομοίως κόστη διοικητικά, κόστη εκπαίδευσης προσωπικού.

3.6 Αποτίμηση μετά την Αναγνώριση

Το ΔΛΠ 16 ακολουθεί δύο μεθόδους αποτίμησης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία την μέθοδο του κόστους κτήσης και την μέθοδο αναπροσαρμογής. Κατά το πρότυπο η κάθε εταιρεία μπορεί να επιλέξει ποια μέθοδο θα ακολουθήσει. Η μέθοδος του κόστους ορίζει την αποτίμηση ως την τιμή κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο, αυτή της αναπροσαρμογής, εάν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία, το ενσώματο πάγιο εμφανίζεται με την αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμοσμένη αξία

¹ Taxheaven: Κόστος Κτήσης Παγίων και Αποθεμάτων

ισούται με την εύλογη αξία την ημέρα της αναπροσαρμογής αφαιρώντας τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Σύμφωνα με την μέθοδο αναπροσαρμογής, οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να διενεργούνται τακτικά, έτσι ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του στο τέλος χρήσης. Εάν ένα στοιχείο ανατιμηθεί, ολόκληρη η κατηγορία περιουσιακών στοιχείων στην οποία ανήκει αυτό το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επαναξιολογηθεί. Μεταβολές στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής λογιστικοποιούνται ως ακολούθως:

- μια αύξηση στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται με άμεση πίστωση στα ίδια κεφάλαια, εκτός εάν η αύξηση αντιστρέφει μια προηγουμένως αναγνωρισμένη μείωση επανεκτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, οπότε η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή ζημιά στο βαθμό που αντιστρέφει την προηγούμενη αναγνώριση κερδών ή ζημιών.
- μια μείωση στη λογιστική αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα εκτός εάν η μείωση αντιστρέφει μια προηγουμένως αναγνωρισμένη αύξηση αναπροσαρμογής του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, οπότε η μείωση χρεώνεται στο βαθμό που αντιστρέφει την προηγούμενη προσαύξηση αναπροσαρμογής.

Όταν ένα είδος παγίου επανεκτιμάται, τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους: (α) επαναδιατυπώνεται αναλογικά με την αλλαγή στη μεικτή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου έτσι ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την επανεκτίμηση ισούται με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του. (β) απαλείφεται έναντι της ακαθάριστης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναπροσδιορίζεται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά για κτίρια. Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει από την αναδιατύπωση ή την εξάλειψη των συσσωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης στη μεταφορά ποσού που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την ακόλουθη διαδικασία:

Τα είδη σε μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων επαναξιολογούνται ταυτόχρονα για να αποφευχθεί η επιλεκτική επανεκτίμηση περιουσιακών στοιχείων και

την αναφορά ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι συνδυασμός κόστους και αξιών σε διαφορετικές ημερομηνίες. Ωστόσο, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σε κυλιόμενη βάση, υπό την προϋπόθεση ότι η επανεκτίμηση της κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων έχει ολοκληρωθεί εντός σύντομης περιόδου και υπό την προϋπόθεση ότι οι αναπροσαρμογές είναι ενημερωμένες.

3.7 Αποσβέσεις Παγίων

3.7.1 Χρήσιμοι Ορισμοί

Λογιστική αξία: ορίζεται ως το ποσό αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου αν αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις και οι σωρευμένες ζημίες απομείωσης

Εύλογη αξία: η τιμή που θα λάμβανε ή θα κατέβαλε μια οικονομική οντότητα κατά την ημέρα επιμέτρησης για ένα περιουσιακό στοιχείο

Αποσβέσιμο ποσό: το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου αν αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του

Υπολειμματική αξία: είναι η αξία που εκτιμάται ότι θα έχει ένα περιουσιακό στοιχείο αν ήταν στην ηλικία και κατάσταση που αναμένεται να είναι στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του

Ωφέλιμη ζωή: είναι είτε η διάρκεια που αναμένεται να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο από την οντότητα, είτε το σύνολο παραγωγικών μονάδων που αναμένεται να λάβει η οντότητα από ένα πάγιο.

Λογιστικές Αποσβέσεις: είναι οι αποσβέσεις που λαμβάνουν υπόψη τις αποφάσεις της διοίκησης της οντότητας και τηρούν τους λογιστικούς κανόνες διαμορφώνοντας το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης.

Φορολογικές Αποσβέσεις: είναι οι αποσβέσεις βάση της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες αποσβέσεις μειώνουν τα αποτελέσματα οδηγώντας σε φορολογικό κέρδος ή ζημία.

Με τον όρο απόσβεση² αναφερόμαστε στη συστηματική κατανομή στις χρήσεις του κόστους ενός παγίου στοιχείου στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Στην ουσία με την απόσβεση γίνεται επανείσπραξη της αγοραστικής δύναμης που επενδύθηκε στα ενσώματα πάγια, και δεν ισχύει αυτό που εσφαλμένα πιστεύεται ότι δηλαδή μειώνεται η αξία του παγίου.³ Οι αποσβέσεις ακολουθούν την αρχή του συσχετισμού των εσόδων με τα έξοδα. Η θεμελιώδης αρχή της συσχέτισης αναφέρει ότι τα έσοδα μιας χρήσης πρέπει να αντιστοιχηθούν με τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ώστε να αποκτηθούν αυτά τα έσοδα. Σύμφωνα με αυτό η απόσβεση απεικονίζει το κόστος χρήσης του ενσώματου παγίου και το συσχετίζει με έσοδα που θα αποκτηθούν από αυτό το πάγιο.

3.7.2 Λογιστικές Αποσβέσεις

Ο υπολογισμός της απόσβεσης ξεκινάει τον μήνα που είναι έτοιμο για χρήση το πάγιο. Υπάρχουν τρεις μέθοδοι λογιστικής απόσβεσης, η κάθε οντότητα μπορεί να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο για εκείνη, ώστε να εμφανίζεται όσο το δυνατό καλύτερα ο ρυθμός ανάλωσης των μελλοντικών ωφελειών του παγίου. Η μέθοδος που θα επιλεγεί εφαρμόζεται από περίοδο σε περίοδο, φυσικά όμως θα πρέπει να εξετάζεται στο τέλος κάθε χρήσης. Αν με τον έλεγχο αυτό παρατηρηθεί μεταβολή στο ρυθμό ροής των μελλοντικών ωφελειών θα πρέπει η οντότητα να αλλάξει την μέθοδο απόσβεσης για να αντικατοπτρίζεται η νέα ροή.

Οι χρησιμοποιούμενοι μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

- ❖ Σταθερή Μέθοδος: το ποσό που επιβαρύνει τα αποτελέσματα είναι σταθερό σε όλη την διάρκεια της χρήσης. Το σταθερό ποσό υπολογίζεται με τον ακόλουθο τύπο

$$\text{σταθερό ποσό απόσβεσης} = \frac{\text{αξία κτήσης} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{διάρκεια ωφέλιμης ζωής}}$$

Παράδειγμα

Η εταιρεία ΑΛΦΑ ΑΕ αγόρασε 31/12/15 μηχανήμα αξίας 40000. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής υπολογίζεται στα 15 έτη και η υπολειμματική αξία στα 1000 ευρώ. Το 2021 η

² Τσακλάγκανος, Σπαθής Χρηματοοικονομική Λογιστική 2015

³ Νεγκάκης, Ταχυνάκης Χρηματοοικονομική Λογιστική 2021

εταιρεία πραγματοποίησε έξοδο για βελτίωση του μηχανήματος αξίας 2000 ευρώ και η νέα υπολειμματική αξία θα είναι 3000 ευρώ, ωφέλιμη διάρκεια ζωής 5 χρόνια . Εάν η εταιρεία ακολουθεί τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης να υπολογισθεί η ετήσια απόσβεση του 2022.

Λύση

Αποσβεστέα αξία= κόστος κτήσης- υπολειμματική αξία

$$= 40000-1000=39000$$

Ποσό ετήσιας απόσβεσης $39000/15$ έτη ωφέλιμης διάρκειας ζωής = 2600

2016 2600, 2017 2600, 2018 2600, 2019 2600, 2020 2600

Σύνολο αποσβέσεων = 13000

Το 2021 πραγματοποιήθηκε βελτίωση μηχανήματος υπολογίζουμε κόστος κτήσης – σύνολο αποσβέσεων $40000-13000= 27000$

Σημείωση αφαιρούμε τις συσσωρευμένες αποσβέσεις από το κόστος κτήσης και όχι από την αποσβεστέα αξία.

Προσθέτουμε το ποσό του εξόδου βελτίωσης μηχανήματος $27000+ 2000 = 29000$

Αφαιρούμε την υπολειμματική αξία που υπολογίσθηκε το 2021: $29000- 3000= 26000$

$26000/ 5$ έτη ωφέλιμης διάρκειας ζωής = 5200 ετήσια απόσβεση 2022

❖ Μέθοδος Φθίνοντος Υπολοίπου: το ποσό που επιβαρύνει τα αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα πρώτα χρόνια χρησιμοποίησης του παγίου είναι αποδοτικότερο, είναι καινούργιο, έτσι έχει υψηλότερη ετήσια απόσβεση. Υπάρχουν δύο μέθοδοι φθίνουσας απόδοσης:

Σταθερό ποσό επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας,

$$\text{ποσοστό απόσβεσης} = 1 - \sqrt[n]{\text{υπολειμματική αξία}/\text{κόστος}}$$

n= ωφέλιμη διάρκεια ζωής

Ο τύπος δεν εφαρμόζεται όταν η υπολειμματική αξία είναι μηδέν.

Μειούμενο ποσό επί σταθερής αξίας

Η αξία κτήσης αφαιρώντας την υπολειμματική αξία κατανέμεται σε ίσα ποσά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής και τα ίσα ποσά προεξοφλούνται. Το κάθε προεξοφλημένο ποσό διαιρείται με τη συνολική προεξοφλημένη αξία και έτσι προκύπτει το ποσοστό με το οποίο δίνει την ετησία απόσβεση.⁴

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΒΗΤΑ ΕΕ αγοράζει μηχάνημα αξίας 6000 ευρώ με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 6 έτη και υπολειμματική αξία 1000 ευρώ. Να υπολογιστούν οι αποσβέσεις με τη μέθοδο φθίνουσας απόδοσης.

Λύση

$$\text{Ποσοστό απόσβεσης} = 1 - (1000/6000)^{1/6} = 0.26$$

Έτη	ετήσια απόσβεση	αθροιστική απόσβεση	αναπόσβεστη αξία
0		0,00	6000,00
1	1548	1548,00	4452,00
2	1148,616	2696,62	3303,38
3	852,3	3548,89	2451,11
4	632,39	4181,28	1818,72
5	469,23	4650,51	1349,49
6	348,17	4998,68	1001,32 ⁵

Παρατηρούμε ότι στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής η αναπόσβεστη αξία ισούται με την υπολειμματική αξία και η αθροιστική ισούται με το κόστος κτήσης του μηχανήματος μείον την υπολειμματική αξία.

❖ Μέθοδος των Μονάδων Παραγωγής

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο το ποσοστό επιβάρυνσης των αποτελεσμάτων υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη την αναμενόμενη παραγωγή. Η μέθοδος

⁴ Τσακλάγκανος, Σπαθής Χρηματοοικονομική Λογιστική 2015

⁵ Τα ποσά έχουν διαφορές που προκύπτουν λόγω στρογγυλοποίησης

των παραγόμενων μονάδων χρησιμοποιείται από οντότητες που έχουν αλλαγές από χρήση σε χρήση στην ζήτηση παραγωγής προϊόντων.

$$\frac{\text{αξία κτήσης} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{εκτιμώμενες ώρες παραγωγικής λειτουργίας}}$$

Παράδειγμα

Η εταιρεία ΔΕΛΤΑ ΟΕ αγόρασε μηχάνημα αξίας 20000 με την προοπτική παραγωγής 25000 μονάδων ενός προϊόντος. Μετά την παραγωγή αυτή το μηχάνημα πάει να χρησιμοποιείται γιατί η λειτουργία του έγινε ασύμφορη. Η υπολειμματική αξία υπολογίζεται σε 1000 ευρώ, η παραγωγή των 25000 μονάδων κατανέμεται σε τέσσερις χρήσεις με τις ακόλουθες μονάδες 10000 7000 5000 3000.

Λύση

Περίοδος	Υπολογισμοί	Ετήσιες Αποσβέσεις
Πρώτη χρήση	$10000/25000*(20000-1000)$	7600
Δεύτερη χρήση	$7000/25000*19000$	5320
Τρίτη χρήση	$5000/25000*19000$	3800
Τετάρτη χρήση	$3000/25000*19000$	2280
Σύνολο		19000

3.7.3 Φορολογικές Αποσβέσεις -Φορολογική Νομοθεσία Ελλάδας

Λαμβάνοντας υπόψη τη φορολογική βάση οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται μόνο με τη σταθερή μέθοδο, βάσει των ποσοστών απόσβεσης του άρθρου 24 του Ν.4172/2013. Ο υπολογισμός αποσβέσεων ξεκινάει τον επόμενο μήνα από το μήνα αγοράς του ενσώματου παγίου. Μέσα στο έτος αγοράς του παγίου η απόσβεση εφαρμόζεται κατά αναλογία μηνών. Η φορολογική αρχή της Ελλάδας επιτρέπει ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο να μπορεί να αποσβεστεί εφάπαξ μέσα στη φορολογική χρήση που αποκτήθηκε εάν η τιμή κτήσης (δηλαδή σε επιχείρηση υπόχρη σε ΦΠΑ το καθαρό ποσό) είναι μικρότερη των 1500 ευρώ. Ο υπολογισμός φορολογικής απόσβεσης σταματάει όταν το σύνολο των αποσβέσεων είναι ίσο με την αποσβεστέα αξία.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ Ε.Ε αγοράζει στις 05/05/22 πακέτο Ηλεκτρονικού Υπολογιστή αξίας 1600 ευρώ και ένα πολυμηχάνημα- εκτυπωτή στις 30/07/22 καθαρής αξίας 500 ευρώ. Να υπολογιστούν οι φορολογικές αποσβέσεις.

Λύση

Αναφορικά με το πολυμηχάνημα εφόσον η αξία κτήσης είναι μικρότερη των 1500 ευρώ μπορεί να αποσβεστεί εφάπαξ.

Ο Η/Υ όμως θα πρέπει να αποσβεστεί με ποσοστό 20% και δεν μπορεί να αποσβεστεί εφάπαξ.

Για το έτος 2022 : Η απόσβεση θα ξεκινήσει από τον μήνα Ιούνιο

$1600 * 20\% = 320$ σταθερό ποσό απόσβεσης

εφόσον η απόσβεση ξεκινάει Ιούνιο $320 * 6/12 = 160$

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ						
Πάγια	Ημερομηνία	Αξία	Ποσό απόσβεσης 2022	Αναπόσβεστη αξία	Ποσό απόσβεσης 2023	Αναπόσβεστη αξία
Πολυμηχάνημα	30/07/2022	500	499,99	0,01		0,01
Η/Υ	05/05/2022	1600	160	1440	320	1120

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ ΕΕ έχει κύκλο εργασιών 10000 ευρώ, Αγορά μηχανήματος 1400 ευρώ, Η/Υ 500 ευρώ, Τόκους 100 ευρώ, Δαπάνες Γενικά Έξοδα 5400 ευρώ. Να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη.

Λύση

	Περίπτωση Α	Περίπτωση Β
Κύκλος Εργασιών	7000	7000
-Δαπάνες Γενικά Έξοδα	5400	5400
-Αποσβέσεις	1900	240
- Τόκους	100	100
Καθαρό Κέρδος	-400	1260

Στην περίπτωση Α θα υπολογίσουμε αποσβέσεις Εφάπαξ δηλαδή $1400+500=1900$

Στην περίπτωση Β θα υπολογίσουμε αποσβέσεις σύμφωνα με τους συντελεστές που ισχύουν στην φορολογία

Μηχάνημα 10% $\rightarrow 1400 * 10\% = 140$

Η/Υ 20% $\rightarrow 500 * 20\% = 100$

Και στην περίπτωση Α και στην Περίπτωση Β οι αποσβέσεις έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με την ελληνική Φορολογία των αποσβέσεων παρόλα αυτά όπως φαίνεται η επιλογή του τρόπου απόσβεσης έχει αντίκτυπο και στην εικόνα της επιχείρησης.

3.7.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας παρέχει την δυνατότητα στις οντότητες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις. Να σημειωθεί ότι ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό συμβαίνει κατά κύριο λόγο όταν η εταιρεία επιλέγει διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης από εκείνους που θέτει η φορολογική νομοθεσία. Επίσης, μπορεί να συμβεί σε περίπτωση αναπροσαρμογής για λογιστικούς λόγους σε λογαριασμό Ενεργητικού.

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από την διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αφορά το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.

3.7.5 Αποσβέσεις Παγίων και Πως επηρεάζουν το Οικονομικό Αποτέλεσμα

Οι αποσβέσεις των παγίων είναι ένας παράγοντας που καθορίζει το αποτέλεσμα χρήσης μιας οντότητας, και το αποτέλεσμα είναι ιδιαίτερα σημαντικό ειδικά για τις επιχειρήσεις έντασης κεφαλαίου. Έχει παρατηρηθεί ότι οι περισσότερες παρατυπίες

αναφορικά με τα ενσώματα πάγια αφορούν τις αποσβέσεις των παγίων, ενδεικτικά ακολουθούν ορισμένα λάθη που η εφαρμογή τους οδηγεί σε παραποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων:

- ❖ Χρησιμοποίηση μεγαλύτερων ή μικρότερων συντελεστών σε σχέση με αυτούς που ορίζει η φορολογία για κάθε κατηγορία παγίου περιουσιακού στοιχείου
- ❖ Αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού των αποσβέσεων
- ❖ Με καταλογισμό στο κόστος παραχθέντων μεταβαλλόμενου τμήματος των συνολικών αποσβέσεων
- ❖ Με τον μη υπολογισμό αποσβέσεων για στοιχεία παγίου σε μία ή περισσότερες χρήσεις
- ❖ Με τον υπολογισμό ή μη πρόσθετων αποσβέσεων
- ❖ Χρησιμοποίηση μικρότερων ή μεγαλύτερων συντελεστών πρόσθετης απόσβεσης
- ❖ Με την αλλαγή της βάσεως υπολογισμού αποσβέσεων, την μία σε τιμή κτήσης, την άλλη φορά σε αναπροσαρμοσμένη αξία.

3.8 Ωφέλιμη διάρκεια ζωής

Ο προσδιορισμός της ωφέλιμης διάρκειας ζωής επηρεάζεται από τα ακόλουθα:

- ❖ Το διάστημα που θα χρησιμοποιηθεί το πάγιο
- ❖ Τη φυσική φθορά που αναμένεται να έχει το περιουσιακό στοιχείο
- ❖ Την τεχνική ή εμπορική απαξίωση του παγίου
- ❖ Τους νομικούς ή και άλλους περιορισμούς

Υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν απεριόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής και τα οποία δεν αποσβένονται, αυτά είναι τα οικόπεδα- γήπεδα. Όμως τα κτίρια που έχουν υπολογίσιμη διάρκεια ζωής αποσβένονται.

3.9 Απομείωση

3.9.1 Ορισμός

Ορίζεται ως το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου⁶.

Λογιστική αξία: είναι η αξία αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις.

Ανακτήσιμη αξία: είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης αυτού.

Στο τέλος κάθε χρήσης συγκρίνονται η λογιστική αξία με την ανακτήσιμη αξία. Εάν η ανακτήσιμη αξία είναι μικρότερη της λογιστικής αξίας προκύπτει ζημία απομείωσης. Ελέγχεται και αν η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου είναι ίδια. Έτσι αναπροσαρμόζεται η αξία του παγίου και οι επόμενες αποσβέσεις. Όταν υπάρχει απομείωση μόνιμου χαρακτήρα η ζημία που θα δημιουργηθεί αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα της οντότητας.

3.9.2 Ενδείξεις απομείωσης

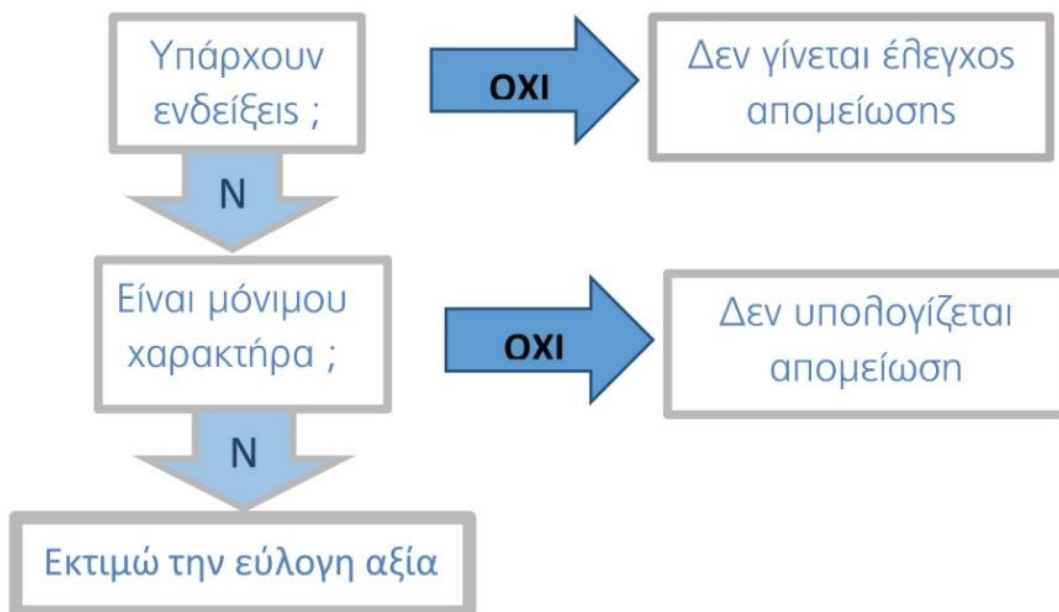
Ακολουθούν ορισμένες ενδείξεις απομείωσης:

- ❖ Εάν γίνει μείωση αγοραίας αξίας του παγίου μεγαλύτερη από όση αναμενόταν σύμφωνα με το χρόνο κτήσης του παγίου
- ❖ Εάν υπάρξουν τεχνολογικές αλλαγές, οικονομικές αλλαγές ή νομικές αλλαγές που επηρεάζουν την αγορά στην οποία εντάσσεται το ενσώματο πάγιο.
- ❖ Εάν κατά τη χρήση υπάρξει αύξηση των αγοραίων επιτοκίων ή γενικότερα άλλων ποσοστών απόσβεσης
- ❖ Η λογιστική αξία των παγίων είναι μεγαλύτερη από την αγοραία αξία τους.
- ❖ Η φυσική φθορά του παγίου
- ❖ Εάν αναμένεται να αλλάξει ο τρόπος χρήσης του παγίου, αδρανοποίηση, πώληση κ.α.

⁶ Νεγκάκης, Ταχυνάκης Χρηματοοικονομική Λογιστική 2021

- ❖ Εάν σύμφωνα με τις εσωτερικές αναφορές της οντότητας το ενσώματο πάγιο έχει μικρότερη απόδοση από την αναμενόμενη ή έχει αρνητική πορεία.

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου η οντότητα ελέγχει αν υπάρχουν ακόμα τα δεδομένα που οδήγησαν στην ύπαρξη απομείωσης. Εάν έχουν αλλάξει οι συνθήκες γίνεται αναστροφή ζημίας απομείωσης. Παρόλα αυτά η λογιστική αξία μετά την αναστροφή δεν γίνεται να είναι παραπάνω από την λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης. Για το προσδιορισμό απομείωσης ακολουθείται το ΔΛΠ 36.



7

Παράδειγμα 1

Η εταιρεία AB ΟΕ έχει εσωτερική πληροφόρηση για ενδείξεις απομείωσης παγίου στις 31.12.2020. Η λογιστική αξία ανέρχεται στα 5000 ευρώ, η αξία χρήσης όπως προσδιορίστηκε ανέρχεται στα 5500 ευρώ και η εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης στα 4000 ευρώ. Να υπολογιστεί η ζημία απομείωσης.

⁷ e-forologia.gr

Λύση

Ελέγχουμε εάν η ανακτήσιμη αξία είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία.

Όπως προαναφέρθηκε η ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και της αξίας χρήσης του.

Εύλογη αξία- κόστος διάθεσης= 4000

Αξία χρήσης = 5500

Άρα ανακτήσιμη αξία = 5500

Η ανακτήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία =5000 ευρώ.

Συνεπώς δεν υπολογίζεται ζημία απομείωσης.

Παράδειγμα 2⁸

Η ΔΕΛΤΑ ΟΕ αγοράζει ενσώματο πάγιο 01/01/11 αξίας 20000 ευρώ, με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 έτη και υπολειμματική αξία μηδέν. Την 31/12/14 σύμφωνα με εκτίμηση της οντότητας υπάρχει μόνιμη απομείωση του περιουσιακού στοιχείου καθώς η ανακτήσιμη αξία ήταν 6000 ευρώ, χωρίς μεταβολή της ωφέλιμης διάρκειας ζωής. Την 31/12/16 η οντότητα εξαιτίας αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς εκτιμά την ανακτήσιμη αξία του παγίου σε 10200 ευρώ.

Ζητούνται οι ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της οικονομικής οντότητας.

Λύση

Εφόσον η υπολειμματική αξία ισούται με 0, η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται ως $20000/10= 2000$ τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014

Σύνολο σωρευμένων αποσβέσεων 8000 ευρώ

$20000-8000= 12000$

Στις 31/12/14 υπολογίστηκε απομείωση 6000 ευρώ

⁸ Νεγκάκης, Ταχυνάκης Χρηματοοικονομική Λογιστική 2021

Υπάρχει ζημία απομείωσης και η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται σε 12000-6000=6000 ευρώ

Για τα επόμενα έτη οι αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής:

6000/ 6 έτη ωφέλιμης διάρκειας ζωής = 1000 ευρώ ανά έτος

2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 από 1000 ευρώ

Φτάνοντας 31/12/16 η λογιστική αξία του παγίου είναι 6000- 1000-1000=4000 δηλαδή αφαιρώντας τις αποσβέσεις του 2015 και του 2016

Την ίδια ημερομηνία εάν δεν είχε γίνει απομείωση η λογιστική του αξία θα ήταν 20000-12000= 8000 ευρώ

Έτσι προκύπτει αναστροφή απομείωσης 8000 – 4000 = 4000

Αν και εκτιμάται η ανακτήσιμη αξία στα 10200 δεν επιτρέπεται να γίνει η αναστροφή σε μεγαλύτερο ποσό αντί 4000 να γίνει στα 6200

Μετά την αναστροφή ζημίας η λογιστική αξία αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό χωρίς να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο πάγιο προηγουμένως.

Εγγραφές

31/12/14	X	Π
Ζημίες απομείωσης Παγίου	6000	
Σωρευμένες απομειώσεις παγίου		6000
31/12/16		
Σωρευμένες απομειώσεις παγίου	4000	
Αναστροφή απομείωσης παγίου		4000

3.10 Παύση Αναγνώρισης

Η λογιστική αξία ενός παγίου σταματάει να αναγνωρίζεται όταν πλέον δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή όταν διατίθεται. Με τον όρο διάθεση εννοείται η πώληση, η δωρεά, η χρηματοδοτική μίσθωση. Όταν παύει να αναγνωρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργείται κέρδος ή ζημία, το οποίο αποτυπώνεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων.

3.11 Γνωστοποιήσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 ορίζει ορισμένες γνωστοποιήσεις τις οποίες πρέπει να κοινοποιήσει η οικονομική οντότητα:

- ❖ Τις βάσεις αποτίμησης προσδιορισμού προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας
- ❖ Τη μέθοδο απόσβεσης
- ❖ Την ωφέλιμη διάρκεια ζωής
- ❖ Την λογιστική αξία προ αποσβέσεων
- ❖ Τις Σωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους
- ❖ Τη συμφωνία λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και λήξη περιόδου (προσθήκες, αποκτήσεις, ζημίες απομείωσης, αναστροφή ζημίας απομείωσης, αποσβέσεις)
- ❖ Τους περιορισμούς των παγίων που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- ❖ Το ποσό αναγνωρισμένων εξόδων στη λογιστική αξία των παγίων κατά την κατασκευή του
- ❖ Τα ποσά δεσμεύσεων για την απόκτηση παγίων
- ❖ Τα ποσά αποζημίωσης τρίτων λόγω απομείωσης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΑΓΙΩΝ

4.1 Εξωτερικός Έλεγχος Παγίων

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA) είναι ένα πλαίσιο επαγγελματικών προτύπων για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αυτά τα πρότυπα προσφέρουν ένα κοινό σύνολο κατευθυντήριων γραμμών και αρχών που ακολουθούν οι ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχων στις οικονομικές καταστάσεις. Τα ΔΠΕ έχουν δημιουργήσει κανόνες και οδηγίες για τον έλεγχο, ώστε να υπάρχει μια ομοιόμορφη αντιμετώπιση, με αποτέλεσμα να αυξάνεται η εμπιστοσύνη μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν εγχώριες και διεθνής οικονομικές οντότητες. Επιπλέον, έχει ενισχυθεί η ελεύθερη ροή χρηματοοικονομικών κεφαλαίων στο ευρωπαϊκό χρηματιστήριο, η οποία συμβάλλει στον ισότιμο ανταγωνισμό μεταξύ των χρηματοπιστωτικών οντοτήτων και στην αναζήτηση επαρκών χρηματοοικονομικών πόρων. Ακολουθώντας τα ΔΠΕ γίνεται εύκολη η σύγκριση χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανεξαρτήτως της έδρας της οντότητας.

Οι εξωτερικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν διαδικασίες που απαιτούνται από τους νόμιμους ελεγκτές για τον περιορισμό πιθανών λογιστικών λαθών ή απάτης. Με τη σειρά τους, οι εξωτερικοί ελεγκτές επιδιώκουν να περιορίσουν τον ελεγκτικό κίνδυνο για να εξασφαλίσουν την ακρίβεια και την αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων των παγίων. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος ο ελεγκτής να υπογράψει έκθεση σύμφωνης γνώμης ενώ οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ουσιώδη λάθη.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που προβλέπονται για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι οι ακόλουθες:

- ✚ Επαλήθευση δείγματος περιουσιακών στοιχείων με φυσική απογραφή
- ✚ Έλεγχος της κυριότητας των χωραφιών, οικοπέδων, κτιρίων, έλεγχος συμβολαίων, πιστοποιητικών, εντύπων δικηγόρων
- ✚ Έλεγχος ασφαλιστικής κάλυψης παγίων για ζημιές

- ✚ Έλεγχος ύπαρξης μητρώου παγίων που να αναγράφει τις μεταβολές των παγίων, υπόλοιπα αξίας κτήσεως, συσσωρευμένες αποσβέσεις, αναπόσβεστη αξία
- ✚ Συμφωνία πίνακα μητρώου παγίων με τα λογιστικά βιβλία
- ✚ Επαλήθευση ισοζυγίων και λογαριασμών δείγματος
- ✚ Ελέγχεται αν οι λογαριασμοί ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αναλόγως βάσει ποιων προτύπων λειτουργεί η εταιρεία
- ✚ Ελέγχεται ότι οι λογαριασμοί συντηρήσεως παγίων διαχωρίζονται από τον λογαριασμό των παγίων
- ✚ Με επιστολές ελέγχονται τα υπόλοιπα προκαταβολών σε εργολάβους
- ✚ Με δείγμα επαλήθευση αθροίσεων και λογαριασμών όλων των βαθμίδων
- ✚ Ελέγχεται αν έχουν χειριστεί σωστά τα πάγια που υπάγονται σε αναπτυξιακούς νόμους
- ✚ Ελέγχεται ο σωστός λογιστικός χειρισμός του ΦΠΑ των παγίων
- ✚ Ελέγχονται οι κινήσεις του Λογαριασμού 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων»
- ✚ Ερευνάται αν το κόστος ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων ακολουθεί τα ΔΠΧΑ ή την ελληνική φορολογία
- ✚ Ελέγχεται αν υπάρχουν πάγια που έχουν απαξιωθεί και δεν εκμεταλλεύονται
- ✚ Ερευνάται η καταχώρηση παγίων με σύμβαση leasing αν ακολουθούν το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις
- ✚ Ερευνάται η καταχώρηση των επενδύσεων σε ακίνητα αν ακολουθούν το ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ✚ Διαπίστωση ένα το προσάρτημα αναγράφει τις απαραίτητες πληροφορίες για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως ορίζεται από την νομοθεσία
- ✚ Έλεγχος της καταχώρησης σωστών υπολοίπων αξίας κτήσεως, αποσβέσεων, αναπόσβεστο υπόλοιπο στις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης
- ✚ Έρευνα στους αναλυτικούς λογαριασμούς
- ✚ Έλεγχος υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ αλλά και με την ελληνική φορολογική νομοθεσία
- ✚ Έλεγχος μη μεταβολής συντελεστών απόσβεσης από χρήση σε χρήση

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας μπορούν να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό την εικόνα της οικονομικής οντότητας. Ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου πρέπει να διαπιστώσει αν τηρούνται οι απαραίτητοι κανόνες όσον αφορά τα πάγια και το μητρώο παγίων. Παρακάτω θα αναλυθούν παραλείψεις και σφάλματα όπως έχουν διαπιστωθεί από εκθέσεις ελεγκτών.

Το μητρώο παγίων της οντότητας πρέπει να αποτιμάει σωστά την αξία των παγίων. Αυτό εξασφαλίζει αξιοπιστία στην εικόνα των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και αυτή με τη σειρά της αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Στο μητρώο παγίων υποχρεωτικά θα πρέπει να αναγράφεται η αξία κτήσης, καθώς και τις μεταβολές όπως βελτιώσεις, προσθήκες κ.α.. Η έκθεση ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου 11/2021 που διενεργήθηκε σε 32 δημόσιους φορείς αναγράφει σχόλια, παρατηρήσεις και παραλείψεις αναφορικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των φορέων. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκαν εγγραφές οικοπέδων με αξία 0,01 ευρώ ενώ τα οικοπέδα δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Οι δαπάνες που αποτελούν βελτιώσεις παγίου, δηλαδή δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να επεκταθεί ή να βελτιωθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου ή να βελτιωθεί η απόδοσή του, σε σχέση με την αρχική του κατάσταση, αυξάνει την αξία του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να γραφτούν στον αντίστοιχο κωδικό περιουσιακού στοιχείου. Όμως, κατά τον έλεγχο πολλαπλές περιπτώσεις βελτίωσης παγίων εγγράφονται στο μητρώο παγίων σαν διαφορετικό κωδικό και κατά συνέπεια σαν διαφορετικό νέο πάγιο. Παρατηρήθηκε μη διαχωρισμός της αξίας του οικοπέδου από την αξία του κτιρίου, δηλαδή γινόταν αναφορά σε μία αξία. Δεν πραγματοποιούνταν επικαιροποίηση της αξίας των ακινήτων βάση της αντικειμενικής αξίας του. Επίσης, κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκαν στο μητρώο παγίων οχήματα που δεν ανήκαν στην κυριότητα των φορέων αλλά απλά είχαν παραχωρηθεί για χρήση. Εντοπίστηκαν πάγια που είχαν καταχωρηθεί με λάθος ημερομηνία κτήσης μεταγενέστερη της πραγματικής. Παρατηρήθηκε και το γεγονός ότι υλικά ή αμοιβές είχαν προστεθεί στο μητρώο παγίων.

Αναφορικά με τα κινητά πάγια παρατηρήθηκε ότι δεν αναγράφεται στο Μητρώο Παγίων ο τόπος εγκατάστασης, σε άλλες περιπτώσεις δεν αναγράφεται το πρόσωπο που τα χρησιμοποιεί ή είναι υπεύθυνο για αυτά. Αυτό συνδυαστικά με τις άλλες ελλείψεις που έχουν διαπιστωθεί σχετικά με την λάθος περιγραφή τους στο Μητρώο Παγίων δημιουργεί σημαντικό κίνδυνο απώλειας, κλοπής ή υπεξαίρεσης των περιουσιακών στοιχείων. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο αναζητήθηκαν περιουσιακά

στοιχεία που ήταν καταγεγραμμένα στο Μητρώο Παγίων, των οποίων ο φυσικός εντοπισμός δεν ήταν εφικτός.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σταματούν να είναι μέρος του ενεργητικού μιας οικονομικής οντότητας και διαγράφονται από το Μητρώο Παγίων όταν εκποιηθούν ή διατεθούν με κάθε τρόπο ή όταν ολοκληρωθεί η ωφέλιμη ζωή τους εξαιτίας παλαιότητας, φθοράς ή βλάβης. Οι οντότητες οφείλουν να διασφαλίσουν τόσο την προστασία των ενσώματων παγίων όσο και την σωστή διαχείριση των παγίων που έχουν ολοκληρώσει τον κύκλο της ωφέλιμης ζωής τους. Πρέπει να ενημερωθεί το Μητρώο Παγίων, και έτσι να φαίνεται η εικόνα της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της οικονομικής οντότητας και να μην εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ως στοιχεία του ενεργητικού πάγια τα οποία πλέον δεν υφίστανται ή δεν είναι λειτουργικά. Η ολοκλήρωση της παραγωγικής- ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου και η σωστή αποτύπωση του στο Μητρώο Παγίων με την διαγραφή του πραγματοποιείται αν ακολουθηθεί η παρακάτω διαδικασία

- ✚ Η Διοίκηση της οντότητας με αιτιολογημένη απόφασή της και λαμβάνοντας υπόψη συγκεκριμένα κριτήρια (π.χ. παλαιότητα, βλάβη κλπ) χαρακτηρίζει ένα πάγιο ως μη λειτουργικό. Το πάγιο πρέπει να έχει τέτοια περιγραφή έτσι ώστε να καθίσταται εφικτή η ταυτοποίησή του και η σύνδεσή του με την αντίστοιχη εγγραφή στο Μητρώο Παγίων.
- ✚ Η καταστροφή, απόσυρση, ανακύκλωση του παγίου πραγματοποιείται με απόφαση της αρμόδιας υπηρεσίας (π.χ. εφορία), πρέπει να αναγράφεται ακριβώς το πάγιο ώστε να είναι εφικτή η συσχέτισή του τόσο με την απόφαση καταστροφής όσο και με την αντίστοιχη εγγραφή στο Μητρώο.
- ✚ Οριστική διαγραφή του παγίου από το Μητρώο Παγίων.

4.2 Εσωτερικός Έλεγχος Παγίων

Ο εσωτερικός έλεγχος των παγίων στοχεύει στη σωστή καταγραφή, παρακολούθηση και παρουσίασή τους στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, επαλήθευση της συνεπούς εκτέλεσης των αποφάσεων της διοίκησης που σχετίζονται με τα πάγια στοιχεία, τη φύλαξη των παγίων και την πρόληψη κινδύνων όπως κλοπή, πυρκαγιά κ.λπ., και στοχεύει στο να επιτυγχάνουν οι οντότητες υψηλές αποδόσεις κεφαλαίου από αυτές τις επενδύσεις παγίων στοιχείων ενεργητικού. Ο εσωτερικός έλεγχος των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει διαδικασίες που απαιτούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές για τον περιορισμό της ύπαρξης σφαλμάτων και τη διασφάλιση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των λογιστικών βιβλίων παγίων στοιχείων ενεργητικού. Η καθιέρωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία βασίζεται στην εφαρμογή μιας σειράς ελεγκτικών διαδικασιών. Ειδικότερα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διενεργεί τακτικές απογραφές των παγίων στοιχείων και να εναρμονίζει την απογραφή αυτή με τα μητρώα που τηρεί η εταιρεία. Τα πάγια στοιχεία πρέπει επίσης να ελέγχονται για να διαπιστωθεί η καλή κατάσταση και η συντήρησή τους. Τα μη λειτουργικά πάγια στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει επίσης να επιθεωρούνται και να παρέχονται σχετικές πληροφορίες στο διοικητικό συμβούλιο. Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι οδηγίες που παρέχονται από τη διοίκηση σχετικά με την προμήθεια παγίων, πιθανές πωλήσεις ή εκποιήσεις και τα επενδυτικά σχέδια εφαρμόζονται σωστά, οι εσωτερικοί ελεγκτές διενεργούν τυχαίους δειγματοληπτικούς ελέγχους.

Οι διαδικασίες ελέγχου που ακολουθούνται για την επαλήθευση της ύπαρξης ενσώματων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνουν:

- ✚ Έλεγχος και παρακολούθηση της τήρησης των διαδικασιών που σχετίζονται με τυχόν εμπράγματα και άλλα βάρη που σχετίζονται με ενσώματα πάγια στοιχεία της εταιρείας.
- ✚ Έλεγχος τήρησης αρχείων όλων των δεδομένων που σχετίζονται με μακροχρόνιες συμβάσεις αγοράς, χρηματοδοτικές μισθώσεις ή εκμισθώσεις.
- ✚ Έλεγχος και απογραφή των ενσώματων παγίων και εναρμόνιση της απογραφής με αντίστοιχες εγγραφές και αλλαγές στο μητρώο περιουσιακών στοιχείων.
- ✚ Έλεγχος της σωστής τήρησης αναλυτικότερου μητρώου παγίων και αναγραφή των αποσβέσεων κάθε τμήματος.

- ✚ Έλεγχος ότι υπάρχουν χωριστοί λογαριασμοί για κάθε ενσώματο πάγιο στοιχείο και για τις αντίστοιχες επισκευές και συντήρησή του.
- ✚ Έλεγχος εάν υπάρχουν χωριστοί λογαριασμοί για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας που αφορούν χρηματοδοτική μίσθωση.

Οι διαδικασίες ελέγχου που ακολουθούνται για την εξέταση των εγγραφών παγίων στα λογιστικά βιβλία μιας εταιρείας είναι οι εξής⁹:

- ❖ Έλεγχος Βιβλίου Απογραφών των περιουσιακών στοιχείων ανά κωδικούς γενικής λογιστικής .
- ❖ Έλεγχος συμφωνίας μεταξύ του συνολικού ποσού κάθε κατηγορίας στο μητρώο παγίων και του συνολικού υπολοίπου των αντίστοιχων λογαριασμών λογιστικής.
- ❖ Έλεγχος απόσβεσης σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αν ακολουθούνται οι αποφάσεις της Διοίκησης στα λογιστικά βιβλία της οντότητας αναφορικά με την ωφέλιμη ζωή, υπολειμματική αξία, αναβαλλόμενη φορολογία κ.α.
- ❖ Έλεγχος Βιβλίου Επενδύσεων, για ενσώματα πάγια που υπόκειται σε αναπτυξιακούς νόμους και έλεγχος τήρησης υποχρεώσεων που ορίζουν αυτά τα προγράμματα.
- ❖ Έλεγχος της καταχώρισης τυχόν δαπανών επισκευής και συντήρησης στους λογαριασμούς των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Τα πάγια στοιχεία είναι τα μεγαλύτερα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας, και ιδιαίτερα των βιομηχανικών μονάδων. Η αγορά ακατάλληλων παγίων, η ακατάλληλη φύλαξη και προστασία των παγίων, η οικονομική φθορά των παγίων και η εσφαλμένη αποτίμηση στο τέλος του έτους είναι οι σημαντικότεροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν τα πάγια στοιχεία κάθε χρηματοοικονομικής μονάδας. Εξαιτίας αυτών των κινδύνων, η διοίκηση μιας χρηματοοικονομικής μονάδας πρέπει να υιοθετήσει και να διατηρήσει ένα επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου για την προστασία των παγίων περιουσιακών στοιχείων από τυχόν ακούσιες ή εκ προθέσεως σφάλματα, απάτες ή ανωμαλίες. Οι κύριοι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου των παγίων

⁹ Νεγκάκης Χ., & Ταχυνάκης Π., Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος, 2017

περιουσιακών στοιχείων είναι: η προστασία και η πρόληψη διαφόρων κινδύνων, η πιστή εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης για την αγορά ή διάθεση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η μεγιστοποίηση των αποδόσεων των κεφαλαίων που επενδύονται σε πάγια στοιχεία και η σωστή λογιστική παρακολούθηση.

Η ύπαρξη ενός οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την εφαρμογή των ακόλουθων:

- ✚ Τήρηση μητρώου παγίων για την παρακολούθηση των παγίων
- ✚ Ύπαρξη προσωπικού για συντήρηση των παγίων
- ✚ Ύπαρξη αρμόδιου προσωπικού που πραγματοποιεί περιοδικές απογραφές και έλεγχος συμφωνίας με τα μητρώα
- ✚ Επιθεωρήσεις για διαπίστωση σωστής συντήρησης παγίων
- ✚ Επιθεωρήσεις εκτός εκμετάλλευσης παγίων και ενημέρωση του Διοικητικού Συμβουλίου
- ✚ Δειγματοληπτικοί Έλεγχοι τήρησης κανόνων προμηθειών παγίων στοιχείων
- ✚ Δειγματοληπτικοί Έλεγχοι για την κατά γράμμα τήρηση όσον προβλέπονται από την Διοίκησή
- ✚ Έλεγχος εφαρμογής του προγράμματος επενδύσεων που έχει αποφασιστεί από τη Διοίκηση

4.3 Φορολογικός Έλεγχος Παγίων

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις επαληθεύσεις ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή μη των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά. Επιπλέον, περιλαμβάνει τη σωστή διαβίβαση δεδομένων στις δηλώσεις που έχουν υποβληθεί και την απόδοση των φόρων στο Δημόσιο.

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει:

- ✚ Έλεγχος στοιχείων αγοράς
- ✚ Έλεγχος τόπου και χρόνου εγκατάστασης
- ✚ Έλεγχος φυσικής ύπαρξης και λειτουργίας εγκαταστάσεων επιχείρησης
- ✚ Έλεγχος των πωλήσεων και των λογαριασμών των πωλήσεων γενικότερα
- ✚ Έλεγχος και συμφωνία λογαριασμών
- ✚ Έλεγχος τυχόν διόγκωσης κόστους από αποσβέσεις σε μεγαλύτερες αξίες
- ✚ Έλεγχος μητρώου παγίων
- ✚ Έλεγχος ισοζυγίων, γενικού και αναλυτικού καθολικού
- ✚ Συσχέτιση εγγραφών με παραστατικά
- ✚ Ελέγχεται εάν χρησιμοποιήθηκαν τα πάγια και τι απέφεραν στην επιχείρηση
- ✚ Έλεγχος εντύπου ΦΠΑ
- ✚ Έλεγχος δήλωσης Ε9
- ✚ Ελέγχεται εάν το ποσοστό απόσβεσης είναι σύμφωνο με τη φορολογία, καθώς εάν είναι μικρότερο η οντότητα δεν έχει δικαίωμα για διενέργεια αποσβέσεων στις επόμενες χρήσεις, εάν είναι μεγαλύτερο η οντότητα δεν εκπίπτει το επιπλέον ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα
- ✚ Γίνεται έλεγχος για πάγια σε αδράνεια ή ανύπαρκτα πάγια
- ✚ Ελέγχεται αν οι αποσβέσεις έγιναν πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Μελέτη Περίπτωσης Waste Management

Η Waste Management ήταν μια εταιρεία ολοκληρωμένης διαχείρισης απορριμμάτων που ιδρύθηκε στη Βόρεια Αμερική το 1894 από τον Larry Beck. Η εταιρεία εισήχθη στο χρηματιστήριο το 1971 και μέχρι το 1972 είχε έσοδα περίπου 82 εκατομμύρια δολάρια και πραγματοποίησε 133 εξαγορές. Η εταιρεία παρείχε περιβαλλοντικές υπηρεσίες σε σχεδόν 20 εκατομμύρια πελάτες στις Ηνωμένες Πολιτείες, τον Καναδά και το Πουέρτο Ρίκο. Έγινε η μεγαλύτερη εταιρεία διαχείρισης απορριμμάτων και περιβαλλοντικών υπηρεσιών στην Αμερική.

Η Waste Management, μια εισηγμένη εταιρεία περιβαλλοντικών υπηρεσιών, κατηγορήθηκε ότι διέπραξε λογιστική απάτη περιουσιακών στοιχείων μεταξύ 1992 και 1997. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, ο ιδρυτής και Διευθύνων Σύμβουλος της Waste Management, Dean L. Buntrock, μαζί με άλλους κατηγορούμενους, συμμετείχαν σε ένα συστηματικό σχέδιο παραποίησης των κερδών καθώς και άλλων δεδομένων που βελτίωναν την οικονομική απόδοση της εταιρείας. Η κεντρική προσέγγιση των Buntrock και των συγκατηγορουμένων, περιλάμβανε τη λογιστική των παγίων περιουσιακών στοιχείων της Waste Management. Στο δικαστήριο, οι κατηγορούμενοι κατηγορήθηκαν για ακατάλληλη εξάλειψη ή αναβολή των δαπανών τρέχουσας περιόδου προκειμένου να διογκώσουν τα κέρδη αποφεύγοντας τις αποσβέσεις.

Οι κατηγορούμενοι εξάλειψαν τις δαπάνες παρατείνοντας την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή των απορριμματοφόρων της εταιρείας ενώ αβάσιμα αυξάναν τις υπολειμματικές αξίες των φορτηγών. Τελικά, και οι δύο ενέργειες δεν υποστηρίχθηκαν και αποδείχτηκε ότι παραποιούσαν τα καθαρά έσοδα της εταιρείας. Αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχει κίνητρο πίσω από την παραποίηση των καθαρών κερδών από τη διοίκηση της εταιρείας, ελπίζοντας να επιτύχουν τους στόχους ετήσιων κερδών. Η επίτευξη αυτών των στόχων θα είχε ως αποτέλεσμα οι κατηγορούμενοι να λάβουν μεγάλα μπόνους τα οποία σε κάποιες περιπτώσεις, ήταν διπλάσια από το ετήσιο εισόδημά τους

Επειδή η Waste Management ήταν εισηγμένη στο Χρηματιστήριο ήταν υποχρεωτικό να συνεργάζεται με ελεγκτική εταιρεία . Προσέλαβαν έτσι την ελεγκτική εταιρεία Άρθουρ Άντερσεν, μία από τις τότε Big 5 , για να διενεργήσει τον έλεγχο. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ανακάλυψαν λάθη στα λογιστικά βιβλία της Waste Management. Πρότειναν τις απαραίτητες προσαρμογές και διάφορους μεθόδους διόρθωσης. Ωστόσο, στελέχη της εταιρείας αρνήθηκαν να προβούν στις προσαρμογές που πρότεινε η Άρθουρ Άντερσεν. Για να καλύψουν τα ίχνη τους, οι απατεώνες πρόσφεραν δωροδοκίες στους ελεγκτές της Άντερσεν, λέγοντάς τους ότι θα λάμβαναν πρόσθετες αμοιβές πέρα από την αρχική συμφωνία. Τότε η ελεγκτική εταιρεία Άρθουρ Άντερσεν, εξέδωσε επανειλημμένα εκθέσεις ελέγχου χωρίς επιφύλαξη σχετικά με τις ουσιαστικά ψευδείς και παραπλανητικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Ουσιαστικά, η Άντερσεν συνέχισε να υποστηρίζει ότι η οικονομική υγεία της Waste Management ήταν σωστή όταν δεν ήταν. Όμως η Άρθουρ Άντερσεν δεν ήταν μια τυχαία ελεγκτική εταιρεία καθώς υψηλόβαθμα στελέχη της Waste Management είχαν εκπαιδευτεί και εργαστεί στο παρελθόν στην ελεγκτική εταιρεία Άρθουρ Άντερσεν. Ειδικότερα ο CAO της Waste Management ήταν συνεργάτης της ελεγκτικής εταιρείας για 30 χρόνια.

Οι μέτοχοι της Waste Management επηρεάστηκαν αρνητικά ως αποτέλεσμα της απάτης, καθώς έχασαν περισσότερα από 6 δισεκατομμύρια δολάρια σε αγοραία αξία για τις επενδύσεις τους όταν η τιμή της μετοχής έπεσε από 35 δολάρια σε 22 δολάρια ανά μετοχή. Επιπλέον, οι εργαζόμενοι της εταιρείας διαχείρισης απορριμμάτων επηρεάστηκαν σε μεγάλο βαθμό. Μετά την απάτη, η Waste Management εξαγοράστηκε από μια μικρότερη εταιρεία και τελικά έκλεισε τα κεντρικά της γραφεία στο Ιλινόις, με αποτέλεσμα την απόλυση περίπου 1.500 από τους 1.700 υπαλλήλους της.

Συμπέρασμα

Στην ελεγκτική θεωρία και πρακτική η ανεξαρτησία θεωρείται γενικά ως θέμα επαγγελματικής δεοντολογίας. Όμως το επίπεδο της ανεξαρτησίας είναι τόσο θεμελιώδους σημασίας για την ελεγκτική έτσι ώστε να καθίσταται μια κεντρική έννοια της. Η κοινωνία περιμένει από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές να προσθέσουν κύρος και αξιοπιστία στις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Οι ελεγκτές θα πρέπει να υιοθετήσουν ένα πνεύμα αμεροληψίας στη σχέση τους με την ελεγχόμενη

οικονομική μονάδα αλλά και σε ότι αφορά τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Ο βαθμός επαγγελματικής ανεξαρτησίας που επιδεικνύεται από έναν ελεγκτή επηρεάζεται από την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα που επιδεικνύονται στο ελεγκτικό έργο, δηλαδή από την ικανότητα του ελεγκτή να αντέχει και να ανταποκρίνεται σε δύσκολες καταστάσεις και να διατηρεί την ακεραιότητά του ακόμη και υπό αυξημένη επαγγελματική πίεση. Ένας σημαντικός παράγοντας που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την επαγγελματική ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι η σχέση που αναπτύσσει με την οικονομική διαχείριση του ελεγχόμενου. Μία από τις καταστάσεις που μπορεί να θεωρηθεί απειλή για την ανεξαρτησία του ελεγκτή κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών καθηκόντων είναι όταν ο ελεγκτής γνωρίζει ή εμπιστεύεται τη διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας λόγω μακροχρόνιας συνεργασίας της ελεγκτικής εταιρείας με την οντότητα που δέχεται έλεγχο. Όσον αφορά την Waste Management υπήρχε εμφανέστατα παραβίαση της οικειότητας, καθώς στελέχη της εταιρείας στο παρελθόν εργαζόταν στην ελεγκτική εταιρεία Άρθουρ Άντερσεν. Η φιλική σχέση μεταξύ των δύο εταιρειών επηρέασε την ανεξαρτησία των ελεγκτών και έτσι συνέχισαν να υπογράφουν έκθεση με σύμφωνη γνώμη.

Η έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη υπογράφεται όταν η απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρείας γίνεται σύμφωνα με τα πρότυπα της ελεγκτικής, της λογιστικής και τους σχετικούς νόμους. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν επαρκή πληροφόρηση. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να έχουν συγκεντρωθεί τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, καθώς και να μην υπάρχουν κίνδυνοι ή οποιαδήποτε αβεβαιότητα που δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν. Στο case study που αναλύθηκε η Άρθουρ Άντερσεν υπέγραφε εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη που διαβεβαίωναν τους επενδυτές, χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ότι η εταιρεία βαίνει καλά, ενώ στην πραγματικότητα μόνο αυτό δεν ίσχυε.

5.2 Μελέτη Περίπτωσης WorldCom

Η WorldCom ήταν μια αμερικάνικη εταιρεία τηλεπικοινωνιών γνώρισε εντυπωσιακή ανάπτυξη τη δεκαετία του 1990, κυρίως μέσω μιας σειράς εξαιρετικά κερδοφόρων στρατηγικών εξαγορών άλλων εταιρειών τηλεπικοινωνιών, συμπεριλαμβανομένης της εξαγοράς 37 δισεκατομμυρίων δολαρίων της MCI Communications το 1998. Στη συνέχεια, εισήλθε ενεργά στο πεδίο Διαδικτύου. Μέχρι το 2001, διαχειριζόταν το ήμισυ του συνόλου της κίνησης Διαδικτύου και των email στις Ηνωμένες Πολιτείες. Η επιτυχία αυτής της στρατηγικής εξαγοράς εξαρτιόταν σε μεγάλο βαθμό από το εάν η τιμή της μετοχής της εταιρείας μπορούσε να διατηρήσει μια σταθερή άνοδο. Στις αρχές του 1999, η στρατηγική φαινόταν να λειτουργεί για την εταιρεία, και ειδικά για τον Διευθύνων σύμβουλο Ebberts, ο οποίος είχε περιουσία περίπου 1,4 δισεκατομμύρια δολάρια και κατετάγη στο νούμερο 174 στη λίστα Forbes 400 με τους πλουσιότερους Αμερικανούς.

Η εταιρεία ήθελε να ευχαριστήσει τους μετόχους και να είναι οικονομικά βιώσιμη, στην προσπάθεια αυτή κατηγορήθηκε ότι υπερεκτίμησε τα έσοδα που ανέφερε στις οικονομικές της καταστάσεις κατά περίπου 9 δισεκατομμύρια δολάρια. Ένας από τους τρόπους με τους οποίους η WorldCom διόγκωνε τα κέρδη της ήταν ο χαρακτηρισμός ορισμένων δαπανών ως περιουσιακών στοιχείων. Στην πραγματικότητα, η WorldCom κεφαλαιοποίησε αυτά τα κόστη αντί να τα δαπανήσει αμέσως ως λειτουργικά έξοδα, τα οποία με τη σειρά τους διόγκωσαν τα καθαρά έσοδα που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Όταν η WorldCom θα έπρεπε να είχε αναφέρει καθαρή ζημία, υπερεκτίμησε τα κέρδη του 2001 κατά 3,8 δισεκατομμύρια δολάρια και τα κέρδη του πρώτου τριμήνου του 2002 κατά 787 εκατομμύρια δολάρια.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου

Ο πρώτος άνθρωπος που αντιλήφθηκε ότι υπάρχει κάποιο πρόβλημα στις λογιστικές εγγραφές της εταιρείας ήταν ο Κιμ Έμινγκ ο οποίος εργαζόταν στο τμήμα του προϋπολογισμού, εξαιτίας αυτού μετά από ένα χρονικό διάστημα έχασε την δουλειά του. Τότε η Cynthia Cooper επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου ερευνήσε τους ισχυρισμούς του Kim Emig. Η έρευνα του εσωτερικού ελέγχου κατέληξε στο

συμπέρασμα ότι η εταιρεία καταχωρούσε κάποια κόστη ως κεφαλαιουχικά αντί για λειτουργικά χρησιμοποιώντας μια εγγραφή με όνομα «προπληρωμένη χωρητικότητα». Οι λογιστές της εταιρείας δεν γνώριζαν τον όρο αυτό και δεν υπήρχαν αποδείξεις ή δικαιολογητικά που να σχετίζονται με αυτή την εγγραφή. Η Cooper μετέφερε τα ευρήματα της στην επιτροπή ελέγχου και έτσι φανερώθηκε το μεγαλύτερο σκάνδαλο απάτης εκείνης της εποχής.

Επεξήγηση κεφαλοποίησης εξόδων

Η κεφαλαιοποίηση είναι η καταγραφή του κόστους ως περιουσιακό στοιχείο. Αυτό συμβαίνει όταν θεωρείται ότι τα οφέλη τέτοιων δαπανών θα προκύψουν για παρατεταμένη περίοδο. Η δαπάνη αναφέρεται σε τυχόν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, όπως λειτουργικά έξοδα, παρά σε επενδύσεις κεφαλαίου. Από άποψη φορολογίας τα έξοδα μειώνονται απευθείας από τα έσοδα ενώ αντίθετα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται σε μεγαλύτερες χρονικές περιόδους.

Συμπέρασμα

Η WorldCom προκειμένου να εμφανίσει κερδοφορία και να ευχαριστήσει του μετόχους προσπάθησε και κατάφερε για ένα χρονικό διάστημα να παραποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Για να θεωρηθεί μια δαπάνη κεφαλαιουχική αυτό σημαίνει ότι αναμένονται οφέλη από αυτή τη δαπάνη για μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα πέρα του έτους. Η μετατροπή της δαπάνης σε περιουσιακό στοιχείο συνεπάγεται μεγαλύτερα κέρδη αλλά ταυτόχρονα υψηλότερη φορολογία αφού η δαπάνη δεν θα μειώσει τα έσοδα. Στην περίπτωση της World Com αυτό ακριβώς ήθελε να πετύχει η Διοίκηση βελτιωμένη επιχειρηματική αξία και μεγαλύτερα κέρδη, βέβαια η εικόνα αυτή ήταν κάθε άλλο παρά ρεαλιστική.

Στο συγκεκριμένο case study γίνεται φανερή η σημασία του έργου του εσωτερικού ελέγχου, καθώς η Cynthia Cooper εσωτερικός ελεγκτής της εταιρείας ήταν πλήρως ανεξάρτητη. Οι εσωτερικοί ελεγκτές και οι υφιστάμενοι τους θα πρέπει να εκτελούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα αντικειμενικά και να αποφεύγουν τις συγκρούσεις συμφερόντων. Η διασφάλιση της αντικειμενικότητας απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να εξετάζουν διαφορετικές προοπτικές χωρίς να διακυβεύεται η ποιότητα της εργασίας. Η πραγματική ανεξαρτησία μπορεί να είναι ιδιαίτερα δύσκολο

να επιτευχθεί γιατί οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν παύουν να είναι στελέχη της εταιρείας, αλλά η αντικειμενικότητα είναι κυρίαρχο στοιχείο της δουλειάς τους.¹⁰

¹⁰ Χ.Νεγκάκης, Π.Ταχυνάκης Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος, 2017

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα εργασία παρουσιάζει το ΔΛΠ 16 έχουν γίνει κατανοητές οι έννοιες της απόσβεσης, της απομείωσης, της ζημίας απομείωσης, του ελέγχου τόσο του εξωτερικού όσο και του εσωτερικού. Συσχετίζοντας τον αρχικό στόχο με τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν, η κάθε οντότητα μπορεί να επιλέξει την μέθοδο απόσβεσης, που εκτιμά ότι θα ανταποκρίνεται καλύτερα στους στόχους που έχει θέσει, μία επίπτωσή της επιλογής μεθόδου θα επηρεάσει το αποτέλεσμα. Ζημία απομείωσης υπάρχει όταν η λογιστική αξία του παγίου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του και παραπάνω έχουν αναλυθεί οι ενδείξεις απομείωσης. Το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν σημαντικό παράγοντα στο οικονομικό αποτέλεσμα μιας οντότητας, είναι συχνό φαινόμενο να συναντώνται παραλείψεις και λάθη στην εφαρμογή του. Αυτό όμως που έχει σημασία είναι να εντοπιστούν από τον εσωτερικό ελεγκτή, να μεταφερθεί το πρόβλημα στην Διοίκηση και να διορθωθεί. Στην παρούσα εργασία αναλύθηκαν οι κύριες παραλείψεις και λάθη που συναντώνται στα πάγια. Έχοντας ως βάση ελέγχου τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αναλύθηκε ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή για την πρόληψη λαθών και σφαλμάτων που θα οδηγήσουν σε παραποίηση οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, αναφέρθηκαν οι αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή καθώς ο ρόλος του είναι πολύ σημαντικός, γεγονός που έγινε φανερό και από την ανάλυση του δεύτερου Case Study της WorldCom. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι βέβαιος ότι έχει πραγματοποιήσει τις απαραίτητες διαδικασίες ελέγχου στο μητρώο παγίων, στα ποσοστά αποσβέσεων, στην μέθοδο απόσβεσης πριν προβεί σε έκθεση με σύμφωνη γνώμη. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι επίσης ιδιαίτερα σημαντικός παράγοντας για την επίτευξη της σωστής λειτουργίας του ελέγχου. Όπως αναλύθηκε στη μελέτη περίπτωσης της Waste Management η οικειότητα ελεγκτή και ελεγχόμενης εταιρείας μπορεί να οδηγήσει σε ουσιώδεις παραλείψεις και σφάλματα. Συνεπώς, οι απαραίτητες διαδικασίες εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου πρέπει να τηρούνται, σύμφωνα με το πρότυπο και την ισχύουσα νομοθεσία για την αποφυγή συνεπειών στη περίπτωση μη εφαρμογής.

Προκειμένου να γίνει περισσότερη εμβάθυνση στα θέματα που μελετήθηκαν στην παρούσα εργασία, προτείνεται περαιτέρω εμπειρική έρευνα με ανάλυση δεδομένων κυρίως από εταιρίες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών αναφορικά με την μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιούν, εξετάζοντας το βαθμό που επηρεάζει το αποτέλεσμα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Itera, C. (2020). A Discussion Paper on Fair Value of Property, Plant and Equipment (IAS 16). *SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN ACCOUNTING, AUDITING AND FINANCE*, 123.

Karim, A. K. M., Islam, S., & Bhuyan, R. (2020). On the revaluation of property, plant and equipment (ppe): motivations, value relevance, and effects on audit fees.

Kirli, M. (2018). Comparison of Depreciation Methods in " International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment" and an Application. *Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*, 24(3).

Markey, Z. (2023). *Fixed Assets Accounting: How It Can Impact Employees, Auditors & Shareholders*.

Muthupandian, K. S. (2009). *IAS 16 Property, Plant and Equipment-A Closer Look*.

Otegbulu, A. C. (2019). Methodological lapses in plant and equipment valuation amongst Lagos valuers. *Property Management*, 37(4), 529-546.

Tak, I. (2014). The Importance of the Internal Control in Detecting Errors and Frauds on Corporate Governance: Case Study" IAS 16". *Valahian Journal of Economic Studies*, 5(2), 75.

Wang, Z. (2006). Upward revaluation of fixed assets. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4(1).

Καζαντζή, Χ., (2006). Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. *Εκδόσεις Business Plus A.E., Αθήνα.*

Λουμιώτης, Β., (2021). Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος. *Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.*

Μπατσινίλας, Ε., & Πατατούκας, Κ. (2010). Σύγχρονη λογιστική. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τόμος Α', *εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ, Αθήνα.*

Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2017). Ελεγκτική εσωτερικός έλεγχος–θεωρία και εφαρμογές. *Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.*

Νεγκάκης, Χ. (2021). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Εξειδικευμένα Θέματα . *εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.*

Νεγκάκης, Χ. (2015). IFRS -Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές. *εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.*

Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2021). Χρηματοοικονομική Λογιστική–θεωρία και εφαρμογές. *Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.*

Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2022). Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου–θεωρία και εφαρμογές. *Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη, Θεσσαλονίκη*

Τσακλάγκανος, Α., & Σπαθής, Χ. (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα). *Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη*

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

Απομείωση περιουσιακών στοιχείων. Αναρτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189043>

Άρθρα Πάγια και αποσβέσεις (Λογιστική και φορολογική βάση - Ομοιότητες και διαφορές) - Πίνακας συντελεστών φορολογικών αποσβέσεων (Κατά λογαριασμό λογιστικής). Αναρτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/27493/arora-pagia-kai-aposbeseis-logistikh-kai-forologikh-bash-omoiotites-kai-diafores-pinakas-syntelestwn-forologikwn-aposbesewn-kata-logariasmo-logistikhs>

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ , (2021). Προστατεύονται δεόντως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου μέσω του Μητρώου Παγίων; Αναρτήθηκε από: https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97%20%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%A7%CE%9F%CE%A5%2011%20%CE%A0%CE%91%CE%93%CE%99%CE%91_0.pdf

Κεφαλαιοποίηση έναντι εξόδων | Κορυφαίες διαφορές | Παραδείγματα. Αναρτήθηκε από: <https://seychellesartprojects.org/1280-capitalization-vs-expensing-top-differences-examples>

Μητρώο Παγίων Περιεχόμενο, έλεγχος και συμφωνία, στοιχεία που χρήζουν προσοχής. Αναρτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=227888>

IAS 16 Property, Plant and Equipment. Αναρτήθηκε από : <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΔΠ : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΕ: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

IFRS: International Financial Reporting Standards

IAS: International Accounting Standards

ISA: International Standards on Auditing

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles