



ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
« ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ
ΣΤΟΙΧΕΙΑ»



ΜΕΜΟ ΑΣΠΑΣΙΑ
ΣΤΡΑΤΑΚΟΥ ΟΥΡΑΝΙΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΑΔΑΤΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΠΑΤΡΑ, 2013

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό και ολοκληρώνοντας τις σπουδές μας, αισθανόμαστε την ανάγκη να ευχαριστήσουμε ιδιαίτερα καθηγητή κύριο Παπαδάτο Κωνσταντίνο καθώς και τον καθηγητή κύριο Γκόλφη Γεώργιο που στάθηκαν υποστηρικτές σε όλη τη διάρκεια της πτυχιακής μας εργασίας.

Επίσης θέλουμε να ευχαριστήσουμε όλο το διδακτικό προσωπικό του τμήματος για τη βοήθεια και τις γνώσεις που μας προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια.

Κλείνοντας, ένα μεγάλο ευχαριστώ στους γονείς μας για την αδιάκοπη στήριξή τους προς εμάς.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	10
1.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ.....	10
1.2 ΛΟΓΟΙ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	12
1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	13
1.4 ΚΥΡΙΑ ΎΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	14
1.4.1 Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – IASC)	14
1.4.2 ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB).....	16
1.4.3 Η ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(STANDARDS ADVISORY COUNCIL-S.A.C).....	17
1.4.4 Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE - IFRIC)	18
1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ.....	18
1.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	19
1.6.1 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ.....	19
1.6.2 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ.....	20
1.6.3 ΑΡΧΗ ΔΕΛΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ — ΕΞΟΔΩΝ	20
1.6.4 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	20
1.6.5 ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	20
1.6.6 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΛΟΤΗΤΑ	20
1.6.7 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ.....	21
1.6.8 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	21
1.7 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	21
1.7.1 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	21
1.7.2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	23

1.8 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΕ.....	24
1.9 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16	30
2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ.....	30
2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	30
2.3 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ.....	31
2.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	32
2.5 ΈΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	33
2.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ	36
2.7 ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	36
2.8 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	37
2.9 ΚΟΣΤΗ ΚΑΤΕΛΑΦΙΣΗΣ, ΑΧΡΗΣΤΕΥΣΗΣ, ΑΠΟΣΥΡΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ.....	38
2.10 ΚΟΣΤΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΗΚΥΝΣΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	39
2.11 ΚΟΣΤΗ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	40
2.11.1 ΑΡΧΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	41
2.11.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	41
2.11.3 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	42
2.11.4 ΚΟΣΤΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΠΟΥ ΙΔΙΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	43
2.12 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	43
2.13 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	45
2.13.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	46
2.13.2 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	47
2.13.3 ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	48
2.14 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	49
2.15 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 16 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ. 49	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	59
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17.....	59
ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	59
3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	59
3.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ.....	59
3.3.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	59
3.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ	60
3.5 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ	65

3.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ	66
3.7 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	67
3.8 ΑΛΛΑΓΗ ΣΤΟΥΣ ΟΡΟΥΣ ΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	70
3.9 ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΓΗ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΑ	70
3.10 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	71
3.11 ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ	71
3.12 ΑΠΟΣΒΕΣΗ	72
3.13 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	72
3.14 ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ	73
3.15 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	74
3.16 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ.	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	78
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20	78
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ	
ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	78
4.1 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ	78
4.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	78
4.3 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ	79
4.4 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	80
4.5 ΜΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΕΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	83
4.6 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	83
4.7 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ	84
4.8 ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ	84
4.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	85
4.10 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	86
4.11 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 20 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ.	86
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	89
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36	89
ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	89
5.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	89
5.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ	90
5.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	90
5.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	92
5.5 Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ	94

5.6 ΑΞΙΑ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ.....	95
5.7 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ.....	97
5.8 ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	97
5.9 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΣΕ ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	98
5.10 ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΜΕ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ	99
5.11 ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	99
5.12 ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	100
5.13 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ	102
5.14 ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	103
5.15 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	103
5.16 Ο ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΔΥΝΗΤΙΚΩΝ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	105
5.17 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 36 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ106 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	109
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38.....	109
ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	109
6.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	109
6.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ.....	109
6.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	110
6.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	111
6.5 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	113
6.6 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	113
6.6.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ	114
6.6.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	115
6.6.3 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ.....	117
6.6.4 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	117
6.7 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ.....	117
6.8 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	118
6.9 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ	120
6.10 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	120
6.10.1 ΦΑΣΗ ΕΡΕΥΝΑΣ	121
6.10.2 ΦΑΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	121
6.11 ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΑΥΛΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	122

6.12 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ	123
6.13 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	123
6.13.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	124
6.13.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	124
6.14 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	126
6.14.1 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ.....	126
6.14.2 ΣΥΜΒΑΤΙΚΑ Η΄ ΑΛΛΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	127
6.14.3 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ.....	128
6.14.4 ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	128
6.15 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ.....	129
6.15.1 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	129
6.15.2 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ.....	130
6.15.3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	131
6.16 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ.....	131
6.17 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ.....	132
6.18 ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	132
6.19 ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	132
6.20 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	133
6.21 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ134	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....	139
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40.....	139
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	139
7.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	139
7.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ.....	139
7.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	139
7.4 ΈΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	141
7.5 ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΚΙΝΗΤΑ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗ.....	142
7.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	144
7.7. ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	144
7.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ	146
7.9 ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑ.....	147
7.10 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ	148

7.11 ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....	149
7.12 ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	149
7.13 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	150
7.14 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ153	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8.....	156
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41.....	156
ΓΕΩΡΓΙΑ	156
8.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	156
8.2 ΈΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ	156
8.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	156
8.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΓΕΩΡΓΙΑΣ	157
8.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ.....	158
8.6 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	160
8.7 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	160
8.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	161
8.9 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 41 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ. 162	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9.....	164
ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	164
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	169
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	169
ΞΕΝΗ.....	171
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	173

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις μέρες μας, η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομοιογενοποίηση των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης και των ισολογισμών των επιχειρήσεων για τον Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα τόσο σε εθνικό όσο και σε Διεθνές επίπεδο. Η κρίση που ταλανίζει αυτή τη περίοδο τις αγορές, καθώς επίσης και η έλλειψη εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, καθιστά αναγκαία την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις επηρεάσει, οφείλει να τις παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και δεν καλύπτει πλέον τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού. Η καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ανά τον κόσμο.

Έως και σήμερα, με το Ν. 3229/ 2004 η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ αφορά μόνον τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η προαιρετική εφαρμογή των ΔΛΠ συναντάται από μικρό αριθμό επιχειρήσεων που είτε έχουν το μέγεθος για να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των ΔΛΠ, είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις και υποχρεούνται εμμέσως στην εφαρμογή τους. Ο μεγάλος αριθμός των μικρομεσαίων επιχειρήσεων δεν εφαρμόζει τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ κάτι που υπονομεύει την εφαρμογή τους και από τις μεγαλύτερες εταιρείες. Οι κυριότερες αιτίες που αποθαρρύνουν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ είναι το κόστος εφαρμογής τους, καθώς και το γεγονός ότι απαιτείτε εξειδικευμένο προσωπικό και νέα συστήματα μηχανογράφησης.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τη λογιστική αντιμετώπιση της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης τόσο με τα ΔΛΠ όσο και με τα ΕΛΠ, επισημαίνοντας τις κύριες διαφορές τους. Αρχικά γίνεται μια ιστορική αναδρομή στα ΔΛΠ και αναφέρονται αναλυτικά τα κύρια χαρακτηριστικά τους, καθώς και τα κύρια όργανα κατάρτισής τους. Έπειτα αναλύονται τα ΔΛΠ που αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και παρουσιάζονται οι κύριες διαφορές τους με τα ΕΛΠ. Τέλος, αναφέρονται τα κύρια συμπεράσματα που προκύπτουν από την εργασία αυτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

1.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ

Η παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών και οι υπερατλαντικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων δημιούργησαν την ανάγκη υιοθέτησης ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου, προκειμένου να καταστεί εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών. Έτσι, η Ευρωπαϊκή Ένωση κατέστησε υποχρεωτικό, όλες οι **κοινοτικές** επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να καταρτίζουν υποχρεωτικά τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (International Accounting Standards - IAS) και τα **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης** (International Financial Reporting Standards – IFRS) αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών, κανόνων και διαδικασιών, καθολικά αποδεκτών, για την πλήρη και ομοιόμορφη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές και τα γεγονότα της επιχείρησης θα παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η ορθή διατύπωση των οικονομικών δεδομένων μιας επιχειρηματικής μονάδας, σε μια σειρά από οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε ο χρήστης να είναι σε θέση να διαμορφώσει σαφή αντίληψη της πραγματικής οικονομικής της κατάστασης, να προσδιορίσει τις δυνατότητες ανάπτυξής της, της μελλοντικές προοπτικές της, καθώς και τους θετικούς και αρνητικούς παράγοντες που επηρεάζουν την εξέλιξή της και τη θέση της στην αγορά.

Εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους χαρακτήρα. Είναι δηλαδή, ένα σύνολο γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών και μεθόδων, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον ορθό υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητας μιας επιχείρησης, καθώς και στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, με έναν αυστηρά περιορισμένο, ομοιόμορφο και αξιόπιστο τρόπο.

Διευκρινίζεται πως για την περίοδο 1973 – 2000, την περίοδο δηλαδή που η IASC ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των προτύπων, τα πρότυπα που εκδίδονταν είχαν το όνομα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - International Accounting Standards - IAS). Ωστόσο από τον Απρίλιο του 2001, δηλαδή από τη στιγμή που η IASB ανέλαβε την ευθύνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων αντικαθιστώντας την IASC, τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται φέρουν τον τίτλο Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ - International Financial Reporting Standards – IFRS). Παρόλα αυτά η IASB δέχεται ως νόμιμα τα λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδόθηκαν από την IASC. Συνολικά η IASC κατά την περίοδο 1973 – 2000 εξέδωσε 41 ΔΛΠ. Ωστόσο από τον Απρίλιο του 2001, όταν ανέλαβε η IASB, κάποια από τα ΔΛΠ επανεξετάστηκαν και τροποποιήθηκαν, κάποια αντικαταστάθηκαν από καινούρια ΔΠΧΠ και κάποια καινούρια ΔΠΧΠ αναπτύχθηκαν για να καλύψουν συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα που δεν είχαν εξεταστεί από τα προγενέστερα ΔΛΠ της IASC.

Σήμερα χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους. Αυτό θα συμβαίνει για μεγάλο χρονικό διάστημα, μέχρι δηλαδή την πλήρη αντικατάσταση των εβρισκόμενων σε ισχύ ΔΛΠ από τα νέα ΔΠΧΠ. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δεν έχουν αντικατασταθεί, ισχύει το ίδιο με τα πιο πρόσφατα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Η δημιουργία και η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι ένα σημαντικό βήμα για την παροχή αξιόπιστης και συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης, αφού η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας και για το λόγο αυτό οφείλουν :

- Να είναι εύχρηστα, επίκαιρα και λειτουργικά.
- Να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο, για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης.
- Να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους, ώστε να μην υπάρχουν περιθώρια για λάθη ή παρανοήσεις.
- Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων.
- Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση των λογιστικών καταστάσεων.

1.2 ΛΟΓΟΙ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί πολύ το ενδιαφέρον για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εξαιτίας σημαντικών αλλαγών στο ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον, που είχαν ως συνέπεια το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφορίας να αποκτήσει ιδιαίτερο βάρος.

Μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο στις οικονομίες των χωρών του Δυτικού Κόσμου, δημιουργήθηκε η σύγχρονη και πολύπλοκη επιχείρηση, που για να χρηματοδοτήσει τα επενδυτικά της σχέδια απευθύνθηκε, μέσω της Κεφαλαιαγοράς, στο ευρύ επενδυτικό κοινό.

Συγκεκριμένα, στις αρχές της δεκαετίας του '70, το εμπόριο και γενικότερα η οικονομία, άρχισαν να αποκτούν όλο και περισσότερο πολυεθνικό χαρακτήρα. Μάλιστα, ο πολυεθνικός αυτός χαρακτήρας δεν περιορίστηκε μόνο στον τομέα του εμπορίου, αλλά και στις επενδύσεις και στην άντληση κεφαλαίων. Έτσι, στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης των κεφαλαιαγορών και ολόκληρης της οικονομίας, ξεκίνησε η ανάπτυξη των διεθνών αγορών χρήματος και κεφαλαίου, η επιχορήγηση των διεθνών επενδύσεων και γενικότερα η ανάπτυξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην αλλοδαπή.

Ωστόσο, το διαφορετικό λογιστικό καθεστώς και οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόζονται σε κάθε χώρα, αποτελούσαν ανασταλτικό παράγοντα για τις επιχειρήσεις, αφού για να εισέλθουν στις διεθνείς χρηματαγορές ήταν αναγκασμένες να συντάσσουν πολλαπλές οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το λογιστικό καθεστώς της κάθε χώρας.

Επίσης, έντονα προβλήματα αντιμετώπισαν και οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν θυγατρικές σε διάφορες χώρες στο εξωτερικό, αφού δαπανούσαν χρόνο και χρήμα, για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων για όλες τις εταιρίες του ομίλου.

Εκτός όμως από τις επιχειρήσεις, προβλήματα αντιμετώπισαν και οι επενδυτές, οι οποίοι άρχισαν να έχουν διεθνή προσανατολισμό, επενδύοντας κεφάλαια όχι μόνο σε εγχώριες αλλά και αλλοδαπές επιχειρήσεις. Η έλλειψη όμως μιας διεθνούς κοινής λογιστικής προκάλεσε προβλήματα στους επενδυτές, αφού ήταν δύσκολο να συγκρίνουν τις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, αφού το λογιστικό καθεστώς ήταν διαφορετικό από χώρα σε χώρα, με αποτέλεσμα να μην αποκτούν αξιόπιστη, σωστή και ακριβή πληροφόρηση.

Κατά συνέπεια, άρχισε να γίνεται έντονη η ανάγκη για διεθνή λογιστική εναρμόνιση, τόσο για τους επενδυτές όσο και για τις οικονομικές μονάδες. Έτσι λοιπόν, κάτω από την πίεση για κοινή διεθνή λογιστική γλώσσα, έκαναν την εμφάνιση τους η IASC και τα ΔΛΠ.

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας είχε ως αποτέλεσμα την ανάγκη για διεθνή λογιστική τυποποίηση. Έγινε λοιπόν αντιληπτό ότι βασική προϋπόθεση για την κατάρτιση ομοιόμορφων, αληθινών και αξιόπιστων καταστάσεων, δεν είναι οι κανόνες περί καταρτίσεώς τους, αλλά η θέσπιση κανόνων περί του περιεχομένου τους και του τρόπου λειτουργίας των λογαριασμών από τους οποίους διαμορφώνονται. Επιπλέον έγινε αντιληπτό ότι με την τυποποίηση της λογιστικής εργασίας, της λογιστικής απεικόνισης εξασφαλίζεται η αξιόπιστη σύγκριση του οικονομικού αποτελέσματος τόσο για την ίδια την επιχείρηση όσο και για τον κλάδο στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται.

Οι πρώτες προσπάθειες τυποποίησης της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Το 1934 δημιουργήθηκε η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία στη συνέχεια εξελίχθηκε στο πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC αποτελούσε κρατικό οργανισμό, που στόχο είχε τη λογιστική τυποποίηση, όμως δεν είχε την οικονομική δυνατότητα για τη διάθεση μεγάλων κονδυλίων για την έρευνα και τη λειτουργία των σχετικών οργάνων. Για το λόγο αυτό το 1938 η SEC δίνει τις αρμοδιότητές της στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και κεφάλαια μπορούσε να διαθέσει αλλά και θα διέθετε την απαιτούμενη ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών. Παρ' όλα αυτά, δημιουργήθηκαν διάφορα σχήματα για τη λογιστική τυποποίηση, αλλά τη λύση δίνει το 1972 το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις ΗΠΑ, το FASB (Financial Accounting Standards Board).

Στα υπόλοιπα κράτη επικρατούσαν τα τοπικά πρότυπα, τα οποία ικανοποιούσαν τις ανάγκες κάθε χώρας, που ήταν ανάλογες με την οικονομική της ανάπτυξη και το πολιτικό της σύστημα. Το 1973 δημιουργήθηκε στο Λονδίνο η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), από αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Το 1997 το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο ενθάρρυνε την υποστήριξη των ΔΛΠ, ενώ το 1999 ιδρύεται η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών. Στις αρχές του 2000 το Ευρωπαϊκό

Συμβούλιο στη σύνοδο της Λισσαβόνας διαπιστώνει την ανάγκη σύγκλισης των λογιστικών προτύπων στην Ευρωζώνη και αποφασίζει την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων σε κεφαλαιαγορές ευρωπαϊκών επιχειρήσεων έως το 2005. Το ίδρυμα IASC συνδέεται με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), ενώ παράλληλα παραμένει ανεξάρτητος ρυθμιστής προτύπων λογιστικής, με έδρα το Λονδίνο, και μέχρι το 2001 εξέδωσε σαράντα πρότυπα (ΔΛΠ – International Accounting Standards). Το 2001 η IASC ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικανικού FASB άλλαξε την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του 2001 σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), η οποία και επικύρωσε τα ήδη εκδοθέντα λογιστικά πρότυπα καθώς και τις διερμηνείες της ΜΕΔ. Μετά τον Μάρτιο του 2002 τα εφεξής εκδιδόμενα πρότυπα μετονομάζονται ΔΠΧΠ.

1.4 ΚΥΡΙΑ ΌΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου, που πραγματοποιήθηκε το Μάιο του 2000, τα μέλη της IASC δημιούργησαν μια νέα οργανωτική δομή, η οποία μέχρι και σήμερα απαρτίζεται κυρίως από τέσσερα όργανα : την IASB, την IASCF, την SAC και την IFRIC. Η IASB αποτελεί ένα ανεξάρτητο σώμα το οποίο αναπτύσσει τα λογιστικά πρότυπα και ορίζεται και επιβλέπεται από μια ομάδα επιτρόπων (trustees), που απαρτίζουν την IASCF. Παράλληλα, η IASB υποστηρίζεται από δύο όργανα, το Συμβουλευτικό Συμβούλιο (SAC), και την Επιτροπή Διερμηνειών (IFRIC). Αναλυτικότερα:

1.4.1 Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – IASC)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), ιδρύθηκε στις 29/06/1973 ύστερα από συμφωνία 16 επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (Αυστραλίας, Καναδά, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας, Μεξικού, Ολλανδίας, Ηνωμένου Βασιλείου, Ιρλανδίας και ΗΠΑ). Η IASC ήταν ένας ανεξάρτητος ιδιωτικός οργανισμός, ο οποίος ήταν υπεύθυνος για την έκδοση και ανάπτυξη των ΔΛΠ (IAS). Οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτοί αναφέρονται στο καταστατικό της IASC είναι :

- Ø Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν διαφανή,

συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις.

- Ø Η προώθηση της χρήσης και της κατά γράμμα εφαρμογής αυτών των προτύπων
- Ø Η προσπάθεια σύγκλισης των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Η επιτροπή αποτελείται σήμερα από 22 μέλη, τα οποία ονομάζονται θεματοφύλακες και είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκησή της. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μια ευρεία διεθνής βάση, τα είκοσι δύο μέλη προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές. Συγκεκριμένα:

- Ø Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από τη Βόρειο Αμερική
- Ø Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ευρώπη
- Ø Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ασία και την περιοχή του Ειρηνικού
- Ø Τέσσερις θεματοφύλακες προέρχονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, ώστε να επιτυγχάνεται γεωγραφική ισορροπία.

Η δημιουργία της IASC και τα πρώτα λογιστικά πρότυπα(ΔΛΠ) που εξέδωσε τις δεκαετίες του 1970 και 1980, ήταν ένα σημαντικό βήμα για την διεθνή λογιστική εναρμόνιση. Παρόλα αυτά, από τα μέσα της δεκαετίας του 1980, η IASC άρχισε να δέχεται σφοδρή κριτική σχετικά με την ποιότητα των ΔΛΠ που εξέδιδε. Είναι γεγονός πως τα αρχικά ΔΛΠ, επέτρεπαν στις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζαν πολλές εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και γενικότερα προσέφεραν μεγάλη ευελιξία. Με άλλα λόγια, η IASC τις δύο πρώτες δεκαετίες της λειτουργίας της, εξέδιδε <<συναινετικά>> λογιστικά πρότυπα που κατά βάση ήταν το σύνολο αποδεκτών λογιστικών πρακτικών διαφόρων χωρών.

Ωστόσο, αφού η IASC ήταν ένας ανεξάρτητος ιδιωτικός οργανισμός, δεν είχε την εξουσία να επιβάλλει την εφαρμογή των ΔΛΠ σε κάποια χώρα. Έπρεπε να πείσει τη διεθνή λογιστική κοινότητα για την αξία των προτύπων της. Παρόλα αυτά, τα ΔΛΠ που εκδίδονταν από την IASC στις δεκαετίες '70 και '80 ήταν χαμηλής ποιότητας, επέτρεπαν πολλές εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και συνεπώς δεν επέφεραν συγκρισιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις. Όλα αυτά έκαναν τα ΔΛΠ, τις δεκαετίες '70 και '80 να μην έχουν παγκόσμια αναγνώριση και αποδοχή. Έτσι ως απάντηση στις κριτικές που δέχτηκε, η IASC το 1987 ξεκίνησε ένα σχέδιο με το όνομα Comparability & Improvement Project προκειμένου να βελτιώσει την ποιότητα των ΔΛΠ και συνεπώς την παγκόσμια

αποδοχή τους. Τελικά το σχέδιο ολοκληρώθηκε με επιτυχία το 1993 και είχε ως αποτέλεσμα να βελτιώσει σημαντικά την ποιότητα των ΔΛΠ, αφού υιοθετήθηκε μια περισσότερο ομοιόμορφη προσέγγιση στα λογιστικά ζητήματα, εγκαταλείποντας την ευελιξία που τα διέκρινε.

1.4.2 ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB)

Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), του οποίου μητρική εταιρία θεωρείται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), είναι ένα ανεξάρτητο σώμα με έδρα το Λονδίνο, το οποίο έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των ΔΠΧΠ.

Η IASC έχοντας ως στόχο την παγκόσμια αναγνώριση των προτύπων της, αποφάσισε στα τέλη της δεκαετίας του '90, να θέσει σε εφαρμογή ένα σχέδιο που προέβλεπε την ολική ανασυγκρότησή της. Αποτέλεσμα του σχεδίου αυτού ήταν την 01/04/2001 η IASC να δώσει τη θέση της σε ένα νέο οργανισμό την IASB.

Αποτελείται από 14 μέλη πλήρους απασχόλησης και 2 μέλη μερικής απασχόλησης (από την 1^η Ιουλίου 2012 τα μέλη θα αυξηθούν σε 16), από τους οποίους ένας ορίζεται ως πρόεδρος και έχει μέχρι δύο αντιπροέδρους. Από τις 2 Ιουλίου 2009 και μετά τα μέλη του IASB διορίζονται αρχικά για 5 έτη, με δυνατότητα ανανέωσης για άλλα τρία έτη. Ο πρόεδρος και οι αντιπρόεδροι μπορούν να διοριστούν και για δεύτερη πενταετή θητεία, με την προϋπόθεση ότι η συνολική διάρκεια δε θα ξεπερνά τα δέκα έτη.

Τα μέλη του σώματος επιλέγονται από την IASC και κριτήριο της επιλογής είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Το σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ, καθώς και των Προσχεδίων των

Προτύπων (Exposure Draft). Πριν από την έκδοση κάθε προτύπου, η IASB πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό.

Οι σκοποί της IASB σύμφωνα με το καταστατικό της είναι :

- Ø Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάσει τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- Ø Να προωθεί την παγκόσμια εφαρμογή και τήρησή τους.
- Ø Να λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες για οικονομική πληροφόρηση που προκύπτουν τόσο για τις μεγάλες όσο και για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις
- Ø Να προωθεί τη σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Να εργάζεται γενικότερα, για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

1.4.3 Η ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(STANDARDS ADVISORY COUNCIL-S.A.C)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) αποτελεί το επίσημο συμβουλευτικό όργανο της IASB. Αποτελείται από τριάντα ή και παραπάνω μέλη που αποτελούν ένα ευρύ φάσμα εκπροσώπων από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και από διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους. Μέλη της επιτροπής είναι εκπρόσωποι φορέων, οικονομικοί αναλυτές, ακαδημαϊκοί, ελεγκτές, μέλη επαγγελματικών λογιστικών οργανισμών και επενδυτικών ομίλων που επηρεάζονται και ενδιαφέρονται για τις εργασίες της IASB. Τα μέλη του συμβουλευτικού συμβουλίου διορίζονται από τους διαχειριστές και η θητεία τους διαρκεί τρία χρόνια. Στην πραγματικότητα συνδέει την IASB με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης σε κάθε χώρα. Για την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με την IASB, οι οποίες έχουν ως σκοπό:

- Ø Την παροχή συμβουλών προς την IASB, σχετικά με τα τρέχοντα έργα, και
- Ø Την πληροφόρηση της IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.

1.4.4 Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE - IFRIC)

Αποτελείται από δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη και έχει ως σκοπό τη διευκόλυνση του έργου του Συμβουλίου για την ορθή εφαρμογή των προτύπων, εκδίδοντας οδηγίες, λύσεις και παραδείγματα εφαρμογής. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκυρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα (ΔΛΠ και ΔΠΧΠ).

1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Μπορεί η IASB να έχει την ευθύνη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, είναι όμως αποτέλεσμα μιας μακράς και επίπονης διεθνούς διαδικασίας. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται Due Process και συμμετέχουν σε αυτή λογιστές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η επιχειρηματική κοινότητα, χρηματιστήρια, εποπτικές αρχές, ακαδημαϊκοί και άλλοι ενδιαφερόμενοι οργανισμοί και ιδιώτες.

Η διαδικασία για την εκπόνηση ενός ΔΠΧΠ είναι συνήθως η εξής:

- Ø Προσδιορισμός από το προσωπικό της IASB όλων των επιμέρους ζητημάτων που σχετίζονται με ένα λογιστικό θέμα και μελέτη του θέματος με αναφορά στο << Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων >> της IASB.
- Ø Μελέτη των λογιστικών προτύπων και πρακτικών σε διάφορες χώρες και ανταλλαγή απόψεων με εθνικά λογιστικά σώματα για το εν λόγω θέμα.
- Ø Συζήτηση με τη Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) για την πιθανότητα να συμπεριληφθεί το εν λόγω θέμα στην ημερήσια διάταξη της IASB.
- Ø Δημιουργία μιας συμβουλευτικής ομάδας, για να δίνει συμβουλές στην IASB για το εν λόγω θέμα.
- Ø Έκδοση ενός Εγγράφου Συζήτησης (Discussion Paper) για δημόσια σχόλια. Συνήθως περιλαμβάνει μια σύντομη και κατανοητή περίληψη του θέματος, ενδεχόμενες μεθόδους αντιμετώπισής του, τις αρχικές απόψεις των συντακτών του και πρόσκληση για σχολιασμό. Ο προβλεπόμενος χρόνος που δίνεται για το σχολιασμό ενός Discussion Paper (DP) είναι

συνήθως 120 ημέρες. Εάν όμως πρόκειται για κάποιο σημαντικό θέμα ,η IASB μπορεί να δώσει παράταση.

- Ø Έκδοση ενός Προσχεδίου Προτύπου (Exposure Draft), με την έγκριση τουλάχιστον οχτώ μελών της IASB και τη συμπερίληψη στο Προσχέδιο Προτύπου των απόψεων των διαφωνούντων μελών. Σε αντίθεση με το Έγγραφο Συζήτησης, η διαδικασία αυτή είναι υποχρεωτική αφού η IASB υποχρεούται να εκδώσει κάποιο Προσχέδιο Προτύπου (ED) για δημόσιο σχολιασμό. Ο προβλεπόμενος χρόνος στο σχέδιο αυτό είναι ίδιος όπως και στο Έγγραφο Συζήτησης.
- Ø Συζήτηση του Προσχεδίου Προτύπου στην IASB λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις όλων των ενδιαφερομένων.
- Ø Έγκριση του ΔΠΧΠ από την IASB με τουλάχιστον οχτώ θετικές ψήφους (και τη συμπερίληψη στο ΔΠΧΠ των απόψεων των διαφωνούντων **μελών**).
- Ø Έκδοση του ΔΠΧΠ από την IASB μαζί με τη << βάση των συμπερασμάτων>>, η οποία επεξηγεί την απόφαση για κάθε θέμα που συμπεριλαμβάνεται στο εκδοθέν ΔΠΧΠ.

1.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, οι αρχές αυτές παρουσιάζονται παρακάτω.

1.6.1 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιριών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη πληροφόρηση. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι,

κάθε παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγείται ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

1.6.2 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές της συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό απεικονίζεται στις οικονομικές της καταστάσεις.

1.6.3 ΑΡΧΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ — ΕΞΟΔΩΝ

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Επίσης τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν λαμβάνονται υπόψη.

1.6.4 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με την Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση, λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους.

1.6.5 ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί:

- Μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας.
- Μεταβολή που απαιτείται από τα ΔΛΠ.

1.6.6 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΛΟΤΗΤΑ

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία ίδιας φύσης. Η

παράληψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

1.6.7 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, εσόδων-εξόδων, ζημιών-κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο ΔΛΠ 1.

1.6.8 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δύο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να συμβεί να υπάρξει παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα.

1.7 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων έχουν μελετηθεί από ειδικούς σε βάθος. Οι μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση τους θα διευκολύνει τις συγκρίσεις της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν οι συμφωνίες εξαγορών και συγχωνεύσεων. Σε θεωρητικό επίπεδο έχουν καταγραφεί επιχειρήματα τόσο υπέρ όσο και κατά της εφαρμογής τους.

1.7.1 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Αναλύοντας τα θεωρητικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ διαπιστώνουμε ότι έχουν καταγραφεί τόσο για τους επενδυτές και γενικότερα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όσο και για τις ίδιες τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν.

Από την πλευρά των επενδυτών και γενικότερα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων τα πλεονεκτήματα σχετίζονται με την πεποίθηση ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα φέρουν μεγαλύτερη διαφάνεια,

συγκρισιμότητα και γενικότερα ποιότητα στις οικονομικές καταστάσεις, με απώτερο σκοπό τη διευκόλυνση των επενδυτικών αποφάσεων.

Επίσης, με την ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ οι οικονομικές καταστάσεις έχουν αναβαθμιστεί, αφού είναι περισσότερο ακριβείς, έγκυρες και αξιόπιστες και οι ασυμμετρίες στις πληροφορίες (Info asymmetry) έχουν μειωθεί, η πληροφόρηση των επενδυτών έχει αυξηθεί και συνεπώς το ρίσκο τους κατά τη λήψη των επενδυτικών αποφάσεων έχει μειωθεί [Armstrong et al (2010), Ball (2006) και Palea (2007)]. Επίσης, το γεγονός ότι η λογιστικές πληροφορίες που προσφέρουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν μένουν στάσιμες, αλλά συνεχώς αναβαθμίζονται αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα αφού προσαρμόζονται συνεχώς στα νέα δεδομένα και ακολουθώντας πάντα τις πραγματικές ανάγκες και υπολογίζοντας τις συνθήκες της κεφαλαιαγοράς, όπως αυτή διαμορφώνεται σε διεθνές επίπεδο.

Επιπλέον, η ύπαρξη μιας διεθνούς λογιστικής γλώσσας θα βοηθήσει τους επενδυτές και τους αναλυτές να κατανοήσουν καλύτερα τις οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών επιχειρήσεων, αφού θα μειωθούν σε μεγάλο βαθμό οι δυσκολίες που για πολλά χρόνια αντιμετώπιζαν. Συγκεκριμένα οι επενδυτές και οι αναλυτές θα μπορούν να μελετούν και να συγκρίνουν τις λογιστικές πληροφορίες εξοικονομώντας χρόνο, αφού πλέον δεν θα είναι απαραίτητη η κατανόηση, ερμηνεία και επεξεργασία διαφορετικών λογιστικών καθεστώτων [Spathis and Georgakopoulou (2007), Weibenberger et al (2004)].

Εκτός όμως από τους επενδυτές και οι ίδιες οι επιχειρήσεις θα ωφεληθούν από τη νέα αυτή λογιστική μετάβαση και αυτό γιατί με τη χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα μειωθεί ο χρόνος και το κόστος που απαιτούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Είναι γνωστό πως οι επιχειρήσεις προκειμένου να αποκομίσουν οικονομικά, στρατηγικά, εμπορικά οφέλη αναζητούν τρόπους για να εισάγουν τις μετοχές τους σε ξένες χρηματιστηριακές αγορές. Ωστόσο το γεγονός ότι σε κάθε χρηματιστήριο υπήρχαν διαφορετικές απαιτήσεις και κανονισμοί για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ανάγκαζε τις επιχειρήσεις να συντάσσουν διαφορετικά σελτ οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με τις απαιτήσεις του κάθε χρηματιστηρίου. Έτσι η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα μειώσει το χρόνο και το κόστος προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες σε διεθνή χρηματιστήρια [Amprofo and Sellani (2005), Lange and Howienson (2005), Hora, Tondkar and Adhikari (1997), Van Tendeloo and Vanstraelen (2005), Jones and Higgins (2006), Rudhede and Wahlberg (2003)].

Παράλληλα και οι πολυεθνικές οικονομικές μονάδες που έχουν θυγατρικές σε διάφορες χώρες, αναμένεται να εξοικονομήσουν χρόνο και χρήμα για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Συγκεκριμένα η σύνταξη ενός κοινού σελτ λογιστικών προτύπων για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, ανεξαρτήτως της χώρας εγκατάστασής τους, θα μειώσει καθοριστικά τις

προσαρμογές των λογαριασμών των θυγατρικών πριν την εισαγωγή τους στους ενοποιημένους λογαριασμούς του ομίλου [Rudhede and Wahlberg (2003), Whittington (2005)].

Παράλληλα, η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα συμβάλλουν θετικά και στη Διοίκηση των επιχειρήσεων, αφού θα δώσουν την ευκαιρία σε αυτούς που τη διοικούν να συγκρίνουν την απόδοσή της με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου, τόσο σε εγχώριο όσο και σε διεθνές επίπεδο. Κατά συνέπεια, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων θα διευκολυνθούν σημαντικά στη λήψη αποφάσεων.

Ταυτόχρονα η λογιστική μετάβαση πιστεύεται ότι θα αυξήσει την αναγνωρισιμότητα των προϊόντων και των σημάτων κατατεθέν των επιχειρήσεων και επομένως και τις πωλήσεις τους. [Hope, Jin and Kang (2006)].

1.7.2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Όπως είναι λογικό μια τέτοια αλλαγή, όπως είναι αυτή των ΔΛΠ δε θα μπορούσε να μη συνοδευτεί και από φόβους, ενστάσεις και ανησυχίες. Η ευρεία εφαρμογή ενός κοινού λογιστικού καθεστώτος, ακόμα και αν πρόκειται για υψηλής ποιότητας πρότυπα όπως είναι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, δε σημαίνει πως από μόνη της θα επιφέρει οφέλη στους επενδυτές και στις επιχειρήσεις. Μπορεί η IASB να είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, όμως δεν μπορεί να αναγνωρίσει την εφαρμογή τους στη πράξη, ούτε να επιβάλλει κυρώσεις στις επιχειρήσεις που δεν τα εφαρμόζουν σωστά. Έτσι υπάρχει ο κίνδυνος να εφαρμοστούν μόνο στο όνομα και όχι στην πράξη.

Εκτός όμως από τον κίνδυνο την μη σωστής εφαρμογής τους, η λογιστική αυτή μετάβαση πιθανότατα να επιφέρει γενικότερα προβλήματα τόσο εντός όσο και εκτός των επιχειρήσεων. Δύο από τα σημαντικότερα προβλήματα που θα κληθούν να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η πολυπλοκότητα και το υψηλό τους κόστος. Μάλιστα αν υπολογίσουμε και το ότι τα νέα πρότυπα αντιμετωπίζουν ζητήματα από μια γενικότερη ματιά, χωρίς να ρυθμίζουν ιδιαίτερες λεπτομέρειες αυτό κάνει τα πράγματα ακόμα πιο δύσκολα.

Η πολυπλοκότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και η δυσκολία κατανόησης των διατάξεών τους, συνδέεται άμεσα με το κόστος εφαρμογής τους. Το χαμηλό επίπεδο γνώσης του προσωπικού των επιχειρήσεων σε σχέση με τα ΔΛΠ θα της αναγκάσει να υποστούν το κόστος της επιμόρφωσής του ή και να προσλάβουν καινούργιο. Ταυτόχρονα, δεδομένου ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ συνεχώς μεταβάλλονται και τροποποιούνται επιβάλλει τη συνεχή ενημέρωση των επιχειρήσεων και τη διαρκή εκπαίδευση του προσωπικού τους, γεγονός που θα αυξήσει ακόμα περισσότερο το κόστος εφαρμογής τους [Hope, Jin and Kang (2006)].

Παράλληλα, αντίστοιχα προβλήματα με τις επιχειρήσεις θα αντιμετωπίσουν και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αφού το χαμηλό επίπεδο γνώσης των ΔΛΠ θα δημιουργήσει την ανάγκη εκπαίδευσης του επενδυτικού και όχι μόνο κοινού, προκειμένου να ανταποκριθούν στις νέες απαιτήσεις και να ερμηνεύουν ορθά τις οικονομικές καταστάσεις. [Hope, Jin and Kang (2006)].

Επίσης, δεδομένου ότι οι εργαζόμενοι θέλουν να αισθάνονται ασφαλείς σε σχέση με την εργασία τους, η λογιστική αυτή μετάβαση της επιχείρησης στα ΔΛΠ θα ερμηνευτεί από τους εργαζόμενους ως απειλή για τη θέση τους. Παράλληλα το ενδεχόμενο οι εργαζόμενοι να αναλάβουν καινούρια ή διαφορετικά καθήκοντα, τους δημιουργεί επιπλέον ανασφάλεια, σχετικά με το αν έχουν καλή γνώση του αντικειμένου ή αν θα μπορούν να την αποκτήσουν γρήγορα, έτσι ώστε να ανταποκριθούν στα νέα τους καθήκοντα [Erikson (1992)].

Ακόμα, υπάρχει ο κίνδυνος ότι οι χώρες που είναι περισσότερο ανεπτυγμένες οικονομικά θα αναλάβουν ηγετικό ρόλο στην ανάπτυξη των ΔΛΠ, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τις ανάγκες των υπόλοιπων χωρών. Έτσι αν τα πρότυπα αναπτύσσονται προς όφελος των ανεπτυγμένων χωρών, δε θα ταιριάζουν ή θα είναι άσχετα για τις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες [Tyrral et all (2007), Lange and Howienson (2005)].

1.8 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΕ

Στην Ευρώπη οι διαδικασίες εναρμόνισης και τυποποίησης της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησε στα τέλη του 1950 με τη Συνθήκη της Ρώμης. Οι προσπάθειες που έγιναν για να επιτευχθεί η λογιστική εναρμόνιση είχαν τη μορφή Οδηγιών. Σημείο αναφοράς αποτέλεσαν η 4^η (1978) και η 7^η (1983) λογιστική οδηγία, τις οποίες όλα τα κράτη-μέλη έπρεπε να εισάγουν στον εθνικό τους νόμο για να πραγματοποιηθεί περισσότερη συγκρισιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις σε διεθνές επίπεδο, να εναρμονιστούν οι λογιστικές πρακτικές, να μειωθούν οι διαφορές και να διευκολυνθούν οι επενδύσεις εκτός συνόρων.

Αυτή η αλλαγή της πολιτικής της ΕΕ, εκτός των άλλων, πραγματοποιήθηκε και από τις σημαντικές αλλαγές που έλαβαν χώρα, στις αρχές της δεκαετίας του '90, στην Ευρωπαϊκή και παγκόσμια οικονομία. Συγκεκριμένα η ανάπτυξη του εμπορίου και των ξένων επενδύσεων, σε συνδυασμό με την αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών, άλλαξαν ριζικά τις επιχειρηματικές συνθήκες, προσδίδοντάς τους περισσότερο διεθνή χαρακτήρα. Έτσι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αντιλαμβανόμενη τις διεθνείς εξελίξεις αποφάσισε να υιοθετήσει μια νέα πολιτική, την πολιτική της υιοθέτησης κοινά αποδεκτών λογιστικών προτύπων.

Κυρίαρχος στόχος της ΕΕ ήταν η δημιουργία μιας κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέψει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη. Ωστόσο και οι κυβερνήσεις των χωρών της ΕΕ ισχυρίζονταν ότι αναζητούν τη λογιστική εναρμόνιση. Μπορεί η ΕΕ μέσω των Οδηγιών να επηρέαζε τη χρηματοοικονομική θέση των επιχειρήσεων, αλλά βελτίωσε ελάχιστα το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Στην πραγματικότητα η ΕΕ και πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις βασίζονται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από την IASB. Τον Ιούνιο του 2002 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επέβαλε την εφαρμογή των ΔΛΠ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών στις αγορές της ΕΕ από την 1^η Ιανουαρίου 2005 (Αποτέλεσμα αυτού ήταν πάνω από 7000 επιχειρήσεις να υποχρεωθούν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ το 2005). Δόθηκε επίσης η δυνατότητα στα κράτη-μέλη να αποφασίσουν για το εάν θα έπρεπε η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ να επεκταθεί και στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων επιχειρήσεων και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις [Κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (11/09/2002) και Συμβουλίου (19/07/2002)]. Παράλληλα, αυτός ο κανονισμός απαιτήθηκε όχι μόνο από τα πλήρη μέλη της ΕΕ, αλλά και από μέλη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (πχ Νορβηγία). Αυτό έδωσε επιπλέον ώθηση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ευρώπη.

Σύμφωνα με αυτό το κανονισμό, η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην ΕΕ αποσκοπεί στην παροχή συγκρίσιμων, αξιόπιστων και υψηλής ποιότητας οικονομικών καταστάσεων. Κατά συνέπεια τα νέα πρότυπα αποσκοπούν στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των κεφαλαιαγορών, στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών και στη διατήρηση και ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού προς τις αγορές χρήματος και κεφαλαίου της ΕΕ, μιας και η τελευταία είχε κλονιστεί σημαντικά από τα διάφορα επιχειρηματικά - λογιστικά σκάνδαλα που ξέσπασαν στις ΗΠΑ στις αρχές του 2000 (πχ. Enron, WorldCom, Homestore.com, NextCard, Broadcom, Exxon κ.α).

Τα ΔΛΠ είχαν ήδη υιοθετηθεί πριν το 2005, από πολλές μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις της Γερμανίας και της Ελβετίας, οι οποίες επέτρεπαν τα ΔΛΠ αλλά και χωρών της Ανατολικής Ευρώπης οι οποίες δεν είχαν θεσπίσει λογιστικά πρότυπα και είτε υιοθετούσαν είτε επέτρεπαν τη χρήση τους. Τέτοιο παράδειγμα είναι η Ρωσία, η οποία 1^η Ιανουαρίου 2004 απαίτησε την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες επιχειρήσεις.

Η κίνηση αυτή της ΕΕ να υιοθετήσει τα ΔΛΠ ώθησε και άλλες χώρες, ιδιαίτερα εκείνες που συναλλάσσονταν μαζί της, να επιταχύνουν την υιοθέτησή τους. Παράδειγμα τέτοιων είναι η Αυστραλία, η οποία αποφάσισε να υιοθετήσει τα ΔΛΠ για τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς όλων των εγχώριων επιχειρήσεων από το 2005 και η Νέα Ζηλανδία ακολούθησε το 2007. Γενικότερα

σήμερα, πάνω από 100 χώρες από όλο τον κόσμο απαιτούν ή επιτρέπουν τη χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, εκ των οποίων οι περισσότερες (πάνω από 80) καθιστούν υποχρεωτική την εφαρμογή τους στις εισηγμένες επιχειρήσεις τους. Μάλιστα εδώ και κάποια χρόνια, ακόμα και τα περίφημα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα (US GAAP), τα οποία για πολλά χρόνια αποτέλεσαν τον άμεσο <<ανταγωνιστή>> των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, πλέον βρίσκονται σε διαδικασία σύγκλισης. Μια έρευνα που δημοσιεύθηκε το 2003 (Street) σε 59 χώρες έδειξε ότι, οι 56 είτε είχαν υιοθετήσει, είτε σκόπευαν να υιοθετήσουν, είτε σκόπευαν να συγκλίνουν με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Σε μια άλλη έρευνα της Deloitte and Touche που δημοσιεύθηκε το 2003 βρέθηκε ότι περισσότερες από 90 χώρες θα απαιτήσουν ή θα επιτρέψουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για τις εισηγμένες επιχειρήσεις από το 2005.

1.9 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα στις τρεις παρακάτω περιπτώσεις:

A) Στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, σύμφωνα με το άρθρο 4 του κανονισμού 1606/2002/ΕΚ και τον Ν.3229/2004

B) Στη σύνταξη των ετήσιων ατομικών (απλών) οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, σύμφωνα με το Ν.3229/2004

Γ) Στη σύνταξη των απλών και ενοποιημένων ενδιάμεσων (τριμηνιαίων και εξαμηνιαίων) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το Ν.3301/2004. Με το νόμο αυτό η ελληνική νομοθεσία επέκτεινε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών.

Επομένως από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις, προκύπτει πως η χώρα μας διαθέτει, από το 2005 και μετά, ένα δυαδικό λογιστικό σύστημα.

Πριν από τη 1^η Ιανουαρίου 2005 όπου και έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες επιχειρήσεις των χωρών της ΕΕ, θα μπορούσαμε να πούμε ότι όσον αφορά τα θέματα λογιστικής τυποποίησης επικρατούσε αταξία και έλλειψη συνοχής. Η κάθε χώρα ανάλογα με παράγοντες όπως η οικονομική και πολιτική της κατάσταση, ο βαθμός ανάπτυξης των κεφαλαιαγορών αλλά και οι επιρροές που είχε από άλλες χώρες, εφαρμόζε τα δικά της πρότυπα.

Τα πρότυπα από χώρα σε χώρα είχαν διαφορετικό ύφος και ποιότητα, καθώς και σε πολλές περιπτώσεις σχηματίζονταν και για διαφορετικούς σκοπούς. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι δύο ήταν τα βασικά ρεύματα που επηρέασαν τη δημιουργία των προτύπων της κάθε χώρας. Στο ένα στρατόπεδο οι χώρες ενστερνίζονταν τη γαλλογερμανική αντίληψη, όπου οι

λογιστικοί κανόνες είναι πολύ λεπτομερείς, κωδικοποιημένοι και υψηλά διαδικαστικοί και σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετούν τις τράπεζες, οι οποίες ελέγχουν την κερδοφορία των επιχειρήσεων και έχουν καθαρά φοροεισπρακτικό ρόλο. Η άλλη αντίληψη, αυτή των αγγλοσαξόνων θεωρεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού, το οποίο είναι αυτό που καθημερινά παίρνει τις αποφάσεις για την αγορά ή την πώληση μετοχών και προσπαθεί να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις ενός τόσο ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Στην αντίληψη αυτή είναι ελάχιστη η κωδικοποίηση, τα λογιστικά πρότυπα είναι περισσότερο ανεπτυγμένα και ανταποκρίνονται στις ανάγκες των επενδυτών για υψηλής ποιότητας οικονομικές καταστάσεις. Η αγγλοσαξονική αντίληψη έχει επηρεάσει πολλές χώρες όπως το Ηνωμένο Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τον Καναδά και την Αυστραλία, αλλά έχει επηρεαστεί και η ίδια από τα αμερικανικά πρότυπα. Ωστόσο η Ελλάδα όπως και οι περισσότερες χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης (Γερμανία, Γαλλία, Ιταλία, Αυστρία, Βέλγιο κ.α.), έχουν επηρεαστεί κυρίως από το γαλλογερμανικό πρότυπο. Τα ΔΛΠ έχουν στοιχεία και από τις δύο αντιλήψεις, ωστόσο είναι επηρεασμένα κυρίως από την αγγλοσαξονική προσέγγιση που φαίνεται να κατευθύνει την πορεία και το περιεχόμενο των προτύπων.

Πριν από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ, στην Ελλάδα επικρατούσε ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι επίσημος, αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς και στις αρχές και στους κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Γενικότερα θα λέγαμε ότι πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ, το καθεστώς της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα, το διέκρινε η πανσπερμία διατάξεων, που μερικές φορές ήταν αλληλοσυγκρουόμενες, η έλλειψη συνοχής και ο έντονος φορολογικός προσανατολισμός.

Στην κορυφή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ – Greek General Chart of Accounts), που ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα ΠΔ 1123/1980, του οποίου οι διατάξεις σε πολλά σημεία συγκλίνουν με αυτές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η εφαρμογή του έγινε υποχρεωτική με το ΠΔ 186/1992 (άρθρο 7) για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Φυσικά εκτός από το ΕΓΛΣ συναντώνται και τα αντίστοιχα κλαδικά σχέδια, όπως για παράδειγμα το τραπεζικό. Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και μετά τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται οι λογιστικές πρακτικές των ΔΠΧΠ. Ακολουθεί ο βασικός νόμος για την λειτουργία των Ανωνύμων Εταιριών (Ν 2190/1920), ο οποίος περιέχει τις κύριες διατάξεις λογιστικής τυποποίησης των ΑΕ, όπως για παράδειγμα ποιες

είναι οι λογιστικές καταστάσεις, τη δομή του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Είναι γεγονός πως η Ελλάδα με την υιοθέτηση του ΕΓΛΣ και την εισαγωγή των λογιστικών οδηγιών της ΕΕ (4^η και 7^η) στο εσωτερικό της δίκαιο, βελτίωσε σημαντικά το επίπεδο της λογιστικής και εναρμονίστηκε σε πολύ μεγάλο βαθμό με το γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο. Παράλληλα η εισαγωγή της πληροφορικής και η μηχανογράφηση των λογιστηρίων, έδωσε σύγχρονο χαρακτήρα στη λογιστική της χώρας μας. Μέχρι τότε η βασική προτεραιότητα των λογιστηρίων ήταν να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Στη συνέχεια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ- ΠΔ 186/1992), όπου συναντάμε διατάξεις σχετικά με τον τρόπο τεκμηρίωσης των λογιστικών γεγονότων και τις διατάξεις της λογιστικής τυποποίησης. Τέλος, κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουμε τον κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994) καθώς και μια σειρά μικρότερης σημασίας νομοθετήματα όπως το ΠΔ 299/2003 για τις αποσβέσεις των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων. Θα πρέπει να τονιστεί η ιδιαίτερη σημασία που είχαν το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, αλλά και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, που προσπαθούσαν να δώσουν λύσεις σε διάφορα λογιστικά θέματα που προέκυπταν με την πάροδο των χρόνων , προκαλώντας έτσι την εισαγωγή λογιστικών προτύπων.

Η Ελληνική Πολιτεία εναρμονίστηκε στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αρχικά με τον Ν 2992/2002 και στη συνέχεια με ένα πλήθος άλλων νόμων που προσαρμόζουν την Ελληνική Νομοθεσία στις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Πιο αναλυτικά ο κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 1606/2002/ΕΚ/19.07.2002 που αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ ορίζει τα παρακάτω:

- Ø Η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα λαμβάνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα υιοθετούμενα ΔΛΠ δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (άρθρο 3).
- Ø Από 01/01/2005 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών, οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους, καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τα υιοθετούμενα ΔΛΠ. Τα κράτη-μέλη δύναται να επεκτείνουν την υποχρέωση και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στις ενοποιημένες ή και στις ετήσιες καταστάσεις των μη εισηγμένων εταιριών (άρθρο 5).
- Ø Ο παρών Κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέλη του και ισχύει άμεσα σε κράτος-μέλος (άρθρο 11).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

Οι επιχειρήσεις για την επίτευξη των στόχων τους χρησιμοποιούν τα περιουσιακά τους στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά ανάλογα με τη φυσική τους υπόσταση και τη λειτουργική τους χρήση ταξινομούνται σε διάφορες κατηγορίες. Τα ενσώματα πάγια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση με σκοπό τη χρήση τους στην παραγωγή αγαθών, παροχή υπηρεσιών, την εκμετάλλευσή τους ή για διοικητικούς σκοπούς. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας έχουν μακροπρόθεσμο ορίζοντα χρήσης καθώς αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις.

Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως Επενδύσεις σε Ακίνητα του ΔΛΠ 40. Επιπλέον, καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τα υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού (ακίνητη ιδιοκτησία, μηχανήματα και εξοπλισμό), έτσι ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν και να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της οικονομικής μονάδας στα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού της, καθώς και τις μεταβολές στην εν λόγω επένδυση. Το ΔΛΠ 16 ρυθμίζει κύρια θέματα στη λογιστικοποίηση των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού, τα οποία είναι:

- η **αναγνώριση** των στοιχείων του ενεργητικού
- ο **καθορισμός της λογιστικής τους αξίας**, και
- ο **καθορισμός των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσής τους** και γενικότερα τους λογιστικούς χειρισμούς άλλων επιπτώσεων στις λογιστικές τους αξίες.

Περιληπτικά, το πρότυπο υιοθετεί τους ακόλουθους κανόνες για την λογιστική των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Αναγνώριση	<ul style="list-style-type: none"> Ø Αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη Ø Το κόστος μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
Αρχική αποτίμηση	<ul style="list-style-type: none"> Ø Στο κόστος κτήσης πλέον των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτησή του
Μεταγενέστερη αποτίμηση	<ul style="list-style-type: none"> Ø Στο κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημιά απομείωσης Ø Ή στην εύλογη αξία μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημιά απομείωσης
Αποσβέσεις	<ul style="list-style-type: none"> Ø Κατανέμονται με τρόπο συστηματικό με βάση την ανάλωση των ωφελειών που προκύπτουν από τη χρήση του

Το παρόν Πρότυπο προσδιορίζει πότε αναγνωρίζεται το κόστος ενός στοιχείου ως ενσώματο πάγιο στοιχείο ενεργητικού (κριτήρια αρχικής αναγνώρισης) και πως αποτιμάται αυτό στην αρχική του καταχώρηση (συστατικά στοιχεία κόστους). Προσδιορίζει την λογιστική αξία (αρχική και μεταγενέστερη) των ενσώματων παγίων. Επιβάλλει τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων να βαρύνουν το κόστος κτήσης των ακινήτων.

Οι τόκοι δανείων για αγορά ή κατασκευή ακινήτων μπορεί να προσαυξήσουν το κόστος κτήσης του παγίου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23. Περιέχει ειδικές οδηγίες για το πώς καταχωρούνται οι αξίες των στοιχείων που αποκτώνται από ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο πάγιο . Επίσης, αναφέρει μεταγενέστερες δαπάνες σε ήδη καταχωρημένο πάγιο που προστίθενται στη λογιστική του αξία μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του στοιχείου αυτού.

2.3 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Το ΔΛΠ 16 Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων εγκρίθηκε τον Μάρτιο του 1982. Στην συνέχεια το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε σαν ένα μέρος προγράμματος συγκρισιμότητας και

βελτίωσης των οικονομικών καταστάσεων και δημιουργήθηκε το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (αναθεωρημένο 1994), το οποίο αναθεωρήθηκε ξανά το 1998. Η τελευταία αναθεώρηση έγινε το 2004. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο 16 για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν μετά 1^η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1^η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

2.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για όλα τα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Η επιχείρηση θα εφαρμόσει το πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό «της επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ40 Επενδύσεις σε Ακίνητα. Την στιγμή που η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρωθεί, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ40. Το πρότυπο αυτό, επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί την μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16. Ωστόσο δεν εφαρμόζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

Α) Ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως **κατεχόμενα προς πώληση**. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες».

Β) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα. Σε αυτή την κατηγορία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 41 «Γεωργία».

Γ) Μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους. Στην κατηγορία αυτή εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων».

Δ) Αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση.

Το πρότυπο όμως εφαρμόζεται στις ασώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή την διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων , που αναφέρονται παραπάνω, αρκεί να είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τα περιουσιακά τους στοιχεία.

Η λογιστική των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει επίσης να συνδυάζεται με τα ακόλουθα λογιστικά πρότυπα:

1) ΔΛΠ 36 « Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων». Το σχετικό πρότυπο καθορίζει κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων, τα οποία έχουν υποστεί απομείωση της αξίας τους.

2) ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα». Το σχετικό πρότυπο καθορίζει τους κανόνες κατάταξης και επιμέτρησης ακινήτων ως επενδυτικά. Θα πρέπει να αξιολογείται η συνδυαστική του εφαρμογή στις περιπτώσεις κατάταξης ακινήτων και στις περιπτώσεις μεταφοράς ακινήτων από ή προς τα πάγια, λόγω αλλαγής στη λειτουργική τους χρήση. Μια τροποποίηση των ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 40 που έγινε το Μάιο του 2008 αναφέρει ότι, τα ακίνητα τα οποία κατασκευάζονται ή αναπτύσσονται για μελλοντική χρήση ως ακίνητα για επένδυση, εμπίπτουν στο ΔΛΠ 40 και όχι στο ΔΛΠ 16 όπως ίσχυε μέχρι το 2008. Όμως μια επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους του ΔΛΠ 40 για λογιστικοποίηση των ακινήτων για επένδυση, θα πρέπει να χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους του ΔΛΠ 16.

2.5 ΈΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Το πρότυπο δίνει σειρά ορισμών που αφορούν την οριοθέτηση της έννοιας των παγίων και την οριοθέτηση βασικών εννοιών που σχετίζονται με την αποτίμηση (αρχική και μεταγενέστερη).

Ενσώματα πάγια είναι στοιχεία με φυσική υπόσταση τα οποία:

- Αγοράζονται ή κατασκευάζονται από την επιχείρηση με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, και παρέχουν οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση
- Κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μια λογιστική περίοδο.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα κτίρια, μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός.

Λογιστική αξία (Carrying amount) είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε συσσωρευμένων αποσβέσεων και συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη (δίκαιη) αξία (Fair value) είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μιας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

Ειδική για την Επιχείρηση αξία: είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων ταμειακών ροών που μία επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά τον διακανονισμό μίας υποχρέωσης.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος, που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή όπου εφαρμόζεται, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση, σύμφωνα με συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως π.χ. το ΔΠΧΠ 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών». Συγκεκριμένα:

Αρχικό κόστος = Τιμολογιακή αξία + Δασμοί + Έξοδα εγκατάστασης , αποσυναρμολόγησης , απομάκρυνσης + Λοιπά έξοδα.

Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις

Ειδική αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων ταμειακών ροών, που η επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη

διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι (Useful life) είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου ενεργητικού στην ωφέλιμη ζωή του.

Αποσβέσιμο (αποσβεστέο) ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία, δηλαδή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η υπολογιζόμενη αξία την οποία η επιχείρηση θα αποκόμιζε τώρα από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά από την αφαίρεση των υπολογιζόμενων κοστών εκποίησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το μεγαλύτερο από τα εξής δύο ποσά:

- a) Της εύλογης αξίας του μείον τα κόστη πώλησης και
- b) Της αξίας χρήσης του.

2.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ

Αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου σημαίνει την καταχώρησή του στους λογαριασμούς και τον Ισολογισμό της επιχείρησης. Ένα ενσώματο πάγιο αναγνωρίζεται, δηλαδή να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης εάν υπάρχουν οι παρακάτω **προϋποθέσεις** :

- a) Αναμένονται να εισρεύσουν **πιθανά οικονομικά οφέλη** από τη χρήση του. Η εκτίμηση για την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από ένα πάγιο θα πρέπει να γίνεται κατά την απόκτησή του. Η επιχείρηση θα πρέπει να έχει εύλογη βεβαιότητα ότι όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με την χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί σε αυτή. Το κριτήριο αυτό αποκτά ιδιαίτερη σημασία σε ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών όπως π.χ. την απόκτηση ενσώματων παγίων μέσω μισθώσεων. Η αναγνώριση τους ή όχι είναι υποκείμενο αξιολόγησης ως προς την εκπλήρωση των ανωτέρων κριτηρίων.
- b) Το κόστος μπορεί να **επιμετρηθεί αξιόπιστα**. Το κόστος κτήσης ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το τιμολογούμενο ποσό πλέον δαπανών που σχετίζονται άμεσα με τη συναλλαγή, ενώ το κόστος κτήσης ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου που κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την άθροιση όλων των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του (υλικά, εργατικά κλπ).

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική μονάδα, αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων παγίων όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή του παγίου, καθώς και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για την συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους του ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

2.7 ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ

Το πρότυπο δεν καθορίζει τη μονάδα μέτρησης για την αναγνώριση ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, απαιτείται προσοχή στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης με βάση τα ειδικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης, αλλά και κάθε αγοραζόμενου στοιχείου.

Σε άλλες περιπτώσεις είναι ορθότερο να συναθροιστούν τα επιμέρους στοιχεία, τα οποία από μόνα τους φαίνονται ασήμαντα όπως καλούπια, εργαλεία κλπ. Ενώ σε άλλες περιπτώσεις ένα ενιαίο περιουσιακό στοιχείο είναι ορθό να διαχωρίζεται στα επιμέρους συστατικά του, εάν για παράδειγμα διαφέρει η ωφέλιμη ζωή τους.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Επιμέτρηση ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου είναι η αξία με την οποία αποτιμάται στον Ισολογισμό. Η επιμέτρηση χωρίζεται χρονολογικά σε δύο φάσεις. Την επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση και την επιμέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση.

2.8 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων, εφόσον πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης τους. Το κόστος κτήσης ενός παγίου περιλαμβάνει:

1. Το **κόστος αγοράς**, τους **φόρους εισαγωγής**, άλλους **μη επιστρεπτέους φόρους** και **δικαιώματα** μείον οποιεσδήποτε εμπορικές εκπτώσεις και επιστροφές
2. Οποιαδήποτε **κόστη άμεσα αποδοτέα** που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσει το πάγιο σε τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για να καταστεί ικανό να λειτουργήσει με τον τρόπο που ορίζει η διοίκηση.
3. Την αρχική εκτίμηση των **κοστών κατεδάφισης, αχρήστευσης και απόσυρσης** του στοιχείου και **αποκατάστασης του χώρου** όπου είχε εγκατασταθεί, για τα οποία δημιουργήθηκε η υποχρέωση όταν αποκτήθηκε το στοιχείο ή ως αποτέλεσμα της χρήσης του για συγκεκριμένη περίοδο για σκοπούς άλλους εκτός από την παραγωγή αποθεμάτων.

Παραδείγματα **άμεσα αποδοτέων κοστών** είναι:

- Κόστη ωφελημάτων του προσωπικού (όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν από την κατασκευή ή απόκτηση ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού
- Κόστη προετοιμασίας του χώρου εγκατάστασης
- Αρχικά κόστη παράδοσης
- Κόστη εγκατάστασης και συναρμολόγησης
- Κόστη ελέγχου για να εξακριβωθεί κατά πόσο το στοιχείο λειτουργεί όπως πρέπει
- Επαγγελματικές αμοιβές

2.9 ΚΟΣΤΗ ΚΑΤΕΔΑΦΙΣΗΣ, ΑΧΡΗΣΤΕΥΣΗΣ, ΑΠΟΣΥΡΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» για τα κόστη κατεδάφισης, αχρήστευσης, απόσυρσης και αποκατάστασης του χώρου στον οποίο εγκαταστάθηκε ένα στοιχείο το οποίο χρησιμοποιήθηκε για να παραχθούν αποθέματα. Οι υποχρεώσεις για αυτά τα κόστη τα οποία λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία». Κόστη τα οποία δεν προσυξάνουν το κόστος των ενσώματων παγίων και επομένως δεν περιλαμβάνονται σε αυτό είναι:

1. Το κόστος για το άνοιγμα **νέας** παραγωγικής μονάδας
2. Το κόστος παρουσίασης **νέου** προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης)
3. Το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε **νέα** τοποθεσία ή με **νέα** κατηγορία πελατών π.χ. κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού
4. Τα **διοικητικά** και άλλα γενικά κόστη
5. Κόστη λόγω **αδράνειας** ή **υπολειτουργίας**
6. **Λειτουργικές** **ζημιές** στα πρώτα στάδια λειτουργίας μέχρι να υπάρξει ζήτηση για παραγόμενα προϊόντα
7. Κόστη **μετεγκατάστασης**

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΑΞΙΑ	Η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο — εκπτώσεις (ταμειακές & εμπορικές)	<input type="checkbox"/> Τιμολόγιο <input type="checkbox"/> Πιστωτικό Τιμολόγιο
ΔΑΣΜΟΙ & ΦΟΡΟΙ	Τα ποσά που καταβάλλονται για εισαγωγικούς δασμούς και οι μη συμψηφιζόμενοι φόροι	<input type="checkbox"/> Χαρτόσημο <input type="checkbox"/> Τελωνειακοί Δασμοί <input type="checkbox"/> Κόστος Εκτελωνισμού
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΜΕΣΑ ΑΠΟΔΟΤΕΕΣ ΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	Δαπάνες που γίνονται προκειμένου το πάγιο να καταστεί ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τις προδιαγραφές του	<input type="checkbox"/> Κόστος προετοιμασίας χώρου εγκατάστασης <input type="checkbox"/> Κόστος παραλαβής και μεταφοράς <input type="checkbox"/> Κόστος εγκατάστασης <input type="checkbox"/> Κόστος δοκιμών

		Ø Κόστος αμοιβών εμπειρογνομόνων
ΚΟΣΤΗ ΑΠΟΣΥΝΑΡΜΟΛΟ ΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Σ	Δαπάνες που πρέπει να γίνουν κατά την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσης του παγίου	Ø Δαπάνες αποκατάστασης χώρων εγκατάστασης Ø Δαπάνες απόσυρσης αποβλήτων (ραδιενεργών στοιχείων)

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική του αξία.

Επομένως, αναφορικά με την αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων, πρέπει να τονιστεί πως ενώ πολλά έξοδα και κόστη που με τα ΕΛΠ δεν συμπεριλαμβάνονταν στην αρχική αξία καταχώρησης, τώρα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ λαμβάνονται υπόψη και αυξάνουν το κόστος κτήσης τους.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Κάποια στοιχεία υλικού πάγιου ενεργητικού μπορεί να αποκτηθούν για σκοπούς **ασφάλειας** ή για **περιβαλλοντικούς λόγους**. Αυτά τα στοιχεία πληρούν τον κανόνα αναγνώρισης ως υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού λόγω του ότι υποβοηθούν την οντότητα να αποκομίσει αυξημένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα σχετιζόμενα στοιχεία ενεργητικού, τα οποία δεν θα αποκόμιζε αν δεν αποκτούσε τα εν λόγω στοιχεία. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής χημικών προϊόντων μπορεί να εγκαταστήσει μια νέα συσκευή επεξεργασίας χημικών, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντικές επιταγές, που αφορούν την κατασκευή και τη αποθήκευση επικίνδυνων χημικών. Ο εξοπλισμός της συσκευής αναγνωρίζεται ως στοιχείο ενεργητικού, διότι χωρίς τη συσκευή η επιχείρηση δεν μπορεί να κατασκευάσει και να πωλήσει χημικά προϊόντα.

2.10 ΚΟΣΤΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΗΚΥΝΣΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Ορισμένα μέρη των υλικών παγίων στοιχείων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση σε τακτά χρονικά διαστήματα. Επιπλέον, ορισμένα στοιχεία μπορεί να αποκτηθούν ώστε να μειωθεί η συχνότητα αντικατάστασης άλλων επιμέρους μερών ενός υλικού πάγιου στοιχείου. Σύμφωνα λοιπόν με τον κανονισμό της αναγνώρισης, το κόστος αντικατάστασης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία των υλικών παγίων στοιχείων, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Εάν όμως τα κριτήρια

της αναγνώρισης δεν πληρούνται, η λογιστική αξία των μερών που αντικαθιστούνται αποαναγνωρίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια αποαναγνώρισης του ΔΛΠ 16 τα οποία είναι:

α. Η λογιστική αξία ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού πρέπει να αποαναγνωρίζεται στην εκποίηση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή την εκποίησή του.

β. Το κέρδος ή η ζημιά από την αποαναγνώριση πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή ζημιά όταν το στοιχείο αποαναγνωριστεί (εκτός αν το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» καθορίζει άλλο χειρισμό σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης)

γ. Τα κέρδη δεν πρέπει να ταξινομούνται ως έσοδα

δ. Μια επιχείρηση η οποία πωλεί υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού, τα οποία προορίζονταν για ενοικίαση, πρέπει να μεταφέρει τα εν λόγω στοιχεία από τα «υλικά πάγια στοιχεία» στα «αποθέματα» στη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία που σταματούν να κατέχονται για ενοικίαση και κατέχονται για πώληση

ε. Το κέρδος ή η ζημιά από την αποαναγνώριση πρέπει να υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των καθαρών εσόδων από την εκποίηση, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου. Αυτό σημαίνει ότι οποιοδήποτε κέρδος ή αύξηση από επανεκτίμηση που υπάρχει σε αποθεματικό επανεκτίμησης μπορεί να μεταφερθεί στα συσσωρευμένα κέρδη ως «μεταφορά μεταξύ αποθεματικού» και όχι μέσω του κέρδους ή ζημιάς.

2.11 ΚΟΣΤΗ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ

Σε ορισμένες περιπτώσεις η συνεχής χρήση ενός υλικού πάγιου στοιχείου προϋποθέτει την **τακτική κύρια επιθεώρησή** του για βλάβες, ανεξάρτητα από το εάν κάποια στοιχεία αντικαθιστούνται ή όχι. Σε κάθε κύρια συντήρηση το κόστος αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του υλικού πάγιου στοιχείου ως **αντικατάσταση**, δεδομένου ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Οποιαδήποτε εναπομείνασα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης αποαναγνωρίζεται. Αυτό γίνεται ανεξάρτητα από το εάν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε στη συναλλαγή κατά την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν επιβάλλεται, χρησιμοποιείται το υπολογιζόμενο κόστος μιας παρόμοιας μελλοντικής επιθεώρησης για να διευκρινιστεί το κόστος επιθεώρησης όταν το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

2.11.1 ΑΡΧΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. **Για παράδειγμα**, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

2.11.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα **δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης** στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «**επισκευή και συντήρηση**» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Πολλές φορές τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται **αντικατάσταση** κατά τακτά διαστήματα. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα **αναγνωρίζει** στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές **σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα**, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης **αναγνωρίζεται** στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Στην περίπτωση που απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

2.11.3 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Το θέμα των μεταγενέστερων δαπανών είναι ένα θέμα που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής καθώς πολύ συχνά εφαρμόζεται **δημιουργική λογιστική** για «εξωραϊσμό» του κέρδους ή της ζημιάς και «διόγκωση» των κερδών. Συνήθως οι δαπάνες για επιδιορθώσεις και συντήρηση των παγίων είναι εισοδηματικής φύσης και πρέπει να διαγράφονται στο κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται, ενώ οι δαπάνες που αυξάνουν τη **λειτουργική αποδοτικότητα** του παγίου είναι κεφαλαιουχικής φύσης και θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται δηλαδή να καταχωρούνται στο κόστος του παγίου. Επειδή σε αρκετές περιπτώσεις ο διαχωρισμός των σχετικών δαπανών μεταξύ δαπανών συντήρησης και κεφαλαιουχικών δαπανών είναι υποκειμενική, πολλές οντότητες κεφαλαιοποιούν σημαντικά ποσά δαπανών που στην ουσία θα έπρεπε να καταχωρηθούν στα έσοδα της περιόδου.

Το παραπάνω θέμα απασχόλησε την IASB που προβληματίστηκε αρκετά για το κατά πόσο θα έπρεπε να εκπονήσει ένα κανόνα αναγνώρισης μεταγενέστερων δαπανών ή να το αφήσει να καλύπτεται από το γενικό κανόνα αναγνώρισης. Η IASB τελικά αποφάσισε ότι στο αναθεωρημένο ΔΛΠ 16 (αναθεώρηση Δεκεμβρίου 2003) είναι καλύτερα ο λογιστικός χειρισμός (αναγνώρισης ή μη των μεταγενέστερων δαπανών) να καλύπτεται από το γενικό κανονισμό αναγνώρισης. Οι κύριοι λόγοι για την απόφαση αυτή είναι ότι:

α. η χρήση ενός κανονισμού αναγνώρισης είναι πιο απλή μέθοδος και προωθεί τη συνέπεια τόσο για αρχικές όσο και για μεταγενέστερες δαπάνες

β. ο συνδυασμός του γενικού κανονισμού αναγνώρισης και του γενικού κανονισμού αποαναγνώρισης, ο οποίος εφαρμόζεται και για τις μεταγενέστερες δαπάνες, θα οδηγήσουν σε ΧΚ που αντικατοπτρίζουν το τι πραγματικά συμβαίνει, δηλαδή τόσο τη ροή των υλικών πάγιων στοιχείων μέσα στην οντότητα όσο και τα οικονομικά των διαδικασιών απόκτησης και εκποίησης τους.

2.11.4 ΚΟΣΤΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΠΟΥ ΙΔΙΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Το κόστος ενός στοιχείου ενεργητικού που ιδιοκατασκευάστηκε από την επιχείρηση, καθορίζεται χρησιμοποιώντας τους ίδιους κανόνες όπως και στην περίπτωση ενός στοιχείου που αποκτήθηκε από αυτή. Το κόστος ασυνήθιστου μεγέθους ανάλωσης υλικών, εργατικών ή άλλων πόρων, που προκύπτει κατά την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού, δεν συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του στοιχείου ενεργητικού. Για περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης τόκων στη λογιστική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού που ιδιοκατασκευάστηκε από την επιχείρηση, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού».

2.12 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Σχετικά με το ζήτημα της αποτίμησης των ενσώματων παγίων μετά την αρχική αναγνώριση, το ΔΛΠ 16 δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επιλέξουν μεταξύ δύο μοντέλων (μεθόδων), το μοντέλο Κόστους, κατά το οποίο το πάγιο στοιχείο πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του μειωμένο κατά τις σωρευμένες απομειώσεις, και το μοντέλο Αναπροσαρμογής (Επανεκτίμησης), κατά το οποίο ένα πάγιο πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία μετά την αρχική του καταχώρηση με την αναπροσαρμοσμένη αξία που αποτελείται από την πραγματική του αξία (εύλογη αξία) κατά την μέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις. Οι επιχειρήσεις μπορούν να υιοθετήσουν όποια μέθοδο επιθυμούν, αλλά αυτό που θα επιλέξουν θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλη τη συγκεκριμένη κατηγορία ενσώματων παγίων της επιχείρησης. Ακόμη, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό της αναπροσαρμογής ενός παγίου στοιχείου το οποίο προηγουμένως είχε υποστεί μείωση ή αύξηση της λογιστικής του αξίας. Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται σε τακτικά χρονικά διαστήματα (από τρία έως πέντε έτη).

Η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώρηση γίνεται με δύο μεθόδους: την Βασική και την Εναλλακτική.

A) Βασική μέθοδος (Μέθοδος Κόστους):

Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

B) Εναλλακτική μέθοδος (Μέθοδος Αναπροσαρμογής):

Σύμφωνα με την Εναλλακτική μέθοδο το ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του, η οποία είναι η εύλογη αξία στην ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και πιθανές ζημίες απομείωσης.

Στην Εναλλακτική Μέθοδο του ΔΛΠ 16 ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές **για τα ακίνητα**, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από **επαγγελματίες εκτιμητές**, ενώ για τα **μηχανήματα** να γίνονται με βάση την **αγοραία αξία** τους και αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Αν δεν υπάρχουν αγοραίες αξίες για κάποιες ενσώματες ακινητοποιήσεις, η εύλογη αξία μπορεί να υπολογιστεί με το κόστος αντικατάστασης ή με τις ροές. Αν οι διακυμάνσεις είναι μεγάλες, η εύλογη αξία υπολογίζεται κάθε χρόνο, αν όχι μπορεί να υπολογίζεται κάθε 3 ή 4 χρόνια.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο παρακολουθείται σε αξίες αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμογή μπορεί να γίνεται με δύο τρόπους:

A) Μηδενισμός – αντιλογισμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων και προσαρμογή της λογιστικής αξίας στην εύλογη αξία (αναπροσαρμοσμένη αξία) του παγίου.

B) Κατά αναλογία αναπροσαρμογή – αύξηση του κόστους κτήσης και των συσσωρευμένων αποσβέσεων, ώστε η νέα αξία του ενσώματου παγίου να ταυτιστεί με την εύλογη αξία του.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, όταν η αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου αυξάνει τη λογιστική του αξία, όταν δηλαδή η διαφορά αναπροσαρμογής είναι **θετική**, η αύξηση πρέπει να αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στα **ίδια κεφάλαια** και συγκεκριμένα στο λογαριασμό « Διαφορές Αναπροσαρμογής» (λογ 41.02).

Αντίθετα, όταν η διαφορά αναπροσαρμογής είναι **αρνητική**, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν ως ζημιά απομείωσης στα **αποτελέσματα χρήσης**. Παρόλα αυτά, για ένα ενσώματο πάγιο

που στο παρελθόν παρουσίασε θετική διαφορά η οποία αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια, αν στο μέλλον παρουσιάσει αρνητική διαφορά (ζημιά), η ζημιά αυτή συμψηφίζει την αναπροσαρμογή που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια και το ακάλυπτο ποσό, αν υπάρχει, αναγνωρίζεται ως ζημιά απομείωσης στα αποτελέσματα. Αντίθετα, ένα ενσώματο πάγιο το οποίο στο παρελθόν παρουσίασε ζημιά η οποία αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, αν στο μέλλον εμφανίσει θετική διαφορά αναπροσαρμογής, η διαφορά αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά το μέρος της ζημιάς που στο παρελθόν είχε βαρύνει τα αποτελέσματα και το υπόλοιπο αναγνωρίζεται ως διαφορά αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια.

Σημείωση: Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.12: Φόροι Εισοδήματος.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η διαφορά αναπροσαρμογής που έχει αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια, δεν μπορεί να μεταφερθεί στα αποτελέσματα. Μπορεί όμως να μεταφέρεται κατ' ευθείαν στο υπόλοιπο αποτελεσμάτων εις νέον, με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

Σταδιακά (τμηματικά): ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του παγίου που αφορά. Στην περίπτωση αυτή, μέρος του ποσού του «Διαφορές Αναπροσαρμογής» μεταφέρεται στα «Κέρδη εις νέον» κατά τη διάρκεια της χρησιμοποίησης του παγίου από την επιχείρηση. Το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που μεταφέρεται, συνιστάται στη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης στο αρχικό κόστος του στοιχείου αυτού.

Συνολικά: με την πώληση ή απόσυρση του περιουσιακού στοιχείου.

2.13 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ακολουθούν μια εντελώς διαφορετική προσέγγιση σχετικά με τις αποσβέσεις. Το ΔΛΠ 16 ορίζει ως απόσβεση τη συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Σύμφωνα με το πρότυπο, οι αποσβέσεις των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, αφού συνυπολογιστούν τυχόν υπολειμματικές αξίες, προκειμένου οι δαπάνες απόσβεσης να σχετίζονται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τη χρήση τους. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων ορίζεται από τις ίδιες τις επιχειρήσεις. Η εκτίμηση των διοικήσεων των επιχειρήσεων για την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των ενσώματων παγίων

μπορεί να αλλάζει και να τροποποιείται η διάρκεια απόσβεσης του παγίου, ακόμα και να αλλάζει η μέθοδος απόσβεσης.

Επιπλέον, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν επιτρέπουν την πραγματοποίηση πρόσθετων ή επιταχυνόμενων αποσβέσεων για αναπτυξιακούς ή για λοιπούς λόγους. Αν τα πάγια αποφασιστεί από τη διοίκηση να πουληθούν, κατά τη διάρκεια της απόφασης για την πώλησή τους, διαγράφονται από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και παρακολουθούνται σε ειδικούς λογαριασμούς μέχρι να πουληθούν. Κατά τη διαδικασία αυτής της μεταφοράς υποτιμούνται αν εκτιμάται ότι θα υπάρξουν απώλειες κατά τη ρευστοποίησή τους και σταματάει η απόσβεσή τους μετά τη μεταφορά.

Επίσης, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190/20 η αξία κτήσης, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και αναπόσβεστη αξία πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων, με βάση το ΔΛΠ 16 κάτι τέτοιο δεν ισχύει και εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

2.13.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το πρότυπο δεν επιβάλλει συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης. Αυτό που έχει μεγαλύτερη σημασία είναι όποια μέθοδος επιλεγεί να εφαρμόζεται με συνέπεια. Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .

Ø **Σταθερή μέθοδος απόσβεσης (straight line method)**, με την οποία γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Δηλαδή, η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου και προκύπτει το σταθερό ετήσιο ποσό απόσβεσης.

Ετήσια Απόσβεση = Αξία κτήσης – Υπολειμ. Αξία / Έτη Ωφέλιμης Ζωής

Ø **Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου**, με την οποία γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Κατά τη φθίνουσα μέθοδο, οι αποσβέσεις βαίνουν προοδευτικά μειούμενες. Υπάρχουν οι εξής παραλλαγές αυτής της μεθόδου:

A) Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας, όπου οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ενός σταθερού ποσοστού.

Β) Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας, όπου το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο παρέχει υπηρεσίες ίδιας αξίας ανά έτος και κατ' επέκταση η παρούσα αξία αυτών των υπηρεσιών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα αποσβέσεων.

Γ) Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας, όπου οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί την εκάστοτε αναπόσβεστη αξία και με ποσοστό πολλαπλάσιο της μεθόδου του σταθερού πόσου. 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.

Ø Μέθοδος της μονάδας παραγωγής (productive output method), με την οποία γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή, όπως για παράδειγμα τις ώρες λειτουργίας ή τις παραγόμενες μονάδες. Κατά την μέθοδο των μονάδων παραγωγής η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό μονάδων που εκτιμάται ότι το πάγιο θα παράγει σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του και προκύπτει η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Έτσι, με βάση την απόσβεση αυτή και την συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο, προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σε αυτήν.

2.13.2 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Αναβαλλόμενοι φόροι προκύπτουν όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ της φορολογητέας βάσης ενός στοιχείου του ενεργητικού και της λογιστικής του αξίας. Σχετικά με τα ενσώματα πάγια αναβαλλόμενοι φόροι μπορούν να **προκύψουν όταν:**

- Ø Όταν οι συντελεστές απόσβεσης που έχει επιλέξει να ακολουθεί η επιχείρηση σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των παγίων είναι διαφορετική από τους φορολογικούς συντελεστές. Η λογιστική αξία του παγίου, σε αυτή την περίπτωση, διαφοροποιείται από την αξία που αποδίδεται για φορολογικούς σκοπούς.
- Ø Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού η οποία γίνεται για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται από την φορολογική νομοθεσία. Σε αυτή την περίπτωση της μη αναγνωριζόμενης φορολογικής αναπροσαρμογής της αξίας ενός παγίου από μέρος της επιχείρησης, θα προκύψει διαφορά μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης.

2.13.3 ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων **πρέπει να διαγράφεται:**

- a) Κατά την διάθεση, ή
- b) Όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να περιλαμβάνει στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το Δ.Λ.Π.17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμισθώσεις). Τα κέρδη δεν πρέπει να κατατάσσονται ως έσοδα.

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους(π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του Δ.Λ.Π.18 Έσοδα για την καταχώρηση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το Δ.Λ.Π.17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμισθωσης.

Η οντότητα καταχωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστάμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίζει τη λογιστική του αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

Το κόστος ή ζημία που απορρέει από την διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του . Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε καταχωρείται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής

μετρητοίς καταχωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

2.14 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ανεξάρτητα από τη μέθοδο με βάση την οποία αποτιμώνται τα πάγια:

- § Τις βάσεις αποτίμησης για τον καθορισμό της λογιστικής αξίας προ αποσβέσεων
- § Τη λογιστική αξία προ αποσβέσεων και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους χρήσης
- § Τις μεθόδους απόσβεσης
- § Τους συντελεστές απόσβεσης ή τις ωφέλιμες ζωές
- § Συμφωνία της λογιστικής αξίας αρχής και τέλους χρήσης που να εμφανίζει: αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων, αυξήσεις ή μειώσεις από αναπροσαρμογές, ζημίες απομείωσης, καθαρή συναλλαγματική διαφορά από μετατροπή οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας.
- § Την πραγματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτή διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία και εφόσον εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους.

Όταν τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αξία που προήλθε από αναπροσαρμογή, τότε πρέπει να γνωστοποιούνται οι εξής πληροφορίες:

- Η βάση αναπροσαρμογής
- Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
- Οι διαφορές αναπροσαρμογής
- Η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους
- Τυχόν περιορισμοί ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους

2.15 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 16 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Διαφορά στις προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης ενός ενσώματου παγίου στα βιβλία της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 16 ορίζει πως απαραίτητη προϋπόθεση για να καταχωρηθεί ένα ενσώματο

πάγιο στα βιβλία της επιχείρησης είναι να πιθανολογούνται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτό και ταυτόχρονα το κόστος του να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Αντίθετα, η ελληνική νομοθεσία προϋποθέτει πως η επιχείρηση θα πρέπει απλά να έχει αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου.

Διαφορές στην αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων. Με βάση το ΔΛΠ 16 ένα ενσώματο πάγιο εφόσον καλύπτει τις δύο προϋποθέσεις αναγνώρισης που αναφέρθηκαν παραπάνω, αποτιμάται αρχικά στο κόστος κτήσης του. Στο κόστος κτήσης ενός παγίου περιλαμβάνονται η τιμή αγοράς του και τα διάφορα άμεσα αποδοτέα έξοδα που είναι απαραίτητα να πραγματοποιηθούν, προκειμένου το πάγιο να μπορεί να λειτουργήσει. Σε αντίθεση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, με βάση τα ΕΛΠ πολλά από τα άμεσα αποδοτέα έξοδα μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης και κατά συνέπεια δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του.

Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί τα ενσώματα πάγια στους λογαριασμούς 10-14, 15, χωρίς να τα διακρίνει σε: ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, κατεχόμενα για πώληση πάγια, ακίνητα επένδυσης κλπ, διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Κόστη μεταφοράς και συναρμολόγησης

Με τον ΚΝ 2190, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση στα “Έξοδα εγκατάστασης” εξόδων που αφορούν την απόκτηση των ενσώματων παγίων, ενώ με το ΔΛΠ 16, περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου τα κόστη μεταφοράς και ενσωμάτωσης μέχρι αυτό να γίνει λειτουργικό.

Κόστος δανεισμού μέχρι τη λειτουργία

Μια άλλη διαφορά είναι ότι σύμφωνα με βάση τον ΚΝ 2190, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου, για δάνεια που έχουν ληφθεί για ενσώματες ακινητοποιήσεις, στα έξοδα εγκατάστασης, ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι των δανείων για ενσώματες ακινητοποιήσεις και περιλαμβάνονται στο κόστος τους, σύμφωνα με ρυθμίσεις του ΔΛΠ 23.

Οι Συναλλαγματικές Διαφορές για πιστώσεις για πάγια

Επιπλέον, σύμφωνα με βάση τον ΚΝ 2190, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση στα έξοδα εγκατάστασης των συναλλαγματικών διαφορών για δάνεια ή πιστώσεις που λήφθηκαν για πάγια, με τα ΔΛΠ οι κεφαλαιοποιήσεις που γίνονται, δεν προβλέπουν κεφαλαιοποιήσεις δαπανών μετά την έναρξη λειτουργίας.

Εκτιμούνται κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης

Επίσης, άλλη διαφορά είναι ότι με βάση το ΔΛΠ 16 κεφαλαιοποιείται εκτίμηση για έξοδα αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, τα οποία αποσβένονται όπως το πάγιο, ενώ με τον ΚΝ 2190/20 δεν περιλαμβάνονταν αντίστοιχη ρύθμιση.

Μεγάλες επισκευές

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 κεφαλαιοποιούνται ορισμένα έξοδα μεγάλων συντηρήσεων όπως π.χ. η General Survey για ένα πλοίο και αποσβένονται μέχρι το χρόνο που απομένει η επόμενη ανάλογη συντήρηση, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190 θα έπρεπε να γίνει πρόβλεψη για το μέρος που επιβαρύνει την κάθε χρήση.

Μεγάλα ανταλλακτικά

Σημαντική διαφορά είναι και τα μεγάλα ανταλλακτικά όπου στο ΕΓΛΣ τα εμφανίζονται στο αποθέματα σε ειδικό λογαριασμό, μέχρι την ανάλωσή τους, ενώ με βάση το ΔΛΠ τα μεγάλα ανταλλακτικά πρέπει να παρακολουθούνται στα πάγια.

Παρτίδες ανταλλακτικών για συγκεκριμένα μηχανήματα

Επιπρόσθετα, το ΕΓΛΣ αναφέρει ότι τα ανταλλακτικά εμφανίζονται στο αποθέματα σε ειδικό λογαριασμό, μέχρι την ανάλωσή τους, ενώ με βάση το ΔΛΠ οι παρτίδες ανταλλακτικών, μικρών και μεγάλων που αφορούν συγκεκριμένο μηχάνημα, πρέπει να εμφανίζονται στα πάγια.

Καθαρά Κόστη δοκιμών

Το παρόν λογιστικό πρότυπο αναφέρει ότι τα έξοδα για δοκιμαστική λειτουργία μίας εγκατάστασης, μείον τα τυχόν έσοδα από αυτή τη λειτουργία, κεφαλαιοποιούνται στο κόστος της εγκατάστασης και αποσβένονται με αυτήν. Αντίθετα τα ΕΛΠ αυτά μπορούν να θεωρηθούν έξοδα εγκατάστασης και να κεφαλαιοποιηθούν με βάση τις σχετικές διατάξεις, για απόσβεση το αργότερο σε μία 5ετία.

Επιχορηγήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

Μια άλλη διαφορά της αξίας κτήσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ είναι οι επιχορηγήσεις για παγία που μεταφέρονται σε πίστωση λογαριασμού της καθαρής θέσης και αποσβένονται σε όφελος των αποτελεσμάτων, ανάλογα με την απόσβεση του παγίου. Σε αντίθεση με τα ΔΛΠ όπου οι επιχορηγήσεις αυτές μπορεί να μεταφέρονται σε μείωση της αξίας κτήσης του παγίου, αλλά πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα.

Μεταγενέστερη αποτίμηση. Το ΔΛΠ 16 δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επιλέξουν μεταξύ δύο μεθόδων αποτίμησης, τη βασική (Μοντέλο Κόστους) και τη εναλλακτική (Μοντέλο Αναπροσαρμογής – Επανεκτίμησης). Με τα ΕΛΠ δεν προσφέρεται αυτή η δυνατότητα και επιτρέπεται μόνο η βασική μέθοδος (Μοντέλο Κόστους). Ωστόσο αν και η αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία δεν επιτρέπεται, η ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κάθε τέσσερα χρόνια, με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών.

Πάγια επιλογή μεθόδου αποτίμησης κατά κατηγορία

Το ΔΛΠ, ορίζει ότι επιλέγεται κατά κατηγορία ενσώματων παγίων μία πάγια μέθοδος αποτίμησης που θα είναι ή στο κόστος ή σε αξίες αναπροσαρμογής. Ενώ με βάση το ΕΓΛΣ και τον ΚΝ2190, η αποτίμηση γίνεται στο κόστος, αναπροσαρμογή γενικά απαγορεύεται και επιτρέπεται μόνο αν επιβάλλεται από ειδικό νόμο.

Τακτικές αναπροσαρμογές

Επιπλέον, με βάση το ΔΛΠ 16 πρέπει να γίνονται τακτικές αναπροσαρμογές, κάθε χρόνο αν υπάρχουν αξιόλογες διακυμάνσεις στις τιμές ή αργότερα (κάθε δύο ή τρία χρόνια) αν οι μεταβολές δεν είναι σημαντικές. Οι αναπροσαρμογές με βάση τον ισχύοντα νόμο και το ΕΓΛΣ γίνονται κάθε τέσσερα χρόνια.

Αποτιμητές κτιρίων και γηπέδων

Άλλη διαφορά είναι και οι αποτιμητές κτηρίων και γηπέδων όπου με βάση το ΔΛΠ ενθαρρύνεται να γίνονται από επαγγελματίες αποτιμητές, ενώ γενικά οι αποτιμήσεις πρέπει να γίνονται από ειδικούς, στο βαθμό που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές. Σε αντίθεση με τα ΕΛΠ όπου οι αποτιμήσεις γίνονται με ενιαίους υπολογισμούς για όλη τη χώρα που καθορίζονται από νόμο.

Διαφορές στη λογιστική αντιμετώπιση των αναπροσαρμογών. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, όταν η αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου αυξάνει τη λογιστική του αξία, όταν δηλαδή η διαφορά αναπροσαρμογής είναι θετική, η αύξηση πρέπει να αναγνωρίζεται στα Ίδια Κεφάλαια και να μη διανέμεται. Αντίθετα, όταν η διαφορά αναπροσαρμογής είναι αρνητική, η μείωση πρέπει να

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης. Από την άλλη, με βάση τα ΕΛΠ η θετική αναπροσαρμογή (υπεραξία) που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων κάθε τετραετία, υποχρεωτικά κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους ή συμψηφίζεται με συσσωρευμένες ζημιές. Με τα ΕΛΠ σπάνια προκύπτει αρνητική διαφορά αναπροσαρμογής.

Συμψηφισμός αποσβεσμένων στην αναπροσαρμογή

Το ΔΛΠ 16, ορίζει ότι μια αναπροσαρμογή μπορεί να αυξήσει λογιστικά την αξία κτήσης και τα αποσβεσμένα παγία, όπως αποκλειστικά προβλέπεται με βάση τα ΕΛΠ, αλλά μπορεί να γίνει και με συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων και προβλέψεων μέχρι την ημερομηνία που γίνεται. Σε αυτήν την περίπτωση ο συντελεστής επαναπροσδιορίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου.

Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής σε αποθεματικό

Το παρόν διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αλλά και τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής, μεταφέρεται καταρχήν σε ειδικό αποθεματικό στη καθαρή θέση. Ενώ όμως με τα ΕΛΠ στη συνέχεια ή συμψηφίζεται με σωρευμένες ζημιές ή κεφαλαιοποιείται, με βάση το ΔΛΠ 16 παραμένει καταρχήν σε λογαριασμό αποθεματικού.

Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα

Το ΔΛΠ, ορίζει ότι η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθεί σε όφελος των αποτελεσμάτων χρήσης, αν προηγουμένως είχε μεταφερθεί αντίστοιχη χρεωστική διαφορά αποτίμησης ή πρόβλεψη που κλείνει με την αναπροσαρμογή. Αντιθέτως, στα ΕΛΠ δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, ενώ για τις πιθανές προβλέψεις προβλέπεται αναστροφή τους, θετική επίδραση στα αποτελέσματα και μείωσης επομένως της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής που προκύπτει.

Η χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής

Λόγω του τρόπου υπολογισμού του ΕΛΠ, σπάνια προκύπτει χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής, αλλά και αν προκύψει μεταφέρεται στο λογαριασμό αποθεματικού και συμψηφίζεται με πιστωτικές διαφορές άλλων κατηγοριών παγίων. Ενώ στο ΔΛΠ 16, οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν για μία κατηγορία, αν υπάρχει σχετικό αποθεματικό για την ίδια κατηγορία μεταφέρονται στην καθαρή θέση και το μειώνουν, διαφορετικά μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης.

Διαγραφή παγίου και λογιστική αντιμετώπιση αποθεματικού

Το αποθεματικό αναπροσαρμογής σύμφωνα με το ΕΛΠ, από τη στιγμή που δημιουργηθεί παύει να σχετίζεται με το πάγιο και κεφαλαιοποιείται ή συμψηφίζεται με ζημίες. Αυτό το αποθεματικό συνεχίζει να υπάρχει και αν διαγραφεί το πάγιο από πώληση ή άλλη αιτία, δεν μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, αλλά άμεσα στα αποτελέσματα σε νέο της καθαρής θέσης.

Απόσβεση αποθεματικού αναπροσαρμογής

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ το αποθεματικό αναπροσαρμογής, από τη στιγμή που δημιουργηθεί παύει να σχετίζεται με το πάγιο και κεφαλαιοποιείται ή συμψηφίζεται με ζημίες. Σε αντίθεση με το ΔΛΠ 16 το αποθεματικό μπορεί σταδιακά να "αποσβένεται" με μεταφορά της "απόσβεσης" στα αποτελέσματα σε νέο της καθαρής θέσης. Η "απόσβεση" που γίνεται είναι το τμήμα της ανάλογης απόσβεσης του παγίου που αφορά απόσβεση της διαφοράς της αξίας του από την αναπροσαρμογή.

Αναβαλλόμενοι φόροι και πάγια

Άλλη διαφορά είναι ότι τα ΕΛΠ δεν εμφανίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Με βάση τα ΔΛΠ εμφανίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής που εμφανίζεται στο αποθεματικό, συνδέεται με έναν αναβαλλόμενο χρεωστικό φόρο που εμφανίζεται στο αποθεματικό, συνδέεται με έναν αναβαλλόμενο χρεωστικό φόρο που εμφανίζεται σαν αναβαλλόμενη υποχρέωση στις υποχρεώσεις. Επειδή το "Κέρδος" από την αναπροσαρμογή δεν επιδρά στα αποτελέσματα και η "Ζημία" από τον αναβαλλόμενο φόρο μεταφέρεται κατευθείαν σε λογαριασμό της καθαρής θέσης.

Η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται "αξία κτήσης"

Με βάση τον ΚΝ 2190 και το ΕΓΛΣ, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται στο εξής σαν "αξία κτήσης". Αντίθετα το ΔΛΠ 16 πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα τα συστατικά στοιχεία που διαμορφώνουν την αναπόσβεστη αξία ενός συγκεκριμένου παγίου, γιατί απαιτούνται γνωστοποιήσεις που δεν μπορούσαν να υπάρξουν αν δεν γίνει. Κατά συνέπεια οι αξίες από τις αναπροσαρμογές μέσα στο Μητρώο Παγίων, πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα.

Αποσβέσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 οι αποσβέσεις των ενσώματων παγίων στοιχείων πρέπει να γίνονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Αντίθετα με τα ΕΛΠ οι αποσβέσεις διενεργούνται σύμφωνα με συντελεστές που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και οι οποίοι πολλές φορές δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική ωφέλιμη ζωή των παγίων.

Επίσης, με βάση τα ΕΛΠ ένα πάγιο μέχρι να πουληθεί πρέπει να αποσβένεται, ενώ στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όταν αποφασιστεί η πώλησή του μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και σταματά να αποσβένεται.

Επιπλέον, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190/20 πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό η αξία κτήσης, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία των ενσώματων παγίων, με βάση τα ΔΛΠ κάτι τέτοιο δεν ισχύει και εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Μια ακόμα διαφορά είναι ότι ενώ το ΔΛΠ 16 ορίζει πως η ωφέλιμη ζωή του παγίου, η υπολειμματική του αξία και η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και αν κρίνεται απαραίτητο να μεταβάλλονται, με τα ΕΛΠ οι συντελεστές απόσβεσης παραμένουν πάντα σταθεροί.

Ωφέλιμη ζωή, πραγματικό ζήτημα

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 οι αποσβέσεις γίνονται ανάλογα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής και την υπολειμματική αξία. Ανάλογη διάταξη έχει και ο ΚΝ 2190/20, αλλά στην πράξη αναιρείται από άλλη διάταξη που ορίζει ότι οι αποσβέσεις γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι είναι εντελώς διαφορετική η λογική και οι συντελεστές που στην πράξη εφαρμόζονται με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ αντίστοιχα.

Απόσβεση στα εκτιμώμενα κόστη συναρμολόγησης

Επιπλέον σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση εκτίμησης για κόστη εγκατάστασης και η απόσβεσή τους. Με βάση το ΔΛΠ 16, αυτά τα κόστη αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο που αναμένεται να πληρωθούν ή τις μονάδες πρόκειται να παραχθούν.

Σταμάτημα απόσβεσης για "Κατεχόμενα για πώληση"

Άλλη διαφορά είναι ότι μέχρι να πουληθεί ένα πάγιο πρέπει να αποσβένεται αναφέρουν τα ΕΛΠ, ενώ στα ΔΛΠ αν αποφασιστεί η πώληση του μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και σταματά η απόσβεση του.

Απόσβεση και στα πάγια σε προσωρινή αδράνεια

Με βάση τα ΕΛΠ θα μπορούσε να μη γίνει πλήρης απόσβεση σε πάγια που είναι σε προσωρινή αδράνεια (όχι για τις εποχιακές δραστηριότητες όμως). Αυτό με τη λογική ότι υπάρχει απαξίωση από την κατοχή, όχι όμως από τη χρήση. Με βάση το ΔΛΠ 16 αυτά τα πάγια αποσβένονται κανονικά αλλά προέρχονται πληροφορίες στις σημειώσεις για την αδράνεια τους.

Διάφορες μέθοδοι απόσβεσης

Στο παρόν Πρότυπο εφαρμόζονται όλες οι παραδεκτές μέθοδοι απόσβεσης και ενδεικτικά αναφέρονται τρεις (Σταθερή, Φθίνουσα, Μονάδων Παραγωγής). Τα ΕΛΠ, όμως επειδή παραπέμπουν στη φορολογική νομοθεσία, εφαρμόζονται μόνο οι μέθοδοι που αυτή επιτρέπει και σήμερα η Σταθερή Μέθοδος και για ειδικές περιπτώσεις η Φθίνουσα.

Επανεξέτασης Ωφέλιμης Ζωής και Υπολειμματικής Αξίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η ωφέλιμη ζωή και η υπολειμματική αξία ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζονται κάθε χρόνο και επομένως είναι δυνατό να μεταβάλλονται. Κάθε μεταβολή απαιτείται συγκεκριμένες κοινοποιήσεις, αλλά σημειώνεται ότι με βάση τα ΕΛΠ, δεν επιτρέπονται μεταβολές στους συντελεστές απόσβεσης.

Αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία

Ο ΚΝ 2190/20 παραπέμπει για τον τρόπο των αποσβέσεων στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ τα ΔΛΠ έχουν ρυθμίσεις που δεν εξαρτώνται από τις φορολογικές διατάξεις, αλλά από τις αρχές της λογιστικής.

Πρόσθετες αποσβέσεις

Επιπλέον με βάση τον ΚΝ 2190/20 επιτρέπονται να γίνονται "πρόσθετες" αποσβέσεις, για λόγους που σχετίζονται με τους αναπτυξιακούς νόμους και τα κίνητρα που παρέχουν, ενώ με τα ΔΛΠ δεν επιτρέπεται να γίνεται κάτι τέτοιο.

Λοιπές διαφορές

Καταστροφή ενσώματων παγίων

Οι απομειώσεις ή ζημίες ενσώματων παγίων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Η σχετική απαίτηση για αποζημίωση καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν εισπράττεται. Η αποκατάσταση της ζημίας αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Τα τρία αυτά γεγονότα τα ΔΛΠ αντιμετωπίζουν χωριστά το καθένα ενώ τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα αντιμετωπίζουν ως ένα ενιαίο γεγονός.

Τακτική κύρια επιθεώρηση

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι 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. Ενώ, αντίθετα τα ΕΛΠ ορίζουν ότι το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσης στη οποία πραγματοποιείται ή, κατά περίπτωση, χαρακτηρίζεται ως έξοδος πολυετούς απόσβεσης.

Μακροπρόθεσμη εξόφληση παγίου

Μια αγορά με μακροπρόθεσμη πίστωση άτοκη, θεωρείται καταρχήν ότι δεν περιλαμβάνει τόκο, σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Έτσι θεωρείται συνολικά το τίμημα σαν αξία κτήσης του παγίου. Ενώ αντίθετα με τα ΔΛΠ, γίνεται προεξόφληση της υποχρέωσης, ξεχωρίζεται το κεφάλαιο από τον τόκο και οι τόκοι κεφαλαιοποιούνται στο πάγιο, μόνο αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23.

Πώληση παγίων με μακροπρόθεσμη πίστωση

Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι μία πώληση με μακροπρόθεσμη πίστωση άτοκη, θεωρείται καταρχήν ότι δεν περιλαμβάνει τόκο. Έτσι θεωρείται συνολικά το τίμημα σαν αξία πώλησης του παγίου. Με βάση τα ΔΛΠ, γίνεται προεξόφληση της απαίτησης, ξεχωρίζεται το κεφάλαιο από τον τόκο και οι τόκοι λογίζονται σαν χρηματοοικονομικό έσοδο στη διάρκεια των χρόνων της πίστωσης, ενώ σαν τίμημα για την πώληση λογίζεται η αρχική προεξοφλημένη αξία.

Διακεκριμένη παρακολούθηση των "κατεχόμενων για πώληση"

Με βάση τα ΔΛΠ τα "Κατεχόμενα για πώληση" πάγια παρακολουθούνται διακεκριμένα από την ημερομηνία της απόφασης για τη διάθεσή τους, που δεν συμβαίνει με τα ΕΛΠ.

Διακεκριμένη παρακολούθηση των παγίων βιολογικών στοιχείων

Τα "Βιολογικά Στοιχεία" που είναι πάγια, παρακολουθούνται αντιμετωπίζονται διακεκριμένα με βάση το ΔΛΠ 41. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα "Ζώα για πάγια εκμετάλλευση" παρακολουθούνται στο λογαριασμό "Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός", ενώ υπάρχουν άλλοι λογαριασμοί για τα "Δάση" και τις "Φυτείες", στο λογαριασμό "Εδαφικές Εκτάσεις".

Διακεκριμένη παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα επενδυτικά ακίνητα, αυτά δηλαδή που κατέχονται για τη λήψη ενοικίου ή για την πώληση με σκοπό το κέρδος, όταν αυτός δεν είναι ο σκοπός της εταιρίας, παρακολουθούνται και αντιμετωπίζονται διακεκριμένα. Με βάση τα ΔΛΠ δεν υπάρχει αυτή η διάκριση, αλλά η διάκριση των παγίων "εντός εκμεταλλεύσεως" και "εκτός εκμεταλλεύσεως" που είναι διαφορετική.

Διακεκριμένη παρακολούθηση για ορυκτά

Μία άλλη διαφορά είναι τα ΔΛΠ (ΔΠΧΠ 6) πάγια και δικαιώματα που σχετίζονται με ορυκτά, παρακολουθούνται και αντιμετωπίζονται διακεκριμένα, παρά το ότι μπορεί να εμφανίζονται στον Ισολογισμό στις κατηγορίες κατά είδος που τα αφορούν. Με τα ΔΛΠ δεν υπάρχει αυτή η διάκριση.

Διακεκριμένη εμφάνιση στον Ισολογισμό

Με βάση τον ΚΝ 2190/20, στον Ισολογισμό πρέπει να γίνεται διακεκριμένη εμφάνιση για κάθε κατηγορία παγίων που έχει προσδιοριστεί από το ΕΓΛΣ ή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, της αξίας κτήσης, των σωρευμένων αποσβέσεων και του αναπόσβεστου υπολοίπου. Με βάση τα ΔΛΠ δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση και κατά κανόνα εμφανίζεται στον Ισολογισμό μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο για ένα σύνολο επιμέρους κατηγοριών, αλλά στις σημειώσεις παρέχονται αναλυτικότερες πληροφορίες που υπερκαλύπτουν τη σχετική πιο πάνω διάταξη του ΚΝ 2190/20.

Διαφορές και γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το ΔΛΠ 16 για τα ενσώματα πάγια είναι πολύ περισσότερες από τις συνολικές αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από τα ΕΛΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές αρχές που πρέπει να ακολουθηθούν τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από το μισθωτή, ως προς την αναγνώριση συναλλαγών αυτής της μορφής στα βιβλία τους, καθώς και με το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να δοθούν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναφέρεται στη μεταφορά του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στο μισθωτή, ανεξαρτήτως του αν ο πρώτος είναι υπεύθυνος για την συντήρηση του εν λόγω στοιχείου ή όχι. Όμως, το πρότυπο αυτό δεν αναφέρεται στις συμβάσεις υπηρεσιών, στις οποίες δεν αναφέρεται το δικαίωμα χρήσης του παγίου από το μισθωτή.

3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Σκοπός της εφαρμογής του ΔΛΠ 17 είναι να καθορίσει τη λογιστική των μισθώσεων. Το ΔΛΠ 17 περιγράφει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή, όσο και από την πλευρά εκμισθωτή.

3.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις (αναθεωρημένο το 1997). Εφαρμόζεται για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου 2005 και μετά.

3.3.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση όλων των μισθώσεων, αφορά συμβάσεις μίσθωσης που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων και διακρίνονται βασικά σε λειτουργικές μισθώσεις και σε χρηματοδοτικές, **εκτός από** :

α) μισθώσεις για εξεύρεση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων

β) και συμφωνίες παραχώρησης δικαιωμάτων για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοταινίες, θεατρικά έργα, σενάρια, πνευματικά δικαιώματα, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας.

Όμως το ΔΛΠ 17 δεν πρέπει να εφαρμόζεται ως βάση επιμέτρησης για :

- 1) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές τα οποία λογιστικοποιούνται ως ακίνητα για επένδυση (ΔΛΠ 40).
- 2) ακίνητα για επένδυση που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (ΔΛΠ 40).
- 3) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ 41).
- 4) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που παρέχονται από εκμισθωτές για λειτουργικές μισθώσεις (ΔΛΠ 41).

3.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Μίσθωση είναι μια συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο. Στον ορισμό αυτό περιλαμβάνονται οι μισθοδοτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Σε μερικές χώρες οι συμβάσεις αυτές αναφέρονται ως συμβάσεις αγορών επί πιστώσει.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι μια μίσθωση με τη οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση, ή μη, του τίτλου κυριότητας.

Λειτουργική μίσθωση είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Μη ακυρωτέα μίσθωση είναι μια μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί **μόνο** με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος, με την έγκρισή του μισθωτή εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου κατά την έναρξή της μισθοδοτικής σχέσης εξασφαλίζει σε έναν βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

Έναρξη της μίσθωσης είναι η ημερομηνία της μισθοδοτικής συμφωνίας ή η προγενέστερη ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης. Στην ημερομηνία αυτή, γίνεται η κατάταξη της μίσθωσης σε λειτουργική ή χρηματοδοτική και σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης υπολογίζονται τα ποσά που θα πρέπει να αναγνωριστούν στην έναρξη της μίσθωσης.

Ημερομηνία έναρξης των όρων σύμβασης είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να εξασκεί το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της σύμβασης (π.χ. αναγνώριση στοιχείων του ενεργητικού, υποχρεώσεων, εσόδων ή εξόδων που προκύπτουν από την μίσθωση). Εάν για παράδειγμα, πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση παγίου στοιχείου του ενεργητικού, η σχετική ημερομηνία θα αποτελέσει τη βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων.

Διάρκεια της μίσθωσης είναι η μη ακυρώσιμη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να συνεχίσει την μίσθωση, με ή χωρίς περαιτέρω πληρωμές, όταν κατά την έναρξη της είναι ουσιαστικά βέβαιο, ότι ο μισθωτής της θα εξασκήσει το σχετικό δικαίωμα. Η διάρκεια της μίσθωσης σε περιπτώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων παίζει καθοριστικό ρόλο στον υπολογισμό των αποσβέσεων.

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων (ΕΣΜ) είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλλει κατά την διάρκεια της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένου του ενδεχόμενου μισθώματος, των δαπανών επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

Από πλευρά μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου στοιχείου και κατά την έναρξη της μίσθωσης, είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, επειδή αναμένεται ότι κατά το χρόνο που θα μπορεί να γίνει αυτό, ή τιμή η οποία έχει συμφωνηθεί θα είναι αρκετά μικρότερη από την πραγματική αξία του μισθωμένου στοιχείου, τότε το ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων συνίσταται από τα μισθώματα τα οποία πρέπει τουλάχιστον να καταβληθούν κατά την διάρκεια της μίσθωσης, προσαυξημένα με το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του πιο πάνω δικαιώματος αγοράς.

Από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:

- § Το μισθωτή, ή
- § Έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή
- § Έναν ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει την οικονομική δυνατότητα να αντιμετωπίσει αυτή την εγγύηση.

Όμως, εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το στοιχείο σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά χαμηλότερη της δίκαιης αξίας κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα καθίσταται εξασκίσιμο, για να είναι ευλόγως σίγουρο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, ότι το δικαίωμα θα εξασκηθεί, τότε το ΕΣΜ συμπεριλαμβάνει τα ελάχιστα μισθώματα πληρωτέα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία εξάσκησης του δικαιώματος πλέον την πληρωμή που απαιτείται για εξάσκησή του.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση, σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Οικονομική ζωή είναι:

- a) Η περίοδος κατά την διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από ένα ή περισσότερους χρήστες, ή
- b) Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή ομοίων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- a) Η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, μετά την έναρξη του χρόνου της μίσθωσης, κατά την διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την επιχείρηση, εφόσον το επιτρέπει η διάρκεια της μίσθωσης, ή
- b) ο αριθμός των μονάδων που αναμένεται να παραγάγει το στοιχείο για την οντότητα.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία (EYA) είναι:

Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή (το μέγιστο ποσό της εγγύησης που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο).

Από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σύμφωνα με την εγγύηση.

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή ή είναι εγγυημένη μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

Ακαθάριστη επένδυση στην μίσθωση (ΑΕΜ) είναι το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων, σύμφωνα από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή.

Σημειώνεται ότι η μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή πρέπει να επανεξετάζεται τακτικά και αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μισθώσεως και κάθε μείωση σε σχέση με τα ποσά που έχουν ήδη λογιστεί καταχωρείται αμέσως.

Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

Του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης από άποψη εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή και της παρούσας αξίας του ανωτέρου με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Καθαρή επένδυση στην μίσθωση (ΚΕΜ) είναι η ακαθάριστη επένδυσή στη μίσθωση μείον το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο με βάση το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας. Του ελάχιστου ποσού των μισθωμάτων και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας.

Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μια όμοια μισθοδοτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο που κατά την έναρξη της μίσθωσης θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό ,αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεων, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

Αρχικά άμεσα κόστη είναι τα επαυξητικά κόστη που είναι άμεσα αποδοτέα στη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης, εκτός από κόστη τα οποία δαπανούνται από κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές.

Δίκαιη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μία υποχρέωση να διευθετηθεί, μεταξύ πληροφορημένων πρόθυμων μερών σε μία «συναλλαγή ίσων αποστάσεων».

Βασική Λογιστική Αρχή (Παραδοχή)

Σε ορισμένες περιπτώσεις μισθώσεων (χρηματοδοτικές μισθώσεις) ο μισθωτής δεν αποκτά τη **νομική κυριότητα** του στοιχείου ενεργητικού (π.χ. τον τίτλο ιδιοκτησίας) αλλά έχει την **ουσιαστική του κυριότητα**. Παράλληλα, αναλαμβάνει και την υποχρέωση πληρωμής μελλοντικών μισθωμάτων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται η λογιστική αρχή της **«ουσίας πάνω από τη νομική υπόσταση» (substance over legal form)** έτσι ώστε ο μισθωτής να αναγνωρίσει στα δικά του βιβλία το στοιχείο ενεργητικού (ανεξάρτητα από το γεγονός ότι δεν αποκτά τον τίτλο ιδιοκτησίας) και να αναγνωρίσει επίσης και την υποχρέωση της πληρωμής των μελλοντικών μισθωμάτων.

Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η κατάταξη των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές είναι πολύ μεγάλης σημασίας καθώς επηρεάζει την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας καθώς και τον αριθμοδείκτη **«σχέση δανείων προς Ίδια Κεφάλαια» (gearing ratio)** που χρησιμοποιείται από τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές και τους άλλους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως ένδειξη του χρηματοοικονομικού κινδύνου (financial risk) της οντότητας. Περιληπτικά θα λέγαμε ότι στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης δεν αναγνωρίζεται το στοιχείο ενεργητικού στα βιβλία του μισθωτή και ο χειρισμός είναι ο ίδιος όπως σε μία απλή ενοικίαση ενός στοιχείου ενεργητικού.

Αντίθετα, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο μισθωτής αναγνωρίζει στα βιβλία του τόσο το στοιχείο ενεργητικού όσο και την υποχρέωση για καταβολή μελλοντικών μισθωμάτων. Εδώ

πρέπει να σημειωθεί ότι, στο συγκεκριμένο θέμα, αρκετές εταιρείες εφαρμόζουν τεχνάσματα «δημιουργικής λογιστικής», ταξινομώντας (λανθασμένα) χρηματοδοτικές μισθώσεις ως λειτουργικές, για να μη συμπεριλάβουν τη χρηματοδότηση στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

3.5 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από αυτό το Πρότυπο βασίζεται στο βαθμό που **οι κίνδυνοι και ωφέλειες** που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. **Στους κινδύνους περιλαμβάνονται** οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. **Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν** την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

Τα έσοδα από τις μισθώσεις διαχωρίζονται σε κεφάλαιο και τόκο, αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Χρηματοδοτική μίσθωση (finance or capital lease), χαρακτηρίζεται η μίσθωση όπου ο μισθωτής αναλαμβάνει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή όχι του τίτλου ιδιοκτησίας, και έχει το δικαίωμα της απόλυτης χρήσης του και της εκμετάλλευσης οικονομικών ωφελειών που πηγάζουν από αυτό.

Τα χαρακτηριστικά μιας χρηματοδοτικής, είναι τα παρακάτω:

α) κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία του ελάχιστου συνόλου μισθωμάτων να είναι ίση ή μεγαλύτερη από τη δίκαιη αξία του παγίου.

β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του στοιχείου μετά την πλήρη εξόφληση και τη λήξη της μίσθωσης, σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από τη δίκαιη αξία του πάγιου στοιχείου.

γ) η περίοδος μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης χρήσης του παγίου.

δ) ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση του και να αποπληρώσει στον εκμισθωτή οποιοσδήποτε ζημιές υποστεί.

ε) ο μισθωτής έχει τον κίνδυνο και το όφελος των μεταβολών της δίκαιης υπολειμματικής αξίας του παγίου.

στ) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να συνεχίσει τη μίσθωση, με μίσθωμα που είναι χαμηλότερο σε σχέση με τα αντίστοιχα αγοραία μισθώματα.

ζ) το πάγιο στοιχείο δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί από άλλο μέρος, αλλά μόνο από το μισθωτή, εκτός αν υποστεί σημαντικές αλλαγές.

Το ΔΛΠ 17 ορίζει ότι για να χαρακτηριστεί **μια μίσθωση ως χρηματοδοτική**, θα πρέπει να τηρούνται οι **εξής προϋποθέσεις**:

- Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθωμένου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.
- Παρέχεται στο μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αναμενόμενη αγοραία αξία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς του παγίου από πλευράς μισθωτή.
- Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας ή μη.
- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη ή περίπου ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας ή μη.

Στις **λειτουργικές μισθώσεις** (operational leases) περιλαμβάνονται οι μισθώσεις που δεν είναι χρηματοδοτικές και δεν έχουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια μιας λειτουργικής μίσθωσης οποιαδήποτε ζημιά ή φθορά από φυσιολογικές και μη συνθήκες επιβαρύνει τον εκμισθωτή, διότι οι κίνδυνοι αυτοί δεν μεταφέρονται με τη μίσθωση στο μισθωτή.

3.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων διακρίνεται σε πρώτο στάδιο στο χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή και στο χειρισμό στα λογιστικά του εκμισθωτή. Σε δεύτερο στάδιο, για κάθε μια από τις περιπτώσεις αυτές, ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει μεταξύ των διαφορετικών τύπων μισθώσεων.

Στην περίπτωση των **λειτουργικών μισθώσεων**, το μίσθωμα που καταβάλλεται στον εκμισθωτή θεωρείται έξοδο και επιβαρύνει τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η καταβολή του. Έτσι, η καταβολή των μισθωμάτων θεωρείται ως έξοδο έναντι των εσόδων και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μεταφέρεται στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Στην περίπτωση των **χρηματοδοτικών μισθώσεων**, ο λογιστικός χειρισμός είναι περισσότερο πολύπλοκος. Με βάση τις απαιτήσεις του προτύπου αυτού, τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να θεωρούνται ως πάγια της επιχείρησης πάνω στα οποία θα πρέπει να υπολογίζεται και πρόβλεψη για απόσβεση. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση, ο πλήρης λογιστικός χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων απαιτεί το άνοιγμα τριών διαφορετικών λογαριασμών, οι οποίοι είναι ο λογαριασμό εκμισθωτή που πιστώνεται με το σύνολο της υποχρέωσης που δημιουργείται προς τον εκμισθωτή και χρεώνεται με τις περιοδικές καταβολές των μισθωμάτων, ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου και ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης, που χρεώνεται με όλα τα έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει την τιμολογιακή αξία του παγίου για την κάλυψη χρηματοδοτικών εξόδων και τα οποία υπολογίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Με βάση τους κανόνες του προτύπου, το αναβαλλόμενο έξοδο των δικαιωμάτων της μίσθωσης θα πρέπει να εμφανίζεται ως μειωτικό της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή, σαν το πάγιο να είχε εξοφληθεί τοις μετρητοίς στο τέλος της περιόδου.

Ακόμα, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρακολουθεί την κάθε μίσθωση ξεχωριστά και οι βασικοί λογαριασμοί που χρειάζονται για το σκοπό αυτό είναι ο λογαριασμός του μισθωτή – χρεώστες, ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης και ο λογαριασμός μικτού κέρδους μισθώσεων.

3.7 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Όσον αφορά τις αξιώσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, το πρότυπο αυτό καθορίζει ότι ο μισθωτής στις οικονομικές του καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες, για την περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων, όπως το λογιστικό υπόλοιπο ή την καθαρή αξία των παγίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού και τη κατάσταση στην οποία θα εμφανίζεται το ελάχιστο των μισθωμάτων που οφείλονται, μειωμένο με τα αναβαλλόμενα δικαιώματα μισθώσεων. Ακόμα, θα πρέπει να αναφέρονται τα έσοδα από χρηματοδοτικές μισθώσεις παγίων που έχουν αναγνωριστεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης, το σύνολο τυχόν μελλοντικών εσόδων από υπομισθώσεις και τυχόν σημαντικούς όρους που αναφέρονται στη μισθοδοτική σύμβαση.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Η λογιστική καταχώρηση και εμφάνιση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοοικονομική επιβάρυνση.

Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεων της. **Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή,** τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, περιλαμβάνονται στον ισολογισμό στα ίσα ποσά.

Για τους **παραπάνω λόγους** το Πρότυπο **ορίζει ότι:**

Οι μισθωτές πρέπει να καταχωρούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι πρακτικά εύκολο να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το οριακό επιτόκιο δανεισμού.

Δεν είναι σωστό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις μισθωτές υποχρεώσεις.

Συχνά υφίστανται αρχικές άμεσες δαπάνες που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Οι δαπάνες που εντοπίζονται ως άμεσα οφειλόμενες στις ενέργειες του μισθωτή που

πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, περιλαμβάνονται ως τμήμα του ποσού που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο της μίσθωσης.

Τα μισθώματα θα πρέπει να επιμερίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στις περιόδους που διαρκεί η μίσθωση, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο πάνω στο ανεξόφλητο υπολοίπου της υποχρέωσης κάθε περιόδου.

Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης στις περιόδους που διαρκεί η μίσθωση, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.

Αντίθετα, στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για το σύνολο των μισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν μέσα από τα μισθωτήρια συμβόλαια, όπως και την παρούσα αξία τους που αντιπροσωπεύει το σύνολο των εισπρακτέων μισθωμάτων, για το σύνολο των μη πραγματοποιηθέντων χρηματοδοτικών εσόδων και για το σύνολο της μη εξασφαλισμένης υπολειμματικής αξίας σε εκκρεμότητα στο τέλος του έτους. Ακόμη πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τη συσσωρευμένη πρόβλεψη για επισφάλειες ανείσπρακτων μισθωμάτων και μια γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή.

Λειτουργικές Μισθώσεις

Ο μισθωτής στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες που θα αφορούν το σύνολο των μελλοντικών μισθωμάτων που οφείλονται είτε βραχυπρόθεσμα είτε μεσοπρόθεσμα ή και μακροπρόθεσμα, το σύνολο των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων από υπομισθώσεις, το σύνολο των μισθωμάτων που έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων στην τρέχουσα χρήση και γενική περιγραφή των βασικότερων σημείων των λειτουργικών μισθώσεων, όπως αναφέρονται και στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Ο μισθωτής θα αναγνωρίζει το στοιχείο του ενεργητικού στον Ισολογισμό του. Οι πληρωμές μισθωμάτων βάση μιας λειτουργικής μίσθωσης λογίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του τρόπου της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτήν την βάση. Ως ευθεία μέθοδο πρέπει να θεωρήσουμε την κατανομή των μισθωμάτων με βάση την αρχή των «δεδουλευμένου» και την άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης με την αναλογούσα δαπάνη. Σημειώνεται προαναφερόμενος τρόπος

κατανομής των μισθωμάτων δεν καταλαμβάνει την κατανομή των δαπανών που γίνονται για το μίσθιο, όπως για τις δαπάνες των ασφαλίσεων, συντήρησης κ.λ.π.

Αντίθετα, ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες στις οικονομικές του καταστάσεις, για το σύνολο των αναμενόμενων εισπρακτέων μισθωμάτων και μια γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή.

3.8 ΑΛΛΑΓΗ ΣΤΟΥΣ ΟΡΟΥΣ ΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

Η ταξινόμηση μιας μίσθωσης γίνεται κατά την έναρξή της. Εάν οποιαδήποτε στιγμή γίνει αλλαγή των όρων της συμφωνίας μίσθωσης, η οποία θα οδηγούσε σε διαφορετική ταξινόμηση της συμφωνίας κατά την έναρξή της, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται ως **καινούργια συμφωνία μίσθωσης** και τυγχάνει τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό. Όμως, μεταβολές στις εκτιμήσεις για την ωφέλιμη ή οικονομική ζωή του παγίου είτε μεταβολές στις συνθήκες (πχ μη καταβολή των μισθωμάτων από τον μισθωτή) δεν οδηγούν σε αναταξινόμηση της μίσθωσης.

3.9 ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΓΗ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΑ

Η ταξινόμηση των μισθώσεων που αφορούν γη και κτίρια γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως και οι μισθώσεις άλλων στοιχείων ενεργητικού. Όμως, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και σε περίπτωση που ο τίτλος ιδιοκτησίας δεν μεταφέρεται στο μισθωτή στο τέλος της συμφωνίας μίσθωσης, ο μισθωτής δεν αναλαμβάνει όλα τα οφέλη και τους κινδύνους της ιδιοκτησίας. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική. Μια πληρωμή που γίνεται με την έναρξη της μίσθωσης ενός ακινήτου, η οποία ταξινομείται ως λειτουργική, αποτελεί πληρωτέα μισθώματα και υφίσταται χρεολυσία κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, σύμφωνα με τα αναμενόμενα οφέλη του στοιχείου.

Σε μια συμφωνία μίσθωσης που αφορά γη και κτίρια, το μέρος που αφορά τη γη και το μέρος που αφορά τα κτίρια αξιολογούνται ξεχωριστά για σκοπούς ταξινόμησης. Εάν στο τέλος της συμφωνίας οι τίτλοι ιδιοκτησίας και των δύο στοιχείων αναμένεται να περάσουν στον μισθωτή, τότε και τα δύο στοιχεία ταξινομούνται ως χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός εάν είναι ξεκάθαρο από άλλα χαρακτηριστικά ότι δεν μεταφέρονται τα οφέλη και οι κίνδυνοι της ιδιοκτησίας.

Δεν χρειάζεται να γίνει ξεχωριστή επιμέτρηση των στοιχείων της γης και των κτιρίων όταν το συμφέρον του μισθωτή τόσο στη γη όσο και στα κτίρια ταξινομείται ως **«ακίνητο για επένδυση»** σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο δίκαιης αξίας.

3.10 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το ποσό της αναγνώρισης είναι:

α) το **μικρότερο** εκ των δύο:

I. της δίκαιης αξίας του στοιχείου ενεργητικού

II. της παρούσας αξίας του ΕΣΜ προεξοφλημένου με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ή εάν αυτό δεν είναι εφικτό να καθοριστεί, το επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή

β) οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή.

3.11 ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

Ορισμένες φορές μία οντότητα μπορεί να πωλήσει ένα στοιχείο ενεργητικού και, ταυτόχρονα, να το «επαναμισθώσει» είτε με λειτουργική είτε με χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένας λόγος που γίνεται αυτό είναι γιατί η οντότητα χρειάζεται άμεση ρευστότητα (άρα πωλεί το στοιχείο για να εισπράξει την τιμή πώλησης) αλλά ταυτόχρονα, λόγω του ότι το στοιχείο είναι αναγκαίο για τις δραστηριότητες της, το «επαναμισθώνει». Υπάρχει, όμως, και το ενδεχόμενο κάποια οντότητα να χρησιμοποιήσει την πώληση με ταυτόχρονη επαναμίσθωση ως **τέχνασμα δημιουργικής λογιστικής** για την άμεση δημιουργία λογιστικών κερδών.

Το ΔΛΠ 17 έχει σχετικές πρόνοιες που, εάν εφαρμοστούν, εμποδίζουν οντότητες να εφαρμόζουν τεχνάσματα «δημιουργικής λογιστικής» σε περιπτώσεις πωλήσεων και ταυτόχρονων επαναμισθώσεων. Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε **χρηματοδοτική μίσθωση** τότε η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού πρέπει να θεωρηθεί αναβαλλόμενο εισόδημα και να καταμεριστεί σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης. Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε **λειτουργική μίσθωση** και είναι ξεκάθαρο ότι η συναλλαγή γίνεται στη **δίκαιη αξία** του στοιχείου, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά καταχωρείται αμέσως. Εάν η τιμή πώλησης είναι **μικρότερη από τη δίκαιη αξία** του στοιχείου, οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός και αν υπάρχει ζημιά που αντισταθμίζεται με μελλοντικά μισθώματα που είναι χαμηλότερα από τα πραγματικά μισθώματα που ισχύουν στην αγορά για το συγκεκριμένο στοιχείο.

Σε τέτοια περίπτωση η ζημιά θεωρείται αναβαλλόμενο έξοδο και καταμερίζεται ανάλογα με τα μισθώματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Εάν η τιμή πώλησης είναι **μεγαλύτερη από τη δίκαιη αξία**, η διαφορά θεωρείται αναβαλλόμενο εισόδημα και καταμερίζεται σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης. Οι μισθωτές και οι εκμισθωτές είναι υποχρεωμένοι να γνωστοποιούν τις ιδιάζουσες και

ασυνήθιστες προϋποθέσεις της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής της πώλησης και επαναμίσθωσης.

3.12 ΑΠΟΣΒΕΣΗ

Ο μισθωτής πρέπει να αποσβένει το στοιχείο ενεργητικού σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38. Εάν δεν υπάρχει βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την ιδιοκτησία στο τέλος της μίσθωσης, τότε το στοιχείο αποσβένεται σε μια περίοδο που καθορίζεται ως η **μικρότερη** εκ των δύο:

- a) της περιόδου της μίσθωσης και
- b) της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου ενεργητικού

3.13 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ

Κατά την περίοδο της μίσθωσης ο μισθωτής θα καταβάλλει τα μισθώματα προς τον εκμισθωτή. Τα μισθώματα αυτά καλύπτουν τόσο την αποπληρωμή του κεφαλαίου, που στην ουσία έχει δανειστεί ο μισθωτής από τον εκμισθωτή κατά την έναρξη της μίσθωσης, όσο και το χρηματοοικονομικό κόστος (τόκους) κατά τη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, το πρόβλημα που δημιουργείται είναι με ποιο τρόπο πρέπει να γίνεται η **κατανομή του χρηματοοικονομικού κόστους** στο κέρδος ή τη ζημιά κατά τη διάρκεια της περιόδου της μίσθωσης.

ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ

Κατά την περίοδο της εκμίσθωσης, ο εκμισθωτής θα εισπράττει τα μισθώματα τα οποία θα συμπεριλαμβάνουν:

- (α) αποπληρωμή εισπρακτέου ποσού (χρεώστες), και
- (β) χρηματοοικονομικά εισοδήματα (τόκοι εισπρακτέοι).

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να κατανέμεται στις περιόδους μίσθωσης με ένα **σταθερό ποσοστό επιβάρυνσης** πάνω στο υπόλοιπο της υποχρέωσης. Το ΔΛΠ 17 αναφέρει ότι για την εφαρμογή του πιο πάνω μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας προσεγγιστικός τρόπος για την απλοποίηση των υπολογισμών. Η Global Training προτείνει τις παρακάτω μεθόδους για την κατανομή των τόκων:

α. Αναλογιστική Μέθοδος (actuarial method), όπου η κατανομή των τόκων γίνεται χρησιμοποιώντας το τεκμαρτό επιτόκιο μίσθωσης.

β. Μέθοδος του συνολικού αθροίσματος των ψηφίων (sum of the digits methods), όπου η κατανομή γίνεται ανάλογα με τα ψηφία που αναλογούν στην κάθε περίοδο.

3.14 ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ

Μία μίσθωση ταξινομείται ως χρηματοδοτική μίσθωση όταν, ουσιαστικά, μεταφέρει όλους τους **κινδύνους** και τα **οφέλη** της ιδιοκτησίας. Μία μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική όταν δεν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας.

Οι **κίνδυνοι** της ιδιοκτησίας μπορεί να προέρχονται από διάφορους παράγοντες, π.χ. από την πιθανότητα :

- (α) ζημιών από τεχνολογική απαξίωση ή αδράνεια του στοιχείου ενεργητικού, ή
- (β) μεταβολών στην απόδοση του στοιχείου λόγω μεταβολών στις οικονομικές συνθήκες.

Τα **οφέλη** ιδιοκτησίας μπορεί να αφορούν σε διάφορους παράγοντες, π.χ.:

- (α) αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του στοιχείου ενεργητικού, ή
- (β) κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής του αξίας.

Η ταξινόμηση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές είναι τεράστιας σημασίας και έχει σημαντικές επιπτώσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας. Γι' αυτό το λόγο πρέπει να γίνεται προσεκτική μελέτη των όρων μίας συμφωνίας μίσθωσης για να γίνει και η σωστή ταξινόμησή της σε λειτουργική ή χρηματοδοτική.

Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δεν συνδέεται με το μισθωτή.

Το ΔΛΠ 17 καθορίζει αυστηρά κριτήρια που πρέπει να ακολουθούνται για την ταξινόμηση των μισθώσεων και **δεν επιτρέπει** το χειρισμό των χρηματοδοτικών μισθώσεων ως λειτουργικών.

3.15 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΠ 7, οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν και τα παρακάτω:

- τη λογιστική αξία κάθε κατηγορίας στοιχείων ενεργητικού που έχουν μισθωθεί με χρηματοδοτική μίσθωση
- συμφωνία του ΕΣΜ με την παρούσα αξία των στοιχείων για τις πιο κάτω περιόδους:
 - I. εντός 1^{ου} έτους
 - II. μετά το 1^ο και μέχρι το 5^ο έτος
 - III. μετά το 5^ο έτος
- ενοίκια που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο
- το σύνολο των μελλοντικών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν από υπομισθώσεις
- γενική περιγραφή των σημαντικών συμφωνιών της μίσθωσης, όπως για παράδειγμα της βάσης υπολογισμού πληρωτέων ενοικίων, της ύπαρξης δικαιωμάτων αγοράς, ανανέωσης ή αναπροσαρμογής και οποιονδήποτε περιορισμών έχουν τεθεί στην εταιρία από τις συμφωνίες μίσθωσης.

3.16 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Χρηματοδοτική μίσθωση και ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 παράγραφος 4, τα πάγια που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις, εμφανίζονται στον Ισολογισμό, έναρξη της απόκτησής τους, με βάση την προεξοφλημένη αξία των ελαχίστων καταβολών μισθωμάτων, με το τεκμαρτό επιτόκιο. Με βάση τα ΕΛΠ, επειδή δεν γίνεται νομική μεταβίβαση του παγίου από την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης στο μισθωτή, δεν εμφανίζεται η αξία του παγίου, αλλά τα έξοδα επιβαρύνονται καταρχήν με τα ετήσια μισθώματα.

Χρηματοδοτική μίσθωση και αρχικά έξοδα

Τα αρχικά έξοδα του μισθωτή για την απόκτηση παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου που θα λογιστεί. Με βάση τα ΕΛΠ αυτά τα έξοδα κατά κανόνα επιβαρύνουν άμεσα τα αποτελέσματα, κυρίως για φορολογικούς λόγους, ενώ θα μπορούσαν επίσης να μεριστούν στα αποτελέσματα των χρήσεων της μίσθωσης, μέσω των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού.

Ανάλυση μισθωμάτων σε δάνειο και τόκους

Μια άλλη διαφορά του ΔΛΠ 17 είναι ότι, με την απόκτηση ενός παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση και το λογισμό του στα πάγια λογίζεται αντίστοιχη υποχρέωση στο παθητικό για την πληρωμή των χρεολυσίων, που διασπάται σε μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα. Αντίθετα τα ΕΛΠ δεν λογίζονταν υποχρέωση στο παθητικό για τις υποχρεώσεις από μισθώσεις Leasing.

Χρηματοδοτική μίσθωση και αποσβέσεις παγίων

Λαμβάνοντας υπόψη την 26^η παράγραφο του ΔΛΠ 17, ο μισθωτής για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις παγίων, διενεργεί κανονικά αποσβέσεις στα πάγια που έχει αποκτήσει με τη μίσθωση.

Με βάση τα ΕΛΠ δεν λογίζονται αποσβέσεις, γιατί δεν εμφανίζονταν τα πάγια, αλλά επιβαρύνονταν τα αποτελέσματα με το συνολικό ετήσιο μίσθωμα.

Λειτουργικές μισθώσεις και αρχική προκαταβολή

Μια άλλη διαφορά είναι ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο μισθωτής για λειτουργικές μισθώσεις, αν δώσει αρχική προκαταβολή, θα τη μερίσει στη χρονική διάρκεια της μίσθωσης. Με βάση την πρακτική στα ΕΛΠ, οι προκαταβολές για λειτουργικές μισθώσεις εμφανίζονταν στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, χωρίς να κατανέμονται στη διάρκεια της μίσθωσης.

Εταιρία Leasing και εμφάνιση απαιτήσεων

Στη παράγραφο 36 του ΔΛΠ 17, μια εταιρία Leasing, εμφανίζει στις απαιτήσεις της, αμέσως μετά την παροχή του μισθίου, το προεξοφλημένο ποσό της Ακαθάριστης Επένδυσης Μίσθωσης με το τεκμαρτό επιτόκιο. Επομένως εμφανίζει απαιτήσεις που στη διάρκεια της μίσθωσης θα αποσβεστούν από τις πληρωμές των μισθωμάτων του μισθωτή. Με βάση τα ΕΛΠ η εταιρία Leasing, δεν εμφάνιζε απαιτήσεις, αλλά τα πάγια της, αφού αυτά νομικά της ανήκαν.

Εταιρία Leasing και αρχικό κόστος μίσθωσης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, το αρχικό κόστος μίσθωσης για μία εταιρία Leasing, περιλαμβάνεται στην απαίτηση που θα καλυφθεί από τα μελλοντικά μισθώματα. Με βάση τα ΕΛΠ αυτό το κόστος μεταφέρονταν είτε άμεσα στα αποτελέσματα ή σε μεταβατικό λογαριασμό ενεργητικού και αποσβένονταν στη διάρκεια της μίσθωσης.

Εταιρία Leasing και έσοδα από τόκους

Τα μισθώματα που λαμβάνει μία εταιρία Leasing, διασπώνται σε εξόφληση της απαίτησης και σε τόκους, σύμφωνα με το παρόν Διεθνές Πρότυπο. Με βάση τα ΕΛΠ τα μισθώματα αυτά θεωρούνταν έσοδα από μισθώσεις γενικά και δεν διαχωρίζονταν σε χρηματοοικονομικό έξοδο και επιστροφή κεφαλαίων.

Κατασκευαστές και έμποροι που κάνουν Leasing

Στην παράγραφο 52 του ΔΛΠ 17, προβλέπονται ειδικές ρυθμίσεις για περιπτώσεις που κατασκευαστές ή έμποροι διενεργούν χρηματοδοτικές μισθώσεις. Με βάση την ελληνική νομοθεσία χρηματοδοτικές μισθώσεις διενεργούν νόμιμα μόνο ειδικού σκοπού εταιρίας. Θα πρέπει όμως να εξετάζονται και περιπτώσεις που νομικά δεν φαίνεται ότι διενεργούν χρηματοδοτικές, αλλά λειτουργικές μισθώσεις, ενώ στην ουσία είναι χρηματοδοτικές μισθώσεις. Τέτοιες περιπτώσεις υπάρχουν στο χώρο ενοικίασης αυτοκινήτων π.χ. Σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να εφαρμόζονται οι σχετικές ρυθμίσεις του ΔΛΠ 17.

Αρχικά άμεσα κόστη εκμισθωτή λειτουργικής μίσθωσης

Επιπλέον μια άλλη διαφορά είναι ότι τα αρχικά άμεσα κόστη ενός εκμισθωτή λειτουργικής μίσθωσης, πρέπει να κατανέμονται στη διάρκεια της μίσθωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 52 του παρόντος Προτύπου. Με βάση τα ΕΛΠ αυτά τα κόστη μπορεί να επιβαρύνουν άμεσα τα αποτελέσματα ή να μεταφερθούν σε αυτά στη διάρκεια της μίσθωσης, μέσω των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού.

Κέρδος από πώληση και επαναμίσθωση

Αξίζει να αναφέρουμε και την διαφορά του ΔΛΠ 17, ότι τα κέρδη από πώληση και επαναμίσθωση, κατανέμονται στα αποτελέσματα ανάλογα με τη διάρκεια της επαναμίσθωσης, μέσω μεταβατικών λογαριασμών παθητικού. Με βάση τα ΕΛΠ αρχικά το κέρδος αυτό εμφανίζονταν στα ανόργανα αποτελέσματα και στη συνέχεια με φορολογική ρύθμιση, μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό.

Γνωστοποιήσεις με τα Δ.Λ.Π.17

Τέλος το ΔΛΠ 17, προβλέπεται ένα μεγάλο πλήθος γνωστοποιήσεων για τις μισθώσεις. Με τα ΕΛΠ η σχετική πληροφόρηση ήταν από ανύπαρκτη έως ελάχιστη.

Αξία οικοπέδων με Leasing

Με βάση φορολογικές ελληνικές ρυθμίσεις, το τμήμα των μισθωμάτων που αφορά μισθώματα για οικόπεδο με την πληρωμή του εμφανίζεται σε λογαριασμούς παγίων και δεν εκπίπτει φορολογικά. Με βάση το ΔΛΠ 17, η αξία του οικοπέδου θα λογιστεί άμεσα με την απόκτηση του κτηρίου λόγω μίσθωσης και φυσικά δεν θα αποσβένεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αντικείμενο του ΔΛΠ 20 είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις, όπως και άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης. Σύμφωνα με το πρότυπο ορίζονται ως κρατική υποστήριξη τα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που ικανοποιεί ορισμένες προϋποθέσεις. Μια μορφή κρατικής υποστήριξης είναι οι επιχορηγήσεις, οι οποίες με βάση το ΔΛΠ 20 ορίζονται ως η παροχή πόρων από το κράτος σε μια επιχείρηση λόγω της προγενέστερης ή της αναμενόμενης συμμόρφωσης της επιχείρησης με συγκεκριμένα κριτήρια που άπτονται της λειτουργίας της

4.1 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1984. Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Νοέμβριο του 1982. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο.

4.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το Πρότυπο αυτό **δεν ασχολείται** με:

- a) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανάκλουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,

- b) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),
- c) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,
- d) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, "γεωργία".

4.3 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Το ΔΛΠ 20 καθορίζει τις παρακάτω έννοιες:

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη: είναι τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων.

Κρατική επιχορήγηση: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία είναι επιδεκτική αποτίμησης και δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με την λειτουργία της.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι εκείνες που αφορούν την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ενώ όσες δεν σχετίζονται με αυτά αφορούν επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων.

Χαριστικά Δάνεια: είναι εκείνα για τα οποία ο δανειστής κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις παραιτείται από την εξόφλησή τους

Εύλογη αξία: είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Λογισμός κρατικών επιχορηγήσεων: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20, μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει την επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι θα συμμορφωθεί με τους όρους

της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Ο λογισμός στα έσοδα πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό για κάθε χρήση, συσχετίζοντας τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας πίστωση στην Καθαρή Θέση. Σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη πραγματοποιημένων ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση χωρίς την διενέργεια σχετικών δαπανών καταχωρούνται ως έσοδα της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης της. Η εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία γίνεται στον Ισολογισμό είτε με την μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από την λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε σε πίστωση λογαριασμού εσόδου, είτε αφαιρετικά των αντίστοιχων εξόδων

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων: Όταν δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της επιχορήγησης, θα πρέπει να συμψηφιστεί το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο των εσόδων επόμενων χρήσεων και με την διαφορά αν υπάρχει, να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα. Το επιστρεφόμενο ποσό που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης πρέπει να αυξήσει την λογιστική αξία του στοιχείου αυτού ή να συμψηφίσει το υπόλοιπο των εσόδων επόμενης χρήσης και η τυχόν διαφορά να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης.

Επίσης, το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ακολουθούμενη λογιστική μέθοδο αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, την φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τους ανεκπλήρωτους όρους και τα λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

4.4 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και
- β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής της. Οι κρατικές

επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα **εξής επιχειρήματα**:

α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και

β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι **τα ακόλουθα**:

- i. δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,
- ii. οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και
- iii. εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη.

Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. **Για παράδειγμα**, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημίες που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της (ΔΛΠ 8).

4.5 ΜΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΕΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

4.6 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων). Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά

στοιχεία. Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως "Λοιπά έσοδα". Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

4.7 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές"). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

4.8 ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

Από τον ορισμό για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

4.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Τα ακόλουθα πρέπει να **γνωστοποιούνται**:

- α)** η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,
- β)** η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,
- γ)** ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

4.10 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:

α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, και

β) είτε:

i) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές", είτε,

ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

4.11 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 20 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Καταχώρηση και «εύλογη βεβαιότητα»

Πρώτη και σημαντική διαφορά εντοπίζεται στο χρόνο καταχώρισης (λογισμού) των επιχορηγήσεων. Το ΔΛΠ 20 ορίζει πως οι κρατικές επιχορηγήσεις **λογίζονται όταν**:

A) Υπάρχει εύλογη βεβαιότητα πως οι επιχειρήσεις θα συμμορφωθούν με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θέτει το κράτος για τη χορήγηση της επιχορήγησης και ταυτόχρονα

B) Όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα πως οι επιχορηγήσεις αυτές θα εισπραχθούν. Ωστόσο σημειώνεται πως ακόμα και αν εισπραχθεί κρατική επιχορήγηση, αν δεν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της επιχείρησης, δεν καταχωρείται.

Αντίθετα, με βάση τα ΕΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται μόνο όταν το έσοδο είναι βέβαιο (όταν εισπραχθούν και εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο), χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η συμμόρφωση της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

Κρατικές επιχορηγήσεις σε είδος και εύλογη αξία

Οι επιχορηγήσεις σε είδος μπορούν να καταχωρηθούν σε εύλογη ή και σε συμβολική αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ20 , σε αντίθεση με τα ΕΛΠ που δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση για ανάλογες περιπτώσεις.

Καταχώριση μεταβατικό λογαριασμό παθητικού

Επιπρόσθετα μια άλλη διαφορά σχετίζεται με τις κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα με όσα ίσχυαν για πολλά χρόνια στη χώρα μας από την εφαρμογή των ΕΛΠ, οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται αρχικά απευθείας σε πίστωση ειδικού λογαριασμού της καθαρής θέσης και στη συνέχεια μεταφέρονται τμηματικά σε κάθε χρήση στα αποτελέσματα χρήσης ως ανόργανα έσοδα, ανάλογα με το συντελεστή απόσβεσης του παγίου που αφορούν. Αντίθετα, το ΔΛΠ 20 δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επιλέξουν ανάμεσα σε ένα από τους δύο παρακάτω λογιστικούς χειρισμούς:

A) Ο πρώτος λογιστικός χειρισμός που προκρίνεται είναι παρεμφερής, αλλά δεν παύει να διαφέρει από αυτόν των ΕΛΠ. Αναλυτικότερα, οι επιχορηγήσεις για περιουσιακά στοιχεία αυτή τη φορά δεν καταχωρούνται αρχικά σε ειδικό λογαριασμό της καθαρής θέσης, αλλά σε πίστωση του λογαριασμού έσοδα επόμενων χρήσεων (μεταβατικό λογαριασμό παθητικού) και στη συνέχεια μεταφέρονται σταδιακά στα αποτελέσματα χρήσης ως έσοδο, ανάλογα με το συντελεστή απόσβεσης του στοιχείου.

B) Ο δεύτερος λογιστικός χειρισμός που προβλέπει το Πρότυπο απέχει κατά πολύ από την πρακτική των ΕΛΠ. Το ΔΛΠ 20 σαν εναλλακτική μέθοδο παρουσίασης των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία, προτείνει την καταχώρησή τους αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που επιχορηγούνται. Με τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού μειώνονται και ως εκ τούτου το έσοδο των επιχορηγήσεων αυτή τη φορά αναγνωρίζεται μέσω του μειωμένου εξόδου των αποσβέσεων.

Επομένως και οι δύο λογιστικοί χειρισμοί που επιτρέπει το ΔΛΠ 20 αντικρούουν τα ΕΛΠ, αφού δεν επιτρέπουν την απευθείας πίστωση των επιχορηγήσεων στην καθαρή θέση. Σημειώνεται πως οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν όποια μέθοδο επιθυμούν, ωστόσο η μέθοδος που θα επιλεγεί πρέπει να είναι συστηματική και συνεπής.

Επιχορήγηση για κόστη προηγούμενων χρήσεων

Στην παράγραφο 22 του ΔΛΠ 20, αν λογιστεί επιχορήγηση χρήσεων, γίνεται αναδρομική διόρθωση, η θεωρείται μόνο σαν αλλαγή εκτίμησης με βάση το ΔΛΠ 8. Αντίθετα με τα ΕΛΠ υπήρχε η δυνατότητα τα κόστη για τα οποία δεν έχει ληφθεί επιχορήγηση, να εμφανιστούν στους

μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού, αλλά στην πράξη για φορολογικούς λόγους αυτό δεν γίνονταν και στην καλύτερη περίπτωση αυτές οι επιχορηγήσεις θα εμφανίζονταν σαν έσοδα προηγούμενων χρήσεων, επιδρώντας σε κάθε περίπτωση στα αποτελέσματα της χρήσης.

Επιχορηγήσεις παγίων αφαιρετικά στα πάγια

Με βάση το ΔΛΠ 20, παράγραφος 23, δίνεται η δυνατότητα, οι επιχορηγήσεις παγίων να μεταφέρονται σε μείωση της αξίας κτήσης των παγίων που αφορούν. Τέτοια δυνατότητα δεν παρέχονταν στα ΕΛΠ. Οι επιχορηγήσεις παγίων εμφανίζονταν στην καθαρή θέση και μεταφέρονταν σταδιακά στα αποτελέσματα, ανάλογα με το ρυθμό απόσβεσης του παγίου.

Συμψηφισμός επιχορηγήσεων με έξοδα

Αποκλίσεις εντοπίζονται και στο λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για την κάλυψη εξόδων (Επιχορηγήσεις για κάλυψη πραγματοποιημένων δαπανών). Το ΔΛΠ 20 ορίζει πως για τις εν λόγω επιχορηγήσεις οι επιχειρήσεις έχουν να επιλέξουν πάλι μεταξύ δύο μεθόδων. Είτε να τις καταχωρούν ως έσοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, είτε να τις εμφανίζουν αφαιρετικά από το έξοδο που σχετίζονται οι επιχορηγήσεις που επιβαρύνει τα αποτελέσματα. Αναφορικά με τη δεύτερη επιλογή, το πρότυπο αναφέρει πως οι επιχορηγήσεις αυτές μπορούν να μην παρουσιάζονται ξεχωριστά ως έσοδα, αλλά να συμψηφίζονται με τα αντίστοιχα έξοδα και να εμφανίζεται μόνο η διαφορά τους μετά το συμψηφισμό. Σε αντιδιαστολή με τα όσα ορίζει το πρότυπο, τα ΕΛΠ δεν επιτρέπουν σε καμία περίπτωση το συμψηφισμό των επιχορηγήσεων με τα αντίστοιχα έξοδα και προκρίνουν ως μοναδικό αποδεκτό λογιστικό χειρισμό την άμεση μεταφορά των επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα ως έσοδα

Χαριστικά δάνεια και εκπτώσεις

Τέλος, διαφορές εντοπίζονται και σε άλλες μορφές κρατικών επιχορηγήσεων. Ειδικότερα, τόσο τα χαριστικά δάνεια όσο και οι εκπτώσεις από τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιριών που χορηγούνται από το κράτος αγνοούνται παντελώς από τα ΕΛΠ, σε αντίθεση με το ΔΛΠ 20 όπου αντιμετωπίζονται ως επιχορηγήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΛΙΘΟΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων **έχει απομειωθεί**. Το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και τότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα με διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση.

Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν:

- (α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
- (β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο,
- (γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή και
- (δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

5.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία **όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους**. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε

μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης.

Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις. Το ΔΛΠ 36 εκδόθηκε τον Ιούνιο του 1998 και αναθεωρήθηκε πρόσφατα.

5.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

A) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31^η Μαρτίου 2004 και

B) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31^η Μαρτίου 2004.

5.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις ενσώματων, ασώματων και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, **εκτός από:**

- 1) αποθέματα (ΔΛΠ 2 Αποθέματα),
- 2) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής),
- 3) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά (ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος),
- 4) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους),
- 5) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,
- 6) επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα),

- 7) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (ΔΛΠ 41 Γεωργία),
- 8) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια και
- 9) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.

Το Πρότυπο αυτό **εφαρμόζεται** σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

- Ø θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»,
- Ø συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως καθορίστηκαν στο ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» και
- Ø κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 «Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες».

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οικονομική οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής του αξίας, υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά εφόσον είναι διαθέσιμο προς χρήση.

Αποδείξεις από την αναφορά εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι **απομειωμένο**, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:

α) ταμειακών ροών για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμειακών αναγκών για τη λειτουργία ή συντήρησή του, που είναι ουσιαδώς υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίστηκαν

β) πραγματικών καθαρών ταμειακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημιάς που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίστηκαν

γ) μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμειακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημιά που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο ή

δ) λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμειακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.

Αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα **δεν χρειάζεται να προβεί σε μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:**

α) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια μπορεί να μην έχουν ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή

β) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:

i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού, διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμειακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ. σε ορισμένες περιπτώσεις η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς) ή

ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μια ουσιαστική ζημιά απομείωσης.

5.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή,
- β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο της αποκτώμενης.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. (ΔΠΧΠ5)

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία, εκτός από υπεραξία, τα οποία συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές τόσο, της υπό εξέταση μονάδας όσο και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

Κόστη διάθεσης είναι τα διαφορεικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργία ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις απομειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

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

Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

5.5 Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του.

Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό. Πώληση δαπάνες περιλαμβάνουν τις πωλήσεις του κόστους των συναλλαγών, όπως τα δικαστικά έξοδα.

A) Αν υπάρχει μια ενεργός αγορά του περιουσιακού στοιχείου, η καθαρή τιμή πώλησης θα πρέπει να βασίζεται στην αγοραία αξία, ή στην τιμή των πρόσφατων συναλλαγών σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία.

B) Αν δεν υπάρχει ενεργός αγοράς των περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να είναι δυνατό να εκτιμηθεί σε καθαρή τιμή πώλησης που χρησιμοποιούν με καλύτερες εκτιμήσεις για το τι «καλώς πληροφορημένα και πρόθυμα μέρη» μπορεί να πληρώσει σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία

του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορεί να παρέχουν μια λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ή της αξίας λόγω χρήσης. Η έννοια της «αξίας χρήσης» είναι πολύ σημαντική. Η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται ως η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών εισροές (μείον εκροές) που παράγεται από το περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της εκτιμώμενης αξίας της απόρριψης (εάν υπάρχει) στο τέλος της αναμενόμενης ωφέλιμης ζωής.

5.6 ΑΞΙΑ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ

Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
- (β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών,
- (γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,
- (δ) η τιμή για την επιβάρυνση της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο και
- (ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει **τα ακόλουθα στάδια:**

(α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του και,

(β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές της εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμιακών ροών και τρεχόντων ταμιακών ροών. Ακόμα θα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υφίσταντο όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμιακές ροές το επιτρέπουν.

Οι προβλέψεις ταμιακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμιακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μία αύξηση στο συντελεστή αντικρίξει αντικειμενική πληροφόρηση, σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδενικός ή αρνητικός. Έως ότου η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί ταμιακές εκροές, που βελτιώνουν οι αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμιακές εκροές που είναι αναγκαίες για την διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να απορρεύσουν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση του. **Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών θα περιλαμβάνουν:**

- Ø προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,
- Ø προβλέψεις ταμιακών εκροών, που πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο και

- Ø καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

5.7 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι **μικρότερο από τη λογιστική αξία του**, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης. Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο Μία ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μία υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Πρότυπο.

Αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιαδήποτε αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του.

5.8 ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Το ΔΛΠ αναφέρεται σε ένα αρκετό μεγάλο αριθμό λεπτομερειών σχετικά με τη σημαντική έννοια των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, ως βασικός κανόνας είναι, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να υπολογίζεται για το περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά. Εντούτοις, θα υπάρξουν περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί μια τέτοια τιμή για κάθε περιουσιακό στοιχείο, ιδιαίτερα στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης. Αυτό συμβαίνει επειδή ταμιακών εισροών και εκροών δεν μπορεί να αποδοθεί στο ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Εάν δεν είναι δυνατόν να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό για κάθε περιουσιακό στοιχείο, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου θα μετράται αντ' αυτού. Μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων για τα οποία ανεξάρτητες ταμιακές ροές μπορεί να εντοπιστούν και να μετρηθούν.

Αν μια ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν που παράγεται από το περιουσιακό στοιχείο ή από μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα θα πρέπει να εξατομικεύεται ως μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο της παράγωγης χρησιμοποιείται εσωτερικά. Οι μονάδες ταμιακών ροών πρέπει να προσδιορίζονται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο για τον ίδιο τύπο του περιουσιακού στοιχείου εκτός αν μια μεταβολή δικαιολογείται.

Η ομάδα του καθαρού ενεργητικού μείον υποχρεώσεις που θεωρούνται για απομείωση της αξίας θα πρέπει να είναι ίδιες με εκείνες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού.

5.9 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΣΕ ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία. Θα πρέπει να διατεθούν για κάθε μια από ταμιακών ροών του αποκτώντος μονάδες (ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών) που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης. Κάθε μονάδα με την οποία η υπεραξία είναι τόσο θα πρέπει να **κατανέμονται**:

α) θα αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης

β) να μην είναι μεγαλύτερο από ένα πληροφόρηση κατά το τομέα που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα αναφοράς (Τώρα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς δραστηριότητας).

Μπορεί να είναι πρακτικά αδύνατο να ολοκληρωθεί η κατανομή της υπεραξίας πριν από την πρώτη ημερομηνία αναφοράς μετά από ένα επιχειρηματικό συνδυασμό, ιδίως εάν ο αγοραστής είναι λογιστική για τον συνδυασμό, για πρώτη φορά χρησιμοποιώντας προσωρινές αξίες. Η αρχική

κατανομή της υπεραξίας πρέπει να έχει ολοκληρωθεί πριν από το τέλος της πρώτης περιόδου αναφοράς μετά την ημερομηνία απόκτησης.

5.10 ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΜΕ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ

Υπάρχουν δυο περιπτώσεις που εξετάζουν τη δημιουργία ταμιακών ροών με υπεραξία για απομείωση:

- A) Σε περίπτωση που η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών
- B) Σε περίπτωση που δεν κατέστη δυνατόν να επιμερίσει την υπεραξία σε μια ειδική μονάδα ταμιακών ροών, αλλά μόνο σε μία ομάδα μονάδων.

Μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία ελέγχεται για απομείωση ετησίως. Η λογιστική αξία της μονάδας, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό. Αν το λογιστικό ποσό της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης.

Σε περίπτωση που υπεραξία συσχετίζεται σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη, η μονάδα ελέγχεται για απομείωση, συγκρίνοντας την λογιστική αξία του (εκτός υπεραξίας) με το ανακτήσιμο ποσό της. Η οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης όταν η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, αλλά πρέπει να πραγματοποιείται την ίδια στιγμή κάθε χρόνο.

5.11 ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας οντότητας, τέτοια όπως το κτίριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της οντότητας, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της οντότητας προσδιορίζει, αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τον ορισμό αυτού του Προτύπου των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων, για μια ειδική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Τα **χαρακτηριστικά στοιχεία** των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμιακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η οντότητα πρέπει να εξατομικεύει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:

§ μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η οικονομική οντότητα θα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας (συμπεριλαμβανομένης του τμήμα του ενεργητικού), με το ανακτήσιμο ποσό της.

§ δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, η **οικονομική οντότητα θα:**

(i) συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και θα αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης.

(ii) χαρακτηρίζει τη μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μία λογική και σταθερή βάση και

(iii) συγκρίνει τη λογιστική αξία εκείνης της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε εκείνη την ομάδα μονάδων, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης.

5.12 ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς

χρόνους. Όμως, αν όλο ή μέρος της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά την τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτή η μονάδα θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.

Αν τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία, θα ελέγχονται για υπεραξία πριν τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, αν μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών που απαρτίζουν μία ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία, οι μεμονωμένες μονάδες θα ελέγχονται για υπεραξία πριν την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία.

Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών εντός μίας ομάδας μονάδων που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνη τη μονάδα προτού ελέγξει για απομείωση την ομάδα μονάδων στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία.

Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι **πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:**

- Ø τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- Ø ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό και
- Ø βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας

προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι απομακρυσμένη.

5.13 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ

Εάν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική αξία του στην οικονομική κατάσταση, μια ζημία απομείωσης έχει πραγματοποιηθεί. Αυτή η απώλεια θα πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

α) Τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του στην οικονομική κατάσταση.

β) Η ζημία απομείωσης πρέπει να καταχωρείται άμεσα στα αποτελέσματα(εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο έχει αναπροσαρμογή της αξίας στην οποία περίπτωση η ζημία αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής).

Μετά την μείωση ενός περιουσιακού στοιχείου στο ανακτήσιμο ποσό του, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο πρέπει στην συνέχεια να βασίζονται σε νέα λογιστική αξία του, υπολογιζόμενη υπολειμματική αξία του, υπολογιζόμενη υπολειμματικής αξία του (αν υπάρχει) και εκτιμώμενη υπολειπόμενη διάρκεια της ζωής.

Μια ζημία απομείωσης πρέπει να καταχωρείται για μία μονάδα παραγωγής ταμιακών ροών, αν (και μόνο αν) το ανακτήσιμο ποσό για την μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία στην κατάσταση οικονομικής θέσης για όλα τα στοιχεία της μονάδας. Όταν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας Ταμειακών Ροών, την απώλεια θα πρέπει να κατανέμεται μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας με την **ακόλουθη σειρά**.

A) Αρχικά, με οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία που έχουν προφανώς καταστραφεί ή καταστρέφονται.

B) Στην συνέχεια μετά την υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Γ) Έπειτα, σε όλα τα υπόλοιπα στοιχεία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε αναλογική βάση.

Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης, η οικονομική οντότητα δεν θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την **υψηλότερη αξία μεταξύ**:

- a) της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης (αν είναι προσδιοριστέα),
- b) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα) και
- c) του μηδέν.

Τυχόν υπόλοιπο ποσό της ζημίας της απομείωσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, εφόσον απαιτείται από άλλο ΔΛΠ.

5.14 ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Η ετήσια αξιολόγηση για να διαπιστωθεί εάν μπορεί να υπήρξε κάποια δυσλειτουργία θα πρέπει να εφαρμοστεί σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανόμενων των περιουσιακών στοιχείων που έχουν ήδη προβλήματα στο παρελθόν.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει προηγουμένως υποστεί απομείωση μπορεί να αποδειχθεί υψηλότερη από την τρέχουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου. Με άλλα λόγια, μπορεί να υπήρξε μια αναστροφή ορισμένων από την προηγούμενη ζημία απομείωσης.

A) Η αναστροφή της ζημίας απομείωσης πρέπει να καταχωρείται άμεσα ως έσοδο στα αποτελέσματα.

B) Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξηθεί σε νέα ανακτήσιμο ποσό του.

Μια εξαίρεση στον κανόνα αυτό είναι για την υπεραξία. Η ζημία απομείωσης για υπεραξία δεν θα πρέπει να αντιστρέφεται σε μεταγενέστερη περίοδο.

5.15 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η οντότητα **θα γνωστοποιεί** τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

- το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται.
- το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι

(συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται.

Ὑ το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Ὑ το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατευθείαν στην καθαρή θέση, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε.

γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

i) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου και

ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14, ΔΠΧΠ 8, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο

δ) για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:

i) μία περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μία γραμμή παραγωγής, μία βιομηχανική εγκατάσταση, μία επιχειρηματική εκμετάλλευση, μία γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως ορίστηκε στο ΔΠΧΠ 8,

ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 ΔΠΧΠ 8, κατά τομέα προς αναφορά και

iii) αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), μία περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου

τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξατομικεύεται η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του.

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά).

ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.

5.16 Ο ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΔΥΝΗΤΙΚΩΝ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία. Η έννοια της ουσιαστικότητας εφαρμόζεται, και μόνο απομείωση υλικού πρέπει να προσδιορίζεται. Αν υπάρχουν ενδείξεις για πιθανή απομείωση, η οντότητα χρειάζεται να κάνει μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αυτό υποδεικνύει πως ενδείξεις για πιθανή απομείωση των περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να αναγνωρισθεί. Οι προτάσεις βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στην κοινή λογική.

A) Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

1) Μια πτώση της αξίας αγοράς του περιουσιακού στοιχείου που είναι πιο σημαντικό από ό,τι θα έπρεπε κανονικά να αναμένεται από το πέρασμα του χρόνου πάνω από την κανονική χρήση.

2) Μια σημαντική αλλαγή στην τεχνολογία, στην αγορά, το νομικό και το οικονομικό περιβάλλον της επιχείρησης στα οποία απασχολούνται τα περιουσιακά στοιχεία.

3) Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή τα επιτόκια της αγοράς από την απόδοση των επενδύσεων ενδέχεται να επηρεάσουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης.

4) Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας να είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοράς του.

Β) Εσωτερικές πηγές πληροφοριών: στοιχεία για απαξίωση ή φυσική ζημία, δυσμενείς μεταβολές στη χρήση για την οποία το περιουσιακό στοιχείο τίθεται, η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.

Ακόμα και αν δεν υπάρχουν ενδείξεις για απομείωση, τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία πρέπει πάντα να ελέγχονται για απομείωση ετησίως.

- Ø Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή
- Ø Η υπεραξία που αποκτάται σε μία σύνδεση επιχειρήσεων

5.17 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 36 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Εφαρμογή του ΔΛΠ 36

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 παράγραφος 1, εξετάζονται για απομείωση ορισμένα μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά και ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, που περιλαμβάνουν πολλά στοιχεία του ενεργητικού μαζί. Για αυτές τις περιπτώσεις ορίζεται αναλυτικά η διαδικασία υπολογισμού της πιθανής απομείωσης. Αντίθετα με τα ΕΛΠ υπήρχε η έννοια και η πρακτική της "πρόβλεψης" και της αντιστροφής πρόβλεψης για τα περιουσιακά στοιχεία, που αντιμετωπίζονταν ενιαία όμως για όλα τα περιουσιακά στοιχεία και περιλάμβανε γενικές αναφορές.

Πιο συγκεκριμένα, όταν τα ενσώματα πάγια στοιχεία υποτιμώνται, ο Ν.2190/20 αναφέρει πως πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις προκειμένου τα στοιχεία αυτά να παρουσιάζονται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της υποτιμημένης τρέχουσας αξίας, χωρίς όμως να υπεισέρχονται σε λεπτομέρειες για αυτούς τους υπολογισμούς και για αυτό στην πράξη σπάνια γίνονταν. Σε αντιδιαστολή με το ΔΛΠ 36, σε περιπτώσεις απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων δεν συνυπολογίζεται καθόλου η αξία χρήσης και ως ανακτήσιμη αξία λογίζεται αποκλειστικά η τρέχουσα αξία.

Υπεραξία και απομείωση

Στην παράγραφο 10 του ΔΛΠ 36 αναφέρει υποχρεωτικά κάθε χρόνο η υπεραξία εξετάζεται μήπως έχει απομειωθεί. Με βάση τα ΕΛΠ η υπεραξία αποσβένονταν ισόποσα σε διάστημα το πολύ πέντε ετών και επομένως δεν ετίθετο θέμα εφαρμογής της πρακτικής που ορίζει το ΔΛΠ 36. Θεωρητικά

και με τα ΕΛΠ αν υπήρχε ζήτημα απομείωσης της υπεραξίας πριν την απόσβεσή της, θα έπρεπε να γίνει πρόβλεψη, αλλά δεν ορίζονταν διαδικασία υπολογισμού της πιθανής απομείωσης.

Άυλα αόριστης διάρκειας και απομείωση

Στην παράγραφο 10 του ΔΛΠ 36 επίσης αναφέρει υποχρεωτικά κάθε χρόνο, τα άυλα αόριστης διάρκειας, εξετάζονται μήπως έχουν απομειωθεί. Αντίθετα με βάση τα ΕΛΠ δεν εμφανίζονταν καν η έννοια των άυλων αόριστης διάρκειας και για όλα τα άυλα στοιχεία, προβλέπονταν διαδικασίες απόσβεσης. Δεν υπήρχε ζήτημα εξέτασης της απομείωσης παρόμοιων στοιχείων ειδικά, αλλά ίσχυαν οι γενικές αρχές, που προέβλεπαν ότι αν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο απομειώνονταν, θα έπρεπε να δημιουργηθεί πρόβλεψη.

Άυλα υπό εκτέλεση και απομείωση

Τα άυλα στοιχεία υπό εκτέλεση, εξετάζονται μήπως έχουν απομειωθεί, υποχρεωτικά κάθε χρόνο σύμφωνα με το ΔΛΠ36 παράγραφος 11. Αντίθετα τα ΕΛΠ δεν προβλέπονταν κάτι ανάλογο και για όλα τα άυλα στοιχεία, προβλέπονταν διαδικασίες απόσβεσης. Δεν υπήρχε ζήτημα εξέτασης της απομείωσης παρόμοιων στοιχείων ειδικά, αλλά ίσχυαν οι γενικές αρχές, που προέβλεπαν ότι αν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο απομειώνονταν, θα έπρεπε να δημιουργηθεί πρόβλεψη.

Ανακτήσιμο ποσό και αξία λόγω χρήσης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 παράγραφος 6, για τον υπολογισμό απομειώσεων, υπολογίζεται το ανακτήσιμο ποσό και συγκρίνεται με τη λογιστική αξία. Το ανακτήσιμο ποσό μπορεί και πρέπει να προσδιορίζεται και με την "αξία λόγω χρήσης". Η αξία αυτή προσδιορίζεται από την προεξόφληση των αναμενόμενων ταμειακών ροών που προβλέπεται να συνεισφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην εταιρία. Με βάση τα ΕΛΠ, δεν προσδιορίζονταν ο τρόπος υπολογισμού μίας πιθανής υποτίμησης στοιχείων του πάγιου ενεργητικού. Θεωρητικά όμως, επειδή πολλές φορές η "τρέχουσα" αξία ενός πάγιου, μπορεί να είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία, η αξία λόγω χρήσης θα έπρεπε να λαμβάνονταν υπόψη και για τις απομειώσεις με τα ΕΛΠ. Πρακτικά δεν γινόταν κάτι τέτοιο.

Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών και απομείωση

Στην παράγραφο 6 του ΔΛΠ 36 ορίζει αν δεν μπορεί να υπολογιστεί η αξία λόγω χρήσης, ενός περιουσιακού στοιχείου ατομικά, εξετάζεται η αντίστοιχη αξία της μονάδας ταμειακών ροών που αυτό ανήκει, και αν διαπιστωθεί απομείωση, αυτή κατανέμεται με βάση συγκεκριμένες διαδικασίες στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας ή της Ομάδας μονάδων ταμειακών ροών. Αντίθετα τα ΕΛΠ δεν προβλέπονταν παρόμοια προσέγγιση και η πιθανή απομείωση εξετάζονταν μεμονωμένα για κάθε περιουσιακό στοιχείο.

Ενδείξεις απομειώσεις

Με βάση το ΔΛΠ36, καθορίζονται συγκεκριμένες ενδείξεις απομειώσεις ,εξωτερικές και εσωτερικές, που εφόσον υφίστανται, θα πρέπει να γίνεται έλεγχος απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα τα ΕΛΠ δεν ορίζονταν παρόμοιες ενδείξεις, αλλά μία γενική αναφορά που θεωρητικά περιλάμβανε βέβαια και τις επιδράσεις από αυτές τις ενδείξεις.

Αποτιμητικές πρακτικές και απομείωση

διάφορα λεπτά σημεία των διαδικασιών αποτίμησης που αφορούν προεξοφλήσεις ταμειακών ροών. Το έργο αυτό παραδοσιακά στην Ελλάδα δεν ασκείται από λογιστές, αλλά από ειδικούς αποτιμητές ή ορκωτούς λογιστές. Στην ελληνική εμπορική νομοθεσία, δεν γινόταν αναφορά για διαδικασίες προεξόφλησης μελλοντικών ταμειακών ροών.

Λογισμός πρόβλεψης απομείωσης

Σύμφωνα με την παράγραφο 104 του παρόντος λογιστικού προτύπου, τα πάγια που αναπροσαρμόζονται, οι διαφορές απομείωσης ή οι αναστροφές προβλέψεων μπορεί να επιδρούν κατευθείαν στην καθαρή θέση, αν υφίσταται ανάλογο αποθεματικό. Με βάση τα ΕΛΠ οι αναπροσαρμογές παγίων γενικά απαγορεύονταν, αλλά και όταν με ειδικό νόμο επιτρέπονταν, η διαφορά αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιούνταν και δεν παρέμενε σε αποθεματικό αναπροσαρμογής. Επίσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ όλες οι προβλέψεις απομείωσης παγίων και οι αναστροφές τους επιδρούσαν άμεσα στα αποτελέσματα.

Γνωστοποιήσεις για τις απομειώσεις

Το παρόν πρότυπο προβλέπει ένα πλήθος γνωστοποιήσεων, στα οποία αναφέρεται για τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα με τα ΕΛΠ, οι γνωστοποιήσεις για αυτά τα θέματα ήταν εξαιρετικά περιορισμένες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ορίζεται ένα αναγνωρίσιμο, μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

Το ΔΛΠ 38 αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 4 «Λογιστική αποσβέσεων» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 9 «Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως» και τέθηκε σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την 1η Ιουλίου 1999 και μετά.

Παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι άδειες ευρεσιτεχνίας, εμπορικά δικαιώματα, πνευματικά δικαιώματα, ηλεκτρονικό λογισμικό, σχέσεις πελατών και προμηθευτών κ.α.

6.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Αντικειμενικός σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις άλλου προτύπου. Επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

6.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 (1998) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία και θα πρέπει να εφαρμόζεται:

(α) στη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι από την 31 Μαρτίου 2004 και μετά.

(β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004. Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται.

6.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου, όπως η υπεραξία από συνενώσεις (ΔΠΧΠ 3)

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών και Πόρων).

δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων (όπως τροπ. με τον 1910/2005 (ΔΠΧΠ 6)).

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. **Εξαιρέσεις** από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με έναν διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και σε περίπτωση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια.

6.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Με τον όρο **ενεργός αγορά** αναφερόμαστε σε μία αγορά όπου συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις

(α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,

(β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και

(γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η **ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων** είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτήσει τον έλεγχο της αποκτώμενης.

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

Ένα **περιουσιακό στοιχείο** είναι ένας πόρος:

(α) που ελέγχεται από μία οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων και

(β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του η, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό

στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ, παραδείγματος χάρι του ΔΠΧΠ 2, Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.

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

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ένα **άυλο περιουσιακό στοιχείο** είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά χρήματος.

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε επί του παρόντος από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

6.5 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι οικονομικές οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση τέτοιων πόρων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων και εκδοτικών τίτλων). Μερικά μόνο από τα στοιχεία πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της **αναγνωρισιμότητας** κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) διαχωρίζεται ή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, να μεταβιβασθεί, να παραχωρηθεί, να ενοικιαστεί ή να ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ή

β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα ή δεσμεύσεις.

6.6 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πόρων τέτοιων όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων. **Κοινά παραδείγματα** στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, υποθετικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοτώσεις παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς. Μερικά μόνο από τα στοιχεία αυτά πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μόνο **όταν ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

■ Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση

■ Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα

Επομένως προκειμένου να **αναγνωριστεί ένα στοιχείο ως άυλο στοιχείο** του ενεργητικού θα πρέπει να ενσωματώνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- 1) **Αναγνωρισιμότητα** του στοιχείου του ενεργητικού
- 2) Η επιχείρηση να έχει **τον έλεγχο** του στοιχείου του ενεργητικού
- 3) Να αναμένονται **οικονομικά οφέλη** από το στοιχείο του ενεργητικού
- 4) Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού να μπορεί να μετρηθεί **αξιόπιστα**

Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου Δ.Λ.Π. 38 δεν πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, καταχωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως αν το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίησης επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που καταχωρίζεται κατά την **ημερομηνία της απόκτησης**. Προκειμένου να αποσαφηνιστούν τα προαναφερθέντα κριτήρια κρίνεται σκόπιμη η περαιτέρω εννοιολογική και πρακτική διερεύνηση τους.

6.6.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί όπως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να διακρίνεται από την υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά επιχειρήσεων όπως αυτή εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΧΠ 3. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος που έγινε εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να καταχωρηθούν ιδιαίτερος. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από συνεργία μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για καταχώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μια πληρωμή κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.

Το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού ικανοποιεί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας όταν:

- Αποτελεί ξεχωριστό στοιχείο, με την έννοια ότι μπορεί να διαχωριστεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, μισθωθεί ή ανταλλαχθεί είτε μόνο του είτε ως μέρος ενός συμβολαίου στοιχείου του ενεργητικού ή του παθητικού, ή
- Προκύπτει από **συμβατικά** ή άλλα **νομικά** δικαιώματα ανεξάρτητα από το αν τα δικαιώματα αυτά είναι ξεχωριστά ή μεταβιβάσιμα σε σχέση με την επιχείρηση ή σε σχέση με άλλα δικαιώματα της.

Η αναγνωρισιμότητα υφίσταται όταν η επιχείρηση μπορεί να ξεχωρίζει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του συγκεκριμένου άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Η διάκριση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, τέλος μπορεί να επιτευχθεί και με άλλους τρόπους, όπως με την ύπαρξη νομικών δικαιωμάτων επί αυτών π. χ. αν στις αγορές ηλεκτρονικών υπολογιστών περιλαμβάνεται και η αγορά λογισμικού προγράμματος, τότε το λογισμικό θα αποτελέσει ξεχωριστό άυλο στοιχείο του ενεργητικού στην περίπτωση που μπορεί να στοιχειοθετεί το νομικό δικαίωμα της χρήσης του (π.χ. λόγω αγοράς).

Στην περίπτωση που ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα αποδώσει μελλοντικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του ενεργητικού, τότε είναι δυνατό να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό γίνεται όταν η επιχείρηση μπορεί να απομονώσει τα μελλοντικά οφέλη που θα προκύψουν από το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο.

6.6.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Μία επιχείρηση ασκεί έλεγχο σε ένα στοιχείο του ενεργητικού, όταν συντρέχουν τα ακόλουθα:

- Έχει τη δυνατότητα να λάβει τα μελλοντικά οικονομικά **οφέλη** που θα προκύπτουν από αυτό.
- Έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει άλλους να επωφεληθούν από αυτά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Ο έλεγχος ασκείται, συνήθως μέσω νομικών δικαιώματος για οποία μπορούν να σταθούν ως αποδεικτικό στοιχείο σε δικαστικές αγωγές. Αυτό δεν είναι πάντα απαραίτητο, καθώς υπάρχουν

περιπτώσεις στις οποίες ο έλεγχος δεν κατοχυρώνεται νομικά (π.χ. έξοδα με τα οποία έχουν εξευρεθεί εναλλακτικές παραγωγικές διαδικασίες ή know-how, που η επιχείρηση διατηρεί απόρρητα). Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορεί να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό εμπορικής συμφωνίας όπου επιτρέπεται ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια

Η οντότητα μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις επιδεξιότητες του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μία οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για ένα όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.

Η οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με αυτήν. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οντότητα, η οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οντότητα είναι παρόλα αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

6.6.3 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ

Η αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών οφελών, με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών. Οι παραδοχές αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης της επιχείρησης, αναφορικά με το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που **προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα**. Παράδειγμα μελλοντικών οικονομικών οφελών μπορεί να είναι τα έσοδα ή η μείωση εξόδων που προκύψουν από την πώληση αγαθών, που παράγονται μέσω της χρήσης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού (τα έξοδα ανάπτυξης για ένα νέο προϊόν θα φέρουν έσοδα από τις πωλήσεις του προϊόντος, ενώ η χρήση κάποιων πνευματικών δικαιωμάτων μπορεί να μειώσει τα έξοδα παραγωγής).

6.6.4 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού αποτελεί προϋπόθεση προκειμένου να αποδοθεί σε αυτό αξία και αν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις. Το Δ.Λ.Π 38 ορίζει διάφορους τρόπους μέτρησης του κόστους ανάλογα με τον τρόπο κτήσης του στοιχείου. Θέτει, ωστόσο, ως κοινό παρονομαστή το γεγονός ότι η αρχική μέτρηση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνει στο κόστος του.

6.7 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

- α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- β) τα κριτήρια αναγνώρισης που θέτει το ΔΛΠ 38

Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν

μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του.

Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, **σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες** που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου **θα αναγνωρίζονται** στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα, είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται **πάντοτε** στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα **αναγνωρίζεται όταν και μόνο όταν:**

- α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

6.8 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησής. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το ΔΠΧΠ 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωρισθεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

- α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο και

β) είναι αναγνωρίσιμο και διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Ένα αποκτηθέν σε συνένωση επιχειρήσεων άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενσώματο πάγιο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, ένας τίτλος περιοδικού μπορεί να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από τη σχετιζόμενη βάση δεδομένων των συνδρομητών ή ένα εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό μπορεί να σχετίζεται με μία συγκεκριμένη πηγή και να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από την πηγή. Οι όροι «μάρκα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων. Όμως, ο πρώτος είναι γενικός όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους και τις συνταγές εμπειρογνωμοσύνης. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και:

α) δεν μπορεί να διαχωριστεί ή

β) μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων συναλλαγών για τα ίδια ή παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμησή της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγεται τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργό αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οικονομική οντότητα θα είχε πληρώσει για αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Οι οικονομικές οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα.

6.9 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δε θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε μερικές περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οικονομικής οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μια σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οικονομικής οντότητας.

6.10 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Μερικές φορές είναι δύσκολο να εκτιμάται να και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:

- α) να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και
- β) να προσδιορίζεται αξιόπιστα το κόστος του περιουσιακού στοιχείου.

Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οικονομικής οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Η οικονομική οντότητα για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε μια **φάση έρευνας** και μια **φάση ανάπτυξης**.

Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος που πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση της έρευνας.

6.10.1 ΦΑΣΗ ΕΡΕΥΝΑΣ

Άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει γιατί στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- (α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
- (β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
- (γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και
- (δ) η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

Για παράδειγμα, μια επιχείρηση αναπτύσσει ερευνητική δραστηριότητα στη διάρκεια μια χρήσης και αυτό της κοστίζει 10.000€ αλλά μπορεί να αποδείξει ότι η δραστηριότητα της ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης μόνο κατά τον τελευταίο μήνα ,τότε μόνο τα έξοδα του τελευταίου μήνα θα αναγνωριστούν ως στοιχείο ενεργητικού, ενώ τα υπόλοιπα θα περάσουν ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσης.

6.10.2 ΦΑΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Η φάση της ανάπτυξης ως μεταγενέστερη από τη φάση της έρευνας, δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να μπορεί να αποδείξει βάσιμα ότι θα δημιουργηθεί ένα άυλο πάγιο. Στη φάση της ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οικονομική οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά οικονομικά οφέλη. Για τον προσδιορισμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών από το άυλο πάγιο χρησιμοποιούνται οι διαδικασίες που ορίζει το ΔΛΠ 36.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

(α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση

(β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό

(γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο

(δ) ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου

(ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο

(στ) την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:

§ ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,

§ ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,

§ ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή και

§ ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

6.11 ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΑΥΛΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

(β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,

(γ) οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων και

(δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

6.12 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης

β) το στοιχείο αποκτάται μετά από μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

6.13 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Για την επιμέτρηση μετά την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου υπάρχουν δύο μέθοδοι, η μέθοδος του κόστους και η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά

στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

6.13.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

6.13.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μη διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

Η μέθοδος της αναπροσαρμογής επιβάλλει δύο περιορισμούς, συγκεκριμένα δεν επιτρέπει:

(α) την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή

(β) την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωριστεί στο κόστος. Στην περίπτωση που η αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μέρος μόνο του κόστους, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής:

(α) είτε αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του,

(β) είτε συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, για το λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση απομείωσης.

Επίσης σημειώνεται ότι εάν αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης. Έχουμε αύξηση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας μιας αναπροσαρμογής, αυτή θα πρέπει να καταχωρείται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια στον λογαριασμό διαφορές αναπροσαρμογής. Αντίθετα, κάθε μείωση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής, πρέπει να αναγνωριστεί ως έξοδο της χρήσης. Η συσσωρευμένη διαφορά αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα Κέρδη εις νέο μόνο που στην περίπτωση αυτή πραγματοποιείται στο σύνολό της, δηλαδή μόνο στην περίπτωση απόσυρσης ή διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου. Όμως μέρος της σωρευμένης διαφοράς Αναπροσαρμογής μπορεί να πραγματοποιείται καθώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οντότητα.

6.14 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

6.14.1 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη θα εκτιμά τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν την ωφέλιμη ζωή. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται ενώ ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Τα επεξηγηματικά παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

Κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου λαμβάνονται υπόψη πολλοί παράγοντες, το πρότυπο επισημαίνει τους εξής:

- Την προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,
- Διαθέσιμων πληροφοριές για την ωφέλιμη ζωή παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο.
- Την τεχνική, τεχνολογική ή άλλων τύπων απαξίωσης.
- Την σταθερότητα του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο.
- Τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών.
- Του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,
- Της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και
- Την εξάρτηση της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

6.14.2 ΣΥΜΒΑΤΙΚΑ Η΄ ΑΛΛΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη τω περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος όταν:

(α) Υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει.

(β) Υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

(γ) Το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

6.14.3 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ

Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης», η οντότητα μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, η οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μία τεκμαρτή αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

6.14.4 ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση.

Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν:

- (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
- (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου. Η οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη

ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης.

Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανάκλα τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

6.15 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

6.15.1 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, όταν δηλαδή βρίσκεται στην τοποθεσία και στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η Διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Μια

ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

6.15.2 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

α) υπάρχει δέσμευση τρίτου να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή

β) υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

- I. Η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και
- II. Πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μία υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η οντότητα αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

Η εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών.

6.15.3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου αλλάξει θα αλλάξει και η περίοδος απόσβεσης . Αν έχει υπάρξει μία ουσιαστική μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

Το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μία μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μία σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι, όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μία άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες περιόδους.

6.16 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δε θα αποσβένεται. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η οικονομική οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους

α) ετησίως και

β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να υποστεί απομείωση της αξίας του.

6.17 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν υπάρχουν αλλαγές στις συνθήκες και η ωφέλιμη ζωή μεταβάλλεται από αόριστη σε περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

6.18 ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οντότητα αναθεωρεί η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

6.19 ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα παύει να αναγνωρίζεται είτε κατά τη διάθεση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του. Τα τυχόν κέρδη ή ζημίες που απορρέουν από τη παύσει αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται στα έσοδα.

Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του.

Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5. (ΔΠΧΠ5)

Αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει προηγουμένως επανεκτιμηθεί, οι διαφορές επανεκτίμησης παραμένουν στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής, μεταφέρεται στα σωρευμένα κέρδη ως κίνηση στα αποθεματικά.

6.20 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντάς τα σε εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία:

- α) αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές
- γ) την προ των αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου

δ) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

- I. Προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων
- II. Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 και άλλες διαθέσεις
- III. Αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημιές απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)
- IV. Ζημιές απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)
- V. Κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου
- VI. Τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας και
- VII. Άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

6.21 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Η εξέταση του ΔΛΠ 38 και η αντιπαραβολή του με τις αντίστοιχες διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, δείχνει πως τα νέα πρότυπα ακολουθούν μια διαφορετική προσέγγιση από αυτή των ΕΛΠ, με τις κυριότερες διαφορές να παρουσιάζονται και να αναλύονται παρακάτω.

Τύπος παρουσίασης στον Ισολογισμό

Με βάση τα ΕΛΠ, στον Ισολογισμό εμφανίζονται δύο βασικές κατηγορίες άυλων στοιχείων, τα «έξοδα εγκατάστασης» και οι «ασώματες ακινητοποιήσεις». Τα έξοδα εγκατάστασης είναι έξοδα που παγιοποιούνται, επειδή καταρχήν θεωρούνταν ότι αφορούσαν περισσότερες από μια χρήσεις και τα οποία κατά κανόνα αποσβένονταν ισόποσα από 1 έως 5 χρόνια. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις ήταν κατά κανόνα άυλα στοιχεία τα οποία αγόραζαν οι επιχειρήσεις και αποσβένονταν συνήθως ισόποσα από 1 έως 5 χρόνια. Αντίθετα, με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, δεν υπάρχουν

έξοδα εγκατάστασης και πλέον οι λογαριασμοί τους μεταφέρονται σε άλλους λογαριασμούς. Αναλυτικότερα, με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ πολλά από τα μέχρι πρότινος έξοδα εγκατάστασης δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν, κάποια άλλα μεταφέρονται σε άλλους λογαριασμούς και όχι στα άυλα στοιχεία, ενώ μόνο κάποια λίγα έξοδα εγκατάστασης παρακολουθούνται πλέον ως άυλα περιουσιακά στοιχεία π.χ. τα κόστη που αφορούσαν λογισμικό και εμφανίζονταν με τα ΕΛΠ στα έξοδα εγκατάστασης, με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ παρακολουθούνται ως άυλα στοιχεία.

Κριτήρια αναγνώρισης και άυλα στοιχεία

Υπάρχουν συγκεκριμένα αυστηρά προσδιορισμένα κριτήρια, για τον χαρακτηρισμό ενός στοιχείου ως άυλου που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν υπάρχουν τέτοια κριτήρια και οι αναφορές είναι γενικές.

Αναγνώριση των Εξωτερικώς αποκτώμενων και Εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων

Με βάση το ΔΛΠ 38 τα άυλα περιουσιακά στοιχεία χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, σε αυτά που αποκτώνται με αγορά από τρίτους ή μέσω συνενώσεων (Εξωτερικώς αποκτώμενα) και σε αυτά που δημιουργούνται εσωτερικά από την εταιρία (Εσωτερικώς δημιουργούμενα). Τα εξωτερικώς αποκτώμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως το οποίο περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος μέχρις ότου το περιουσιακό στοιχείο καταστεί κατάλληλο για τη χρήση για την οποία προορίζεται. Ωστόσο, για τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αρκετά δύσκολο να εκτιμηθεί από την επιχείρηση αν και κατά πόσο ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο, έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση στα βιβλία της. Συγκεκριμένα, είναι δύσκολο να διατυπωθεί αν και σε ποιο χρονικό σημείο, υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και να προσδιοριστεί το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, η εταιρία για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για καταχώρηση, διαχωρίζει τη δημιουργία του σε δύο φάσεις. Στη φάση της έρευνας και στη φάση της ανάπτυξης.

Διευκρινίζεται πως σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τις δύο φάσεις ενός εσωτερικού προγράμματος για τη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε όλες οι δαπάνες του προγράμματος μεταχειρίζονται σαν να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση της έρευνας.

Σε αντίθεση με το ΔΛΠ 38, τα ΕΛΠ έχουν μια διαφορετική αντιμετώπιση για τα εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, αφού δεν υπάρχουν ξεκάθαροι κανόνες διαχωρισμού των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης. Τα ΕΛΠ ορίζουν πως οι δαπάνες τόσο της έρευνας όσο και της ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται και κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορούν πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, εγγράφονται στο ενεργητικό του Ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Δηλαδή με τα ΕΛΠ η κεφαλαιοποίηση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης είναι πιο ευχερής.

Μεταγενέστερη αποτίμηση άυλων στοιχείων

Μια επιπλέον διαφορά μεταξύ του ΔΛΠ 38 και της ελληνικής νομοθεσίας, σχετίζεται με την μεταγενέστερη αποτίμηση των άυλων στοιχείων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την απόκτησή του μπορεί να αποτιμάται είτε στο κόστος κτήσης μείων τις συσσωρευμένες αποσβέσεις (Μοντέλο Κόστους), είτε στην εύλογη αξία του (Μοντέλο αναπροσαρμογής). Για να εφαρμοστεί όμως η μέθοδος αναπροσαρμογής πρέπει για τα άυλα στοιχεία να υπάρχει ενεργή αγορά (π.χ. άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες κλπ), πράγμα σπάνιο. Αν εφαρμόζεται το μοντέλο αναπροσαρμογής ο λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής είναι παρεμφερής με αυτόν των ενσώματων παγίων (βλέπε ΔΛΠ 16). Αντίθετα, με τα ΕΛΠ η μεταγενέστερη αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται αποκλειστικά με το μοντέλο κόστους.

Αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Μεγάλες αποκλίσεις εντοπίζονται και στις αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα, ενώ με τα ΕΛΠ όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υποχρεωτικά υπόκεινται σε αποσβέσεις, με το ΔΛΠ 38 αποσβένονται μόνο όσα έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής.

Παράλληλα διαφορές παρουσιάζονται και στον τρόπο απόσβεσης, με το ΔΛΠ 38 να ορίζει πως οι αποσβέσεις των άυλων στοιχείων γίνονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια της ζωής τους (όπως αυτή εκτιμάται από την επιχείρηση), ενώ με τα ΕΛΠ πολλές κατηγορίες άυλων στοιχείων αποσβένονται το πολύ σε μια πενταετία.

Ακόμα, ενώ με το ΔΛΠ 38 αν ένα άυλο στοιχείο θεωρηθεί ως κατεχόμενο για πώληση, σταματάει η απόσβεσή του, με τα ΕΛΠ ένα τέτοιο στοιχείο αποσβένεται κανονικά μέχρι την ημερομηνία της διάθεσής του.

Τέλος, με βάση τα ΕΛΠ η εμφάνιση στον Ισολογισμό των ασώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να περιλαμβάνει την αξία κτήσης, τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Με βάση το ΔΛΠ 38 μπορεί να εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Τα κόστη απόκτησης άυλων στοιχείων

Σύμφωνα με την παράγραφο 27 του ΔΛΠ 38, τα κόστη απόκτησης άυλων στοιχείων που αποκτούνται με αγορά, αυξάνουν την αξία κτήσης του, ενώ με βάση τα ΕΛΠ τέτοια κόστη θα μπορούσαν να περιληφθούν στα "Έξοδα εγκατάστασης" και να αποσβεστούν το πολύ σε μια πενταετία.

Άυλα στοιχεία και αναπροσαρμογή αξίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 72, επιτρέπεται η αποτίμηση άυλων στοιχείων μετά την απόκτηση και εύλογες αξίες, δηλαδή επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας τους. Ενώ στα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται κάτι τέτοιο, οι δε ειδικοί νόμοι που επιτρέπουν τις αναπροσαρμογές ποτέ δεν κάλυψαν περιπτώσεις άυλων παγίων.

Άυλα στοιχεία με Leasing

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, μπορεί να εμφανιστούν στο ενεργητικό και άυλα πάγια που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ αντίθετα με τα ΕΛΠ, οι αποκτήσεις με χρηματοδοτική μίσθωση, δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό

Άυλα στοιχεία συνενώσεων σε Εύλογη Αξία

Στην παράγραφο 34 του ΔΛΠ 38 αναφέρει ότι τα άυλα πάγια που προέρχονται από συγχωνεύσεις ή από αποκτήσεις θυγατρικών στον ενοποιημένο ισολογισμό, αποτιμούνται σε εύλογες αξίες, ενώ με βάση τα ΕΛΠ, δεν προβλέπεται τέτοια αποτίμηση για τις αποκτήσεις θυγατρικών, ενώ και στις περιπτώσεις που γίνεται αποτίμηση στις συγχωνεύσεις (ΝΔ1297/72) δεν πληρούν τον ορισμό της εύλογης αξίας με βάση τα ΔΛΠ.

Άυλα στοιχεία δωρεάν σε εύλογη αξία

Το ΔΛΠ 38 στην παράγραφο 44 ορίζει ότι τα άυλα στοιχεία που αποκτούνται δωρεάν αποτιμούνται σε εύλογες αξίες, ενώ στα ΕΛΠ δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα.

Διαφορές και γνωστοποιήσεις

Υπάρχουν πολλές διαφορές στους γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις για τα άυλα στοιχεία του ΔΛΠ 38, σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που προβλέπονται στο Προσάρτημα για τις "Ασώματες Ακινήτοποιήσεις" με τα ΕΛΠ.

Έξοδα εγκατάστασης και άυλα στοιχεία

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση δαπανών στα «Έξοδα εγκατάστασης» κάτι που δεν επιτρέπεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που επιτρέπουν μόνο την κεφαλαιοποίηση άυλων στοιχείων με συγκεκριμένα κριτήρια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΛΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται με απώτερο σκοπό την απόκτηση **εισοδημάτων από ενοίκια, υπεραξία** και των οποίων τα έσοδα δεν προκύπτουν μέσα από τις **συνηθισμένες δραστηριότητες της επιχείρησης**. Τα στοιχεία αυτά δεν διατηρούνται για την εξυπηρέτηση των συνηθισμένων αναγκών και δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, όπως είναι η παραγωγή, η λειτουργία των γραφείων και των αποθηκών ή η πώληση αγαθών.

7.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμών των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

7.2 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο 40 για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά 1^η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1^η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

7.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εφαρμογή του Πρότυπο αυτού εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα (γήπεδα, κτίρια ή μέρη κτιρίων) . Επίσης, ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια, και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά.

Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του

εκμισθωτή. Άλλα θέματα που αφορούν τις μισθώσεις, καλύπτονται από το **ΔΛΠ 17 Μισθώσεις**, που περιλαμβάνουν:

- a) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών
- b) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα όπως αναφέρεται στο(ΔΛΠ 18 Έσοδα)
- c) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- d) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή
- e) την λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης , και
- f) στις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Ωστόσο, το πρότυπο, δεν αναφέρεται σε επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται για σκοπούς ιδιόχρησης ή για πώληση εντός των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης συγκεκριμένα **δεν αναφέρεται σε:**

A) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα όπως ορίζει το ΔΛΠ 41.

B) Μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται ένα τέτοιο ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητο αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικός ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας.

Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μια ιδιοκτησία να μην έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Χρειάζεται κρίση για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην μητρική εταιρία της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες.

7.4 ΈΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Ακίνητα για επένδυση είναι τα ακίνητα (γη ή κτίρια ή μέρος ενός κτιρίου ή και τα δύο)τα οποία κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, από το μισθωτή) για να αποδώσουν ενοίκια ή για κεφαλαιουχικό κέρδος ή και για τα δύο, και **όχι** για:

(α) να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών/υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς, ή

(β) να πωληθούν μέσα στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της οντότητας.

Δίκαιη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μία υποχρέωση να διευθετηθεί, μεταξύ πληροφορημένων, πρόθυμων μερών σε μία «συναλλαγή ίσων αποστάσεων».

Ιδιοκατειλημμένα ακίνητα είναι τα ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή, στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, από το μισθωτή) για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών/υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ισοδύναμων μετρητών που πληρώνεται ή η δίκαιη αξία άλλου αντιτίμου που δίνεται για την απόκτηση ενός στοιχείου ενεργητικού κατά την απόκτηση ή κατασκευή του ή, όπου εφαρμόζεται, το ποσό που αποδίδεται στο στοιχείο ενεργητικού κατά την αρχική του αναγνώριση, σύμφωνα με τις συγκεκριμένες πρόνοιες άλλων ΔΛΠ/ΔΠΧΑ π.χ. ΔΠΧΑ 2.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς

7.5 ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΚΙΝΗΤΑ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗ

Ο διαχωρισμός των ακινήτων σε **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια** (λειτουργικά) και **στα Ακίνητα για επένδυση** (μη λειτουργικά) είναι υψίστης σημασίας λόγω των σημαντικών διαφορών που υπάρχουν στο λογιστικό τους χειρισμό π.χ. τα ακίνητα για επένδυση δεν αποσβένονται και οι αυξομειώσεις στη δίκαιη αξία τους συνήθως αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά, σε αντίθεση με τα ιδιοκατελιημμένα ακίνητα, για τα οποία καταχωρίζονται αποσβέσεις και των οποίων οι αυξήσεις στη δίκαιη αξία (συνήθως) καταχωρίζονται στο αποθεματικό επανεκτίμησης. Πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στη σωστή ταξινόμηση και λογιστικό χειρισμό των ακινήτων καθώς αυτό είναι ένα θέμα στο οποίο συχνά εφαρμόζεται «δημιουργική λογιστική» π.χ.

(α) Ιδιοκατελιημμένα ακίνητα ταξινομούνται στην κατηγορία ακινήτων για επένδυση για να μην καταχωρίζονται αποσβέσεις, και/ή

(β) ιδιοκατελιημμένα ακίνητα τα οποία έχουν αύξηση στη δίκαιη αξία τους αναταξινομούνται στην κατηγορία ακινήτων για επένδυση για να αναγνωρίζεται η θετική διαφορά επανεκτίμησης στο κέρδος ή ζημιά.

Έτσι σύμφωνα με το ΔΛΠ/ΔΠΧΠ τα ενσώματα πάγια διακρίνονται σε:

A) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια (Λειτουργικά)

Τα οποία είναι ενσώματα πάγια που κατέχονται από την επιχείρηση για λειτουργικούς σκοπούς και τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για πάνω από 1 έτος ή μία χρήση (μηχανήματα, κτίρια που στεγάζεται η επιχείρηση, μεταφορικά μέσα)

B) Ακίνητα για επένδυση(Μη λειτουργικά)

Το μέρος που χρησιμοποιείται για ιδιόχρηση αποτελεί πολύ μικρό μέρος του συνολικού ωφέλιμου χώρου, τότε δεν θεωρείται ότι κατέχεται για ιδιόχρηση, αλλά για επένδυση. Εάν μια επιχείρηση έχει έσοδα από συγκεκριμένο ακίνητο, τότε τα βασικά κριτήρια διάκρισης της επένδυσης αυτής, σε ιδιόχρηση και επένδυση, αποτελούν η φύση και το ύψος των εσόδων αυτών ως προς τα συνολικά εισοδήματα από τα ακίνητα τα οποία μπορεί να είναι οικόπεδα, κτήρια ή και τα δυο που κατέχονται από την επιχείρηση για:

- Για ενοικίαση και να αποφέρουν έσοδα από ενοίκια
- Για πώληση και να υπάρχει κάποιο όφελος για την επιχείρηση (κεφαλαιακή ενίσχυση)

- Αν δεν έχει αποφασίσει ακόμα τι θα τα κάνει αλλά δεν θα τα χρησιμοποιεί για παραγωγικούς σκοπούς.

Και πιο συγκεκριμένα **μερικά παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα** μπορεί να είναι:

α) γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μία οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων).

γ) ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας (ή που κατέχεται από την οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις,

δ) ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις

Δεν **περιλαμβάνονται** στα Ακίνητα για επένδυση αυτά τα οποία αποτελούν αποθέματα, δηλαδή για τις εταιρίες που έχουν ως κύρια δραστηριότητά τους την πώληση ακινήτων. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται για τις εταιρίες Leasing τα ακίνητα που δίνει με χρηματοοικονομική μίσθωση, ούτε αυτά που κατασκευάζονται για λογαριασμό άλλων. Τα Ακίνητα για επένδυση εμφανίζονται σε ξεχωριστό κονδύλι στον Ισολογισμό και δεν υπόκεινται στις διατάξεις του ΔΛΠ 16, αλλά σε αυτές του ΔΛΠ 40.

Υπάρχουν και μερικά παραδείγματα που **δεν πληρούν** τα κριτήρια για ταξινόμηση ως ακίνητα για επένδυση:

α) ακίνητα που κατέχονται με πρόθεση να πωληθούν μέσα στις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας

β) ακίνητα που κατασκευάζονται για τρίτους

γ) ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη, και

δ) ακίνητα που εκμισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτικές μισθώσεις

7.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Η Επένδυση σε ακίνητα θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν πληρούνται τα πιο κάτω κριτήρια :

- Είναι πιθανόν ότι τα **μελλοντικά οικονομικά οφέλη** που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να **επιμετρηθεί αξιόπιστα**.

Επιπλέον η οντότητα αξιολογεί, με βάση τον πιο πάνω κανονισμό, όλα τα σχετικά κόστη κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται. Τα εν λόγω κόστη συμπεριλαμβάνουν όλα τα αρχικά κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση του ακινήτου, καθώς και όλα τα μεταγενέστερα κόστη που γίνονται για προσθήκες, αντικατάσταση μέρους ή συντήρηση ενός ακινήτου

Σύμφωνα με την αρχή της καταχώρησης, η οντότητα **δεν καταχωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης** στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Μάλλον, τα κόστη αυτά καταχωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. **Για παράδειγμα**, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της καταχώρησης, η οντότητα καταχωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια καταχώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

7.7. ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μια επένδυση σε ακίνητα θα επιμετράτε αρχικώς στο κόστος κτήσης της, συμπεριλαμβανόμενων των κόστους της συναλλαγής. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά σε επένδυσης ακίνητα **αποτελείται από την τιμή της αγοράς και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη**, όπως:

α) νομικά και άλλα επαγγελματικά δικαιώματα

- β) μεταβιβαστικά έξοδα και φόροι, και
- γ) άλλα έξοδα που σχετίζονται με τη συναλλαγή

Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα **δεν αυξάνεται** από:

- α) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει)
- β) λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο σε επίπεδο πληρότητας ή
- γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

Αν η πληρωμή για μια επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο πίστωσης.

Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση και κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο πρέπει να προσδιορίζεται για χρηματοδοτική μίσθωση από την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17, δηλαδή το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρίζεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της παρούσας αξίας των ελαχίστων καταβολών μισθωμάτων. Ένα ισοδύναμο ποσό πρέπει να καταχωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με την ίδια παράγραφο.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο **δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές**, είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία, αν :

α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή

β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας.

Αν η οντότητα μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

7.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ

Επενδύσεις σε ακίνητα που συνδέονται με υποχρεώσεις.

Η οντότητα μπορεί:

- α) να επιλέξει είτε **το μοντέλο της εύλογης αξίας** είτε **το μοντέλο του κόστους για όλες τις υποχρεώσεις** που αποτελούν **εγγύηση** για επενδύσεις σε ακίνητα, οι οποίες πληρώνουν μία απόδοση που είναι απευθείας συνδεδεμένη με την εύλογη αξία των επενδύσεων ή με την απόδοση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν αυτές τις επενδύσεις σε ακίνητα και
- β) να επιλέξει είτε **το μοντέλο της εύλογης αξίας** είτε **το μοντέλο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα**, ασχέτως από την επιλογή που έγινε στην ανωτέρω. Κάποιοι φορείς ασφάλισης και άλλες οντότητες λειτουργούν ένα εσωτερικό φορέα επενδύσεων σε ακίνητα που εκδίδει τεκμαρτές μονάδες, μερικές από τις οποίες κατέχονται από επενδυτές μέσω συνδεδεμένων συμβολαίων και άλλες κατέχονται από την οντότητα.

Αν η οντότητα επιλέξει διαφορετικά μοντέλα για τις δύο κατηγορίες που περιγράφηκαν στην πιο πάνω παράγραφο, οι πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα μεταξύ ομάδων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρούνται χρησιμοποιώντας διαφορετικά μοντέλα θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία και η σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. **Κατά συνέπεια**, αν η επένδυση σε ακίνητα πωληθεί από ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας σε ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους, η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της πώλησης γίνεται το τεκμαρτό κόστος του.

Πιο συγκεκριμένα θα αναφέρουμε τις **δύο διαφορετικές μεθόδους που αποτιμούνται τα περιουσιακά στοιχεία:**

Μέθοδος δίκαιης αξίας

Εάν μια επιχείρηση αποφασίσει να αποτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία από επενδύσεις με αυτή τη μέθοδο, τότε οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, **κέρδος ή ζημιά, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης** στην οποία αντιστοιχεί. Ο καθορισμός της δίκαιης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προέρχεται από την αξία που αντιπροσωπεύεται από αντικειμενική συναλλαγή ή από αυτή που μπορεί να καθοριστεί μέσω της ενεργούς αγοράς για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, στην ίδια περιοχή και κατάσταση. Στον καθορισμό της δίκαιης αξίας ενός στοιχείου περιλαμβάνονται και οι

οποιοσδήποτε υπάρχουσες εγκαταστάσεις, όπως είναι οι ανελκυστήρες ή η επίπλωση, οι οποίες όμως δεν θεωρούνται ότι προστίθενται στην δίκαιη αξία του στοιχείου.

Όταν ένα στοιχείο έχει αρχικά αποτιμηθεί με τη μέθοδο της δίκαιης αξίας, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται πάντοτε μέχρι την πώληση ή την πλήρη απόσβεση του.

Μέθοδος κόστους

Με τη μέθοδο αυτή τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως μειωμένη με την πρόβλεψη για απόσβεση, σύμφωνα και με τις γενικές οδηγίες του ΔΛΠ 16.

Εάν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αποχαρακτηριστεί και να ταξινομηθεί στην κατηγορία που ανήκει με βάση την καινούργια του χρήση. Όταν γίνεται αλλαγή στη χρήση ενός στοιχείου από επένδυση σε ιδιόχρηση ή και το αντίθετο, αυτό θα πρέπει να αποτιμάται στη δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής. Εάν με την αλλαγή αυτή χαρακτηρίζεται ως επένδυση προς πώληση και γίνονται πρόσθετες κεφαλαιουχικές δαπάνες για το σκοπό αυτό, τότε θα πρέπει να αποτιμηθεί με βάση τις προβλέψεις του ΔΛΠ 2 ως απόθεμα, διαφορετικά υπάγεται στις προβλέψεις του ΔΛΠ 16 που αναφέρεται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο, με οποιαδήποτε μορφή κι αν έχει ταξινομηθεί, αποτιμάται με τη μέθοδο του κόστους, τότε οι παραπάνω αλλαγές γίνονται με βάση τη μεταφερόμενη αξία του και δεν γίνεται οποιαδήποτε αποτίμηση.

7.9 ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑ

Υπάρχει μια μαχητή θέση ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει με αξιοπιστία την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα σε μία συνεχή βάση.

Όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οικονομική οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή μετά από μία μεταβολή στη χρήση), υπάρχει σαφή ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μία συνεχή βάση. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν η οικονομική οντότητα αναγκάζεται, για το λόγο που δόθηκε στην

προηγούμενη παράγραφο, να επιμετρά μία επένδυση ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα επιμετρά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μία επένδυση σε ακίνητα, **θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.**

Αν η οντότητα έχει αποτιμήσει προηγουμένως μία επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να αποτιμά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα.

7.10 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

- α) έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από **επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο,**
- β) έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μία μεταφορά από τις **επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,**
- γ) πέρας της ιδιοχρησιμοποίησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από **ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,**
- δ) έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μία μεταφορά από **αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα ή,**
- ε) πέρας της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μία μεταφορά από **ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση** (καλυπτόμενη από ΔΛΠ 16) σε **επένδυση σε ακίνητα.**

Η οντότητα πρέπει να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα, όταν και μόνον όταν, **υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση,** που αποδεικνύεται από έναρξη της αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μία επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να μεταχειρίζεται το ακίνητο ως μία επένδυση μέχρις ότου διαγραφεί

(απαλειφθεί από τον ισολογισμό) και δεν το μεταχειρίζεται ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει μία υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση, παραμένει μία επένδυση σε ακίνητα και δεν επαναταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής.

7.11 ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Στον καθορισμό της δίκαιης αξίας των ακινήτων για επένδυση η οντότητα **δεν πρέπει να διπλομετρά στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις** που αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά στοιχεία ενεργητικού ή ξεχωριστές υποχρεώσεις. **Για παράδειγμα:**

(α) στοιχεία όπως ανελκυστήρες και κλιματιστικά είναι, συνήθως, αναπόσπαστα μέρη ενός ακινήτου και συμπεριλαμβάνονται στη δίκαιη αξία του ακινήτου για επένδυση: ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά στοιχεία ενεργητικού

(β) εάν ένα γραφείο ενοικιάζεται επιπλωμένο, η δίκαιη αξία του συνήθως συμπεριλαμβάνει τη δίκαιη αξία των επίπλων, διότι το εισόδημα από τα ενοίκια αφορά στο επιπλωμένο γραφείο: ως εκ τούτου, τα έπιπλα δεν αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά στοιχεία ενεργητικού

(γ) η δίκαιη αξία του ακινήτου για επένδυση δεν συμπεριλαμβάνει προπληρωθέντα ή καθυστερημένα εισοδήματα από ενοίκια καθώς αυτά αναγνωρίζονται ως ξεχωριστές υποχρεώσεις ή ξεχωριστά στοιχεία ενεργητικού.

7.12 ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Μία επένδυση σε ακίνητα **παύει να αναγνωρίζεται** (απαλείφεται από τον ισολογισμό) **κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση** και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη τις σχετικές οδηγίες του Προσαρτήματος του ΔΛΠ 18. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστούμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανακλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστούμενου τμήματος.

Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μία εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.

Κέρδη ή ζημίες που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μία πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

7.13 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά

με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οικονομική οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους.

β) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων.

γ) αν η κατάταξη είναι δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης.

δ) τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές (υποθέσεις) που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μία κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή ήταν περισσότερο έντονα βασισμένος σε άλλους παράγοντες (που η οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς.

ε) την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μία εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

στ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:

i) έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,

ii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου και,

iii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που ανακύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δε δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου.

ζ) την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης.

η) συμβατικές υποχρεώσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις τα ακόλουθα:

α) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου

β) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων

γ) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5

δ) καθαρά κέρδη ή ζημιές από προσαρμογές της εύλογης αξίας

ε) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας

στ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και

ζ) άλλες μεταβολές

7.14 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Διακεκριμένη παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων

Όπως το ΔΛΠ 16 έτσι και το ΔΛΠ 40 επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην ελληνική νομοθεσία. Με βάση τα ΕΛΠ δεν υφίσταται η έννοια των «επενδύσεων σε ακίνητα». Κατά συνέπεια, τα επενδυτικά ακίνητα δεν παρακολουθούνται ξεχωριστά αλλά συνολικά, μαζί με τις υπόλοιπες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Δηλαδή, ενώ με το ΔΛΠ 40 τα επενδυτικά ακίνητα πρέπει να αντιμετωπίζονται ξεχωριστά από τα Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, με βάση τα ΕΛΠ τέτοιου είδους διάκριση δεν υφίσταται

Αρχικό κόστος και κεφαλαιοποίηση εξόδων

Η αρχική αναγνώριση των ακινήτων για επένδυση γίνεται με όμοιο τρόπο με αυτόν που ορίζει το ΔΛΠ 16 για τα Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, δηλαδή στο κόστος κτήσης τους. Κατά συνέπεια, με το ΔΛΠ 40 τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων για επένδυση (π.χ συμβολαιογραφικά και νομικά έξοδα, φόροι μεταβίβασης και λοιπά έξοδα που σχετίζονται με τη συναλλαγή) συμπεριλαμβάνονται στην αρχική αξία κτήσης τους. Με τα ΕΛΠ τα έξοδα αυτά μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης και δεν αυξάνουν την αρχική τους αξία.

Λογισμός επενδύσεων σε ακίνητα με Leasing

Στην παράγραφο 25 του ΔΛΠ 40, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις η αξία των ακινήτων με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν εμφανίζονταν αυτές οι αξίες.

Μπορούν να εμφανίζονται και με λειτουργική μίσθωση

Στην παράγραφο 34 του παρόντος προτύπου μπορεί, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις η αξία ακινήτων με λειτουργική μίσθωση, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν εμφανίζονται οι αξίες αυτές.

Παρακολούθηση σε εύλογες αξίες

Παράλληλα, διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και των ΕΛΠ, εντοπίζονται και στη μεταγενέστερη αποτίμηση. Με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 40 οι μεταγενέστερες αποτιμήσεις μπορούν να γίνουν είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας είτε με τη μέθοδο του κόστους. Αν και οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν όποια από τις δύο μεθόδους επιθυμούν, το πρότυπο προκρίνει ως βασική μέθοδο αυτή της εύλογης αξίας και ως εναλλακτική αυτή του κόστους. Ωστόσο, η μέθοδος που θα επιλεγεί θα

πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα τα ακίνητα για επένδυση. Αντίθετα, τα ΕΛΠ επιτρέπουν μόνο τη μέθοδο του κόστους, ενώ αναπροσαρμογές στις αξίες λαμβάνουν χώρα μόνο ύστερα από ειδική νομοθεσία και με βάση γενικούς συντελεστές. Στις περιπτώσεις που ειδικός νόμος προβλέπει αναπροσαρμογή στις αξίες, οι διαφορές αναπροσαρμογής δεν μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά είτε κεφαλαιοποιούνται είτε συμψηφίζονται με συσσωρευμένες ζημιές. Επίσης, η διενέργεια αποσβέσεων με τα ΕΛΠ είναι υποχρεωτική για όλα τα ακίνητα, όπως και οι προβλέψεις υποτίμησης (αν και η λογιστική αξία των παγίων υπερβαίνει την εύλογη αξία τους).

Αποτίμηση από αποτιμητές

Το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 40, υπάρχει ενθάρρυνση οι αποτιμήσεις των ακινήτων να γίνονται από επαγγελματίες αποτιμητές, ενώ με βάση τα ΕΛΠ η αναπροσαρμογή, όταν γίνεται, δεν βασίζεται σε ειδικές αποτιμήσεις, αλλά σε γενικούς συντελεστές.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα χρήσης

Το παρόν πρότυπο, μεταφέρονται πάντα στα αποτελέσματα χρήσης, οι διαφορές από αναπροσαρμογή της αξίας των επενδυτικών ακινήτων ενώ με βάση τα ΕΛΠ μεταφέρονται πάντα στην καθαρή θέση.

Υποχρεωτική διενέργεια αποσβέσεων

Με βάση τον ΚΝ2190/20 η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική, ενώ με βάση το ΔΛΠ40, για τα επενδυτικά ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες δεν γίνονται αποσβέσεις.

Προβλέψεις υποτίμησης παγίων

Με βάση τον ΚΝ2190/20 η διενέργεια προβλέψεων υποτίμησης είναι υποχρεωτική, αν η λογιστική αξία των παγίων υπερβαίνει την εύλογη αξία τους, ενώ με το ΔΛΠ40 δεν γίνονται προβλέψεις, αλλά αναφέρονται οι διαφορές περιφραστικά σαν "ενδεχόμενες υποχρεώσεις".

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις για πωληθέντα ακίνητα και όχι προβλέψεις

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ διενεργείται πρόβλεψη για κάθε πιθανή υποχρέωση, ενώ με βάση το ΔΛΠ 40, πιθανές υποχρεώσεις που αφορούν διαγραφέντα επενδυτικά ακίνητα, αναφέρονται μόνο περιφραστικά στις σημειώσεις.

Διαχωρισμός αξίας και τόκου για αγορές με μακροπρόθεσμη πίστωση

Στην παράγραφο 24 του ΔΛΠ 40, για μία αγορά επενδυτικού παγίου με μακροπρόθεσμη άτοκη πίστωση από τον πωλητή, διαχωρίζεται με προεξόφληση ο τόκος από την αξία, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται ένας τέτοιος διαχωρισμός.

Διαχωρισμός αξίας και τόκου για πωλήσεις με μακροπρόθεσμη πίστωση

Το παρόν πρότυπο στην παράγραφο 70, για μία πώληση επενδυτικού παγίου με μακροπρόθεσμη άτοκη πίστωση προς τον αγοραστή, διαχωρίζεται με προεξόφληση ο τόκος από την αξία, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται ένας τέτοιος διαχωρισμός.

Διακεκριμένη εμφάνιση αξίας κτήσης, αποσβέσεων και αναπόσβεστων

Με βάση τον ΚΝ2190/20 προβλέπεται διακεκριμένη εμφάνιση στον Ισολογισμό, για κάθε κατηγορία παγίων, της αξίας κτήσης, των σωρευμένων αποσβέσεων και του αναπόσβεστου υπολοίπου. Με βάση τα ΔΛΠ μπορεί να εμφανίζεται στον Ισολογισμό μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο και οι αναλύσεις να γίνονται στις σημειώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

ΓΕΩΡΓΙΑ

Το ΔΛΠ 41 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας. Τα κυριότερα σημεία που αναλύονται στο πρότυπο αυτό είναι τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού, τα γεωργικά προϊόντα κατά τη στιγμή της συγκομιδής, καθώς και οι κρατικές επιχορηγήσεις που συνδέονται με τα γεωργικά προϊόντα και τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού.

Η αγροτική δραστηριότητα καλύπτει ένα ποικίλο εύρος δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, την εκτροφή ζωντανών ζώων, τη δασοκομία, την ετήσια ή διηνεκή συγκομιδή, την καλλιέργεια κηπευτικών και φυτειών, την ανθοκαλλιέργεια και την υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβάνοντας την ιχθυοκαλλιέργεια). Για παράδειγμα, την εκτροφή ζωντανών ζώων, τη δασοκομία, την ετήσια ή διηνεκή συγκομιδή, την καλλιέργεια κηπευτικών κ.λ.π.

8.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα. Επίσης, το ΔΛΠ 41 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας. (Grant Thornton, 2006 Β')

8.2 ΎΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Το ΔΛΠ 41 εγκρίθηκε από την IASC το Δεκέμβριο του 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους από την 1^η Ιανουαρίου 2003 και μετά.

8.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 41 πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν γεωργική δραστηριότητα:

α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

β) Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής

γ) Κρατικές επιχορηγήσεις

Το ΔΛΠ 41 **δεν** εφαρμόζεται σε:

α) Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα. (ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια» και ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»).

β) Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα. (ΔΛΠ 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική παραγωγή η οποία συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» ή άλλο σχετικό ΔΛΠ. Κατά συνέπεια το ΔΛΠ 41 δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών για την δημιουργία οίνου από ένα καλλιεργητή που καλλιεργήσε τα σταφύλια, είναι μια λογική και φυσική επέκταση της γεωργικής δραστηριότητας, όμως τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της γεωργικής δραστηριότητας του ΔΛΠ 41.

8.4 ΕΝΝΟΙΕΣ ΟΡΙΣΜΟΙ ΓΕΩΡΓΙΑΣ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο αυτό με τις έννοιες που καθορίζονται παρακάτω.

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Γεωργική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο **βιολογικός μετασχηματισμός** περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζωντανών ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

8.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή όταν και μόνον όταν:

- α) η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων
- β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- γ) η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση και κατά την ημερομηνία κάθε ισολογισμού στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, εκτός από την περίπτωση π όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Αγροτική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας θα επιμετράται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτή η επιμέτρηση συνιστά το κόστος της ημερομηνίας εφαρμογής του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» ή άλλου εφαρμοστέου Προτύπου.

Το κόστος του σημείου πώλησης περιλαμβάνει προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Στα κόστη του σημείου πώλησης δεν περιλαμβάνονται έξοδα μεταφοράς και άλλα κόστη αναγκαία για να φθάσουν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια αγορά.

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή μπορεί να διευκολύνεται ομαδοποιώντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή αγροτική παραγωγή σύμφωνα με σημαντικά χαρακτηριστικά, όπως, για παράδειγμα, κατά ηλικία ή ποιότητα. Μια οικονομική οντότητα επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μια βάση τιμολόγησης.

Οι οικονομικές οντότητες συχνά συνάπτουν συμβάσεις για την πώληση των βιολογικών περιουσιακών τους στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής σε μια μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν είναι αναγκαστικά συναφείς για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά την τρέχουσα αγορά στην οποία ένας πρόθυμος αγοραστής και πωλητής θα σύναπταν μια συναλλαγή. Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μια σύμβαση για πώληση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής μπορεί να είναι μια επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις», ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.

Αν υπάρχει μια ενεργός αγορά για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή, οι επικρατούσες τιμές σε αυτήν την αγορά είναι η κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν μια οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε διαφορετικές ενεργούς αγορές, χρησιμοποιεί την περισσότερο σχετική. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε δύο ενεργούς αγορές, θα χρησιμοποιήσει την τιμή που υπάρχει στην αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

Αν δεν υπάρχει μια ενεργή αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα, αν είναι διαθέσιμα, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας:

- α) την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής στην αγορά, εφόσον δεν υπήρξε μια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας αυτής της συναλλαγής και της ημερομηνίας του ισολογισμού
- β) τις αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία με προσαρμογή για να αντανakλούν τις διαφορές και
- γ) τους τομείς αναφοράς όπως η αξία ενός αγρού κηπευτικών που εκφράζεται κατά εξαγωγικό τελάρο, κατά μόδιο ή εκτάριο και η αξία των κτηνών που εκφράζεται κατά χιλιόγραμμα κρέατος.

8.6 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

Κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης και από μια μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Μια ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

Ένα κέρδος ή μια ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

8.7 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Μια χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρώμενο στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.

Αν μια κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί η οικονομική οντότητα να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη αγροτική δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μια οικονομική οντότητα να καλλιεργεί σε μια ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η οικονομική οντότητα να επιστρέψει ολόκληρη την κρατική επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να διατηρείται βασιζόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο πάνω σε μια χρονική αναλογία.

Αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30) εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μια διαφορετική μεταχείριση από το ΔΛΠ 20, αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης ή αν μια κρατική επιχορήγηση απαιτεί μια οικονομική οντότητα να μην ασχολείται σε καθορισμένη αγροτική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μια κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

8.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις:

α) Το συνολικό κέρδος ή ζημιά που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση

β) Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες καθώς και τη φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία

γ) Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στη χρήση

δ) Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας

ε) Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τη γεωργική παραγωγή

στ) Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

§ ζ) Πληροφορίες σχετικά με τη φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, ΔΠΧΠ 20)

8.9 ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 41 ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

1. Αποτίμηση κατά την απόκτηση σε εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης

Στην παράγραφο 1.2 του ΔΛΠ 41, τα βιολογικά στοιχεία κατά την κτήση τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μείον το προβλεπόμενα κόστη διάθεσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ αυτά τα στοιχεία είτε αποτελούν πάγια ή αποθέματα, κατά την κτήση τους αποτιμώνται στο κόστος.

2. Αποτίμηση μετά την απόκτηση σε εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41, τα βιολογικά στοιχεία μετά την κτήση τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μείον το προβλεπόμενα κόστη διάθεσης. Αντίθετα τα ΕΛΠ αυτά τα στοιχεία, αν αποτελούν πάγια αποτιμώνται στο κόστος, μείον τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις υποτίμησης, ενώ αν αποτελούν αποθέματα, αποτιμώνται τη μικρότερη κατά είδος τιμή ανάμεσα στην τιμή κόστους αφενός και στην μικρότερη από την τρέχουσα τιμή ή την καθαρή τιμή ρευστοποίησης.

3. Βιολογικά Στοιχεία για διάθεση

Με βάση την παράγραφο 2.30 του ΔΛΠ 41, τα βιολογικά στοιχεία όταν αποφασίζεται η διάθεσή τους λόγω διακοπής δραστηριότητας, ή η εκποίηση παγίων στοιχείων αυτής της κατηγορίας, αποτιμούνται σε τιμές ρευστοποίησης και μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό. Με βάση τα Ε.Λ.Π. αν είναι πάγια που πρέπει να διατεθούν παραμένουν με τα άλλα πάγια και συνεχίζουν να αποσβένονται μέχρι τη διάθεσή τους.

4. Γνωστοποίηση για Ώριμα – Ανώριμα, Διαρκή – Αναλώσιμα βιολογικά στοιχεία

Στην παράγραφο 2.45 του ΔΛΠ 41 αναφέρει ότι όλα τα βιολογικά στοιχεία παρακολουθούνται σε ένα λογαριασμό και στις γνωστοποιήσεις περιλαμβάνονται πληροφορίες, προαιρετικά με διάκριση τους σε Ώριμα και Ανώριμα και σε Διαρκή και Αναλώσιμα. Αντίθετα, με τα ΕΛΠ τα βιολογικά στοιχεία διακρίνονται σε Πάγια και Αποθεματικά. Η διακριτή παρακολούθηση των μη ολοκληρωμένων παγίων γίνεται στο λογαριασμό «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση» και των μη ολοκληρωμένων αποθεμάτων στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη». Οι διακρίσεις αυτές είναι υποχρεωτικές.

5. Πάγια και αναπροσαρμογές και διαφορά αποτίμησης

Με βάση τα ΕΛΠ αναπροσαρμογές αξίες παγίων , επιτρέπονται μόνο με ειδικό νόμο, ποτέ δεν έχει επιτραπεί η αναπροσαρμογή πάγιων βιολογικών στοιχείων, αλλά και όταν γίνεται αναπροσαρμογή η πιστωτική διαφορά, μεταφέρεται στην Καθαρή Θέση άμεσα. Με βάση το ΔΛΠ οι διαφορές από τις αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες βιολογικών στοιχείων, που αφορούν και πάγια και αποθέματα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα πάντοτε.

6. Σημαντικές διαφορές στις γνωστοποιήσεις

Στις παραγράφους 2.40 – 2.57 του ΔΛΠ 41, προβλέπονται πολλές και αναλυτικές γνωστοποιήσεις για τα βιολογικά στοιχεία, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν προβλέπονταν ειδικές γνωστοποιήσεις, αλλά αυτές που γενικά προβλέπονταν για τα ενσώματα πάγια και τα αποθέματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Στόχος αυτής της εργασίας ήταν να αναλύσουμε τον τρόπο αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ.

Μέσα σε αυτή συναντούμε έννοιες οι οποίες μας βοήθησαν να κατανοήσουμε καλύτερα και πιο ορθά τον τρόπο αντιμετώπισης της περιουσιακής κατάστασης μιας επιχείρησης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και τη διαφορετική της αντιμετώπιση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στην αρχή, έγινε μία ιστορική αναδρομή των γεγονότων από την ίδρυση της IASC, την έκδοση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ έως την υιοθέτηση αυτών το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν έρευνες σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν, ενώ στη συνέχεια παρουσιάστηκαν τα ΔΛΠ που αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι κυριότερες διαφορές μεταξύ αυτών και των ΕΛΠ.

Ο αιώνας που διανύουμε χαρακτηρίζεται από την τάση για εφαρμογή παγκόσμιας κοινής οικονομικής πολιτικής σε όλες τις χώρες. Αυτό οφείλεται στην απελευθέρωση της μεταφοράς κεφαλαίων και επενδύσεων πέρα από τα σύνορα του κάθε κράτους. Οι επενδυτές ενδιαφέρονται να επενδύσουν κεφάλαια σε επιχειρήσεις εκτός των εθνικών συνόρων και για να υλοποιήσουν τα επενδυτικά τους σχέδια χρειάζονται εταιρίες φερέγγυες και αξιόπιστες, οι οικονομικές καταστάσεις των οποίων να είναι ακριβείς και να συντάσσονται σύμφωνα με ένα κοινό αποδεκτό πλαίσιο.

Το πρόβλημα που αντιμετωπίζεται σε αυτή την περίπτωση είναι η σύγκριση των χρηματοοικονομικών δεδομένων των διαφόρων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη. Οι λογιστικές αρχές σε κάθε κράτος διαφέρουν λόγω της διαφορετικής πολιτικής, πολιτιστικής και νομοθετικής κουλτούρας κάθε χώρας, πράγμα που καθιστά αδύνατη τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων που δρουν σε διαφορετικά κράτη. Αυτό το πρόβλημα έρχονται να λύσουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Με την εφαρμογή τους από τις επιχειρήσεις τοποθετούν μια κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών και λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων, διευκολύνοντας με τον τρόπο αυτό τους επενδυτές να πάρουν αποφάσεις για την τοποθέτηση ή όχι των επενδυτικών κεφαλαίων.

Η πρώτη προσπάθεια για υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έγινε με τον Ν.2992/2002 από την 01/01/2003. Ωστόσο, η προσπάθεια αυτή δεν στέφτηκε με επιτυχία, αφού οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν προετοιμασμένες να δεχθούν μια τόσο μεγάλη αλλαγή στις λογιστικές διαδικασίες που ήδη χρησιμοποιούσαν.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις αρχίζει από τη **01/01/2005**, ημερομηνία που είχε εξαρχής ορίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση (Πρωτοψάλτης, 2004).

Είναι προφανές ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιφέρει σημαντικά **πλεονεκτήματα** και βοηθά κατά βάση τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όπως υποψήφιους επενδυτές, πιστωτές, πελάτες και μετόχους. Ωστόσο, στη χώρα μας οι συνθήκες είναι διαφορετικές από ότι στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στην Ελλάδα σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων .

Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας **απαλλάχθηκαν** από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.) και μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι **απαλλαγμένα** από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Ποια είναι τα πρώτα **συμπεράσματα** από την εφαρμογή των ΔΛΠ;

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους.

Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να **πειθαρχήσουν σε ατομική βάση** στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Επίσης, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν **νοοτροπία**. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να **συντάξουν οικονομικές καταστάσεις** σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Επιπλέον, έπρεπε να ξεπεράσουν το **τυπολατρικό σύστημα** που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ.

Πιο αναλυτικά, ένα βασικό πρόβλημα που προκύπτει με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας είναι η προσαρμογή του λογιστικού αποτελέσματος, που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελέσματος χρήσεως, στο φορολογητέο αποτέλεσμα, που προκύπτει με βάση της ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Μέχρι πρότινος, η αποτίμηση πολλών κωνδυλίων του ισολογισμού γινόταν σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις. Ωστόσο, η τήρηση των

Φορολογικών Πινάκων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προβλέπεται αρκετά δύσκολη από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Κύρια αίτια είναι η πολυπλοκότητα του πληροφορικού συστήματος των επιχειρήσεων. Σε γενικές γραμμές, στη χώρα μας πολλά προγράμματα λογιστικής έχουν παραμείνει στάσιμα τα τελευταία χρόνια και αναβαθμίζονται όταν προκύπτει κάποια καινούρια ρύθμιση στη φορολογική νομοθεσία .

Έπειτα, οι ελληνικές εταιρίες που χρησιμοποιούσαν προγράμματα ERP (Enterprise Resource Planning), είναι ελάχιστες. Σε κάθε περίπτωση απαιτείται μια περίοδος εγκατάστασης των καινούριων συστημάτων και αφομοίωσής τους από τους χρήστες. Το αποτέλεσμα της προαναφερθείσας είναι η αύξηση του κόστους λειτουργίας των λογιστηρίων λόγω της διπλής καταχώρησης των διπλών γεγονότων προκειμένου να επιτευχθεί η εναρμόνιση του λογιστικού με το φορολογητέο αποτέλεσμα.

Η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών για τις εταιρίες με τις επιταγές των ΔΛΠ έχει άμεσες επιπτώσεις και στην διοίκηση της επιχείρησης. Με την υιοθέτηση των Λογιστικών Προτύπων έχει ενεργή συμμετοχή στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το «κλείσιμο του ισολογισμού» δεν είναι υπόθεση μόνο των οικονομικών υπηρεσιών μιας επιχείρησης αλλά είναι υπόθεση όλης της διοίκησης της επιχείρησης. Εντούτοις εάν δεν συμμετέχει ενεργά όλη η διοίκηση και όλα τα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης, το αποτέλεσμα της προσπάθειας, η σύνταξη δηλαδή των οικονομικών καταστάσεων, δεν είναι επιτυχές.

Η αλλαγή της φιλοσοφίας που θα επέλθει στα διευθυντικά στελέχη είναι ζωτικής σημασίας. Τα στελέχη αυτά πρέπει να επιφορτιστούν με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για λογιστικές πολιτικές. Οι λογιστές των εταιριών θα πρέπει να βγουν από το «καλούπι» της τυποποιημένης της λογιστικής και να αντιμετωπίζουν θέματα που απαιτούν κριτική σκέψη και υποκειμενικότητα. Η δημιουργική συνεισφορά της γνώσης και της εμπειρίας των λογιστών των εταιριών είναι απαραίτητη στην επιλογή των διαφόρων λογιστικών πολιτικών. Ως μεγαλύτερη δυσκολία των περισσότερων λογιστών και ελεγκτών εμφανίζεται η αποδέσμευση από τους «παραδοσιακούς» λογιστικούς κανόνες και όχι τόσο η εκπαίδευση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι επιχειρήσεις κατά την μετάβασή τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επιβαρύνονται με σημαντικά διοικητικά έξοδα, γεγονός που έχει ιδιαίτερες συνέπειες στην ανταγωνιστικότητά τους. Πέρα από το κόστος για την επιμόρφωση κάποιων στελεχών των επιχειρήσεων και το κόστος στις μεταβολές των μηχανογραφικών προγραμμάτων, υπάρχει και το κόστος της προσέλευσης και απασχόλησης προσωπικού που είναι εξειδικευμένο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Βέβαια με την περίοδο του χρόνου το κόστος αυτό

θα συρρικνώνεται δεδομένου ότι τα νέα στελέχη θα έχουν ήδη διδαχθεί τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθ' όλη τη διάρκεια φοίτησης σε πανεπιστημιακές σχολές. Ήδη στη Ελλάδα στα περισσότερα οικονομικά πανεπιστήμια έχουν περιλάβει μαθήματα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο πρόγραμμα σπουδών τους.

Όσον αφορά τις προτάσεις που θα μπορούσαμε να κάνουμε για κάποιες βελτιώσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ που αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οφείλουμε αρχικά να πούμε ότι πρέπει να θεσμοθετηθεί η εφαρμογή των ΔΛΠ σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Για να εκλείψουν τελείως οι παρεμβάσεις στα αποτελέσματα χρήσης θα πρέπει μια ανεξάρτητη αρχή να προσδιορίζει την εύλογη αξία των παγίων κάθε χρόνο, αλλά και να καθορίζονται επακριβώς τα κονδύλια εξόδων που θα κεφαλαιοποιούνται ή θα θεωρούνται έξοδο της χρήσης. Θα πρέπει επίσης να καθιερωθούν ενιαίοι συντελεστές απόσβεσης ώστε να μη μπορούν οι λογιστές να διαφοροποιήσουν τα αποτελέσματα και θα πρέπει να καθορίζονται τα τμήματα των παγίων τα οποία θα αποσβένονται με τους αντίστοιχους συντελεστές. Επιπλέον, όσον αφορά το leasing, θα πρέπει να καθοριστούν οι προϋποθέσεις απόσβεσης του μισθωμένου παγίου και οι τυχόν φορολογικές απαλλαγές τους, ώστε να μη μπορούν οι λογιστές να επηρεάσουν το αποτέλεσμα της χρήσης. Τέλος, για να αποφευχθεί τελείως η δημιουργική λογιστική, θα πρέπει να καθοριστούν τα είδη των μεταγενέστερων δαπανών που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν με άμεσο αποτέλεσμα να διαφοροποιούνται τα αποτελέσματα.

Η διαδικασία μετάβασης από την ελληνική λογιστική πρακτική στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αναμφισβήτητα πολύ δύσκολη. Το πιο σημαντικό στοιχείο μίας επιτυχημένης πολιτικής με το επενδυτικό κοινό είναι η παρουσίαση της συμφωνίας των αποτελεσμάτων που συντάχθηκαν βάσει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τα αντίστοιχα δεδομένα που προέκυψαν από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τα δύο τουλάχιστον πρώτα χρόνια.

Παρά τα προβλήματα, οι οικονομικές διευθύνσεις των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η απόκτηση των «πιστοποιητικών διαφάνειας» που απέκτησαν οι ελληνικές επιχειρήσεις που πρώτες πέρασαν την δοκιμασία των ΔΛΠ, συνέλαβε να γίνει ένα πολύ μεγάλο βήμα για την περαιτέρω διεθνοποίηση τους. Γιατί μετά από αυτήν την εξέλιξη, είναι άμεσα συγκρίσιμες με τις ομοειδής επιχειρήσεις των άλλων χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης .

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Αθως Γεωργίου: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Εκδόσεις Σακκούλας. Αθήνα 2003.

Βασίλειος Π.Γαλάνης: «Leasing, Factoring, Forfaiting, Franchising, Venture Capital» Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης (2000).

Βλάχος Χρήστος – Λούκα Λουκάς : « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα 2007.

Γεωργίου Α.: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 2003.

Δρ.Νικόλαος Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Κ.Βρουστούρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες» ,εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., ΣΟΕΛ 2008.

Grant Thornton : «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», εκδόσεις Grant Thornton Αθήνα 2006.

Grant Thornton: «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», 2007 εκδόσεις Grant Thornton Αθήνα.

Κωνσταντίνος Τσόλης – Βασίλειος Φ.Φίλιος , «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική (2004).

Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας: « Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα».

Νομική Βιβλιοθήκη, (2006): « Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 2005».

Ντζανάτος Δ. (2008). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά». Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη.

Παπαδάτος Κωνσταντίνος (2010): « Οι οικονομικές και οργανωτικές επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) στην ελληνική οικονομία». Διδακτορική Διατριβή Πανεπιστήμιο Πατρών, τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Πρωτοψάλτης Ν. - Βουστούρης Π. (2002) « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

Σακέλλης Ε. (2002): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα.

Τσόλης Κ. - Φίλιος Β. (2008): «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Φίλος Ιωάννης (2003): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

ENH

Ampofo, A. A. and Sellani, R. J. (2005).Examining the Differences between United States Generally Accepted Accounting Principles(U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS):implications for the Harmonization of Accounting Standards . Accounting forum 29:219-23

Armstrong C., Bath M., Jagolinzer, A. and Riedl, E. (2010).Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe Accounting Review,85(1),31

Ball, R. (2006).International Financial Reporting Standards (IFRS) Pros and Cons for Investors Accounting &Business Research, International Accounting Policy Forum:5-27

Deloitte and Touche, (2003) . International Financial Reporting Standards: of Growing Importance for U.S. Companies. <http://www.iasplus.com/dttpuds/usifirs.pdf>

Erikson, P.W. (1992). Planerad Kommunikation –om information som Konkurrensmedel Malmö. Liber. Cited in Rudhede, P. and Wahlberg, I. (2003).Implementation of IAS in SKF. Unpublished MSc Dissertation, Graduate Business School Goteborg, [online] <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00002756/01/gbs%5fthesis%5F2002%5F47.pdf>

Hope, O., Jin, J. and Kang, T. (2006).Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS. Journal of International Accounting Research, 5, (2)

Hora, A. J., Tondkar, H. R. and Adhikari, A. (1997).International Accounting Standards in Capital Markets Journal of International Accounting Auditing & Taxation, 6 (2) :171-190

Jones, S. and Higgins, A. D. (2006).Australia's Switch to International Financial Reporting Standards: a Perspective from Account Preparer Accounting and Finance, 46:629-652

Lange, P. and Howieson, B. (2005).International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism. Critical Perspectives on Accounting xxx

Palea, V. (2007).The Effects of the IAS/IFRS Adoption in the European Union on the Financial Industry the European Union Review,12 (1-2)

Rudhede, P. and Wahlberg, I. (2003). Implementation of IAS in SKF Unpublished MSc Dissertation, Graduate Business School-Goteborg, [online] <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00002756/01/gbs%5Fthesis5F2002%5F47.pdf>

Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007). The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece Int. J .Financial services Management, 2(1/2):50-60

Tyrral, D., Woodward, D. and Rakhimbekova, A. (2007). The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan. The International Journal of Accounting, 42:82-110

Van Tendeloo, B. V and Vanstraelen, A. (2005). Earnings Management under German GAAP versus IFRS European Accounting Review, 14 (1): 155 – 180

Weibenberger, B. E., Stahl, A. B. and Varstius, S (2004). Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies. Accounting in Europe, 1:169- 189

Whittington, G. (2005). The Adoption of International Accounting Standards in the European Union. European Accounting Review, 14 (1):127 -153

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- www.ase.gr
- www.economics.gr
- www.express.gr
- www.fasb.org
- www.forologika.gr
- www.grant-thorton.gr
- www.iasb.org
- www.iasplus.com
- www.kathimerini.gr
- www.naftemporiki.gr
- www.ssrn.com
- www.taxheaven.gr
- www.tovima.gr

