

Σύνοψη

Η εργασία αυτή εξετάζει τους λογιστικούς χειρισμούς, υπολογισμούς και απεικονίσεις που αφορούν τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης, καθώς, επίσης, και τις αναπροσαρμογές των αξιών των στοιχείων αυτών στις οποίες προβαίνει η επιχείρηση που τα κατέχει. Στο πρώτο μέρος της παρούσας εργασίας παρουσιάζεται ένα γενικό περίγραμμα της λογιστικής αντιμετώπισης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων από την ιδιοκτήτρια επιχείρηση, μέσω του πλαισίου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου για τα ενσώματα πάγια, της απεικόνισής τους και του χειρισμού των αντίστοιχων λογαριασμών, της διενέργειας και του λογισμού των αποσβέσεων, των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της παράθεσης των αριθμοδεικτών που επιτρέπουν την εφαρμογή διοικητικής λογιστικής στα ενσώματα πάγια. Το αντικείμενο του δεύτερου μέρους της εργασίας είναι οι αναπροσαρμογές στις οποίες υπόκεινται οι αξίες των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπου γίνεται λεπτομερής αναφορά στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις διαδικασίες των αναπροσαρμογών. Ευθυγραμμίζοντας το περιεχόμενο και τη χρηστικότητα της εργασίας αυτής με τις επιταγές για διεθνή λογιστική εναρμόνιση και τις ανάγκες που αυτή συνεπάγεται, υπάρχουν σύντομες αναφορές στους λογιστικούς χειρισμούς που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τόσο για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων στοιχείων, όσο και για τις αναπροσαρμογές των αξιών τους.

Εισαγωγή

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από το σύνολο των αγαθών και ακινητοποιήσεων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια (δηλαδή πέραν του ενός έτους), με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι τα γήπεδα και τα οικόπεδα, τα κτίρια και οι κτιριακές εγκαταστάσεις (αποθήκες, βιομηχανοστάσια, κ.λπ.), τα παραγωγικά μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός που μπορεί να κατέχει η επιχείρηση. Η ιδιαίτερη φύση της ομάδας αυτής των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης υπαγορεύει μια ξεχωριστή αντιμετώπισή της, μέσω λογιστικών χειρισμών, λογισμών και απεικονίσεων.

Το πάγιο ενεργητικό, κυρίαρχο μέρος του οποίου αποτελείται από τα ενσώματα πάγια στοιχεία, συνιστά ένα μεγάλο ποσοστό του συνολικού ενεργητικού της επιχείρησης. Τα ενσώματα πάγια, πέρα από τις μεγάλες, κατά κανόνα, αξίες τους, έχουν την ικανότητα να αποφέρουν μελλοντικές χρηματορροές (εισροές) προς όφελος της ιδιοκτήτριας επιχείρησης. Η απεικόνιση, τόσο των αξιών των στοιχείων αυτών σε μια εύλογη βάση, όσο και της αναγνώρισης των χρηματικών εισροών από αυτά, αποτέλεσαν ζητήματα που απασχόλησαν επιστήμονες και ρυθμιστές της λογιστικής.

Σπουδαίο θέμα είναι ο τρόπος που γίνεται η αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτίσης ή του

κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένη με τις τυχόν δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις αντίστοιχες διενεργημένες αποσβέσεις¹.

Τα πράγματα, όμως, δεν είναι τόσο απλά, καθώς ορισμένοι ερευνητές έθεσαν το ζήτημα κατά πόσο οι τιμές αυτές των στοιχείων παρέχουν ικανοποιητική σχετικότητα (relevance) και ορθή πληροφόρηση για αυτά, παρά την αδιαμφισβήτητη αξιοπιστία που τις διακρίνει (reliability). Οι περισσότερες από τις λύσεις που προτείνονται κι εφαρμόζονται ενσωματώνουν μια αναπροσαρμογή των αξιών των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού, με την αλλαγή στην προστιθέμενη αξία να συσσωρεύεται σε ένα αποθεματικό αναπροσαρμογής.

Οι αναπροσαρμογές των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού από τις ελληνικές εταιρίες παρουσιάζουν μια ενδιαφέρουσα πτυχή: ο φορολογικός νόμος στην Ελλάδα επιτρέπει την αφαίρεση της πρόσθετης απομείωσης / απαξίωσης που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού στον προσδιορισμό του φορολογήσιμου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, οι ανατιμήσεις που εμφανίζονται στην Ελλάδα έχουν άμεσες επιπτώσεις στις ταμειακές ροές, ενώ αυτό δεν συνέβαινε με τις αντίστοιχες αναπροσαρμογές που πραγματοποιούνται σε άλλες χώρες. Επιπλέον, οι αναπροσαρμογές στην Ελλάδα καθιερώθηκαν από τις νομοθετικές διατάξεις, ενώ οι αναπροσαρμογές σε άλλες χώρες έγιναν εθελοντικά από τη διοίκηση.

Οι αρχικές λογιστικές επιπτώσεις της διαδικασίας της αναπροσαρμογής είναι μια αύξηση στη λογιστική αξία των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού και μια αύξηση στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών. Η υψηλότερη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων παράγει υψηλότερη απομείωση για λόγους, τόσο χρηματοοικονομικής λογιστικής, όσο και φορολογίας, καθώς τα διαφορετικά νομοθετικά τμήματα επιτρέπουν τη φορολογική αφαίρεση της πρόσθετης απομείωσης. Χαμηλότερα κέρδη, αυξημένα συνολικά περιουσιακά στοιχεία και υψηλότερες λογιστικές αξίες της καθαρής θέσης παρέχουν χαμηλότερα ποσοστά απόδοσης επί των περιουσιακών στοιχείων της καθαρής θέσης, καθώς, επίσης, και χαμηλότερο δείκτη χρέους. Η υψηλότερη υποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς οδηγεί στη φορολογική αποταμίευση ή φορολογικά κέρδη και ένα υψηλότερο ποσό πόρων παραμένει στην εταιρία για να ωφελήσει τους κατόχους κοινών μετοχών. Ως εκ τούτου, η αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού έχει θετικό αντίκτυπο στις ταμειακές ροές, αλλά αρνητική επίδραση στα κέρδη των εταιριών που αναπροσαρμόζουν τα πάγια στοιχεία τους.

Στον πίνακα που ακολουθεί συνοψίζονται οι διατάξεις νόμου βάσει των οποίων οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα προέβησαν σε αναπροσαρμογές των αξιών των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων τους.

¹ Ν. 2190/1920, άρθρο 43, παράγραφος 5, περίπτωση α

διάταξη νόμου	περιουσιακά στοιχεία προς αναπροσαρμογή	χρόνος κτήσης στοιχείων (μέχρι)	χαρακτήρας διάταξης νόμου	σημειώσεις
A.N. 148/1967	γήπεδα – κτίρια	31/12/1973	προαιρετικός	ο χρόνος κτήσης κάποιες φορές μπορεί να είναι 31/12/1974
N. 542/1977	γήπεδα – κτίρια	31/12/1974	υποχρεωτικός	αναπροσαρμογή ισολογισμού 31/12/1976
N. 1249/1982	γήπεδα – κτίρια	31/12/1980	υποχρεωτικός	όσα είχαν στην κυριότητά τους στις 5/4/1982
E. 2665/1988	γήπεδα – κτίρια	31/12/1987	υποχρεωτικός	όσα είχαν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής
N. 2065/1992	γήπεδα – κτίρια	31/12/1991	υποχρεωτικός	πρώτη αναπροσαρμογή το 1992, οι επόμενες κάθε τέσσερα έτη
N. 3081/2002	ιδιοχρησιμοποιούμενα γήπεδα – κτίρια	30/12/2002	προαιρετικός	αφορά τραπεζικές, ασφαλιστικές και ανώνυμες εταιρείες εισηγμένες στο ΧΑΑ
N. 3229/2004	όλα τα ακίνητα	30/12/2003	προαιρετικός	αφορά εταιρείες του Ν. 3081/2002 και τις θυγατρικές τους κατά 95% τουλάχιστον
N. 1731/1987	μηχανήματα	31/12/1986	προαιρετικός	αφορά βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις
N. 3193/2003	πλοία	31/12/2003	υποχρεωτικός	εφ' άπαξ αναπροσαρμογή μέχρι τις 31/12/2003