



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΤΑ
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
BAGDASARYAN ZHULIETA
ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

ΠΑΤΡΑ 2013

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της εργασίας είναι να αναλύσουμε το ΔΛΠ 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις. Να γνωρίσουμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τον λόγο δημιουργίας τους, τον ρόλο που παίζουν στην λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων παγκοσμίως και την σύγκριση τους με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Στην πορεία της εργασίας μας θα αναλύσουμε την έννοια και τον τρόπο λειτουργίας τόσο του ΔΛΠ 16 αλλά και όλων των άλλων διεθνών λογιστικών προτύπων.

Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των διεθνών προτύπων φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος, αλλά άπιαστος στόχος. Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές διαφορετικών χωρών. Η τάση προς την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα πρέπει να συνεχιστεί με την ενίσχυση της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, καθώς υπάρχει η γενική παραδοχή ότι οι παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θέλουν χρηματοοικονομικές εκθέσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”, τα οποία θα εφαρμόζονται με συνέπεια από τις διεθνείς και μεγάλες εθνικές επιχειρήσεις με εισηγμένες μετοχές.

Τα ΔΛΠ δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο που, αν χρησιμοποιηθεί ορθά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές.

Μέχρι σήμερα όλα τα λογιστικά γεγονότα αντιμετωπίζονταν με βάση τα ισχύοντα στη χώρα μας λογιστικά πρότυπα, δηλαδή τον Ν. 2190/1920, τον Κώδικα Βιβλίων κ Στοιχείων και αργότερα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι ευρέως διαδεδομένο στους οικονομικούς και λογιστικούς κύκλους στη χώρα μας ότι πολλές φορές τα πρότυπα αυτά κρίνονταν ανεπαρκή, ελλιπή και ενίοτε εσφαλμένα. Οι οικονομικοί φορείς στη χώρα μας ευελπιστούν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., που προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των ισχυόντων λογιστικών προτύπων ότι θα αποτελέσει το κατάλληλο φάρμακο για τη θεραπεία κάθε λογιστικής, οικονομικής, χρηματιστηριακής ή διαχειριστικής αταξίας και ανωμαλίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης εφαρμόζεται για την ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές.

Τα ΔΛΠ είναι δημιουργημένα να μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστηριακή αγορά οποιουδήποτε στον κόσμο. Η Ευρωπαϊκή Ένωση υιοθετηθεί τα ΔΛΠ του 2002 για όλες τις χώρες μέλους της.

Ένα μεγάλο μέρος στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταλαμβάνει το κεφάλαιο ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, γι' αυτό είναι σημαντικό να καταχωρηθούν σωστά τα πάγια για να προσδιοριστούν τα οικονομικά στοιχεία και τα αποτελέσματα της επιχείρησης το οποίο ορίζει το ΔΛΠ 16:

- a) μία σωστή αναγνώριση του περιουσιακό στοιχείο
- b) αρχική επιμέτρηση (αρχική τιμή αγοράς και τα άμεσα συνδεδεμένα κόστη), αποσυναρμολόγηση /απενεργοποίηση/ αποκατάσταση, μεταγενέστερες δαπάνες, σημαντική επισκευή
- c) απόσβεση
- d) παύση αναγνώρισης (απόσυρση και διάθεση)

Αυτά είναι τα σημαντικά στοιχεία που μπορούν να επηρεάζουν το περιουσιακό στοιχείο να μειώσουν ή να αυξήσουν την αξία του.

Το ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακό στοιχείο που πλήρη τις προϋποθέσεις προκειμένου να ενσωματωθούν σε αυτό τα κόστη δανεισμού που το αφορούν κατ' ανάγκη να χρειάζεται μια σημαντική περίοδο προετοιμασίας για την χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

Το ΔΛΠ 20 Κρατικές Επιχορηγήσεις ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεις των επιχορηγήσεων που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από το κράτος. Καθορίζει, επίσης, τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεις άλλων μορφών κρατικές ενισχύσεις.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η οικονομική οντότητα που τις δικαιούνται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο να αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία.

Το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις εφαρμόζεται, σε όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, με τις οποίες ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων για μια συμφωνηθείσα χρονική περίοδο, έναντι πληρωμής ή σειρά πληρωμών.

Το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται, για την λογιστική της απομείωση της αξίας όλων των ενσώματων και αύλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. γη, κτήρια, μηχανήματα και εξοπλισμός, αύλα περιουσιακά στοιχεία).

Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος ασχολείται με όλους τους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται στα φορολογητέα κέρδη. Το μόνο που σχετίζεται με το ΔΛΠ 16 είναι ο Αναβαλλόμενος Φόρος (υποχρεώσεις και απαιτήσεις).

Το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη το πρότυπο αυτό επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και να επιτύχει συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων της ίδιας οικονομικής οντότητα μεταξύ διαφορετικών περιόδων.

ABSTRACT

The International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards effective for the smooth and orderly functioning of the capital market, the protection of investors and build confidence in financial markets.

The IAS is created that can be used worldwide for cross-border trade or importation into any stock market in the world. The European Union adopted IFRS in 2002 for all member countries.

A large part of the financial statements of businesses occupying the capital tangible assets, so it is important to correctly register the assets to determine the financial and business results that the requirements of IAS 16:

- a) A proper recognition of the asset
- b) Initial measurement (initial purchase price and any directly attributable costs), disassemble / off / restoration, subsequent expenditure, major repair
- c) Depreciation
- d) Derecognition (withdrawal and disposal)

These are the important elements that can affect the asset to reduce or increase its value.

IAS 23 Borrowing costs directly attributable to the acquisition, construction or production of an asset that meets the criteria to be included in this borrowing costs that relate necessarily takes a substantial period of preparation for the use for which it is intended or sale.

IAS 20 Government Grants deals with the accounting treatment and disclosure requirements of the grants received by the entity from the state. It also sets out the disclosure requirements of other forms of state aid. Grants related to assets: are government grants whose primary condition is that an entity whose entitlement should purchase, construct or otherwise acquire long-term assets.

IAS 17 Leases applies to all leases in which the lessor conveys to the lessee the right to use assets for an agreed period, payment or series of payments.

IAS 36 Impairment of Assets shall apply to accounting depreciation of all tangible and intangible assets (e.g. land, buildings, machinery and equipment, intangible assets).

IAS 12 Income Taxes deals with all income tax levied on taxable profits. The only related to IAS 16 is the Deferred Tax (assets and liabilities).

IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors this standard is intended to enhance the relevance and reliability of financial statements of the entity and achieve comparability of financial statements of the same economic entity between different periods.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον εποπτεύων καθηγητή κύριο Βάρδα Ιωάννη ο οποίος μας ανέλαβε για την πολύτιμη υποστήριξη και βοήθεια σε αυτή την εργασία. Θα θέλαμε σε αυτό το σημείο να ευχαριστήσουμε και την κυρία Νικολοπούλου με την οποία δεν μπορέσαμε να συνεχίσουμε για προσωπικούς της λόγους.

Επίσης ευχαριστούμε τα μέλη της επιτροπής καθηγητών για τα εποικοδομητικά τους σχόλια και παρατηρήσεις κατά την διάρκεια της παρουσίασης της πτυχιακής εργασίας.

Επιπροσθέτως θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την εταιρία waterpricehouse για τις πολύτιμες πληροφορίες που μας έδωσε για την ολοκλήρωση αυτής της πτυχιακής εργασίας.

Τέλος ευχαριστούμε τις οικογένειες μας για την υποστήριξη που μας προσέφεραν σε όλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	2
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΕΝΙΚΑ	2
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	2
1.1.1 Ο ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	2
1.1.2. Ο ΕΠΙΣΗΜΟΣ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	2
1.1.3. Ο ΒΑΣΙΚΟΣ ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	2
1.1.4. ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	3
1.1.5 Ο ΣΤΟΧΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	3
1.2. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ	3
1.2.1. Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	3
1.2.2. Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΗΝ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	4
1.3. Η ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (ΕΓΛΣ).....	4
1.4. Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	5
1.5. Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	5
1.6. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	9
1.6.1. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ.....	9
1.6.2.ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ	9
1.6.3.Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.....	9

1.7. ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....	9
1.7.1. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASB).....	9
1.7.2. ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASB).....	10
1.7.3.ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (SAC).....	10
1.7.4 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	10
1.8. ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.	10
1.9.ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	11
ΤΟ ΔΛΠ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΑΛΛΑ ΔΛΠ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ	
2.1.1.ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ.	11
2.1.2.ΣΚΟΠΟΣ	11
2.1.3.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	11
2.1.4.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	12
2.1.5.ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	12
2.1.6.ΑΡΧΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ	14
2.1.6.1.ΑΠΟΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ/ΑΠΕΝΕΡΓΟΠΟΙΗΣΗ/ ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	15
ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΑΠΟΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ/ΑΠΕΝΕΡΓΟΠΟΙΗΣΗ.....	16
2.1.6.2.ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	17
2.1.7.ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	17
2.1.7.1. ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΕΥΗ.....	18
2.1.7.2 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	19

2.1.8.ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	19
ΠΙΝΑΚΑΣ 2 ΚΑΙ 3:ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΜΨΗΦΗΣΜΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	20
ΠΙΝΑΚΑΣ 4:ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	20
ΠΙΝΑΚΑΣ 5 ΚΑΙ 6: : ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΟΣΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΗΝ ΠΡΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	21
2.1.9. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	22
ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	23
ΠΙΝΑΚΑΣ 8 ΚΑΙ 9: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	23
2.1.10.ΑΠΟΣΒΕΣΗ	24
2.1.10.1.ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΑ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	25
ΠΙΝΑΚΑΣ 10:ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΝΑ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	25
ΠΙΝΑΚΑΣ 11:ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΝΑ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	26
2.1.10.2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	26
2.1.10.2.1.ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ.....	26
2.1.10.2.2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΑ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ.....	26
ΠΙΝΑΚΑΣ 12: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΑ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ	27
2.1.10.2.3. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΥΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ.....	27
ΠΙΝΑΚΑΣ 13: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΥΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ	27
2.1.10.2.4. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	28
2.1.11.ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑ.....	29
2.1.12.ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ)	29
2.1.13.ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	29
2.2. ΔΛΠ 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	30

2.2.1.ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	30
2.2.2.ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΠΟΥ ΠΛΗΡΟΙ ΤΙΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ	31
2.2.3.ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ – ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ.....	32
2.2.4,ΕΝΑΡΞΗ & ΠΑΥΣΗ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ	32
2.2.4.1.ΕΝΑΡΞΗ.....	32
2.2.4.2. ΑΝΑΣΤΟΛΗ	32
2.2.4.3. ΠΑΥΣΗ	32
ΠΙΝΑΚΑΣ 13: ΕΝΑΡΞΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	33
2.3. ΔΛΠ 20 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	33
2.3.1.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	34
2.3.2.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	34
2.3.3.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	34
ΠΙΝΑΚΑΣ 14 ΚΑΙ 15: ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗ.....	35
2.4. ΔΛΠ 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	36
2.4.1.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	36
2.4.2.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	37
2.4.3.ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΩΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ.....	37
2.4.4.ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ – ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ.....	38
2.4.4.1.ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ.....	38
2.4.4.2.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ.....	39
2.4.4.2.1.ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	39
2.4.4.2.2.ΑΝΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ.....	39

2.4.4.2.3.ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΨΗΦΙΩΝ.....	39
2.4.4.3.ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ	39
2.5. ΔΛΠ 36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	40
2.5.1.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	40
2.5.2.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ.....	40
2.5.3.ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ	41
2.5.4.ΣΥΝΗΘΕΣ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ.....	41
2.5.4.1. ΑΠΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	41
2.5.4.2. ΑΠΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	42
2.5.5.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ	42
2.5.6. ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	42
2.5.7.ΑΞΙΑ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ	43
2.5.8.ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΤΙΚΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ.....	43
2.5.9.ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	43
2.5.10.ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	44
2.6.ΔΛΠ 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	44
2.6.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	44
2.6.2. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ.....	45
2.6.2.1.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ: ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	45
2.6.2.2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	45

2.6.2.2.1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (Λ/ΣΜΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ).....	45
2.6.2.2.2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ.....	45
2.6.2.2.3.ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	45
2.6.2.2.3.1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	46
2.6.2.2.3.2. ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	46
ΠΙΝΑΚΑΣ 16 : ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΕΚΣΠΕΚΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	46
ΠΙΝΑΚΑΣ 17: ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ.....	47
2.6.2.2.4. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΑΦΥ).....	47
2.6.2.2.5.ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (ΑΦΑ).....	47
2.6.2.2.6. ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	47
2.6.2.2.7.ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	48
ΠΙΝΑΚΑΣ 18,19 ΚΑΙ 20: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ.....	49
2.7. ΔΛΠ 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.....	50
2.7.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	50
2.7.1.1. ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΜΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ.....	50
2.7.1.2. ΛΑΘΗ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ.....	50
2.7.1.3.ΑΝΕΦΙΚΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ Η ΔΙΟΡΘΩΣΗ.....	51
2.7.1.4.ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ (ΜΕΛΛΟΝ).....	51
2.7.1.5.ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ (ΠΑΡΕΛΘΟΝ).....	51
2.7.2. ΣΥΝΕΠΕΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ.....	52

2.7.3. ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΣΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	52
2.7.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ.....	52
2.7.5. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ.....	52
2.7.6.ΛΑΘΗ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ.....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	54
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΓΛΣ
ΠΙΝΑΚΑΣ 21: ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΑ ΔΠΧΑ.....	54
3.1.ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	55
3.2.ΔΛΠ 1	56
3.3.ΔΛΠ 2	56
3.4.ΔΛΠ 7	56
3.5.ΔΛΠ 8.....	57
3.6.ΔΛΠ 10	57
3.7.ΔΛΠ 11	58
3.8.ΔΛΠ 16.....	58
3.9.ΔΛΠ 17.....	58
3.10.ΔΛΠ 18	59
3.11.ΔΛΠ 19	59
3.12.ΔΛΠ 20	59
3.13.ΔΛΠ 21	60
3.14.ΔΛΠ 23	60

3.15.ΔΛΠ 24	60
3.16.ΔΛΠ 27	61
3.17.ΔΛΠ 31	61
3.18.ΔΛΠ 36	61
3.19.ΔΛΠ 37	61
3.20.ΔΛΠ 38	62
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	64
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ65

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (*ΔΛΠ - International Accounting Standards - IAS*) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα αναλύσουμε το ΔΛΠ 16 " Ενσώματα Πάγια" αντιπαραβάλλοντας και τις σχετικές διατάξεις του ΕΓΛΣ.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την οικονομική μονάδα για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για ενοικίαση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας λογιστικής/διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς, το ΔΛΠ 16 ασχολείται μόνο με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια και όχι με τα ενσώματα πάγια που κατέχονται από την οικονομική μονάδα για επενδυτικούς σκοπούς (εκμίσθωση, ενίσχυση κεφαλαιακής επάρκειας, κ.λπ.) με τα οποία ασχολείται το ΔΛΠ 40.

Κατά το ΕΓΛΣ ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και τα οποία καταχωρούνται στους λογαριασμούς 10-15.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΕΝΙΚΑ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1.1 Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στην προσπάθειά μας να εξηγήσουμε με απλοποιημένο τρόπο τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα λέγαμε ότι αποτελούν μία ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στην σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως ακολούθως :

- α) Ισολογισμός,
- β) κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης,
- γ) κατάσταση μεταβολών χρηματοοικονομικής θέσης,
- δ) κατάσταση ταμειακών ροών,
- ε) επεξηγηματικές σημειώσεις.

1.1.2.Ο επίσημος ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Εάν θέλαμε όμως να δώσουμε ένα επίσημο ορισμό στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα βασιζόμασταν στο άρθρο 2 του κανονισμού αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19^{ης} Ιουλίου 2002 το οποίο αναφέρει: «Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και οι συναφείς ερμηνείες, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και οι συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».

1.1.3.Ο Βασικός σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο βασικός σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναφέρεται στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002: «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρίες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

1.1.4 Το αποτέλεσμα της εφαρμογής

Ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συνοπτικά, θα λέγαμε ότι ένα υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα αντικατοπτρίζεται από μία ομαλή και αποδοτική λειτουργία

κεφαλαιαγοράς, που χαίρει διεθνούς αποδοχής μέσα από γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα.

1.1.5 Ο στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Επίσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στοχεύουν στην περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Η επίτευξη αυτού του στόχου απαιτεί την σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστηριακή αγορά οποιουδήποτε στον κόσμο.

1.2. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

1.2.1. Η επίδραση στην Εθνική οικονομία

Η λογιστική τυποποίηση έχει αντίκτυπο τόσο στην εθνική οικονομία όσο και στην κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική. Με την υλοποίηση της λογιστικής τυποποίησης σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται:

- 1) Η παροχή αντικειμενικών, ορθών και σαφώς καθορισμένων πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων προκειμένου να επιτευχτεί η ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και η αύξηση της παραγωγικότητας.
- 2) Ο καθορισμός κοινής ορολογίας και κοινής « λογιστικής γλώσσας » στον οικονομικό κόσμο.
- 3) Ο ακριβής, ομοιογενής, αντικειμενικός και ορθός υπολογισμός των στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρηματικών μονάδων.
- 4) Η διενέργεια διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών και τραπεζικών ελέγχων.
- 5) Η διευκόλυνση της κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών τόσο σε κλαδικό όσο και σε διακλαδικό επίπεδο ή επίπεδο γενικότερης σημασίας σε άλλους κλάδους της οικονομίας.

1.2.2. Η επίδραση στην Ιδιωτική οικονομία

Η ευεργετική επίδραση της λογιστικής τυποποίησης στην ιδιωτική οικονομία συνοψίζεται ως ακολούθως:

- 1) το λογιστικό σχέδιο αποτελεί τον επιτελικό χάρτη πάνω στον οποίο βασίζεται η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση του λογιστηρίου.

2) διευκολύνεται η εφαρμογή των εκσυγχρονισμένων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας με σύγχρονα μηχανολογικά και ηλεκτρονικά συστήματα, με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και τη παροχή πληροφοριών σε σύντομο χρονικό διάστημα.

3) επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της εταιρίας κατά τμήμα ή κατά δραστηριότητα.

4) καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων με ομοιογενές περιεχόμενο που επιτρέπει:

1) τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά.

2) την παροχή στις τράπεζες ορθών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης.

3) την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για τη σύναψη κλαδικών, συλλογικών συμβάσεων

4) διευκολύνεται ο φορολογικός έλεγχος της επιχείρησης αφού καθίσταται ευχερέστερος και αντικειμενικότερος εξαιτίας της γνώσης του φορολογικού ελεγκτή για το περιεχόμενο του κάθε λογαριασμού και αφού ο τυποποιημένος λογαριασμός εκμετάλλευσης παρέχει στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

1.3. Η ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (ΕΓΛΣ).

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) σαν θεσμός καθιερώθηκε με το νόμο 1041/2.4.1980 (άρθρα 47, 48 και 49). Με αυτόν το νόμο, καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», καθιερώνεται η 1η Ιανουαρίου του 1982 ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του, καθώς και το περιεχόμενο το οποίο περιλαμβάνει έξι μέρη. Κατόπιν, με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1990 έγινε υποχρεωτική καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή.

1.4. Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Αν θέλαμε να αναλύσουμε τη δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου θα λέγαμε ότι ολόκληρη η ύλη του χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και σε έξι μέρη αναλυτικά τα οποία επεξηγούνται ακολούθως: Στο πρώτο μέρος, περιλαμβάνονται οι βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και η Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών. Στο δεύτερο μέρος, αναλύεται η Γενική Λογιστική, δηλαδή όλες οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα της οικονομικής μονάδας. Στο τρίτο μέρος, αναλύονται οι Λογαριασμοί Τάξεως, που είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς όμως να δημιουργούν ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Στο τέταρτο μέρος, περιγράφονται και αναλύονται οι κανόνες και οι αρχές κατάρτισης και εμφάνισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων:

α) του ισολογισμού,

- β) των αποτελεσμάτων χρήσης,
- γ) του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων,
- δ) του προσαρτήματος και
- ε) του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Στο κεφάλαιο αριθμοδείκτες γίνεται αναφορά στη χρησιμότητα τους και στο εννοιολογικό τους πλαίσιο. Στο πέμπτο μέρος, περιγράφεται η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, δηλαδή η Λογιστική Κόστους, και αφορά τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων. Στο έκτο μέρος, περιλαμβάνεται το Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως που περιέχει τρία κεφάλαια:

- i. 1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ : « Πρόγραμμα Δράσεως »
- ii. 2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ : « Πρότυπη Κοστολόγηση »
- iii. 3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ : « Προϋπολογιστικός Έλεγχος »

1.5 Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Τον Ιούνιο του 1973 έγινε πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των ΗΠΑ του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μέξικο και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής. Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου. Το 1977, οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από την Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών.

Το 1981 η Διεθνής επιτροπή Προτύπων Λογιστικής και η Διεθνής ομοσπονδία Λογιστών συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά τον καθορισμό των Διεθνών προτύπων λογιστικής και στην έκδοση εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους των IASC.

Το 1989, η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει την διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και την μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης.

Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) και τον Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO). Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από την Διεθνή κοινότητα. Από το 1995-1998 η IASC ολοκλήρωσε τον συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο. Στην διακήρυξη της 30^{ης} Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών Τραπεζών του G7 ζήτησαν από το IOSCO, την IAIS και την BaselCommittee να καταρτίσουν μία ανασκόπηση των πρωτοτύπων που έθεσε η IASC. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/03/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης στις 13/06/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο « Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ε.Ε.: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε

να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις στο χρηματιστήριο της Ε.Ε. να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005. Κατόπιν στις 17/07/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικρατεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφανείας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων. Έπειτα τον Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ενώ τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) κατά την περίοδο(1973 – 2001) θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στις 19/07/2002 εκδίδεται ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από την φύση των Δ.Λ.Π. Κάποιες διατάξεις του κανονισμού μιλούν για τις χρονικές δεσμεύσεις. Μερικές από αυτές είναι οι εξής:

Α) Στο άρθρο 4 του κανονισμού αναφέρεται: « Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από 01/01/2005 και εφεξής, οι εταιρίες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τους οι τίτλοι τους δεν είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, 10/05/1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.»

Β) Σύμφωνα με το άρθρο 9 : «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνο για κάθε οικονομικό έτος αρχίζει την ή την αμέσως μετά 01/01/2007 για τις εταιρίες : α) των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένο αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/Ε.Ο.Κ. ή β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος και οι οποίοι προς τον σκοπό αυτό χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν την δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.» Στην παράγραφο 17 γίνεται ειδική μνεία για το ότι είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες, τόσο στην κοινότητα όσο σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρα, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μία άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς και για τις εταιρίες των οποίων οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο.» «Είναι ωστόσο καίριας σημασίας και επιτακτικής ανάγκης να εφαρμοστούν , το αργότερο μέχρι το 2007, τα Δ.Λ.Π. ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας.»

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για τη υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002. Ο κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που κρίνει η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στην Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην « πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο». Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών 8 αναφέρει ότι όταν τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο , η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της, ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτίσει σύμφωνα με τα πρότυπα και τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης

εφαρμογής. Η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτεί τους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002. Ο κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.). Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δοθεί στην Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται την «πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο». Σύμφωνα με την Μ.Ε.Δ. 8, στην περίπτωση που υιοθετούνται για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρία πρέπει να συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τις διερμηνείες την χρονική στιγμή της πρώτης εφαρμογής και απαιτεί αναδρομική ισχύ των κειμένων διατάξεων.

Στις 19/06/2003 Το συμβούλιο των Δ.Λ.Π. αποφάσισε να αντικαταστήσει την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών 8 με το νέο Δ.Π.Χ.Π. « Πρώτη Εφαρμογή Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης». Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1 κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να συμμορφώνεται με κάθε ένα από τα Δ.Λ.Π. και με κάθε μία από τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά τον χρόνο της πρώτης εφαρμογής, με την δυνατότητα να μπορεί με ευελιξία να επιλέγει κάθε φορά μία ή περισσότερες εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. Το Δ.Π.Χ.Π. 1 έχει αναδρομική ισχύ στους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Τον Απρίλιο του 2004 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 707/2004, ο οποίος τροποποιεί τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Κατόπιν, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέγραψε μνημόνιο συνεργασίας με την Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών και Συνεταιριστικών Τραπεζών (Office of Thrift Supervision). Με την παραπάνω συμφωνία η Αμερικανική Αρχή Εποπτεία των αποταμιευτικών και συνεταιριστικών τραπεζών καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος της αρχικής συμφωνίας του 1999 για την ανταλλαγή πληροφοριών και την συνεργασία μεταξύ των εποπτικών αρχών των κρατών μελών της Ε.Ε. και των Η.Π.Α. Το 2006, το σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε μνημόνιο συνένωσης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. (FASB) με απώτερο σκοπό την σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) να μην απαιτήσει την εφαρμογή των από ανάπτυξη νέων Δ.Π.Χ.Π. ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρόσωπα πριν από την 01/01/2009. Η σημαντικότητα αυτής της απόφασης κρίνεται εκ του αποτελέσματος, εφόσον δίνεται χρόνος από την μία στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για την σύγκλιση, και από την άλλη με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται 4 χρόνια σταθερότητας για τις εταιρίες που υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Π. το 2005.

Στις 06/07/2007 έγινε η πρώτη έκθεση προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κινητών αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την σύγκλιση μεταξύ των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών, ενώ στις 12/11/2007 κανονισμός (ΕΚ) αριθμός 1347/2007 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθμός 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 8. Στις 27/11/2009 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθμός 1164/2009 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθμός 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά την Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.). Τέλος, οι τελευταίες εξελίξεις σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

μέχρι την στιγμή που γράφεται αυτή η εργασία στις 28/01/2010 η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ανακοινώνει ότι:

Α) Η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι αρμόδια να εισηγείται στον υπουργό Οικονομικών θέματα λογιστικής τυποποίησης καθώς και την εναρμόνιση των Λογιστικών Προτύπων με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα διεθνή Πρότυπα.

Β) Η Ε.Λ.Τ.Ε. γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει ειδικά λογιστικά πρότυπα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τα οποία θα πρέπει ακολούθως να ενσωματωθούν στο Εθνικό Δίκαιο, ενημέρωσε πρόσφατα τις ελεγκτικές εταιρίες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) της Ε.Λ.Τ.Ε. ότι προτίθεται να ξεκινήσει δημόσια συζήτηση προκειμένου να καταγραφούν οι ιδιαιτερότητες της Ελλάδας και να διαμορφωθούν ενιαίες θέσεις της χώρας μας στην διαδικασία επεξεργασίας του προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Γ) Πρόσφατα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο προτύπου με την επωνυμία « International Financial Reporting Standard for Small & Medium sized Entities. » και το οποίο βασίζεται στο πρότυπο « International Financial Reporting Standard for small & medium sized Enterprises. » του οργανισμού “International Accounting Standards Board.” (I.A.S.B.).

1.6. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικές παραδεκτά λογιστικές αρχές οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους.

1.6.1. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern) τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

1.6.2. ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

1.6.3. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες. Γίνεται ειδική μνεία, στην παράγραφο 26: «Οι συναλλαγές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν».

1.7. ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

1.7.1. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)

Το 1973, συστάθηκε η IASC (International Accounting Standards Committee) κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, Γαλλίας, Καναδά, Μεξικού, Ολλανδίας, ΗΠΑ, Αγγλίας, Ιρλανδίας. Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η έκδοση λογιστικών προτύπων. Για το σκοπό αυτό ενώθηκαν και εργάστηκαν 13 άτομα από διαφορετικές ειδικότητες ο καθένας. Στη συνέχεια, η επιτροπή προσπάθησε να βελτιωθεί και να αναδιαρθρώσει τη δομή και τον τρόπο λειτουργίας. Έτσι συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τη Delaware των ΗΠΑ. Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) αποτελεί τον απόγονο του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με έδρα το Λονδίνο.

1.7.2. Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) αποτελείται από 14 μέλη, εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης, ενώ τα άλλα δυο μερικής. Στόχος του σώματος είναι η δημιουργία παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλών προδιαγραφών. Πιο συγκεκριμένα, η έκδοση και η ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

1.7.3. Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council) αποτελείται από 50 μέλη. Οι κύριες αρμοδιότητες της είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και η πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για να επιτευχθεί ο σκοπός της πραγματοποιούνται τρεις συνεδριάσεις με το IASB.

1.7.4. Επιτροπή διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελείται από 12 μέλη. Η θητεία τους είναι τρία έτη και διορίζονται από τους επιτρόπους. Συνεδριάζουν κάθε δεύτερο μήνα για να ερμηνεύσουν τα πρότυπα και τις ασάφειές τους.

1.8. ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Η διαδικασία έκδοσης ενός ΔΛΠ γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών για την επιλογή των θεμάτων προς εξέταση και μελέτη και την έκδοση σχεδίων κατά θέμα. Τα σχέδια αυτά υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση και εφόσον εγκριθούν τα δύο τρίτα αυτών διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους (λογιστικές οργανώσεις, οι κυβερνήσεις, οι χρηματιστηριακές αρχές) για μελέτη και σχόλια, τα οποία λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο και έτσι γίνονται οι απαιτούμενες τροποποιήσεις στα

αρχικά σχέδια. Για να πάρει τη μορφή ενός λογιστικού προτύπου πρέπει να εγκριθεί από τα τρία τέταρτα του συμβουλίου.

1.9. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ

Το 1989 δημιουργήθηκε το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από την IASC, το οποίο θέτει τις αρχές πάνω στις οποίες βασίζονται τα ΔΛΠ. Το πλαίσιο κατάρτισης παρέχει αρκετή βοήθεια:

- 1) στην IASC στην ανάπτυξη και στην εναρμόνιση νέων προτύπων με τις υπάρχουσες
- 2) πρακτικές, με στόχο την αποφυγή των αποκλίσεων.
- 3) στους ελεγκτές να συμπεράνουν κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι αρχές των ΔΛΠ
- 4) στις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ.
- 5) στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην κατανόησή τους.
- 6) και δίνει γενικές πληροφορίες για τα ΔΛΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΟ ΔΛΠ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ &

ΑΛΛΑ ΔΛΠ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ

2.1.ΔΛΠ 16

2.1.1. Ημερομηνία έναρξης ισχύος.

Το ΔΛΠ 16 «Λογιστική Ενσωμάτων Ακινήτοποιήσεων » εγκρίθηκε το Μάρτιο του 1982, και το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε σαν ένα μέρος ενός προγράμματος συγκρισιμότητα και βελτίωσης των οικονομικών καταστάσεων και δημιουργήθηκε το ΔΛΠ 16 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» που αναθεωρήθηκε ξανά το 1994 και 1998. Το πρότυπο αυτό τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν από την 1 Ιουλίου του 1999.

2.1.2.Σκοπός

Ο σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις να μπορούν να κατανοηθούν από τους επενδυτές.

Τα εξεταζόμενα θέματα είναι: α) Ο σωστός χρόνος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων, β) τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας, γ) τις επιβαρύνσεις των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωση που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με αυτά, δ) το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια, ε) την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων.

Συνήθως τα πάγια αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του Ενεργητικού μιας επιχείρησης για αυτό είναι σημαντικά να καταχωρηθεί σωστά το πάγιο για να προσδιοριστούν τα οικονομικά στοιχεία και τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

2.1.3.Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο 16 ασχολείται με όλα τα ενσώματα πάγια συν τα εκείνα που κατέχονται από μισθωτή στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης καθώς και το εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για την ανάπτυξη ή την διατήρηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.

Το πρότυπο 16 δεν εφαρμόζεται: α) για τα δάση και τους παρόμοιους φυσικούς πόρους που μπορούν να αναγεννιούνται, β) καθώς και για τα δικαιώματα ορυχείων και μεταλλείων, γ) την αναζήτηση και την εξόρυξη ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου και φυσικού αερίου καθώς και ομοίων πόρων που δεν αναγεννιούνται, δ) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ΔΠΧΠ 5 « Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση »), ε) επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ 40 « Επενδύσεις σε ακίνητα »), δηλαδή ακίνητα που κατέχονται για να κερδίζονται μισθώματα ή κεφαλαιακά κέρδη (από την αύξηση της αξίας τους) ή για απροσδιόριστη χρήση, ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41 « Γεωργία »).

2.1.4. Βασικές έννοιες

α) Ενσώματα πάγια – είναι τα ενσώματα πάγια στοιχεία που είτε κατέχονται από την επιχείρηση για παραγωγική της διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών, για την εκμίσθωση ή για χρήση από την διοίκηση, είτε αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μια λογιστική διαχειριστική χρήση.

β) Λογιστική αξία – είναι το ποσό, το οποίο αναγράφεται στο Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και ζημιών απομειώσεων.

γ) Απόσβεση – είναι συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

δ) Αποσβεστέο ποσό – είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

ε) Κόστος – είναι το ποσό που καταβλητικέ σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου.

στ) Ωφέλιμη ζωή είναι είτε το χρονικό διάστημα κατά το οποίο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση (π.χ. για δέκα έτη), είτε ο αριθμός μονάδων παραγωγής για των οποίων αναμένεται να χρησιμοποιείται η επιχείρηση (π.χ. μηχανή η οποία μπορεί να παράγει 10.000 τεμάχια στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής της).

ζ) Εύλογη αξία ή πραγματική αξία – είναι το ποσό για το οποίο μπορεί ένα πάγιο στοιχείο να ανταλλαγεί μεταξύ μέρων που ενεργούν με την θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς στο πλαίσιο μιας συναλλαγής.

η) Υπολειμματική αξία – είναι το καθαρό ποσό που εκτιμά η επιχείρηση να λάβει για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

2.1.5. Αναγνώριση

Το κόστος ενός στοιχείου θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- i. Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.
- ii. Το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
- iii. Αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για περισσότερα από μια λογιστική περίοδο.

Στο κόστος ενός ενσώματου παγίου συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση του παγίου ή κατασκευή του, συμπεριλαμβάνονται επίσης της προσθήκες ή βελτιώσεις τις οποίες αυξάνουν την παραγωγική του ικανότητα.

Σαν δαπάνες αναγνωρίζονται οι δαπάνες που γίνονται για επισκευές και συντήρησης και δεν προσ αυξάνουν την αξία το πάγιο, έκτος και αν δεν πρόκειται για σημαντικές επισκευές.

Πολλά ανταλλακτικά είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως ως αποτελέσματα όταν αναλώνονται, όμως, τα μεγαλύτερης αξίας

ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως, ενσώματα πάγια, όταν η οικονομική οντότητα αναμένεται να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μια λογιστική χρήση. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντηρήσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων παγίων, λογιστοποιούνται ως ενσώματα πάγια.

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώριση, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων παγίων. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων παγίων και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για την συμπλήρωση την αντικατάσταση μέρος ή την συντήρηση κάποιο στοιχείου του.

Ενσώματα πάγια στοιχεία που αποκτώνται για λόγους περιβαλλοντολογικούς ή ασφάλειας καταχωρούνται και αυτά στα πάγια, όταν παρά το γεγονός ότι η απόκτηση τους δεν επιφέρει άμεσα μελλοντικά κέρδη, τα περιουσιακά στοιχεία αυτά είναι αναγκαία για να έχει η επιχείρηση οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία της. Σε αυτή την περίπτωση τα πάγια στοιχεία έχουν τα χαρακτηριστικά καταχώρησης τους στο Ενεργητικού, διότι επιτρέπουν στην επιχείρηση την απόκτηση οφειλών τις οποίες δεν θα είχε χωρίς αυτά. Βέβαια η καταχώρηση τέτοιων στοιχείων στο Ενεργητικό γίνεται μόνο στην έκταση που η λογιστική τους αξία των στοιχείων παγίων τους αθροιζόμενη με αυτή των σχετικών παγίων στοιχείων.

Παράδειγμα [1]: Αναγνώριση δαπανών στα ενσώματα πάγια

Εταιρεία εξετάζει την πιθανότητα να ξεκινήσει την ανέγερση ενός εργοστασίου για δική της χρήση. Για τον σκοπό αυτό προχώρα σε μελέτες σκοπιμότητας τον Φεβρουάριο 2009 προκειμένου να διαπιστώσει αν συμφέρει να ανεγείρει εργοστάσιο ή να εισάγει τα είδη που ενδιαφέρεται ή να εισάγει τα είδη που ενδιαφέρεται να εμπορευθεί. Τον Ιούνιο 2009 αποφασίζει να προχωρήσει σε διαγωνισμό για την εξεύρεση τεχνικής εταιρείας η οποία θα σχεδιάσει και θα ανεγείρει το εργοστάσιο. Θα πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει στα ενσώματα πάγια ως μέρος της επένδυσης στο εργοστάσιο τα κόστη της μελέτης σκοπιμότητας στα πλαίσια του ΔΛΠ 16;

Απάντηση: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, οι δαπάνες κεφαλαιοποιούνται όταν είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην εταιρεία από τις δαπάνες αυτές και το ύψος των δαπανών αυτών μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτεί κρίση.

Αν η μελέτη σκοπιμότητας που η εταιρεία έκανε ήταν απλώς μια τυπική προϋπόθεση σε μια ήδη ειλημμένη απόφαση ανέγερσης του εργοστασίου, ενδέχεται να υπάρχουν αρκετά τεκμήρια σχετικά με το ότι όντως προκύπτουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την εταιρεία ώστε οι δαπάνες αυτές να μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Ωστόσο, αν η μελέτη σκοπιμότητας δεν ήταν απλώς μια τυπική διαδικασία (π.χ. αν η εταιρεία δεν είναι σίγουρη και απλώς διερευνά π.χ. διάφορες χώρες όπου θα μπορούσε να ανεγείρει το εργοστάσιο ή δεν έχει ακόμα αποφασίσει αν και που αυτό θα ανεγερθεί), είναι μάλλον απίθανο να μπορεί η εταιρεία να κεφαλαιοποιήσει την σχετική δαπάνη στηριζόμενη στην πιθανότητα ότι θα υπάρχουν μελλοντικές ταμειακές ροές σχετιζόμενες με την δαπάνη αυτή. Συνεπώς, στην δεύτερη αυτή περίπτωση οι δαπάνες θα χρεώνονται στα αποτελέσματα κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.

2.1.6 Αρχική επιμέτρηση

Τα ενσώματα πάγια, θα πρέπει, κατά την στιγμή της αναγνώρισης τους, να επιμέρονται στο κόστος τους.

Το κόστος περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δαπάνες που απαιτούνται προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να βρεθεί στην θέση ή στην κατάσταση που απαιτείται για την προοριζόμενη από την οικονομική οντότητα χρήση του.

Όταν το ενσώματο πάγιο αποκτάται με αγορά, στο κόστος της αγοράς συμπεριλαμβάνονται:

- i. η αρχική τιμή αγοράς (+ μη επιστρεπτέων φορών και τελών)
- ii. τα άμεσα συνδεδεμένα κόστη:
 - η αμοιβή των εργαζομένων που προκύπτει άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων
 - η δαπάνη για την προετοιμασία του χώρου
 - τα έξοδα για την παράδοσης και μεταφοράς
 - το κόστος της εγκατάστασης και την συναρμολόγησης
 - το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης οποίων προϊόντων παράχθηκαν κατά την διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στην συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού)
 - οι επαγγελματικές αμοιβές

Είτε το πάγιο αποκτάται από την επιχείρηση με αγορά είτε με κατασκευή από την ίδια επιχείρηση στο κόστος της απόκτησης του παγίου συμπεριλαμβάνεται και το κόστος της μελλοντικής αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και την αποκατάσταση του χώρου.

Αντίθετα δεν αναγνωρίζεται το κόστος για μετεγκατάσταση του ενσώματου παγίου.

Το κόστος ιδιοκατασκευής παγίου προσδιορίζεται με τις ίδιες μεθόδους όπως και για τα αγοραζόμενα στοιχεία.

Κάθε δαπάνη που συναθροίζεται στο κόστος του ενσώματου παγίου υπολογίζεται στο ύψος της τιμής μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν για την αποπληρωμή των δαπανών έχει δοθεί μεγάλης διάρκειας πίστωσης, η διαφορά μεταξύ των πληρωμών και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, έκτος και εάν η δαπάνη αφορά ιδιοπαραγογόμενα πάγια. Σε αυτή την περίπτωση οι τόκοι αυτοί αναγνωρίζεται όπως προβλέπει ΔΛΠ 23 « Κόστος δανεισμού » ως μέρος της λογιστικής αξία του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα [2]: Εταιρεία επεξεργασίας τροφίμων παραγγέλνει σε κατασκευαστή στην Ιαπωνία, σειρά μηχανημάτων επεξεργασίας ζύμης. Οι επί του τιμολογίου αξία είναι το κόστος ασφάλισης και μεταφορικά παραδοτέο στο λιμάνι της Πάτρας. Η εταιρεία προβαίνει στις έξισ δαπάνες πλέον του τιμολογιακού κόστους:

Εκτελωνίζει τα μηχανήματα και πληρώνει δασμούς, εκμισθώνει μεταφορικά μέσα για να φέρει τα μηχανήματα στην Αθήνα όπου είναι η έδρα της, ενοικιάζει περονοφόρα μηχανήματα για να τα ξεφορτώσει, διαμορφώνει το βιομηχανικό της δάπεδο για να υποδεχθεί, δημιουργεί νέες παροχές νερού και ατμού, κατασκευάζει πίνακα ηλεκτρικού ρεύματος ειδικά για την γραμμή, ενώ τεχνικοί από την Ιαπωνία δοκιμάζουν την γραμμή για

να μοντάρουν τα μηχανήματα προκειμένου να παράγει στην ποσότητα και ποιότητα που συμφωνήθηκε. Οι τελευταίοι, έχουν δαπάνες που αφορούν σε αμοιβές τους, την φιλοξενία τους στην Ελλάδα, όσο και δαπάνες για αγορά πρώτης ύλης (ζύμη) προκειμένου να γίνουν δοκιμές ως προς το ότι εγκαταστάθηκε σωστά, στις οποίες δοκιμές οι πρώτες αυτές οι ύλες αναλώνονται. Ποίες από τις δαπάνες αυτές θα αποτελούν μέρος από του κόστους του ενσώματου παγίου στοιχείου στα πλαίσια του ΔΛΠ 16;

Απάντηση: Όλες δαπάνες κεφαλαιοποιούνται καθώς απαιτούνται προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να βρεθεί στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για προοριζόμενη από την οικονομική οντότητα χρήση του. Συγκεκριμένα όλα τα κόστη μέχρι η γραμμή να τοποθετηθεί στο βιομηχανοστάσιο της εταιρείας (θέση) αλλά και όλα τα κόστη μέχρι να μπορέσει η γραμμή να παράγει όπως η διοίκηση επιθυμεί (κατάσταση) και άρα να μονταριστεί και να διασυνδεθεί.

2.1.6.1.Αποσυναρμολόγηση/Απενεργοποίηση/ Αποκατάσταση

Το κόστος αποσυναρμολόγησης αφορά σε μελλοντικό κόστος με το οποίο θα επιβαρυνθεί η οικονομική οντότητα και το οποίο θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική επιμέτρηση του κόστους του (προεξοφλημένο στην παρούσα αξία του) σε πίστωση ενός λογαριασμού υποχρεώσεων.

Μια υποχρέωση μπορεί να αναγνωρισθεί μόνο εφόσον έχουν εκπληρωθεί όλα τα κριτήρια του ΔΛΠ 37:

- 1) Η αναφέρουσα οικονομική οντότητα έχει μία παρούσα υποχρέωση, είτε νόμιμη είτε τεκμαιρόμενη, ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος,
- 2) Είναι πιθανόν ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της υποχρέωσης
- 3) Μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της υποχρέωσης.

Όταν στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνση και αποκατάστασης, το κόστος αυτό θα βαρύνει τα αποτελέσματα στην διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης.

Αντίστοιχα και η προεξόφληση σε παρούσες αξίες της πρόβλεψης θα οδηγήσει στην επιβάρυνση των χρηματοοικονομικών δαπανών εκάστης περιόδου σε πίστωση της προαναφερθείσας υποχρέωσης. Η μεταβολή στην λογιστική αξία της πρόβλεψης θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Παράδειγμα[3]: Απενεργοποίηση/ Αποσυναρμολόγηση

Εταιρεία ανέγειρε μια πυρηνική εγκατάσταση κόστους 1.000.000 € σε μισθωμένο ακίνητο και στο τέλος της σύμβασης μισθώσεως σε 10 έτη η πυρηνική εγκατάσταση πρέπει να απεγκατασταθεί. Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης του εξοπλισμού σε 10 χρόνια από σήμερα ανέρχεται σε 259.000 € του οποίου η παρούσα αξία, σήμερα ισούνται με 100.000 € (βάσει προεξοφλητικού επιτοκίου ύψους 10%). Το περιουσιακό στοιχείο θα αποσβεστεί ισόποσα εντός της δεκαετίας. Πως θα λογίσει η εταιρεία το κόστος απεγκατάστασης;

Πίνακας 1: Αποσυναρμολόγηση / Απενεργοποίηση / Αποκατάστασι

Οι σχετικές εγγραφές έχουν ως εξής:	Έτος 0	Έτος 1	Έτος 2	Έτος 9	Έτος 10
Χρ. Ενεργητικό/ Παγία (Πυρηνική Εγκατάσταση)	1.100.000,00				
Πι. Ενεργητικό/ Μετρητά	1.000.000,00				
Πι. Υποχρεώσεις/ Πρόβλεψη απεγκατάστασης	100.000,00				
Χρ. Έξοδα / Απόσβεση (1.100/10)		110.000,00	220.000,00	990.000,00	1.100.000,00
Πι. Ενεργητικό / Σωρευμένες αποσβέσεις		110.000,00	110.000,00	110.000,00	110.000,00
Χρ. Έξοδα / Τόκοι		10.000,00	11.000,00	21.000,00	24.000,00
Πι. Υποχρεώσεις / Πρόβλεψη απεγκατάστασης		10.000,00	11.000,00	21.000,00	24.000,00
Άρα, σωρευμένη Υποχρέωση / Πρόβλεψη απεγκατάστασης		110.000,00	121.000,00	236.000,00	259.000,00

2.1.6.2. Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτηθεί από ανταλλαγή με άλλο περιουσιακό στοιχείο, το κόστος του νέου περιουσιακού στοιχείου θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία του εκτός εάν:

- Η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή

- Δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

2.1.7. Μεταγενέστερες Δαπάνες

Μεταγενέστερες δαπάνες θα κεφαλαιοποιούνται μόνον αν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια αναγνώρισης δηλαδή:

- Είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με αυτές θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- Το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες θα αναγνωρίζονται στα έξοδα όταν συμβαίνουν. Επομένως, δεν κεφαλαιοποιούνται δαπάνες καθημερινής συντήρησης οι οποίες αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος, τα αναλώσιμα ενώ μπορεί να περιλαμβάνονται το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Οι δαπάνες αυτές δεν προσθέτουν στην οικονομική οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο, αλλά συντηρούν τη δυνατότητα που περιουσιακού στοιχείου να φέρνει στο μέλλον τα συνήθη μέχρι σήμερα οικονομικά οφέλη από την εκμετάλλευσή του.

Παράδειγμα[4]: Κεφαλαιοποίηση κόστους ανακαίνισης ξενοδοχείου Ξενοδοχείου αποφασίζει να προχωρήσει σε σημαντική ανακαίνιση στα πλαίσια της οποίας θα αλλάξει μοκέτες, φωτιστικά, θα αλλάξει η διαρρύθμιση ορισμένων χώρων εστιατορίων και μπαρ και ως αποτέλεσμα αυτών η διοίκηση του ξενοδοχείου αναμένει ότι θα πετύχει να αυξήσει τις πωλίσες της κατά 10% καθώς παρότι δεν θα προσελκύσει περισσότερους πελάτες θα μπορέσει να αυξήσει τις τιμές της. Θα κεφαλαιοποιήσει η διοίκηση τις δαπάνες αυτές

Απάντηση: Η δαπάνη της ανακαίνισης είναι πιθανό βάσει των σχεδίων της διοίκησης ότι θα φέρει αυξημένες ταμειακές ροές ύψους 10% σε σχέση με παλιότερα, άρα η δαπάνη της ανακαίνισης θα παράγει χρηματικές ροές (συγκεκριμένα θα βοηθήσει την υφιστάμενη εγκατάσταση να αυξήσει τις ροές της), ενώ προφανώς μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Επομένως, θα πρέπει να κεφαλαιοποιήσει το σχετικό κόστος.

2.1.7.1. Σημαντική επισκευή

Ορισμένα τμήματα ενός σύνθετου περιουσιακού στοιχείου πιθανόν να απαιτούν αντικατάσταση ή σημαντικές επιθεωρήσεις και επισκευές για ελαττώματα σε τακτά

διαστήματα ανεξαρτήτως αν κατά τις επιθεωρήσεις αυτές τμήματα του στοιχείου αντικαθίστανται ή όχι.

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα προσανξάνεται με το κόστος αντικατάστασης τμήματος του όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του νέου αυτού κόστους (μελλοντικά οφέλη και αξιόπιστη επιμέτρηση) και, παράλληλα, παύει να αναγνωρίζεται το μεταφερόμενο λογιστικό υπόλοιπο των τμημάτων του περιουσιακού στοιχείου τα οποία αντικαθίστανται.

Επίσης, κατά τη διενέργεια κάθε σημαντικής επιθεώρησης και επισκευής, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του σχετικού παγίου αφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Εφόσον αναγνωρίζονται τέτοιες δαπάνες ως περιουσιακό στοιχείο, αποσβένονται στο διάστημα μέχρι την επόμενη επισκευή/ επιθεώρηση/ αντικατάσταση.

Αξιζει να σημειωθεί, ότι δεν ορίζεται από τα ΔΠΧΑ κάποιο ποσοτικό όριο για το τι θεωρείται σημαντική επισκευή ή επιθεώρηση.

Παράδειγμα[5]: Τακτική επιθεώρηση

Ναυτιλιακή εταιρεία προχωρά σε συμφωνία με ναυπηγείο για να αναλάβει την τακτική (κάθε πέντε χρόνια) επιθεώρηση πλοίου της προκειμένου να ανανεωθεί το πιστοποιητικό αξιοπλοίας του σκάφους. Για τον σκοπό αυτό το πλοίο θα τοποθετηθεί σε ειδική δεξαμενή, όπου θα επιθεωρηθεί και θα γίνουν όποιες εργασίες συντήρησης και επισκευών κριθούν και από τα δύο μέρη ως απαραίτητες. Θα κεφαλαιοποιηθούν από τη ναυτιλιακή εταιρεία τα σχετικά κόστη;

Απάντηση: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.14 θα αναγνωρισθεί το κόστος που σχετίζεται με την επιθεώρηση ως ένα ξεχωριστό επιμέρους περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα πρέπει να αποσβεστεί στη χρονική διάρκεια που η πιστοποίηση της επιθεώρησης ισχύει. Το κόστος της τρέχουσας επιθεώρησης θα κεφαλαιοποιηθεί, ενώ τυχόν άλλα αναγνωρισμένα κόστη παλαιότερης επιθεώρησης (αν αυτά δεν έχουν πλήρως αποσβεστεί) θα πρέπει να διαγραφούν κατά την αναγνώριση του κόστους της τρέχουσας επιθεώρησης καθώς η ωφέλιμη ζωή τους έχει παρέλθει (η άδεια θα ανανεωθεί μέσω νέας επιθεώρησης η οποία καταργεί την παλαιά).

Τα λοιπά κόστη τα οποία αφορούν σε αντικαταστάσεις, συντήρηση και επισκευές θα αναγνωριστούν στα ενσώματα πάγια εφόσον πληρούνται τα δύο κριτήρια, δηλαδή:

A) το κόστος τους να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και

B) Είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν την οικονομική οντότητα.

2.1.7.2 Επιμετρηση μετά την αρχική αναγνώριση

Μετά την αρχική αναγνώριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία γίνεται υποχρεωτικά στο κόστος τους, η οικονομική οντότητα έχει να επιλέξει μεταξύ:

- Της μεθόδου του κόστους, όπου το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες λόγω απομείωσης και

- Της μεθόδου αναπροσαρμογής, όπου το περιουσιακό στοιχείο θα εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του ήτοι την **εύλογη αξία** κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες λόγω απομείωσης. Προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου αποτελεί να μπορεί η εύλογη αξία να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

2.1.8. Μέθοδος Αναπροσαρμογής

Βάσει αυτής της μεθόδου, αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να μη διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εάν γίνει αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Υπάρχουν δύο τρόποι να εμφανιστεί η σχετική αναπροσαρμογή όσον αφορά τις σωρευμένες αποσβέσεις του, οι εξής:

- Ο συμψηφισμός των σωρευμένων αποσβέσεων και της αξίας κτήσης. Η αξία η οποία προκύπτει αναπροσαρμόζεται.
- Η κατ' αναλογία επανδιατύπωση τόσο προ αποσβέσεων αξίας του περιουσιακού στοιχείου όσο και των αποσβέσεων ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος συνήθως χρησιμοποιείται όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, βάσει ενός δείκτη που εφαρμόζεται ώστε να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του.

Σηνήθως, στην πράξη δε γίνεται τίποτα από τα δύο, αλλά «δημιουργείται» ένα καινούριο πάγιο στο μηχανογραφημένο μητρώο παγίων όπου καταχωρείται μόνο η διαφορά από την αναπροσαρμογή η οποία αποσβένεται κατά την υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή του παγίου. Έτσι δε χάνεται η ιστορική πληροφόρηση του κόστους και των σωρευμένων αποσβέσεων πριν την αναπροσαρμογή.

Παράδειγμα [6]: Μέθοδος Συμψηφισμού της Απόσβεσης Εταιρεία έχει στα πάγια της ένα μόνον κτήριο το οποίο παρακολουθεί σε κόστος και την 31.12.2008 παρουσίαζε την εξής εικόνα:

Πινακάς 2 και 3 : Μέθοδος Συμψηφισμού της Απόσβεσης

Κόστος κτήριου	€	1.000,00
<u>Σωρευμένη απόσβεση</u>	<u>-€</u>	<u>400,00</u>

Αναπόσβεστη αξία	€	600,00
------------------	---	--------

Την 31.12.2008 η εταιρεία αποφάσισε να προχωρήσει σε αναπροσαρμογή της αξίας του σε 1.500€. Δείξτε την αναπροσαρμογή

Κτήριο (σε κόστος)	1.000,00
Μεταβολή λόγω αναπροσαρμογής	500,00
Κτήριο (σε αναθεωρημένες αξίες)	1.500,00
Σωρευμένες αποσβέσει (προ αναπροσαρμογής)	(400,00)
Μεταβολή λόγω αναπροσαρμογής	<u>€ 400,00</u>
Σωρευμένες αποσβέσεις (μετά την αναπροσαρμογής)	-

Απάντηση:

Με την αναπροσαρμογή, η παρουσίαση του κτηρίου, όσον αφορά την αναθεωρημένη αξία και τις αποσβέσεις του, έχει ως εξής:

Άρα η αύξηση της αναπροσαρμογής ανέρχεται σε € 900 (€ 1.500 - € 600).

Εγγραφές αναπροσαρμογής:

Πίνακας 4: Εγγραφές αναπροσαρμογής

	Χρέωση	Πίστωση
	500,00 €	
Λ.11.99 Κτήρια (σωρευμένες αποσβέσεις)	400,00 €	
Λ.41 Κέρδη από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων(αποθεματικά)		900,00 €

Κατά τις επόμενες χρήσεις το κτήριο θα συνεχίσει να αποσβάζεται στο υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής του, και οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της νέας αναθεωρημένης αξίας του ύψους € 1.500 μείον την υπολειμματική του αξία που πιθανότατα έχει και αυτή αναθεωρηθεί σε σχέση με εκείνη που είχε υπολογιστεί όταν το ακίνητο παρακολουθούνταν σε κόστος.

Αρα αν το κτήριο έχει ακόμα 10 έτη ωφέλιμη ζωή και υπολειμματική αξία μηδέν, τότε η απόσβεση που θα βαρύνει τα αποτελέσματα κατά τις επόμενες χρήσεις, ανέρχεται σε € 150 (ήτοι € 1.500 / 10 έτη).

Παράδειγμα [7]: Μέθοδος Αναλογικής Επαναδιατύπωσης με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Εταιρεία έχει στα πάγια της μια γραμμή παραγωγής της οποία παρακολουθεί σε κόστος και την 31.12.2008 παρουσίαζε την εξής εικόνα:

Πίνακας 5: Μέθοδος Αναλογικής Επαναδιατύπωσης με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Κόστος κτηρίου	€	1.000,00
<u>Σωρευμένη απόσβεση</u>	<u>-€</u>	<u>400,00</u>
Αναπόσβεστη αξία	€	600,00

Την 31.12.2008 προχωρά σε αναπροσαρμογή της αξίας της σε € 1.500. Η εύλογη αυτή αξία αφορά σε € 2.500 κόστος και € 1.000 απόσβεση. Δείξτε την αναπροσαρμογή:

Απάντηση: Με την αναπροσαρμογή, η παρουσίαση της γραμμής παραγωγής, όσον αφορά την αναθεωρημένη αξία και τις αποσβέσεις του, έχει ως εξής:

Πίνακας 6: Μέθοδος Αναλογικής Επαναδιατύπωσης με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Γραμμή παραγωγής (σε κόστος)	1.000,00
Μεταβολή λόγω αναπροσαρμογής	<u>1.500,00</u>
Γραμμή παραγωγής (σε αναθεωρημένες αξίες)	2.500,00
Σωρευμένες αποσβέσει (προ αναπροσαρμογής)	(400,00)
Μεταβολή λόγω αναπροσαρμογής	<u>(600,00)</u>

Σωρευμένες αποσβέσεις (μετά την αναπροσαρμογής)	(1.000,00)
--	------------

Άρα η αύξηση της αναπροσαρμογής ανέρχεται σε € 900 (€ 1.500 - € 600).

Κατά τις επόμενες χρήσεις το κτήριο θα συνεχίσει να αποσβαίνεται στο υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής του, και οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της νέας αναθεωρημένης αξίας του ύψους € 1.500 μείον την υπολειμματική του αξία που πιθανότατα έχει και αυτή αναθεωρηθεί σε σχέση με εκείνη που είχε υπολογιστεί όταν το ακίνητο παρακολουθούνταν σε κόστος.

Άρα αν η γραμμή έχει ακόμα 10 έτη ωφέλιμη ζωή και υπολειμματική αξία μηδέν, τότε η απόσβεση που θα βαρύνει τα αποτελέσματα κατά τις επόμενες χρήσεις, ανέρχεται σε € 150 (ήτοι € 1.500 / 10 έτη).

2.1.9 Λογιστικός χειρισμός αναπροσαρμογής

Τα αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τον ίδιο τρόπο όπως στην μέθοδο του κόστους.

Εάν μια αναπροσαρμογή οδηγήσει σε αύξηση (χρέωση) της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε η αύξηση αυτή θα πρέπει να πιστώνεται στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα και από εκεί να σωρεύεται στην καθαρή θέση σε λογαριασμό **αποθεματικό αναπροσαρμογής**. Αν όμως η αυξησή αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου (η οποία είχε τότε αναγνωρίσει στα έξοδα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων τότε αυτή θα αναγνωριστεί ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων μέχρι το ύψος της παλαιότερα αναγνωρισμένης ζημίας.

Εάν μια αναπροσαρμογή οδηγήσει σε μείωση (πίστωση) της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Αν όμως η μείωση αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης αναπροσαρμογής που είχε στο παρελθόν αυξήσει την αξία **του ίδιου** περιουσιακού στοιχείου (και η οποία είχε τότε αναγνωριστεί στην κατάσταση συνολικών εσόδων και στην καθαρή θέση), τότε αυτή η μείωση θα αναγνωριστεί μειωτικά στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής στην καθαρή θέση, αναφορικά με το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Όταν ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο διατίθεται η εκποιείται, τυχόν πλεονάσματα αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας στο υπόλοιπο κέρδων εις νέον.

Παράδειγμα [8]: Αναπροσαρμογή αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Εταιρεία έχει την 31.12.2007 δύο γήπεδα, τα Α και Β, με λογιστική αξία στο κόστος του ύψους € 400κ και € 210κ αντίστοιχα. Έστο ότι από άσκηση προσδιορισμού των ευλόγων αξιών σε διαφορετικές ημερομηνίες σύνταξης οικονομικών καταστάσεων προκύπτει η παρακάτω εικόνα:

Πίνακας 7 : Αναπροσαρμογή αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων

	Γήπεδο Β
--	----------

	Γήπεδο Α	
Λογιστική αξία (κόστος) την 31/12/2007	€ 400κ	€ 210κ
1η αναπροσαρμογή την 30/06/2008	€ 500κ	€ 150κ
2η αναπροσαρμογή την 30/12/2008	€ 450κ	€ 180κ
3η αναπροσαρμογή την 30/06/2009	€ 480κ	€ 240κ

Ποίος ο λογιστικός χειρισμός των αναπροσαρμογών σε κάθε μια από τις παραπάνω ημερομηνίες;

Απάντηση:

Πίνακας 8 και 9: Αναπροσαρμογή αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων

	Χρέωση	Πίστωση
Την 30.06.08		
Ενεργητικό/Γήπεδο Α	50εκ	
Καθαρή Θέση / Κατάσταση συνολικών εσόδων/ Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων		50εκ
Την 30.06.08		
Ενεργητικό/Γήπεδο Α	100εκ	
Καθαρή Θέση / Κατάσταση συνολικών εσόδων/ Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων		100εκ

Την 30.06.09		
Ενεργητικό/Γήπεδο Α	30εκ	
Καθαρή Θέση / Κατάσταση συνολικών εσόδων/ Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων		30εκ

	Χρέωση	Πίστωση
Την 30.06.08		
Ενεργητικό/Γήπεδο Β	60εκ	
Καθαρή Θέση / Κατάσταση συνολικών εσόδων/ Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων		60εκ
Την 31.12.08		
Ενεργητικό/Γήπεδο Β	30εκ	
Καθαρή Θέση / Κατάσταση συνολικών εσόδων/ Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων		30εκ
Την 30.06.09		
Ενεργητικό/Γήπεδο Β	60εκ	
Καθαρή Θέση / Κατάσταση συνολικών εσόδων/ Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων		30εκ
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων		30εκ

Όσον αφορά στο γήπεδο «Β» αυτό παρουσιάζει μια διαφορετική εικόνα σε σχέση με το γήπεδο «Α», την κάτωθι:

Σημείωση: Σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει η μεταβολή της αναπροσαρμογής του γηπέδου «Α» εκείνη του γηπέδου «Β» ή αντίστροφα.

2.1.10. Απόσβεση

Για όλα τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία:

Η αποσβέσιμη αξία (κόστος μείον σωρευμένη απόσβεση, απομείωση αξία) πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η απόσβεση θα πρέπει να χρεώνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση (ακόμα και αν

παραμένει αδρανές) και παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο.

2.1.10.1. Ανάλυση κόστους στα επιμέρους στοιχεία

Κάθε σύνθετο περιουσιακό στοιχείο το οποίο απαρτίζεται από επιμέρους διαφορετικά στοιχεία σημαντικής αξίας για την οικονομική οντότητα τα οποία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν οφέλη στην επιχείρηση με διαφορετικό ρυθμό καταγράφονται ξεχωριστά για σκοπούς υπολογισμού της απόσβεσης που τα αφορά (π.χ. σύνθετο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αεροσκάφος και επιμέρους σημαντικής αξίας στοιχεία με διαφορετική ωφέλιμη ζωή είναι η άτρακτος, οι κινητήρες, το σύστημα προσγείωσης, κτλ).

Παράδειγμα [9]: Απόσβεση ανά επιμέρους στοιχείο

Την 01/01/2008 εταιρεία αγόρασε ένα κτήριο γραφείων με συνολικό ύψους € 1.000.000. Βάσει των αναλύσεων της διοίκησης προκύπτει ότι το κτήριο αποτελείται από πέντε τμήματα: μία στέγη, έναν ανελκυστήρα, ένα σύστημα ασφαλείας, την μεταλλική κατασκευή και τους υαλοπίνακες που παίζουν ρόλο της εξωτερικής τοιχοποιία (κέλυφος) και το υπόλοιπο κτήριο (θεμέλια, σκελετός και εσωτερική τοιχοποιία). Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι η στέγη χρειάζεται αντικατάσταση κάθε 10 χρόνια, ενώ το σύστημα ασφαλείας και ο ανελκυστήρας κάθε 5 χρόνια. Το υπόλοιπο κτήριο μπορεί να χρησιμοποιηθεί χωρίς ουσιώδη ανακαίνιση για 40 χρόνια.

Απάντηση: Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την μέθοδο των επιμέρους στοιχείων. Τα έγγραφα αναφέρουν ότι τα κόστη των τμημάτων του κτηρίου είναι:

Πίνακας 10: Απόσβεση ανά επιμέρους στοιχείο

	€
Στέγη	200.000
Ανελκυστήρας	100.000
Σύστημα ασφάλειας	20.000
Κέλυφος κτηρίου	280.000
Ολά τα υπόλοιπα	<u>400.000</u>
	1.000.000

Την 31.12.2009 η λογιστική αξία εκάστου επιμέρους στοιχείου είναι:

Πίνακας 11: Απόσβεση ανά επιμέρους στοιχείο

	Κόστος	Σωρευμ. Απόσβ.	Λογ.αξία
Στέγη	200.000	40.000	160.000
Ανελκυστήρας	100.000	40.000	60.000
Σύστημα ασφάλειας	20.000	8.000	12.000
Κέλυφος κτηρίου	280.000	14.000	266.000
Ολά τα υπόλοιπα	400.000	20.000	380.000
	1.000.000	122.000	878.000

2.1.10.2. Μέθοδος απόσβεσης

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης από την οικονομική οντότητα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να προκύψουν από το περιουσιακό στοιχείο.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να επανεξετάζονται τουλάχιστον ετησίως και, εάν οι προσδοκίες μεταβάλλονται από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, να αναθεωρούνται, με τη μεταβολή (αν χρειάζεται) να αντιμετωπίζεται ως μια μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, δηλαδή με μελλοντική και όχι αναδρομική επίπτωση.

2.1.10.2.1. Σταθερή μέθοδος

Το έξοδο απόσβεσης καταγράφεται με σταθερό ποσό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η επιβάρυνση της περιόδου όσον αφορά την απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος - Υπολειμματική αξία

Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου

2.1.10.2.2. Μέθοδος του σταθερά φθίνοντος υπολοίπου

Το έξοδο απόσβεσης είναι μεγαλύτερο κατά τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου και χαμηλότερο κατά τα επόμενα χρόνια.

Τύπος: Υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή/ $[\alpha * (\alpha + 1) / 2]$

Όπου: α = αριθμός ετών ωφέλιμης ζωής

Ο τύπος αυτός πολλαπλασιάζεται με το (Κόστος – Υπολειμματική αξία) για να βρεθεί η απόσβεση της περιόδου.

Αυτή η μέθοδος είναι κατάλληλη όταν η απόδοση των οικονομικών ωφελειών του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σταθερή κατά τη διάρκεια της ζωής του αλλά βαίνει φθίνουσα καθώς αυτό παλαιώνεται, π.χ. γιατί γίνεται πλέον λιγότερο αξιόπιστο, με μεγαλύτερες περιόδους εκτός λειτουργίας για επισκευές ή παράγει πλέον χαμηλότερης ποιότητας προϊόν ή ξεπερασμένο τεχνολογικά.

Παράδειγμα[10]: Υπολογισμός αποσβέσεων με τη μέθοδο του σταθερά φθίνοντος υπολοίπου

Έστω περιουσιακό στοιχείο κόστους € 4.200 με υπολειμματική αξία € 200 και εκτιμωμένη ωφέλιμη ζωή 4 έτη. Υπολογίστε την απόσβεση του με τη μέθοδο του σταθερά φθίνοντος υπολοίπου.

Απάντηση: Με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου στα τέσσερα έτη της ωφέλιμης ζωής του έχει ως εξής:

Πίνακας 12: Υπολογισμός αποσβέσεων με τη μέθοδο του σταθερά φθίνοντος υπολοίπου

Έτος	Υπολογισμός	Έξοδα αποσβ.	Σωρευμ. Αποσβ.
1	$4/10*(4.200-200)$	1.600	1.600
2	$3/10*4.000$	1.200	2.800
3	$2/10*4.000$	800	3.600
4	$1/10*4.000$	400	4.000

2.1.10.2.3. Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου με ποσοστό

Με βάση τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται ένα σταθερό ποσοστό στην αναπόσβεστη αξία του παγίου. Το ποσοστό αυτό, λαμβάνει υπόψη το κόστος, την υπολειμματική αξία και την ωφέλιμη ζωή του παγίου, ως εξής:

$$\% \text{ Απόσβεση} = 1 - \sqrt[a]{YA/Κόστος}$$

Όπου : a = αριθμός ετών ωφέλιμης ζωής και

YA = Υπολειμματική αξία

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι η απόδοση ενός παγίου (και συνεπώς τα οικονομικά οφέλη που λαμβάνονται από) μειώνεται κατά ένα σταθερό ποσοστό κάθε περίοδο.

Παράδειγμα[11]: Υπολογισμός αποσβέσεων με την μέθοδο του φθίνουσας υπολοίπου με ποσοστό

Έστω πάγιο ζωή 4 έτη, € 5.000 και υπολειμματική αξία € 400. Υπολογίστε την απόσβεση του με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου με ποσοστό.

Απάντηση: Ο συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής:

$$1 - \sqrt[4]{400/5.000} = 47\%$$

Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται αρχικά στο κόστος (χωρίς να αφαιρέσουμε την υπολειμματική αξία αφού αυτή έχει ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό του συντελεστή) και κατόπιν στην αναπόσβεστη αξία.

Κόστος 5.000 και Συντελεστή απόσβεση 47%

Πίνακας 12: Υπολογισμός αποσβέσεων με την μέθοδο του φθίνουσας υπολοίπου με ποσοστό

Έτος	Αποσβ. ετους	Συσ. Αποσβ.	Αναποσβ. Αξία
1	2.162	2.162	2.838
2	1.334	3.496	1.504
3	707	4.203	797
4	375	4.577	423

Η μέθοδος αυτή έχει το πρακτικό πρόβλημα ότι το πάγιοδε θα αποσβεστεί πλήρως (ή ως την υπολειμματική του αξία) ποτέ. Στο παράδειγμα μας, αυτό θα αντιμετωπιστεί αποσβένοντας την μικρή διαφορά των € 23 το τελευταίο έτος της ωφέλιμης ζωής.

2.1.10.2.4. Μέθοδος της μονάδας παραγωγής

$$\text{Συντελεστή απόσβεσης} = \frac{\text{Κόστος μείον υπολειμματική αξία}}{\text{Εκτιμώμενος αριθμός μονάδων που θα παραχθούν από το περιουσιακό στοιχείο κατά την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή}}$$

$$\text{Απόσβεση μονάδων παραγωγής} = \text{Συντελεστή απόσβεσης} \times \text{Αριθμός μονάδων που παράγονται κατά την περίοδο}$$

2.1.11.Απομείωση αξίας

Το ΔΛΠ 36 απαιτεί το έλεγχο της απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν πρέπει να έχει λογιστική αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό που του αντιστοιχεί. Το ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησής του και της αξίας της χρήσης του από την οικονομική οντότητα (αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές).

2.1.12.Παύση αναγνώρισης (Απόσυρση και Διάθεση)

Ένα περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό κατά τη διάθεση του ή όταν αποσύρεται από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οφέλη από την διάθεση του. Το κέρδος ή η ζημία κατά τη διάθεση είναι η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου και θα πρέπει να αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

2.1.13.Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

- Τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας (δηλαδή κόστος ή αναπροσαρμογή)
 - Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
 - Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης
 - Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και την σωρευμένη απόσβεση και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή και το τέλος της περιόδου
 - Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που να δείχνει τις:
 - Προσθήκες,
 - Διαθέσεις,
 - Αποκτήσεις μέσω συνενώσεως επιχειρήσεων,
 - Αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές,
 - Ζημίες απομείωσης,
 - Αναστροφές των ζημιών απομείωσης
 - Αποσβέσεις
 - Καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης, και
 - Τυχόν άλλες μεταβολές.
- Γνωστοποιούνται επίσης:
- Περιορισμοί στους τίτλος ιδιοκτησίας
 - Οι δαπάνες για την κατασκευή των ενσώματων παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου
 - Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων
 - Το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή

εγκαταλείφθηκαν και το οποίο συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές).

Αν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται μα αναπροσαρμοσμένες αξίες, απαιτούνται ορισμένες πρόσθετες γνωστοποιήσεις:

- Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής.
- Αν διενεργήθηκε από κάποιο ανεξάρτητο εκτιμητή.
- Οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών.
- Η έκταση κατά την οποία οι εύλογές αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν με απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργής αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης.
- Η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνται λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους.
- Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που να δείχνουν την μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

2.2.ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού

2.2.1.Ορισμός του κόστους δανεισμού

Το κόστος δανεισμού είναι το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις και το οποίο θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν δεν είχε γίνει το έξοδο για το περιουσιακό στοιχείο.

Στο κόστος δανεισμού περιλαμβάνονται:

- i. Τόκοι υπεραναλήψεων και τόκοι τόσο βραχυπρόθεσμων όσο και μακροπρόθεσμων δανείων
- ii. Απόσβεση διαφοράς της «υπό το άρτιο» λήψης ή «υπέρ το άρτιο» εξόφλησης δανείων
- iii. Απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για την λήψη δανείων
- iv. Χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ 17)
- v. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τοκών
- vi. Καταβολή μερισμάτων σε εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές που κατατάσσονται ως υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

2.2.2. Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις

Ένα περιουσιακό στοιχείο για να πληροί τις προϋποθέσεις προκειμένου να ενσωματωθούν σε αυτό τα κόστη δανεισμού που το αφορούν πρέπει κατ' ανάγκη να χρειάζεται μια

σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για την χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

Το ΔΛΠ 23 δεν δίνει περαιτέρω οδηγίες σχετικά με το τι αποτελεί σημαντική χρονική περίοδος. Η διοίκηση αποφασίζει ποια περιουσιακά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις, λαμβάνοντας υπόψη το είδος του περιουσιακού στοιχείου και τη χρήση για την οποία προορίζεται. Ένα περιουσιακό στοιχείο που χρειάζεται περισσότερο από ένα χρόνο για να είναι έτοιμο προς χρήση αποτελεί συνήθως περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γνωστοποιούνται τα κριτήρια που η οικονομική οντότητα ακολουθεί ώστε να υπάρχει συνέπεια στις ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές μεταξύ των χρήσεων.

Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις αποτελούν:

- Τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδος για να κατασκευαστούν ή να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (π.χ. το κρασί ή το τυρί).
- Τα βιομηχανοστάσια
- Οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος ή ενέργειας
- Οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία

Τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις:

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Τα αποθέματα που κατασκευάζονται ή καθίστανται κατάλληλα προς πώληση εντός σύντομης χρονικής περιόδου
- Περιουσιακά στοιχεία τα οποία όταν αποκτώνται είναι ήδη έτοιμα για χρήση ή για πώληση.

Παράδειγμα[1]: Άδεια οικοδομής

Μια κατασκευαστική εταιρεία υπέστη έξοδα για την απόκτηση άδειας οικοδομής ενός κτιρίου. Επίσης απέκτησε εξοπλισμό (μηχανήματα) που θα χρησιμοποιηθεί για την κατασκευή διαφόρων κτιρίων.

Μπορεί το κόστος δανεισμού για την απόκτηση της άδειας και του εξοπλισμού να κεφαλαιοποιηθεί μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή του κτιρίου;

Απάντηση: Θα κεφαλαιοποιηθεί το κόστος δανεισμού που αφορά στην απόκτηση της άδειας οικοδομής, καθώς αφορά σε συγκεκριμένο κτίριο (περιουσιακό στοιχείο) το οποίο υπό κατασκευή. Η άδεια αποτελεί το πρώτο στάδιο σε ένα ευρύτερο επενδυτικό πρόγραμμα. Αποτελεί μέρος του κόστους κατασκευής του κτιρίου, γεγονός που συνάδει με τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

Δεν θα κεφαλαιοποιηθεί το κόστος δανεισμού που αφορά στον εξοπλισμό, καθώς αυτός θα χρησιμοποιηθεί και για άλλα κατασκευαστικά έργα στην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Το περιουσιακό στοιχείο είναι για την «προοριζόμενη χρήση του» ήδη κατά την ημερομηνία απόκτησης. Δεν εμπίπτει στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

2.2.3. Αναγνώριση – Κεφαλαιοποίηση

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα ή έμμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποιείται προσαυξάνοντας το κόστος του στοιχείου αυτού:

Χρέωση: Περιουσιακό Στοιχείο
Πίστωση: Κόστος Δανεισμού

Το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται εφόσον είναι πιθανόν ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα και εφόσον το κόστος αυτό μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

Το κόστος δανεισμού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αυτό αφορά.

2.2.4. Έναρξη & παύση της κεφαλαιοποίησης

2.2.4.1. Έναρξη

Η κεφαλαιοποίηση αρχίζει κατά την ημερομηνία που για την οικονομική οντότητα ισχύουν σωρευτικά τα εξής:

- 1) Πραγματοποιεί δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο,
- 2) Υφίσταται κόστος δανεισμού,
- 3) Προβαίνει σε δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

2.2.4.2. Αναστολή

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργή ανάπτυξη του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις έχει διακοπεί.

διαρκέσει 4 χρόνια. Χρηματοδοτείται αποκλειστικά μέσω ενός τετραετούς δανείου ύψους € 5.000.000 (το οποίο εκταμιεύθηκε όλο στην έναρξη της

2.2.4.3. Παύση

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά περατωθεί.

Παράδειγμα[2]: Κατασκευή βιομηχανικής εγκατάστασης

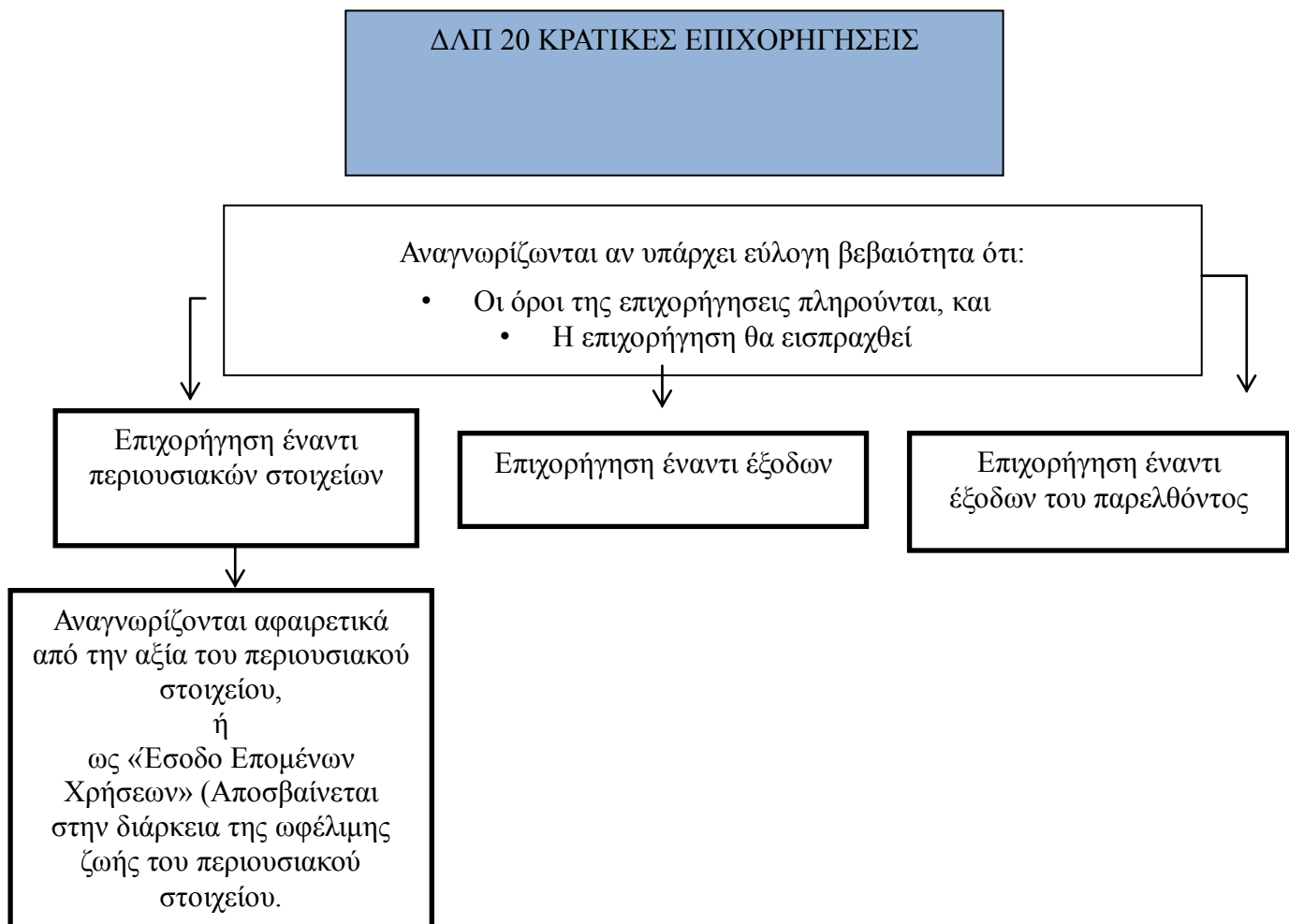
Την 1^η Οκτωβρίου 2008, κατασκευαστική εταιρεία ξεκίνησε την κατασκευή μιας βιομηχανικής εγκατάστασης, η ολοκλήρωση της οποίας αναμένεται να κατασκευής). Το δάνειο έχει σταθερό ετήσιο επιτόκιο 14% και έξοδα έκδοσης 2% (επί της αξίας του δανείου). Κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε την 30^η Σεπτεμβρίου 2009, υπήρχαν έσοδα € 72.000 από την προσωρινή επένδυση των κεφαλαίων του εν λόγω δανείου. (Σημείωση: Μπορείτε να χρησιμοποιήσετε την σταθερή μέθοδο για την απόσβεση των εξόδων έκδοσης). Πως θα υπολογίσετε το κόστος δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί κατά τους πρώτους 12 αυτούς μήνες;

Απάντηση: Υπολογισμοί:

Πίνακας 13: Έναρξη & παύση της κεφαλαιοποίησης

Τόκοι 12 μηνών (5.000.000*14%)	€ 700.000,00
Έξοδα Έκδοσης (100.000/ 4 έτη)	€ 25.000,00
Μείον: Έσοδα από Επένδυση	- 72.000,00 €
Κεφαλαιοποιούμενο κόστος δανεισμού	€ 653.000,00

2.3. ΔΛΠ 20 Κρατικές Επιχορηγήσεις



Το Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των επιχορηγήσεων που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από το κράτος. Καθορίζει, επίσης, τις απαιτήσεις γνωστοποίησης άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

2.3.2.Βασικές έννοιες

1)Κρατική υποστήριξη: είναι ένα μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση που πληροί ορισμένα κριτήρια. Περιλαμβάνει:

- Μια κρατική επιχορήγηση
- Παροχή εγγυήσεων
- Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο
- Μη χρηματική κρατική υποστήριξη όπως είναι η παροχή δωρεάν τεχνικών συμβουλών και συμβουλών μάρκετινγκ

2)Κρατικές επιχορηγήσεις: είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πορών σε μια οικονομική οντότητα, σε ανταπόδοση το ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με την λειτουργία της.

3)Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η οικονομική οντότητα που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να περιμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

2.3.3.Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

- Παρουσίαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης με ένα από τους εξής τρόπους:

1)Η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επομένων χρήσεων (αναβαλλόμενο έσοδο) το οποίο αποσβένεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

2)Η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (συνεπώς μειώνεται η απόσβεση).

Ουσιαστικά και οι δύο τρόποι έχουν την ίδια επίδραση στα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα.

- Παρουσίαση στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Το πρότυπο επιτρέπει την επιλογή μεταξύ δύο παρουσιάσεων:

1)Οι επιχορηγήσεις παρουσιάζονται σε πίστωση των αποτελεσμάτων είτε ξεχωριστά είτε κάτω από το γενικό τίτλο «Λοιπά Έσοδα»

2)Οι επιχορηγήσεις αφορούνται από τα αντίστοιχα έξοδα.

- Παρουσίαση στην κατάσταση ταμειακών ροών

Όταν οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία λαμβάνονται σε μετρητά υπάρχει μια εισροή μετρητών η οποία πρέπει να παρουσιαστεί στην οντότητα των επενδυτικών δραστηριοτήτων στην κατάσταση ταμειακών ροών. Επιπλέον, θα υπάρχει επίσης μια εκροή λόγω της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου. Το ΔΛΠ 20 απαιτεί ρητά την παρουσίαση και των δύο κινήσεων ξεχωριστά και όχι συνδυασμένα.

Παράδειγμα[1]:

Επιχορήγηση και σταδιακή είσπραξη της στο υπουργείο, για τη λήψη επιχορήγησης από την ελληνική κυβέρνηση ύψους € 500.000. Το έργο έχει συνολικό προϋπολογισμό € 2.000.000 εκ των οποίων τα € 1.000.000 αφορούν σε κτήρια με ωφέλιμη ζωή 20 έτη και εξοπλισμό ύψους € 1.000.000 ο οποίος έχει ωφέλιμη ζωή 10 έτη. Ο φάκελος εγκρίνεται την 05.05.2007 και ξεκινά η κατασκευή του βιομηχανοστασίου. Εντός του 2007 η εταιρεία έλαβε, βάσει των σχετικών επιμετρήσεων του έργου που υπέβαλλε στην δημόσια αρχή, ποσό € 300.000 και κατά την διάρκεια του 2008 έλαβε € 150.000. Τις τελευταίες ημέρες του έτη, ενώ το υπόλοιπο ήμισυ αφορά σε μηχανολογικό 2008 οι ελεγκτές του υπουργείου πιστοποίησαν την ολοκλήρωση του έργου και έδωσαν την τελική έγκριση για την εκταμίευση και του υπολοίπου 10% της επιχορήγησης. Ωστόσο, λόγω ταμειακών δυσκολιών του δημοσίου, η τελευταία δόση εκταμιεύτηκε την 30.06.2009. Το βιομηχανοστάσιο είχε ξεκινήσει κανονικά την λειτουργία του ήδη από 01.01.2009. Η εταιρεία έχει τέλος χρήσης την 31^η Δεκεμβρίου. Πως θα εμφανιστεί η επιχορήγηση στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας την 31^η Δεκεμβρίου του 2007, 2008, 2009 και μετά βάσει τις μεθόδου της παρουσίασης της επιχορήγησης ως έσοδο επομένων χρήσεων;

Απάντηση: Η επιχορήγηση θα πρέπει να αγνωριστεί ως έσοδο επομένων χρήσεων και να αρχίσει να αποσβένεται στο έσοδο από τη στιγμή που και το αντίστοιχο περιουσιακό στοιχείο παίρνει αποσβέσεις και αναλογως της ωφέλιμης ζωής του. Όσον αφορά τον χρόνο αναγνώρισης της επιχορήγησης:

- Την 31.12.2007 η εταιρεία είχε ήδη συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του προγράμματος και εισπράξει την πρώτη δόση των € 300.000, ενώ δεν προκύπτουν από την εκφώνηση τυχόν σχέδια της εταιρείας να εγκαταλείψει το έργο και συνεπώς να πρέπει να ειστρέψει την επιχορήγηση στο μέλλον.

- Την 31.12.2008 η εταιρεία (όπως και το 2007) εισέπραξε δόση ύψους € 150.000. Όσον αφορά τα € 50.000 αυτά πλήρουν τα κριτήρια αναγνώρισης της επιχορήγησης την 31.12.2008 γιατί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του προγράμματος έχει αναγνωριστεί μετά τον έλεγχο των επιθεωρητών του υπουργείου και υπάρχει βάσιμη προσδοκία ότι τα χρήματα θα εισπραχθούν (βάσει της προηγούμενης εμπειρίας αλλά και του γεγονότος ότι ο οφειλέτης είναι το κράτος). Το γεγονός της καθυστέρησης της είσπραξης (έγινε στις 30.06.2009) δεν αλλάζει την εκτίμηση αυτή. Ήδη από την 01.01.2009 αρχίζει η απόσβεση της επιχορήγησης αυξητικά των εσόδων. Συγκεκριμένα, η επιχορήγηση κατά το ήμισυ αφορά σε κτίρια με ωφέλιμη ζωή 20 εξοπλισμό ωφέλιμη ζωή 10 έτη.

Άρα η απόσβεση έχει ως εξής:

Πίνακας 14 και 15: Επιχορήγηση και σταδιακή είσπραξη

Έτη 2009 ως και 2019:	
Ετήσια απόσβεση επιχορήγηση κτιρίων (€500.000/2)/20=	€12.500
Ετήσια απόσβεση επιχορήγηση μηχ/των (€500.000/2)/10=	<u>€25.000</u>

Ετήσια απόσβεση επιχορήγησης συνολικά	€37.500
Έτη 2020 ως και 2029:	
Ετήσια απόσβεση επιχορήγηση κτιρίων (€500.000/2)/20=	€12.500
Ετήσια απόσβεση επιχορήγηση μηχ/των (€500.000/2)/10=	-
Ετήσια απόσβεση επιχορήγησης συνολικά	€12.500

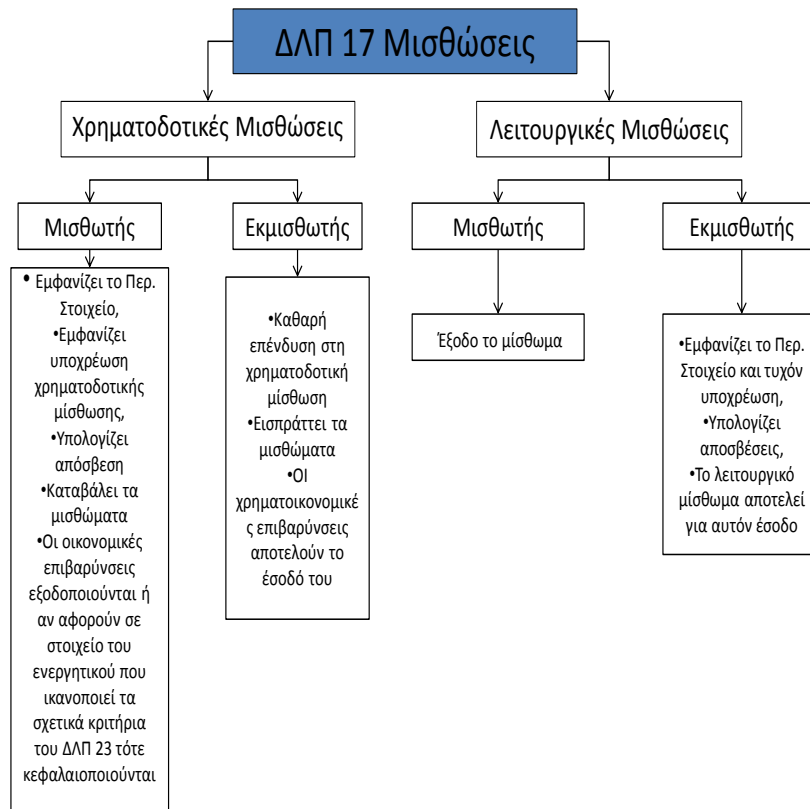
Άρα:

31.12.2007	Χρέωση	Πίστωση
Ταμείο	€ 300.000	
Έσοδα επόμενων χρήσεων		€ 300.000
31.12.2008		
Ταμείο	€ 200.000	
Έσοδα επόμενων χρήσεων		€ 200.000
31.12.2009		
Έσοδα επόμενων χρήσεων	€ 37.500	
Αναλογία επιχορήγησης (έσοδα)		€ 37.500

2.4. ΔΛΠ 17 Μισθώσεις

2.4.1. Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, με τις οποίες ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων για μια συμφωνηθείσα χρονική περίοδο, έναντι πληρωμής ή σειρά πληρωμών. Καθορίζει τα κριτήρια διαχωρισμού μεταξύ χρηματοδοτικών μισθώσεων και λειτουργικών μισθώσεων, τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.



2.4.2. Βασικές έννοιες

- Μίσθωση: είναι μια συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών.
- Χρηματοδοτική μίσθωση: η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτή. Ο τίτλος ιδιοκτησίας ενδέχεται να μεταβιβαστεί αλλά ενδέχεται και όχι.

2.4.3. Κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτική

Παραδείγματα όπου ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες της ιδιοκτησίας θεωρείται ότι έχουν μεταβιβαστεί στο μισθωτή και συνεπώς ή μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική είναι τα εξής πέντε:

μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

2) Η περιλαμβάνει ένα δικαίωμα αγοράς από τον μισθωτή με ιδιαίτερα συμφέροντες όρους (δηλαδή ένα δικαίωμα αγοράς σε τιμή επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος) ώστε να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί από τον μισθωτή.

3) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα αν ο τίτλος της ιδιοκτησίας τελικά μεταβιβαστεί στο μισθωτή ή όχι.

4) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά, δηλαδή ισούται περίπου με το 90%, με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα αν ο τίτλος της ιδιοκτησίας τελικά μεταβιβαστεί στο μισθωτή ή όχι.

5) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις ή επεμβάσεις.

2.4.4. Λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων – χρηματοδοτική μίσθωση

2.4.4.1. Λογιστικός χειρισμός από τον μισθωτή

Για ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται βάσει της ουσίας και όχι του νομικού τύπου της συναλλαγής. Συγκεκριμένα:

1) Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στο Ενεργητικό μαζί με τα ιδιόκτητα από την οικονομική οντότητα του μισθωτή περιουσιακά στοιχεία καθώς επίσης αναγνωρίζεται και η αντίστοιχη υποχρέωση για μελλοντικές καταβολές σε ίση αξία μεταξύ τους. Το ποσό που αναγνωρίζεται θα πρέπει να είναι κατά την έναρξη της μίσθωσης η χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μισθίου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Δεδομένου ότι το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την παρούσα αξία είναι συνήθως το επιτόκιο που την εξισώνει με το κόστος του περιουσιακού στοιχείου συν τα αρχικά έξοδα, τα δύο αυτά ποσά είναι κατά κανόνα ίσα (ή σχεδόν ίσα) στην αρχική αναγνώριση της σύμβασης.

2) Τα αρχικά άμεσα κόστη που σχετίζονται με τις δραστηριότητες μίσθωσης προστίθενται (κεφαλαιοποιούνται) στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

3) Οι καταβολές μισθωμάτων (π.χ. ενοίκια) αποτελούνται από δύο τμήματα, τη χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκοι) και την μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης (αποπληρωμή κεφαλαίου). Η χρηματοδοτική επιβάρυνση θα πρέπει να προκύπτει ως ένα σταθερό επιτόκιο κατά την διάρκεια της μίσθωσης επί του ανεξόφλητου κάθε φορά υπολοίπου της υποχρέωσης.

2.4.4.2. Υπολογισμός χρηματοδοτικών επιβαρύνσεων

Οι συνολικές χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις στο πλαίσιο της μίσθωσης είναι:

Σύνολο ελάχιστων καταβλητέων μισθωμάτων	X
Μείον : Εύλογη αξία του περιουσιακού <u>στοιχείου</u>	<u>(X)</u>

Οι συνολικές χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις κατανέμονται σε κάθε περίοδο της μισθωτικής περιόδου χρησιμοποιώντας μια από τις 3 ακόλουθες μεθόδους:

2.4.4.2.1. Μέθοδος σταθερής απόσβεσης

Σύνολο τόκων δια του αριθμού των περιόδων (μη ακριβής μέθοδος).

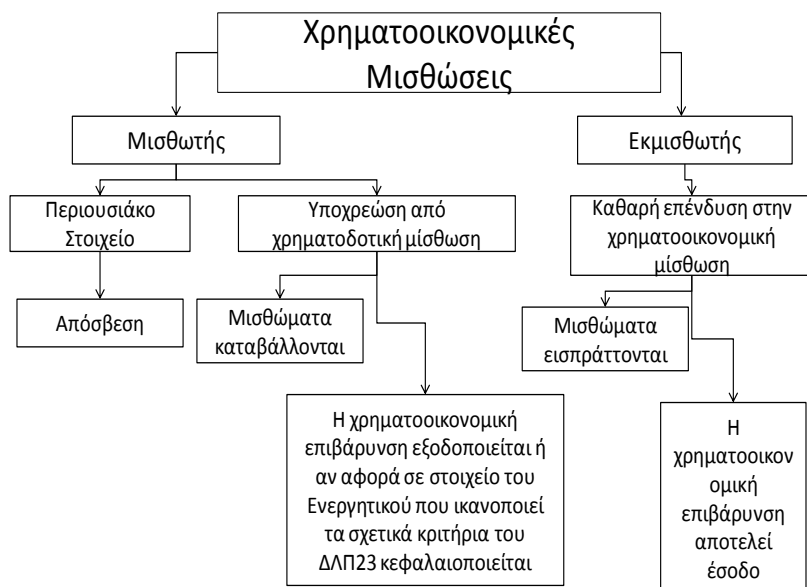
2.4.4.2.2. Αναλογιστική μέθοδος

Ο τόκος χρεώνεται ως σταθερό ποσοστό επί της ανεξόφλητης υποχρέωσης χρησιμοποιώντας το τεκμαρτό επιτόκιο. Δηλαδή σαν τοκοχρεολυτική δόση δανείου. Αυτός είναι και ο πιο ενδεδειγμένος τρόπος.

2.4.4.2.3. Μέθοδος συνολικού αθροίσματος των ψηφίων

Ο συνολικός τόκος κατανέμεται αναλογικά σε κάθε μισθωτική περίοδο. Η αναλογιστική μέθοδος θεωρείται μια μέθοδος η οποία προσφέρει ακρίβεια, ενώ η μέθοδος του συνολικού αθροίσματος των ψηφίων θεωρείται μια αποδεκτή αλλά προσεγγιστική μέθοδος.

2.4.4.3. Λογιστικός χειρισμός από τον εκμισθωτή



Ενα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται στο πλαίσιο μιας χρηματοτικής μίσθωσης παρουσιάζεται ως **απαίτηση** και όχι ως ασώματη ακινητοποίηση. Συγκεκριμένα:

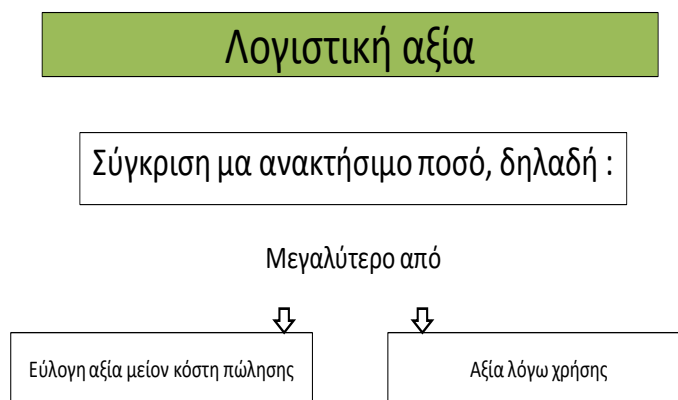
- 1)Ως απαίτηση αναγνωρίζεται το ποσό της καθαρής επένδυση.
- 2)Η αναγνώριση χρηματοοικονομικού εσόδου βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης.
- 3)Τα αρχικά άμεσα κόστη προστίθενται στις απαιτήσεις

2.5. ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

2.5.1 Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για την λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. γη, κτήρια, μηχανήματα και εξοπλισμός, άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες στο πλαίσιο του ΔΛΠ 16 και του ΔΛΠ 38).

2.5.2. Διαδικασία ελέγχου απομείωσης



Αν η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό, πρέπει να μειωθεί καταγραφόντας μια ζημιά απομείωσης.

Ο ορισμός του ανακτήσιμου ποσού ως το μεγαλύτερο μεταξύ της εύλογης αξίας (μείον κόστη πώλησης) και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ΔΕΝ επηρεάζεται από το αν η Διοίκηση προτίθεται να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει. Αν π.χ. η εύλογη αξία (μείον κόστη πώλησης) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την αξία του λόγω χρήσης η διοίκηση, όμως, είναι αποφασισμένη να το κρατήσει, το ανακτήσιμο ποσό

του εξακολουθεί να είναι η εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης εφόσον θα μπορούσε όντως το περιουσιακό στοιχείο να πωληθεί σε μία τέτοια αξία.

2.5.3.Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου που μπορεί να έχει απομειωθεί

Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εκτιμάται από τη διοίκηση της οικονομικής οντότητας αν, και κατά πόσο, υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι απομειωμένη (δηλ. Η λογιστική του αξία να υπερβαίνει το μεγαλύτερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του και της αξίας λόγω της χρήσης του). Το ΔΛΠ 36 παραθέτει μια λίστα με συνήθεις εξωτερικές και εσωτερικές ενδείξεις απομείωσης.

Αν υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει απομειωθεί, τότε πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου αυτού, δηλαδή να ελεγχθεί το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση.

Για τα ακόλουθα όμως είδη άυλων περιουσιακών στοιχείων, ανακτήσιμα ποσά θα πρέπει να επιμετρώνται ετησίως και ανεξάρτητα εάν υπάρχει ή όχι κάποια ένδειξη απομείωσης της αξίας τους:

- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή και
- Η υπεραξία που αποκτήθηκε κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

Παρατηρούμε ότι αυτά τα περιουσιακά στοιχεία που πρέπει να ελέγχονται ετησίως είναι και αυτά που δεν αποσβένονται.

2.5.4. Σύνθετες ενδείξεις απομείωσης

2.5.4.1.Από εξωτερικές πηγές

- Η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί,
- Συμαντικά δυσμενείς για την οικονομική οντότητα εξελίξεις (τεχνολογικές, οικονομικές, νομικές, ή άλλες),
- Κίνηση (αύξηση / μείωση) επιτοκίων (επιρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο των μελλοντικών ταμειακών ροών σε παρούσες αξίες)
- Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων από την κεφαλαιοποίηση στη χρηματιστηριακή αγορά της οικονομικής οντότητάς.

Παράδειγμα[1]: Νέα χάραξη δρόμου

Εταιρεία είναι ιδιοκτήτρια πρατηρίων βενζίνης επί της Εθνικής Οδού (Ε.Ο.). Η κυβέρνηση ανακοίνωσε και ξεκίνησε έργα κατασκευής τμήματος της Ε.Ο. με νέα χάραξη που παρακάμπτει το τμήματα όπου η εταιρεία λειτουργεί τα πρατήρια. Θα πρέπει η εταιρεία να εξετάσει την αξία των πρατηρίων της για τυχόν απομείωση;

Απάντηση: Η εταιρεία θα πρέπει να εξετάσει το ενδεχόμενο να υφίσταται απομείωση της αξίας των πρατηρίων της καθώς ενδέχεται η νέα χάραξη της Ε.Ο. να μεταβάλει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές (αξία σε χρήση) ή και την εύλογη αξία των πρατηρίων μείον τα κόστη της πώλησης. Ενδέχεται λοιπόν η λογιστική αξία να υπερβαίνει την ανακτήσιμη, ειδικά αν τα πρατήρια είναι σχετικά καινούργια και δεν έχουν ακόμα λάβει σημαντικό ύψους αποσβέσεις.

2.5.4.2. Από εσωτερικές πηγές

- Οι οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία
- Περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται σε πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση,
- Χειρότερη οικονομική απόδοση από την αναμενόμενη.

Οι καταστάσεις που αναφέρονται παραπάνω είναι ενδεικτικές και όχι μια πλήρης παράθεση όλων των πιθανών ενδείξεων απομείωσης.

Μια ένδειξη ότι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι απομειωμένη ενδέχεται επίσης να υποδηλώνει και ότι η ωφέλιμη ζωή του, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική του αξία χρειάζονται αναθεώρηση ή και αναπροσαρμογή.

2.5.5. Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού

Για ένα περιουσιακό στοιχείο, ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μείον τα κόστη της διάθεσης του και της αξίας του λόγω χρήσης.

- Εάν είτε η εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης είτε η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε δεν είναι αναγκαίος ο υπολογισμός του άλλου ποσού. Είτε με τη χρήση του είτε με την πώληση του, στην οικονομική οντότητα θα εισρεύσει μεγαλύτερη αξία από την λογιστική αξία με την οποία το περιουσιακό στοιχείο έχει αναγνωριστεί και συνεπώς δεν υφίσταται ανάγκη απομείωσης της αξίας του.

- Εάν η εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε ως ανακτήσιμο ποσό θεωρείται η αξία λόγω χρήσης.

- Για περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση, το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης τους.

2.5.6. Εύλογη αξία μείον κόστος της πώλησης

Με σειρά προτίμησης, ως πιο αξιόπιστη πηγή υπολογισμού της εύλογης αξίας θεωρούνται οι τιμές που προκύπτουν από:

- Μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης του περιουσιακού στοιχείου (η τιμή καθορίζεται στην συμφωνία) μείον τα κόστη της πώλησης. Προϋπόθεση είναι να πρόκειται για συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

- Αν το περιουσιακό στοιχείο είναι εμπορεύσιμο σε ενεργή αγορά, χρησιμοποιείται η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος διάθεσης. Ως αγοραία τιμή νοείται η τρέχουσες τιμή προσφοράς, αν υπάρχει, ειδάλλως η τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής (υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες κατά το διάστημα που

- Αν δεν υπάρχει ενεργή αγορά, χρησιμοποιείται η καλύτερη εκτίμηση της τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου βασιζόμενη σε πρόσφατες συναλλαγές ομοίων περιουσιακών στοιχείων στον ίδιο κλάδο μείον τα κόστη της πώλησης.

Τα κόστη πώλησης αφορούν μόνο στο άμεσο πρόσθετο κόστος (όχι τα υπάρχοντα κόστη ή τα γενικά έξοδα). Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν τα νομικά έξοδα, οι φόροι επί των συναλλαγών, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς προκειμένου να έρθει το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση να είναι έτοιμο προς πώληση. Δεν είναι αποδεκτά ως κόστη πώλησης τυχόν παροχές προς το προσωπικό για την έξοδο τους από την υπηρεσία ή άλλα κόστη μείωσης ή αναδιοργάνωσης μιας δραστηριότητας συνεπεία της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου.

2.5.7. Αξία λόγω χρήσης

Ο υπολογισμός της αξίας λόγω χρήσης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει:

- Μια εκτίμηση των μελλοντικών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από την χρήση του περιουσιακού στοιχείου αλλά και την τελική διάθεση του,

- Την χρονική αξία του χρήματος με αφορά στο τρέχον (ελεύθερο κινδύνου) επιτόκιο της αγοράς, φέρνοντας τις ταμειακές ροές σε παρούσες αξίες,

- Προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών ταμειακών ροών,

- Το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο (συνήθως ενσωματώνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο) και

- Άλλους παράγοντες, όπως είναι η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

2.5.8. Προεξοφλητικό επιτόκιο

Για τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι το προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για

- την χρονική αξία του χρήματος και
- τους κινδύνους που είναι συναφείς με το περιουσιακό στοιχείο.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν θα πρέπει να αντανακλά κινδύνους για τους οποίους έχουν ήδη προσαρμοστεί οι μελλοντικές ταμειακές εισροές (π.χ. με την χρήση πιθανοτήτων και στατιστικών μεθόδων).

Για την απομείωση ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου, το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι το επιτόκιο που θα πλήρωνε η εταιρεία σε μια τρέχουσα συναλλαγή της αγοράς για να δανειστεί τα χρήματα και να αγοράσει το συγκεκριμένου περιουσιακό στοιχείο ή το χαρτοφυλάκιο.

2.5.9. Αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης

Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από την λογιστική αξία του.

Η ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Αν όμως το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα μειωτικά του πλεονάσματος (αποθεματικού) αναπροσαρμογής για περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

2.5.10. Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών

Μια Μονάδα Ταμειακών Ροών είναι η μικρότερη προσδιορίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που:

- Δημιουργεί ταμειακές εισροές από την συνεχή χρήση και
- Είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων.

2.6. ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος

2.6.1. Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με όλους τους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη.

Οι συγκεκριμένοι τομείς που καλύπτει είναι:

- i. Η διαφορά μεταξύ του λογιστικού και τού φορολογητέου κέρδους (μόνιμες και προσωρινές διαφορές),
- ii. Τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων / υποχρεώσεων,
- iii. Λογιστική αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

Με το μόνο που σχετίζεται το ΔΛΠ 12 με το ΔΛΠ 16 είναι ο Αναβαλλόμενος Φόρος.

- Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις
-

Τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

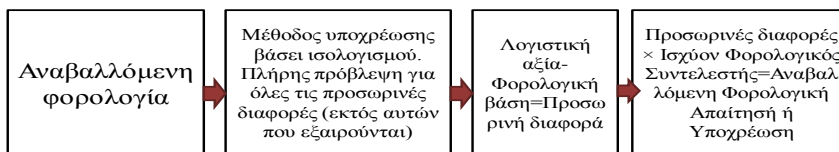
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις
-

Τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- 1) εκπεστέες προσωρινές διαφορές

- 2) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
- 3) μεταφερόμε αχρησιμοποίητους πιστοτικούς φόρους
- 4) προσωρινές διαφορές

2.6.2. Αναβαλλόμενος φόρος



2.6.2.1. Λογιστική μέθοδος για την αναβαλλόμενη φορολογία: μέθοδος υποχρέωσης

Η μέθοδος υποχρέωσης βασίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Πρωταρχικός στόχος της μεθόδου υποχρέωσης είναι να παρουσιάσει τους εκτιμώμενους πραγματικούς φόρους που είναι πληρωτέοι στην τρέχουσα και μελλοντικές περιόδους ως υποχρέωση φόρου εισοδήματος στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

2.6.2.2. Φορολογική βάση

2.6.2.2.1. Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου (λ/σμού Ενεργητικού)

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που δύναται να αφαιρεθεί (εκπεσθεί) για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη (έσοδα, κέρδη) που θα εισρεύσουν στην εταιρεία όταν αυτή ανακτά την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Σε απλές περιπτώσεις:

Φορολογική Βάση = μελλοντικά φορολογικά εκπεστέα ποσά.

Εάν τα εν λόγω οικονομικά οφέλη δεν αναμένεται να είναι φορολογητέα:

Λογιστική βάση = Λογιστική βάση

2.6.2.2.2.Φορολογική βάση υποχρέωσης (λ/σμο Παθητικού)

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση με μελλοντικές περιόδους.

2.6.2.2.3.Προσωρινές διαφορές

Είναι οι διαφορές μεταξύ του λογιστικού κέρδους και του φορολογητέου κέρδους για μια λογιστική περίοδο που προκύπτουν όταν η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (φορολογική βάση) για τους σκοπούς φορολόγησης του εισοδήματος διαφέρουν από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων για τους σκοπούς ΔΠΧΑ (λογιστική βάση). Οι προσωρινές διαφορές καταλήγουν σε φορολογητέα ή εκπεστέα ποσά σε μελλοντικές περιόδους.

2.6.2.2.3.1.Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

Οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του μελλοντικού φορολογητέου κέρδους/ζημίας όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

2.6.2.2.3.2.Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

Οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους/ζημίας όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

Πίνακας 16: Φορολογητέες προσωρινές διαφορές και εκπεστέες προσωρινές διαφορές

	Για λ/σμούς Ενεργητικού	Για λ/σμούς Παθητικού
Λογ. Αξία > Φορ . Βάση	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά (ΑΦΥ)	Εκπεστέα προσωρινή διαφορά (ΑΦΑ)
Λογ. Αξία < Φορ . Βάση	Εκπεκτέα προσωρινή διαφορά (ΑΦΑ)	φορολογητέα προσωρινή διαφορά (ΑΦΥ)

Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την μέθοδο σταθερής απόσβεσης των περιουσιακών της στοιχείων για τους σκοπούς ΔΠΧΑ και την μέθοδο της επιταχυνόμενης απόσβεσης για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος, η λογιστική αξία ΔΠΧΑ των περιουσιακών στοιχείων θα διαφέρει από την φορολογική βάση αυτών των

περιουσιακών στοιχείων. Για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος, η φορολογική απόσβεση θα είναι μεγαλύτερη από την απόσβεση ΔΠΧΑ στα πρώτα χρόνια και μικρότερη απόσβεση ΔΠΧΑ στα τελευταία χρόνια.

Πίνακας 17: Προσωρινές διαφορές

Στοιχείο	Χειρισμός κατά ΔΠΧΑ	Φορολογικός χειρισμός
Ενσώματα παγία	Απόσβεση μέσω ωφέλιμης οικονομικής ζωής	Φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων
Γη- Ακίνητα	Αναπροσαρμογή (εύλογη αξία)	Βάση κόστους
Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης	Στα αποτελέσματα της χρήσης που συντελούνται	Δύνονται να αποσβένονται εντός 5 χρήσεων

2.6.2.2.4.Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (ΑΦΥ)

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

2.6.2.2.5.Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (ΑΦΑ)

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστές προσωρινές διαφορές. Επίσης, οι φορολογικές ζημίες δύνανται να οδηγήσουν στην αναγνώριση ΑΦΑ, στο βαθμό που αναμένεται ότι θα υπάρξουν στο μέλλον επαρκή φορολογητέα κέρδη με τα οποία οι ζημίες αυτές θα συμψηφισθούν. Εννοείται ότι θα πρέπει να παρέχεται από την φορολογική νομοθεσία η σχετική δυνατότητα μεταφοράς ζημιών.

2.6.2.2.6.Αρχική αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών υποχρεώσεων και Απαιτήσεων

Για όλες τις φορολογητέες και εκσπεκτέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση/απαίτηση, εκτός εάν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση/απαίτηση προκύπτει από:

α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή

β) την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που:

- Δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και
- Κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (την φορολογική ζημία).

2.6.2.2.7. Λογιστικοποίηση μεταβολής του αναβαλλόμενου Φόρου

Η μεταβολή του αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να περιληφθεί στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός εάν ο εν λόγω φόρος προκύπτει από:

i. Μια συναλλαγή που αναγνωρίζεται κατευθείαν στην Κατάσταση προσθετού συνολικού εισοδήματος (π.χ. αναπροσαρμογή ΔΛΠ 16), ή

ii. Μια συνένωση επιχειρήσεων

Ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να περιλαμβάνεται στην Κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος εφόσον σχετίζεται με στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί απευθείας σε αυτήν.

Παράδειγμα: Αναπροσαρμογή περιουσιακού στοιχείου.

Η εταιρεία «Α» κατέχει το παρακάτω περιουσιακό στοιχείο:

Πίνακας 18: Αναπροσαρμογή περιουσιακού στοιχείου

	Λογιστική αξία €	Φορ/γική βάση €
Την 1η Ιαν 2009	1000	800
<u>Απόσβεση</u>	<u>-100</u>	<u>-150</u>
Την 31η Δεκ 2009	900	650

Στο τέλος του έτους η εταιρεία αναπροσάρμοσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου σε 1.250€. Η φορολογική βάση δεν επηρεάζεται από αυτή την αναπροσαρμογή. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%

Απάντηση

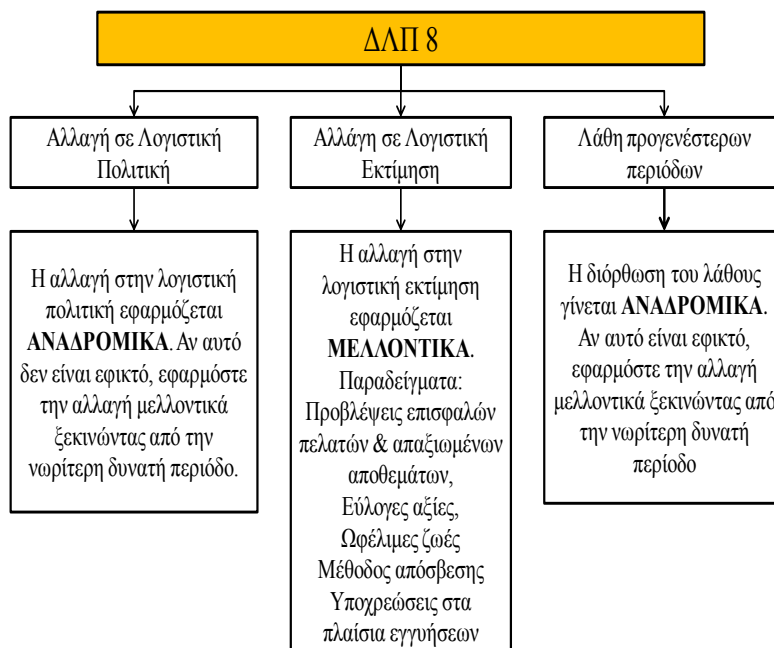
Πίνακας 19: Αναπροσαρμογή περιουσιακού στοιχείο

	Λογιστική αξία €	Φορ/γική βάση €	Προσωρινές διαφορές
Την 31η Δεκ 2009	1.250	650	600
Αναβαλλόμενος φορός 25%			150

Πίνακας 20: Αναπροσαρμογή περιουσιακού στοιχείο

	Αναβαλλόμενος φόρος 25% €
Την 1η Ιαν 2009 ΑΦΥ (1.000- 800)*25%	50
Κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος (1.250-900)*25%	87,5
Λογαριασμός Αποτελεσμάτων (150- 100) *25%	12,5
31η Δεκ 2009 ΑΦΥ	150

2.7.ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη



2.7.1.Βασικές έννοιες

2.7.1.1.Μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης

Πρόκειται για την περίπτωση προσαρμογών στην λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωση ή μιας σχετικής δαπάνης, η οποία προκύπτει από την επαναετίμηση των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων που σχετίζονται με τον εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση

Οι μεταβολές στις λογιστικές ετιμήσεις προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις οι οποίες δεν ήταν διαθέσιμες όταν έγιναν οι αρχικές ετιμήσεις και, κατά συνέπεια, δεν αποτελούν αναδρομικές διορθώσεις όπως τα λάθη.

2.7.1.2.Λάθη προγενέστερων περιόδων

Πρόκειται για παραλείψεις ή ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας σε μια ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους, οι οποίες προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που ήταν διαθέσιμες όταν οι

οικονομικές καταστάσεις είχαν εγκριθεί προς έκδοση ή θα μπορούσαν εύλογα να είχαν ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων.

Τέτοια λάθη μπορεί να προκύπτουν από:

- Αριθμικά σφάλματα
- Λανθασμένη εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών
- Παράλειψη ή λανθασμένη ερμηνεία γεγονότων ή πληροφοριών
- Απάτη

2.7.1.3.Ανέφικτη εφαρμογή ή διόρθωση

Πρόκειται για απαιτήσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εφαρμόσει παρότι έχει ήδη καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθηση.

Ανέφικτη θεωρείται η αναδρομική εφαρμογή μιας μεταβολής σε λογιστική πολιτική ή η αναδρομική διόρθωση λάθους, εάν:

- περιόδους δεν είναι προσδιορίσιμες
- Απαιτούνται παραδοχές σχετικά με το ποία ήταν πρόθεση της διοίκησης κατά τις προηγούμενες περιόδους
- Για σημαντικά ποσά, απαιτούνται εκτιμήσεις σχετικά με το τι ίσχυε στην εκάστοτε περίοδο και παράλληλα δεν είναι δυνατόν να εντοπιστεί ποίες από τις πληροφορίες αυτές που αφορούσαν στις συνθήκες μιας προηγούμενης περιόδου ήταν διαθέσιμες κατά την εν λόγω περίοδο, και να τις διακρίνουμε από αλλέςμεταγενεστερές πληροφορίες.

2.7.1.4.Μελλοντική εφαρμογή (Μέλλον)

Προκειμένου να εφαρμοστεί ή μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής μελλοντικά ή να αναγνωριστεί μια μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση μελλοντικά, θα πρέπει:

- i. Όσον αφορά την νέα λογιστική πολιτική, να εφαρμοστεί επί των σχετικών συναλλαγών, γεγονότων κτλ. από την ημερομηνία της υιοθέτησης της νέας πολιτικής και μετά
- ii. Όσον αφορά τη μεταβολή στην λογιστική εκτίμηση, η αναγνώριση της επίδρασης της θα πρέπει να γίνει στην τρέχουσα περίοδο (και προφανώς και στις μελλοντικές) που επηρεάζεται από την μεταβολή.

2.7.1.5.Αναδρομική εφαρμογή (Παρελθόν)

Προκειμένου να εφαρμοστεί η μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής αναδρομικά ή να διορθωθεί ένα λάθος αναδρομικά, θα πρέπει:

- i. Όσον αφορά τη νέα λογιστική πολιτική αυτή να εφαρμοστεί επί των σχετικών συναλλαγών, γεγονότων κλπ. ως η νέα λογιστική πολιτική να εφαρμοζόταν ανέκαθεν,

- ii. Όσον αφορά τη διόρθωση λάθων η αναγνώριση και γνωστοποίηση των διορθωμένων ποσών θα πρέπει να γίνεται ως το λάθος να μην είχε γίνει ποτέ.

2.7.2.Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιλέξει λογιστικές πολιτικές και να εφαρμόζει με συνέπεια όσον αφορά σε παρόμοιες συναλλαγές, γεγονότα και περιστάσεις.

2.7.3.Μεταβολή της λογιστικής πολιτικής στα περιουσιακά στοιχεία

Οι διατάξεις του ΔΛΠ 8 δεν εφαρμόζονται στην αρχική υιοθέτηση, ως λογιστικής πολιτικής, της τήρησης των περιουσιακών στοιχείων σε αναπροσαρμοσμένα ποσά (εύλογες αξίες), παρόλο που η υιοθέτηση της επιμέτρησης σε εύλογες αξίες (αντί της επιμέτρησης στο κόστος) αποτελεί μεταβολή της λογιστικής πολιτικής της οικονομικής οντότητας. Η σχετική μεταβολή, κατ'εξάιρεση, δεν έχει αναδρομική εφαρμογή, καθώς η αναπροσαρμογή αντιμετωπίζεται βάσει των αρχών του ΔΛΠ 16 και όχι του ΔΛΠ 8.

2.7.4.Λογιστικές εκτιμήσεις

Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να επιμετρηθούν με ακρίβεια παρά μόνο βάσει εκτιμήσεων. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των πιο πρόσφατων, διαθέσιμων και το δυνατόν αξιόπιστων πληροφοριών. Π.χ. ωφέλιμες ζώες περιουσιακών στοιχείων, μέθοδοι απόσβεσης (π.χ. μέθοδος σταθερής απόσβεσης, φθίνοντος υπολοίπου, σύνολο ψηφίων κτλ.)

Η αναθεώρηση μιας εκτίμησης, από τη φύση της, δεν σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.

2.7.5.Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις

Η επίδραση μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση αναγνωρίζεται μελλοντικά στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος της περιόδου της μεταβολής ή/και σε μελλοντικές περιόδους, ανάλογα με την επίδραση της μεταβολής

Παράδειγμα: Μεταβολή λογιστικής εκτίμησης με επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας και των επόμενων περιόδων.

Μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή της μεθόδου απόσβεσης ενός αποασβέσιμου περιουσιακού στοιχείου επιδρά στο έξοδο απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και μελλοντικών περιόδων.

Παράδειγμα: Μεταβολή λογιστικής εκτίμησης με επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας και των επόμενων περιόδων. Μια μεταβολή στην εκτίμηση της οφέλιμης ζωής ή της μεθόδου απόσβεσης ενός αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου επιδρά στο έξοδο απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και μελλοντικών περιόδων.

Στην έκταση που μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και στις θποχρεώσεις ή σχετίζεται με το στοιχείο της Καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή του στοιχείου της Καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.

2.7.6. Λάθη προγενέστερων περιόδων

Ενδέχεται να προκύψουν λάθη κατά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, τη παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση κονδυλίων. Οι οικονομικές καταστάσεις θεωρείται ότι δεν συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ αν περιέχουν λάθη τα οποία είναι σημαντικής αξίας είτε αν περιέχουν λάθη που είναι μεν επουσιώδη ως αξία αλλά έγιναν εσκεμμένα προκειμένου να επιτευχθεί μια συγκεκριμένη παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις. Μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δεν αποτελεί διόρθωση λάθους, π.χ. ένα κέρδος ή μια ζημία που αναγνωρίζεται κατά την έκβαση μιας δικαστικής υποθέσεως δεν αποτελεί διόρθωση λάθους. Η οικονομική οντότητα πρέπει να διορθώνει τα σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΓΛΣ

	ΔΠΧΑ	Ελληνικά Πρότυπα	Συνήθης Επίδραση στα Ιδια Κεφάλαια
Αποσβέσεις	Με βάση την ωφέλιμη ζωή. Πλήρως αποσβεσμένα πάγια δεν θεωρείται λογικό να χρησιμοποιούνται.	Με βάση τους φορολογικούς συντελεστές του Προεδρικού Διατάγματος	+
Αποτίμηση ακινήτων	Κόστος/αναπροσαρμογή. Δυνατότητα αναπροσαρμογής στην μετάβαση και εφαρμογή του κόστους κατόπιν.	Ιστορικό Κόστος + Φορολογικές αναπροσαρμογές (που δεν θεωρούνται εύλογη αξία)	+
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	Αυστηρά κριτήρια κεφαλαιοποίηση	Προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση μακροχρόνιων εξόδων (έξοδα πολυετούς απόσβεσης)	+
Απαξίωση περιουσιακών στοιχείων	Πρέπει να γίνεται έλεγχος για απομείωση	Δεν επιβάλλεται	-
Επιχορηγήσεις παγίων	Είτε αφαιρετικά από το πάγιο ή σαν υποχρέωση	Ενεργητικό και αποθεματικό (αφαιρετικά)	=
Μισθώσεις	Αφαιρετικά από τα Ιδια κεφάλαια	Αναγνωρίζεται μόνο το μίσθωμα σαν έξοδο	-
Εκτακτα και ανόργανα	Δεν υπάρχουν	Υπάρχουν	Καμία
Ενοποίηση	Αναγκαστική η μέθοδος "εξαγοράς"	Επιτρεπόταν η "συνένωση δικαιωμάτων"	(+/-)
Υπεραξία	Δεν αποσβένεται. Αρνητική είναι κέρδος	Αποσβένεται. Υπάρχει και αρνητική	+
Παράγωγα	ΔΛΠ 39 (εύλογη αξία)	Σε λ/σμούς τάξεως. Λογιστοποίηση με τις πληρωμές	(+/-)
Χρημ/κά στοιχεία (όχι	ΔΛΠ 39 (συνήθως εύλογη αξία)	Χαμηλότερη τρέχουσας-	(+/-)

παράγωγα)		χρηματιστηριακής	
Πρόβλεψη Επισφ. Απαιτήσεων	Μόνο για συγκεκριμένες επισβάλλειες	Φορολογικές προβλέψεις. Επιτρέπεται η γενική πρόβλεψη	+
Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	Με αναλογιστική μελέτη (ΔΛΠ 19)	40% της αποζημίωση	(+/-)
Πρόβλεψη φόρου ανέλεγκτων χρήσεων	Απαιτείται. Δεν καλύπτεται με απλή γνωστοποίηση.	Απαιτείται. Αν η εταιρεία δεν έκανε, γινόταν παρατήρηση στο πιστοποιητικό	-
Αναβαλλόμενη φορολογία	Αναγνωρίζεται	Δεν αναγνωρίζεται	-
Προτεινόμενα μερίσματα	Αναγνωρίζονται όταν εγκρίνονται από την ΓΣ (δηλ. την επόμενη χρονιά)	Αναγνωρίζονται όταν προτείνονται από το ΔΣ (την χρονιά των Οικ. Καταστάσεων)	+

3.1. Διαφορές Δ.Λ.Π. σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την οικονομική μονάδα για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για την ενοικίαση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας λογιστικής-διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς το Δ.Λ.Π. 16 ασχολείται με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια και όχι με τα ενσώματα πάγια που κατέχονται από την οικονομική μονάδα για επενδυτικούς σκοπούς (εκμίσθωση, ενίσχυση κεφαλαιακής επάρκειας κλπ.) με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π. 40.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και τα οποία καταχωρούνται στους λογαριασμούς 10-15.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως

3. Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μία νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)

4. Κατάσταση Ταμιακών ροών

5. Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

3.2. ΔΛΠ 1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

1. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται η σύνταξη Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου προς τους μετόχους, το περιεχόμενο της οποίας προδιαγράφεται σε άρθρο του νόμου αυτού. Ειδικά για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες, επιπρόσθετες απαιτήσεις σχετικά με το περιεχόμενο της έκθεσης τίθενται από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς. Στο πλαίσιο των ΔΠΧΑ δεν προβλέπεται αντίστοιχη έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Αντίθετα το ΔΛΠ 1 καθιστά σαφές ότι τέτοιου είδους εκθέσεις παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ΔΠΧΑ.

2. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ ο έλληνας λογιστής έχει συνηθίσει να βλέπει την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως γραμμή «Μικτά Κέρδη/(Ζημιές) Εκμεταλλεύσεως» και γραμμές για μερικά και ολικά «Κέρδη/(Ζημιές) Εκμεταλλεύσεως». Στο πλαίσιο των ΔΠΧΑ:

- i. Δεν υφίσταται η έννοια του λειτουργικού αποτελέσματος .
- ii. Δεν είναι υποχρεωτική η παρουσίαση γραμμής μικτού περιθωρίου στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος (δηλ. πωλήσεις μείον κόστος πωληθέντων = μικτού περιθώριο) αλλά απλώς ενός μεταξύ πολλών πιθανών τρόπων παρουσίασης.
- iii. Δεν υπάρχουν ανόργανα έσοδα ή έξοδα, ενώ και η παρουσίαση εξόδων ή εσόδων ως έκτακτα έχει καταργηθεί.

3. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ακολουθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων το υπόλοιπο κερδών ή ζημιών εις νέον του οποίου καταχωρείται στα Ίδια Κεφάλαια. Στο πλαίσιο των ΔΠΧΑ δεν υφίσταται πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, αλλά η κατάσταση συνολικού εισοδήματος καταλήγει στο ποσό το οποίο μεταφέρεται απευθείας στην κατάσταση μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων.

3.3. ΔΛΠ 2 Αποθέματα

Στα πλαίσια των ΕΓΛΣ τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους, (αξία στα βιβλία) της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και του κόστους αντικατάστασης (συνήθως της αξίας στην οποία μπορεί να αγοραστεί ξανά το απόθεμα αυτό), ενώ η χρήση της μεθόδου LIFO (Τελευταία Εισαγωγή Πρώτη Εξαγωγή) επιτρέπεται. Στα πλαίσια του ΔΛΠ 2 δεν επιτρέπεται την χρήση της μεθόδου LIFO.

3.4.ΔΛΠ 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 δεν υπάρχει υποχρέωση παρουσίασης κατάστασης ταμειακών ροών από όλες τις επιχειρήσεις . Υποχρεούνται (πέραν των εταιρειών που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις βάσει ΔΠΧΑ) μόνον οι εταιρείες που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καθώς και ενοποιούμενες σε αυτές. Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ η υποχρέωση σύνταξης καταστάσεις ταμειακών ροών είναι καθολική για όλες τις επιχειρήσεις.

3.5.ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα λάθη των προηγούμενων χρήσεων συνήθως παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ως «έξοδα ή έσοδα προηγούμενων χρήσεων» και δεν επαναδιατυπώνονται οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων ετών. Επιτρέπεται μόνον η αναταξινόμηση κονδυλίων των χρήσεων που παρουσιάζονται συγκριτικά προς την τρέχουσα χρήση προκειμένου η σύγκριση των κονδυλίων μεταξύ των χρήσεων να είναι ευχερής. Οι αναταξινομήσεις γνωστοποιούνται στο προσάρτημα. Σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις προβλέπεται η αναδημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων με έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Αντίθετα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 για τα λάθη προηγούμενων χρήσεων που έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις οικονομικές καταστάσεις εξαλείφοντας την επίπτωση του λάθους.

3.6.ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

1.Η σχετική πρόνοια για την λογιστοποίηση σημαντικών μεταγενέστερων γεγονότων υπάρχει και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα στον ΚΝ 2190/1920 και στο άρθρο 43.1γ ως εξής:

«Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

- Λαμβάνοντας υπόψη όλες οι προβλεπόμενες υποχρεώσεις και πιθανές ζημίες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις ή ζημίες καθίστανται εμφανείς μόνον κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού».

2.Ο ΚΝ 2190/1920 παρέχει παρόμοια πρόνοια με εκείνη του ΔΛΠ 10 και απαιτεί να ισχύει η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας προκειμένου να εφαρμοστούν οι κανόνες αποτίμησης που προδιαγράφει: Άρθρο 43.1^α: ... Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας (στην αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων)...»

3.Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ τα μερίσματα εγγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις ως υποχρέωση όταν αποφασίσει η Γενική Συνέλευση των μετόχων (η προτεινόμενη από την διοίκηση διανομή απλώς γνωστοποιείται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων).

Στις Ελληνικές Γ.Π.Λ.Α. (Προηγούμενες Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές) τα μερίσματα εγγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις ως υποχρέωση της οικονομικής οντότητας κατά την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Το παραπάνω θέμα αποτελεί ουσιαστική διαφορά μεταξύ των Ε.Λ.Π. (Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) και των ΔΠΧΑ και από αυτό προκύπτει συνήθως εγγραφή αναπροσαρμογής των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., όταν αυτές μετατρέπονται σε οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΑ.

3.7.ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής

Υπάρχει σημαντική διάσταση στις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ όσον αφορά τον υπολογισμό του αποτελέσματος έργων που ολοκληρώνονται σε περίοδο κατόπιν της περιόδου που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις ως εξής:

Στα ΔΠΧΑ ισχύει η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης.

Στα ΕΛΠ τα έσοδα και τα έξοδα στην χρήση που αυτά καθίστανται δεδουλευμένα.

Παρά την διαφορετική αντιμετώπιση, οι τιμολογήσεις στα ΕΛΠ γίνονται μετά από επιμέτρηση και πιστοποίηση του έργου που είχε εκτελεσθεί. Συνεπώς, αν και στα ΔΠΧΑ το ποσοστό ολοκλήρωσης υπολογίζεται με βάση το εκτελεσθέν έργο (που πιστοποιείται από επιμετρήσεις), τα έσοδα που αναγνωρίζονται δεν θα είναι πολύ διαφορετικά από τα αντίστοιχα έσοδα των ελληνικών βιβλίων.

3.8.ΔΛΠ 16 Ενσώματα Πάγια

1.Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ, έξοδα που αφορούσαν στα ενσώματα πάγια εμφανίζονται ξεχωριστά σε λ/σμό στα Έξοδα εγκαταστάσεως.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ τα κόστη που αφορούν στο πάγιο ενσωματώνεται στην αξία του.

2.Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920, τα πάγια καταχωρούνται στο κόστος τους και η αξία τους αναπροσαρμόζεται βάσει διατάξεων ειδικών νόμων.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ το κόστος είναι μια από τις δύο εναλλακτικές πολιτικές παρουσίασης των παγίων, ενώ οι αναπροσαρμογές της αξίας τους βασίζονται σε εκτιμήσεις ειδικών και της διοίκησης. Οι αναπροσαρμογές βάσει διατάξεων ειδικών νόμων που αναφέρονται παραπάνω ΔΕΝ λαμβάνονται υπόψη (αγνοούνται) στα ΔΠΧΑ επειδή δεν θεωρούνται ενδεικτικές της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

3.Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920, το αποδεκτικό εύρος τιμών των ωφέλιμων ζών και αρά των συντελεστών απόσβεσης προσδιορίζεται από το επίσημο κανονιστικό πλαίσιο.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ οι ωφέλιμες ζωές των παγίων καθώς και οι υπολειμματικές αξίες και αρά οι συντελεστές απόσβεσης και η ίδια απόσβεση για κάθε πάγιο προκύπτουν ως αποτέλεσμα των δύο αυτών εκτιμήσεων της διοίκησης.

3.9.ΔΛΠ 17 Μισθώσεις

Στα πλαίσια των ΕΓΛΣ τα περιουσιακά στοιχεία που ουσιαστικά αποκτώνται από τον μισθωτή στα πλαίσια μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν εμφανίζονται στο Ενεργητικό του μισθωτή ενώ ολόκληρο το μίσθωμα αποτελεί έξοδο όπως και κάθε άλλο μίσθωμα (π.χ. ενοίκια). Αντίστοιχα ο εκμισθωτής εμφανίζει το περιουσιακό στοιχείο στο Ενεργητικό του και λογίζει απόσβεσης επί αυτού.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ τα περιουσιακά στοιχεία που ο μισθωτής κατ' ουσία αποκτά (υπό την έννοια ότι εκείνος φέρει όλα τα σημαντικά ρίσκα και τις ανταμοιβές της ιδιοκτησίας) τα εμφανίζει στο Ενεργητικό του, λογίζει αποσβέσεις, ενώ σχηματίζει αντίστοιχη υποχρέωση (δάνειο) για το ύψος της αξίας του περιουσιακού στοιχείου και καταχωρεί στα έξοδα μόνον το τμήμα που αφορά σε χρηματοοικονομικό έξοδο (τόκος). Αντίστοιχα ο εκμισθωτής δεν εμφανίζει το περιουσιακό στοιχείο αλλά απαίτηση για το ανεξόφλητο μέρος, ενώ μόνον το χρηματοοικονομικό μέρος του μισθώματος να αποτελεί έσοδο για τον εκμισθωτή.

3.10. ΔΛΠ 18 Έσοδα

1.Στα πλαίσια των ΕΓΠΛΑ και του ΕΓΛΣ, τα έσοδα λογίζονται κυρίως βάσει του νομικού τύπου (π.χ. έκδοση τιμολογίου) ενώ δεν υφίσταται πρόνοια για υπολογισμό παρούσας αξίας της πώλησης όταν η διάρκεια της πίστωσης προς των πελάτη είναι σημαντική.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ οι πωλήσεις (όπως και οι κάθε είδος συναλλαγές) λογίζονται με βάση την αρχή ότι «η ουσία υπερισχύει του τύπου», ενώ πωλήσεις με σημαντική περίοδο εξόφλησης λογίζονται σε παρούσες αξίες.

2.Στα πλαίσια των ΕΓΠΛΑ και του ΕΓΛΣ, δεν προβλέπεται ειδικός χειρισμός σε ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, αλλά σε κάθε περίπτωση λογίζονται ξεχωριστά οι αγορές άπα τις πωλήσεις.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ αναγνωρίζεται έσοδο μόνο αν οι ανταλλαγές αφορούν σε ανόμοια αγαθά ή υπηρεσίες ενώ αν αφορά σε ομοειδούς φύσης και αξίας αγαθά ή υπηρεσίες δεν αναγνωρίζεται έσοδο.

3.11.ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους

Στα πλαίσια των ΕΓΠΛΑ και του ΕΓΛΣ, η εταιρεία πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη συνήθως ύψους 40% επί της αξίας της αποζημίωσης κατά την απόλυση όπως αυτή προβλέπεται από τον Ν 2112, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρεία δεν αντιμετωπίζει θέμα συνέχισης της δραστηριότητας της και συνεπώς θα κληθεί να καταβάλει στο μέλλον μόνον το 40% της υποχρεώσεως αυτής. Αν αντιμετωπίζει θέμα συνέχισης της δραστηριότητας της τότε η σχετική πρόβλεψη ανέρχεται στο 100% καθώς η εταιρεία θα κλείσει και οι εργαζόμενοι της θα απολυθούν.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ η σχετική αποζημίωση αποτελεί ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και απαιτείται η διενέργεια αναλογιστικής μελέτης προκειμένου να εκτιμηθεί ο αριθμός των εργαζομένων που θα θεμελιώσουν δικαίωμα στο μέλλον, ο μισθός με τον οποίο θα αφυπηρετήσουν και η παρούσα αξία αυτών των μελλοντικών καταβολών.

3.12. ΔΛΠ 20 Κρατικές Επιχορηγήσεις

1.Στα πλαίσια των ΕΓΛΣ, είναι λίγο πιο αυστηρό στην αναγνώριση της επιχορήγησης καθώς χρειαζόμαστε «βεβαιότητα», ενώ στα ΔΠΧΑ αρκεί η «εύλογη βεβαιότητα» για να αναγνωριστεί η επιχορηγεί.

2.Στα πλαίσια των ΕΓΠΛΑ και του ΕΓΛΣ, οι επιχορηγήσεις αποτελούν περιουσία της εταιρείας και καταχωρούνται απευθείας σε πίστωση της Καθαρής θέσης στα Ίδια Κεφάλαια, ενώ στα ΔΠΧΑ θεωρούνται υποχρέωση ή μείωση του κόστους των περιουσιακών στοιχείων. Στο ΕΛΓΣ η απόσβεση της επιχορήγησης εμφανίζεται στα ανόργανα έσοδα (Ομάδα 8). Στα ΔΠΧΑ η απόσβεση της επιχορήγησης εμφανίζεται όπου και οι αποσβήσεις του περιουσιακού στοιχείου στο όπιο αυτές αφορούν ή μειωτικά του αντίστοιχου εξόδου. Στο ΕΛΓΣ δεν υπάρχει η εναλλακτική λογιστική πολιτική της εμφάνισης του μεταφερομένου υπολοίπου της αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά του ύψους της επιχορήγησης.

3.13. ΔΛΠ 21 Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Στις ΕΓΠΛΑ προβλέπει η αποτίμηση των βραχυπροθέσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων ανά νόμισμα με χρήση της ισοτιμίας της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές ανά νόμισμα καταχωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα, ενώ οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές (ανά νόμισμα) καταχωρούνται σε πίστωση αποθεματικού το οποίο θα επηρεάσει το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης.

Στα ΔΠΧΑ όλες οι συναλλαγματικές διαφορές των χρηματικών περιουσιακών στοιχείων καταλήγουν στα αποτελέσματα της τρέχουσας περιόδου.

3.14. ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού

Στα πλαίσια των ΕΓΠΛΑ και του ΕΓΛΣ υπάρχουν σημαντικές διαφορές σε σχέση με το ΔΛΠ 23 όσον αφορά την προσαύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου με κόστος δανεισμού με τις πιο σημαντικές διαφορές να είναι οι εξής:

Στις ΕΓΠΛΑ οι τόκοι εξοδοποιούνται, με εξαίρεση τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου οι οποίοι καταχωρούνται σε λ/σμό ξεχωριστό από εκείνο του περιουσιακού στοιχείου «Έξοδα Εγκατάστασης» και αποσβένονται ισόποσα σε ένα έως πέντε έτη.

Στις ΕΓΠΛΑ ΔΕΝ κεφαλαιοποιούνται τόκοι που αφορούν σε παραγωγή αποθεμάτων, ενώ δεν προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση τόκων από χρηματοδοτική μίσθωση.

3.15. ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ, απαιτούνται γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα όσον αφορά τις απολαβές μελλών του Διοικητικού Συμβουλίου, ενώ προβλέπονται και ειδικά κονδύλια στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του Ισολογισμού όσον αφορά ανοικτά υπόλοιπα με συνδεδεμένες επιχειρήσεις/μέρη.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ απαιτούνται σημαντικά περισσότερες γνωστοποιήσεις όχι μόνον για μέλη του ΔΣ και συνδεδεμένες επιχειρήσεις/μέρη, αλλά και για συγγενικά πρόσωπα αυτών

και τις εταιρείες που ελέγχονται από αυτά και γενικότερα για σημαντικά διευθυντικά στελέχη.

3.16. ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

1. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται η απαλλαγή από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ομίλους μη εισηγμένων μητρικών για διαφόρους λόγους, μεταξύ των οποίων και όταν το ενοποιημένο Ενεργητικό, οι ενοποιημένες πωλήσεις και ο μέσος όρος του προσωπικού δεν ξεπερνά συγκεκριμένα αριθμητικά όρια όσον αφορά την αξία (Ενεργητικό και πωλήσεις) ή το ύψος τους (μέσος όρος προσωπικού).

2. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται εξαίρεση από την ενοποίηση θυγατρικών για τις οποίες αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά την άσκηση από τη μητρική επιχείρηση των δικαιωμάτων της στην περιουσία ή στην διοίκηση προς ενοποίηση επιχείρησης.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ αυτό δεν αποτελεί λόγο εξαίρεσης μιας θυγατρικής από την ενοποίηση.

3.17 .ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 δεν γίνεται ξεχωριστή αναφορά στις κοινοπραξίες ενώ δεν υπάρχει και αναφορά στην εφαρμογή της αναλογικής μεθόδου ενοποίησης, παρά μόνον στην μέθοδο της καθαρής θέσης.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ προβλέπεται η διενέργεια αναλογικής ενοποίησης με μέθοδο της καθαρής θέσης.

3.18. ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

1. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ προβλέπεται η δημιουργία προβλέψεων για τυχόν απαξίωση των στοιχείων του Ενεργητικού οι οποίες προβλέψεις εμφανίζονται μειωτικά και τα ενσώματα ή ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τις συμμετοχές.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ προβλέπεται η διενέργειας απομειώσεων αν η λογιστική αξία ξεπερνά το μεγαλύτερο της αξίας λόγω χρήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ο υπολογισμός των απομειώσεων καθώς και ο λογισμός τους είτε με την επιβάρυνση της κατάστασης λ/μού αποτελεσμάτων είτε της Καθαρής θέσης διάμεσου του πρόσθετου συνολικού εισοδήματος διαφέρουν σημαντικά από την αντιμετώπιση βάσει του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ, όπως αναλυτικά παρατίθεται παρακάτω.

2. Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ η υπεραξία αποσβένεται ισόποσα εντός πενταετίας.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ η υπεραξία ελέγχεται ετησίως για πιθανή απομείωση, αφού πρώτα έχει επιμερισθεί στις μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα έχει αναγνωρίσει.

3.19. ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

1.Ο Έλληνας λογιστής ακολουθώντας τις επιταγές του ΕΛΓΣ κατατάσσει τις προβλέψεις αναλόγως του αν αφορούν σε λειτουργικές (λ/σμός 68) ή έκτακτες (λ/σμός 83) στα λειτουργικά αποτελέσματα ή τα έκτακτα αποτελέσματα της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως αντίστοιχα. Ωστόσο, στα ΔΠΧΑ δεν υφίσταται η έννοια του λειτουργικού αποτελέσματος. Η κίνηση (αύξηση ή μείωση) της πρόβλεψης στις υποχρεώσεις καταχωρείται (χρεωστικά ή πιστωτικά) στο πλέον σχετικό κονδύλιο της κατάστασης συνολικού εισοδήματος.

Βάσει του ΔΛΠ 37 δεν αποκλείεται η χρέωση μίας σχηματιζόμενης πρόβλεψης να εμφανίζεται στο Ενεργητικό και όχι στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος (π.χ. πρόβλεψη για δαπάνες αποσυναρμολόγησης παγίων ή πρόβλεψη δαπανών αμοιβών προσωπικού όταν η οικονομική οντότητα ιδιοπαράγει πάγιο.)

Επίσης, βάσει το ΔΛΠ 1 η παρουσίαση εξόδων ή εσόδων ως έκτακτα έχει καταργηθεί.

2.Στην καθημερινή του πρακτική ο Έλληνας λογιστής χρησιμοποιεί τον όρο «προβλέψεις» για να αναφερθεί τόσο στις προβλέψεις υπό την έννοια του λ/σμού 44 του ΕΛΓΣ όσο και στους μεταβατικούς λ/σμούς 36 και 56 του ΕΛΓΣ.

Το ΔΛΠ 37, όμως, δεν αναφέρεται σε μεταβατικούς λ/σμούς περιοριζόμενο στις δαπάνες και τα περιουσιακά στοιχεία εκείνα των οποίων η αναγνώριση ενέχει σημαντικό βαθμό αβεβαιότητας. Θεωρείται, δηλαδή, στα ΔΠΧΑ ότι παρότι και οι μεταβατικοί λ/σμοί συχνά αφορούν σε λογιστικές εκτιμήσεις, ο βαθμός αβεβαιότητας τους είναι πολύ μικρός και συνεπώς δεν εξετάζονται στα πλαίσια του προτύπου αυτού.

Ως προς την παρουσίαση τους στις οικονομικές καταστάσεις στα πλαίσια των ΔΠΧΑ, οι μεταβατικοί λ/σμοί δεν παρουσιάζονται ξεχωριστά όπως συμβαίνει στις οικονομικές καταστάσεις βάσει ΕΓΛΣ αλλά τα σχετικά ποσά ενσωματώνονται στα κονδύλια του Ενεργητικού και του Παθητικού που είναι πιο σχετικά με την φύση του ποσού.

Π.χ. μια πρόβλεψη για χρεώσεις προμηθευτών αγορών ή εξόδων τα τιμολόγια των οποίων δεν έχουν παραληφθεί κατά τον χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων θα προσαυξήσει το ύψος του λ/σμού προμηθευτών στις υποχρεώσεις του Παθητικού.

3.20.ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ, στο κονδύλιο του Ενεργητικού «Έξοδα εγκατάστασης» μπορούν να καταχωρηθούν δαπάνες που αφορούν σε έξοδα ίδρυσης, πρώτης εγκατάστασης, μετεγκατάστασης έξοδα αύξησεως μετοχικού κεφαλαίου κλπ. τα οποία αποσβένονται ισόποσα εντός πενταετίας ή συντομότερα.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ οι παραπάνω δαπάνες δεν κεφαλαιοποιούνται αλλά βαρύνουν τα αποτελέσματα ως έξοδα με εξαίρεση τα κόστη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τα οποία καταχωρούνται απευθείας στην Καθαρή θέση (μειώνουν την διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο).

Επίσης, στα πλαίσια του ΚΝ 2190/1920 και του ΕΓΛΣ, στο κονδύλιο του Ενεργητικού «Έξοδα εγκατάστασης» καταχωρούνται συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν σε κτήση παγίων καθώς και τόκοι κατασκευαστικής περιόδου.

Στα πλαίσια των ΔΠΧΑ και συγκεκριμένα του ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού» οι δαπάνες τόκων και συναλλαγματικών διαφορών καταχωρούνται, υπό προϋποθέσεις, στον βαθμό που,

σύμφωνα με το εν λόγω πρότυπο, αναγνωρίζονται ενσωματωμένα στην αξία του ενσώματου παγίου που αφορούν.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων που δημοσιεύονται είναι σημαντικά, επειδή παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες σε πολλές κατευθύνσεις. Πρώτα στο κράτος για την επιβολή της φορολογίας και την άσκηση των ενδεδειγμένων πολιτικών στο δημοσιονομικό και στον τομέα της οικονομικής ανάπτυξης. Δεύτερο σε όσους χρηματοδοτούν τις επιχειρήσεις, που σημαίνει κυρίως τις τράπεζες και τους επενδυτές. Αν δεν υπάρχουν αρχές γενικής υποδοχής για τον προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων, δεν υπάρχει η αναγκαία βεβαιότητα για την αξιοπιστία όσων από τα μεγέθη αυτά δημοσιεύονται, οπότε οι κίνδυνοι και οι αρνητικές συνέπειες είναι φανεροί. Οι κίνδυνοι αυτοί, αφορούν κυρίως τους επενδυτές που αποτελούν την μοναδική κατηγορία που δεν μπορεί έχει ασφαλείς οικονομικές πληροφορίες.

Η σημαντικότητα του περιουσιακό στοιχείο είναι γιατί το περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Το μελλοντικό οικονομικό όφελος που ενσωματώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο, είναι η δυνατότητα να συνεισφέρει άμεσα ή έμμεσα στην ροή ταμειακών διαθεσίμων. Τα μελλοντικά αυτά οικονομικά οφέλη μπορεί να εισρέουν στην επιχείρηση με πολλούς τρόπους π.χ. ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιείται από μόνο του ή σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται από την επιχείρηση, να ανταλλάσσεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία, να χρησιμοποιείται για το διακανονισμό μιας υποχρέωσης ή να διανέμεται στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Όταν εφαρμόζονται τα ΔΠΧΑ (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) και ετοιμάζονται οι οικονομικές καταστάσεις αντιμετωπίζουν δυσκολίες ως προς την λογιστικοποίηση και την παρουσίαση των οικονομικών συναλλαγών. Καθώς η μετάβαση από τα λογιστικά πρότυπα που διαμορφώνονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Νόμο 2190/1920 πραγματοποιείται παράλληλα με την αλλαγή, της προσέγγισης προς την λογιστική αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων.

Τα ΔΠΧΑ συνεχώς αλλάζουν, εκτός από τα καινούργια πρότυπα τα οποία εκδίδονται γίνονται και αλλαγές σε υπάρχοντα πρότυπα και εκδίδονται και νέες διερμηνείες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» (IFRS Manual), εκδότης PRICEWATERHOUSECOOPERS, από ομάδα στελεχών της PwC (2011).
- « ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ, ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ», Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης
- «ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΠΑΛΙΑ ΛΟΓΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ» Τζανάτος Δ. (2008). Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 1^η Έκδοση
- «ΔΙΕΘΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», Πετράκης Π.Ε., εκδότης ΕΘΝΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ (2004) Στ' Κύκλος

Άρθρα από το διαδίκτυο

- www.taxheaven.gr
- www.wikipaidia.gr
- www.europa.gr
- www.epixeirisi.gr
- www.e-forologia.gr
- www.imerisia.gr

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση **ΕΣΤΕΗΤ Α.Ε.** παρουσιάζει τα εξής 30 πάγια περιουσιακά στοιχεία με την ημερομηνία και αξία κτήσης, μήνες και ποσοστό απόσβεσης, συνολικές αποσβέσεις για τους έτους 2010 και 2011, την τακτική απόσβεση για το έτος 2011, αναπόσβεστη αξία τους, εύλογη αξία, την αύξηση της αναπροσαρμογής και στο τέλος του πίνακα τα συνολικά κέρδη από την αναπροσαρμογή. Η αναπροσαρμογή έγινε με συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων και της αξίας κτήσης.

ΕΣΤΕΗΤ Α.Ε.										
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2011										
ΠΑΓΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΜΗΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ 31/12/2010	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 31/12/2011	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ 31/12/2011	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 31/12/2011	ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ 31/12/2011	ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
ΦΟΥΡΝΟΣ ΜΙΚΡΟΚΥΜΑΤΩΝ ENTX SIEMENS HF 17026EU+ΠΩ	25/1/2007	380,00	12	15%	171,00	57,00	360,00	20,00	480,00	460,00
ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ ΠΙΑΤΩΝ ΣΤΕΝΟ SIEMENS SF25T252EU		600,00	12	15%	270,00	90,00	264,00	336,00	700,00	364,00
ΕΣΤΙΕΣ ΚΕΡΑΜΙΚΕΣ SIEMENS ET512502E DOM		440,00	12	15%	198,00	66,00	264,00	176,00	540,00	364,00
ΧΛΟΟΚΟΠΤΙΚΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑ KAWASAKI FC- 180 6HP	29/06/2009	901,00	12	15%	213,99	135,15	349,14	551,86	1.001,00	449,14
ΣΚΟΥΠΑ ΦΥΣΗΤΗΡΑΣ HOMELITE		297,00	12	15%	70,54	44,55	115,09	181,91	397,00	215,09
ΘΑΜΝΟΚΟΠΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟ HOMELITE 45C		180,00	12	15%	42,75	27,00	69,75	110,25	280,00	169,75
ΨΥΓΕΙΟ ENTX MIELE K622UI 1	25/1/2007	630,00	12	15%	291,38	94,50	385,88	244,12	730,00	485,88
ΨΥΓΕΙΟΚΑΤΑΨΥΚΤΗΣ SIEMENS 60CM KG36U130	8/2/2007	660,00	12	15%	305,25	99,00	404,25	255,75	760,00	504,25
MINI ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ ΠΙΑΤΩΝ AEG F52850S R INOX	15/2/2007	325,00	12	15%	146,25	48,75	195,00	130,00	425,00	295,00
ΨΥΓΕΙΟ ENTX MIELE K622UI 1	15/2/2007	650,00	12	15%	292,50	97,50	390,00	260,00	750,00	490,00

ΞΥΛΙΝΕΣ ΠΕΡΣΙΔΕΣ ΜΕ ΝΤΗΖΕΣ	30/7/2007	3.213,00	12	15%	1.486,01	481,95	1.967,96	1.245,04	3.313,00	2.067,96
TV PHILIPS LCD42 PFL 3604D	3/3/2010	1.092,44	12	20%	182,07	218,49	64,70	1.027,74	1.192,44	164,70
TV ECP FEDERAL 1901 W	27/4/2010	194,22	12	20%	25,86	38,84	64,70	129,52	294,22	164,70
DVD PLAYER LG DVX 392	28/1/2009	54,62	12	20%	20,93	10,92	31,85	22,77	64,62	41,85
ΚΑΜΕΡΑ SONY DSC-W270	5/11/2009	190,45	12	20%	44,44	38,09	82,53	107,92	290,45	182,53
ΣΥΣΤΗΜΑ ΗΧΟΥ DSL-100M	18/12/2009	1.030,81	12	20%	223,35	206,16	429,51	601,30	1.130,81	529,51
ΕΙΔΗ ΔΙΑΚΟΣΜΗΣΗΣ	29/12/2009	5.000,00	12	20%	0,00	1.000,00	2.300,00	2.700,00	5.100,00	2.400,00
ΕΠΙΠΛΑ -POLTRONA FRAU	31/5/2007	56.972,40	12	15%	26.349,74	8.545,86	34.895,60	22.076,80	57.072,40	34.995,60
ΣΤΟΡΙΑ ΣΚΙΑΣΗΣ ΦΙΛΕΛΛΗΝΩΝ 18	7/10/2008	4.542,92	12	15%	1.533,24	681,44	2.214,68	2.328,24	4.642,92	2.314,68
ΤΗΛ. ΚΕΝΤΡΟ SIEMENS ΗΙΡΑΤΗ 1120	3/12/2010	870,00	12	20%	14,50	174,00	188,50	681,50	970,00	288,50
ΤΗΛ. ΣΥΣΥΚ.SIEMENS EUROSET	3/1/2011	60,00	12	20%	0,00	12,00	12,00	48,00	70,00	22,00
ΤΗΛΕΦΩΝΟ NOKIA N73 TB/3G/M	31/5/2007	495,00	12	20%	255,75	99,00	354,75	140,25	595,00	454,75
GIGASET REPETER	27/1/2011	180,00	12	20%	0,00	36,00	36,00	144,00	290,00	136,00
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ Η/Υ										
ΟΘΟΝΗ TFT 16"- ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ+ΠΟΝΤΙΚΙ - 2 ΤΕΜΑΧΙΑ	24/8/2009	196,63	12	24%	66,85	47,19	114,04	82,59	296,63	214,04
Η/Υ TURBO-X DUAL CORE E5300 - 2 ΤΕΜΑΧΙΑ	24/8/2009	583,03	12	24%	198,23	139,93	338,16	244,87	683,03	438,16
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ Η/Υ										
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ERP ENTERSOFT	23/3/2009	3.370,00	12	24%	1.482,80	808,80	2.291,60	1.078,40	3.470,00	2.391,60
ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ERP	31/12/2009	975,00	12	24%	253,50	234,00	487,50	487,50	1.075,00	587,50
ΔΙΥΚΛΟ CHONGING ASTRO ΧΕΧ-0844 ΜΑΥΡΟ	7/8/2008	739,00	12	15%	249,42	110,85	360,27	378,73	839,00	460,27
					Συνολική αύξηση από την αναπροσαρμογή των παγίων (δηλ. Κερδη αναπροσαρμογής)					51.651,47

