



Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΚΑΙ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑΣ
ΧΕΙΡΑΓΩΓΗΣΗΣ ΑΥΤΗΣ**

ΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΑΛΕΞΙΟΥ ΣΠΥΡΙΔΩΝ

ΑΣΗΜΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΚΟΡΟΠΟΥΛΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: **ΝΙΚΟΛΟΠΟΥΛΟΥ ΔΗΜ.**

ΠΑΤΡΑ 2009

ΑΦΙΕΡΩΜΕΝΗ ΣΤΟΥΣ ΓΟΝΕΙΣ ΜΑΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Μέρος	
Α΄	6

Εισαγωγή	6
----------	---

Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις Με Βάση Τα Δλπ.	7
--	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΛΠ 16	7
Σκοπός του Προτύπου 16 και Πεδίο Εφαρμογής	8
Έννοιες του Λογιστικού Προτύπου 16	8
Καταχώρηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	10
Αναπροσαρμογές Παγίων-Αποσβέσεις	12
Λογιστικός Χειρισμός Των Σωρευμένων Αποσβέσεων Κατά Το Χρόνο Της Αναπροσαρμογής	16
Αρχική Αποτίμηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	21
- Κόστος Κτήσης των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	21
- Ανταλλαγές Παγίων Στοιχείων	23
- Μεταγενέστερες Δαπάνες	24
Αποτίμηση Μεταγενέστερη από την Αρχική Καταχώρηση	27
- Βασική Μέθοδος	27
-Εναλλακτική Μέθοδος (Αναπροσαρμογής)	27
Αποζημιώσεις από τρίτους για Ζημιές ή Απομείωση Αξίας των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων [Διερμηνεία Αριθμός 14]	28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΔΛΠ 36	29
- Απομείωση Της Αξίας των Παγίων Στοιχείων ΔΛΠ 36	29
- Καταχώρηση και Αποτίμηση μιας Ζημιάς Απομειώσεως	31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3) Μέθοδοι Αποσβέσεων Των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων.....	31
Αλλαγή Μεθόδου Απόσβεσης.....	37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Επανεξέταση Της Ωφέλιμης Ζωής Των Παγίων Στοιχείων.....	38
Επανεξέταση Της Μεθόδου Απόσβεσης Των Παγίων Στοιχείων.....	40
Εκτίμηση της Αξίας Των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων.....	41
Παραδείγματα Μετατροπής Των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Από Ε.Λ.Π σε Δ.Π.Χ.Π.....	44
- Εφαρμογή Του Προτύπου 16 Στην Ελλάδα.....	48
Κυριότερες Διαφορές του ΔΛΠ 16 με τα Ισχύοντα στην Ελλάδα.....	49
«Σύγκριση ΔΛΠ. 16 με το Ε.Λ.Π.».....	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Διαδικασίες Κατά Την Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Λ.Π.....	54
Συμπεράσματα	55
Παράρτημα.....	57
- Ιστορική Ανάδρομη.....	57
- Σκοπός του ΕΔΛΠ (I.A.S.B.).....	59
- Οργανωτική Δομή των ΔΛΠ.....	63
- Διεθνή Λογιστικά Χρηματοοικονομικά Πρότυπα.....	64
- Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο.....	65
- Η Χρησιμοποιημένη Γλώσσα και η Διαδικασία Έκδοσης των Δ.Λ.Χ.Π.....	66
- Συνοπτικά Η Διαδικασία Εκδόσεις των Δ.Λ.Χ.Π.....	67
- Γλώσσα.....	67
- Τα Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	68
- Οι Ισχύουσες Διερμηνείες.....	70
- Πλεονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ	73
- Το Κύρος Των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	77
- Οι Προϋποθέσεις Εφαρμογής των Δλπ.....	79
- Πως Εφαρμόζονται Σήμερα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Στην Ελλάδα.....	81
- Προβλήματα που Προκύπτουν από Τη Μετάβαση Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	83
- Δυσκολίες Υιοθέτησης των Προτύπων	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	90

ΜΕΡΟΣ Α΄

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την αυγή της παγκοσμιοποίησης που ακολουθήθηκε από την διεθνή κίνηση κεφαλαίων και επενδύσεων, την ανάπτυξη και γιγάντωση εταιρειών και την διαμόρφωση ομίλων με παρουσία σε όλο το μήκος και πλάτος του κόσμου, δημιουργήθηκε και η ανάγκη για την κοινή γλώσσα επικοινωνίας του εμπορικού κόσμου.

Η διαφορετική τοπικά φορολογική νομοθεσία, οι ξεχωριστές λογιστικές αρχές αποτύπωσης και απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων και η ανομοιογένεια των πρακτικών είχε οδηγήσει τους αναλυτές και επενδυτές σε μια σύγχυση ως προς την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Επιπρόσθετα, μεγάλες εταιρείες χρεοκόπησαν αφήνοντας τεράστιες ζημίες στις οικονομίες που λειτουργούσαν παρασύροντας και συνεργαζόμενες με αυτές εταιρείες (Enron- Arthur Andersen[οι ορκωτοί ελεγκτές τους]), έχοντας προηγουμένως χρησιμοποιήσει αδιαφανείς και λαθεμένες λογιστικές πρακτικές. Συνεπώς, όπως προαναφέρθηκε, έπρεπε να βρεθεί ένας κώδικας-πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο οι οικονομικές καταστάσεις θα αποτυπώνονταν για να είναι συγκρίσιμες σε κάθε χώρα. Την ανάγκη αυτή ήρθαν να καλύψουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η επιτροπή των προτύπων που χρόνια πριν προσπαθούσαν προς την εξεύρεση λύσης για την ομοιογένεια της λογιστικής επιστήμης.

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκομένων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις

των υποκείμενων επιχειρήσεων).

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, εννοούμε ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων μεθόδων και διαδικασιών γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να λαμβάνονται ασφαλέστερες οικονομικές αποφάσεις. Οι χρήστες μπορεί να είναι επενδυτές , μέτοχοι, πιστωτές δημόσιος τομέας κτλ. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκπονούνται από την επιτροπή Δ.Π.Χ.Π. Στόχος τους είναι η εναρμόνιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις επιχειρήσεις και η ομοιόμορφη και η ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ

1) ΔΛΠ 16

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 3^η Ιουλίου 1999 και αναφερόταν στα λειτουργικά πάγια στοιχεία και επομένως και στα λειτουργικά ακίνητα. Το αναθεωρημένο πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 του 1998 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Το Πρότυπο τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμός 211/ 2005 . Σχετικές με το παραπάνω Πρότυπο είναι και οι Διεργηθείες 14 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις - Αποζημίωση για την Απομείωση ή ζημία στοιχείων» και 23 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις - Έξοδα Σημαντικής επιθεώρησης ή Γενικών επισκευών. Το ΔΛΠ. 2 τροποποίησε την παράγραφο 16 και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005.¹

¹Ορκωτοί Ελεγκτές - Σύμβουλοι επιχειρήσεων , Απρίλιος 2005, «Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ε.Ε.» Πηγή: Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, 2002

ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 16 ΚΑΙ ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ενσώματων παγίων στοιχείων) , τα πρωταρχικά θέματα της οποίας είναι :

Ο σωστός χρόνος της καταχώρησης τους ως περιουσιακά στοιχεία .

Ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας.

Ο προσδιορισμός της δαπάνης της απόσβεσης τους.

Το πρότυπο αυτό θέτει τον βασικό κανόνα ότι πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων , εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Το Πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για :

- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα
- Τα δικαιώματα ορυχείων , μεταλλείων
- Την αναζήτηση ορυκτών
- Την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου
- Την αναζήτηση φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται.

Το πρότυπο αυτό πάντως, εφαρμόζεται σε Ενσώματες Ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των δραστηριοτήτων ή των περιουσιακών στοιχείων , που καλύπτονται από τις παραπάνω περιπτώσεις. Το Πρότυπο 16 δεν εξετάζει ορισμένες πλευρές της εφαρμογής ενός πλήρους συστήματος απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών . Όμως , οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα τέτοιο σύστημα υποχρεούνται να συμμορφώνονται από όλες τις απόψεις με το παρόν Πρότυπο , με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων ύστερα από την αρχική καταχώρηση τους.

ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 16

Οι επόμενοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις ακολούθως καθοριζόμενες έννοιες :

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ: είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

- α) κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών , για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
- β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.²

ΑΠΟΣΒΕΣΗ: είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ: είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου , ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις . μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ: είναι είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση , είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων , που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το περιουσιακό στοιχείο .

ΚΟΣΤΟΣ: είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακός στοιχείο . προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ :είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του , μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης .

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ: είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή .

ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ: είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός

² Καββαδίας Λ. (2003) «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα»

περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ: είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό , μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων έπ' αυτού ζημιών απομείωσης.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων (property, plant and equipment) πρέπει να αναγνωρίζεται , δηλαδή να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης ως στοιχείο του ενεργητικού της, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες δυο προϋποθέσεις :

- Όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Όταν το κόστος του στοιχείου αυτού για την επιχείρηση μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα.

Για να διαπιστώσουμε ότι συντρέχει η πρώτη προϋπόθεση , θα πρέπει να εκτιμήσουμε , με βάση τις διαθέσιμες ενδείξεις που υπάρχουν κατά το χρόνο της καταχώρησης , το βαθμό της βεβαιότητας ότι οι ωφέλειες που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Συνήθως μια τέτοια εξασφάλιση υπάρχει μόνο όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση. Πριν συμβεί αυτό η σύμβαση απόκτησης του παγίου στοιχείου μπορεί να ακυρωθεί , χωρίς συνήθως να υποστεί η επιχείρηση καμιά ουσιαστική ποινή και συνεπώς , πριν από το χρονικό αυτό σημείο , το στοιχείο δεν πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης.

Η δεύτερη προϋπόθεση για την καταχώρηση του παγίου στοιχείου πληρούται άμεσα, γιατί η συναλλαγή, στην οποία βασίζεται η απόκτηση του πάγιου στοιχείου, εξατομικεύει το κόστος του, αφού το κόστος αυτό είναι αντικείμενο μιας αμοτεροβαρούς σύμβασης. Αλλά και στην περίπτωση που το πάγιο στοιχείο ιδιοκατασκευάζεται, το κόστος του αποτιμάται βάσιμα, αφού το κόστος αυτό στηρίζεται σε επιμέρους συμβάσεις με τρίτους για την απόκτηση των υλικών, της εργασίας και των άλλων στοιχείων του κόστους κατασκευής του στοιχείου.

Για την εφαρμογή των κριτηρίων, που αναπτύχθηκαν παραπάνω, πρέπει να δούμε τι συνιστά ξεχωριστό πάγιο στοιχείο, όταν το στοιχείο συντίθεται από επιμέρους στοιχεία

,στις συγκεκριμένες περιστάσεις, μέσα στα πλαίσια της συγκεκριμένης επιχείρησης . Αυτό γιατί είναι δυνατό να επιβάλλεται να συναθροιστούν επιμέρους επουσιώδη στοιχεία , όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και για τη συνολική αξία των στοιχείων αυτών να εφαρμοστούν τα κριτήρια που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Ειδικότερα , για τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης των πάγιων στοιχείων σημειώνουμε τα εξής :

-Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης (αναλώσιμα) καταχωρούνται στα αποθέματα και βαρύνουν τα έξοδα κατά την ανάλωση τους.

-Τα ανταλλακτικά μεγαλύτερης αξίας από αυτήν που έχουν τα συνήθη ανταλλακτικά , καθώς και ο εφεδρικός εξοπλισμός των πάγιων στοιχείων, χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις , όταν η επιχείρηση προσδοκά ότι θα τα χρησιμοποιεί για περισσότερες από μια χρήσεις .

Στην περίπτωση που τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης χρησιμοποιούνται μόνο για ένα πάγιο στοιχείο και η χρησιμοποίησή τους αναμένεται να είναι ακανόνιστη , αυτά τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης καταχωρούνται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του συγκεκριμένου στοιχείου.

Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδείκνυται η κατανομή του συνολικού κόστους κτήσης ενός πάγιου στοιχείου στα μέρη που το συγκροτούν. Τέτοια περίπτωση συντρέχει , όταν τα επιμέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν στην επιχείρηση τις ωφέλειες τους με διαφορετικό ρυθμό , οπότε επιβάλλεται η χρήση διαφορετικών συντελεστών και μεθόδων απόσβεσης. Για παράδειγμα , ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του συνιστούν ξεχωριστά αποσβεστέα πάγια στοιχεία , αν η ωφέλιμη ζωή τους διαφέρει.

Ορισμένα πάγια στοιχεία είναι δυνατό να αποκτώνται προκειμένου η επιχείρηση να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία της. Τα πάγια που αποκτώνται για το σκοπό αυτό συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό τους ως πάγιων στοιχείων , αφού τα σχετικά αρχικά πάγια στοιχεία θα προσφέρουν μελλοντικές ωφέλειες επιπλέον των ωφελειών που θα προσέφεραν χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών.

Η καταχώρηση όμως τέτοιων στοιχείων στο ενεργητικό γίνεται μόνο κατά την έκταση που η προκύπτουσα λογιστική αξία τους μαζί με τη λογιστική αξία των αρχικών πάγιων στοιχείων , δηλαδή η συνολική αξία των αρχικών και των μεταγενέστερα αποκτηθέντων στοιχείων , δεν υπερβαίνει τη συνολική ανακτήσιμη από

τα στοιχεία αυτά αξία.³

Για παράδειγμα μια χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει σε ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, νέες εργοστασιακές εγκαταστάσεις, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις καταχωρούνται στα πάγια στοιχεία, κατά την έκταση που είναι ανακτήσιμες, γιατί, χωρίς αυτές, η επιχείρηση δεν μπορεί να βιομηχανοποιεί και να πωλεί χημικά προϊόντα.

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΠΑΓΙΩΝ-ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

- Ø Η διαφορά που υπάρχει μεταξύ της λογιστικής και της αναπροσαρμοσμένης αξίας μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ως «αποθεματικά αναπροσαρμογής»
- Ø Κατά την έκταση που η διαφορά αναπροσαρμογής αναστρέφει προηγούμενη ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα χρήσης.
- Ø Εάν από την αναπροσαρμογή προκύψει μείωση της λογιστικής αξίας η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Εάν υπάρχει αποθεματικό επανεκτίμησης από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο τότε η ζημία απομείωσης συμψηφίζει καταρχήν το αποθεματικό.
- Ø Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στη καθαρή θέση αναφορικά με ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί:
 - Να μεταφερθεί απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται ή
 - Αναλογικά, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται στο Υπ. Κ. εις Νέον κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.
- Ø Για την λογιστικοποίηση της αναπροσαρμογής στην αξία του ενσώματου παγίου χρησιμοποιούνται εναλλακτικά δύο μέθοδοι:
 - αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και οι σωρευμένες αποσβέσεις έτσι ώστε η νέα απόσβεση να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία, ή
 - απαλείφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολό τους ή κατά την έκταση

³ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος - Βρουστουρης Κ. Παναγιώτης, 2002

Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, 2002, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει η αναπροσαρμοσμένη αξία.

Παράδειγμα : Αναπροσαρμογές παγίων-Αποσβέσεις.

Η εταιρεία «Υπεραξία Α.Ε» αγόρασε ένα περιουσιακό στοιχείο έναντι 10.000€ την 1 Ιανουαρίου 2006. Είχε ζωή πέντε χρόνων. Η εταιρεία αποτιμά τα περιουσιακά της στοιχεία σε αναπροσαρμοσμένες αξίες την 1 Ιανουαρίου 2008 το περιουσιακό στοιχείο αποτιμήθηκε σε 12.000€Η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής παρέμεινε η ίδια.

Παρακάτω εμφανίζονται :

1. Οι εγγραφές που πρέπει να διενεργήσει η εταιρεία στην χρήση του 2008 για την λογιστικοποίηση της αναπροσαρμογής.
2. Οι εγγραφές που πρέπει να διενεργήσει η εταιρεία στην χρήση του 2008 και τις επόμενες για τον υπολογισμό των αποσβέσεων.

Στο τέλος του 2008 η αναπόσβεστη αξία του παγίου είχε διαμορφωθεί στις 4.000 (10000-6000 αποσβέσεις). Οπότε υπεραξία = 12000 – 4000 = 8000. Κατά συνέπεια η διαφορά αναπροσαρμογής ανέρχεται σε 6.000.Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν είναι οι ακόλουθες:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση	Παρατηρήσεις
Πάγια περιουσιακά στοιχεία	6.000		Λογιστικοποίηση διαφοράς αναπροσαρμογής
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		6.000	

Οι εγγραφές για τις αποσβέσεις της κλειόμενης, του 2008 περίοδο, χρήσης καθώς και των επόμενων χρήσεων , είναι οι ακόλουθες :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση	Παρατηρήσεις
Αποσβέσεις χρήσης	4.000		Αξία 12.000/3 χρόνια υπολειπόμενη

			ωφέλιμη ζωή
Πάγια περιουσιακά στοιχεία		4.000	

Πρέπει να σημειώσουμε ότι, αν οι αποσβέσεις συνεχίσουν να διενεργούνται με 2.000 αντι για 4000 τότε οι οικονομικές καταστάσεις αλλοιώνονται ως εξής :

α) Το αποτέλεσμα χρήσης είναι βελτιωμένο γιατί διαμορφώθηκε από μειωμένες αποσβέσεις.

β) Στον ισολογισμό η αναπόσβεστη αξία του παγίου είναι μεγαλύτερη της ορθής.

Διορθωτική εγγραφή:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	2.000	
Αποσβεσμένα		2.000

Επίσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η επιχείρηση δύναται να μεταφέρει μέρος της διαφοράς αναπροσαρμογής από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον. Η κίνηση γίνεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια χωρίς να αναγνωρίζεται στο αποτέλεσμα.

Στις περιπτώσεις όμως που μια επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, της προκύψει υπεραξία από την αποτίμηση κάποιων ενσώματων ακινητοποιήσεων στο τέλος της χρήσης, αντί με βάση τα ΔΛΠ να διενεργήσει τις εγγραφές:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	xxx	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		Xxx

και

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	xx	

Κέρδη εις Νέον		Χχ
----------------	--	----

Δηλαδή **αντί** να κάνει αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας με μορφή αποθεματικού, λόγω της αύξησης της αξίας του περιουσιακού της στοιχείου και μέρος αυτού του αποθεματικού μεταφέρεται απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον χωρίς πριν να το περάσει από τα αποτελέσματα . Δηλαδή :

Είτε Α) την εγγραφή:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ενσώματες ακίνητοποιήσεις	XXXX	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		ΧΧΧΧ

Είτε Β) τις εγγραφές:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ενσώματες ακίνητοποιήσεις	XXXX	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		ΧΧΧΧ

και

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	ΧΧ	
Αποτελέσματα χρήσης		Χχ

Τότε:

1. η επιχείρηση έχει μετατοπίσει τις αξίες από τα Ίδια Κεφάλαια στο Αποτέλεσμα Χρήσης και συνεπώς τα Ίδια Κεφάλαιά της στον Ισολογισμό θα εμφανίζονται μειωμένα, ενώ τα δε αποτελέσματά της αυξημένα.

2. σε άλλες περιπτώσεις, η μετατόπιση των Ιδίων Κεφαλαίων στο Αποτέλεσμα Χρήσης θα οδηγήσει και σε διανομή κεφαλαίων αντί πραγματικών κερδών.

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να διορθωθεί το πρόβλημα με επιστροφή των σχετικών ποσών στα Ίδια Κεφάλαια όπου και ανήκουν, πράγμα που μπορεί να επιτευχθεί:

Για την πρώτη περίπτωση με τις διορθωτικές εγγραφές:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα χρήσης	xxx	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		Xxx

και

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	xx	
Κέρδη εις νέων		Xx

Για την δεύτερη περίπτωση με τις διορθωτικές εγγραφές:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα χρήσης	xxx	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		Xxx

και

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	xx	
Κέρδη εις νέων		Xx

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΣΩΡΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.

Κατά το IAS 16 «όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται οι

σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει:

Ø Είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου , ούτως ώστε η λογιστική αξία του , μετά την αναπροσαρμογή , να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά , όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται , επί τη βάση ενός δείκτη τιμών , στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.

Ø Είτα να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου. Για παράδειγμα , αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται για κτήρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους.

Το ποσό της διόρθωσης που προκύπτει κατά την αναμόρφωση ή το συμψηφισμό των συσσωρευμένων αποσβέσεων , αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας , που αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 37 και 38 του Προτύπου».

Παράδειγμα :

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση απέκτησε μηχανήματα στις 31/12/2000 αντί 100.000 και ότι το αποσβένει με ετήσιο συντελεστή 5% . Στις 31/12/2002 ύστερα από δύο έτη λειτουργίας του , η πραγματική αξία του μηχανήματος εκτιμάται 130.000 και η επιχείρηση αποφασίζει να εφαρμόσει την εναλλακτική μέθοδο της αποτίμησης του μηχανήματος στην πραγματική του αξία.

Πρώτος λογιστικός χειρισμός

Αναπροσαρμόζεται η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις με αυτόν τον συντελεστή αναπροσαρμογής , οποίος υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος Κτήσης 100.000

Μείον : Αποσβέσεις 2001 και 2002

$$100.000 * 5\% * 2 \text{ έτη} = 5.000 * 2 = 10.000$$

Άρα , η αναπόσβεστη αξία είναι $100.000 - 10.000 = 90.000$

Συντελεστής αναπροσαρμογής : $130.000 / 90.000 = 1,4444$

Αναπροσαρμογή αξία κτήσης : $100.000 * 1,4444 = 144.440$

Αναπροσαρμογή αποσβέσεων : $10.000 * 1,4444 = 14.440$

$$144.440 - 14.440 = 130.000$$

Λογιστικές εγγραφές

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
12.00.00 Μηχάνημα Α (Διαφορά Αναπροσαρμογής)	44.440	-
Ίδια Κεφάλαια (Διαφορά Αναπροσαρμογής) Μηχανήματος Α	-	44.440

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ίδια Κεφάλαια (Διαφορά Αναπροσαρμογής) Μηχανήματος Α	4.440	-
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα (Μηχάνημα Α)	-	4.440

Παράδειγμα : Μείωση διαφοράς αναπροσαρμογής.

Η εταιρεία «Υπεραξία Α.Ε» αγόρασε δυο οικόπεδα το έτος 2005. Η εταιρεία αποτιμά τα περιουσιακά της στοιχεία σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Για τα δυο οικόπεδα δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες:

<u>Οικόπεδο Α'</u>		<u>Οικόπεδο Β'</u>	
Έτος	Αξία	Έτος	Αξία
2005	15.000	2005	15.000
2006	13.000	2006	20.000
2007	20.000	2007	13.000

Παρακάτω παρατίθενται οι εγγραφές για κάθε ένα από τα οικόπεδα στις χρήσεις που δίνονται πληροφορίες για την αξία τους :

Οι εγγραφές που θα διενεργηθούν το έτος 2006 είναι οι ακόλουθες :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση	Παρατηρήσεις
Ζημίες απομείωσης	2.000		Αναγνώριση ζημίας απομείωσης
Οικόπεδο Α'		2.000	
Οικόπεδο Β'	5.000		Αναγνώριση διαφοράς αναπροσαρμογής
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		5.000	

Σημείωση : Οι διαφορές αναπροσαρμογής αναγνωρίζονται για κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο χωριστά. Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός κερδών και ζημιών από διαφορές αναπροσαρμογής ακόμη και στην περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν στην ίδια κατηγορία.

Οι εγγραφές για το 2007 για το οικόπεδο Α είναι οι ακόλουθες :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση	Παρατηρήσεις
<u>Οικόπεδο Α'</u>	7.000		Η διαφορά κατά το μέρος που αναστρέφει προηγούμενη ζημία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
Κέρδη από διαφορές αποτίμησης		2.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		5.000	

Εάν όμως η επιχείρηση λειτουργήσει σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ και

μεταφέρει και τις 7.000 στα αποτελέσματα χρήσης (αντί για τις 2000) οι οικονομικές καταστάσεις θα αλλοιωθούν ως εξής:

Τα Αποτελέσματα θα εμφανίζονται αυξημένα κατά 5000 και τα ίδια κεφάλαια μειωμένα κατά 5000.

Η αλλοίωση αυτή μπορεί να διορθωθεί με επαναφορά των 5000 από τον λ/σμό Κέρδη από διαφορές αποτίμησης στο Αποθεματικό Αναπροσαρμογής.

Οι εγγραφές για το 2007 για το **οικόπεδο Β** είναι οι ακόλουθες:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση	Παρατηρήσεις
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	5.000		Η ζημία κατά το μέρος που αφορά αναγνωρισμένο αποθεματικό διαγράφεται επί αυτού
Ζημίες απομειώσεις	2.000		
<u>Οικόπεδο Β'</u>		7.000	

Πρέπει να σημειωθεί ότι , αν η παραπάνω επιχείρηση το 2006 αντί να λειτουργήσει ως άνω , δεν δημιουργήσει αποθεματικό αναπροσαρμογής για το Β' οικόπεδο, αλλά μεταφέρει την υπεραξία του στα αποτελέσματα χρήσης , τότε αυξάνονται τα αποτελέσματα χρήσης και μειώνονται τα ίδια κεφάλαια. Τελικά βέβαια η εταιρία διανέμει ίδια κεφάλαια..

Σε μια τέτοια περίπτωση η επιχείρηση έχει διενεργήσει την εγγραφή :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Πάγιο	XXXX	-
Κέρδη Αποτίμησης (ΑΧ)	-	XXXX

Και πρέπει να γίνει η παρακάτω διόρθωση:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη Αποτίμησης (ΑΧ)	XXXX	-
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	-	XXXX

ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

- ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ένα στοιχείο των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο , αποτιμάται αρχικά στο κόστος .

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελείται από : την τιμή της αγοράς του στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (οι εκπτώσεις αφαιρούνται).

Για άμεσα επιρριπτά έξοδα για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι :

- Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης
- Τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς
- Τα έξοδα εγκατάστασης
- Επαγγελματικές αμοιβές , πχ. Αρχιτέκτονες , μηχανικοί
- Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις , ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Για παράδειγμα αν κατά το κτίσιμο των εγκαταστάσεων μιας εταιρείας εξόρυξης πετρελαίου, προβλέπεται ότι η αποκατάσταση του περιβάλλοντος στο μέλλον αφορά κατά 60 % την απομάκρυνση αυτών των εγκαταστάσεων , τότε μόνο κατά το ποσοστό αυτό οι δαπάνες αποκατάστασης βαρύνουν το κόστος των εγκαταστάσεων. Το υπόλοιπο 40 % για παράδειγμα αν προέρχεται από την εξόρυξη του πετρελαίου , βαρύνει τα αποτελέσματα των χρήσεων καθώς το προβλεπόμενο κοίτασμα μειώνεται. Τέτοιες προβλέψεις πρέπει να καταχωρούνται σε προεξοφλητική βάση σύμφωνα με το ΔΛΠ.37.

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων , το κόστος του συνίσταται στην

ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

Εάν η εταιρία αντί να λειτουργήσει όπως παραπάνω, συμπεριλάβει την δαπάνη του τόκου στην αξία κτήσης, τότε επέρχονται αλλοιώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου ότι τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα , δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων , εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας. Ομοίως, έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία του, θεωρούνται στοιχείο του κόστους , αν είναι απαραίτητα για να φέρουν το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η δοκιμαστική λειτουργία ενός εργοστασίου χημικών για να διαπιστωθούν τυχόν διαρροές. Αρχικές ζημιές που πραγματοποιήθηκαν πριν την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου καταχωρούνται στα έξοδα.

Εάν όμως τέτοιου είδους έξοδα τελικά βαρύνουν το κόστος κτήσης του παγίου τότε θα έχουμε αύξηση της αξίας του παγίου και βελτίωση του αποτελέσματος χρήσης (τα έξοδα μειώνονται πχ 10.000) και παράλληλη μείωση του αποτελέσματος (λόγω αυξημένων αποσβέσεων πχ $10.000 \times 5\%$ ετήσια απόσβεση = 500) με τελική αλλοίωση του την βελτίωση του αποτελέσματος ($10.000 - 500 = 9500$). Ταυτόχρονα δε στον ισολογισμό το πάγιο θα εμφανίζεται με μεγαλύτερη αξία.

Επίσης ,μπορεί να αναφερθούν και άλλα σχετικά παραδείγματα όπως :

Τα έξοδα κατεδαφίσεως ενός παλαιού κτιρίου για την ανέγερση ενός νέου , επειδή συμβάλλουν στην ανέγερση του νέου, πρέπει να κεφαλαιοποιούνται δηλαδή να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος ανέγερσης του νέου με την επιφύλαξη ότι δεν θα έχουμε υπέρβαση του ανακτήσιμου ποσού του νέου κτιρίου.

Αντίθετα όμως, έξοδα π.χ. μελετών που θα πραγματοποιήσει μια επιχείρηση πριν αγοράσει ένα συγκεκριμένο συγκρότημα δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν , καθόσον δεν έχουν άμεση επίπτωση στο κόστος του συγκροτήματος Η/Υ που θα αγοραστεί.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ιδίων μεθόδων , όπως και των αγορασμένων στοιχείων. Αν μια επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο όπως το κόστος των παραγομένων στοιχείων προς πώληση (ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό κάθε εσωτερικό

κέρδος πρέπει να απαλείφεται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Ασυνήθη ποσά φύρας ή αδράνειας δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των στοιχείων αυτών. Ως προς τη συμμετοχή του δανειακού κόστους στο κόστος αυτών των στοιχείων, ισχύουν τα όσα ορίζονται στο ΔΛΠ 23, ενώ η κρατική επιχορήγηση μπορεί να μειώνει τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ΔΛΠ 20).

- ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή, ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκαν.

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ενός όμοιου στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια πραγματική αξία. Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να πωληθεί με αντάλλαγμα τη συμμετοχή σε ένα όμοιο στοιχείο. Και στις δυο περιπτώσεις, δεδομένου ότι η δημιουργία κερδών είναι ανολοκλήρωτη, δεν καταχωρείται κέρδος ή ζημιά από τη συναλλαγή, αλλά το νέο πάγιο στοιχείο κοστολογείται με την εμφανιζόμενη αξία του στοιχείου που δόθηκε. Όμως, η πραγματική αξία του ληφθέντος παγίου στοιχείου μπορεί να παρέχει ένδειξη μείωσης της αξίας του στοιχείου που δόθηκε, οπότε το πάγιο στοιχείο που δόθηκε υποτιμάται και αυτή η υποτιμημένη αξία δίδεται στο νέο πάγιο στοιχείο. Παραδείγματα ανταλλαγών όμοιων παγίων στοιχείων περιλαμβάνουν, την ανταλλαγή αεροσκαφών, ξενοδοχείων, σταθμών ανεφοδιασμού και άλλων ακίνητων ιδιοκτησιών. Αν ένα μέρος της πράξεως ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

Παράδειγμα ανταλλαγής ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων χωρίς επιπλέον αντάλλαγμα:

Η εταιρεία Α ανταλλάσσει φορτηγό όχημα λογιστικής αξίας 10.000 με μηχανήμα της εταιρείας Β πραγματικής αγοραίας αξίας 12.800. Πρόσθετο αντάλλαγμα δεν δίδεται. Η

αξία του οχήματος δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη. Το κέρδος για την Α είναι 2.800 και καταχωρείται με την εγγραφή :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
12.00 Μηχάνημα	12.800	-
13.00 Μεταφορικό Μέσο	-	10.000
86 Αποτελέσματα Χρήσεως	-	2.800

Παράδειγμα ανταλλαγής όμοιων παγίων περιουσιακών στοιχείων με επιπλέον αντάλλαγμα:⁴

Η εταιρεία Α αντάλλαξε με προμηθευτή της ένα ηλεκτρονικό μηχάνημα λογιστικής αξίας 140.000, με ένα νεότερο τεχνολογικά, πραγματικής αξίας 180.000 , καταβάλλοντας επιπλέον το ποσό των 80.000.

Η ζημιά από την συναλλαγή ανέρχεται σε 40.000 .

Η λογιστική εγγραφή θα έχει :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ζημιά από ανταλλαγή	40.000	-
12.00 Μηχανήματα	180.000	-
12.00 Μηχανήματα		140.000
38.00 Χρηματικά Διαθέσιμα		80.000

- ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του , όταν

⁴ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες,2002
Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη , τόμος Α , 2002

πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση , θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου. Κάθε άλλη δαπάνη βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται . Τέτοιες βελτιώσεις , που προσαυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη , είναι:

- Ø Μετατροπή μιας εγκατάστασης για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της ή να αυξηθεί η παραγωγική της δυναμικότητα.
- Ø Αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.
- Ø Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του κόστους εκμετάλλευσης.

Οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης που γίνονται για αποκατάσταση ή διατήρηση των μελλοντικών ωφελημάτων , καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όταν όμως υπάρχει μια σημαντική απώλεια οικονομικών ωφελειών , οι μεταγενέστερες δαπάνες για αποκατάσταση αυτών, καταχωρούνται σε αύξηση της αξίας του στοιχείου αυτού, εφ' όσον δεν υπάρχει υπέρβαση στο ανακτήσιμο ποσό του παγίου , π.χ. η αγορά ενός κτιρίου που χρειάζεται ανακαίνιση. Τέλος, η αντικατάσταση τμημάτων κάποιων παγίων κατά τακτά διαστήματα , μπορεί να θεωρηθεί ως ιδιαίτερο πάγιο αφού έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή από το αρχικό πάγιο, π.χ. επενδύσεις ενός κλιβάνου ή καθίσματα ενός αεροπλάνου. Το αντικαθιστάμενο σε αυτή την περίπτωση πάγιο, διαγράφεται.

Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής ενός στοιχείου των Ενσώματων Ακίνητοποιήσεων που πραγματοποιείται σε κανονικά διαστήματα κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και έγινε για να επιτραπεί η συνεχιζόμενη χρήση του, πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως στην χρήση που πραγματοποιείται.

Όμως , αν κατά την αγορά ενός παγίου στοιχείου , η επιχείρηση έχει καθορίσει σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 παράγραφος 12 ως ένα ξεχωριστό συνθετικό μέρος του στοιχείου αυτού μια σημαντική επιθεώρηση ή γενική επισκευή , η οποία αποσβένεται σε διαφορετικό χρόνο από την υπόλοιπη αξία του παγίου , τότε με την πλήρη απόσβεση του συνθετικού αυτού στοιχείου το νέο κόστος της επισκευής ή της επιθεώρησης κεφαλαιοποιείται λογιστικοποιούμενο ως συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το κόστος της επιθεώρησης ή γενικής επισκευής μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα (Διερμηνεία 23).

Παράδειγμα :

Την 01/01/2001 αγοράζεται ένα αεροπλάνο αντί 1.000 χρηματικών μονάδων , με ωφέλιμη ζωή 20 έτη. Κάθε τρία έτη απαιτείται μια γενική επισκευή *εκτιμώμενου* κόστους **50**. Η επιχείρηση διαχωρίζει την αξία του αεροπλάνου σε 950 χρηματικές μονάδες , αποσβεστέα σε 20 έτη , (υποτίθεται ότι η υπολειμματική αξία είναι 50 και οι μηχανές έχουν την ίδια ζωή με το σκάφος) και σε **50** χρηματικές μονάδες , αποσβεστέα σε **3 έτη** . Στο τρίτο έτος το ποσό των 50 έχει αποσβεσθεί ολοσχερώς . Το κόστος της νέας επισκευής ή επιθεώρησης ανέρχεται όμως τελικά σε 52. Συνεπώς , η αναπόσβεστη αξία του αεροπλάνου στις αρχές του 4^{ου} έτους μετά την επισκευή , είναι:

$(950 : 20) * 3$	142,5
$(50 : 3) * 3$	50
Αναπόσβεστη Αξία	Αρχική συνολική αξία 1000 €
	Μειον 3ετής απόσβεση των 950 - 142,5 €
	Μείον 3ετής απόσβεση των 50 -50 €
	Συν υπολειμματική αξία <u>+ 50 €</u>
	857,5 €

Το ποσό των 2 = (52-50) καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως γιατί αν καταχωρηθεί σε επαύξηση της αξίας του αεροσκάφους θα υπάρξει υπέρβαση του ιστορικού κόστους (υπετέθη ότι η εταιρεία τηρεί τις Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις στη βάση του ιστορικού κόστους) [ΔΛΠ 16 παρ. 12 και Διερμηνεία 23] . Ανάλογη κατάσταση διαμορφώνεται και με τις δαπάνες της 4ετούς Ειδικής Επιθεωρήσεως των πλοίων (Special Survey).⁵

⁵Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών , Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Πρωτοψάλτης Ν. - Βρουστούρης 77., 2002

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

- ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Μετά την αρχική καταχώρηση , ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του.

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ (ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)

Μετά την αρχική καταχώρηση ,ένα στοιχείο των ενσώματων Ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή της αξίας πρέπει να γίνεται τακτικά ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Οι εκτιμήσεις της πραγματικής αξίας πρέπει να γίνονται από επαγγελματίες εκτιμητές και σε διαστήματα τέτοια που να καλύπτουν τις ουσιώδεις μεταβολές της αξίας των παγίων.

Η Αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει με δυο τρόπους:

- Με Αναπροσαρμογή και της αξίας κτήσεως και των σωρευμένων αποσβέσεων , ώστε η νέα λογιστική αξία του παγίου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.
- Με συμψηφισμό των αποσβέσεων με την αξία κτήσεως του παγίου και την εν συνεχεία αναπροσαρμογή του απομένοντος υπολοίπου.

Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου , τότε ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Παραδείγματα κατηγοριών παγίων στοιχείων είναι:

- Εδαφικές εκτάσεις
- Γήπεδα και κτίρια
- Μηχανήματα
- Πλοία
- Αεροπλάνα
- Οχήματα

- Έπιπλα- σκεύη
- Εξοπλισμός γραφείου

Όπως έχει προαναφερθεί :

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής , η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων σε λογαριασμό με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής» . Όταν όμως η αναπροσαρμογή ενός παγίου αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του που είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως , τότε η αναπροσαρμογή αυτή καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης , η μείωση πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όμως μια μείωση λόγω υποτίμησης ενός παγίου , πρέπει να φέρεται σε μείωση των «Διαφορών Αναπροσαρμογής» , εφόσον το πάγιο αυτό είχε αναπροσαρμοσθεί στο παρελθόν και η υποτίμηση δεν υπερβαίνει το ποσό της αναπροσαρμογής.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται απ' ευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέο (χωρίς να περνούν μέσα από τα αποτελέσματα).

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ ΓΙΑ ΖΗΜΙΕΣ Ή ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ [ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΑΡΙΘΜΟΣ 14]

Σύμφωνα με την διερμηνεία 14, οι απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων , οι σχετικές απαιτήσεις ή εισπράξεις αποζημιώσεων από τρίτους , καθώς και μεταγενέστερη αποκατάσταση , αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και ως εκ τούτου πρέπει να λογιστικοποιούνται.

- Ø Απομειώσεις αξίας στοιχείων Ενσώματων Ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (απομείωση της αξίας των παγίων στοιχείων). Η απόσυρση ή διάθεση στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.
- Ø Νομισματικές ή μη νομισματικές αποζημιώσεις από τρίτους για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπέστησαν απομείωση της αξίας τους, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν , πρέπει να περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως , όταν αναγνωρίζονται , π.χ. αποζημιώσεις από ασφαλιστικές εταιρίες , το κράτος , κλπ.

- Ø Το κόστος των περιουσιακών στοιχείων που αποκαθιστώνται ή αγοράζονται , προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές αρχές αυτού του Προτύπου (ΔΛΠ. 16).

2) ΔΛΠ 36

- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΛΠ 36

Η επιχείρηση οφείλει να εφαρμόζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 « απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» , για να προσδιορίζει αν η αξία ενός ενσώματου παγίου στοιχείου απομειώνεται. Το πρότυπο αυτό εξηγεί πως μια επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πως αυτή προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε καταχωρεί ή αντιστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Ορισμοί:

Ανακτήσιμο ποσό: είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησεως ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεως του.

Αξία χρήσεως: είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Καθαρή τιμή πώλησης: είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διαθέσεως, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δυο μερών, που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Δαπάνες διαθέσεως: είναι οι αυξητικές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος. Ζημία απομείωσης, είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία: είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση κάθε σωρευμένης αποσβέσεως και κάθε σωρευμένης ζημίας απομειώσεως έπ' αυτού.

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

Αποσβεστέο ποσό , είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που

υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική αξία.

Ωφέλιμη ζωή: Η περίοδος του χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ή Ο αριθμός της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία: είναι περιουσιακά στοιχεία που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές αμφοτέρων, της υπό εξέταση μονάδας και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

Αναγνώριση ενός στοιχείου που μπορεί να απομειωθεί

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Η επιχείρηση πρέπει, σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, να **εκτιμά** το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου για να διαπιστώσει αν υπάρχουν **ενδείξεις** ότι είναι απομειωμένο.

Κατά την εκτίμηση αυτή θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα διαθέσιμα στοιχεία, ως κατωτέρω, από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

1)Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

-Η μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της χρήσεως.

-Οι σημαντικές μεταβολές με αρνητικές επιπτώσεις, που έχουν λάβει χώρα ή θα λάβουν χώρα στο μέλλον, στο τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον που λειτουργεί η επιχείρηση.

-Η αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, η οποία είναι πιθανόν να επηρεάζει τα προεξοφλητικά επιτόκια και κατά συνέπεια την παρούσα αξία των μελλοντικών εισροών από τα περιουσιακά στοιχεία.

-Η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας.

2)Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- **Η** φυσική ζημία ή οικονομική απαξίωση ενός περιουσιακού στοιχείου. -Οι σημαντικές μεταβολές με αρνητικές συνέπειες , που έχουν λάβει χώρα και αφορούν σε διακοπή δραστηριότητας ή αναδιάρθρωση μιας εκμεταλλεύσεως. -Οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου , που αναφέρουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

- ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ

Όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του , η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.

Μια ζημία απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στα Αποτελέσματα χρήσεως, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, οπότε η ζημία αυτή αντιμετωπίζεται ως μείωση της αξίας αναπροσαρμογής.

Αν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αφορά, τότε καταχωρείται ποσό ζημίας απομείωσης μέχρι μηδενισμού της λογιστικής αξίας, εκτός αν από άλλο ΔΛΠ επιβάλλεται να καταχωρηθεί ολόκληρο το ποσό της ζημίας απομείωσης με τη δημιουργία μιας υποχρέωσης για τη διαφορά .

Μετά την καταχώρηση μιας ζημίας απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, η αναθεωρημένη λογιστική αξία του κατανέμεται μέσω των αποσβέσεων , πάνω σε μια συστηματική βάση, για τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Σημειώνεται ότι, η μείωση της λογιστική αξίας των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να παρακολουθείται σε αντίθετους λογαριασμούς, για το ενδεχόμενο μελλοντικής αναστροφής της ζημίας απομείωσης.

3)ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου κατά τρόπο συστηματικό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του , μπορεί να χρησιμοποιείται μία ποικιλία μεθόδων. Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι :

1. Σταθερή μέθοδος (Ευθεία μέθοδος)

2. Φθίνουσα μέθοδος
3. Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος

Α) Σταθερή μέθοδος: Κατά τη μέθοδο του σταθερού ποσού ή της σταθερής απόσβεσης (straight line method) η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και βρίσκεται το ετήσιο ποσό της απόσβεσης, που παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Το ποσό αυτό ποσοστουάται είτε επί της αποσβεστέας αξίας είτε επί του κόστους κτήσεως. Έτσι η απόσβεση βρίσκεται με τον εξής τύπο⁶:

$$\text{Ετήσια Απόσβεση} = \text{Αξία Κτήσης} - \text{Υπολ.Αξία} / \text{Έτη Ωφέλιμης Ζωής}$$

Παράδειγμα που δείχνει τη λειτουργία της Ευθείας μεθόδου:

Πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε έναντι 1.000 η υπολειμματική αξία του εκτιμήθηκε σε 80 και η ωφέλιμη ζωή τον προσδιορίστηκε σε 5 έτη.

Στην περίπτωση αυτή:

$$\text{Ετήσια Απόσβεση} = (\text{Αξία Κτήσης} - \text{Υπολ.Αξία}) / \text{Έτη Ωφέλιμης Ζωής} = 1000 - 80 / 5 = 184.$$

Και επομένως ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης επί της αξίας κτήσεως ανέρχεται σε $18,4\% = 184 / 1.000$.

Η παραπάνω μέθοδος, είναι απλή, ευνόητη, συστηματική και ορθολογική. Η μέθοδος ονομάζεται σταθερού ποσού, γιατί σε κάθε χρήση υπολογίζεται το ίδιο ποσό αποσβέσεως. Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται όταν συντρέχουν οι ακόλουθες καταστάσεις:

α) η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου είναι περίπου η ίδια κάθε έτος, β) η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου οφείλεται στην παρέλευση του χρόνου παρά στη χρησιμοποίηση του στοιχείου, γ) η χρήση του

⁶Σακέλλης Ε. (2005) «Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»

στοιχείου παραμένει σταθερή από έτος σε έτος , δ) οι επισκευές και συντηρήσεις του στοιχείου είναι ουσιαστικά οι ίδιες κάθε έτος.

Η μέθοδος όμως παρουσιάζει και σημαντικά μειονεκτήματα , τα σπουδαιότερα των οποίων είναι:

α) λαμβάνει υπόψη μόνο τον παράγοντα χρόνο και αδιαφορεί για τη διακύμανση της εντάσεως λειτουργίας , που σε πολλές περιπτώσεις έχει ιδιαίζουσα βαρύτητα . Οδηγεί , δηλαδή , σε υπεραπόσβεση στα έτη της μειωμένης λειτουργίας και σε υποαπόσβεση στα έτη της αυξημένης λειτουργίας

β) αγνοεί ότι με την πάροδο του χρόνου τα έξοδα συντηρήσεως αυξάνουν

γ) δεν αντιπαραθέτει ικανοποιητικά τα έξοδα με τα έσοδα.

Η μέθοδος , λόγω της απλότητας της , χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη ακολουθείται δε πάγια από τη φορολογική νομοθεσία της χώρας μας.

Β)Φθίνουσα μέθοδος: Κατά τη μέθοδο αυτή γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής παγίου. Στη βιβλιογραφία και στην πράξη απαντώνται οι ακόλουθες παραλλαγές της μεθόδου του φθίνοντος υπολοίπου :

1) Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί της μειούμενης βάσης

Κατά την μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας με βάση ένα σταθερό ποσοστό , που βρίσκεται με τον τύπο:

[ΖΗΤΟΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟΣΤΟ=1-(ΕΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ V ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ / ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ)]

ΔΗΛΑΔΗ:

$$r = 1 - nV s / c$$

Όπου :

r = Το Ζητούμενο ποσοστό

n = Τα έτη της ωφέλιμης ζωής

S = Υπολειμματική αξία

C = Το Κόστος Κτήσης

Ο τύπος προσδιορισμού του ποσοστού της αποσβέσεως δεν μπορεί να εφαρμοστεί αν η υπολειμματική αξία είναι μηδέν. Βέβαια σε κάθε περίπτωση και για λόγους ακόμη μνείας ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υπολειμματική αξία ίση με τη μονάδα , οπότε ο τύπος αυτός εφαρμόζεται.

2) Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού απόσβεσης επί της αναπόσβεστης αξίας

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το αποσβέσιμο στοιχείο προσφέρει κάθε χρόνο υπηρεσίες της ίδιας αξίας, οπότε η παρούσα αξία των υπηρεσιών αυτών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία καταρτίσεως του πίνακα αποσβέσεως και συνεπώς και οι αποσβέσεις πρέπει να είναι αναλογικά μικρότερες .

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, η αξία κτήσεως μείον την υπολειμματική αξία κατανέμεται ισομερώς στην ωφέλιμη ζωή του παγίου και τα ίσα ποσά που προκύπτουν προεξοφλούνται . Στη συνέχεια κάθε προεξοφλημένο ποσό διαιρείται με τη συνολική προεξοφλημένη αξία δίδοντας το αντίστοιχο ποσοστό, το οποίο εφαρμοζόμενο στην αξία κτήσης δίδει την ετήσια απόσβεση.

3) Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας

Κατά τη μέθοδο αυτήν οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας και με ποσοστό πολλαπλάσιο του ποσοστού της μεθόδου του σταθερού ποσού. Εφαρμόζεται κυρίως στις Η.Π.Α., επειδή η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι το ποσό των αποσβέσεων δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το διπλάσιο του ποσού που προκύπτει με βάση τη μέθοδο του σταθερού ποσού , χωρίς να υπολογίζεται η υπολειμματική αξία .

Γ)Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων: .Κατά τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής (productive out put method) η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι θα παράγει το στοιχείο σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του και προσδιορίζεται η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος . Έτσι, με βάση την απόσβεση αυτή και τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην

περίοδο προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σε αυτήν.

Παράδειγμα

Έστω το ίδιο ανωτέρω περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποκτήθηκε αντί 1.000 χρηματικές μονάδες με την προοπτική παραγωγής 1.500 μονάδων συγκεκριμένου προϊόντος και το οποίο μετά την παραγωγή αυτή παύει να χρησιμοποιείται είτε γιατί εξαντλείται η παραγωγική του ικανότητα και η λειτουργία του καθίσταται ασύμφορος , είτε διότι δεν υπάρχει περαιτέρω παραγωγή. Η υπολειμματική αξία αυτού θα ανέλθει σε 80 και συνεπώς η αποσβεστέα αξία θα είναι $1.000 - 80 = 920$. Αν υποτεθεί ότι η ανωτέρω παραγωγή των 1.500 μονάδων κατανέμεται σε τέσσερις χρήσεις με αντίστοιχα τεμάχια 600, 250, 430 και 220 τότε κατά τη χρήση οι αποσβέσεις θα έχουν:

1ο έτος	$(600 / 1.500) * 920 = 368$
2ο έτος	$(250 / 1.500) * 920 = 153$
3ο έτος	$(430 / 1.500) * 920 = 264$
4ο έτος	$(220 / 1.500) * 920 = 135$
Σύνολο	→ 920

Παράδειγμα :

Η ΑΒΓ είναι εταιρεία ενοικίασης αυτοκινήτων. Εξετάζει τις μεθόδους απόσβεσης για 10 καινούρια αυτοκίνητα την 1/4/2006. Έχει συλλέξει τα ακόλουθα στοιχεία :

1. Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη ή 1.800.000 χιλιόμετρα το κάθε αυτοκίνητο.
2. Χιλιόμετρα μέχρι την 31/12/06 150.000 όλα τα αυτοκίνητα ενώ μέχρι την 31/12/07 450.000 όλα τα αυτοκίνητα (σύνολο χιλιομέτρων που έγραφαν οι μετρητές.)
3. Συντελεστής εάν ακολουθήσει τη μειούμενη μέθοδο απόσβεσης 35%.

Το συνολικό κόστος των αυτοκινήτων ήταν 190.000€ και η υπολειμματική τους αξία θεωρείται αμελητέα.

Α. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με την ευθεία μέθοδο είναι :
(ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ – ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ) / ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Κόστος Κτήσης	190.000	
Υπολειμματική αξία	0	
Αποσβεστέα αξία	190.000	
Ωφέλιμη ζωή	5	
Ετήσια απόσβεση	38000	
Αποσβέσεις	31/12/2006	31/12/2007
Αναλογία χρήσης	9/12	12/12
Αποσβέσεις χρήσης	28500	38000

B. Ο υπολογισμός έγινε με βάση τις παραγόμενες μονάδες οι οποίες στην περίπτωση των αυτοκινήτων είναι τα διανυόμενα χιλιόμετρα, (με βάση την αναλογία διανυθέντα klm χρήσης / Συνολικά Εκτιμώμενα klm)

		Ποσοστό	Αξία Κτήσης	Ετήσια απόσβεση
Διανυθέντα το 2006	150.000	8,33%	190.000	15.833
Διανυθέντα το 2006	300.000	16,67%	190.000	31.667
Εκτιμώμενο σύνολο χιλιομέτρων	1.800.000			

$$150.000/1.800.000 = 8,33\%$$

$$300.000/1.800.000 = 16,67\%$$

$$190.000 * 8,33\% = 15.833$$

$$190.000 * 16,67\% = 31.667$$

C. Ο υπολογισμός με την φθίνουσα μέθοδο γίνεται με βάση τον συντελεστή υπολογισμού απόσβεσης επί την αναπόσβεστη αξία που διαμορφώνεται στο προηγούμενο έτος

Αξία κτήσης	Συντελεστής	Απόσβεση	Αναπόσβεστη αξία
190.000	35%	(*)49.875	140.125
140.125	35%	49.004	91.081

(*)Το πρώτο έτος χρησιμοποιείται αναλογία 190.000* 35%(9/12)

ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Στην περίπτωση που η επιχείρηση μεταβάλλει τη μέθοδο απόσβεσης ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου , χωρίς η αλλαγή αυτή να επιβάλλεται από μεταβολή του ρυθμού άντλησης των προσδοκώμενων ωφελειών από το στοιχείο αυτό, έχουμε μεταβολή λογιστικής αρχής.

Αυτό που πρέπει να αναφερθεί είναι ότι_σχετικά με τις αποσβέσεις , η απόσβεση στα ΔΛΠ γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου, συνεπώς η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή θεωρείται ότι είναι αποτέλεσμα καλύτερης πληροφόρησης και άρα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ8 αλλαγή λογιστικής εκτίμησης οπότε και δεν επηρεάζει προηγούμενες χρήσεις. Εφόσον όμως η αλλαγή μεθόδου αποσβέσεως στοιχείων που ήδη υποβάλλονται σε απόσβεση (για τα νέα αποκτηθέντα πάγια στοιχεία της αυτής με της παλιάς κατηγορίας , η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόζει διαφορετική μέθοδο και να συνεχίσει να εφαρμόζει την προηγούμενη μέθοδο για υπάρχοντα αναπόσβεστα υπόλοιπα στοιχείων της ίδιας κατηγορίας , χωρίς να απαιτείται να γίνεται καμία εγγραφή μεταβολής των συσσωρευμένων αποσβέσεων.) κρίνεται αναγκαία για την ακριβέστερη εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων , απαιτείται να προσδιορίζεται η σωρευτική διαφορά στις αποσβέσεις από την εφαρμογή της νέας μεθόδου και η διαφορά αυτή να εγγράφεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία έγινε αλλαγή της μεθόδου με την ένδειξη «προσαρμογή αποσβέσεων». Ακολουθούνται, τα εξής στάδια :

- Προσδιορίζεται η κατηγορία ή οι κατηγορίες των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων στα οποία επιδρά η μεταβολή.
- Οι σωρευμένες αποσβέσεις των στοιχείων αυτών στην αρχή της χρήσεως που έγινε η μεταβολή πρέπει να υπολογιστούν εκ νέου αναδρομικά με βάση τη νέα μέθοδο.Οι καταχωρημένες στα βιβλία σωρευτικές αποσβέσεις προσαρμόζονται με τη διαφορά που προκύπτει από την εφαρμογή της νέας μεθόδου.
- Η σωρευτική επίδραση στο ποσό των αδιανέμητων κερδών της αρχής χρήσεως στην

οποία έγινε η μεταβολή, από την παραπάνω προσαρμογή των σωρευτικών αποσβέσεων , πρέπει να εμφανίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία έγινε η μεταβολή .

4)ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και αν υπάρχει μεταβολή στις αρχικές εκτιμήσεις, η δαπάνη απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζεται, για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Κατά τη διάρκεια της εκμετάλλευσης ενός παγίου στοιχείου μπορεί να γίνει εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή. Για παράδειγμα , η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επιμηκυνθεί από μεταγενέστερες δαπάνες στο πάγιο στοιχείο , που βελτιώνουν την κατάσταση αυτού πέραν της κανονικής απόδοσης του , όπως προσδιορίστηκε αρχικά . Από την άλλη πλευρά , τεχνολογικές αλλαγές ή αλλαγές στην αγορά των προϊόντων , μπορεί να μειώσουν την ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου. Στις περιπτώσεις αυτές, η ωφέλιμη ζωή και κατ' επέκταση , ο συντελεστής απόσβεσης αναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις . Η πολιτική επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης μπορεί επίσης να επηρεάσει την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου. Η πολιτική αυτή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ή μια αύξηση της υπολειμματικής αξίας του. Η υιοθέτηση όμως μιας τέτοιας πολιτικής δεν εξαλείφει την ανάγκη λογισμού αποσβέσεων .

Για τους προαναφερόμενους λόγους το Πρότυπο επιβάλλει : «η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και , αν οι προσδοκίες είναι σημαντικά διαφορετικές από τις προηγούμενες εκτιμήσεις , η δαπάνη απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζεται».

Σημείωση :

Κατά τα ισχύοντα στη χώρα μας με το ΕΓΛΣ, δεν επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου , αφού δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης. Μόνο οι δαπάνες προσθηκών και βελτίωσης , συνέπεια του τρόπου της λογιστικής τους παρακολούθησης , επιμηκύνουν τη διάρκεια απόσβεσης του παγίου.

Κατά καιρούς όμως έχουν εμφανιστεί και περιπτώσεις εταιρειών (όπως το σκάνδαλο ENRON) οι οποίες συστηματικά παγιοποιούσαν έξοδα. Με αυτό τον τρόπο , μεγάλωνε το ενεργητικό των εταιρειών και τα κέρδη τους. Με τα ΔΛΠ μπορεί κανείς να αυξάνει το ενεργητικό του (τα πάγια εν προκειμένω) με αντίστοιχη αύξηση της καθαρής θέσης , κάνοντας διαρκώς επανεκτίμηση των παγίων. Έτσι, ο αναλυτής θα παίρνει την εικόνα μιας εταιρείας που διαρκώς μεγάλωνε και ισχυροποιεί την καθαρή της θέση. Αντίθετα μπορεί να μειώσει τα αποτελέσματα της κάνοντας επανεκτίμηση προς τα κάτω των παγίων.

Συγκεκριμένα ανέφεραν ότι γινόταν (μεταξύ άλλων) καταχώρηση εξόδων σε λογαριασμούς παγίων. Δηλαδή αντί σε μια κακή χρονιά να δείχνουν μειωμένα κέρδη με την καταχώριση των εξόδων, τα εμφάνιζαν στα πάγια και τα απόσβεναν κατά ένα ποσοστό κάθε χρόνο.

- ✚ Δηλαδή, αν μια εταιρεία επαναπροσδιορίσει την αξία των παγίων προς τα πάνω, χωρίς πραγματικά να υπάρχει τέτοια αύξηση της αξίας και συνεπώς κάνει την εγγραφή:

Έστω 31/12/07

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Πάγια	1.000€	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Παγίων		1.000€

Τότε αυξάνει αυτόματα τα ίδια της κεφάλαια και αυτό την κάνει να φαίνεται πιο εύρωστη.

Συνέπεια της αυξημένης αξίας των παγίων, είναι για το υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής να χρησιμοποιεί μεγαλύτερες αποσβέσεις και κάνοντας την εγγραφή:

Έστω 31/12/07

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις (2007)	100 €	
Αποσβεσμένα Πάγια		100€

Να επιτυγχάνει σχετική μείωση των Αποτελεσμάτων χρήσης.

- ✚ Αν την επόμενη χρονιά αποφασιστεί από την επιχείρηση ότι αναπροσαρμόζει την αξία των παγίων στην νέα αξία μικρότερη της προηγούμενης τότε κάνει τις εγγραφές :

Το έτος 2008

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμοσμένων Παγίων	1.000€	
Πάγια		1.000€

Και συνεπώς αναπροσαρμόζει και την αξία των αποσβέσεων αντίστοιχα :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις(2008)	XXX	
Αποσβεσμένα Πάγια		XXX

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι μέθοδοι αποσβέσεως πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς και αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια , πρέπει οι μέθοδοι να τροποποιούνται , ώστε να εκφράζουν το νέο ρυθμό ωφελειών. Μια μεταβολή σε μέθοδο απόσβεσης θεωρείται μεταβολή εκτίμησης και επηρεάζει την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Η επιλεγείσα μέθοδος εφαρμόζεται ομοιόμορφα από χρήση σε χρήση , εκτός αν υπάρχει κάποια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών άντλησης των ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο.

Για τους παραπάνω λόγους το IAS 16 ορίζει ότι « η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και, αν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια στοιχεία , η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να

αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν μια τέτοια μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης είναι αναγκαία , η μεταβολή αυτή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις».⁷

Σημείωση : Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ

Επιβάλλεται η πάγια εφαρμογή της μεθόδου του σταθερού ποσού, με υποχρεωτική εφαρμογή των συντελεστών απόσβεσης του Π.Δ 100 / 1998 . Μόνο για ορισμένα καινούργια μηχανήματα και το μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές , βιοτεχνικές , μεταλλευτικές , λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών , οι αποσβέσεις μπορεί να διενεργούνται και με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης (μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης βάσης) , με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Κατά το ΔΛΠ. 16, ως εναλλακτική επιτρεπόμενη μέθοδος παρουσίασης της αξίας των ενσώματων παγίων είναι αυτή της εκτίμησης της αξίας των παγίων από εξειδικευμένους εκτιμητές (ως βασική μέθοδος είναι αυτή του κόστους κτήσης).²² Πέρα από τη δυνατότητα για ορθότερη λογιστική απεικόνιση , οι εκτιμήσεις της αξίας ακινήτων έχουν σημαντικά οφέλη , μεταξύ των οποίων κυρίως :

- Ø Η εκτίμηση (με βάση την τρέχουσα αξία) της βέλτιστης χρήσης των ακινήτων συνυπολογίζοντας και τις επιτυγχανόμενες αποδόσεις σε εναλλακτικές λύσεις , ως προς τη χρήση των παγίων .
- Ø Ο υπολογισμός του πραγματικού κόστους στέγασης των λειτουργιών .
- Ø Η ευχερέστερη χρησιμοποίηση των ακινήτων για ενυπόθηκη διασφάλιση , δεδομένου ότι τα πιστωτικά ιδρύματα μπορούν να αξιολογήσουν με μεγαλύτερη ευχέρεια την παροχή πιστώσεων και εγγυήσεων .

⁷ www.hba.gr/logistica/index.htm

Περαιτέρω δε, ως αποτέλεσμα των αξιολογήσεων των ανωτέρω στοιχείων και παραμέτρων, μπορούν να επανεξετάζονται επί πραγματικής βάσης τα οφέλη οποιασδήποτε, κεφαλαιακής αναδιάρθρωσης . Σημαντικότερο όφελος μπορεί να προκύψει για τις εταιρείες εκείνες που οι λογιστικές αξίες των παγίων τους υπολείπονται κατά πολύ των τρεχουσών αξιών, οπότε η λογιστικοποίηση της διαφοράς αυτής σημαίνει ουσιαστικά αύξηση της καθαρής θέσης.

Όσον αφορά τους «εξειδικευμένους εκτιμητές» που απαιτούνται από τα ΔΛΠ βεβαίως οι κατά δήλωση τους επαγγελματίες που αναλαμβάνουν «εκτιμήσεις ακινήτων» είναι πολλοί, όπως μπορεί εύκολα να διαπιστώσει κανείς από την ανάγνωση ακόμη και εφημερίδων γενικού ενδιαφέροντος. Όμως , οι κατέχοντες επαγγελματική πιστοποίηση για διενέργεια τέτοιων εκτιμήσεων είναι λιγότεροι -στην πραγματικότητα είναι λίγοι - και μπορούν να ενταχθούν σε δυο κατηγορίες :

-Σε όσους έχουν κατάλληλη διεθνή πιστοποίηση (R.I.C.S.)

-Στα μέλη του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών , τα οποία έχουν τη σχετική επιστημονική επάρκεια.

Ως προς τον τρόπο διενέργειας των εκτιμήσεων , αυτές πρέπει να γίνονται με την εφαρμογή διεθνώς αποδεκτών πρακτικών αναλύσεων , όπως για παράδειγμα των Αρχών και του Κώδικα Μεθοδολογίας του Βρετανικού Βασιλικού Ινστιτούτου Ορκωτών Πραγματογνομώνων R.I.C.S. του πλέον αξιόπιστου σώματος εκτιμητών ακινήτων στον κόσμο.

Τα ακίνητα τα οποία αποτελούν αντικείμενο εκτίμησης εμπίπτουν σε διάφορες κατηγορίες , άσχετα από το λογαριασμό στον οποίο παρακολουθούνται για λογιστικούς λόγους.

Για την εκτίμηση των ακινήτων κάθε κατηγορίας λαμβάνονται υπόψη και κοινά στοιχεία που αφορούν το σύνολο των ακινήτων και διαφοροποιημένα στοιχεία ανά κατηγορία. Οι κύριες κατηγορίες ακινήτων είναι οικοπεδικές εκτάσεις , εμπορικά ακίνητα , οικιστικά ακίνητα , ξενοδοχεία , βιομηχανικά ακίνητα , αποθηκευτικά ακίνητα , μηχανολογικός εξοπλισμός και εξειδικευμένα περιουσιακά στοιχεία.

Σημειώτεον ότι οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων , όπου αυτές είναι διαθέσιμες , οι οποίες εκδίδονται και χρησιμοποιούνται για φορολογικούς κυρίως σκοπούς , είναι στις περισσότερες περιπτώσεις σκοπίμως μικρότερες των τρεχουσών , ενώ υπάρχουν και εξαιρέσεις σε αυτόν τον κανόνα . Η εύλογη σκοπιμότητα της χρησιμοποίησης , ως αντικειμενικών αξιών , ποσών μικρότερων των τρεχουσών αξιών είναι η μη

υπέρμετρη επιβάρυνση των φορολογουμένων , στις περιπτώσεις οποιασδήποτε σχετικής φορολόγησης . Τα στοιχεία τα οποία οι εκτιμητές χρειάζονται από την εταιρεία η οποία επιθυμεί να διενεργήσει εκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων της είναι κυρίως τεχνικά χαρακτηριστικά και σημαντικά μεγέθη των ακινήτων αυτών , όπως :

-Κατασκευαστικές προδιαγραφές

-Πρωτότυπα και εγκεκριμένα από τις αρχές σχέδια

-Τυχόν σχετιζόμενα πιστοποιητικά και εκθέσεις που έχουν εκδοθεί από τις αρχές.

-Άδειες οποιασδήποτε μορφής και αρχής που σχετίζονται με τα προς εκτίμηση ακίνητα κ.λ.π.

Στα στοιχεία τα οποία χρειάζονται οι εκτιμητές δεν περιλαμβάνονται ούτε οι αξίες κτήσεως ούτε οι τρέχουσες λογιστικές αξίες αυτών των παγίων .

Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι μερικές φορές μπορεί να γίνονται και λάθη από την πλευρά των εκτιμητών. Δηλαδή υπερεκτίμησης. Όχι στην αντικειμενική αξία η οποία αυτή ορίζεται από το υπουργείο οικονομικών αλλά στην τρέχουσα αξία η οποία αυτή ορίζεται από έναν συγκεκριμένο εκτιμητή που του έχει αναθέσει μια συγκεκριμένη εταιρεία. Ένας εκτιμητής χρησιμοποιεί κάποιους ειδικούς συντελεστές για να μπορέσει να πραγματοποιήσει σωστά μια μελέτη , οι οποίοι αυτοί είναι καταγεγραμμένοι στο τεχνικό επιμελητήριο ή στο Υ.ΠΕ.ΧΩ.ΔΕ.

Με βάση τα παραπάνω ένας εκτιμητής είναι δύσκολο να προβεί σε κάποιος λάθος αφού χρησιμοποιεί συγκεκριμένες διαδικασίες οι οποίες αυτές ορίζονται από το ελληνικό κράτος. Βέβαια, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να αποφευχθεί αυτό. Στις περιπτώσεις αυτές ,μπορεί να ελεγχθεί κατά πόσο είναι ορθή μια τρέχουσα αξία με βάση την εμπορική αξία της συγκεκριμένης περιοχής. Αυτός ο τρόπος βοηθάει ώστε να μην υπάρχουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ των δυο διαφορετικών αξιών και να αποφεύγονται τα πιθανά λάθη .

- ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται είναι:

-Οι βάσεις αποτίμησης της προ αποσβέσεων αξίας των παγίων.

-Οι μέθοδοι απόσβεσης.

-Οι συντελεστές απόσβεσης.

-Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις.

Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως η οποία πρέπει να δείχνει:

- Ø Προσθήκες
- Ø Διαθέσεις
- Ø Αποκτήσεις μέσω ενοποιήσεων
- Ø Αυξήσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές
- Ø Ζημίες από υποτίμηση
- Ø Αναστροφές ζημιών υποτίμησης
- Ø Αποσβέσεις
- Ø Συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή οικονομικής μονάδος
- Ø Οποιαδήποτε άλλη μεταβολή
- Ø Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Ø Τη λογιστική μέθοδο των εκτιμώμενων δαπανών αποκαταστάσεως του χώρου
- Ø των παγίων.
- Ø Τα ποσά των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά το στάδιο κατασκευής .
- Ø Τα ποσά των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων .

Όταν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες , πρέπει να γνωστοποιούνται και τα εξής :

- Ø Η χρησιμοποιηθείσα βάση αναπροσαρμογής.
- Ø Η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή.
- Ø Αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής.
- Ø Οι τυχόν δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιορισθεί το κόστος αντικατάστασης.
- Ø Η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως θα περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις , αν τα στοιχεία είχαν αποτιμηθεί στο κόστος κτήσεως.
- Ø Η κίνηση των διαφορών αναπροσαρμογής μέσα στη χρήση και κάθε περιορισμός στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ

ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΑΠΟ Ε.Λ.Π ΣΕ Δ.Π.Χ.Π

Στα παραδείγματα που ακολουθούν . παρουσιάζονται οι χειρισμοί αντιμετώπισης των παγίων , κατά τη διαδικασία μετατροπής από Ε.Λ.Π σε ΔΛΠ και αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις :

- 1) Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά στο τέλος της πρώτης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο (άρα δεν υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως , αφού δεν υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλεισμένης χρήσης).
- 2) Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος της δεύτερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων έναρξης , αφού υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλεισμένης χρήσης).
- 3) Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος μεταγενέστερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο , χωρίς να έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή αξίας του παγίου (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως , αφού δεν υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλεισμένης χρήσης).
- 4) Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος μεταγενέστερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο , ενώ έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή αξίας του παγίου (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων έναρξης , αφού υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλεισμένης χρήσης).

Αναλυτικά :

Σε περίπτωση μετατροπής στα Δ.Λ.Χ.. αν για πρώτη φορά αυτή γίνει στο τέλος του Α ' έτους λειτουργίας του παγίου (έστω 31/12/2003).

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Έστω πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/2003 , με κόστος κτήσης 12.000 ευρώ , με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ίσο με 33,3 % (ήτοι απόσβεση σε τριετία) .

Η εγγραφή με βάση το ΕΓΛΣ για το 2008 είναι:

31/12/03

<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποσβέσεις	4.000	
Πάγιο (σωρευμένες αποσβέσεις)		4.000

Πάγιο - κόστος κτήσης : 12.000

Μείον: Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 33,3 %): (4.000)

Πάγιο αναπόσβεστη αξία 8.000

Αποσβέσεις χρήσεως 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός): 4.000

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα ΔΛΠ(31/12/2003)

Όπως δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ' αρχής τα ΔΛΠ και είχε γίνει η εξής μόνη λογιστική εγγραφή :

ΔΛΠ 1

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.400
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις	2.400

Πάγιο - κόστος κτήσης : 12.000

Πάγιο - κόστος κτήσης	12.000
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 20%)	12.000 * 20% = 2.400
Πάγιο - αναπόσβεστη αξία	12.000 - 2.400 = 9.600

Αποσβέσεις χρήσεως 2003 (αποτελεσματικός λογ/σμός) = 2.400

Πάγιο - κόστος κτήσης	12.000
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις	12.000 * 33,3% = 8.000

(συντελεστής 33,3%)	
Πάγιο - αναπόσβεστη αξία	12.000 – 8.000 = 4.000

Αποσβέσεις χρήσης 2004 (αποτελεσματικός λογ/σμός) 4.000

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα ΔΛΠ. (31/12/2004)

Όπως δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ' αρχής τα ΔΛΠ και είχε γίνει κατά το 2004 η εξής μόνη λογιστική εγγραφή :

ΔΛΠ 2

Πάγιο - κόστος κτήσης	12.000
Πάγιο - αναπόσβεστη αξία	12.000 – 7.200 = 4.800
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 20%)	12.000 * 20% = 2.400

Αποσβέσεις χρήσης 2004 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.400

Για να γίνει η μετατροπή από Ε.Λ.Π σε ΔΛΠ , πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι, ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως ΔΛΠ ανωτέρα.

Οι σωρευμένες αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με 8.000-4.800= 3.200 € ενώ οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με 4.000 — 2.400 = 1.600 €

απαιτούμενη λογιστική εγγραφή θα είναι :

Εγγραφή Μετατροπής 2^η

Πάγιο σωρευμένες αποσβέσεις 3.200
(από 8.000 Π σε 4.800 Π)

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 1.600
(από 4.000 X σε 2.400 X)
Αποτελέσματα εις νέο 1.600

**Σημειωτέων , ότι ο λογαριασμός «Αποτελέσματα εις νέο» πιστώνεται με το ποσό το οποίο ισούται με την πίστωση επί των αποτελεσμάτων χρήσης 2003 , όπως είχε γίνει με την αντίστοιχη εγγραφή μετατροπής της 31/12/2003.

- ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 16 ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Το Πρότυπο 16 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» , μαζί με το Πρότυπο 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και το Πρότυπο 12 «Φόροι εισοδήματος» είναι . τα σημαντικότερα 1 Πρότυπα , τα οποία έρχονται να θεραπεύσουν τα βασικά νοσήματα της μακραίωνης λογιστικής του ιστορικού κόστους και να καταστήσουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αξιόπιστη πηγή πληροφοριών . Το εξεταζόμενο πρότυπο επιτρέπει την εκτίμηση των πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και το λογισμό των αποσβέσεων πάνω στην αξία αυτή. Η απεικόνιση στον ισολογισμό των πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και ο λογισμός αποσβέσεων επί της αξίας αυτής και μάλιστα με βάση την ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων και το ρυθμό άντλησης των οικονομικών ωφελειών που τα στοιχεία αυτά παρέχουν, ασφαλώς συνιστούν βασικούς παράγοντες για τη σωστή παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της περιουσιακής διάρθρωσης , των αποτελεσμάτων , της απόδοσης , της ρευστότητας κ.λ.π. της οικονομικής μονάδας.

Δηλαδή , σημαντικά θέματα πληροφόρησης των ενδιαφερομένων , στα οποία αποτυγχάνει η λογιστική του ιστορικού κόστους , προσεγγίζει πιο εύστοχα το Δ.Λ.Π. 16 , με βασική όμως προϋπόθεση ότι η πραγματική αξία των πάγιων στοιχείων θα εκτιμάται κατά το δυνατόν ακριβέστερα και η ωφέλιμη ζωή των στοιχείων αυτών θα εκτιμάται επίσης ορθά.

Για να εξευρεθεί η ακριβής πραγματική αξία των ενσώματων πάγιων στοιχείων πρέπει , όπως προβλέπει και το πρότυπο , να γίνει εκτίμηση της αξίας τους από επαγγελματίες εκτιμητές. Τέτοιοι όμως εκτιμητές δεν υπάρχουν ακόμη στην Ελλάδα και συνεπώς λείπει η βασική προϋπόθεση της εφαρμογής του προτύπου.

Οπότε , θα υπήρχαν μεγάλα ερωτηματικά για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων , αν αφήνονταν οι ίδιες επιχειρήσεις να εκτιμούν την πραγματική αξία και την ωφέλιμη ζωή των παγίων τους, δηλαδή να προσδιορίζουν οι ίδιες τη δαπάνη των αποσβέσεων , με την οποία βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Το IAS 16 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999.

ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 16 ΜΕ ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσεως και δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής. Κατά εξαίρεση , η αναπροσαρμογή επιτρέπεται με εφαρμογή ειδικού νόμου. Σύμφωνα τώρα με το ΔΛΠ 16 , οι αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα , ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές πρέπει να γίνονται με βάση την εκτίμηση η οποία αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές.

Μια ακόμα διαφορά είναι ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, τα έξοδα κτήσης των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων βαρύνουν το κόστος του παγίου, ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Επιπλέον , σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική απαξίωση του. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ οι αποσβέσεις των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων είναι υποχρεωτικές και πρέπει να διενεργούνται με βάση τους συντελεστές που ορίζει το Π.Δ. 100/ 1998. Σε περίπτωση που χρησιμοποιηθούν ανώτεροι συντελεστές , η επιχείρηση δεν απαλλάσσεται φορολογικά για τις πρόσθετες αποσβέσεις , ενώ σε περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών χάνει το δικαίωμα έκπτωσης των υπόλοιπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις .

Μια ακόμη σημαντική διαφορά είναι ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ.16, επιτρέπεται η επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης των παγίων στοιχείων . Αν υπάρχει μάλιστα σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ επιβάλλεται η πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου. Κατ' εξαίρεση , οι αποσβέσεις ορισμένων καινούργιων μηχανημάτων , που έχουν αποκτηθεί από 1/1/1998 και έπειτα μπορεί να διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας).

Τέλος θα λέγαμε σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 , η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και η δαπάνη της απόσβεσης να αναπροσαρμόζεται σε περίπτωση που οι προσδοκίες διαφέρουν σημαντικά από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Αντίθετα, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ η ωφέλιμη ζωή του παγίου δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης και ως εκ τούτου δεν επανεξετάζεται.

Παρακάτω παρουσιάζεται συγκεντρωτικά ο Πίνακας με τις διαφορές του ΔΛΠ 16 σε σχέση με τα Ε.Λ.Π

«Σύγκριση ΔΛΠ. 16 με το Ε.Λ.Π.»

ΔΛΠ. 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
1. Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο	1. Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο
Εφαρμόζεται για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία. Δεν υπάγονται στο παρόν Πρότυπο τα ακίνητα επένδυσης , για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ. 40 και τα «κατεχόμενα για πώληση πάγια»	Στους λογ/σμούς 10-15 , το Ε.Γ.Δ.Σ. παρακολουθεί όλα τα ενσώματα πάγια χωρίς να τα διακρίνει σε : ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, κατεχόμενα για πώληση πάγια , ακίνητα επένδυσης κ.λ.π. , διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα ΔΛΠ.
2. Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης	2. Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης
Καταχωρούνται μόνο όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: § Να πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. § Το κόστος του στοιχείου να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα	Καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των στοιχείων
3α. Αξία αρχικής καταχώρησης ακινήτων	3α. Αξία αρχικής καταχώρησης ακινήτων
Περιλαμβάνει: § Την συμβολαιογραφική αξία. § Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων (φόρος μεταβίβασης,συμβολαιογραφικά . κ.λ.π.) § Τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου	Περιλαμβάνει: § όμοια με το ΔΛΠ. § αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λ.16.14) § αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λ.16.18)
3β. Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων (πλην ακινήτων)	3β. Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων (πλην ακινήτων)
Περιλαμβάνει: § την τιμολογιακή αξία § τα ειδικά έξοδα κτήσης,	Περιλαμβάνει: § Όμοια με τα ΔΛΠ. § όμοια με το ΔΛΠ

4. Μεταγενέστερες δαπάνες	4. Μεταγενέστερες δαπάνες
Προσαυξάνουν την αξία κτήσης , μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου στοιχείου πέραν από την αρχική απόδοση του.	όμοια με τα ΔΛΠ.
5. Μεταγενέστερη αποτίμηση	5. Μεταγενέστερη αποτίμηση
Βασική μέθοδος : κόστος κτήσης Εναλλακτική μέθοδος : της εύλογης αξίας τους	Όμοια με τα ΔΛΠ. Μόνο για τα ακίνητα προβλέπεται η ανά 4ετία αναπροσαρμογή της αξίας τους με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών(ν. 2065 /1992). Επιτρέπεται η αποτίμηση των ακινήτων στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 16 , η δε προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία.
Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και δεν διανέμεται.	Η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν. 2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους.
Όταν η εύλογη αξία του επανεκτιμώμενου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική του αξία απαιτείται νέα επανεκτίμηση. Αν υπάρχουν σημαντικές μεταβολές στην εύλογη αξία απαιτείται ετήσια επανεκτίμηση , ενώ όταν οι μεταβολές είναι ασήμαντες δύναται να απαιτείται επανεκτίμηση μόνο κάθε 3 έως 5 έτη.	Η αναπροσαρμογή της αξίας μόνο των ακινήτων γίνεται ανά 4ετία με βάση συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών. Με τη διάταξη του άρθρου 15 του ν. 3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρείες που εφαρμόζουν ΔΛΠ. να εφαρμόζουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ. 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.
Η διαφορά επανεκτίμησης πραγματοποιείται με τη χρησιμοποίηση του παγίου στοιχείου και συνεπώς σύμμετρα με την απόσβεση του ή με την πώληση του οπότε από το λογ/σμό «Αποθεματικό επανεκτίμησης» μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα εις νέον»	Η διαφορά αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν. 2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση νέων μετοχών. Με τη διάταξη του άρθρου 15 ν. 3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρείες που εφαρμόζουν ΔΛΠ. να εφαρμόζουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ. 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως τα ακίνητα.
Τα ενσώματα πάγια υπόκεινται σε απο μείωση , όταν η λογιστική αξία τους μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό.	Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής.

6. Αποσβέσεις	6. Αποσβέσεις
<p>Η απόσβεση ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο.</p>	<p>Διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που δεν ανταποκρίνονται κατά κανόνα , στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων</p>
<p>Κάθε τμήμα των ενσώματων παγίων , το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου , θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά.</p>	<p>Η ανάλυση των σύνθετων παγίων γίνεται με οδηγό τον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων .</p>
<p>Όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό του «Ενσώματου πάγιου στοιχείου» ή όταν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο , τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματα πάγια στοιχεία.</p>	<p>Τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλωση τους.</p>
7. Καταστροφή Ενσώματων Παγίων	7. Καταστροφή Ενσώματων Παγίων
<p>§ Οι απομειώσεις ή ζημίες ενσώματων παγίων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ. 36</p> <p>§ Η σχετική απαίτηση για αποζημίωση καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν εισπράττεται.</p> <p>§ Η αποκατάσταση της ζημίας αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ. 16</p> <p>Δηλαδή , τα 3 παραπάνω γεγονότα αντιμετωπίζονται ξεχωριστά.</p>	<p>Τα γεγονότα που αναφέρονται παραπλεύρως συνεξετάζονται και αντιμετωπίζονται ως ένα ενιαίο γεγονός.</p>
8. Αντικατάσταση μερών ενσώματων παγίων στοιχείων	8. Αντικατάσταση μερών ενσώματων παγίων στοιχείων
<p>Το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει τη λογιστική αξία των στοιχείων εάν τηρούνται τα κριτήρια καταχώρησης των ενσώματων παγίων στοιχείων. Η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται διαγράφεται.</p>	<p>Το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης. Το αναπόσβεστο κόστος των μερών που αντικαθίσταται δεν διαγράφεται.</p>
9. Τακτική Κύρια Επιθεώρηση	9. Τακτική Κύρια Επιθεώρηση

<p>Το κόστος της επιθεώρησης (π.χ. αεροπλάνου) προσαυξάνει τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων. Τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται.</p>	<p>Το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται ή, κατά περίπτωση, χαρακτηρίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.</p>
<p align="center">Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ.</p> <p>Η εταιρία πρέπει να αποφασίσει με ποια μέθοδο θα παρακολουθεί τα προαναφερόμενα πάγια στοιχεία.</p> <ul style="list-style-type: none"> - με τη βασική μέθοδο του κόστους ή - με την εναλλακτική μέθοδο της εύλογης αξίας ή - με τη χρησιμοποίηση της ευχέρειας που παρέχει το ΔΠΧΠ του «οιονεί κόστους». Ανάλογα με τη μέθοδο που θα επιλεγεί θα είναι και οι λογιστικές εγγραφές προσαρμογής στα ΔΛΠ. <p>Η εταιρία πρέπει να προβεί σε test απομείωσης των σημαντικότερων παγίων στοιχείων της κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ.</p> <p>Πρέπει να καταρτιστεί και να τηρείται ιδιαίτερο «μητρώο παγίων στοιχείων» και να εκτιμηθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής καθενός ενσώματου παγίου στοιχείου. Εάν εφαρμοστεί η μέθοδος του κόστους κτήσης, με τις διαφορές προσαρμογής των αποσβέσεων προσαρμόζεται ανάλογα ο λογ/σμός «Αποσβεσθέντα πάγια» με χρέωση ή πίστωση του λογ/σμού «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ.».</p>	

5) ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Η εταιρία πρέπει να αποφασίσει με ποια μέθοδο θα παρακολουθεί τα προαναφερόμενα πάγια στοιχεία:

- με τη βασική μέθοδο του κόστους
- με την εναλλακτική μέθοδο της εύλογης αξίας
- με τη χρησιμοποίηση της ευχέρειας που παρέχει το ΔΛΠ του «οιονεί κόστους».

Ανάλογα με τη μέθοδο που θα επιλεγεί θα είναι και οι λογιστικές εγγραφές προσαρμογής στα ΔΛΠ.

Η εταιρία πρέπει να προβεί σε test απομείωσης των σημαντικότερων παγίων στοιχείων της κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ.

Πρέπει να καταρτιστεί και να τηρείται ιδιαίτερο «μητρώο παγίων στοιχείων» και να εκτιμηθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής καθενός ενσώματου παγίου στοιχείου. Εάν εφαρμοστεί η μέθοδος του κόστους κτήσης, με τις διαφορές προσαρμογής των αποσβέσεων προσαρμόζεται ανάλογα ο λογ/σμός «Αποσβεσθέντα πάγια» με χρέωση ή πίστωση του λογ/σμού «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ.».

3. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα μελέτη μας, αναφέρεται κυρίως, στην εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Μέσα σε αυτήν συναντούμαι έννοιες και παραδείγματα οι οποίες μας βοήθησαν να κατανοήσουμε καλύτερα και με πιο ορθό τρόπο, την λειτουργικότητα της εύλογης αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά και γενικότερα την έννοια αυτών.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε συγκεκριμένα οικονομικά αποτελέσματα μπορεί να δημιουργήσει σημαντικές διαφορές στα αποτελέσματα χρήσης και στα ίδια κεφάλαια. Αυτό θα συμβεί επειδή τα ΔΛΠ δίνουν έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας της επιχείρησης από οικονομική άποψη, ακολουθώντας αυστηρά τις αρχές της λογιστικής, χωρίς να αποσκοπούν απαραίτητα στη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις.

Πρέπει να επισημανθεί, ότι ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης ως στοιχείο του ενεργητικού της, με βασικές προϋποθέσεις βέβαια, τα μελλοντικά οικονομικά ωφέλει που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση αλλά και όταν το κόστος του στοιχείου αυτού θα μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα.

Γενικότερα, η εφαρμογή των προτύπων αυτών θα επιφέρει σημαντικά και θετικά αποτελέσματα στις επιχειρήσεις, καθώς θα συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της εγχώριας κεφαλαιαγοράς. Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργείται ενιαία χρηματιστηριακή αγορά, η οποία θα είναι αποτελεσματική και διαφανής μέσω μεγαλύτερης συγκρισιμότητας στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Έτσι απαιτείται από όλες τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες να συντάξουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για τις επιχειρήσεις θα μιλάμε πλέον για την τρέχουσα αξία τους. Οι επενδυτές θα μπορέσουν να διαπιστώσουν με ακρίβεια ποιες εταιρείες σε όλο τον κόσμο είναι κατάλληλες ευκαιρίες προς επένδυση, γιατί με την εφαρμογή των Προτύπων διευκολύνεται η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και οι οικονομικές καταστάσεις ομοειδών εταιρειών θα μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Υπεύθυνη για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ε.ΔΛΠ) η οποία συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 με έδρα το Λονδίνο, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Εαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IABO. Πρώτος Πρόεδρος της Επιτροπής ήταν ο Sir Henry Benson. Η επιτροπή αυτή αρχικά αποτελούνταν από το Συμβουλευτικό Συμβούλιο (Standing Interpretations Council-SAC) και τη μόνιμη επιτροπή ερμηνειών (Standing Interpretations Committee)¹. Επιτροπή Επιλογής Υποψηφίων (Nominating Committee) όρισε τους πρώτους Επιτρόπους (Trustees).

Η επιτροπή όπως είπαμε παραπάνω απαρτίζεται από 19 μέλη τα οποία προέρχονται από διάφορες χώρες και ορίζονται για χρονική περίοδο τριών ετών, αλλά δίνεται δυνατότητα παράτασης αυτού του χρονικού διαστήματος.

Βασική αρμοδιότητα των επιτρόπων είναι να ορίζουν τα 14 μέλη του Συμβουλίου των ΔΛΠ βάση συγκεκριμένων κριτηρίων. Στις 6 Φεβρουαρίου του 2001 οι επίτροποι ίδρυσαν ένα μη κερδοσκοπικό ίδρυμα, το ίδρυμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee Foundation- IASC Foundation), το οποίο θα αναλάμβανε την επιτήρηση του Συμβουλίου των ΔΛΠ. 11 μόνιμη επιτροπή ερμηνειών (Standing Interpretations Committee- SIC) αντικαταστάθηκε από την επιτροπή Διεθνούς Ερμηνείας Χρηματοοικονομικών Αναφορών (International Financial Reporting Interpretations Committee- IFRIC) ύστερα από απόφαση των μελών της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.⁸ Τον Απρίλιο του 2001 η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board,⁹ για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Σύμφωνα με το καταστατικό η

⁸ Πίττας Κ., (Δεκέμβριος 2001- Ιανουάριος 2002) « Μια Πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», ' www.iasc.org.uk/cmt/0001

⁹ www.iasplus.com/restruct2.htm

επωνυμία του οργανισμού ορίζεται ως ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB Foundation).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων IASB αποτελεί τον βασικό κορμό του ιδρύματος.

Η δημιουργία της επιτροπής Διεθνούς Ερμηνείας Χρηματοοικονομικών Αναφορών (IFRIC) και της μετονομασίας της Επιτροπής σε συμβούλιο IASB είχε σαν αποτέλεσμα την αναθεώρηση του καταστατικού στις 5 Μαρτίου του 2002. Υπήρξε νέα τροποποίηση του καταστατικού που άρχισε να ισχύει στις 8 Ιουλίου του 2002 προκειμένου να συμπεριλάβει τις οποίες αλλαγές έλαβαν χώρα από την ίδρυση του ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η επιτροπή μελετά βασικές χρηματοοικονομικές λογιστικές καταστάσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως κερδών, την κατάσταση ταμειακών ροών , το προσάρτημα και την έκθεση των Ορκωτών Λογιστών.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΛΛΠ (I.A.S.B.)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) συστάθηκε στις 29/6/1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων δέκα χωρών.

Οι κύριοι σκοποί της Ε.ΔΛΠ. , όπως τίθενται στο Καταστατικό της περιλαμβάνουν:

- Τη διαμόρφωση και τη δημοσίευση λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας , τα οποία πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων προς όφελος του επενδυτικού κοινού.
- Την προώθηση της παγκόσμιας τήρησης και αποδοχής τους.
- Τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η σχέση μεταξύ της IASB και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC- ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο) επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει . Η ιδιότητα του μέλους της IASC (που είναι η ίδια όπως αυτή της IFAC) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη συμφωνία , ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .

Η Επιτροπή έχει εκδώσει συνολικά 41 Πρότυπα και 32 Διερμηνείες που υιοθετούνται από επαγγελματίες λογιστές - ελεγκτές και τις εποπτικές αρχές των χωρών εφαρμογής. Αξίζει να επισημανθεί ότι η ασυνέχεια στην αρίθμηση που παρατηρείται στα Πρότυπα οφείλεται στο γεγονός ότι ορισμένα από αυτά έχουν αντικατασταθεί με νεότερα.¹⁰

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ I.A.S.B

Τα μέλη της IASB υποχρεούνται να υποστηρίξουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASB
- Να πείθουν τις Κυβερνήσεις, τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και την βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη. Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των ΔΛΠ διεθνώς. Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ από

¹⁰ www.iasc.org.uk/cmt/

κάθε ουσιώδη άποψη .

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η εφημερίδα των ευρωπαϊκών κοινοτήτων (L 243/1/11.9.2002) δημοσίευσε τον κανονισμό 1606/2002 του ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και συμβουλίου για την χρήση και την εφαρμογή των ΔΛΠ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση επιδιώκοντας να ενισχύσει την ομοιομορφία, την συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, ανακοίνωσε ότι όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στις κεφαλαιαγορές των χωρών- μελών θα πρέπει να ακολουθήσουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για ης χρήσεις που θα αρχίζουν μετά την 1/1/2005.

Όσον αφορά τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες μπορούν τα κράτη-μέλη είτε να τις υποχρεώσουν είτε να τις επιτρέψουν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ.¹¹

Έχει αποφασιστεί η καθολική εφαρμογή των ΔΛΠ και όχι η σταδιακή ή επιλεκτική υιοθέτηση και παράλληλο σύστημα με τα ισχύοντα σε κάθε χώρα πρότυπα. Από την άλλη πλευρά στα ελληνικά δεδομένα, τα ΔΛΠ είναι εν μέρει γνωστά στον ελληνικό οικονομικό χώρο καθώς έχουν εν μέρει υιοθετηθεί από το ΕΕΛΣ χωρίς όμως η γνώση και η εφαρμογή τους να είναι πλήρης.

Το ΕΓΛΣ εκπονήθηκε και άρχισε να τίθεται σε εφαρμογή στην Ελλάδα κατά την δεκαετία του 1980.

Με τα διάφορα κλαδικά σχέδια και με τις νέες διατάξεις του Ν. 2190/20 « περί ανωνύμων εταιρειών» που θεσπίστηκαν το 1987 για την εφαρμογή της 4^{ης} και της 7^{ης} οδηγίας της Ε.Ε. επιτεύχθηκε η τυποποίηση και η απλούστευση της λογιστικής εργασίας όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας προκειμένου να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών. Η ελληνική πολιτεία αποφάσισε την πρόωρη, σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη μέλη της Ε.Ε., υιοθέτηση των ΔΛΠ Στη συνέχεια, προχώρησε στην ψήφιση του Ν. 2992/2002(ΦΕΚ. Α' 54/20.3.2002) «μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις».

Σύμφωνα με την συγκεκριμένη νομοθετική ρύθμιση (άρθρο 1) υπήρξε υποχρεωτική η εφαρμογή των ΔΛΠ κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α και προαιρετικά για τις Α.Ε. από 1/1/2003.¹²

¹¹ Πρωτοψάλτης Ν. (2002) «Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

¹² Πρωτοψάλτης Ν, (Ιούλιος - Σεπτέμβριος 2002), τόμος 117

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι το σώμα Ορκωτών Λογιστών συμμετείχε στην επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την ίδρυση της (1973). Πολύ περισσότερο παρουσίασε, μετέφρασε και διένειμε τα ΔΛΠ στις επιχειρήσεις και τους επιστημονικούς φορείς της χώρας μας το 1974.

Το σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) συνέχισε το έργο και την προσπάθεια αυτή. Έως σήμερα έχουν μεταφραστεί και εκδοθεί στην ελληνική γλώσσα τα ΔΛΠ που έχουν τεθεί σε ισχύ και οι διερμηνείες τους.¹³ Ωστόσο, αναβλήθηκε η εφαρμογή των ΔΛΠ στις ασφαλιστικές εταιρείες που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ.

Επειδή η υιοθέτηση των ΔΛΠ από το διαχειριστικό έτος 2003 προκάλεσε προβλήματα στις ασφαλιστικές εταιρείες, δόθηκε η δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής για τις χρήσεις 2003 και 2004.¹⁴

Επίσης για λόγους συγκρισιμότητας μαζί με τον ισολογισμό του 2003 κατά τα ΔΛΠ, δημοσιεύτηκαν και οι ισολογισμοί του 2003 και 2002 κατά τα ελληνικά πρότυπα.

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών το 2003 έδωσε κάποιες λύσεις σε δυο καίρια σημεία. Πρώτον απάλλαξε τις εισηγμένες επιχειρήσεις από την υποχρέωση να συντάξουν τους τριμηνιαίους και τους εξαμηνιαίους ισολογισμούς του 2003 κατά τα Δ.Λ.ΧΠ. Και δεύτερον, όρισε ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις δεν θα έχουν φορολογικές υποχρεώσεις που θα συνδέονται με την εφαρμογή των προτύπων. Με την ρύθμιση αυτή έγινε προσπάθεια από την μεριά της Ελλάδας να εναρμονιστεί πλήρως με τα ΔΛΠ, ώστε να υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων με τις οικονομικές καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων και να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη αυτών που συμβουλεύονται αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Τον Απρίλιο του 2003 ψηφίστηκε τροπολογία στη Βουλή και αποφασίστηκε χρονική μετάθεση της εφαρμογής των ΔΛΠ κατά ένα οικονομικό έτος.(2005 αντί 2004). Βασική αιτία αυτής της επανεξέτασης του χρόνου ισχύος των ΔΛΠ αποτέλεσε η μη υιοθέτηση, από την επιτροπή, των ΔΛΠ 32 και 39 τα οποία αφορούν την αποτίμηση, την καταχώρηση και την γνωστοποίηση των χρηματοπιστωτικών μέσων. Σύμφωνα με αυτή την τροποποίηση έγινε η πρόβλεψη ότι μπορεί να διαφοροποιηθεί ο χρόνος εφαρμογής των ΔΛΠ και συγκεκριμένα να παραταθεί κατά ένα ακόμη έτος και κατ' επέκταση να συμπέσει με το χρονικό όριο που είχε θέσει η Ε.Ε. (οικονομικό έτος 2006 ή χρήση 2005).

Η Γερμανία και η Γαλλία ζήτησαν από την Κοινότητα να εξαιρεθούν από την υποχρέωση εφαρμογής του μέτρου αυτού έως το 2007.¹⁵

¹³ Αλαμανός Χ, (Φεβρουάριος - Ιούνιος 2002), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», τεύχος 116

¹⁴ Πλακούτσης Δ, (Οκτώβριος 2002)

¹⁵ Πλακούτσης Δ, (Ιούλιος - Σεπτέμβριος 2003), τεύχος 117

Τελειώνοντας σύμφωνα με το Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α' /10/2/2004), όπως αυτός τροποποίησε το νόμο 2992 /2002, από 1/1/2005 όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις σε χρηματιστήριο εταιρείες καθώς και οι θυγατρικές τους, υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ¹⁶, και μάλιστα πρωτογενώς (στις καταχωρήσεις στα λογιστικά βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις) και όχι μόνο δευτερογενώς (τήρηση βιβλίων βάση ελληνικών προτύπων και ακολούθως εξολογιστική αναμόρφωση τους ώστε να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις βάση των ΔΛΠ).

Επομένως βλέπουμε ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισέρχονται πλήρως στην οικονομική ζωή της χώρας μας.

ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία), που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της IASC ενέκριναν την νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

Επίτροποι:

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

Επιτροπές με τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.

Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου.

Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και να τροποποιούν το καταστατικό.

Η ευρωπαϊκή επιτροπή καθιέρωσε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από το 2005 για τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές. Η Λογιστική πρακτική συνήθως διαφέρει από χώρα σε χώρα και η διαφορά αυτή οφείλεται κατά κύριο λόγο, στις λογιστικές αρχές που θεσπίζει κάθε χώρα και στο βαθμό απόκλισης τους από τα ΔΛΠ.

Τα ΔΛΠ κυκλοφόρησαν στην Ελλάδα από το 1974 μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα με επιμέλεια του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυση της (29/6/1973). Η προσπάθεια του ΣΟΛ και του ΣΟΕΛ που διαδέχτηκε το Σ.Ο.Λ το 1993, να ενημερώσουν εταιρείες και αρμόδιες υπηρεσίες της πολιτείας για το περιεχόμενο των ΔΛΠ , ώστε στη συνέχεια να επιτύχουν την υιοθέτηση τους, δεν είχε μέχρι σήμερα αποτέλεσμα.

Η λογιστική πρακτική στην Ελλάδα καθορίζεται από το κύριο λογιστικό πλαίσιο που

¹⁶ Έχουν μετονομαστεί σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(ΔΠΧΠ)

δημιουργήθηκε με την εφαρμογή του νόμου Ν 2190/1920 και το ΕΕΛΣ καθώς και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων. Ωστόσο όμως υπάρχουν άλλες διατάξεις, οι οποίες επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τη λογιστική πρακτική.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας έφερε σημαντικά πλεονεκτήματα. Σε αυτά συγκαταλέγονται η συγκρισιμότητα των μεγεθών, η ταχύτητα αξιολόγησης, η ακρίβεια των δεδομένων, η αποφυγή λανθασμένων εκτιμήσεων και η προσέλκυση διεθνούς πελατείας. Τέλος μπορούμε να αναφέρουμε ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, ως νέου πλαισίου καταρτίσεως και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων είναι επόμενο ότι θα συνοδεύεται από προβλήματα. Αυτό που μπορεί να σκεφτεί κανείς ότι συμβαίνει με κάθε νέο θεσμό.¹⁷

Για να μπορέσουν να επιλυθούν τα προβλήματα απαιτείται η πραγματοποίηση κατάλληλων ενεργειών από την πλευρά των θεσμικών οργάνων του επιχειρηματικού κόσμου, της διοίκησης των επιχειρήσεων, του εργατικού δυναμικού, των εξωτερικών συνεργατών και συμβούλων. Αυτό είναι ένα δύσκολο εγχείρημα που απαιτεί πολύ δουλειά και μεγάλο κόστος για τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Κλείνοντας θα λέγαμε ότι τα ΔΛΠ συνεπάγονται σημαντικές αλλαγές στα έως σήμερα ισχύοντα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Τα ΔΛΠ φέρνουν μεγάλες καινοτομίες πάνω στα ελληνικά δεδομένα, για αυτό το λόγο θα πρέπει να αφομοιωθούν με ιδιαίτερη προσοχή από τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α.

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΠΑΓΙΑ :

Οι Συντελεστές απόσβεσης των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται με βάση εκθέσεις ειδικών εκτιμητών. Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια , εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (financial lease).

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ:

Οι προβλέψεις γίνονται βάση τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν :

¹⁷ Πηγή : Λεωνίδα Σπ. Καββαδίας, 2003, « Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη , 2002, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

- Επισφαλείς πελάτες
- Αποζημίωση προσωπικού
- Υποτιμήσεις αποθεμάτων
- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις κ.λ.π.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Στον Ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης . Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια , εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού , έξω από τα ίδια κεφάλαια.

ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης μπαίνουν σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης , μόνο αν πληρούνται πέντε συγκεκριμένες προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.

ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Τα χρεόγραφα αφού πρώτα χαρακτηριστούν (ύπαρξη διαφορετικών χαρτοφυλακίων) γίνεται η αποτίμηση κατά κατηγορία και υπάρχουν δυνατότητες για :

Καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας

στην τρέχουσα αξία (άσχετα αν αυτή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως).

ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Σαν κύρια μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων.Ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσαυξηθεί το κόστος των παγίων με επιπλέον αύξηση των αποσβέσεων.

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ (DEFERRED TAXES)

Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών .

1.13.2 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

ΠΑΓΙΑ

Οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από τη

νομοθεσία . Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται , σύμφωνα με ειδικές διατάξεις . Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Όσον αφορά το λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν αντίστοιχες διατάξεις , που όμως στην πράξη αδυνατίζουν, λόγω ύπαρξης φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια που τίθενται από τη φορολογική Νομοθεσία και αντικρουόμενων διατάξεων.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Στον Ισολογισμό των εταιρειών οι συμμετοχές αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης , χωρίς προϋποθέσεις . Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.

ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας .

ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα έως και πέντε έτη.

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ(DEFERRED TAXES)

Δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.

Η ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΓΛΩΣΣΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Χ.Π

Ένα ΔΛΠ είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την

IASB πρότυπα δεν στερούνται αφ' ενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφ' ετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

- ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Χ.Π

Η κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Ύστερα από εκτεταμένη μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος .

Το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του συμβουλευτικού συμβουλίου.

Το εγκεκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για το σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκείς χρόνος για την κατανόηση και τον σχολιασμό του σχεδίου.

Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το σχέδιο αναθεωρείται.

Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.

Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας το συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκείς χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης . Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.

Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

- ΓΛΩΣΣΑ

Όσον αφορά τη χρησιμοποιημένη γλώσσα το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASB στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα , με την άδεια του συμβουλίου , για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων έτσι ώστε, όπου είναι απαραίτητο αυτά να εκδίδονται στην γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του λογιστικού σώματος που συνέταξε την μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

- ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ¹¹

Τα Διεθνή λογιστικά Πρότυπα αριθμούνται από το Δ.Λ.Χ.Π. 1 μέχρι και το Δ.Λ.Χ.Π. 41 . Όμως Δέκα Δ.Λ.Χ.Π έχουν καταργηθεί (**IAS: 3.4.5.6.9.11.13.14.15.22.25.30.35**), έτσι σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 31 πρότυπα.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα Δ.Λ.Χ.Π. και αντίστοιχα η ελληνική ορολογία:

IAS	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ	ΕΚΔΟΣΗ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
1	Presentation of Financial statements	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	1997	1 Ιουλ. 1998
2	Inventories	Αποθέματα	1999	1 Ιαν. 1995
7	Cash Flow Statements	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	1992	1 Ιαν. 1994
8	Net Profit or Loss for the period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως , Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους	1993	1 Ιαν. 1995
9	Research and Development costs	Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως	1993	1 Ιαν. 1995
10	Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού	1993	1 Ιαν. 1980
11	Construction Contracts	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	1993	1 Ιαν. 1995
12	Income Taxes	Φόροι Εισοδήματος	1997	1 Ιαν. 1998
16	Property, Plant and equipment	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις	1998	1 Ιαν. 1995
17	Leases	Μισθώσεις	1997	1 Ιαν. 1999
18	Revenue	Έσοδα	1993	1 Ιαν. 1995
19	Employee Benefits	Παροχές Σε Εργαζομένους	1998	1 Ιαν. 1999

20	Accounting For Governments Grants and Disclosure of Government Assistance	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Ινωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης	1994	1 Ιαν. 1984
21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος	1993	1 Ιαν. 1995
23	Borrowing Costs	Κόστος Δανεισμοί)	1993	1 Ιαν. 1995
24	Related Party disclosures	Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών	1994	1 Ιαν. 1986
26	Accounting And Reporting By Retirement Benefit Plans	Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεων	1994	1 Ιαν. 1988
27	Consolidated Financial Statements And Accounting For Investments in Subsidiaries	Ενοποιημένες οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές	1994	1 Ιαν. 1990
28	Accounting For Investments In Associates	Λογιστική Επενδύσεων Σε Συγγενείς Επιχ/σεις	1998	1 Ιαν. 1990
29	Financial Reporting In Hyperinflationary Economies	Οι Οικονομικές Καταστάσεις Σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	1994	1 Ιαν. 1990
31	Financial Reporting Of Interests In Joint Ventures	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων Σε Κοινοπραξίες.	1998	1 Ιαν. 1992
32	Financial Instruments: Disclosure And Presentation	Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση	1996	1 Ιαν. 1996
33	Earnings Per Share	Κέρδη κατά Μετοχή	1997	1 Ιαν. 1998

34	Interim Financial Reporting	Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση	1998	1 Ιαν. 1999
35	Discontinuing Operations	Διακοπόμενες Εκμεταλλεύσεις	1998	1 Ιαν. 1999
36	Impairments Of Assets	Απομείωση Αξίας περιουσιακών Στοιχείων	1998	1 Ιουλίου 1999
37	Provisions , Contingent Liabilities and Contingents Assets	Προβλέψεις , Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	1998	1 Ιουλίου 1999
38	Intangible Assets	Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία	1998	1 Ιουλίου 1999
39	Financial Instruments: Recognition and Measurements	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση	1998	1 Ιαν. 2001
40	Investments Property	Επενδύσεις Σε Ακίνητα	1998	1 Ιαν. 2001
41	Agriculture	Εεωργία	2001	1 Ιαν. 2003

Πηγή : Επεξεργασία στοιχείων από www.taxheaven.gr

ΟΙ ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

Οι διερμηνείες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκδίδονται από την ίδια την αρχή (Ε. Δ. Λ.Χ. Π.) για διευκρινιστικούς λόγους και έχουν επίσης υποχρεωτική εφαρμογή.

Παρακάτω παρουσιάζονται οι Ισχύουσες Διερμηνείες.:

SIC	ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ	ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟ ΔΛΠ
1	Συνέπεια-Διαφορετικοί Τύποι Κόστους για Αποθέματα	2
2	Συνέπεια-Κεφαλαιοποίηση Δανειακού Κόστους	23
3	Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων Κερδών και	28

	Ζημιών από Συναλλαγές με Συγγενείς Εταιρείες	
	Δεν έχει Εκδοθεί	
5	Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών Μέσων - Προβλέψεις Ενδεχόμενου Διακανονισμού	32
6	Δαπάνες Τροποποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού	38
7	Εισαγωγή του ευρώ	
8	Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασική Λογιστική Αρχή	E8
9	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων-Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως Συνενώσεις Δικαιωμάτων	22
10	Κρατική υποστήριξη-Καμιά Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες	20
11	Συνάλλαγμα-Κεφαλαιοποίηση Ζημιών με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες	21
12	Ενοποίηση-Ειδικού Σκοπού Οικονομικές Μονάδες , INCOME TAXES	27
13	Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές Μονάδες-Μη Νομισματικές συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες	31
14	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις-Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων	16
15	Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα	17
16	Μετοχικό Κεφάλαιο-Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών	32
17	Καθαρή Θέση-Δαπάνες μιας Συναλλαγής	32
18	Καθαρής Θέσης	1
19	Τηρούμενο νόμισμα-Αποτίμηση και Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ. 21 και 29	21.29
20	Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσης Καταχώρηση Ζημιών	28

21	Φόροι εισοδήματος-Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη αποσβεσμένων περιουσιακών στοιχείων	12
22	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων-Μεταγενέστερη Αναπροσαρμογή Πραγματικών Αξιών και Υπεραξίας Αρχικός Καταχωρηθέντων	22
23	Ενσώματες Ακινητοποιήσεις-Έξοδα σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών	16
24	Κέρδη Κατά Μετοχή-Χρηματοπιστωτικά Μέσα και άλλες συμβάσεις που μπορεί να διακανονισθούν σε μετοχές	33
25	Φόροι εισοδήματος-Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των μετόχων της	12
26	Δεν υπάρχει	
27	Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγεται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης	17
28	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων-«Ημερομηνία ανταλλαγής» και Πραγματικής αξίας των συμμετοχικών τίτλων	27
29	Γνωστοποίηση-Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών	22
30	Τηρούμενο Νόμισμα-μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης	21
31	Έσοδα-Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης	18
32	Δεν υπάρχει	
33	Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης-Δυνητικά δικαιώματα Ψήφου και κατανομή δικαιωμάτων ιδιοκτησίας.	28

Πηγή : Επεξεργασία στοιχείων από www.taxheaven.gr

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή παραδοχών, βάσεων αποτίμησης, ορισμών, κανόνων και τύπων, που οριοθετούν ένα πλαίσιο καταρτίσεως και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων που απευθύνονται κυρίως σε εξωτερικούς χρήστες αυτών. Η λογιστική αποτελεί την κινητήρια δύναμη για την ανάπτυξη των επιχειρήσεων και των οικονομιών, γι' αυτό το λόγο τα ΔΛΠ αποτελούν μια σοβαρή διαδικασία συμμόρφωσης.

Οι λόγοι για τους οποίους εκδόθηκαν και εφαρμόστηκαν τα ΔΛΠ είναι κυρίως στρατηγικής και χρηματοοικονομικής φύσης και λιγότερο λογιστικής. Η έκδοση των ΔΛΠ είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας για εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών αρχών και διαδικασιών ως προς την σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Αυτή η διαδικασία της ομοιογένειας στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη αν σκεφθεί κανείς ότι συνεχώς πραγματοποιούνται διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων. Η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων απαιτεί την εφαρμογή των ΔΛΠ

Η κρίση εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές που εκδηλώθηκαν τόσο στις Η.Π.Α. όσο και στην Ευρώπη, είναι ένα ακόμη αδιαμφισβήτητο γεγονός. Το γεγονός αυτό κάνει αναγκαία την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων προκειμένου να εξασφαλισθεί η απαιτούμενη «διαφάνεια» που χρειάζονται οι ανά τον κόσμο επενδυτές, πελάτες και προμηθευτές. Στο σημείο αυτό δημιουργείται το ερώτημα εάν με την επιβολή των διεθνών λογιστικών προτύπων θα περιορισθούν οι λογιστικές αυθαιρεσίες, οι οποίες πραγματοποιούνται για να αλλάξουν την εικόνα και τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης. Η απάντηση που δίνεται από τους ειδικούς στην αγορά είναι ότι με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται ένα πρώτο και σπουδαίο βήμα για τον αποτελεσματικό περιορισμό τους. Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα προέρχεται από την αναγκαιότητα της αναθεώρησης και συμπλήρωσης των λογιστικών αρχών. Το ισχύον Ελληνικό Λογιστικό Σύστημα χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό. Το σύστημα αυτό περιορίζεται μόνο στην απλή λογιστική αποτίμηση και έτσι συμπεραίνουμε ότι δεν καλύπτει τις σύγχρονες λειτουργίες μιας επιχείρησης. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αδυνατούν να αντιμετωπίσουν επιτυχώς ζητήματα όπως είναι η Χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing)

και οι συγχωνεύσεις.

Η περίοδος 1999 έως 2000 χαρακτηρίστηκε από τα αρνητικά φαινόμενα του ΧΑΑ, έτσι επιβλήθηκε η χρήση ενός αυστηρού και πιο αξιόπιστου διεθνούς συστήματος . Επομένως η εφαρμογή των ΔΛΠ εκτιμάται ότι θα εξαλείψει ή τουλάχιστον θα περιορίσει τέτοια γεγονότα στο μέλλον. Άμεσες και θετικές επιπτώσεις θα έχει και η Ελληνική και η Ευρωπαϊκή Οικονομία με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Με την υιοθέτηση αυτή από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο ΧΑΑ καθώς και από τους ομίλους ,εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις.Επιπρόσθετα υπάρχει συγκρισιμότητα με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια του εξωτερικού.Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι οι Ελληνικές μετοχές των εισηγμένων επιχειρήσεων έχουν μια περισσότερο εύκολη και εφικτή διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τα ΔΛΠ συμβάλλουν ουσιαστικά στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.Οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελούν πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές , τις εποπτικές αρχές και τους θεσμικούς επενδυτές . Μέσω των ΔΛΠ , έχει κανείς την δυνατότητα να παρατηρεί συγκριτικά τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ειδικότερα τα ΔΛΠ αναφέρονται στην παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών τόσο προς τα Διευθυντικά Στελέχη μιας εταιρείας όσο και προς τους επενδυτές και τις εποπτικές αρχές. Στην πρώτη περίπτωση αναφερόμαστε ουσιαστικά σε μια εσωτερική διαδικασία όπου οι πληροφορίες είναι περισσότερο υποκειμενικές αλλά ταυτόχρονα χρήσιμες και επιθυμητές από τη διοίκηση της επιχείρησης για τη λήψη των κατάλληλων επιχειρηματικών αποφάσεων. Στη δεύτερη περίπτωση απευθύνονται στο επενδυτικό κοινό. Πράγματι λοιπόν, οι επενδυτές , για να έχουν ανάγκη από έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες για την παρακολούθηση της πορείας των εταιρειών, με σκοπό να διασφαλίσουν την απόδοση των κεφαλαίων τους.¹⁸

¹⁸ Στέργιου Λ., (Αύγουστος 2002)«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίων» "Κοτοφώλος Γ., (Ιούλιος 2002) «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:Συγκριτικό Πλεονέκτημα»

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι τα ΔΛΠ περιλαμβάνουν αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων συγκριτικά με ότι έχουν συνηθίσει οι ελληνικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα θα λέγαμε ότι με τα ΔΛΠ αποτυπώνεται η αξία της επιχείρησης, τα περιουσιακά της στοιχεία και οι χρηματιστηριακές της επενδύσεις σε τρέχουσες ή αγοραίες τιμές (Fair value) και δεν ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού, τον οποίο προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. Σε περίπτωση που η αποτίμηση στις αγοραίες τιμές δεν είναι εφικτή, ορίζεται ειδικός εκτιμητής, ο οποίος αποφασίζει δίκαια και υπεύθυνα. Επίσης, τα ΔΛΠ διαχωρίζουν και συνυπολογίζουν τα κέρδη μιας επιχείρησης που προέρχονται μόνο από την βασική της δραστηριότητα. Για παράδειγμα μια ελληνική κατασκευαστική εταιρεία δεν θα μπορεί να εμφανίζει υψηλά κέρδη από επενδύσεις στο χρηματιστήριο, ενώ τα κέρδη της από την κατασκευαστική της δραστηριότητα είναι μηδαμινά. Τέτοιες περιπτώσεις συνεβαίνανε στη χώρα μας και προκαλούσαν δυσάρεστες επιπτώσεις στους επενδυτές.

Σε ότι αφορά λοιπόν την πραγματική αξία και την κερδοφόρα μιας επιχείρησης, συμπεραίνεται ότι με τα ΔΛΠ αφενός μεν εμποδίζονται φαινόμενα εκούσιας και ακούσιας παραπλάνησης του κοινού και αφετέρου εξασφαλίζεται η απαραίτητη διαφάνεια και αξιοπιστία.¹⁹

Ένα ακόμη σημαντικό πλεονέκτημα που προκύπτει από τη χρήση των ΔΛΠ είναι η αναβάθμιση του ελέγχου των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση του ρόλου των ελεγκτών καθώς επίσης και η ενίσχυση της ανεξαρτησίας τους από τις επιχειρήσεις στις οποίες διενεργούν έλεγχο. Ο έλεγχος αποτελεί θεμελιώδη ανάγκη της παγκόσμιας οικονομίας. Δεν είναι μια διαδικασία ρουτίνας αλλά μια σύνθετη εργασία που απαιτεί σφαιρική αντίληψη του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και σωστή κρίση για την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών, που επιλέγονται.

Το επιχειρηματικό σκάνδαλο της εταιρείας Enron και η καταδίκη της ελεγκτικής εταιρείας της καταδεικνύουν το μέγεθος της ευθύνης και το ρόλο του ελεγκτή. Τα ΔΛΠ δεν ευνοούν τα λογιστικά λάθη, τις παραλήψεις και τις απάτες. Ως εκ τούτου συμβάλλουν στην αποτροπή τέτοιων δυσάρεστων περιπτώσεων και στη δημιουργία ευνοϊκού κλίματος εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές. Σκοπός είναι η ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων μέσω της διασφάλισης της ποιότητας και της αντικειμενικότητας των

¹⁹ Κρυσταλλάκος Π, (Απρίλιος 2003) «Τα επόμενα βήματα στη μάχη των νέων λογιστικών προτύπων», αρ.φυλλ. 22196

λογιστικών ελέγχων. Βέβαια , ο ανθρώπινος παράγοντας δεν είναι δυνατόν ούτε να αγνοηθεί , αλλά ούτε να παραληφθεί . Οι νέες λογιστικές αρχές, απλώς θέτουν τις βάσεις για πιο αξιόπιστη και έγκυρη διαδικασία ελέγχου.

Η καθιέρωση των κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κεφαλαιαγορών, συμπεριλαμβανομένου και της ελληνικής , με την προϋπόθεση βέβαια ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης στους επενδυτές. Με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται θα μειωθεί το κόστος των κεφαλαίων για τις επιχειρήσεις (μέσω δανείων και χρηματιστηριακών πόρων) και θα βελτιωθούν οι όροι ανταγωνιστικότητας²⁰. Επίσης, αναμένεται ότι οι επενδυτές θα διευκολυνθούν στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Μεμονωμένα , ούτε η IASB ούτε το λογιστικό επάγγελμα , έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .

Η επιτυχία των προσπαθειών της IASB εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Σε πολλές χώρες του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα έχει μια αξιοπρέπεια και θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες.

Τα μέλη της IASB πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα . Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

²⁰ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, τόμος Α, 2002

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΠΩΣ ΔΡΟΥΝ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Η μετάβαση στα ΔΛΠ. μπορεί να αποδειχτεί εύκολη και επωφελής για μια επιχείρηση που την προετοιμάζει και την αξιολογεί , αλλά ταυτόχρονα μπορεί να αποδειχτεί δύσκολη για άλλη επιχείρηση που δεν επιδεικνύει έγκαιρη και σωστή ανταπόκριση στο θέμα .

Η κατάρτιση σχεδίου δράσης για τη μετάβαση στα Δ.Λ.ΧΠ. θεωρείται από πολλούς ως μία επιβεβλημένη διοικητική απόφαση για κάθε επιχείρηση , προκειμένου να επιτευχθεί έγκαιρα και με τον πιο ασφαλή τρόπο αφενός η ενσωμάτωση των λογιστικών κανόνων που επιβάλλονται από τα Δ.Λ.ΧΠ. και αφετέρου η αποδοχή της υποχρέωσης για δημοσιότητα μεγαλύτερου όγκου στοιχείων από τη διοίκηση της εταιρείας προς τους μετόχους.

Πρέπει , δηλαδή να γίνει κατανοητό ταυτόχρονα ότι με τα Δ.Λ.ΧΠ. αφενός γίνεται εφαρμογή τεχνικών / λογιστικών θεμάτων , αλλά και αφετέρου απαιτείται κατανόηση από τις διοικήσεις των εταιρειών ότι σύμφωνα με αυτά αυξάνει σημαντικά και ο όγκος και η φύση των πληροφοριών που δημοσιεύονται.

Το σχέδιο δράσης πρέπει να υπάρχει και να έχει συνταχθεί - ως ένα αποτελεσματικό εργαλείο εντασσόμενο στο γενικότερο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης - από συναξιολόγηση :

- Της εσωτερικής λειτουργίας και των προοπτικών της εταιρείας ,
- Των λογιστικών κανόνων (των ακολουθούμενων κατά Ε.Λ.Π. και των οριζόμενων από τα Δ.Λ.ΧΠ.) , καθώς και των αναμενόμενων ή εκτιμώμενων εξελίξεων στους κανόνες αυτούς και
- Των νομοθετικών ρυθμίσεων (σχετικά με το χρόνο έναρξης υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.ΧΠ. , σχετικά με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων κ.λ.π.).

Τα προτεινόμενα βήματα για την ολοκλήρωση των εργασιών κατάρτισης Σχεδίου Δράσης, είναι τα εξής έξι:

- Δημιουργία ομάδας έργου.
- Αρχική εκτίμηση αναγκαίων λογιστικών προσαρμογών.
- Αρχική εκτίμηση αναγκαίων μηχανογραφικών προσαρμογών .
- Εκτίμηση προσαρμογών σχετικά με τις θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες.
- Αξιολόγηση ενδεχόμενων επιχειρηματικών κινήσεων .
- Εκτίμηση λοιπών ενεργειών .

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην επιλογή των μεθόδων αντιμετώπισης λογιστικών θεμάτων , όπου παρέχεται τέτοια ευχέρεια από τα ΔΛΠ. , δεδομένου ότι δεν είναι εύκολη η μεταγενέστερη τροποποίηση των μεθόδων.

Η ενασχόληση λοιπόν των διοικήσεων , κρίνεται απαραίτητη προκειμένου να επιτευχθεί η ομαλότερη και επωφελέστερη μετάβαση των επιχειρήσεων στα ΔΛΠ. Η έννοια « επωφελέστερη» αναφέρεται στις ενδεχόμενες επιχειρηματικές κινήσεις , ενώ υπάρχουν βέβαια και τα αναμενόμενα γενικότερα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ. που είναι η καλύτερη πληροφόρηση των μετόχων και λοιπών ενδιαφερομένων , σε διεθνές επίπεδο με αξιοπιστία , διαφάνεια και καλύτερη συγκρισιμότητα.

ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.

Το σοβαρό θέμα της εφαρμογής των ΔΛΠ. απασχολεί τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών , τον Σύνδεσμο Ελλήνων Βιομηχάνων (Σ.Ε.Β.) , τις εισηγμένες επιχειρήσεις , τις ελεγκτικές εταιρείες και , άλλες επαγγέλματος κατηγορίες. Τα προβλήματα που έρχονται στην επιφάνεια με την εφαρμογή τους είναι οξύτατα και ως εκ τούτου , είναι ανάγκη να ληφθούν ορισμένα κατάλληλα μέτρα για των ανώδυνη και αποτελεσματική υιοθέτηση τους. Για να υπάρξουν θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή των Προτύπων θα πρέπει να υπάρξει έγκαιρη ενημέρωση των επιχειρήσεων , αλλά και του ελεγκτικού μηχανισμού επί των συγκεκριμένων δεδομένων και ειδικά αυτών που θα καθοριστούν από την Ε. Ε. Στην αντίθετη περίπτωση , η σκοπιμότητα της εφαρμογής τους δεν θα εξυπηρετηθεί και οι επιχειρήσεις θα αναγκάζονται να προσαρμόζονται στα νέα δεδομένα που θα προκύπτουν , με ισχυρό οικονομικό κόστος.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ. απαιτεί επίσης επιμόρφωση του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού των επιχειρήσεων. Πράγματι , το ανθρώπινο δυναμικό θα πρέπει να διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις όχι μόνο λογιστικής , αλλά και χρηματοοικονομικής ανάλυσης και διοικητικής λογιστικής. Ο βασικός σκοπός αυτής της εκπαίδευσης του προσωπικού είναι η δυνατότητα από πλευράς του να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις της νέας λογιστικής , η οποία καθιερώνει μια νέα αντίληψη στην απεικόνιση της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων (περιορισμός της αρχής του ιστορικού κόστους και καθιέρωση της λογικής των τρεχουσών αξιών (mark-to-market ή fair value accounting εικότερα για επενδύσεις και παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (ΔΛΠ 39).23

Εξίσου απαραίτητος για την ομαλή μετάβαση στα Δ.Λ.Χ.Π. είναι ο ρόλος των

ειδικών συμβούλων των επιχειρήσεων . Ανάμεσα στα εφόδια που θα πρέπει να διαθέτουν συγκαταλέγονται η επαρκής ακαδημαϊκή και επαγγελματική εμπειρία στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα νέα πρότυπα.

Επιπλέον, βασική προϋπόθεση για την ομαλή εφαρμογή των Δ.ΛΧ.Π. αποτελεί η ύπαρξη εξωτερικών συνεργατών για τις επιχειρήσεις. Ειδικότερα θα λέγαμε ότι οι διοικήσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει να αναπτύξουν ένα δίκτυο μόνιμων εξωτερικών συνεργατών - συμβούλων , όπως αναλογιστές , ανεξάρτητους και αναγνωρισμένους εκτιμητές περιουσιακών στοιχείων. Οι εν λόγω συνεργάτες θα πρέπει να είναι σε θέση να προσφέρουν σε τακτική βάση τα απαραίτητα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων , στοιχεία και γενικά να πιστοποιούν ότι οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι έγκυρες και συμμορφώνονται προς τα πρότυπα. Η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ προϋποθέτει και τον κατάλληλο σχεδιασμό υποστήριξης τους από τα μηχανογραφικά συστήματα των επιχειρήσεων. Τα νέα πρότυπα απαιτούν κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες αναφορικά με τους τομείς δραστηριότητας των επιχειρήσεων(π.χ. πλήρης ανάλυση κερδοφορίας και χρησιμοποιούμενου ενεργητικού ανά βασικό τομέα δραστηριότητας), τις αποτιμήσεις χρηματοοικονομικών μέσων , τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοδοτικών μισθώσεων και εφόσον χρειάζεται την παράπλευρη ανάπτυξη μητρώων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι πληροφορίες αυτές προϋποθέτουν έγκαιρο σχεδιασμό και αναβάθμιση της υφιστάμενης μηχανογραφικής υποδομής τους.²¹

Μια πρόσθετη σημαντική παράμετρος που θα πρέπει να ληφθεί επίσης υπόψη αφορά στις επιχειρήσεις που έχουν θυγατρικές στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και ιδιαίτερα σε χώρες με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Οι εν λόγω επιχειρήσεις είναι ανάγκη να προχωρήσουν σε έγκαιρη ανάπτυξη της υποδομής τους που θα τους προσφέρει τη λήψη οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ. Επίσης , δημιουργείται επιτακτική ανάγκη για τροποποίηση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ). Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί προκειμένου να περιοριστούν τα φορολογικά αντικίνητρα που ανακύπτουν από τις ισχύουσες διατάξεις με την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Η προσαρμογή αυτή θα βοηθήσει εις τρόπον ώστε οι επιχειρήσεις να μην κινδυνεύουν από απρόσμενες φορολογικές επιβαρύνσεις , όπως π.χ. κατά τη λογιστικοποίηση υπεραξιών χαρτοφυλακίου , αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων.

²¹ [www.kerdos.gr/ec_home, asp](http://www.kerdos.gr/ec_home.asp), Παπάζογλου Π. (Ιούλιος 2003) , «Νέα Εποχή στους Ισολογισμούς των ελληνικών επιχειρήσεων», στην Ελευθεροτυπία

ΠΩΣ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΣΗΜΕΡΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αρκετές εταιρείες στην Ελλάδα συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ ακόμη και προ είκοσι ετών. Σχετικά με τις κατηγορίες / ομάδες των εταιρειών αυτών αναφέρονται τα εξής :

Κάποιες από αυτές τις εταιρείες ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων , είχαν όμως την υποχρέωση βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ε.Λ.Π. Παράλληλα όμως για λόγους ικανοποίησης αναγκών της μητρικής εταιρείας τους, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ , τις οποίες έστελναν στις μητρικές εταιρείες , συνοδευόμενες από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως ήταν πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών.

Κάποιες άλλες εταιρείες στην Ελλάδα που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ ακόμη και προ είκοσι ετών , ανήκαν στην κατηγορία επιχειρήσεων που είχαν αντλήσει (ή επιθυμούσαν να αντλήσουν) κεφάλαια από το εξωτερικό .

Θα μπορούσε να θεωρηθεί ίσως ως Τρίτη κατηγορία τέτοιων επιχειρήσεων (δηλαδή που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ ακόμη και προ είκοσι ετών) οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών κατά την Ελληνική Νομοθεσία είναι περιορισμένες , όμως οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό , απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ.

Κάποιες από τις εταιρείες , κρατούσαν ταυτόχρονα και παράλληλα , δυο σετ λογιστικών βιβλίων , το ένα κατά Ε.Λ.Π και το άλλο κατά ΔΛΠ Άλλες εταιρείες όμως κατάρτιζαν τις κατά ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις τους σε εξωλογιστικό προσδιορισμό στο τέλος της χρήσης.

Τα τελευταία χρόνια όλο και περισσότερες Ελληνικές Εταιρείες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ , παράλληλα βέβαια με τις κατά Ε.Λ.Π απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις , πέρα από τις ανάγκες τους που προκύπτουν και λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους, έχουν συνήθως και μεγαλύτερη ευχέρεια και μέσα στην προσπάθειά τους για κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ Όμως , οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούν με

λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να ανταποκριθούν στο έργο αυτό.

Σε αρκετά δημοσιεύματα έχουν αναφερθεί επωνυμίες , αρκετών ακόμη ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ (π.χ. Εμπορική Τράπεζα , Cosmote κ.λ.π.) ενώ κάποιες εταιρείες έχουν περιλάβει σε απολογισμούς τους τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ (Eurobank, ΟΠΑΠ , Ελληνικά Πετρέλαια κ.λ.π.).

Σχετικά με τη δυσκολία των εργασιών μετατροπής από Ε.Λ.Π σε ΔΛΠ αναφέρεται ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ θα ήταν αρκετά εύκολη , σε περίπτωση που :

-Επρόκειτο να εφαρμοστούν τα ΔΛΠ σε εταιρεία που τώρα θα άρχιζε να δραστηριοποιείται, άρα δεν θα είχε ήδη καταχωρήσει με κανόνες Ε.Λ.Π στα βιβλία της κάποιες παρελθούσες δραστηριότητες της ή

-Δεν υπήρχαν διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας που προβλέπουν διαφορετική αντιμετώπιση από αυτή των ΔΛΠ ή έστω

-Οι εταιρείες εφάρμοζαν όλες τις λογιστικές αρχές και διατάξεις που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία (οπότε και θα έλειπε η πλειοψηφία των παρατηρήσεων των ελεγκτών από τα πιστοποιητικά ελέγχου και η μετατροπή θα απαιτούσε μικρότερο αριθμό προσαρμογών.

-Και κυρίως θα είχε μικρότερες επιπτώσεις στα βασικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών).

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η μετάβαση των επιχειρήσεων από τα ελληνικά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναμένεται να προκαλέσει μια σειρά από πολύπλοκα προβλήματα. Είναι χαρακτηριστική η εκτίμηση που διατυπώνουν μεγάλες εταιρείες ορκωτών ελεγκτών ότι κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής τους θα επέλθει σημαντική μείωση της καθαρής λογιστικής θέσης αρκετών επιχειρήσεων, καθώς θα επιβαρυνθεί από τις αρχικές διαφορές μετασχηματισμού. Η νομοθετική ρύθμιση για την εφαρμογή των ΔΛΠ. στη χώρα μας δεν έχει σαφή πρόβλεψη για τον τρόπο χειρισμού των αρχικών διαφορών μετασχηματισμού. Με δεδομένο ότι η πρώτη χρήση εφαρμογής τους στη χώρα μας είναι η χρήση 2004, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να αναμορφώσουν και τα στοιχεία της χρήσης 2003 ούτως ώστε να τα καταστήσουν συγκρίσιμα με εκείνα της χρήσης 2004. Ως άμεση συνέπεια αναφέρεται η επί το χειρόν μεταβολή των βασικών αριθμοδεικτών των εν λόγω επιχειρήσεων. Εκτός, όμως, από την αξία της καθαρής θέσης, οι αλλαγές θα ασκήσουν επίδραση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων καθώς και στην προ και μετά φόρων κερδοφορία (π.χ. ζημίες αντί για κέρδη), όποτε ενδεχομένως να τεθεί θέμα περί διανομής κερδών.

Από την πλευρά των συντακτών των οικονομικών καταστάσεων, είναι δύσκολο να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα εθνικά λογιστικά πρότυπα των χωρών που διατηρούν θυγατρικές επιχειρήσεις, με βάση τα αντίστοιχα της χώρας που έχουν την έδρα τους και, ενδεχομένως, με βάση τα λογιστικά πρότυπα των χωρών στις οποίες οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι διαφορές που εντοπίζονται δημιουργούν τεράστιο χρηματοοικονομικό κόστος για τη σύνταξη και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Πολύ περισσότερο, μπορεί να οδηγήσουν τις μητρικές (holdings) εταιρείες σε λανθασμένες αποφάσεις. Αυτό ενδέχεται να συμβεί εάν μια θυγατρική τους εμφανίζει κέρδη όταν κριθεί με τα εγχώρια πρότυπα, ενώ όταν κριθεί με τα πρότυπα της μητρικής εμφανίζει ζημία. Ένα ακόμα πρόβλημα που θα απασχολήσει ένα μικρό ποσοστό ελληνικών επιχειρήσεων που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα (U.S. G.A.A.P.). Το πρόβλημα έγκειται στο κατά πόσο θα εξαιρεθούν για μια εύλογη χρονική περίοδο από την άμεση εφαρμογή των Δ.Δ.Π. . Σχετική πρόβλεψη επί του θέματος υφίσταται στην κοινοτική νομοθεσία, η οποία επιτρέπει στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στα ΔΛΠ. από τη χρήση 2007.

Ένα από τα πλέον σπουδαία ζητήματα που πρέπει να λυθεί είναι ο τρόπος

προσδιορισμού της εύλογης αξίας (fair value) ενός περιουσιακού στοιχείου.²² Η δυσκολία φαίνεται να είναι η πολυπλοκότητα των προτύπων που εισάγουν την έννοια της εύλογης / πραγματικής αξίας σε αντικατάσταση της μεθόδου του ιστορικού κόστους . Συγκεκριμένα , με βάση τα Δ.Α.Π. θα πραγματοποιείται υπολογισμός της τρέχουσας αξίας του από ειδικό εκτιμητή και δεν θα ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού. Το ζήτημα αυτό είναι ιδιαίτερα σοβαρό , διότι οι αξίες που θα προκύψουν με το νέο σύστημα θα είναι πολύ υψηλότερες.

Όσον αφορά τους επενδυτές - χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, παραμένει αναπάντητο το ερώτημα αν οι διαφορές στα συστήματα λογιστικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών αποτελούν σημαντικό παράγοντα αποθάρρυνσης της προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων , παραπληροφόρησης και κατάχρησης της αγοράς (market abuse) . Οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα μεταξύ των αγορών και στην αποκάλυψη πληροφοριών μπορούν να αποτελέσουν αιτία αποθάρρυνσης των ιδιωτικών επενδυτών ή των διαχειριστών συλλογικών κεφαλαίων. Τα αποτελέσματα που θα επέλθουν είναι η καθίζηση της συναλλακτικής δραστηριότητας και της αναπτυξιακής δυναμικής των εταιρειών και η συρρίκνωση των καλών επενδυτικών ευκαιριών.²³

Επιπλέον , παρουσιάζονται προβλήματα που συνδέονται με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των διεθνών προτύπων σε ορισμένους ευαίσθητους κλάδους της ελληνικής οικονομίας. Εξαιτίας των ειδικών χαρακτηριστικών τους, η προσαρμογή σε αυτούς τους κλάδους παρουσιάζει δυσκολίες. Στην κατηγορία των ευαίσθητων κλάδων υπάγονται , κυρίως , οι τράπεζες , οι ασφαλιστικές εταιρείες και οι τεχνικές εταιρείες. Ειδικότερα , ένα από τα κύρια προβλήματα που έρχεται στην επιφάνεια αφορά τις μεγάλες διακυμάνσεις των κερδών των τραπεζών , ανάλογα με την πορεία των χρηματιστηριακών αγορών και των αγορών ομολόγων. Εκτιμάται ότι αν τα ΔΛΠ. εφαρμόζονταν την τελευταία διετία , οι ελληνικές και οι ευρωπαϊκές τράπεζες θα κατέγραφαν πολύ μεγαλύτερη μείωση κερδών και σε ορισμένες περιπτώσεις και ζημίες στους ισολογισμούς τους.

Πράγματι , οι ελληνικές τράπεζες κατέγραψαν μόνο την απώλεια κερδών που είχαν τα προηγούμενα χρόνια από την πώληση μετοχών και ομολόγων σε υψηλότερες τιμές

²²Κλαυδιανός Π & Τσατσουλή Α. (Ιούλιος 2002), «Ασπίδα για Επενδυτές και μετόχους τα νέα . Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»Στην Καθημερινή

²³ 26"Στεργίου Α. (Αύγουστος 2002) «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίου» "" www.naftemporiki.gr/news/static/02/10/29/255424.htm

ή την απώλεια που είχαν από παράπλευρες χρηματοπιστηριακές εργασίες (προμήθειες για αναδοχές ή για αμοιβαία κεφάλαια).

Εντούτοις, δεν κατέγραψαν απώλειες από τη μείωση του χαρτοφυλακίου των μετοχών τους, καθώς με βάση τα ελληνικά πρότυπα είναι υποχρεωμένες να καταγράφουν τέτοιες απώλειες μόνο στην περίπτωση που η τρέχουσα αξία των μετοχών τους είναι μικρότερη από την αξία κτήσης τους.

Ένα επόμενο πρόβλημα που επηρεάζει τον τραπεζικό κλάδο είναι η αποτίμηση των ακινήτων και των χρεογράφων σε τρέχουσες τιμές . Η πρώτη περίπτωση θα καταλήξει σε σημαντικές υπεραξίες , ενώ η δεύτερη θα οδηγήσει σε απομείωση των χρεογράφων , με δεδομένη την κατάσταση στο Χ.Α.Α.

Οξύτερα προβλήματα αντιμετωπίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες σε ελληνικό και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, οι οποίες δέχθηκαν καίρια πλήγματα από την παρατεταμένη χρηματοπιστηριακή κρίση.²⁴ Το μοντέλο των ΔΛΠ. , όπως εμφανίζεται σήμερα , δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις ασφαλιστικές εταιρείες , διότι «δεν λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες του αντικειμένου δραστηριότητας τους και τις ιδιορρυθμίες της συγκεκριμένης αγοράς», σύμφωνα με πηγές του κλάδου. Η άποψη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι ασφαλιστικές εταιρείες αναλαμβάνουν κινδύνους και κάνουν υπολογισμούς με βάση τις πιθανότητες (θα συμβεί ή όχι το γεγονός , θα επέλθει ή όχι ο κίνδυνος). Επίσης το προϊόν της ασφαλιστικής εταιρείας δεν απευθύνεται σε δευτερογενή αγορά (π.χ. ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν μπορεί να πωληθεί από τον κάτοχο του σε κάποιον άλλο) και ως εκ τούτου επιβάλλεται η διαφορετική αντιμετώπιση της από τις υπόλοιπες εμπορικές επιχειρήσεις .

Δυο από τις κυριότερες αλλαγές που θα επέλθουν στον ασφαλιστικό κλάδο με την εφαρμογή των ΔΛΠ. αφορούν στον υπολογισμό των αξιών των ακινήτων και στον υπολογισμό των αξιών των μετοχών. Ως προς την πρώτη αλλαγή, οι αποτιμήσεις των ακινήτων θα γίνονται βάσει των εμπορικών τους αξιών και όχι βάσει των αντικειμενικών , όπως προβλέπει η σχετική ρύθμιση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Από το καθεστώς αυτό αναμένεται να υπάρξουν τεράστια οφέλη για τον κλάδο καθώς και θα βελτιωθούν οι τοποθετήσεις των ασφαλιστικών εταιρειών σε ακίνητα. Παράλληλα , αλλαγές θα υπάρξουν και στην αποτίμηση των μετοχών , όπου αναμένεται να ισχύσουν δυο ταχύτητες. Η πρώτη θα αφορά στις τοποθετήσεις σε

²⁴Τσούλος Π. (Δεκέμβριος 2002)«Πονοκέφαλος στις ασφαλιστικές από τα Διεθνή Λογ.Πρότυπα»

ασφαλιστικά προϊόντα ζωής όπου η αποτίμηση των μετοχών αυτών θα γίνεται με βάση την τιμή κτήσης τους. 11 δεύτερη θα αφορά στις τοποθετήσεις σε προϊόντα των γενικών ασφαλειών , όπως του κλάδου πυρός , όπου οι αποτιμήσεις θα γίνονται με βάση την τρέχουσα τιμή.²⁵

Στις τεχνικές εμπειρίες αναμένεται να προκύψουν τουλάχιστον δυο προβλήματα από την υιοθέτηση των Δ.Λ.11. Το πρώτο είναι φορολογικής φύσεως . Οι τεχνικές εταιρείες δεν φορολογούνται όπως οι υπόλοιπες εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες , αλλά το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει περίπου τεκμαρτά . Ο συγκεκριμένος τρόπος φορολόγησης θα είναι δύσκολο να συνεχιστεί και θα πρέπει να εναρμονιστεί με τον αντίστοιχο για τις ανώνυμες εταιρείες . Το δεύτερο ζήτημα σχετίζεται με το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θα πρέπει να αναγνωρίζεται το «προϊόν» ως έσοδο για την εταιρεία που το παράγει.

Στο σημείο κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν τα αποτελέσματα μιας έρευνας που διεξήγαγαν και δημοσίευσαν έξι (6) μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες σχετικά με τα προβλήματα που προκύπτουν από την διαδικασία σύγκλισης των εθνικών με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Οι εταιρείες που διεξήγαγαν αυτή την έρευνα είναι , BDO , Deloitte Touch Tohatsu, Hrsns & Young , Grant Thornton , KPMG , Pricewaterhouse. 11 έρευνα στοχεύει σε εισηγμένες επιχειρήσεις 59 χωρών και ζητά , μεταξύ άλλων , απάντηση στο ερώτημα : « Ποιες δυσκολίες έχουν αντιμετωπιστεί έως σήμερα και ποια είναι τα εμπόδια για περαιτέρω σύγκλιση». Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι μεταξύ των 59 χωρών που συμμετέχουν στην έρευνα περιλαμβάνονται , ο Καναδάς . η Ρωσία, η Κίνα , η Ιαπωνία, η Αυστραλία καθώς και πολλές αναπτυσσόμενες χώρες όπως π.χ. το Ιερού και η Κένυα.

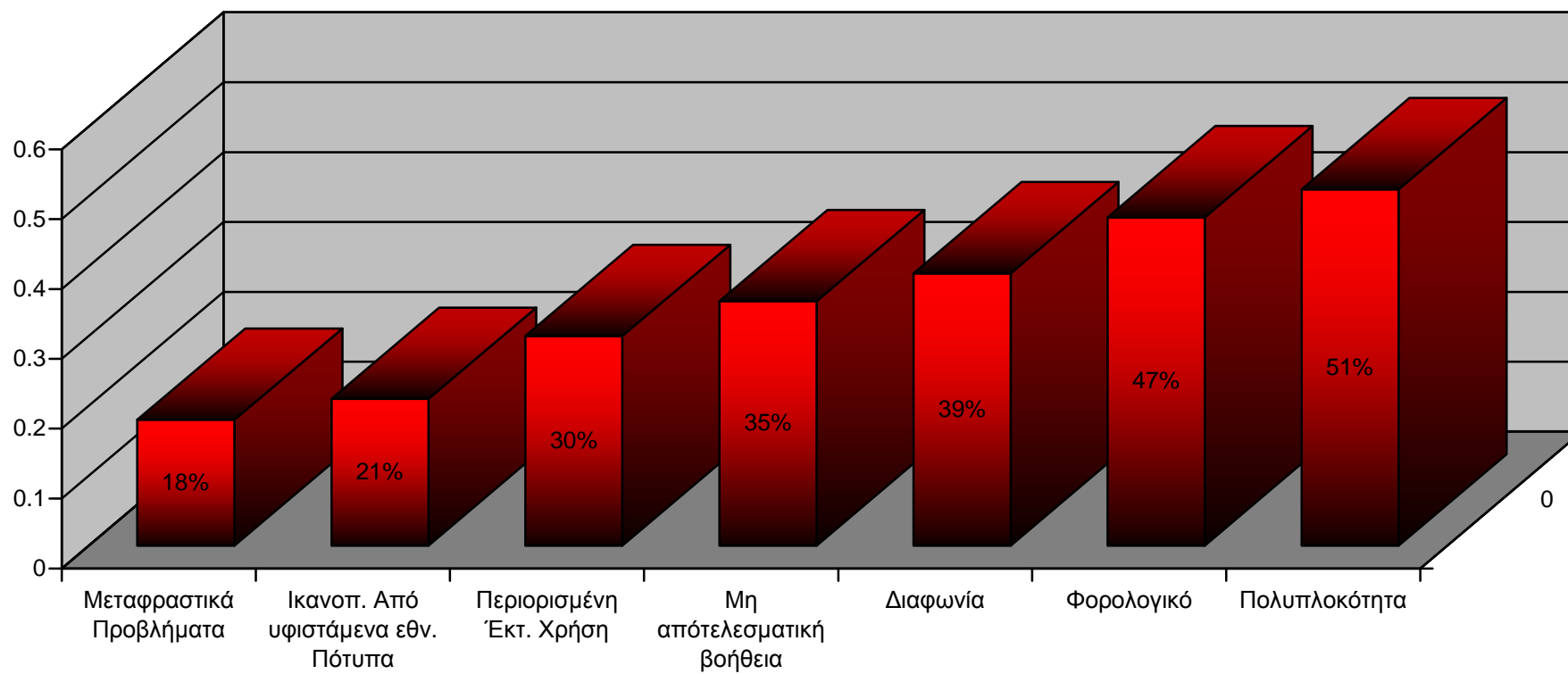
Η έρευνα διαπιστώνει τις εξής δυσκολίες:

- ✓ Πολυπλοκότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων : 51 % των χωρών
- ✓ Φορολογική άποψη της λογιστικής πρακτικής : 47 %
- ✓ Διαφωνία με τη λογική σημαντικών προτύπων : 39 %
- ✓ Μη αποτελεσματική βοήθεια για την πρώτη εφαρμογή : 35 %
- ✓ Περιορισμένης έκτασης χρηματιστηριακή αγορά : 30 %
- ✓ Ικανοποίηση από τα υφιστάμενα εθνικά πρότυπα : 21 %
- ✓ Μεταφραστικά προβλήματα : 18 %

²⁵Σιμωνεάτος Α, (23-29 Μαΐου2003) «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:Δυσκολίες & Προοπτικές, διαπιστώσεις Διεθνούς Έρευνας

Μπορούμε αντιληφθούμε τα συμπεράσματα της έρευνας απεικονίζοντάς τα παραστατικότερα στο διάγραμμα:

Δυσκολίες Υιοθέτησης των Προτύπων



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- § Αλαμάνος Χ. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» στα Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116. Φεβρουάριος - Ιούνιος 2002.
- § Αληφαντής Γ. «Η λογιστική των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» , αρ.φύλ.22101 , Δεκέμβριος 2002.
- § Βρουστούρης ΓΙ. «Μεταβολές λογιστικών εγγραφών ή μεθόδων και λογιστικών εκτιμήσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» στο Λογιστής, τεύχος 564, Μάρτιος 2002.
- § Βρουστούρης Π. «Οι λογιστικές εκτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα», στο Λογιστής , τεύχος 565, Απρίλιος 2002.
- § Βρουστούρης Π. «Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν εσωτερικώς από τις εταιρείες παραγωγής λογισμικού», Λογιστής , τεύχος 576, Μάρτιος 2003.
- § Γεωργίου Α. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS» , εκδ. Σάκκουλα Λ.Γ.. ΛΟήνα-Θεσσαλονίκη 2003.
- § Γρηγοράκος Ο. «Πρακτικό βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδόσεις Σάκκουλα , Αθήνα 2004.
- § Κλαυδιανός Π. & Τσατσουλή Α, «Ασπίδα για επενδυτές και μετόχους - τα νέα Λογιστικά Πρότυπα» στην Καθημερινή , Ιούλιος 2002.
- § Ορκωτοί Ελεγκτές - Σύμβουλοι επιχειρήσεων . Μέλος της Grant-Thornton International, «Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ε.Ε.», Απρίλιος 2005.
- § Παπάζογλου Π., «Νέα εποχή στους ισολογισμούς των ελληνικών επιχειρήσεων», στην Ελευθεροτυπία . Ιούλιος 2003.
- § Πέττας Κ., «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», στα Οικονομικά Χρονικά , τεύχος 115, Δεκέμβριος 2001-Ιανουάριος 2002.
- § Πρωτοψάλτης Ν. , «Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», στα Οικονομικά Χρονικά , τεύχος 117, Ιούλιος - Σεπτέμβριος 2002.
- § Πρωτοψάλτης Ν. - Βρουστούρης Π., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Έκδοση Σ.Ο.Ε.Λ. Αθήνα 2002.
- § Σακέλλης Ε., «Διεθνή Δογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Ε. Σακέλλη, τόμος Α . Αθήνα 2002
- § Σακέλλης Ε., «Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2005.

- § Σιμωνετάτος Α., « Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» Account, τεύχος 257, Ιούνιος 2002.
- § Σιμωνετάτος Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Δυσκολίες και Προοπτικές , διαπιστώσεις διεθνούς έρευνας», Account, τεύχος 299, Μάιος 2003.
- § Στέργιου Λ. «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίου» στο Οικονομικός Ταχυδρόμος , τεύχος 31, Αύγουστος 2002.
- § Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Μεταφράσεις Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , Αθήνα 2002.
- § Τοτση Ν., «Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Πάμισος , 1991-1992
- § Τσούλος Π. «Πονοκέφαλος στις Ασφαλιστικές από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» , αρ.φυλ. 22101, Δεκέμβριος 2002.
- § Φίλος Γ., «Τα δέκα συνήθη σφάλματα στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Λογιστής , τεύχος 574, Ιανουάριος 2003.

Διαδίκτυο

- § www.hba.gr/logistica/index.htm
- § www.rrc.gr
- § www.taxheaven.gr
- § www.iasb.org.uk/docs/irricpapers/200304n.pdr
- § www.iasb.org.uk/ctm
- § www.iasplus.com/restruct/restruct.htm
- § www.kerdos.gr/ec
- § www.naftemporiki.gr/news/static/02/10/29/255424.htm
- § www.TO BHMA.gr

