

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ
ΠΡΟΤΥΠΟ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:

ΚΑΖΑΚΟΥ ΧΡΙΣΤΙΝΑ (Α.Μ 10152)

ΚΑΤΣΑΡΟΥ ANNA ΜΑΡΙΑ (Α.Μ 9936)

ΞΕΝΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ (Α.Μ 9883)

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ, 2014

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	6
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	10
2.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	10
2.2 ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	10
2.3 ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	13
3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	13
3.2 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ.....	14
3.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ.....	14
3.2.2 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	15
3.2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	16
3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	17
3.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	21
3.4.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 10 « ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ »	21
3.4.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 11 « ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ »	23
3.4.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 12 « ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ -ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ »	26
3.4.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 13 « ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ »	31
3.4.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 14 « ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ »	31
3.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	32

3.5.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ.....	32
3.5.2 ΒΑΣΙΚΑ ΑΙΤΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	33
3.5.3 ΣΚΟΠΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	34
3.5.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	35
3.5.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	35
3.5.6 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	36
3.5.7 ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	37
3.5.8 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	39
3.5.9 ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	43
4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	43
4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	43
4.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Π.Χ.Π.....	44
4.4 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	44
4.5 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	44
4.6 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	46
4.7 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	49
4.8 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π.....	50
4.9 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....	52
4.10 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	53
4.11 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	54
4.12 ΟΝΟΜΑΣΙΑ Δ.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Π.Χ.Π ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ.....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16	
« ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ».....	59
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ Δ.Λ.Π 16.....	59
5.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	59
5.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π 16.....	60
5.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π 16.....	60
5.5 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ.....	61

5.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	62
5.6.1 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ	63
5.6.2 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΛΟΓΟΥΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ Ή ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΛΟΓΙΚΟΥΣ.....	63
5.7. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΩΝ.....	63
5.7.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ (Ή ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ)	63
5.7.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ (Ή ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ)	66
5.8 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΚΟΣΤΗ	67
5.8.1 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ.....	67
5.8.2 ΚΟΣΤΟΣ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	68
5.9 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ	70
5.10 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	78
5.10.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	78
5.10.2 ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ.....	79
5.10.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΑ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ	79
5.10.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ	80
5.10.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	80
5.11 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ	83
5.12 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 16 ΚΑΙ Ε.Λ.Π	84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	88
6.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ	88
6.2 ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	98
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	108
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	110
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	111
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ	111

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία, παρουσιάζεται μια ανάλυση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16, που αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις μιας επιχείρησης. Στην αρχή γίνεται μια ιστορική αναδρομή στους λόγους δημιουργίας των Δ.Λ.Π καθώς και μια αναφορά στα Δ.Λ.Π και Δ.Π.Χ.Π που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα.

Εν συνεχεία γίνεται μια ανάλυση για τον σκοπό δημιουργίας του συγκεκριμένου προτύπου και του πεδίου εφαρμογής του. Συγκεκριμένα επιχειρείται μια ανάλυση στον τρόπο αναγνώρισης των μεταγενέστερων δαπανών, στις μεθόδους αναπροσαρμογής και αποσβέσεων. Επίσης παρατίθενται και παραδείγματα για την βέλτιστη κατανόηση των παραπάνω.

Στην επόμενη παράγραφο γίνεται μια προσπάθεια εντοπισμού των διαφορών στον λογιστικό χειρισμό των πάγιων στοιχείων ανάμεσα στο Δ.Λ.Π 16 και στα Ε.Λ.Π, καθώς επίσης επιχειρείται και εξαγωγή συμπερασμάτων. Τέλος, γίνεται μια ανάλυση και ερμηνεία των στοιχείων που αφορούν τα ενσώματα πάγια, από τις οικονομικές καταστάσεις της ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ)) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε. για τις οικονομικές χρήσεις 2012-2013.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- Ε.Ε : Ευρωπαϊκή Ένωση
- Δ.Λ.Π : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Ε.Λ.Π : Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- Ε.Γ.Λ.Σ : Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- Δ.Λ.Π 16: Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»
- Δ.Π.Χ.Π : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
- I.A.S.B : International Accounting Standards Board
- I.A.S.C : International Accounting Standards Committee, Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής
- IFAC : International Financial Accounting Committee, Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών
- IOSCO : International Organizations of Securities Commissions, Διεθνής Οργανισμός Προμηθειών Μετόχων
- FASB : Financial Accounting Standards Board
- Μ.Ε.Δ : Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
- Ε.Λ.Τ.Ε. : Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
- Σ.Ο.Λ : Σώμα Ορκωτών Λογιστών
- Σ.Ο.Ε.Λ : Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
- Ω.Δ.Ζ : Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις αρχές του 21ου αιώνα επετεύχθη παγκόσμια συμφωνία για την ελεύθερη διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών, χωρίς περιοριστικούς όρους για την εισαγωγή τους. Με την παγκοσμιοποίηση και το άνοιγμα των αγορών η ανάγκη για ομοιογενείς καταστάσεις αποτελεσμάτων και ισολογισμούς των επιχειρήσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο έγινε επιτακτική. Ειδικά αυτή την εποχή που οι αγορές σε διεθνές επίπεδο ταλανίζονται από κρίση, σε συνδυασμό με τη δημοσιοποίηση των χειρισμών που ακολουθούσαν κάποιες επιχειρήσεις για φοροδιαφυγή αλλά και για παραπλάνηση των επενδυτών, που είχε ως αποτέλεσμα να χαθεί η εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, η εφαρμογή ομοιογενών λογιστικών προτύπων είναι αναγκαία.

Η επινόηση και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την απαραίτητη διαφάνεια που χρειάζονται οι χρήστες παγκοσμίως. Η Ε.Ε προκειμένου να διασφαλίσει διαφάνεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κρατών-μελών της, επέβαλλε υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π από τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο χρηματιστήριο από την 01/01/2005. Η Ελλάδα ως κράτος-μέλος της Ε.Ε υιοθέτησε μέσω οδηγιών, νόμους και διατάξεις για την προσαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στα Δ.Λ.Π.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π ειδικά στην κατηγορία των παγίων έθεσε τις βάσεις και τα όρια των δαπανών που κεφαλαιοποιούνται αλλά και των δαπανών που αναγνωρίζονται ως οργανικά έξοδα με αποτέλεσμα την μείωση των κερδών της επιχείρησης. Στα πάγια αναφέρονται το Δ.Λ.Π 16 « Ενσώματες ακινητοποιήσεις» και το Δ.Λ.Π 38 «Αυλα περιουσιακά στοιχεία».

Με την παρούσα εργασία-μελέτη θα προσπαθήσουμε να εξετάσουμε και να αναλύσουμε το Δ.Λ.Π 16 τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο. Επίσης θα συγκρίνουμε και θα επισημάνουμε τις διαφορές του Δ.Λ.Π 16 με τα Ε.Λ.Π. Τέλος θα εξετάσουμε πως επηρεάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων επιχειρήσεων κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Το κύριο μέρος της εργασίας απαρτίζεται από πέντε μέρη.

Στο πρώτο μέρος θα γίνει μια εκτενής αναφορά στις διατάξεις και στους λογιστικούς χειρισμούς των Ε.Λ.Π που αφορούν τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Πιο συγκεκριμένα, θα αναλυθούν οι έννοιες της λογιστικής και του λογιστικού σχεδίου, με ιδιαίτερη έμφαση στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο όπου θα αναλυθούν οι βασικές αρχές πάνω στις οποίες βασίζεται. Τέλος, θα αναλυθούν οι λογιστικοί χειρισμοί των παγίων που επιβάλλουν τα Ε.Λ.Π και θα παρατεθούν παραδείγματα για την καλύτερη κατανόησή τους.

Στο δεύτερο μέρος θα αναφερθούμε στο Δ.Λ.Π 16. Αρχικά θα αναλυθεί η έννοια και ο σκοπός των Δ.Λ.Π. Μετά θα ακολουθήσει μια ιστορική ανασκόπηση για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π διεθνώς, από την Ε.Ε αλλά και από την Ελλάδα. Επίσης θα αναλυθούν τα κύρια όργανα κατάρτισής τους όπως και η διαδικασία κατάρτισης τους, οι βασικές αρχές από τις οποίες διέπονται, τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα παρατεθούν τα Δ.Λ.Π και τα Δ.Π.Χ.Π που βρίσκονται σε ισχύ σήμερα. Στη συνέχεια, θα αναλυθούν λεπτομερώς οι έννοιες διαχείρισης των παγίων και οι λογιστικοί χειρισμοί που καθορίζει το Δ.Λ.Π 16 και θα δοθούν παραδείγματα.

Στο τρίτο μέρος θα γίνει η σύγκριση των Ε.Λ.Π και του Δ.Λ.Π 16 και θα αναλυθούν οι διαφορές τους. Στο τέλος, μετά την ανάλυση των διαφορών του Δ.Λ.Π 16 θα προσπαθήσουμε να εξάγουμε κάποια συμπεράσματα για την εφαρμογή του.

Το τέταρτο μέρος θα αναφέρεται λεπτομερώς στις ενέργειες που πρέπει να κάνουν οι εισηγμένες επιχειρήσεις για την μετάβαση από τα Ε.Λ.Π στα Δ.Λ.Π.. Τέλος, στο πέμπτο μέρος θα αναφερθούμε στα αποτελέσματα της έρευνας-σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, της εταιρείας ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε., που αφορούν τα ενσώματα πάγια στοιχεία για τις οικονομικές χρήσεις 2012-2013.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Μετά την καθιέρωση των Δ.Λ.Π και των Δ.Π.Χ.Π από τις χώρες της Ε.Ε αλλά και σε διεθνές επίπεδο, πολλοί έλληνες ακαδημαϊκοί αλλά και έγκριτοι ελεγκτές ασχολήθηκαν με την εφαρμογή τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις και με τις επιπτώσεις τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως επίσης και πολλοί ξένοι ασχολήθηκαν με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των Δ.Λ.Π στην χώρα τους. Λόγω ότι για την πραγματοποίηση της παρούσας εργασίας χρησιμοποιήθηκε κυρίως ελληνική και αγγλική βιβλιογραφία, θα προσπαθήσουμε να παρουσιάσουμε μια σύντομη περιγραφή στο έργο όσων εργάστηκαν για την επιτυχή καθιέρωση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Το Συμβούλιο Δ.Λ.Π αποτελεί τη διάδοχη κατάσταση της Επιτροπής Δ.Λ.Π (IASB), η οποία τον Απρίλιο του 2001 μετονομάστηκε σε IASB, και έχει ως σκοπό

- α) την δημιουργία, την διόρθωση και την προώθηση σε παγκόσμια αποδοχή των Δ.Λ.Π,
- β) την βελτίωση και την εναρμόνιση διαφορετικών λογιστικών προτύπων.

2.2 ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση μετά την ίδρυση της, ξεκίνησε ένα σημαντικό πρόγραμμα εναρμόνισης εταιρικού δικαίου, μέσω της έκδοσης των οδηγιών της οποίας τα κράτη-μέλη είναι υποχρεωμένα να συμμορφώνονται. Πολλοί πιστεύουν ότι η 4η, η 7η και η 8η οδηγία είναι ουσιαστικά οι σημαντικότερες. Η επίδραση των εν λόγω οδηγιών βελτίωσε την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ιδιαίτερα στην Ιταλία, την Ισπανία, την Πορτογαλία και στην Ελλάδα. Όμως, η προσπάθεια της εναρμόνισης, της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, απέχει από το τέλειο. Η κύρια αιτία είναι ότι οι οδηγίες δεν υλοποιήθηκαν με τον ίδιο τρόπο από τις χώρες-μέλη της Ε.Ε. Συγκεκριμένα οι λογιστικές οδηγίες δεν είχαν τροποποιηθεί από την υιοθέτησή τους το 1978. Εν συνεχεία, υπήρξαν σημαντικές αλλαγές στην λογιστική πληροφόρηση. Για τον λόγο αυτό οι οδηγίες, ως προς το σύνολό τους, θεωρήθηκαν κάπως ξεπερασμένες.

Τον Ιούνιο του 2000 η Ευρωπαϊκή Ένωση υιοθέτησε μια νέα στρατηγική για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, σύμφωνα με την οποία όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις

στα χρηματιστήρια της Ε.Ε, οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές εταιρείες πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Εν συνεχεία, τον Μάρτιο του 2001 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε μια οδηγία η οποία εκσυγχρόνιζε τις υπόλοιπες.

2.3 ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ

Ο Missioner στην εργασία του, ερευνά τα οικονομικά κίνητρα αναπροσαρμογής των πάγιων στοιχείων σε εισηγμένες Ελβετικές εταιρείες. Επιλέγει να αναλύσει τα κίνητρα των Ελβετικών εταιρειών, καθώς βρίσκονται σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από σημαντικές αλλαγές στα λογιστικά πρότυπα και έχουν αντίκτυπο στην αναπροσαρμογή των παγίων. Τα αποτελέσματα της έρευνάς του δείχνουν θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής, της μόχλευσης και του ποσοστού πωλήσεων στο εξωτερικό. Το συμπέρασμα του συγγραφέα είναι ότι, η αναπροσαρμογή βελτιώνει την αντίληψη των πιστωτών απέναντι στην χρηματοοικονομική ρώμη, και κατά επέκταση στην πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης.

Οι Christensen και Nikolaev ερευνούν τους λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία ως μέθοδο αναπροσαρμογής των πάγιων στοιχείων. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους δείχνουν ότι με εξαίρεση τις real-state επιχειρήσεις, το ιστορικό κόστος κυριαρχεί ως επιλεγόμενη μέθοδος αποτίμησης. Αυτό συμβαίνει γιατί οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την μέθοδο της εύλογης αξίας, θέλουν να επισημάνουν στους πιστωτές τους την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των παγίων, και κατά επέκταση την πιστοληπτική τους ικανότητα. Επίσης σύμφωνα με την έρευνά τους, οι εταιρείες που έχουν λιγότερες ευκαιρίες ανάπτυξης υιοθετούν την μέθοδο της εύλογης αξίας. Αυτό οδηγεί στην συσχέτιση της εύλογης αξίας ως ένα μέσο παρακολούθησης-ελέγχου των υπερεπενδύσεων στα πάγια του ενεργητικού. Τέλος, σύμφωνα με τους συγγραφείς, τα στοιχεία δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να αντιληφθούν ότι τα καθαρά οφέλη της εύλογης αξίας υπερβαίνουν αυτών του ιστορικού κόστους.

Οι Μπέλλας, Τούδας και Παπαδάτος πραγματοποίησαν μια έρευνα με στόχο την διερεύνηση των συνεπειών της αλλαγής από τα Ε.Λ.Π στα Δ.Λ.Π. Η παρούσα μελέτη επιχειρεί να εντοπίσει τις επιπτώσεις της εφαρμογής των ΔΛΠ σε διάφορα μεγέθη και δείκτες της λογιστικής, καθώς επίσης να εξηγήσουν πως τα λογιστικά στοιχεία μπορούν να παρουσιάσουν τις τιμές των μετοχών για το 2004, δηλαδή ένα έτος πριν την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ. Κίνητρο για την υλοποίηση αυτής της ανάλυσης είναι η διαφορετική

φιλοσοφία και προσανατολισμός των δύο λογιστικών συστημάτων. Σχετικά με την μέθοδο αποτίμησης, τα ΕΛΠ από το 1980 και μετά ακολουθούσαν το γαλλο-γερμανικό μοντέλο το οποίο είχε ως στόχο την προστασία των πιστωτών και την λογιστική - φορολογική διαφάνεια, και για αυτό η μοναδική μέθοδος που εφαρμόζονταν ήταν του ιστορικού κόστους. Αντιθέτως, τα ΔΛΠ τα οποία ακολουθούν τα αμερικάνικα πρότυπα έχουν ως σκοπό την προστασία των επενδυτών και για αυτό καθιερώνουν την μέθοδο της εύλογης αξίας. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους δείχνουν ότι τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, τα απτά οικονομικά στοιχεία και οι συνολικές υποχρεώσεις παρουσιάζονται με σημαντικά υψηλότερες τιμές στο πλαίσιο των νέων προτύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Λογιστική είναι η επιστήμη, που ασχολείται με την συστηματική συλλογή και παροχή κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες προέρχονται από τους οικονομικούς οργανισμούς και είναι απαραίτητες για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Η λογιστική δηλαδή αποτελεί ένα σύστημα γνώσεων, μέσα στα πλαίσια των οικονομικών, νομικών και κοινωνικών κανόνων, με γενικά παραδεκτές βασικές αρχές και μεθόδους, επισημάνσεως, αναλύσεως, καταγραφής ή υπολογισμού, παρακολουθήσεως και παρουσιάσεως λογιστικών πληροφοριών. Οι λογιστικές πληροφορίες, αποτελούν το θεμέλιο του οικονομικού λογισμού (ενός αρμονικού συνόλου υπολογισμού), και επιτρέπουν σε αυτούς που τις χρησιμοποιούν, να προβαίνουν σε διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις, τόσο για την ιδιωτική, όσο και για την κοινωνική οικονομική πολιτική, γιατί με αυτές συνδέονται η μικροοικονομία με την μακροοικονομία. Θα πρέπει επίσης να σημειώσουμε ότι στο παρελθόν η λογιστική έδινε μεγαλύτερη βαρύτητα στους μηχανισμούς της διπλογραφικής απεικόνισης των γεγονότων αυτών και στη συνδεσμολογία των λογαριασμών αυτών καθώς επίσης και στον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός της λογιστικής είναι :

1. Η ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκροτήσεως του οικονομικού οργανισμού
2. Η διενέργεια ελέγχων και η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων και στους επενδυτές. Οι τελευταίοι, όπως είναι γνωστό, αντλούν τις σχετικές με τις επιχειρήσεις πληροφορίες τους από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και υποβάλλουν σε δημοσιότητα. Στις μέρες μας, γίνεται γενικά δεκτό ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του αυτού κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η προαναφερθείσα σημαντική ιδιότητα της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι συγκρινόμενες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές μεθόδους, αρχές και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών που εκφράζουν την οικονομική κατάσταση και πορεία των επιχειρήσεων. Απαιτείται δηλαδή τυποποίηση όλης της λογιστικής διαδικασίας που αποτυπώνει και παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχείρησης. Βέβαια αυτή η τυποποίηση δεν εξυπηρετεί μόνο τους εσωτερικούς λήπτες που θέλουν ομοιογενή και συγκρίσιμα λογιστικά δεδομένα, αλλά και τους εξωτερικούς λήπτες που αντλούν τις πληροφορίες από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίοι επιθυμούν τα λογιστικά δεδομένα που αναγράφονται σε αυτές να είναι ομοιόμορφα και ομοιογενή.

3.2 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

3.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Με τον όρο λογιστικό σχέδιο εννοούμε την καθολική οργάνωση και συστηματοποίηση των εργασιών του λογιστηρίου της επιχείρησης, με σκοπό να παρουσιάζονται με κατανοητό τρόπο οι οικονομικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από την οικονομική οργάνωση κατά της διάρκεια μιας περιόδου.

Επομένως, το λογιστικό σχέδιο είναι ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών με σκοπό την τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών από την επιχείρηση, τη λειτουργία τους με ενιαίο τρόπο και με βάση γενικών αποδεκτών αρχών και μεθόδων αποτιμήσεως των περιουσιακών της στοιχείων, δημοσίευσης τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων.

Ένα πλήρες και επιστημονικά θεμελιωμένο λογιστικό σχέδιο πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής βασικά στοιχεία:

1. Το σχέδιο των λογαριασμών: δηλαδή τον πίνακα με τους πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί συστηματικά η επιχείρηση, ταξινομημένους και κωδικοποιημένους σύμφωνα με το δεκαδικό ταξίθετικό σύστημα λογαριασμών
2. Το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών: δηλαδή να καθορίζεται η έννοια με την οποία χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί (π.χ. «γήπεδα»)

3. Το περιεχόμενο και την λειτουργία των λογαριασμών: δηλαδή τι περιλαμβάνει ο κάθε λογαριασμός και πότε χρεώνεται ή πιστώνεται
4. Τους κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων κατά την απογραφή τέλους
5. Τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής
6. Υποδείγματα ισολογισμού, κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης

3.2.2 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ) καθιερώθηκε το 1980 με το νόμο Ν.1041/1980 σύμφωνα με τα άρθρα 47, 48 και 49. Με αυτό το νόμο το Ε.Γ.Λ.Σ. θεσπίστηκε σαν θεσμός και καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του. Επίσης, οριοθετήθηκαν τα πλαίσια σύμφωνα με τα οποία θα έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ε.Γ.Λ.Σ αλλά και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Η προαιρετική του εφαρμογή καθιερώθηκε στις 1η Ιανουαρίου 1982, σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχόμενου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Αργότερα και σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.1882/1990 γίνεται υποχρεωτική η καθιέρωση του Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις επιχειρήσεις που ελέγχονται υποχρεωτικά από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

Με την ένταξη της Ελλάδας στην Ε.Ο.Κ το Ε.Γ.Λ.Σ εναρμονίστηκε σύμφωνα με την 4η Κατευθυντήρια Οδηγία της Ε.Ο.Κ., η οποία καθόρισε το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τη λειτουργία και την συνδεσμολογία των λογαριασμών. Επίσης, με την παράθεση ομοειδών λογιστικών πληροφοριών (πληροφορίες που στηρίζονται σε σταθερές βάσεις), το Ε.Γ.Λ.Σ πλέον αποτελεί ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών και σκοπός του είναι η τυποποίηση των οικονομικών μονάδων της χώρας από τους τηρούμενους λογαριασμούς.

3.2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Για τη δημιουργία του Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθετήθηκαν κάποιες παραδοχές της λογιστικής, οι οποίες στη συνέχεια ονομάστηκαν αρχές, και είναι οι ακόλουθες:

1. *Η αρχή της αυτονομίας*
2. *Η αρχή της κατά είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων*
3. *Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης εσωλογιστικά*

Οι αρχές αυτές βρίσκονται σε πλήρη αλληλεξάρτηση, καθώς η υιοθέτηση των δύο πρώτων αρχών επιτρέπει την εφαρμογή της τελευταίας, δηλαδή την ορθολογική κατάρτιση του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης. Στις παραγράφους που θα ακολουθήσουν θα γίνει μια σύντομη περιγραφή-ανάλυση των βασικών αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΙΑΣ:

Σύμφωνα με αυτή την αρχή οι λογαριασμοί κατανέμονται στα λογιστικά κυκλώματα, το καθένα από τα οποία λειτουργεί ανεξάρτητα ενώ παράλληλα μπορεί να συλλειτουργούν. Τα λογιστικά κυκλώματα είναι τα ακόλουθα:

1. Γενική Λογιστική: οι λογαριασμοί της οποίας αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8. Οι λογαριασμοί αυτού του κυκλώματος χρεώνονται και πιστώνονται μεταξύ τους και για την ενημέρωσή τους ισχύει η αρχή του παραστατικού, δηλαδή η ύπαρξη παραστατικού για το κάθε λογιστικό γεγονός (π.χ. αγορές, πωλήσεις, εισπράξεις, πληρωμές)
2. Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης: αναπτύσσεται από τους λογαριασμούς της ομάδας 9, και εδώ οι λογαριασμοί λειτουργούν ανεξάρτητα. Τα δεδομένα των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εξασφαλίζονται από την γενική λογιστική με τους διάμεσους αντικριζόμενους λογαριασμούς. Αυτοί οι λογαριασμοί λειτουργούν ως «γέφυρα» μέσω της οποίας μεταφέρονται τα δεδομένα των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των αποτελεσμάτων της ομάδας 8.
3. Λογαριασμοί Τάξης: αναπτύσσονται στην ομάδα 10, με αρχικό ψηφίο «0», και λειτουργούν και αυτοί ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται λογιστικά γεγονότα τα οποία όμως δεν επηρεάζουν άμεσα την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης (π.χ. εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη).

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ, ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ.

Σύμφωνα με αυτή την αρχή τα αντίστοιχα ποσά καταχωρούνται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων (ομάδα 2), των εσόδων (ομάδα 6), των εξόδων (ομάδα 7) καθώς και στους λογαριασμούς των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8). Οι λογαριασμοί αυτοί ανοίγουν με βάση το λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι αντίστοιχες αγορές, τα αντίστοιχα έξοδα/έσοδα (π.χ. 25.06 οικοδομικά υλικά, 64.00 έξοδα μεταφορών, 76.00 έσοδα χρεογράφων)

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ.

Σύμφωνα με αυτή την αρχή στο τέλος της οικονομικής χρήσης μεταφέρονται στον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης (λογ. 80.00), μέσω των κατάλληλων λογιστικών εγγραφών, τα αρχικά και τα τελικά αποθέματα χρήσης, οι αγορές χρήσης, τα οργανικά έξοδα και τα οργανικά έσοδα της χρήσης .

3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ ως πάγιο ενεργητικό ορίζεται το σύνολο των αξιών, των αγαθών και των δικαιωμάτων που προορίζονται να μείνουν στην κατοχή της επιχείρησης μακροπρόθεσμα, καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις αλλά και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Το πάγιο ενεργητικό χωρίζεται στις εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή υλικά περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 10 – 15)
2. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 16.00 – 16.09)
3. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10 - 16.19)
4. Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (λογαριασμοί 18.00 – 18.01)
5. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμοί 18.02 -18.16)

Ειδικότερα οι λογαριασμοί του πάγιου ενεργητικού είναι οι ακόλουθοι:

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ
11	ΚΤΙΡΙΑ –ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ -ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
15	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
17	_____
18	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
19	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Παρακάτω θα αναλυθούν οι κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων:

1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ: είναι τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού που έχουν υλική υπόσταση και αποκτήθηκαν από την επιχείρηση προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από την ίδια και όχι να μεταπωληθούν σε τρίτους. Οι ομάδες λογαριασμών που αφορούν τα ενσώματα πάγια στοιχεία είναι οι εξής:

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
15	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ - ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ

2. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ: είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που δεν έχουν υλική υπόσταση, δηλαδή είναι άυλα, όμως, έχουν αξία η οποία προέρχεται από ειδικά δικαιώματα και προνόμια που κατέχει η επιχείρηση. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις αναπτύσσονται στους εξής λογαριασμούς:

ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	
16.00	ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (π.χ. φήμη, πελατεία)
16.01	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ (π.χ. δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικό σήμα)
16.02	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ) ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ-ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ-ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ
16.03	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ
16.04	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
16.05	ΛΟΙΠΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

3. ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ : είναι έξοδα, τα οποία αφορούν την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της επιχείρησης καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιεί προκειμένου να επεκταθεί και να αναδιοργανωθεί. Δηλαδή είναι τα έξοδα τα οποία εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγαλύτερη χρονική περίοδο από ένα έτος. Δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς των εξόδων γιατί στο τέλος της οικονομικής χρήσης τα αποτελέσματα θα έχουν επιβαρυνθεί υπέρμετρα σε σχέση με τα

αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων, οπότε θα έχει παραβιαστεί η αρχή της συσχέτισης των εξόδων και των εσόδων. Οι λογαριασμοί στους οποίους αναπτύσσονται τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι οι εξής:

ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	
16.10	ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ
16.11	ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΟΡΥΧΕΙΩΝ-ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ-ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ
16.12	ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ
16.13	ΕΞΟΔΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ
16.14	ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ
16.15	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΑΝΕΙΑ ΓΙΑ ΚΤΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ
16.16	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΚΑΙ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΕΩΣ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ
16.17	ΕΞΟΔΑ ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ
16.18	ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
16.19	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

4. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ: Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν οι λογαριασμοί στους οποίους αναπτύσσονται οι μετοχές, οι ομολογίες και οποιοδήποτε άλλο είδος επένδυσης που έχει κάνει η επιχείρηση. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι εξής:

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	
18.00	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
18.01	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΛΟΙΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
18.02	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ €

18.03	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ
18.04	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ €
18.05	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ
18.06	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΕΤΑΙΡΩΝ
18.11	ΔΟΣΜΕΝΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ
18.12	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
18.15	ΤΙΤΛΟΙ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΕ €
18.16	ΤΙΤΛΟΙ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.5 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

3.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Στις παρακάτω παραγράφους θα γίνει λεπτομερής ανάλυση των λογαριασμών των παγίων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

3.4.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

Εδαφικές εκτάσεις: είναι τα γήπεδα, οικόπεδα, λατομεία, ορυχεία, μεταλλεία, οι αγροί, τα δάση και γενικώς κάθε έκταση γης που έχει στην κυριότητά της η επιχείρηση. Οι εδαφικές εκτάσεις εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία με την αξία κτήσεως τους. Η αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων αποτελείται από την αξία αγοράς και από τα έξοδα για εκβραχισμούς και ισοπέδωση οικοπέδων, λόγω ότι έχουν μόνιμο χαρακτήρα.

Στην τιμή κτήσεως δεν περιλαμβάνονται :

1. Οι δαπάνες για φόρους μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά/δικηγορικά/μεσιτικά έξοδα, αλλά χρεώνεται ο λογαριασμός 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως». Αυτά τα έξοδα υπόκεινται σε απόσβεση, σύμφωνα με το Ν.4172/2013, με συντελεστή απόσβεσης 10%.

2. Οι δαπάνες για έργα που φθείρονται (π.χ. περιφράξεις οικοπέδων) με τις οποίες χρεώνεται ο λογαριασμός 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις οικοπέδων». Επίσης, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την ανεύρεση ή την αξιοποίηση των ορυχείων/μεταλλείων/λατομείων που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων»

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ «ΑΓΟΡΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ»: Η επιχείρηση «Ωμέγα» αγόρασε ένα οικόπεδο αντί 400.000€ μετρητοίς. Πλήρωσε για συμβολαιογραφικά, δικηγορικά και μεσιτικά έξοδα 90.000€. Επίσης πλήρωσε έξοδα εκβραχισμού και ισοπέδωσης 45.000 €. Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι οι ακόλουθες:

10.00 Οικόπεδα	400.000	
38.00 Ταμείο		400.000

(Αγορά οικοπέδου σύμφωνα με το συμβόλαιο Νο..)

16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων		
16.14.00 Έξοδα δικηγορικά	30.000	
16.14.01 Έξοδα συμβολαιογραφικά	30.000	
16.14.02 Έξοδα μεσιτικά	30.000	
38.00 Ταμείο		90.000

(Πληρωμή εξόδων κτήσης οικοπέδου σύμφωνα με την απ Νο..)

10.00 Οικόπεδα		
10.00.00 Έξοδα εκβραχισμού κ'	45.000	
		ισοπεδώσεως
38.00 Ταμείο		45.000

(Πληρωμή εξόδων εκβραχισμού σύμφωνα με την απόδειξη Νο..)

3.4.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κτίρια: είναι οι οικοδομικές κατασκευές, που για την κατασκευή τους χρησιμοποιήθηκαν οικοδομικά υλικά, και προορίζονται για βιομηχανοστάσια, εργοστάσια, αποθήκες, για γραφεία ή για οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση της επιχείρησης.

Εγκαταστάσεις κτιρίων: είναι οι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως, υδραυλικές, ηλεκτρολογικές, μηχανολογικές, τηλεπικοινωνιακές, κλιματιστικές, αποχετεύσεως, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Τεχνικά έργα: είναι οι τεχνικές εγκαταστάσεις, μόνιμες κατά κανόνα, από τις οποίες επέρχεται τροποποίηση του φυσικού περιβάλλοντος και έχουν σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (π.χ. δρόμοι, λιμάνια, φράγματα, γέφυρες, περιφράξεις κλπ.).

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ

Τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων καταχωρούνται στους λογαριασμούς :

1. Με την αξία κτήσεώς τους ή την αξία που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως τους. Όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευή τότε καταχωρούμε το κόστος κατασκευής, το οποίο προκύπτει από τον λογαριασμό 15.01 «κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα υπό κατασκευή». Όπως και στα οικόπεδα στην τιμή κτήσεως, όταν πρόκειται για μεταβίβαση, δεν περιλαμβάνονται οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα κλπ. Αν γίνουν όμως δαπάνες κατεδαφίσεως παλαιών κτιρίων και ανέγερσης νέων κτιρίων τότε αυτές περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως καθώς και οι αποζημιώσεις που καταβλήθηκαν στους παλαιούς μισθωτούς.
2. Αν η επιχείρηση κατασκευάσει κτίρια ή τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων, τα οποία θα χρησιμοποιήσει για το χρονικό διάστημα που έχει συμφωνηθεί, και τα οποία μετά την πάροδο του χρόνου προσέλθουν στην κυριότητα του κατόχου του ακινήτου, τότε στους λογαριασμούς θα καταχωρηθεί το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και

προσθηκών καθώς και τα έξοδα που κατέβαλλε η επιχείρηση για την διαμόρφωση των εδαφικών εκτάσεων.

3. Με την αξία επεκτάσεων ή προσθηκών, βελτιώσεων, συντηρήσεως και επισκευής ενσώματων πάγιων στοιχείων.
- i. Επέκταση ή προσθήκη: είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του κτιρίου/κτιριακής εγκατάστασης/τεχνικού έργου που γίνεται με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών.
 - ii. Βελτίωση: είναι οι μεταβολές που γίνονται στο ενσώματο πάγιο στοιχείο, μετά από τεχνολογική επέμβαση, και έχουν σκοπό την αύξηση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του, την παραγωγικότητα του, την μείωση του κόστους λειτουργίας του και την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησης του.
 - iii. Επισκευή: είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση του ενσώματου πάγιου στοιχείου με σκοπό την επαναφορά του στο επίπεδο της παραγωγικής του δυνατότητας, που βρισκόταν πριν την βλάβη που υπέστη.
 - iv. Συντήρηση: είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται στο πάγιο στοιχείο προκειμένου να διατηρηθεί στην αρχική του παραγωγικότητα για όσο το δυνατόν περισσότερο χρονικό διάστημα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ «ΑΓΟΡΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΟΥ»: Η επιχείρηση «Χ» αγόρασε ένα ακίνητο (αξία οικοπέδου 200.000€ και κτιρίου 70.000€) μετρητοίς, και πλήρωσε για έξοδα μεταβιβάσεως 60.000€.

10.00 Οικόπεδα	200.000	
11.00 Κτίρια	70.000	
16.14 Έξοδα ακινητοποίησης	60.000	
38.00 Ταμείο		330.000

(Αγορά οικοπέδου ,συμπεριλαμβανομένου κτιρίου, σύμφωνα με το συμβόλαιο..)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 «ΚΑΤΕΔΑΦΙΣΗ ΚΑΙ ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΝΕΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ»:

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» κατεδάφισε το κτίριο της αξίας 350.000€, το οποίο μέχρι την μέρα της κατεδάφισης του είχε αποσβεστεί κατά 335.000€ και πλήρωσε για έξοδα κατεδάφισης 30.000€. 1) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές, αν η επιχείρηση αποφασίσει στη θέση του να ανεγερθεί νέο κτίριο. 2) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές αν δεν ανεγερθεί νέο κτίριο.

11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		335.000
-Τεχνικά έργα		
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια		335.000
<i>(Μεταφορά αντιθέτου λογαριασμού στον κύριο)</i>		
16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς		15.000
Αποσβέσεως		
11.00 Κτίρια		15.000
<i>(Μεταφορά υπολοίπου κύριου λογαριασμού στον 16.19 και κλείσιμο λογ/μου)</i>		
1.	11.01 Κτίριο (νέο)	30.000
	38.00 Ταμείο	30.000
<i>(Πληρωμή εξόδων κατεδάφισης – ανέγερση νέου κτιρίου)</i>		
2.	11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση	30.000

Διαμορφώσεις γηπέδων

38.00 Ταμείο

30.000

(Πληρωμή εξόδων κατεδαφίσεως σύμφωνα με την απόδειξη Νο..)

3.4.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Μηχανήματα: είναι οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν στην απόσπαση υλικών από την φύση, στην επεξεργασία τους, ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά, ή να παράγουν υπηρεσίες, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

Τεχνικές Εγκαταστάσεις: είναι οι τεχνικές κατασκευές και γενικώς οι τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση των μηχανημάτων αλλά και για την σύνδεσή τους με το παραγωγικό κύκλωμα της επιχείρησης. Επίσης, σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις, οι οποίες δεν είναι απαραίτητο να σχετίζονται με τα μηχανήματα, αλλά έχουν σχέση με το παραγωγικό κύκλωμα και γενικώς με το λειτουργικό (π.χ. τηλεφωνικές, υδραυλικές, αποθηκευτικές δεξαμενές).

Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός: εδώ παρακολουθείται ο εξοπλισμός της επιχείρησης που δεν είναι δυνατόν να παρακολουθείται από τους άλλους δύο λογαριασμούς. ΔΕΝ θεωρείται μηχανολογικός εξοπλισμός τα μικροεργαλεία των οποίων η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι μέχρι ένα χρόνο, αλλά θεωρούνται αναλώσιμα υλικά και παρακολουθούνται στον λογαριασμό 25 «αναλώσιμα υλικά».

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ

Τα μηχανήματα και οι τεχνικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται στους λογαριασμούς με:

1. Την αξία κτήσεως τους η οποία προσαυξάνεται με τις ειδικές δαπάνες αγοράς, όπως μεταφορικά έξοδα, δαπάνες εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως κλπ, μέχρι να είναι έτοιμα για να τεθούν σε λειτουργία. Όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευή, τότε καταχωρείται με το κόστος ιδιοκατασκευής, το οποίο επίσης προσαυξάνεται με τις δαπάνες εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως μέχρι να τεθεί σε λειτουργία.
2. Με τις δαπάνες προσθηκών, βελτιώσεων και επεκτάσεων.

ΤΡΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ, ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗΣ Η' ΚΛΟΠΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ

1. Για να αναγνωρισθεί η καταστροφή του μηχανήματος ως δαπάνη θα πρέπει να οφείλεται στη λειτουργική του δράση ή στη φθορά του από το χρόνο. Αυτή η δαπάνη είναι γνωστή και ως απόσβεση, η οποία υπολογίζεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου για όλα τα ενσώματα πάγια της επιχείρησης.
2. Επίσης, για να αναγνωρισθεί η κλοπή ή η καταστροφή του μηχανήματος θα πρέπει να οφείλεται σε καταστάσεις ανωτέρας βίας ή φυσικών καταστροφών και όχι στην αδιαφορία της επιχείρησης ή στην κακή μεταχείριση από την πλευρά των εργαζομένων.
3. Σε περίπτωση που το πάγιο υποστεί ολοκληρωτική καταστροφή ή ολική αχρήστευση και **δεν** έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά (δηλαδή υπάρχει αναπόσβεστη αξία) τότε γίνεται απόσβεση μέχρι και το μήνα της καταστροφής και η αναπόσβεστη αξία μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».
4. Στην περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει να εκποιήσει ένα μηχάνημα της θα πρέπει να γίνουν οι εξής ενέργειες:
 - i. Υπολογισμός αποσβέσεων μέχρι και το μήνα της πώλησής του όπου χρεώνεται ο λογαριασμός 66.02.00 «Αποσβέσεις μηχανημάτων» και πιστώνεται ο λογαριασμός 12.99.00 «Αποσβεσμένα μηχανήματα» με το ποσό της απόσβεσης.
 - ii. Μεταφέρεται το σύνολο του λογαριασμού 12.99.00 στην πίστωση του λογαριασμού 12.00.00 «Μηχάνημα Α».

- iii. Αν για την πώληση του παγίου διενεργηθούν και κάποια έξοδα τότε το σύνολο των εξόδων αυτών χρεώνεται στον λογαριασμό 12.00.00 και πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00 «Ταμείο».
- iv. Χρεώνεται ο λογαριασμός 38.00 με την αξία πώλησης του παγίου και πιστώνεται ο λογαριασμός 12.00.00 «Μηχάνημα Α».
- v. Για να κλείσει ο λογαριασμός του παγίου 12.00.00 «Μηχάνημα Α» ελέγχουμε την διαφορά του. Αν η διαφορά είναι:
 - a. χρεωστική (δηλαδή θα πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός) τότε το ποσό της διαφοράς χρεώνεται στον λογαριασμό 81.02.02 «Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων», ή
 - b. αν είναι πιστωτική (δηλαδή θα χρεωθεί ο λογαριασμός) τότε το ποσό της διαφοράς πιστώνεται στον λογαριασμό 81.03.02 « Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων» (βλ. παράδειγμα 2)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1 «ΑΓΟΡΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ»:

Η επιχείρηση «Ε» αγόρασε ένα μηχάνημα εμφιαλώσεως αξίας 45.000 € μετρητοίς όπου περιλαμβάνονται ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς, φορτοεκφορτώσεως και για λοιπές δαπάνες μέχρι την λειτουργία του 8.000 €. Να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές.

12.00 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-

ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ/ΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	45.000
---------------------------	--------

12.00.02 Μηχάνημα «Γ»

38.00 Ταμείο	45.000
--------------	--------

(Αγορά μηχανήματος Γ ως το τιμολόγιο Νο...)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 « ΠΩΛΗΣΗ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ»

Η επιχείρηση «Ε» αποφάσισε να πουλήσει το μηχάνημα «Δ» αντί 60.000 € με μετρητά στις 15/07/2013. Η αρχική αξία του μηχανήματος ήταν 50.000 € (ημερομηνία αγοράς 25/10/2008 και έναρξη λειτουργίας 01/11/2008) και το οποίο είχε αποσβεστεί μέχρι τις 31/12/2012 κατά 31.250 €. Για την πώληση του μηχανήματος η επιχείρηση κατέβαλε για μεσιτικά έξοδα 2.000 €. Η ετήσια απόσβεση είναι 15% σταθερή. Να διενεργηθούν οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές.

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣ.

ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	4.375
------------------------	-------

66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων-τεχν. εγκ.- λοιπού

μηχανολογικού εξοπλισμού

66.02.03 μηχάνημα «Δ»

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα	4.375
------------------------------	-------

12.99.03 μηχάνημα «Δ»

*[υπολογισμός απόσβεσης: (50.000*0.15)*7/12]*

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα

12.99.03 μηχάνημα «Δ»	35.625
-----------------------	--------

12.00 Μηχανήματα

12.00.03 Μηχάνημα «Δ»	35.625
-----------------------	--------

(Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού στον κύριο)

12.00 Μηχανήματα	
12.00.03 Μηχάνημα «Δ»	2.000
38.00 Ταμείο	2.000

(Πληρωμή μεσιτικών εξόδων για την πώληση του μηχ/τος «Δ»)

38.00 Ταμείο	60.000
--------------	--------

12.00 Μηχανήματα

12.00.03 Μηχάνημα «Δ»	60.000
-----------------------	--------

(Πώληση μηχ/τος «Δ»)

12.00 Μηχανήματα

12.00.03 Μηχάνημα «Δ»	43.625
-----------------------	--------

81.03 Έκτακτα κέρδη

81.03.02 Έκτακτα κέρδη από εκποίηση	43.625
-------------------------------------	--------

μηχανημάτων

(Προσδιορισμός - εκκαθάριση αποτελέσματος από την πώληση του μηχ/τος «Δ»)

3.4.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

ΟΡΙΣΜΟΣ

Με τον όρο μεταφορικά μέσα εννοούμε τα κάθε είδους οχήματα (αυτοκίνητα, λεωφορεία, λοιπά επιβατηγά, φορτηγά, ρυμούλκες-ειδικής χρήσεως, πλωτά μέσα, εναέρια μέσα κλπ.) με τα οποία η επιχείρηση πραγματοποιεί μεταφορές και μετακινήσεις πάσης φύσεως (μεταφορά εργαζομένων, εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων κλπ.)

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ:

Τα μεταφορικά μέσα καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς τους με:

1. την αξία κτήσης τους
2. με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Πιο συγκεκριμένα, ως βελτίωση θεωρείται η αντικατάσταση μηχανής, ενώ, η αλλαγή ελαστικών θεωρείται έξοδο.

3.4.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Με τον λογαριασμό 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα, οι μηχανές γραφείου, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συστήματα, ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών και ο τυχόν λοιπός σχετικός εξοπλισμός.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Έπιπλα: είναι τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκατεστημένα και τα οποία προορίζονται για την συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών εγκαταστάσεων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της επιχείρησης στην οποία ανήκουν.

Μηχανές γραφείου: είναι οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείου όπως αριθμομηχανές.

Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα: είναι τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα όπως ηλεκτρονικές λογιστικές συσκευές, ηλεκτρονικές οθόνες κλπ.

Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών: είναι κάθε είδους φορητός ή εγκατεστημένος τηλεπικοινωνιακός εξοπλισμός όπως τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές φαξ.

Λοιπός εξοπλισμός: είναι τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση π.χ. για την εγκατάσταση φωτεινών επιγραφών τα οποία αποσβένονται ανάλογα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Τα έξοδα λειτουργίας και συντηρήσεως των φωτεινών επιγραφών πηγαίνουν στον λογαριασμό 64 «Διάφορα Έξοδα», ενώ αν πληρώνονται ενοίκια στον λογαριασμό 62 «Παροχές Τρίτων».

3.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Όπως είναι γνωστό ο πάγιος εξοπλισμός της επιχείρησης συντελεί στην παραγωγική διαδικασία μέσω των υπηρεσιών που παρέχει η λειτουργία του. Με το πέρασμα του χρόνου τα διάφορα πάγια στοιχεία παρουσιάζουν συνήθως μείωση της ποσοτικής και ποιοτικής τους απόδοσης. Συνεπώς, ο πάγιος εξοπλισμός συντελεί στο κόστος με την αξία των υπηρεσιών, που καταναλώνονται είτε για να παραχθεί μια συγκεκριμένη ποσότητα προϊόντος ανεξάρτητα από την χρονική διάρκεια είτε για την παραγωγή που επιτυγχάνεται σε μια συγκεκριμένη χρονική διάρκεια.

Άρα, απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, η οποία υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής αυτού. Και εν συνεχεία απεικονίζεται λογιστικά και καταχωρείται. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης. Το ποσό της απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου η οποία επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

3.5.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο: είναι το ενσώματο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα χρόνο.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής: είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Αποσβεστέα αξία: είναι το ιστορικό κόστος του παγίου μειωμένο κατά την υπολειμματική / αναπόσβεστη αξία.

Υπολειμματική αξία: είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ω.δ.ζ. του.

3.5.2 ΒΑΣΙΚΑ ΑΙΤΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Τα βασικά αίτια που προκαλούν τις αποσβέσεις είναι τα ακόλουθα:

1. Η φθορά: είναι η κατάσταση εκείνη που επέρχεται από τη συστηματική χρήση του παγίου είτε με βραδύτερους ρυθμούς από την αδράνεια του. Είναι αυτονόητο ότι το πάγιο περιουσιακό στοιχείο παρέχοντας τις παραγωγικές του υπηρεσίες φθείρεται σε συνάρτηση με την παραγωγική του απασχόληση. Βέβαια, όσο εντονότερη είναι η παραγωγική του λειτουργία τόσο εντονότερος θα είναι ο ρυθμός της φθοράς του. Επίσης, φθορά προκαλείται και από την αδράνεια του παγίου, το οποίο αν μείνει σε κατάσταση αδράνειας για πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα θα αχρηστευθεί εντελώς.
2. Η τεχνολογική απαξίωση: η απαξίωση αυτή εκφράζεται με πολλούς τρόπους. Η αδυναμία των παγίων να παράγουν νέα προϊόντα με νέες ιδιότητες είναι ο ένας τρόπος. Επίσης, εκφράζεται με τη μειωμένη παραγωγικότητα ενός παγίου, εν συγκρίσει με αντίστοιχο πάγιο νέας τεχνολογίας. Τέλος, εκφράζεται με την αδυναμία της επιχείρησης να εφαρμόσει σύγχρονες μεθόδους παραγωγής.
3. Η οικονομική απαξίωση: είναι η βασική και η κύρια συνέπεια των δύο προαναφερθέντων αιτιών. Τόσο η φθορά όσο και η τεχνολογική απαξίωση έχουν ως αποτέλεσμα την μείωση της παραγωγικότητας, την μείωση της ποιότητας και την εφαρμογή παλιών μεθόδων παραγωγής. Η κύρια συνέπεια όμως των δύο αιτιών αυτών είναι η αύξηση του κόστους παραγωγής και κατά επέκταση την μείωση των κερδών της επιχείρησης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η μακροχρόνια χρήση των παγίων να θεωρείται ως αντιοικονομική. Βέβαια, η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται την μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων και κατά επέκταση, ανάλογη μείωση στο κόστος. Η μείωση αυτή όμως αντισταθμίζει, ένα μικρό μέρος της ζημιάς που προκαλείται από την αντιοικονομική λειτουργία των παγίων. Επίσης, οικονομική απαξίωση μπορεί να επέλθει και από την μακροχρόνια αδράνεια των παγίων, η οποία είναι απόρροια της τεχνολογικής εξέλιξης που συντελεί στην κατασκευή νέων παγίων με μεγαλύτερη παραγωγικότητα και χαμηλότερο κόστος ανά μονάδα παραχθέντος προϊόντος, η οποία οδηγεί στην μείωση της ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης.

3.5.3 ΣΚΟΠΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι σκοποί διενέργειας των αποσβέσεων είναι οι ακόλουθοι:

1. Η συσσώρευση της αξίας των παγίων: Όπως προαναφέρθηκε, φαίνεται ότι σε κάποια χρονική στιγμή η χρήση του κάθε παγίου, ξεχωριστά, γίνεται αντισυμβαλλομική και επομένως η επιχείρηση οδηγείται στην αγορά ενός νέου παγίου. Έτσι γεννιέται το ερώτημα από πού η επιχείρηση θα αντλήσει το ποσό που απαιτείται για την αγορά αυτή; Την απάντηση δίνει ο μηχανισμός της απόσβεσης.

Η επιχείρηση, μέσω της απόσβεσης, επιβαρύνει το κόστος παραγωγής με την αξία της φθοράς των παγίων, που προκλήθηκε από την παραγωγική τους λειτουργία. Το κόστος παραγωγής στη συνέχεια αφαιρείται από τα αντίστοιχα έσοδα, και έτσι με αυτόν τον τρόπο μοιράζει σε κάθε χρήση ένα ποσό μικρότερο κατά την απόσβεση, η οποία συσσωρεύεται και έτσι σχηματίζεται η αξία των παγίων που χρήζουν αντικατάσταση.

Δεν πρέπει όμως να δημιουργηθεί σύγχυση ότι οι συσσωρευμένες αποσβέσεις υπάρχουν στην επιχείρηση με τη μορφή μετρητών. Αντιθέτως οι αποσβέσεις, ως λογαριασμός του παθητικού, αποτελούν μια μορφή κεφαλαίου που διαθέτει η επιχείρηση ώστε να χρηματοδοτεί το σύνολο του ενεργητικού της.

2. Η ενίσχυση της τάσης για επενδύσεις: το Κράτος παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να πραγματοποιούν αποσβέσεις μεγαλύτερης αξίας από αυτή της προβλεπόμενης αποσβέσεως. Αυτή η δυνατότητα έχει ως αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να μειώνουν τα φορολογητέα τους έσοδα και κατά επέκταση να πληρώνουν μικρότερο ποσό φόρου. Επίσης, αποτελεί και κίνητρο ώστε οι επιχειρήσεις να πραγματοποιούν επενδύσεις σε πάγια σύγχρονης τεχνολογίας, το οποίο συντελεί στην αύξηση της εθνικής συνολικής παραγωγής και παραγωγικότητας.
3. Το ακριβές κόστος: όπως έχει προαναφερθεί, η φθορά των παγίων προκαλείται από τη παραγωγική χρήση τους, η οποία περιλαμβάνεται στο κόστος παραγωγής. Επομένως, ένας βασικός σκοπός διενέργειας των αποσβέσεων είναι ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους παραγωγής.
4. Η επακριβής απεικόνιση του μεγέθους της επιχείρησης: η λογιστική, μέσω των εγγραφών της, αποτυπώνει την αφαίρεση της απόσβεσης από τα πάγια, σε κάθε χρήση. Πιο συγκεκριμένα, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις απεικονίζονται λογιστικά

σε έναν αντίθετο λογαριασμό όπου πιστώνονται, ο οποίος στον Ισολογισμό απεικονίζεται ως αντίθετος του ενεργητικού. Αυτό όμως που είναι σημαντικό είναι ότι αυτός ο λογαριασμός μάς δείχνει την πραγματική απομείωση της αξίας του παγίου.

3.5.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες είναι τρεις και είναι οι ακόλουθοι:

1. Η χρονική διάρκεια χρήσης του παγίου (ή ωφέλιμη διάρκεια ζωής): η εκτίμηση ότι το πάγιο θα λειτουργήσει (π.χ. για 10 χρήσεις) θα μας δώσει το ποσοστό του συντελεστή αποσβέσεως του συγκεκριμένου παγίου (π.χ. $1/10=0,10$ ή 10%)
2. Η αποσβεστέα αξία: είναι η αξία του παγίου και αποτελεί τον αριθμητή του κλάσματος για την ετήσια απόσβεση (η αξία αυτή προκύπτει από την μέθοδο αποσβέσεως την οποία έχει επιλέξει η επιχείρηση).
3. Η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης: αποτελεί τον κυριότερο προσδιοριστικό παράγοντα, η οποία καθορίζει ποιες αξίες θα εισαχθούν στο κλάσμα του υπολογισμού των αποσβέσεων.

3.5.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Υπάρχουν δυο κατηγορίες μεθόδων υπολογισμού της απόσβεσης:

- i. Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού: σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την παραγόμενη ποσότητα μέσα στην χρονική περίοδο υπολογισμού της απόσβεσης και την ποσότητα που θα παραχθεί από το πάγιο κατά την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Ο τύπος υπολογισμού είναι:

$$\text{Αξία κτήσης} * \frac{\text{παραγόμενες μονάδες περιόδου}}{\text{συνολικές παραγόμενες μονάδες ω.δ.ζ}}$$

- ii. Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού: είναι οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται ευρέως από τις επιχειρήσεις. Σε αυτήν την κατηγορία περιλαμβάνονται τρεις μέθοδοι υπολογισμού αποσβέσεων, οι οποίες είναι:
- η φθίνουσα μέθοδος
 - η σταθερή μέθοδος
 - η αύξουσα μέθοδος, (η οποία στις μέρες μας έχει καταργηθεί)

Στις παρακάτω παραγράφους θα γίνει ανάλυση των μεθόδων χρονικού προσδιορισμού της απόσβεσης.

3.5.6 ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η απόσβεση υπολογίζεται βάσει ενός σταθερού συντελεστή απόσβεσης και με φθίνουσα, για κάθε χρήση, αξία κτήσης του παγίου. Δηλαδή η αξία κτήσης, κάθε χρήση, ισούται με την αρχική αξία κτήσης του παγίου μειωμένη κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Μια επιχείρηση έχει ένα πάγιο αρχικής αξίας 200.000. Να συνταχθεί ένας πίνακας αποσβέσεων για τα 5 πρώτα χρόνια, αν είναι γνωστό ότι η επιχείρηση ακολουθεί την φθίνουσα μέθοδο για τον υπολογισμό των αποσβέσεων και ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15%.

ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
200.000	15%	30.000	30.000	170.000
170.000	15%	25.500	55.500	114.500
114.500	15%	17.175	42.675	71.825
71.825	15%	10.773,75	27.948,75	43.876,25
4.3876,25	15%	6.581,438	17.355,19	26.521,06

3.5.7 ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Βάσει αυτής της μεθόδου η επιχείρηση εφαρμόζει έναν σταθερό συντελεστή απόσβεσης σε μια σταθερή βάση, η οποία είναι η αξία κτήσης του παγίου. Δηλαδή το ποσό της απόσβεσης είναι σταθερό για κάθε χρήση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Μια επιχείρηση έχει ένα πάγιο αρχικής αξίας 200.000. Να συνταχθεί ένας πίνακας αποσβέσεων για τα 5 πρώτα χρόνια, αν είναι γνωστό ότι η επιχείρηση ακολουθεί την σταθερή μέθοδο για τον υπολογισμό των αποσβέσεων και ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10%.

ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
20.0000	10%	20.0000	20.0000	180.000
20.0000	10%	20.0000	40.000	160.000
20.0000	10%	20.0000	60.000	140.000
20.0000	10%	20.0000	80.000	120.000
20.0000	10%	20.0000	10.0000	100.000

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ-ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης παρουσιάζει τα εξής πλεονεκτήματα, σε σύγκριση με την φθίνουσα, τα οποία είναι τα εξής:

1. η απόσβεση υπολογίζεται με απλό τρόπο.
2. τα αποτελέσματα χρήσης επιβαρύνονται κάθε χρόνο με ένα σταθερό ποσό απόσβεσης.

Όμως, η χρήση της σταθερής μεθόδου υπολογισμού αποσβέσεων έχει ένα μειονέκτημα, το οποίο είναι ότι το σταθερό ποσό της απόσβεσης δεν αντιστοιχεί διαχρονικά με την απόδοση του παγίου, του οποίου η παραγωγικότητα από χρήση σε χρήση ελαττώνεται όπως και η απόδοσή του. Επομένως, από οικονομικής άποψης, η σταθερή επιβάρυνση των αποτελεσμάτων δεν είναι ούτε ορθή ούτε ακριβής, καθώς το κόστος παραγωγής επηρεάζεται από την απόδοση του παγίου η οποία ελαττώνεται συνεχώς.

Επίσης και από φορολογικής άποψης, η επιβάρυνση των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης με ένα σταθερό ποσό έχει ως αποτέλεσμα την σταθερή φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης, παρόλο που τα πρώτα χρόνια λειτουργίας της είναι πιθανόν να έχει αρκετά και αυξημένα οικονομικά βάρη.

3.5.8 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Για την λογιστική απεικόνιση της διαδικασίας υπολογισμού των αποσβέσεων υπάρχουν τέσσερις κατηγορίες λογαριασμών, οι οποίες παρατίθενται παρακάτω:

1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΞΙΑΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ: σε αυτούς τους λογαριασμούς παρακολουθείται η αξία των παγίων, η οποία αποτελεί την βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Το σύνολο αυτών των λογαριασμών μειώνεται κάθε χρόνο με το ποσό της απόσβεσης. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αυτής της κατηγορίας είναι οι λογαριασμοί 10,11,12,13,14.
2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ: είναι οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούμε το ποσό της συσσωρευμένης μείωσης της αξίας των παγίων. Συνήθως αυτοί οι λογαριασμοί ονομάζονται και «αντίθετοι λογαριασμοί». (π.χ. 12.99 αποσβεσμένα μηχανήματα).
3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΑΝ ΕΞΟΔΟ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ: σε αυτούς τους λογαριασμούς καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις (δηλαδή οι αποσβέσεις που διενεργούνται στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης). Ειδικότερα σε αυτήν την κατηγορία ανήκει ο λογαριασμός 66 «Αποσβέσεις Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος» με τους δευτεροβάθμιους του. Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με το ποσό της απόσβεσης και πιστώνονται οι λογαριασμοί των συσσωρευμένων αποσβέσεων.
4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΚΤΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ: πιο συγκεκριμένα σε αυτήν την κατηγορία ανήκει ο λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με το ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων (είναι οι αποσβέσεις που διενεργεί η επιχείρηση για να επιταχύνει την απόσβεση των παγίων, προβλέπονται από τους αναπτυξιακούς νόμους).

3.5.9 ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Όπως είναι γνωστό, η απόσβεση έχει δυο βασικά χαρακτηριστικά. Το πρώτο είναι ότι αποτελεί ένα σημαντικό μέγεθος, που επηρεάζει το αποτέλεσμα της επιχείρησης, καθώς όπως είναι γνωστό, οι αποσβέσεις είναι έξοδο υπολογιστικό το οποίο βαρύνει το λειτουργικό κόστος (τακτικές αποσβέσεις), ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης όταν πρόκειται για αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (πρόσθετες αποσβέσεις). Το δεύτερο χαρακτηριστικό της είναι ότι βασίζεται σε εκτιμήσεις και παραδοχές π.χ. της συνολικής διάρκειας λειτουργίας του παγίου, την εξέλιξη της «τιμής κτήσεως». Ο

συνδυασμός αυτών των δυο χαρακτηριστικών επιτρέπει στην επιχείρηση να διαμορφώνει τα αποτελέσματά της και κατά συνέπεια να προσδιορίζει σε μεγάλο βαθμό τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Για αυτό το λόγο, το Κράτος παρεμβαίνει και θεσπίζει κανόνες που ορίζουν τους προσδιοριστικούς παράγοντες των αποσβέσεων, μέσω Προεδρικών Διαταγμάτων, δηλαδή το συντελεστή απόσβεσης, την αξία κτήσης και την μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων. Μέχρι και τις 31/12/2003 ίσχυαν οι ρυθμίσεις του Π.Δ 100/1998. Ενώ από τις 01/01/2003 μέχρι και τις 31/12/2012 ίσχυαν οι διατάξεις του Π.Δ 299/2003, σύμφωνα με το οποίο εφαρμόζονταν μόνο δύο μέθοδοι αποσβέσεων: η φθίνουσα, και η σταθερή , με επικρατέστερη την σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Σήμερα ισχύουν οι ρυθμίσεις του Π.Δ 299/2003 σε συνδυασμό με το φορολογικό νόμο 4110 άρθρο 3, παρ. 22 , ο οποίος προβλέπει τα εξής:

«Υποχρεωτική διενέργεια αποσβέσεων, για όλες τις επιχειρήσεις και για όλα τα πάγια που αποκτώνται από την 1.1.2013, ανεξάρτητα αν τα χρησιμοποιούν, τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με άλλο τρόπο.

Η σταθερή μέθοδος απόσβεσης είναι η μόνη επιτρεπτή. Τα πάγια που αποσβένονταν με την φθίνουσα μέθοδο και στις 31.12.2012 είχαν αποσβέσει περισσότερο από το 50% της αξίας τους, από το 2013 θα αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο.

Αποσβέσιμα με συντελεστή 10%, είναι και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα.

Καταργείται η δυνατότητα επιλογής ανώτερου ή κατώτερου συντελεστή απόσβεσης.»

Σκοπός αυτών των νομοθετικών διατάξεων είναι να υπολογίζονται από όλες τις επιχειρήσεις οι αποσβέσεις με κοινούς συντελεστές, καθώς δεν επιτρέπεται η χρήση μεγαλύτερων συντελεστών από τους οριζόμενους. Έτσι με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται μια δίκαιη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Σχετικά με τους συντελεστές των αποσβέσεων το Κράτος ορίζει τους ανώτατους συντελεστές, τους οποίους δεν πρέπει να υπερβαίνουν οι επιχειρήσεις, με σχετικά Προεδρικά Διατάγματα. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται και η σχετική ευελιξία στο Υπουργείο Οικονομικών να προβαίνει σε αναπροσαρμογές των συντελεστών οι οποίοι θα συμβαδίζουν με την εξέλιξη της τεχνολογίας και της οικονομίας. Επίσης, προβλέπεται και περιορισμός στο ποσό των αποσβέσεων, το οποίο δεν πρέπει να υπερβαίνει την αξία κτήσης του παγίου. Συγκεκριμένα το Π.Δ 299/2003 προβλέπει για τους συντελεστές απόσβεσης χαρακτηριστικά πως:

« δδ) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται σε ετήσια βάση. Δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά άρχισαν να χρησιμοποιούνται ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

εε) Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Η ως άνω αξία δύναται να αναπροσαρμόζεται ανά πενταετία από την έναρξη ισχύος της παρούσης διάταξης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και σε ποσοστό που δεν θα υπερβαίνει την αντίστοιχη για την ίδια περίοδο μεταβολή του Δείκτη Τιμών Παραγωγού στη Βιομηχανία (Κλάδος 055 - «Ενδιάμεσα και Κεφαλαιουχικά Αγαθά»), όπως ανακοινώνεται από την ΕΛ.ΣΤΑΤ.

στστ) **Ειδικά οι επιχειρήσεις που μέχρι 31.12.2012 χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης, όπως αυτή ορίζεται στο Π.Δ 299/2003(Α' 250) και κατά την ως άνω ημερομηνία είχαν αποσβέσει περισσότερο από 50% της αρχικής αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, υποχρεούνται να μεταβούν στο νέο σύστημα που ορίζεται στον παρόντα νόμο.** Στις υπόλοιπες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις δύνανται να επιλέξουν τη διατήρηση του τρέχοντος καθεστώτος, μέχρι τη χρήση που η απόσβεση θα υπερβεί το 50% της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, οπότε και αυτές μεταβαίνουν στη μέθοδο του εδαφίου (iii). Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής αυτής περιόδου, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους συντελεστές απόσβεσης του εδαφίου (iii), πολλαπλασιαζόμενους με συντελεστή δύο (2).

ζζ) **Ειδικά οι νέες επιχειρήσεις, δύνανται για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους να διενεργούν αποσβέσεις με μηδενικό συντελεστή για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.** Τα παραπάνω εφαρμόζονται και για τη δαπάνη που καταβάλλει επιχείρηση, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η.

ηη) **Ειδικά οι επιχειρήσεις που εκμισθώνουν κτίριο που έχει ανεγερθεί σε έδαφός τους αποκλειστικά με δαπάνες του μισθωτή εκπίπτουν από τα**

ακαθάριστα έσοδά τους τις αποσβέσεις που προβλέπονται στην περίπτωση αυτή.»

Όσον αφορά το καθορισμό της μεθόδου αποσβέσεως, σύμφωνα με το νόμο ισχύει η σταθερή μέθοδος, με εξαίρεση ορισμένες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν ανάμεσα στην σταθερή και στη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Η μοναδική υποχρέωση που έχουν οι επιχειρήσεις είναι να τηρήσουν δια βίου την μέθοδο που έχουν επιλέξει. Συγκεκριμένα το Π.Δ 299/2003 προβλέπει ότι:

«στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

αα) Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το λειτουργικό ή μη λειτουργικό, **ενσώματο ή άυλο στοιχείο**, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη από ένα έτος.

ββ) **Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική**. Υπόχρεες είναι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν, τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο.

γγ) **Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης** επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.»

Τέλος, το κράτος ρυθμίζει και την βάση υπολογισμού αποσβέσεων, δηλαδή την αξία κτήσης των παγίων προσαυξημένη με τις προσθήκες ή βελτιώσεις που έχουν γίνει στα πάγια και με τις αναπροσαρμογές των παγίων που έχουν γίνει σύμφωνα με το νόμο, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει η παρακάτω παράγραφος:

« 3. Οι κατά τις μεθόδους αυτές διενεργούμενες τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν διάταγμα, με την εφαρμογή των προβλεπόμενων με το παρόν διάταγμα συντελεστών επί της σε ευρώ αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσφυγών και βελτιώσεων ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, όπως η αξία αυτή εξευρίσκεται σύμφωνα με τις ισχύουσες, κάθε φορά, σχετικές διατάξεις."

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών, κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένοι τύποι συναλλαγών και άλλα λογιστικά γεγονότα παρουσιάζονται στις παρεχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Αν θέλαμε να δώσουμε έναν πιο επίσημο ορισμό για τα Δ.Λ.Π θα βασιζόμασταν στο άρθρο 2 του κανονισμού 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(ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC- ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ)».

4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τον βασικό σκοπό των Δ.Λ.Π τον βρίσκουμε στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002 η οποία αναφέρει : «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

Η εφαρμογή του κανονισμού έχει ως αποτέλεσμα την ομαλή λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, την προστασία του επενδυτικού κοινού και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συμπεραίνουμε ότι όταν ένα υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα έχει ως βάση την ομαλή και αποδοτική λειτουργία της

κεφαλαιαγοράς τότε μπορεί να χαιρεί διεθνή αποδοχή μέσω των γενικών αποδεκτών λογιστικών προτύπων.

Εν κατακλείδι, ο βασικός σκοπός των Δ.Λ.Π είναι η καθοριστική και ουσιαστική παρεμβολή τους στην πραγματική και αληθοφανής γνωστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, κατά την εφαρμογή τους.

4.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π

Τα Δ.Λ.Π μπορούν να εφαρμοστούν από το σύνολο των επιχειρήσεων, καθώς έχουν σχεδιαστεί για τις συναλλαγές των κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, αλλά επίσης αποτελούν και βάση αναφοράς για τις μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις.

Η επίτευξη των στόχων των Δ.Λ.Π γίνεται μέσω της ανάπτυξης, της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους στις οικονομικές καταστάσεις και στις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Τα Δ.Λ.Π επικεντρώνονται στην επίλυση ουσιωδών ζητημάτων. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π είναι υποχρεωτική στο σύνολό τους και η απόκλιση εφαρμογής ενός προτύπου πρέπει να αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου. Σε βάθος χρόνου στόχος των Δ.Λ.Π είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ 2 χειρισμών και η καθιέρωση μιας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε οι παρόμοιες συναλλαγές να απεικονίζονται με τον ίδιο τρόπο αλλά και οι ανόμοιες με διαφορετικό.

Τέλος, η εφαρμογή του κάθε προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία του προτύπου και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός και αν αναφέρεται στο κείμενο του προτύπου.

4.4 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Δ.Λ.Π δημοσιεύονται στην αγγλική γλώσσα, μπορούν να μεταφραστούν όμως και στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα Λογιστικά Σώματα, τα οποία πρέπει να έχουν λάβει την απαραίτητη άδεια του IASB. Στις μεταφράσεις δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που πραγματοποίησε την μετάφραση και ότι προέρχεται από το εγκεκριμένο κείμενο-πρωτότυπο.

4.5 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Από τις αρχές της δεκαετίας του '70 και μετά, το εμπόριο και γενικότερα ολόκληρη η οικονομία άρχισαν να αποκτούν ένα όλο και αυξανόμενο πολυεθνικό χαρακτήρα. Μάλιστα,

ο εν λόγω πολυεθνικός χαρακτήρας δεν περιορίστηκε στην εκτός συνόρων διακίνηση φυσικών αγαθών αλλά επεκτάθηκε στις επενδύσεις και στην άντληση κεφαλαίων.

Στα πλαίσια λοιπόν της παγκοσμιοποίησης των κεφαλαιαγορών και της όλο περισσότερο ενοποιημένης οικονομίας, δόθηκε η δυνατότητα στις πολυεθνικές επιχειρήσεις, διαμέσου της εισαγωγής τους σε διάφορες μη εγχώριες αγορές χρήματος, να αντλούν κεφάλαια από την αλλοδαπή. Παρόλα αυτά οι διαφορετικές λογιστικές πρακτικές και το διαφορετικό λογιστικό καθεστώς που επικρατούσε από χώρα σε χώρα δυσχέραιναν σημαντικά το έργο τους. Συγκεκριμένα, όσες εταιρείες επιθυμούσαν να εισαχθούν σε διεθνείς αγορές ήταν υποχρεωμένες να συντάσσουν πολλαπλά σετ οικονομικών καταστάσεων και των οικονομικών αποτελεσμάτων τους.

Τον Ιούνιο του 1973 έγινε η πρώτη κοινή σύγκλιση των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Η.Π.Α, της Γαλλίας, του Καναδά, των Κάτω Χωρών, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικού. Αποτέλεσμα της πρώτης αυτής σύγκλισης ήταν η δημιουργία της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee). Βασικός και πρωταρχικός σκοπός ήταν η δημιουργία προτύπων για τις χώρες που δεν είχαν.

Το πρώτο Δ.Λ.Π εκδόθηκε το 1975. Το 1977 οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής συγκεντρώθηκαν και οργανώθηκαν από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Financial Accounting Committee). Το 1981 μεταξύ της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (IASB) και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) συμφωνήθηκε ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά τον καθορισμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την έκδοση των έγγραφων συζητήσεων. Επίσης τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στην IASB.

Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκίνησε η διαδικασία αναβάθμισης και τυποποίησης των προτύπων. Το 1995 τα Δ.Λ.Π έκαναν πάλι την εμφάνιση τους, ύστερα από συμφωνία της ISAC και του Διεθνούς Οργανισμού Προμηθειών Μετόχων (IOSCO) (International Organizations of Securities Commissions). Στόχος της επιτροπής ήταν η δημιουργία κοινών λογιστικών προτύπων διεθνούς αποδοχής. Μέσα στο διάστημα 1995 μέχρι 1998 η IASB ολοκλήρωσε τον συμφωνημένο αριθμό προτύπων.

Στις 30 Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών των G7, μέσω μιας διακήρυξής τους, ζήτησαν από τον IOSCO, την IAIS (International Association of Insurance Supervisors) και την IABC (International Association

Basel Committee) να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που είχε συντάξει η IASC.

Τον Μάρτιο του 2001 ιδρύθηκε ο μη κερδοσκοπικός οργανισμός International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των Η.Π.Α. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του IASC, ο οποίος την 1^η Απριλίου του 2001 μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB) για εναρμόνιση της επωνυμίας με την αντίστοιχη αμερικάνικη οργάνωση Financial Accounting Standards Board (FASB). Επίσης, το Μάρτιο του 2001 ανακοινώθηκε ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από την IASB θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) ενώ τα πρότυπα που εκδόθηκαν το διάστημα 1973 έως το 2001 από την IASC θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π).

Το 2006 μεταξύ του IASB και του FASB υπογράφηκε συμφωνία με βασικό σκοπό την σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων. Στις 24 Ιουλίου 2006 ανακοινώθηκε η απόφαση του IASB , να μην απαιτηθεί η εφαρμογή των υπό ανάπτυξη Δ.Π.Χ.Π ή άλλων σημαντικών τροποποιήσεων στα υπάρχοντα Δ.Π.Χ.Π. μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2009. Αυτή η απόφαση είναι σημαντική, καθώς δίδεται χρόνος τόσο στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όσο και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για την σύγκλιση. Επίσης, εξασφαλίστηκαν τέσσερα χρόνια σταθερότητας στις επιχειρήσεις που είχαν ήδη υιοθετήσει τα Δ.Π.Χ.Π. το 2005.

4.6 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο θέμα των Δ.Λ.Π σε σύγκριση με αυτήν του IASB είναι πολύ διαφορετική. Βασικός στόχος της Ε.Ε είναι να δημιουργήσει μια κοινή οικονομική αγορά στην οποία θα επιτρέπεται η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων μεταξύ των κρατών-μελών.

Η Ε.Ε επηρεάζει την χρηματοοικονομική έκθεση των κρατών μελών της μέσω των Οδηγιών που εκδίδει. Οι Οδηγίες δεν είναι πρότυπα και οι αποκλίσεις που δημιουργήθηκαν κατά την διερμηνεία τους έχει ελαχιστοποιήσει το επίπεδο της εναρμόνισης, η οποία είναι ο κοινός στόχος των κυβερνήσεων των χωρών της Ε.Ε και του λογιστικού επαγγέλματος μέσω του IASC, όμως έχουν βελτιώσει το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Η Ε.Ε, όπως και πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις, βασίζεται στα πρότυπα που εκδόθηκαν από τον IASB. Στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που

πραγματοποιήθηκε στις 23-24/03/2000, έγινε λόγος για την ανάγκη της επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Στις 13/06/2000 η Ε.Ε πρότεινε όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις των κρατών-μελών της να παρουσιάζουν από την 1^η Ιανουαρίου του 2005 όλες τους τις οικονομικές καταστάσεις με τα Δ.Λ.Π. Επίσης, έδωσε την δυνατότητα τα Δ.Λ.Π να εφαρμοστούν και από ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων των κρατών-μελών. Αυτός ο κανονισμός απαιτήθηκε τόσο από τα μέλη της Ε.Ε όσο και από τα μέλη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (π.χ. η Νορβηγία). Αυτή η απόφαση αποτέλεσε καθοριστικό παράγοντα στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π από την Ευρώπη, και στις 17/07/2000 επικροτήθηκε και υποστηρίχθηκε από το συμβούλιο του ECOFIN, το οποίο τόνισε την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Στις 19/07/2000 εκδόθηκε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Συμβούλιο ο Κανονισμός 1606/2002 σχετικά με τα Δ.Λ.Π. Είναι ένας πολύ σημαντικός Κανονισμός, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ερωτήματα σχετικά με τα Δ.Λ.Π. Ο κανονισμός προβλέπει μεταξύ άλλων και κάποιες χρονικές δεσμεύσεις, όπως αυτές αναφέρονται παρακάτω:

Στο άρθρο 4 του κανονισμού αναφέρεται: «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες 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 είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10^{ης} Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών».

Σύμφωνα με το άρθρο 9: « Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

α) των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγία 93/22/ΕΟΚ, ή

β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων».

Στην παράγραφο 17 γίνεται ειδική αναφορά για τα εξής: «Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, τόσο στην κοινότητα όσο και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μια άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για τις εταιρείες των οποίων οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Είναι ωστόσο καίριας σημασίας και επιτακτικής ανάγκης να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα ΔΛΠ ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας».

Το 2003 η Ε.Ε δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση μερικών Δ.Λ.Π σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2000. Μέσω αυτού του Κανονισμού υιοθετήθηκαν οι Διερμηνείες, τις οποίες ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ). Ιδιαίτερης αξιοπρόσεκτης σημασίας είναι η ΜΕΔ 8 η οποία αναφέρεται στην « Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο». Σύμφωνα με την ΜΕΔ 8, αν μια επιχείρηση υιοθετήσει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να συντάξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διερμηνείες και απαιτείται η αναδρομική ισχύ των κειμένων-διατάξεων.

Στις 19/06/2003 η IASB αποφάσισε να αντικαταστήσει τη ΜΕΔ 8 με το Δ.Π.Χ.Π 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης». Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π 1 όταν μια επιχείρηση εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π θα πρέπει να συμμορφώνεται με το καθένα ξεχωριστά Δ.Λ.Π αλλά και με τις ισχύουσες, κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής, Διερμηνείες. Έτσι δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να επιλέγει κάθε φορά μία ή περισσότερες εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. Τον Απρίλιο του 2004 δημοσιεύτηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ο Κανονισμός 707/2004, ο οποίος τροποποιεί τον Κανονισμό 1725/2003 σχετικά με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Μετά η Ε.Ε υπέγραψε συνεργασία με την Αμερικανική Αρχή Εποπτείας Αποταμιευτικών και Συνεταιριστικών Τραπεζών, σύμφωνα με την οποία η Αμερικανική Αρχή καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος τόσο στην ανταλλαγή πληροφοριών όσο και στην συνεργασία μεταξύ των εποπτικών αρχών των κρατών-μελών της Ε.Ε και των Η.Π.Α.

Στις 6 Ιουλίου 2007 έγινε η πρώτη έκθεση προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Κινητών Αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η οποία αναφέρεται στη σύγκλιση των Δ.Π.Χ.Π και των διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων των Τρίτων Χωρών. Στις 16 Νοεμβρίου 2007 δημοσιεύεται ο Κανονισμός 1347/2007, ο οποίος τροποποιεί τον Κανονισμό

1725/2003 στο θέμα της υιοθέτησης ορισμένων Δ.Λ.Π, όπως αυτά είχαν οριστεί στον Κανονισμό 1606/2002, και σχετίζεται άμεσα με το Δ.Π.Χ.Π 8. Στις 27 Νοεμβρίου 2009 δημιουργήθηκε ο Κανονισμός 1164/2009 με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων Δ.Λ.Π, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, όσον αφορά τη Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ).

Στις 28 Ιανουαρίου 2010 η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) ανακοινώνει τα εξής:

«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 εταιρείες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) 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 στη διαδικασία επεξεργασίας του προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

γ) Προσφάτως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο προτύπου με την επωνυμία “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities” και το οποίο βασίζεται στο πρότυπο “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises” της IASB».

4.7 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

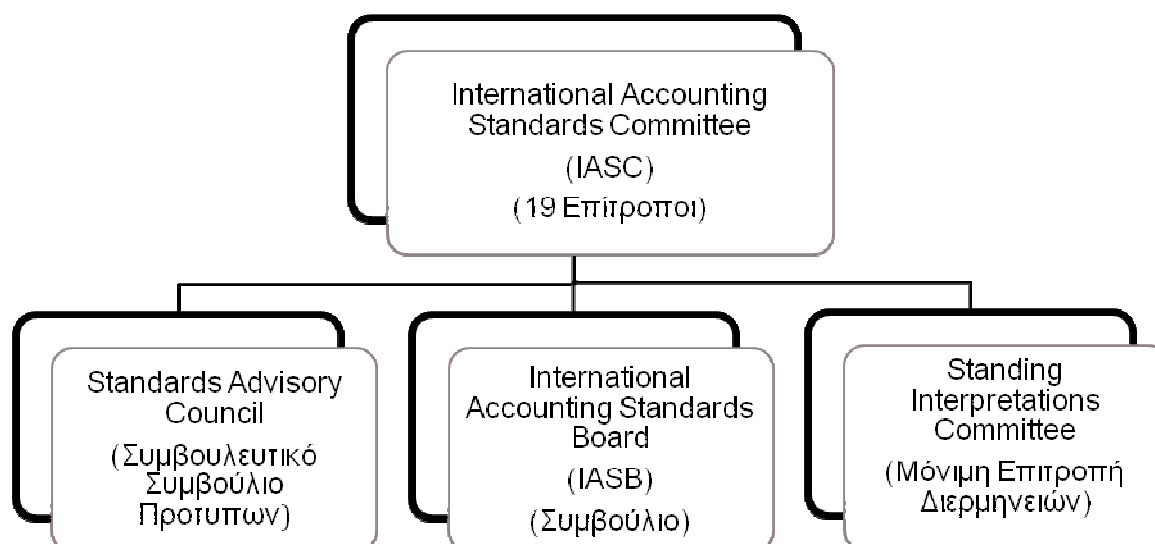
Το 1974 το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ), το οποίο ήταν μέλος του IASC, έφερε στην Ελλάδα τα Δ.Λ.Π. Το Σ.Ο.Λ ξεκίνησε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει τα Δ.Λ.Π σε όλον τον επιστημονικό και επιχειρησιακό κόσμο, πριν από 25 χρόνια. Την προσπάθεια αυτή συνέχισε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) το οποίο διαδέχτηκε το Σ.Ο.Λ το 1993. Μέχρι σήμερα, το Σ.Ο.Ε.Λ έχει καταφέρει να μεταφράσει στην Ελληνική γλώσσα όλα τα Δ.Λ.Π που βρίσκονται σε ισχύ καθώς επίσης και όλες τις Διερμηνείες. Από το 1974 και μέχρι πρόσφατα η διαδικασία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π έχει παγώσει, παρά τις επίμονες προσπάθειες του Σ.Ο.Ε.Λ, μέσω των διαφόρων Επιτροπών και ομάδων εργασίας που συμμετείχαν στην προσπάθεια υιοθέτησης τους.

Η Ελλάδα, όπως και οι άλλες χώρες, έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα. Όμως, τα Ε.Λ.Π έχουν προσαρμοστεί σύμφωνα με τις Λογιστικές Οδηγίες που έχει εκδώσει η Ε.Ε. Όπως είναι γνωστό από τις προηγούμενες παραγράφους, οι Οδηγίες αυτές καταρτίστηκαν βάσει των Δ.Λ.Π καθώς η Ε.Ε είχε διαπιστώσει ότι οι οικονομικές και ενοποιημένες καταστάσεις που σύντασσαν τα κράτη-μέλη της, σύμφωνα με τα δικά τους Λογιστικά Πρότυπα, διέφεραν κατά πολύ μεταξύ τους. Έτσι κρίθηκε αναγκαία η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π από τις εισηγμένες επιχειρήσεις της Ε.Ε από τις 01/01/2005.

Η Ελλάδα ως μέλος της Ε.Ε απαίτησε την εφαρμογή των Δ.Λ.Π από τις εισηγμένες επιχειρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2992/2002. Για τις επιχειρήσεις, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π αποτέλεσε μια πρόκληση καθώς πλέον κλήθηκαν να μετρήσουν τις δυνάμεις τους στον διεθνή ανταγωνισμό.

4.8 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π

Τα κύρια όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π, όπως φαίνονται και στο παρακάτω οργανόγραμμα είναι τα εξής:



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. Είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους, την IASB, καθώς επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων αλλά και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών.

Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η έκδοση λογιστικών προτύπων. Στη συνέχεια, η επιτροπή προσπάθησε να βελτιωθεί και να αναδιαρθρώσει τη δομή και τον τρόπο λειτουργίας της.

ΕΠΙΤΡΟΠΟΙ (TRUSTEES): είναι 19 μέλη προερχόμενοι από διαφορετικές χώρες αλλά και επαγγελματικό υπόβαθρο. Οι αρμοδιότητες των Επιτρόπων είναι:

1. Να διορίζουν τα μέλη του IASB, της SIC και του SAC
2. Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
3. Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
4. Να τροποποιούν το καταστατικό

ΣΩΜΑ/ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASB): αποτελείται από 14 μέλη, εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης, ενώ τα άλλα δυο μερικής. Κριτήριο στην επιλογή των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την ευρύτερη οικονομική γνώση και την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών.

Στόχος του σώματος είναι η δημιουργία διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλών προδιαγραφών. Επίσης, είναι υπεύθυνο για την έκδοση, την ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, καθώς, και για τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (SAC): αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία διορίζονται για τρία χρόνια. Οι κύριες αρμοδιότητες της είναι :

1. η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και
2. 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.

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (SIC): αποτελείται από 12 μέλη. Η θητεία τους είναι επίσης τρία έτη και

διορίζονται από τους επιτρόπους. Κύρια αρμοδιότητα τους είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών για τις τυχόν ασάφειες που παρουσιάζονται στα εκδοθέντα πρότυπα. Συνεδριάζουν κάθε δεύτερο μήνα ή όποτε κριθεί αναγκαίο.

4.9 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Τα Δ.Λ.Π είναι το αποτέλεσμα μιας προσπάθειας που γίνεται σε διεθνές επίπεδο, από μια ομάδα που αποτελείται από διακεκριμένους επιστήμονες. Το αποτέλεσμα αυτής της προσπάθειας είναι η δημιουργία Δ.Λ.Π. υψηλού επιπέδου αλλά και με διεθνή εφαρμογή. Η διαδικασία κατάρτισης Δ.Λ.Π (περιληπτικά) είναι η ακόλουθη:

1. Οι Κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν σημαντικά θέματα, τα οποία υποβάλλονται σε λεπτομερειακή ανάλυση. Αποτέλεσμα αυτής της ανάλυσης και αφού πρώτα έχουν ληφθεί υπόψη οι απόψεις του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων, είναι η έκδοση ενός σχεδίου για το κάθε θέμα ξεχωριστά.
2. Τα Σχέδια υποβάλλονται στο IASB για έγκριση. Για να γίνει δεκτό το κάθε Σχέδιο πρέπει να ψηφιστεί από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου, το οποίο παράλληλα ζητάει και την γνώμη του SAC.
3. Τα εγκριθέντα Σχέδια δίδονται στα ενδιαφερόμενα μέρη (λογιστικά σώματα, Χρηματιστηριακές Αγορές, Κρατικά Όργανα κ.α.), στα οποία δίνεται αρκετός χρόνος ώστε να τα μελετήσουν και να καταγράψουν τις απόψεις τους.
4. Τα σχόλια και οι προτάσεις των ανωτέρω ενδιαφερομένων λαμβάνονται υπόψη από το IASC και αν κριθεί απαραίτητο τότε το Σχέδιο τροποποιείται.
5. Το τροποποιημένο Σχέδιο προκειμένου να λάβει τη μορφή του Λογιστικού Προτύπου πρέπει να εγκριθεί από τα 3/4 των μελών του IASB, το οποίο και μετά οριστικοποιείται.
6. Το Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναγράφεται μέσα στο κείμενο.

Σε οποιοδήποτε στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας το IASB μπορεί να αποφασίσει ότι για την προώθηση της συζήτησης ενός θέματος ή ακόμα και για την παροχή επαρκούς χρόνου για τη διατύπωση απόψεων στα ενδιαφερόμενα μέρη, πρέπει να συνταχθεί ένα έγγραφο συζήτησης. Για να εκδοθεί αυτό το έγγραφο πρέπει να εγκριθεί από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.

Σε όλες τις ανωτέρω ψηφοφορίες η κάθε χώρα αντιπροσωπεύεται στο Συμβούλιο με μία μόνο ψήφο.

4.10 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Δ.Λ.Π, όπως και τα Ελληνικά πρότυπα, βασίζονται σε κάποιες λογιστικές αρχές ώστε να διασφαλιστεί η αντικειμενικότητα, η εγκυρότητα και η αξιοπιστία τους. Αυτές οι αρχές περιγράφονται παρακάτω:

1. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΑΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ: Σύμφωνα με αυτή την αρχή οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει, να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική τους κατάσταση. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π θα πρέπει να είναι προσεκτική ώστε τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών να μην είναι παραποιημένα, με αποτέλεσμα να έχουμε παραπληροφόρηση των χρηστών/ληπτών των καταστάσεων.
2. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ: Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας τονίζει ότι η εταιρεία 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.
3. ΑΡΧΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ: βάσει αυτής της αρχής 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 υπόψιν. Συνεπώς, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.
4. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΙΑΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ: Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης.
5. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ: σύμφωνα με αυτή την αρχή, κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα επουσιώδη ποσά/στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά/στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και οδηγεί στην παραπληροφόρηση αλλά και τις λάθος επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

6. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΜΗ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ: Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, ζημιών - κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
7. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ: οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δυο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να συμβεί να υπάρξει παρέκκλιση από τη προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα.
8. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.

4.11 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν σκοπό την πληροφόρηση του χρήστη για την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης, την απόδοση και για τις ταμειακές ροές της εταιρείας. Αυτές οι πληροφορίες είναι σημαντικές για τους χρήστες/λήπτες αλλά και για τη διοίκηση για τη σωστή λήψη αποφάσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π είναι οι ακόλουθες:

1. Ο Ισολογισμός: Η επιχείρηση οφείλει να παρουσιάζει τα στοιχεία του ισολογισμού σε κατάταξη «κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία» και «βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις».
2. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης: Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο περιλαμβάνεται υποχρεωτικά στο κέρδος ή τη ζημία της. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει:
 - i. Τα έσοδα,
 - ii. τα χρηματοοικονομικά κόστη,
 - iii. το μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,

- iv. τα προ φόρων κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή το διακανονισμό υποχρεώσεων που αναλογούν σε διακοπτόμενες δραστηριότητες,
- v. τα έξοδα φόρου
- vi. το κέρδος ή ζημία.

Με ιδιαίτερη αναφορά επιμερισμού σε:

- i. κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα συμφέροντα μειοψηφίας,
- ii. κέρδος ή ζημία που αναλογεί σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

Η επιχείρηση δε θα παρουσιάζει στοιχεία των εσόδων και των δαπανών ως έκτακτα κονδύλια.

2. Η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων: Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- i. Το κέρδος ή την ζημία περιόδου,
- ii. Το κάθε έσοδο και την κάθε δαπάνη της περιόδου που αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση και στο σύνολο αυτών των στοιχείων,
- iii. τα συνολικά έσοδα και οι δαπάνες της περιόδου ως συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας
- iv. για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών
- v. τα ποσά των συναλλαγών με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι, που απεικονίζουν ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών,
- vi. το υπόλοιπο του κέρδους εις νέον (συσσωρευόμενο κέρδος ή ζημία) στην αρχή της περιόδου, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου
- vii. Την συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερομένων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

4. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών

5. Οι απαραίτητες σημειώσεις και επεξηγήσεις σύνταξης και παρουσίασης των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

4.12 ΟΝΟΜΑΣΙΑ Δ.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Π.Χ.Π ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ ΣΗΜΕΡΑ

Παρακάτω παρατίθενται τα Δ.Λ.Π και τα Δ.Π.Χ.Π που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα και βρίσκονται σε ισχύ:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	
ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ	
ΔΛΠ 1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΔΛΠ 2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
ΔΛΠ 7	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ
ΔΛΠ 8	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ
ΔΛΠ 10	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
ΔΛΠ 11	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ
ΔΛΠ 12	ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΔΛΠ 14	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ
ΔΛΠ 16	ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ
ΔΛΠ 17	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
ΔΛΠ 18	ΕΣΟΔΑ
ΔΛΠ 19	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ
ΔΛΠ 20	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΔΛΠ 21	ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ
ΔΛΠ 23	ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

ΔΛΠ 24	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ
ΔΛΠ 27	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΔΛΠ 28	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
ΔΛΠ 29	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ
ΔΛΠ 31	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ
ΔΛΠ 32	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ
ΔΛΠ 33	ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ
ΔΛΠ 34	ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΔΛΠ 36	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΔΛΠ 37	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
ΔΛΠ 38	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
ΔΛΠ 39	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΣΑ : ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ
ΔΛΠ 40	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ
ΔΛΠ 41	ΓΕΩΡΓΙΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.1 ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ	
ΔΠΧΠ 1	ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ
ΔΠΧΠ 2	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΒΑΣΙΖΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ
ΔΠΧΠ 3	ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΔΠΧΠ 4	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
ΔΠΧΠ 5	ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

	ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ
	ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ
ΔΠΧΠ 6	ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ
ΔΠΧΠ 7	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2 ΟΝΟΜΑΣΙΑ Δ.Π.Χ.Π

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

«ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΔΛΠ 16

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή αλλιώς, των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Τα σημαντικότερα θέματα με τα οποία ασχολείται αφορούν:

1. στο λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, στη χρονική στιγμή της αναγνώρισης τους στα βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή στην καταχώριση της λογιστικής εγγραφής της σχετικής συναλλαγής και
2. στον καθορισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

Επιπλέον, το πρότυπο αυτό, καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για αποσβέσεις καθώς και την αναγνώριση τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 16 δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 40 που αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για επενδυτικούς και όχι για παραγωγικούς ή λειτουργικούς σκοπούς, όπως επίσης, δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ 41) και σε δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όλων των παρόμοιων αγαθών που δεν αναπαράγονται.

5.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Το ΔΛΠ 16 «Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» εγκρίθηκε το Μάρτιο του 1982. Εν συνεχεία το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε σαν ένα μέρος ενός προγράμματος, σχετικά με τη συγκρισιμότητα και τη βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων, και μετονομάστηκε σε ΔΛΠ 16 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Το συγκεκριμένο Δ.Λ.Π αναθεωρήθηκε ξανά το 1994 και 1998. Η τελευταία αναθεώρηση έγινε το 2004. Το πρότυπο αυτό τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν από την 1^η Ιουλίου του 1999.

5.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΠΛ 16

Ο σκοπός του ΔΠΛ 16 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων ώστε, οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις να μπορούν να κατανοηθούν από τους επενδυτές/χρήστες. Τα εξεταζόμενα θέματα είναι τα παρακάτω:

1. Ο σωστός χρόνος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων
2. Ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας
3. Οι επιβαρύνσεις των αποσβέσεων και των ζημιών και η απομείωση που πρέπει να αναγνωριστεί σε σχέση με αυτές
4. Ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων παγίων
5. Η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων

Συνήθως τα πάγια αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του Ενεργητικού μιας επιχείρησης για αυτό είναι σημαντικό να καταχωρηθούν ορθώς, ώστε να προσδιοριστούν τα οικονομικά στοιχεία και τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

5.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΛ 16

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

Όπως προαναφέραμε στην εισαγωγή του παρόντος κεφαλαίου το διεθνές λογιστικό πρότυπο 16 δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Βιολογικά προϊόντα που συνδέονται με τη γεωργική δραστηριότητα: σε αυτήν την κατηγορία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 41 « Γεωργία».
2. Μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους: σε αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων»
3. Τα ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση: σε αυτήν την περίπτωση εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση» .
4. Οι επενδύσεις σε ακίνητα: δηλαδή ακίνητα που κατέχονται για να κερδίζονται μισθώματα ή κεφαλαιακά κέρδη (από την αύξηση της αξίας τους). Για αυτήν την

κατηγορία περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»

5.5 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

Ενσώματες ακινητοποιήσεις: είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που

1. κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή στη παροχή υπηρεσιών για εκμίσθωση σε άλλους ή για άλλους διοικητικούς σκοπούς και
2. αναμένεται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση μακροχρόνια, δηλαδή για παραπάνω από μια χρήση.

Απόσβεση: είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεσμένου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό: είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μείον την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή: ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κόστος πάγιου στοιχείου: είναι το ποσό που καταβάλλεται σε μετρητά, ή σε ταμειακά ισοδύναμα, ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά το χρόνο της απόκτησής του ή της κατασκευής του παγίου.

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

Πραγματική αξία: είναι το ποσό, με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ δυο μερών που, ενεργούν με τη θέληση τους και έχουν πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε εμπορική βάση.

Ειδική αξία: είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και

από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

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

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

5.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16, το κόστος ενός στοιχείου θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση για την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να εκτιμάται από την επιχείρηση κατά την απόκτησή του.
2. Το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Όταν πρόκειται για αγορά πάγιου στοιχείου το κόστος κτήσης, είναι το τιμολογούμενο ποσό συν το ποσό των πλέον δαπανών, που σχετίζονται με την συναλλαγή. Στην περίπτωση που το πάγιο το κατασκευάζει η ίδια η επιχείρηση, το κόστος κτήσης είναι το άθροισμα όλων των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του.
3. Αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για περισσότερο από μια λογιστική περίοδο. Στο κόστος ενός ενσώματου παγίου συμπεριλαμβάνονται επίσης και το κόστος των προσθηκών, των βελτιώσεων οι οποίες αυξάνουν την παραγωγική του ικανότητα. Για να αναγνωριστούν τα παραπάνω κόστη ως δαπάνες, και συνεπώς να κεφαλαιοποιηθούν, θα πρέπει να πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης των πάγιων στοιχείων.

5.6.1 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ

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 συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο με κάποιο στοιχείο των ενσώματων παγίων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματα πάγια.

5.6.2 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΛΟΓΟΥΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ Ή ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΛΟΓΙΚΟΥΣ.

Περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται για λόγους περιβαλλοντολογικούς ή ασφάλειας αναγνωρίζονται ως πάγια, όταν από τον συνδυασμό τους με τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία, η επιχείρηση αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη (π.χ. η τοποθέτηση φίλτρου περιορισμού των ρύπων σε μια παραγωγική μονάδα, θα μειώσει το κόστος αγοράς εκπομπών ρύπων και συνεπώς θα μειωθεί το κόστος παραγωγής). Βέβαια η καταχώρηση αυτών των στοιχείων περιορίζεται και από την αξία τους, δηλαδή η λογιστική τους αξία πλέον και η αξία του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, δεν πρέπει να ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό τους.

5.7 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΩΝ

5.7.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελείται από:

1. Την τιμή αγοράς του στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (οι εκπτώσεις αφαιρούνται).
2. Τα άμεσα επιρριπτά έξοδα για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι:
 - i. Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης,
 - ii. Τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς,

- iii. Τα έξοδα εγκατάστασης
- iv. Επαγγελματικές αμοιβές, π.χ. αρχιτέκτονες, μηχανικοί
- v. Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 "Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις".

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν μπορούν να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ιδίων μεθόδων, όπως και των αγορασμένων στοιχείων. Αν μία επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ

Την 1/03/2007 η εταιρεία «ΠΗΓΑΣΟΣ Α.Ε» αγόρασε οικόπεδο αξίας 50.000€ στο οποίο περιλαμβάνονταν και ένα εγκαταλειμμένο κτίριο. Η εταιρεία επίσης πλήρωσε για έξοδα προμήθειας και νομικά 6.000€. Στις 15.03/2007 η εταιρεία κατεδάφισε το παλιό κτίριο με κόστος 4.000 €. Την 01/04/2007 η Α.Ε δανείστηκε 150.000€ για την ανέγερση νέου εργοστασίου στο οικόπεδο. Το δάνειο εξοφλήθηκε στις 01/12/2007 και οι τόκοι ανήλθαν στις 5.000€ . Να γίνουν οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές, που αφορούν το κόστος του παγίου.

01/03/2007	
Εδαφικές εκτάσεις	50.000
Έξοδα προμήθειας και νομικά	6.000
Χρηματικά διαθέσιμα	56.000
15/03/2007	
Κόστος κατεδάφισης	4.000
Χρηματικά διαθέσιμα	4.000
01/12/2007	
Εδαφικές εκτάσεις	5.000
Τόκοι δανείου	5.000

5.7.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Βασική μέθοδος

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το Πρότυπο ορίζει ότι μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες ζημίες απομειώσεως της αξία του.

Εναλλακτική μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή της αξίας πρέπει να γίνεται τακτικά, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

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

Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου στοιχείου, τότε ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων σε λογαριασμό με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής». Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όμως, μια μείωση λόγω υποτίμησης ενός παγίου, πρέπει να φέρεται σε μείωση του λογαριασμού 41 «Διαφορές Αναπροσαρμογής», εφόσον το πάγιο αυτό είχε αναπροσαρμοσθεί στο παρελθόν και η υποτίμηση δεν υπερβαίνει το ποσό της αναπροσαρμογής.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέο (χωρίς να περνούν μέσα από τα αποτελέσματα) είτε τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου, είτε εφάπαξ με την ολοσχερή απόσβεσή του ή την πώληση του.

5.8 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΚΟΣΤΗ ΠΑΓΙΩΝ

Το θέμα των μεταγενέστερων κοστών είναι, ένα θέμα που χρήζει ιδιαίτερης σημασίας καθώς πολλές επιχειρήσεις εφαρμόζουν «δημιουργική λογιστική» με απώτερο στόχο την αύξηση των κερδών στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Συνήθως οι δαπάνες για «επισκευή και συντήρηση» είναι εισοδηματικής φύσης, δηλαδή δεν αυξάνουν την λειτουργική αποδοτικότητα του παγίου, σε αντίθεση με τις δαπάνες κεφαλαιουχικής φύσης που αυξάνουν την αποδοτικότητά του, και επομένως θα πρέπει να προσαυξάνουν το κόστος του παγίου. Εξαιτίας του ότι σε μερικές περιπτώσεις αυτός ο διαχωρισμός είναι υποκειμενική υπόθεση, παρατηρείται ότι πολλές επιχειρήσεις κεφαλαιοποιούν μεγάλα ποσά επισκευών αντί να καταχωρούνται ως έξοδα, με αποτέλεσμα την αλλοίωση των οικονομικών καταστάσεων.

Το ανώτερο θέμα απασχόλησε το IASB, όπου προβληματίστηκε στο, αν θα έπρεπε να εκδώσει ένα κανονισμό αναγνώρισης των μεταγενέστερων δαπανών ή αν θα έπρεπε να καλύπτεται από το γενικό κανονισμό αναγνώρισης. Τελικά, αποφάσισε τον Δεκέμβριο του 2003, μέσω της αναθεώρησης του Δ.Λ.Π 16, ότι ο καλύτερος λογιστικός τρόπος αντιμετώπισης των μεταγενέστερων δαπανών (αναγνώρισης ή όχι) ,είναι να πληρούν τις προϋποθέσεις του γενικού κανονισμού αναγνώρισης.

Στις παρακάτω παραγράφους θα αναλυθούν τα είδη των μεταγενέστερων δαπανών ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου.

5.8.1 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Ορισμένα τμήματα ενός σύνθετου περιουσιακού στοιχείου πιθανόν να απαιτούν αντικατάσταση ανά τακτά χρονικά διαστήματα, π.χ. αντικατάσταση καθισμάτων σε ένα λεωφορείο. Επιπροσθέτως κάποια μέρη μπορεί να αποκτηθούν, με απώτερο σκοπό την επιμήκυνση της τακτικής αντικατάστασης των υφιστάμενων μερών ενός πάγιου στοιχείου, π.χ. αντικατάσταση – επισκευή των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π 16 το κόστος αντικατάστασης προσαυξάνει την λογιστική αξία του παγίου, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των αντικατασταθέντων μερών δεν αναγνωρίζεται.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» αγόρασε ένα αυτοκίνητο από τη Ισπανία, αξίας 60.000 €, και μεταφέρθηκε στην Ελλάδα με ειδικό αεροπλάνο, κόστους 5.000 €, αντί της συνηθισμένης μεθόδου, οδικώς, αξίας 3.500 €. Επιπρόσθετα έξοδα ήταν ο φόρος εισαγωγής 7.000 € και τα συνήθη μεταφορικά έξοδα αξίας 1.000 €. Το κόστος του παγίου θα είναι το εξής:

ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ	60.000
+ ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	3.500
+ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	7.000
+ ΛΟΙΠΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	1.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΟΥ	71.500

Όπως παρατηρούμε ως έξοδα μεταφοράς αναγνωρίστηκε η αξία του κανονικού κόστους μεταφοράς, καθώς η μεταφορά με αεροπλάνο είναι ασυνήθιστος.

5.8.2 ΚΟΣΤΟΣ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ

Σε κάποιες περιπτώσεις η συνεχής χρήση ενός παγίου, προϋποθέτει τακτική επιθεώρηση για βλάβες, ανεξάρτητα από το αν γίνουν αντικαταστάσεις ή όχι. Το κόστος της κύριας συντήρησης, αναγνωρίζεται ως αντικατάσταση του ενσώματου παγίου, νοουμένου ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, και συνεπώς αυξάνει την λογιστική αξία του παγίου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Την 01/01/2000 η επιχείρηση «ΥΨΙΛΟΝ» αγόρασε ένα μηχάνημα, αξίας 13.000 €, στην αξία περιλαμβάνεται και το κόστος μιας κύριας επιθεώρησης ποσού 1.000 €. Η επιθεώρηση πρέπει να γίνεται κάθε 5 χρόνια. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 10 χρόνια. Την 3/2/2003 γίνεται απρόοπτα κύρια επιθεώρηση του μηχανήματος αξίας 1.300 €. Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

01/02/2000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	12.000
ΚΟΣΤΟΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	1.000
ΤΑΜΕΙΟ	13.000

31/12/2000	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	1.200
<i>(απόσβεση: 12.000 /10)</i>	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	200
<i>(απόσβεση: 1000/5)</i>	
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑ	1.200
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΙΘΕΩΡ.	200

03/02/2003	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ	400
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	600
ΚΟΣΤΟΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	1.000

do	
ΚΟΣΤΟΣ ΚΥΡΙΑΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ	1.300
ΤΑΜΕΙΟ	1.300

31/12/2003	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	1.200
<i>(απόσβεση: 12.000 /10)</i>	

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ 260

(απόσβεση: 1300/5)

ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑ 1.200

ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΙΘΕΩΡ. 260

//

5.9 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ

Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται τακτικά ώστε η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να μη διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του, κατά την σύνταξη 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:

1. Η μέθοδος του μηδενισμού ή αντιλογισμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων του παγίου
2. Η μέθοδος της κατά αναλογίας αναπροσαρμογής του κόστους κτήσης και των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Αυτή η μέθοδος συνήθως χρησιμοποιείται όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, βάσει ενός δείκτη που εφαρμόζεται ώστε να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του.

Συνήθως, 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. 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 αύξηση αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου (η οποία είχε τότε αναγνωριστεί 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 ή εκποιείται, τυχόν πλεονάσματα αναπροσαρμογής μεταφέρονται απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ:

Εταιρεία έχει την 31.12.2007 δύο γήπεδα, τα Α και Β, με λογιστική αξία στο κόστος του ύψους € 400εκ και € 210εκ αντίστοιχα. Έστω ότι από άσκηση προσδιορισμού των εύλογων αξιών σε διαφορετικές ημερομηνίες σύνταξης οικονομικών καταστάσεων προκύπτει η παρακάτω εικόνα. Να γίνουν οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές.

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ				
	ΓΗΠΕΔΟ Α	ΜΕΤΑΒΟΛΗ	ΓΗΠΕΔΟ Β	ΜΕΤΑΒΟΛΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΗΝ 31/12/2007	400.000.000 €		210.000.000 €	
1^η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΝ 30/06/2008	500.000.000 €	100.000.000 €	150.000.000 €	60.000.000 €
2^η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΝ 31/12/2008	450.000.000 €	50.000.000 €	180.000.000 €	30.000.000 €
3^η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΝ 30/06/2009	480.000.000 €	30.000.000 €	240.000.000 €	60.000.000 €
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡ-ΜΟΓΗΣ		80.000.000 €		30.000.000 €

Οι εγγραφές αναπροσαρμογής για το γήπεδο Α είναι:

30/06/2008	
10.00 Γήπεδο α	100.000.000
41 Αναπροσαρμογές αξίας πάγιων στοιχείων	100.000.000

31/12/2008	
41 Αναπροσαρμογές αξίας κτήσης παγίων	50.000.000
10.00 Γήπεδο α	50.000.000

30/06/2009	
10.00 Γήπεδο Α	30.000.000
41 Αναπροσαρμογές αξίας κτήσης παγίων	30.000.000

Οι αντίστοιχες εγγραφές για το γήπεδο Β είναι οι παρακάτω:

30/06/2008	
41 Αναπροσαρμογές αξίας κτήσης	60.000.000

Παγίων

10.01 Γήπεδο β 60.000.000

31/12/2008

10.01 Γήπεδο β 30.000.000

41 Αναπροσαρμογές αξίας κτήσης 30.000.00

Παγίων

30/06/2009

10.01 Γήπεδο β 60.000.000

41 Αναπροσαρμογές αξίας κτήσης

παγίων 30.000.000

86 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης 30.000.000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 16:

Έστω ότι η επιχείρηση «Α» απέκτησε αποσβέσιμο ενσώματο πάγιο την 01/01/2000 αντί 20.000€ και το αποσβένει με ετήσιο συντελεστή 10% (έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 έτη). Την 01/01/2005 η εύλογη αξία του παγίου εκτιμάται στις 13.000€ και η επιχείρηση αποφασίζει να εφαρμόσει το μοντέλο αναπροσαρμογής που ορίζει το Δ.Λ.Π 16. Ζητείται:

1. Να καταχωρηθεί η αναπροσαρμογή σύμφωνα με τη μέθοδο του μηδενισμού-αντιλογισμού των αποσβεθέντων.
2. Να απεικονιστεί λογιστικά πως η διαφορά αναπροσαρμογής θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα εις νέο α) τμηματικά, β) συνολικά, αν υποθεθεί πως το πάγιο θα πουληθεί στις 31/12/2006 μετρητοίς έναντι 10.000€ και δεν έχει γίνει ενδιάμεσα καμία μεταφορά στα αποτελέσματα εις νέον.

1) Ετήσιες Αποσβέσεις= 20.000 *10%

= 2.000€

Κόστος Κτήσης	20.000
- Αποσβέσεις (01/01/2005)	10.000
= Λογιστική Αξία	10.000
- Εύλογη Αξία	13.000
= Διαφορά Αναπροσαρμογής	3.000

01/01/2005

Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια 10.0000

Ενσώματο πάγιο 10.000

Do

Ενσώματο πάγιο 3.000

Διαφορές αναπροσαρμογής 3.000

2Α) Ετήσιες Αποσβέσεις **μετά** την αναπροσαρμογή= 13.000 ÷ 5

= 2.600 €

Τμηματική Διαφορά Αναπροσαρμογής=

(ΕΤΗΣΙΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ-ΕΤΗΣΙΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ) = (2.600 – 2.000) = 600€

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν στις 31/12/2005 (αλλά και για τα υπόλοιπα 5 χρόνια ω.δ.ζ του παγίου) είναι οι ακόλουθες:

31/12/2005	
Αποσβέσεις	2.600
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια	2.600
<hr/>	
<i>Do</i>	
Διαφορές αναπροσαρμογής	600
Αποτελέσματα εις νέον	600
<hr/>	
//	

2B)

31/12/2005	
Αποσβέσεις	2.600
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια	2.600
<hr/>	
31/12/2006	
Αποσβέσεις	2.600
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια	2.600

	<i>do</i>	
Ταμείο		10.000
Αποσβεσμένα ενσώματα πάγια		5.200
Ενσώματο πάγιο		13.000
Κέρδη από εκποίηση παγίου		2.200
	<i>do</i>	
Διαφορά αναπροσαρμογής		3.000
Αποτελέσματα εις νέον		3.000
	<i>//</i>	

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Η εταιρεία «Ω» στις 01/01/2003 αγόρασε μια μηχανή αξίας 15.000 €. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής της εκτιμήθηκε στα 5 χρόνια. Κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2005 επήλθε σημαντική μείωση στη ζήτηση των προϊόντων της εταιρείας και για αυτό την 01/04/2005 πούλησε την μηχανή αντί του ποσού των 8.000€ . Να γίνουν οι απαραίτητες εγγραφές.

01/02/2003	
Μηχανήματα	15.000
Μηχάνημα Α	
Χρηματικά διαθέσιμα	15.000
31/12/2003	
Αποσβέσεις μηχανημάτων	3.000
Αποσβεσμένα μηχανήματα	3.000
31/12/2004	
Αποσβέσεις μηχανημάτων	3.000
Αποσβεσμένα μηχανήματα	3.000
01/04/2005	
Αποσβέσεις μηχανημάτων	500
Αποσβεσμένα μηχανήματα	500

_____ do _____	
Χρηματικά διαθέσιμα	8.000
Αποσβεσμένα μηχανήματα	6.500
Ζημιές από πώληση μηχανήματος	1.500
Μηχάνημα Α	16.000
_____	_____

5.10 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Το Πρότυπο αναφέρει γενικά για τις αποσβέσεις ότι το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου (ιδιοκατασκευές, αποθέματα).

Για τη συστηματική κατανομή της αξίας ενός παγίου, απαιτείται εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του, η οποία γίνεται αφού ληφθούν υπόψη οι κατωτέρω παράγοντες:

1. Η αναμενόμενη χρήση του παγίου,
2. Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από τη χρονική χρήση του και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης,
3. Η τεχνική απαξίωση,
4. Νομικοί και λοιποί περιορισμοί στη χρήση του παγίου.

5.10.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας, η οποία στην περίπτωση της αναπροσαρμογής των παγίων, μπορεί και αυτή να αναπροσαρμόζεται. Οι συνήθως χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι:

1. Σταθερή μέθοδος

2. Φθίνουσα μέθοδος
3. Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου και οι μέθοδοι αποσβέσεως πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς.

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.

5.10.2 ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

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:

$$\frac{\text{κόστος} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{Εκτιμώμενη Ωφέλιμη Διάρκεια ζωής παγίου}}$$

5.10.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΑ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟ

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

$$\left[\frac{\text{Υπολειπόμενη } \omega.\delta.\zeta}{\alpha * \left(\frac{\alpha+1}{2}\right)} \right] * (\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική αξία}), \text{ όπου } \alpha = \text{αριθμός ετών ωφέλιμης ζωής}$$

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 τεχνολογικά απαξιωμένο.

5.10.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΥΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ

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

$$\text{Απόσβεση(\%)} = \left[\frac{\text{Υπολειπόμενη } \omega.\delta.\zeta}{\alpha + \left(\frac{\alpha-1}{2}\right)} \right] * (\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική αξία})$$

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

5.10.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

$$\Sigma.A = \frac{\text{κόστος} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{αξιολογούμενες παραγόμενες μονάδες κατά την } \omega.\delta.\zeta \text{ του παγίου}}$$

$$\text{Απόσβεση} = (\text{συντελεστής απόσβεσης} * \text{παραγόμενες μονάδες περίοδοι})$$

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.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

ΠΡΟΤΥΠΑ: Η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» αγόρασε ένα μηχάνημα συνολικής αξίας 100.000 €. Με βάση τις προδιαγραφές του κατασκευαστή και την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης αναμένεται να χρησιμοποιηθεί προς όφελος της επιχείρησης για τα επόμενα 4 έτη. Ο συντελεστής απόσβεσης που προβλέπεται από το ΠΔ.299/2003 για το παραπάνω μηχάνημα είναι 15%. Ζητείται ο υπολογισμός των αποσβέσεων του μηχανήματος για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας του με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης τόσο με τα Ελληνικά όσο και με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Υπολογισμός με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα :

Ετήσια Απόσβεση= Αξία Κτήσης * Συντελεστής Απόσβεσης

$$= 100.000 * 15\%$$

$$= 15.000$$

Υπολογισμός με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Ετήσια Απόσβεση= Αξία Κτήσης / Ω.Δ.Ζ

$$= 100.000 / 4 = 25.000$$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ:

Εταιρεία έχει στα πάγια της ένα μόνο κτίριο το οποίο παρακολουθεί σε κόστος και την 31.12.2008 παρουσίαζε την εξής εικόνα:

Κόστος κτιρίου 1.000,00 €

Συνολικές αποσβέσεις 400,00 €

Αναπόσβεστη αξία 600,00 €

Την 31.12.2008 η εταιρεία αποφάσισε να προχωρήσει σε αναπροσαρμογή της αξίας του σε 1.500€. Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές. Επίσης, να υπολογιστεί το νέο ποσό της απόσβεσης.

Η αναπροσαρμογή του κτιρίου παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΤΙΡΙΟ	1.000
ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	500
ΚΤΙΡΙΟ (σε αναθεωρημένες αξίες)	1.500
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΡΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	400

Η πραγματική αύξηση της αξίας του παγίου λόγω της αναπροσαρμογής θα είναι:

Αύξηση= Αναθεωρημένη αξία – Αναπόσβεστη Αξία

$$= 1.500 - 600 = 900$$

Οι πρέπουσες εγγραφές αναπροσαρμογής θα είναι:

11.00	Κτίρια	500,00	
11.99	Αποσβεσμένα Κτίρια	400,00	
41	Διαφορές αναπροσαρμογής		900,00

Κατά τις επόμενες χρήσεις το κτίριο θα συνεχίσει να αποσβένεται 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 το κτίριο 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 (=1500/100).

5.11 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

Για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής:

1. Τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του κόστους ή της αναπροσαρμογής (δηλαδή την καθαρή λογιστική αξία του παγίου)
 2. Τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποίησε η επιχείρηση
 3. Τις ωφέλιμες ζωές των πάγιων στοιχείων και τους συντελεστές απόσβεσης της κάθε ομάδας των παγίων
 4. Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και την συσσωρευμένη απόσβεση καθώς και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης αρχής και τέλους της περιόδου
 5. Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που να δείχνει τις:
 - i. Προσθήκες
 - ii. Διαθέσεις
 - iii. Αποκτήσεις μέσω συνενώσεως επιχειρήσεων
 - iv. Αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές
 - v. Ζημίες απομείωσης
 - vi. Αναστροφές των ζημιών απομείωσης
 - vii. Αποσβέσεις
 - viii. Καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης
 - ix. Τυχόν άλλες μεταβολές
-

Γνωστοποιούνται επίσης:

6. Οι περιορισμοί των τίτλων ιδιοκτησίας
7. Οι δαπάνες για την κατασκευή των ενσώματων παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου (αν έχουμε ιδιοκατασκευή)
8. Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων
9. Το ποσό της αποζημίωσης, από τρίτα μέρη, για εκείνα τα στοιχεία των ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν και το οποίο συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές).

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

1. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής.
2. Αν διενεργήθηκε από κάποιο ανεξάρτητο εκτιμητή.
3. Οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών.
4. Η έκταση κατά την οποία οι εύλογες 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.
5. Η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους.
6. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που δείχνουν την μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

5.12 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Ε.Λ.Π.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 4172/2013, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν

χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται. Επίσης, φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (Δ.Λ.Π. 16), σε ακίνητα προς επένδυση (Δ.Λ.Π. 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (Δ.Π.Χ.Π. 5). Αντιθέτως, το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους.

Κατά το Δ.Λ.Π. 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα Ε.Λ.Π., ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το Δ.Λ.Π. 16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε. Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004).

Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το Δ.Λ.Π. 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920).

Σχετικά με τις αποσβέσεις, το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα Ε.Λ.Π., ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το Π.Δ. 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π. 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. η ανάλυση των σύνθετων πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα Ε.Λ.Π., όμως, ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυσή τους. Τέλος, το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα Ε.Λ.Π., από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΚΤΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ:

Η επιχείρηση «Άλφα» αγόρασε ένα ακίνητο συνολικής αξίας 400.000 €. Η καθαρή αξία του οικοπέδου είναι 100.000€ και η αντίστοιχη αξία του κτιρίου είναι 300.000€. Η επιχείρηση πλήρωσε επιπλέον συμβολαιογραφικά έξοδα ύψους 10.000€. Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και το Δ.Λ.Π 16.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

10.00 Οικόπεδα	100.000
11.00 Κτίρια	300.000
16.14 Έξοδα ακινητοποιήσεων	10.000
38.00 Ταμειακά διαθέσιμα	410.000

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.: σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα συμβολαιογραφικά έξοδα δεν καταχωρούνται ως έξοδα κτήσεως καθώς δεν υφίσταται αυτός ο λογαριασμός βάσει των Δ.Λ.Π. Αντίθετα λοιπόν από τον χειρισμό τους με βάση τα ελληνικά πρότυπα, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αυξάνοντας την αξία κτήσεώς του αναλογικά. Δηλαδή, θα πρέπει τα έξοδα να μοιραστούν αναλογικά στα οικόπεδα και στα κτίρια με βάση την αξία κτήσεως τους. Αυτό μπορεί να υπολογιστεί ή ποσοστιαίως ή με την μέθοδο των τριών. Ας υπολογίσουμε με ποσοστό

Για τα οικόπεδα: $100000/400000 = 0,25$ άρα $10000 * 25\% = 2500\text{€}$.

Για τα κτίρια $300000/400000 = 0,75$ άρα $10000*75\% = 7500\text{€}$

10.00 Οικόπεδα	102.500
11.00 Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	307.500
38.00 Χρηματικά Διαθέσιμα	410.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

6.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΟ

ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ

Όπως είναι γνωστό από τα προηγούμενα κεφάλαια, η τήρηση των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες από την 01/01/2005. Για τη μετάβαση από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Λ.Π. πρέπει να γίνουν κάποιες ενέργειες οι οποίες παρατίθενται παρακάτω συνοπτικώς:

1. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΡΧΩΝ.

Το Διοικητικό Συμβούλιο κάθε Α.Ε. με ιδιαίτερο πρακτικό οφείλει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 να γνωστοποιήσει :

- Ότι υιοθετεί ανεπιφύλακτα και συμμορφώνεται πλήρως με τα Δ.Λ.Π. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τη μητρική εταιρεία συνεπάγεται αυτόματα και την εφαρμογή αυτών από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός αυτής.
- Το χρόνο μετάβασης – έναρξης εφαρμογής των Δ.Λ.Π
- Τις λογιστικές μεθόδους και αρχές που θα εφαρμόζει ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π. και οι οποίες θα ακολουθούνται κατά πάγια τακτική στο μέλλον, εφόσον δεν αλλάζουν από τα πρότυπα και ενδεχόμενα σφάλματα.

Αν κάποιο θέμα δεν ρυθμίζεται από τα Δ.Λ.Π τότε το Δ.Σ οφείλει να ορίσει κάποια μέθοδο ώστε να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. ως ημερομηνία κατάρτισης των πρώτων οικονομικών καταστάσεων είναι το ενδιάμεσο τρίμηνο 31/03/2005 και ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Λ.Π. θεωρείται η έναρξη εργασιών την 01/01/2004 ή ισοδύναμα το κλείσιμο εργασιών την 31/12/2003. Επομένως η μητρική εταιρεία και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να καταρτίσει ισολογισμό έναρξης κατά την 01/01/2004 τόσο των επί μέρους επιχειρήσεων όσο και του ενοποιημένου. Οι ισολογισμοί αυτοί της απογραφής έναρξης **δεν**

δημοσιοποιούνται και αποτελούν τη βάση των συγκριτικών πληροφοριών της προηγούμενης χρήσης.

2. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΗΝ 01/01/2004

Όπως προαναφέραμε ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Λ.Π είναι η 01/01/2004. Επομένως, η επιχείρηση πρέπει να κάνει κάποιες ενέργειες κατά την σύνταξη του ισολογισμού έναρξης, οι οποίες είναι:

- i. Θα πρέπει να καταχωρήσει στο Ενεργητικό και στο Παθητικό του Ισολογισμού τα στοιχεία και τα κονδύλια που επιβάλλονται από τα Δ.Λ.Π. Εάν η καταχώρηση κάποιων κονδυλίων δεν επιτρέπεται από τα Δ.Λ.Π τότε η επιχείρηση θα πρέπει να τα διαγράψει.
- ii. Θα πρέπει να εφαρμόσει τις αρχές αποτίμησης που αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π στο Ενεργητικό και το Παθητικό του Ισολογισμού.
- iii. Οι διαφορές που θα προκύψουν από τις ανωτέρω προσαρμογές θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέον / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής στα Δ.Λ.Π.» ή σε άλλο λογαριασμό των Ιδίων Κεφαλαίων όταν ορίζεται.
- iv. Η αναπόσβεστη αξία του λογαριασμού «Έξοδα εγκατάστασης», θα διαγραφεί και θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη –ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π.». Εξαιρούνται, εφόσον υπάρχουν, τα παρακάτω ποσά:
 - a. Τα έξοδα κτήσης ακινήτων τα οποία θα καταχωρηθούν ως αύξηση της αξίας κτήσης των ακινήτων, εφόσον η επιχείρηση επιλέξει ως μέθοδος αποτίμησής τους «Το κόστος κτήσης τους» (Δ.Λ.Π 16).
 - b. Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου θα καταχωρηθούν σε αύξηση της αξίας κτήσης των αντίστοιχων πάγιων στοιχείων, εφόσον επιλεγεί ως μέθοδος αποτίμησης «Η μέθοδος κόστους δανεισμού» (Δ.Λ.Π. 23)
- v. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία: για να καταχωρηθούν περιουσιακά στοιχεία (π.χ. τα λογισμικά προγράμματα, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά δικαιώματα, τα σήματα) ως άυλα θα πρέπει να έχουν όλα εκείνα τα

χαρακτηριστικά των άυλων περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 38. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι τα ακόλουθα:

- i. Να έχουν αποκτηθεί από αγορά, ή από συγχώνευση επιχειρήσεων, ή από ανταλλαγή, ή από δωρεά.
- ii. Εξαίρεση του προηγούμενου χαρακτηριστικού αποτελούν τα άυλα στοιχεία που έχει δημιουργήσει η ίδια η επιχείρηση. Η δημιουργία των άυλων περιουσιακών στοιχείων από την επιχείρηση χωρίζεται σε δύο φάσεις:
 - α) στην φάση της έρευνας η οποία είναι η προγραμματισμένη και πρωτότυπη εξέταση προκειμένου η επιχείρηση να αποκτήσει νέα βελτιωμένη γνώση,
 - β) στην φάση της ανάπτυξης η οποία είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της πρώτης φάσης ή άλλης γνώσης για την παραγωγή νέων βελτιωμένων υλικών ή υπηρεσιών πριν από την εμπορική παραγωγική χρήση
- iii. Να υπάρχει η δυνατότητα εκμετάλλευσης, πώλησης, εκμίσθωσης, ανταλλαγής.

Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα αναδιοργάνωσης και επανεγκατάστασης και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία. Ενώ, τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και παρακολουθούνται αφαιρετικά από τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και δεν αποσβένονται καθώς αφορούν το κόστος έκδοσης μετοχών, τα έξοδα αγοράς των ίδιων μετοχών, το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων. Επίσης, δεν αποτελούν άυλα περιουσιακά στοιχεία οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων, καθώς και οι δαπάνες έρευνας που γίνονται με σκοπό να αποκτηθεί επιστημονική ή τεχνική γνώση χωρίς τη βεβαιότητα απόδοσης μελλοντικού οικονομικού οφέλους.

Η υπεραξία επιχείρησης (Goodwill) θεωρείται άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής και δεν αποσβένεται αλλά πρέπει να γίνεται σε ετήσια βάση έλεγχος για υπολογισμό απομείωσης.

Η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να γίνεται βάσει των μεθόδων όπως αυτές ορίζονται από το Δ.Λ.Π 38. Οι μέθοδοι αποτίμησης είναι η εξής:

- i. Το κόστος κτήσης: σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το κόστος κτήσης μειώνεται κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις απομειώσεις.
- ii. Το μοντέλο της αναπροσαρμογής (εύλογης αξίας): το συγκεκριμένο μοντέλο σπάνια επιλέγεται από τις επιχειρήσεις. Συνήθως χρησιμοποιείται στην περίπτωση της δωρεάς όπου επιλέγεται μια εύλογη αξία προσαυξημένη με τις άμεσες δαπάνες απόκτησης της.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία κατά μαχητό τεκμήριο δεν υπερβαίνει τα είκοσι (20) χρόνια. Βασικός παράγοντας για την διενέργεια των αποσβέσεων είναι αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει περιορισμένη ή απεριόριστη διάρκεια ζωής. Όταν έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται συνήθως με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Ενώ, όταν έχει απεριόριστη διάρκεια ζωής δεν αποσβένεται. Εάν στο μέλλον δοθεί περιορισμένη ωφέλιμη ζωή τότε υπολογίζονται αποσβέσεις.

- vi. Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα: η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει μια μέθοδο ώστε να προσδιορισθεί το κόστος εκκίνησης του ακινήτου. Οι μέθοδοι αυτοί είναι οι εξής:
 - a. Η μέθοδος του κόστους: σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο η αξία κτήσης /εκκίνησης του ακινήτου μπορεί να προσδιορισθεί είτε με αναδρομική διόρθωση των κονδυλίων που έγιναν με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές, δηλαδή με τη λογιστική μεταφορά των εξόδων ακινητοποιήσεων στην αξία κτήσης του ακινήτου με αφαίρεση από αυτή της αξίας των αναπροσαρμογών του Ν.2065/92, είτε να χρησιμοποιηθεί μια προηγούμενη επανεκτίμηση που έχει γίνει από την επιχείρηση με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές. Οι διαφορές που θα προκύψουν θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη-ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π.».
 - b. Η μέθοδος της πραγματικής αξίας: σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η αξία κτήσης/εκκίνησης του ακινήτου προσδιορίζεται με την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου στην τρέχουσα αξία του. Αν η διαφορά που θα προκύψει με τη λογιστική αναπόσβεστη αξία είναι θετική καταχωρείται στο λογαριασμό «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων», ενώ αν είναι αρνητική στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη-ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π.»
-

- vii. Οι επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν ως σκοπό την αποκόμιση μισθωμάτων ή την κεφαλαιακή ενίσχυση ή και τα δύο, προκειμένου να προσδιορισθεί το κόστος εκκίνησης του ακινήτου η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει μια από τις παρακάτω μεθόδους:
- a. Η μέθοδος του κόστους: με τη μέθοδο αυτή η αξία του ακινήτου καταχωρείται στο κόστος κτήσης προσαυξημένο με τα έξοδα κτήσης του
 - b. Η μέθοδος της πραγματικής αξίας: με τη μέθοδο αυτή η αξία κτήσης του ακινήτου προσδιορίζεται με την αποτίμηση του στην πραγματική αξία του που συνήθως ταυτίζεται με την αγοραία αξία του (Δ.Λ.Π 40). Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει λόγω της αναπροσαρμογής με τη λογιστική αναπόσβεστη αξία του ακινήτου, θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π»
- viii. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να καταχωρηθούν στο πάγιο όλα τα μισθώματα αναδρομικά. Στον Ισολογισμό του μισθωτή η χρηματοδοτική μίσθωση εμφανίζεται στο ενεργητικό στον αντίστοιχο λογαριασμό του πάγιου στοιχείου και στο παθητικό σε λογαριασμό υποχρεώσεων. Η αξία αυτή που αφορά το συγκεκριμένο μισθωμένο πάγιο στοιχείο πρέπει να είναι μικρότερη μεταξύ της πραγματικής αξίας αυτού και του συνόλου των μισθωμάτων (Δ.Λ.Π. 17). Η οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει από το χειρισμό αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη - ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».
- ix. Για τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός εφαρμόζονται ότι ισχύει κατά περίπτωση με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Τα έξοδα της δοκιμαστικής λειτουργίας ενός μηχανήματος δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της, αλλά θεωρούνται έξοδα της χρήσης.
- x. Για τις συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει μια από τις παρακάτω μεθόδους αποτίμησης:
- a. Η μέθοδος του κόστους: με τη μέθοδο αυτή οι συμμετοχές αποτιμώνται στην αξία κτήσης τους. Η οποιαδήποτε διαφορά

προκύψει με τη λογιστική αξία θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».

- b. Η μέθοδος της εύλογης αξίας: σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή οι συμμετοχές αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία δηλαδή στην αξία μεταβίβασης σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών. Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει με τη λογιστική αξία θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».
- xi. Για τις μακροπρόθεσμες συμμετοχές που δεν είναι σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες θα αποτιμηθούν με τη μέθοδο της εύλογης – πραγματικής αξίας. Η οποιαδήποτε διαφορά προκύψει με τη λογιστική αξία θα καταχωρηθεί σε λογαριασμό «Αποθεματικών».
- xii. Για τις μετοχές και τις ομολογίες που προορίζονται για πώληση με σκοπό την επίτευξη κέρδους θα αποτιμηθούν με τη μέθοδο της εύλογης / πραγματικής αξίας. Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει με τη λογιστική αξία θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».
- xiii. Αν στις απαιτήσεις που αναφέρονται σε υπόλοιπα πελατών και σε εισπρακτέες αξίες περιλαμβάνονται και επισφάλειες, αυτές θα διαγραφούν και θα μεταφερθούν στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π». (Δ.Λ.Π 39).
- xiv. Για τα αποθέματα, η αποτίμηση αυτών γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (Δ.Λ.Π 2). Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει με τη λογιστική αξία θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».
- xv. Για τα ομόλογα, τις προθεσμιακές καταθέσεις ισχύουν τα πιο κάτω:
- a. Εάν κρατούνται μέχρι τη λήξη τους αποτιμώνται στο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα κτήσης τους. Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».
- b. Εάν κρατούνται για πώληση προς επίτευξη κέρδους θα αποτιμηθούν με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Η οποιαδήποτε διαφορά προκύψει θα καταχωρηθεί σε λογαριασμό «Αποθεματικού».

- xvi. Οι επιχορηγήσεις για απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα μεταφερθούν από τα ίδια κεφάλαια στο λογαριασμό «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού / έσοδα επόμενων χρήσεων» και στη συνέχεια θα αποσβένονται ανάλογα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων.
- xvii. Για τα δάνεια, τα γραμμάτια πληρωτέα, τις πληρωτέες επιταγές και γενικά για τις έντοκες υποχρεώσεις θα λαμβάνονται υπόψιν τα έξοδα κτήσης τους (Δ.Λ.Π 39). Η οποιαδήποτε διαφορά προκύψει θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π».
- xviii. Τα πληρωτέα μερίσματα της 31/12/2003 που αφορούν Α.Ε οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο μεταφέρονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – Ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π». Οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται αφαιρετικά από τα ίδια κεφάλαια με το κόστος κτήσης τους.
- xix. Η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίσει τους αναβαλλομένους φόρους (Δ.Λ.Π 12) οι οποίοι θα καταχωρηθούν σε αντίστοιχο λογαριασμό απαιτήσεων ή υποχρεώσεων με κίνηση του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π». Εάν υπάρχει παρακρατημένος φόρος εισοδήματος στα φορολογούμενα αποθεματικά κατά ειδικό τρόπο, τότε αφαιρείται από την αξία των αποθεματικών αυτών. Ο φόρος εισοδήματος που θα καταβληθεί κατά τη διανομή αφορολόγητων αποθεματικών παραμένουν στα αποθεματικά αυτά. Οι αναβαλλόμενοι φόροι, από γεγονότα και συναλλαγές, που αφορούν κονδύλια των ιδίων κεφαλαίων καταχωρούνται με τους σχετικούς φόρους τους.
- xx. Οι επιχορηγήσεις που εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια, θα εμφανίζονται ως έσοδα επόμενων χρήσεων μέχρι την υπαγωγή τους στα έσοδα της χρήσης σε συνδυασμό με τις αποσβέσεις των επιχορηγημένων παγίων.

3. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Για την κατάρτιση του Ενοποιημένου Ισολογισμού εκκίνησης της 01/01/2004 σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1, επιλέγονται οι πιο κάτω δυνατότητες:

1. Να γίνει αναδρομική εφαρμογή των προηγούμενων ενοποιήσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22. Σύμφωνα με αυτό, η ενοποίηση μπορεί να γίνει είτε με τη μέθοδο της αγοράς, είτε με τη μέθοδο της συνένωσης δικαιωμάτων.
2. Να γίνει αναδρομική εφαρμογή των ενοποιήσεων από μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή και μετά.
3. Να μην γίνει αναδρομική εφαρμογή των ενοποιήσεων αλλά να εφαρμοσθούν τα εξής:
 - i. Να διατηρηθεί η μέθοδος της αγοράς που υπάρχει στη χώρα μας για τις θυγατρικές.
 - ii. Καταχώρηση όλων των μεταβολών στους λογαριασμούς που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. με χρεοπίστωση του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π» ή άλλου κονδυλίου των ιδίων κεφαλαίων κατά περίπτωση.
 - iii. Διαγραφή όλων των κονδυλίων που δεν πληρούν τα χαρακτηριστικά καταχώρισης των Δ.Λ.Π. Οι διαγραφές καταχωρούνται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π». Η διαγραφή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνει την υπεραξία, εάν, η υπεραξία αυτή δεν έχει καταχωρηθεί αφαιρετικά από τα ίδια κεφάλαια.
 - iv. Εάν κάποια περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και πρέπει να αποτιμώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία, οι διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Υπόλοιπο κερδών – ζημιών εις νέο» ή σε άλλο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων.
 - v. Η λογιστική αξία των στοιχείων, όπως εμφανίζεται με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές, σε μια ενοποίηση πρέπει να είναι ίση με το κόστος εκκίνησης αυτών, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. στην ημερομηνία αυτή. Εάν από τα Δ.Λ.Π. σε μεταγενέστερη ημερομηνία απαιτείται αποτίμηση που βασίζεται στο κόστος, οι μεταγενέστερες αποσβέσεις θα υπολογίζονται στο κόστος αυτό.

4. Η λογιστική αξία της υπεραξίας στον Ισολογισμό εκκίνησης σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. πρέπει να είναι η λογιστική αξία της με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Λ.Π. , αφού γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές:

- i. Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ii. Σε κονδύλια στοιχείων που επηρεάζονται από τις τιμές της αγοράς και έχουν τακτοποιηθεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Λ.Π.
- iii. Στην τυχούσα απομείωση της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Λ.Π.

Καμιά άλλη προσαρμογή δεν γίνεται στην αξία της υπεραξίας κατά τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. Η υπεραξία που καταχωρήθηκε αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές, δεν επαναφέρεται. Οποιαδήποτε προσαρμογή λόγω μεταγενέστερης τακτοποίησης, για οποιοδήποτε λόγο, η διαφορά καταχωρείται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Υπόλοιπο κερδών – ζημιών εις νέο».

Επίσης θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι σύμφωνα με τη μέθοδο της αγοράς τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μιας αγοραζόμενης επιχείρησης, καταχωρούνται στον Ενοποιημένο Ισολογισμό ,σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22, σε πραγματικές/τρέχουσες αξίες, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την ημερομηνία της αγοράς, σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους.

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τιμήματος της αγοράς των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και της τρέχουσας αξίας αυτών, της αγοραζόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π ονομάζεται «Υπεραξία» ενώ με το άρθρο 103 του Ν. 2190/1920 ονομάζεται «Διαφορά ενοποίησης».

Η διαφορά ενοποίησης ή υπεραξία σύμφωνα με το Ν.2190/1920 αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία ή αφαιρείται απευθείας από τα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια. Ενώ με τα Δ.Λ.Π. αποσβένεται κατά προτίμηση, με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, κατά μαχητό τεκμήριο, σε μια εικοσαετία. Εάν η υπεραξία είναι πιστωτική (αρνητική) και προσδοκούνται μελλοντικές ζημίες και έξοδα τα οποία μπορούν να προσδιορισθούν αξιόπιστα, τότε η υπεραξία καταχωρείται ως έσοδο όταν καταχωρηθούν και οι μελλοντικές ζημίες και έξοδα.

4. ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΑ Δ.Λ.Π.

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει, να εξηγήσει και να αναλύσει πως η μετάβαση από τις προηγούμενες λογιστικές αρχές στα Δ.Λ.Π. έχει επηρεάσει:

1. Την οικονομική της θέση (Ίδια Κεφάλαια)
2. Τις αποδόσεις της (κέρδη ή ζημιές)
3. Τις ταμιακές ροές.

Επίσης, θα πρέπει να αναλύσει τις προσαρμογές που έγιναν στα Ίδια Κεφάλαια κατά την μετάβαση από τα Ε.Λ.Π στα Δ.Λ.Π. Ακόμα, θα πρέπει να αναλυθούν οι καταχωρήσεις που έγιναν στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο / Κέρδη – ζημιές προσαρμογής Δ.Λ.Π», από τις προσαρμογές των λογαριασμών από τις προηγούμενες λογιστικές αρχές στις αρχές των Δ.Λ.Π. Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει και να αναλύσει εάν καταχώρησε ζημιές απομείωσης ή αναστροφής αυτών κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού Έναρξης σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Οι προσαρμογές που θα παραθέσει η επιχείρηση θα πρέπει να είναι αναλυτικές και να δίνουν πολλές λεπτομέρειες ώστε οι χρήστες του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων να καταλαβαίνουν τις διαφορές των προσαρμογών. Θα πρέπει να γίνει εξήγηση των σημαντικών προσαρμογών στην εμφάνιση της κατάστασης των ταμειακών ροών από την αλλαγή των προηγούμενων λογιστικών αρχών.

Εάν με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές είχαν γίνει λάθη στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και διαπιστωθούν κατά τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π., θα διαχωριστούν στην επεξήγηση οι προσαρμογές που έγιναν λόγω:

1. αλλαγής των λογιστικών αρχών
2. στη διόρθωση των λαθών.

Όλα τα ανωτέρω μαζί με τις επεξηγήσεις μπορούν να εμφανίζονται συνοπτικά και σε αντίστοιχους πίνακες μετάβασης κατά την 01/01/2004 όπως:

1. Στον πίνακα συμφωνίας των Ιδίων Κεφαλαίων.
2. Στον πίνακα συμφωνίας Κερδών ή Ζημιών.
3. Στον πίνακα επεξήγησης των σημαντικών προσαρμογών στην κατάσταση Ταμιακών ροών

6.2. ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο αυτό θα επιχειρήσουμε να αναλύσουμε και να ερμηνεύσουμε τις οικονομικές καταστάσεις της ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε., της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.) Για το σκοπό αυτό θα χρησιμοποιηθούν στοιχεία τα οποία δίδονται μέσω συγκριτικών καταστάσεων αποτελεσμάτων και καταστάσεων, πηγών και χρήσεων κεφαλαίων της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, με βάση τα στοιχεία αυτά θα γίνει μια συνοπτική παρουσίαση και ερμηνεία αυτών με σκοπό τον προσδιορισμό της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης, των πηγών και χρήσεων κεφαλαίων της.

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε. είναι η Μητρική εταιρεία του Ομίλου ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ. Ο Όμιλος δραστηριοποιείται στον κλάδο των πετρελαιοειδών και οι κύριες δραστηριότητες του αφορούν τη διύλιση και την εμπορία προϊόντων πετρελαίου.

Το σύνολο της δραστηριότητας του Ομίλου ανά γεωγραφικό τομέα βρίσκεται στην Ελλάδα. Αυτό συμβαίνει καθώς όλες οι εταιρείες του Ομίλου που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχουν έδρα στην Ελλάδα και κανένα υποκατάστημα στο εξωτερικό. Οι επιχειρηματικοί τομείς διαχωρίζονται σε δραστηριότητα του διυλιστηρίου, δραστηριότητα πωλήσεων από/προς πρατήρια καυσίμων και παροχή υπηρεσιών.

Έχοντας υπόψιν τα ιστορικά στοιχεία της Εταιρείας θα αναφέρουμε ότι το ποσοστό συμμετοχής των πωληθέντων όγκων των τριμήνων στο σύνολο του έτους κυμαίνεται από 22% έως 31% και δεν παρατηρείται ιδιαίτερη εποχικότητα στον όγκο πωλήσεων ανά τρίμηνο. Επιγραμματικά, θα αναφερθούμε στη μείωση των πωλήσεων της Εταιρείας το 2013 κατά 4,81% (οι πωλήσεις της εταιρείας το έτος 2012 ήταν 8.240.260€ ενώ το έτος 2013 μειώθηκαν σε 7.843.683€). Περαιτέρω ανάλυση των πωλήσεων θα μας κάνει να ξεφύγουμε από το σκοπό της εργασίας αυτής.

	<u>ΟΜΙΛΟΣ</u>		<u>ΕΤΑΙΡΙΑ</u>	
<i>(Ποσά σε χιλ. Ευρώ)</i>	<u>1/1 – 31/12/13</u>	<u>1/1 – 31/12/12</u>	<u>1/1 – 31/12/13</u>	<u>1/1 – 31/12/12</u>
Πωλήσεις	9.282.339	9.681.883	7.843.683	8.240.260

Ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει μία ανάλυση των πωλήσεων ανά γεωγραφική αγορά (εσωτερικό – εξωτερικό) και ανά κατηγορία πωληθέντων ειδών (προϊόντα - εμπορεύματα - υπηρεσίες).

ΟΜΙΛΟΣ

(Ποσά σε χιλ. Ευρώ)

	<u>1/1 – 31/12/13</u>				<u>1/1 – 31/12/12</u>			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ:	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΝΑΥΤΙΛΙΑ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΣΥΝΟΛΟ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΝΑΥΤΙΛΙΑ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΣΥΝΟΛΟ
Προϊόντων	1.751.028	522.469	4.355.068	6.628.565	1.868.771	582.236	4.756.455	7.207.462
Εμπορευμάτων	1.839.303	74.731	731.029	2.645.063	2.033.586	69.580	361.917	2.465.083
Υπηρεσιών	8.711	0	0	8.711	9.338	0	0	9.338
Σύνολο	3.599.042	597.200	5.086.097	9.282.339	3.911.695	651.816	5.118.372	9.681.883

ΕΤΑΙΡΙΑ

(Ποσά σε χιλ. Ευρώ)

	<u>1/1 – 31/12/13</u>				<u>1/1 – 30/12/12</u>			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ:	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΝΑΥΤΙΛΙΑ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΣΥΝΟΛΟ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΝΑΥΤΙΛΙΑ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ	ΣΥΝΟΛΟ
Προϊόντων	1.751.028	522.469	4.355.068	6.628.565	1.868.771	582.236	4.756.455	7.207.462
Εμπορευμάτων	454.346	64.493	696.279	1.215.118	613.970	69.580	349.248	1.032.798
Σύνολο	2.205.374	586.962	5.051.347	7.843.683	2.482.741	651.816	5.105.703	8.240.260

6.2.1 ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στην ενότητα αυτή, θα επιτευχθεί ανάλυση και σύγκριση των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ) για τις οικονομικές χρήσεις 2012 και 2013, όσον αφορά τα ενσώματα πάγια. Για το σκοπό αυτό θα χρησιμοποιηθούν οι πίνακες 6.2.2, 6.2.3, 6.2.4, 6.2.5, όπου εμφανίζουν τους συγκριτικούς ισολογισμούς και μέρη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Τα ποσά που αναφέρονται στους πίνακες που παρατίθενται αναφέρονται σε χιλιάδες ευρώ.

Σύμφωνα με την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31/12/2013 διαπιστώνουμε μια μείωση της τάξεως του 2,78 % στις ενσώματες ακινητοποιήσεις, καθώς το 2012 ήταν 831.717 € και το 2013 808.594 €.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΠΟ 1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2013 ΕΩΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2013
(δημοσιευμένα βάσει του κ.ν. 2190/20, άρθρο 135 για επιχειρήσεις που συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, ενοποιημένες και μη, κατά το ΔΛΠ)

Τα παρακάτω στοιχεία και πληροφορίες, που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, στοχεύουν σε μία γενική ενημέρωση για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της "ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε.". Συνιστάται επομένως στον αναγνώστη, πριν προβεί σε οποιαδήποτε είδους επενδυτική επιλογή ή άλλη συναλλαγή με τον εκδότη, να ανατρέξει στη διεύθυνση διαδικτύου του εκδότη, όπου αναρτώνται οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και η έκθεση ελέγχου του νόμιμου ελεγκτή.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	
Αρμόδια Υπηρεσία:	Υπουργείο Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας Διεύθυνση Α.Ε. και Πιστώσεως www.moh.gr
Διεύθυνση διαδικτύου:	Σύνθετος Διοικητικός Συμβούλος: Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος: Βαρόνης Ι. Βαρόνηγιαννης, Αντιπρόεδρος: Ιωάννης Β. Βαρόνηγιαννης, Αναπληρωτής Διευθύνων Σύμβουλος: Ιωάννης Ν. Κοσμάκης, Πέτρος Τ. Τζαννετάκης, Μέλη: Νίκος Θ. Βαρόνηγιαννης, Γεώργιος Π. Αλεξάνδρakis, Μιχαήλ-Ματθαίος Ι. Στασάκης, Θεοφάνης Χρ. Βουτσάρης, Νίκος Δ. Στουφής, Κωνσταντίνος Β. Μαρβάτος, Αντώνιος Θ. Θεοκλής.
Ημερομηνία έγκρισης από το Διοικητικό Συμβούλιο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων:	21 Μαρτίου 2014
Νόμιμος ελεγκτής:	Δημήτριος Κουτσός-Κουτσούλος
Ελεγκτική εταιρεία:	Deloitte.
Τύπος έκθεσης ελέγχου ελεγκτών:	Με σύμφωνη γνώμη

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΙΑ	
	Ποσό σε κλ. Ευρώ 31.12.2013	31.12.2012	Ποσό σε κλ. Ευρώ 31.12.2013	31.12.2012
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Εκπαινωσόμενα ενσώματα πάγια στοιχεία	1.083.183	1.104.802	808.594	831.271
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	49.390	53.051	357	265
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	98.813	98.051	171.809	171.036
Αποθέματα	542.751	651.633	482.793	609.727
Απατήσεις από πελάτες	344.564	379.405	242.718	253.902
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	224.382	282.609	149.485	211.677
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	2.343.083	2.569.551	1.855.756	2.078.224
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΩΣΕΙΣ				
Μετοχικό κεφάλαιο	83.088	94.166	83.088	94.166
Λοιπά στοιχεία ιδίων κεφαλαίων	437.347	475.429	357.912	385.940
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων ιδιοκτητών μπηκής (α)	520.435	569.595	441.000	480.106
Δικαιώματα μειοψηφίας (β)	1.214	1.232	0	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (γ) = (α) + (β)	521.649	570.827	441.000	480.106
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	717.192	514.394	449.524	506.013
Προβλέψεις / Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	131.736	107.832	93.604	73.554
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	331.189	669.094	281.754	351.016
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	641.317	707.044	589.574	667.635
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)	1.821.434	1.988.724	1.414.756	1.586.218
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΩΣΕΩΝ (γ) + (δ)	2.343.083	2.569.551	1.855.756	2.078.224

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΙΑ	
	Ποσό σε κλ. Ευρώ 01.01-31.12.2013 (όπως αναμορφώθηκε)	01.01-31.12.2012	Ποσό σε κλ. Ευρώ 01.01-31.12.2013 (όπως αναμορφώθηκε)	01.01-31.12.2012
Καθαρά έσοδα	9.282.339	9.681.883	7.843.683	8.240.280
Μικτά κέρδη / (ζημιές)	244.812	355.171	82.100	198.885
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	91.529	180.152	78.857	176.914
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων	19.943	104.221	23.173	114.386
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους (Α)	(4.547)	79.117	5.575	90.952
-Ισοκλήτες μπηκής	(4.681)	78.933	5.575	90.952
-Δικαιώματα μειοψηφίας	134	184	0	0
Λοιπά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Β)	(1.67)	(1.029)	(3.68)	(241)
Συγκληρωτικά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Α+Β)	(4.714)	78.088	5.207	90.711
-Ισοκλήτες μπηκής	(4.847)	77.902	5.207	90.711
-Δικαιώματα μειοψηφίας	133	186	0	0
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικά (σε Ευρώ)	(0,0410)	0,7142	0,0503	0,8210
Προτεινόμενο μέρισμα ανά μετοχή - (σε Ευρώ)			0,2000	0,3000
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και συνολικών αποβέσεων	182.921	270.826	149.046	245.686

ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

- Στη σημείωση 16 επί των οικονομικών καταστάσεων παρατίθενται αναλυτικά πληροφορίες σχετικά με τις εταιρίες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις ή έξω τους, το ποσοστό συμμετοχής καθώς και η μέθοδος ενοποίησης τους. Οι εταιρίες "ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΟΥΣΙΑΚΟΥ Α.Ε." και "ΝΥΡ-ΜΟΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ" περιλαμβάνονται στην ενοποίηση στο κόστος, λόγω συνολικής συμμετοχής ή/και λόγω του ότι δεν έχουν δραστηριότητες. Στην ενοποίηση της τρέχουσας περιόδου δεν περιλαμβάνονται οι εταιρίες "WIN ALBANIA S.A." και "BRODERICO P.L.E.", οι οποίες είναι ενσωματωμένες στην απόστολη περίοδο της προηγούμενης χρήσης, λόγω εκκαθάρισης τους τον Φεβρουάριο του 2013 και τον Σεπτέμβριο του 2013 αντίστοιχα. Επίσης, στην ενοποίηση συμπεριλαμβάνονται για πρώτη φορά οι νεοσύστατες εταιρίες "ABIN AKINHTA A.E." και "MOTOR OIL (CYPRUS) LIMITED".
- Υφίστανται επίδικες απατήσεις τρίτων κατά του Ομίλου συνολικού ποσού Ευρώ 14,9 εκατομμυρίων περίπου (εκ των οποίων Ευρώ 0,1 εκατομμύρια περίπου αφορούν την Εταιρεία). Επίσης υπάρχουν επίδικες απατήσεις του Ομίλου κατά τρίτων συνολικού ποσού Ευρώ 30,6 εκατομμυρίων περίπου (εκ των οποίων Ευρώ 1,8 εκατομμύρια περίπου αφορούν την Εταιρεία). Για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις η τελική έκβαση τους δεν μπορεί να προβλεφθεί. Επίσης, δεν αναμένεται να προκύψουν σημαντικές υποχρεώσεις από τις ανθίκελες φορολογικές χρήσεις. Τα ποσά των ασφαλιστικών προβλέψεων που έχουν διενεργηθεί στον Όμιλο είναι ως εξής: α) πρόβλεψη για επίδικες υποθέσεις ποσού Ευρώ 916 χιλιάδες (Εταιρεία: Ευρώ 0 χιλιάδες και β) πρόβλεψεις για αποκατάσταση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ποσού Ευρώ 41.424 χιλιάδες (Εταιρεία: Ευρώ 34.080 χιλιάδες).
- Για τις απελευθερωμένες φορολογικές χρήσεις, γίνεται σχετική αναφορά στη σημείωση 31 επί των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο αριθμός αποσπασμένου προσωπικού τον 31η Δεκεμβρίου 2013 είναι για τον Όμιλο 1.766 άτομα (31.12.2012: 1.763 άτομα) και για την Εταιρεία 1.216 άτομα (31.12.2012: 1.201 άτομα).
- Το λοιπό συνολικό έσοδο μετά από φόρους για τον Όμιλο αφορούν, αναλογιστικές ζημιές (αναθεώρηση ΔΛΠ 19) Ευρώ 294 χιλιάδες, αναλογιστικά κέρδη από αμνημονιακές εταιρίες (αναθεώρηση ΔΛΠ 19) Ευρώ 67 χιλιάδες, έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου θεματοφύλαξης Ευρώ 16 χιλιάδες μείον τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος Ευρώ 76 χιλιάδες. Για την Εταιρεία αφορούν, αναλογιστικές ζημιές (αναθεώρηση ΔΛΠ 19) Ευρώ 497 χιλιάδες μείον τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος Ευρώ 129 χιλιάδες.
- Το ποσό της συγκληρωτικής χρήσης 2012 έχουν αναμορφωθεί όπου ήταν απαραίτητο σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο αναθεωρημένο ΔΛΠ 19 "Πρόσρες προς το προσωπικό" (σημείωση 1 και 36 επί των οικονομικών καταστάσεων).
- Η Επείρα Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της 19ης Ιουνίου 2013 ενέκρινε την επιστροφή μετοχικού κεφαλαίου ποσού Ευρώ 1.078.298 (ή ποσού Ευρώ 0,10 ανά μετοχή) με αντίστοιχη μείωση της οικονομικής αξίας της μετοχής. Η Καθαρή θέση της επιστροφής του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιήθηκε στις 12 Νοεμβρίου 2013.
- Τον Μάιο του 2013, συστάθηκε εταιρεία "MOTOR OIL (CYPRUS) LIMITED", στην οποία η Εταιρεία συμμετέχει κατά 100%. Επίσης τον Ιούλιο του 2013, συστάθηκε εταιρεία "ABIN AKINHTA A.E.", στην οποία ο Όμιλος συμμετέχει κατά 100% (έμμεσως μέσω AVIN OIL A.B.E.N.E.P.) (σημείωση 30 επί των οικονομικών καταστάσεων).
- Πάσης φύσεως συναλλαγές (έσοδα, έξοδα) και υπόλοιπα απαιτήσεων και υποχρεώσεων του Ομίλου και της Εταιρείας με τα συνδεδεμένα μέρη κατά την έναυση του ΔΛΠ 24 σε χιλιάδες Ευρώ:

	ΟΜΙΛΟΣ	ΕΤΑΙΡΙΑ
ΕΣΟΔΑ	423.035	1.637.161
ΕΞΟΔΑ	7.103	98.016
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	20.971	81.554
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	1.115	12.006
ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ & ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΩΝ ΣΤΕΛΕΧΩΝ ΚΑΙ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	4.892	2.076
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΚΑΙ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	0	0
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΚΑΙ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	0	0

Μαρούσι, 21 Μαρτίου 2014

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
ΚΑΙ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΣ
ΒΑΡΗΣ Ι. ΒΑΡΔΗΓΙΑΝΝΗΣ
Α.Δ.Τ. Κ 011395/82

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΣ
ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΕΤΡΟΣ Τ. ΤΖΑΝΝΕΤΑΚΗΣ
Α.Δ.Τ. Ρ 591984/94

Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ
ΘΕΩΔΩΡΟΣ Ν. ΠΟΡΦΥΡΙΟΥ
Α.Δ.Τ. Ρ 557979/94 Αρ. Αδείας Ο.Ε.Ε. 0018076 Α' Τόξης

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 2013

<i>(Ποσά σε χιλ. Ευρώ)</i>	<u>Σημ.</u>	<u>ΟΜΙΛΟΣ</u>		<u>ΕΤΑΙΡΙΑ</u>	
		<u>31/12/2013</u>	<u>31/12/2012</u>	<u>31/12/2013</u>	<u>31/12/2012</u>
Πάγιο ενεργητικό					
Υπεραξία	13	19.305	19.305	0	0
Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	14	30.085	33.746	357	265
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	15	1.083.183	1.104.802	808.594	831.717
Συμμετοχές σε θυγατρικές και συνδεδεμένες εταιρίες	16	59.243	55.572	169.094	169.044
Συμμετοχές διαθέσιμες προς πώληση	17	937	937	937	937
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	19	38.633	41.542	1.778	1.055
Σύνολο παγίου ενεργητικού		1.231.386	1.255.904	980.760	1.003.018
Κυκλοφορούν ενεργητικό					
Αποθέματα	20	542.751	651.633	482.793	609.727
Φόροι εισοδήματος		16.333	5.191	16.330	5.188
Πελάτες και λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις	21	429.362	460.387	289.873	295.510
Μετοχές διαθέσιμες προς πώληση	18	1.561	0	0	0
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα	22	121.690	196.436	86.000	164.881
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		1.111.697	1.313.647	874.996	1.075.306
Σύνολο Ενεργητικού	5	2.343.083	2.569.551	1.855.756	2.078.324

6.2.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ 2013

Στη συνέχεια θα προσπαθήσουμε να ερμηνεύσουμε τα στοιχεία που μας δίνονται σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης από τον πίνακα 6.2.3 «ενσώματες ακινητοποιήσεις» σε συνδυασμό με τον πίνακα 6.2.4 «πίνακας ωφέλιμης ζωής πάγιων στοιχείων».

ΕΤΑΙΡΙΑ	Γήπεδα & κτίρια	Μηχανήματα & μεταφορικά μέσα	Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση	Χρηματοδοτικές Μισθώσεις	Σύνολο
<i>(Ποσά σε χιλ. Ευρώ)</i>						
ΚΟΣΤΟΣ						
1 Ιανουαρίου 2012	167.292	1.103.568	19.222	46.426	1.024	1.337.532
Προσθήκες	329	8.877	628	34.637	0	44.471
Μειώσεις	(1)	(419)	(1.330)	0	0	(1.750)
Μεταφορές	10.210	52.042	350	(62.602)	0	0
31 Δεκεμβρίου 2012	177.830	1.164.068	18.870	18.461	1.024	1.380.253
Προσθήκες	1.106	1.551	1.002	45.335	129	49.123
Μειώσεις	0	(72)	(176)	0	0	(248)
Μεταφορές	1.717	17.375	71	(19.168)	0	(5)
31 Δεκεμβρίου 2013	180.653	1.182.922	19.767	44.628	1.153	1.429.123
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ						
1 Ιανουαρίου 2012	21.988	444.236	14.092	0	1.014	481.330
Προσθήκες	3.436	64.350	1.145	0	10	68.941
Μειώσεις	0	(414)	(1.321)	0	0	(1.735)
31 Δεκεμβρίου 2012	25.424	508.172	13.916	0	1.024	548.536
Προσθήκες	3.570	67.463	1.116	0	17	72.166
Μειώσεις	0	(15)	(158)	0	0	(173)
31 Δεκεμβρίου 2013	28.994	575.620	14.874	0	1.041	620.529
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ						
31 Δεκεμβρίου 2012	152.406	655.896	4.954	18.461	0	831.717
31 Δεκεμβρίου 2013	151.659	607.302	4.893	44.628	112	808.594

6.2.3 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΩΝ	ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ (έτη)
Γήπεδα – Οικόπεδα	Απεριόριστη
Κτίρια & Τεχνικά Έργα	5-40
Μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός	7-30
Μεταφορικά μέσα	15-20
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	4-20

6.2.4 ΠΙΝΑΚΑΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ

Γνωρίζοντας ήδη από την θεωρία, οι αποσβέσεις λογίζονται στα αποτελέσματα. Αυτό έχει ως αντίκτυπο τη μείωση του κόστους ή την αξία αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, με εξαίρεση τα οικόπεδα και τις ακινητοποιήσεις υπό κατασκευή καθώς η ωφέλιμη ζωή τους είναι απεριόριστη. Επιπροσθέτως, είναι γνωστό από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, όπου έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τη μέθοδο του

ιστορικού κόστους, ότι οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων γίνονται χρησιμοποιώντας τη σταθερή μέθοδο.

Εξετάζοντας τα στοιχεία των πινάκων διαπιστώνουμε ότι η εταιρεία είχε στην κατοχή της στις 31/12/2012 γήπεδα και οικόπεδα αξίας προ αποσβέσεων 177.830 €. Λαμβάνοντας υπόψιν τις παρατηρήσεις των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης οι εκτιμώμενες ζωές των πάγιων, οι υπολειμματικές τους αξίες και η μέθοδος απόσβεσης επαναξιολογούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Το γεγονός αυτό συμβαίνει έτσι ώστε τυχόν αλλαγές στις εκτιμήσεις να εφαρμοστούν σε επόμενες χρήσεις. Πρακτικώς, αυτό διαπιστώνεται από τις προσαυξήσεις που αφορούν την οικονομική χρήση 2012 (βλ. Πίνακας 6.2.3) καθώς και οι μεταφορές από προηγούμενες χρήσεις αξίας 10.210 €. Λόγω του παραπάνω γεγονότος οι αποσβέσεις αυξήθηκαν κατά 3.436 € και ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 25.424€. Οι πράξεις αυτές συνετέλεσαν στις 31/12/2012 στον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας και εξαγωγής αυτής στο ποσό των 152.406 €.

Αντίστοιχα, για την οικονομική χρήση 2013, η αξία προ αποσβέσεων ήταν 180.653€, συμπεριλαμβανομένων των προσθηκών που έγιναν στο έτος αυτό αξίας 1.106€ καθώς και των μεταφορών από προηγούμενες χρήσεις 1.717€ . Οι αποσβέσεις αυτών ανήλθαν στις 28.994€, καθώς οι αποσβέσεις των προσθηκών ήταν 3.570€. Συνεπώς, η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και των γηπέδων υπολογίστηκε στις 151.659€. Από τη μελέτη των παραπάνω συμπερασμάτων προκύπτει μια μείωση της αναπόσβεστης αξίας των γηπέδων και των κτιρίων κατά 0,49% στη διετία 2012-2013, ενώ παρουσιάζεται αύξηση στις αξίες προ αποσβέσεων κατά 1,58%. Το γεγονός αυτό έχει προκύψει λόγω των αναπροσαρμογών και των προσαυξήσεων αυτής της κατηγορίας , οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση των αποσβέσεων αυτών.

Όσον αφορά τα μηχανήματα και τα μεταφορικά μέσα παρατηρούμε ότι η αξία προ αποσβέσεων για την οικονομική χρήση 2012 ήταν 1.164.068€. Στο ποσό αυτό εσωκλείονται προσθήκες που διενήργησε η επιχείρηση αξίας 8.877€ καθώς και μεταφορές από αναπροσαρμογές προηγούμενων χρήσεων ποσού 52.404€ . Ταυτόχρονα το έτος αυτό υπήρξαν και κάποιες μειώσεις της κατηγορίας αυτών των πάγιων στοιχείων ίσες με το ποσό των 419€. Το ποσό αυτό συμπεραίνουμε, από τις ήδη υπάρχουσες γνώσεις μας, πως αφορά ζημίες απομείωσης λόγω αναπροσαρμογών. Συγκεκριμένα, μια ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός και αν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο μεταφέρεται σε ένα αναπροσαρμοσμένο ποσό , οπότε στην περίπτωση αυτή η ζημιά απομείωσης αντιμετωπίζεται ως μείωση στο ποσό της αναπροσαρμογής. Το σύνολο των αποσβέσεων της κατηγορίας αυτής ήταν 508.172€, όπου στο ποσό αυτό περιέχονται οι

αποσβέσεις των προσθηκών 64.350€ καθώς και μια μείωση της τάξης των 414€ λόγω της απομείωσης που αναφέραμε παραπάνω. Συνεπώς η αναπόσβεστη αξία των μηχανημάτων και των μεταφορικών μέσων στις 31/12/2012 ήταν 655.896€.

Την επόμενη χρήση παρατηρούμε πως η αναπόσβεστη αξία της κατηγορία αυτής ήταν ίση με 607.302€. Η τιμή αυτή προέκυψε καθώς η αξία των μηχανημάτων και των μεταφορικών μέσων προ αποσβέσεων ήταν 1.182.922€, συμπεριλαμβανομένων των προσθηκών που έκανε η εταιρεία αξίας 1.551€. Όπως, συνέβη στη χρήση 2012 έτσι και στη χρήση 2013 υπήρξαν κάποιες μειώσεις των 72€ λόγω απομείωσης αλλά και μεταφορών λόγω αναπροσαρμογών προηγούμενων χρήσεων 17.375€. Συνεπώς, το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων αυτής της κατηγορίας για το έτος 2013 ήταν 575.620€. Παρατηρείται πως παρόλο που υπήρχε μια αύξηση στα μηχανήματα και στα μεταφορικά μέσα κατά 1,61% υπήρξε μείωση στην αναπόσβεστη αξία κατά 7,40%.

Εν συνεχεία, διαπιστώνεται πως η αξία προ αποσβέσεων των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού στις 31/12/2012 ήταν ίση με 18.870€. Όπως και στην προηγούμενη κατηγορία πάγιων στοιχείων που εξετάσαμε παραπάνω υπήρξαν αυξομειώσεις στην αξία λόγω των απομειώσεων και αναπροσαρμογών που διενεργήθηκαν. Οι αποσβέσεις αυτής της χρήσης ήταν 13.916€. Αντίστοιχα, η αξία προ αποσβέσεων αυτής της κατηγορίας στις 31/12/2013 ήταν 19.767€ και το σύνολο των αποσβέσεων 14.784€. Η αναπόσβεστη αξία στις 31/12/2012 αυτής της κατηγορίας ήταν 4.954€ ενώ στις 31/12/2013 4.803€. Και στις δυο χρήσεις υπήρξαν αυξομειώσεις λόγω απομείωσης της αξίας των επίπλων και λοιπού εξοπλισμού. Το 2013 παρατηρείται μια μείωση στην αναπόσβεστη αξία των επίπλων και λοιπού εξοπλισμού κατά 13%, παρόλο, που υπάρχει μια αύξηση κατά 4,75% στην αξία προ αποσβέσεων.

Εν συνεχεία, παρατηρείται πως η αξία προ αποσβέσεων των ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση στις 31/12/2012 ήταν 18.461€. Το ποσό αυτό προέκυψε, καθώς υπήρξαν προσθήκες 34.637€ και ταυτόχρονα μια μείωση λόγω αναπροσαρμογής από προηγούμενες χρήσεις 62.602€. Οι αντίστοιχες κινήσεις έγιναν και στην χρήση 2013 και η αξία προ αποσβέσεων των ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση έφτασαν στις 44.628€. Λόγω της φύσης της κατηγορίας αυτής των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν διενεργούνται αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους είναι ισόποση με την αξία προ αποσβέσεως, ήτοι 18.461€ στις 31/12/2012 και 44.628€ στις 31/12/2013 αντίστοιχα.

Επιγραμματικά, θα αναφέρουμε ότι η αναπόσβεστη αξία των χρηματοδοτικών μισθώσεων που κατέχονται από την επιχείρηση ανέρχεται στα 112€ στις 31/12/2013 όπως

μπορούμε να διαπιστώσουμε από τον πίνακα 6.2.5 «Υποχρεώσεις Χρηματοδοτικών Μισθώσεων».

(Ποσά σε χιλ. Ευρώ)

	ΕΤΑΙΡΙΑ			
	Μισθώματα		Παρούσα αξία μισθωμάτων	
	31/12/2013	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2012
Άμεσα ή εντός ενός έτους	29	0	22	0
Από 2 έως και 5 χρόνια	102	0	90	0
Από 5 χρόνια και άνω	0	0	0	0
	131	0	112	0
Μείον μελλοντικά χρηματοοικονομικά έξοδα	(19)	0	0	0
Παρούσα αξία μισθωμάτων	112	0	112	0
Συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σαν:				
Βραχυπρόθεσμος δανεισμός (σημείωση 23)			22	0
Μακροπρόθεσμος δανεισμός (σημείωση 23)			90	0

6.2.5 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Συνοψίζοντας από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι οι σημαντικές μειώσεις που επήλθαν στις 31/12/2013 στην αναπόσβεστη αξία των μηχανημάτων και των μεταφορικών μέσων κατά 7,40% και η μείωση στην αναπόσβεστη αξία των γηπέδων και των κτιρίων καθώς και της κατηγορίας των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού δεν μπόρεσαν να αντισταθμιστούν με την ποσοστιαία αύξηση κατά 1,42% των ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και των χρηματοδοτικών μισθώσεων. Για το λόγο αυτό παρατηρήθηκε η μείωση της αξίας των ενσώματων παγίων κατά την διετία 2012-2013.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π = ΚΟΣΤΟΣ * ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π= (ΚΟΣΤΟΣ-ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ)/ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Η εταιρεία «ΜΟΤΟΡ ΟΙΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΥΙΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε» ακολουθεί τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών της στοιχείων. Εάν η εταιρεία ακολουθούσε τα Ε.Λ.Π θα συμμορφωνόταν με τις ρυθμίσεις του Π.Δ 299/2003, όπου σχετικά με τις αποσβέσεις των κτιρίων ο συντελεστής απόσβεσης είναι 4%. Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π 16 όπου για τον προσδιορισμό τον προσδιορισμό της ετήσιας απόσβεσης λαμβάνεται υπόψιν η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή, η οποία επαναξιολογείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕ Δ.Λ.Π 16
Απόσβεση κτιρίων 2013= $180.653 * 4\% = 7.226,12$	Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 βλέπουμε ότι οι αποσβέσεις κτιρίων για το 2013 είναι 28.994
Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των κτιρίων με συντελεστή απόσβεσης 4 % είναι 25 χρόνια	Συνεπώς αν υποθέσουμε ότι η υπολειμματική αξία είναι μηδενική μπορούμε να βρούμε ότι η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή, ως εκείνη τη στιγμή: $\Omega\phi\acute{\epsilon}\lambda\iota\mu\eta\ \zeta\omega\acute{\eta} = 180.653/28.994 \approx 6$ χρόνια

Από το παραπάνω παράδειγμα μπορούμε να διακρίνουμε ότι η επιχείρηση αν ακολουθούσε τα Ε.Λ.Π θα είχε χαμηλό ποσό αποσβέσεων το οποίο συνεπάγεται αυξημένα κέρδη. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα υψηλότερη φορολογία της επιχείρησης. Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π 16 όπου μπορεί η εταιρεία να υπολογίζει μεγάλα ποσά αποσβέσεων με αρνητικό αντίκτυπο στα κέρδη, όμως έχει χαμηλότερη φορολογία.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π από τις ελληνικές επιχειρήσεις εξασφαλίζεται η ομοιομορφία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων είτε ελληνικών είτε του εξωτερικού. Τα συγκεκριμένα πρότυπα θεωρούνται ως τα πιο κατάλληλα και αποδοτικά, καθώς επιφέρουν την δυνατότητα στις εισηγμένες επιχειρήσεις για άντληση κεφαλαίων από τις ξένες κεφαλαιαγορές.

Η ουσιαστική συμβολή τους είναι στην ενίσχυση της πληροφόρησης και στην αξιοπιστία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς αποδέκτες αυτών είναι η διοίκηση, οι πιστωτές, οι επενδυτές, οι οικονομικοί αναλυτές. Δεν έχει σημασία ο όγκος των πληροφοριών, αλλά η σημαντικότητα τους στο να μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών, διευκολύνοντάς τους στην διαμόρφωση, στην επιβεβαίωση ή στην διόρθωση των προβλέψεων, σχετικά με την έκβαση προηγηθέντων, τρεχόντων και μελλόντων γεγονότων.

Επίσης, αυξήθηκε ο βαθμός χρησιμότητας της λογιστικής πληροφόρησης, αφού οι πληροφορίες που παρέχονται για την παρακολούθηση της εταιρείας είναι έγκαιρες και έγκυρες, και η επιχείρηση μπορεί να διασφαλίσει την απόδοση των κεφαλαίων του επενδυτικού κοινού. Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. οδήγησε σε σημαντικές διαφορές στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, καθώς δόθηκε έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας ακολουθώντας αυστηρά τις λογιστικές αρχές χωρίς να σχετίζονται με φορολογικές διατάξεις. Επομένως, υπάρχει και βελτίωση στην ποιότητα της πληροφόρησης των οικονομικών λογιστικών καταστάσεων.

Μια ακόμη σημαντική επίδραση από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι το γεγονός ότι χαρακτηρίζονται ελεύθερα από φορολογικές πρακτικές και δίνεται έμφαση στην πληρέστερη και αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηστών. Επίσης διασφαλίστηκε η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων και καθίσταται εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των μετοχών των ελληνικών επιχειρήσεων στις ξένες κεφαλαιαγορές.

Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π επέφερε και σημαντικές αλλαγές στον κλάδο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται

μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Επίσης το Δ.Λ.Π 16 ορίζει ότι τα πάγια στοιχεία πρέπει να καταχωρούνται ορθώς με τα παρακάτω στοιχεία, τα οποία είναι σημαντικά καθώς μπορούν να αυξήσουν ή να μειώσουν την αξία του περιουσιακού στοιχείου:

1. σωστή αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου
2. αρχική επιμέτρηση (αρχική τιμή αγοράς και τα άμεσα συνδεδεμένα κόστη), αποσυναρμολόγηση /απενεργοποίηση/ αποκατάσταση, μεταγενέστερες δαπάνες, σημαντική επισκευή
3. απόσβεση
4. παύση αναγνώρισης (απόσυρση και διάθεση)

Μια ακόμα αλλαγή διακρίνεται και στην αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Με βάση τα ΕΛΠ αποτιμώνται με την αξία κήσεώς τους, ενώ το ΔΛΠ 16 δίνει το δικαίωμα να αποτιμάται μία ενσώματη ακινητοποίηση με την πραγματική αξία της , δηλαδή με την αξία πώλησης, η οποία υπολογίζεται είτε μέσω πραγματογνωμόνων είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, η οποία προβλέπεται να γίνεται από την εταιρία όποτε αυτή θέλει και σε όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις με βάση την αξία την οποία βρίσκει η εταιρεία.

Η σημαντικότερη αλλαγή όμως διακρίνεται στο θέμα της απόσβεσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Όπως έχουμε προαναφέρει, τα Δ.Λ.Π είναι απαλλαγμένα από φορολογικές διατάξεις, το οποίο δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να προσδιορίσει η ίδια τον τρόπο διεξαγωγής των αποσβέσεων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου.

Όσον αφορά τις προτάσεις-βελτιώσεις που θα μπορούσαμε να κάνουμε στην εφαρμογή του Δ.Λ.Π 16, θα έπρεπε να τονίσουμε αρχικά την θεσμοθέτηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και από εταιρείες μη εισηγμένες. Οι προτάσεις που θα παραθέσουμε παρακάτω έχουν άμεση σχέση με τον στόχο της εφαρμογής των Δ.Λ.Π, δηλαδή την αμερόληπτη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη γνώμη μας για να εξαλειφθούν τελείως οι παρεμβάσεις στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει μια ανεξάρτητη αρχή να καθορίζει την εύλογη αξία των πάγιων στοιχείων κάθε χρόνο. Επίσης, θα πρέπει να καθιερωθούν ενιαίοι συντελεστές απόσβεσης ώστε να αποφευχθεί η πιθανότητα διαφοροποίησης των αποτελεσμάτων από τους λογιστές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.R.F.S- Αναλυτική Παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α΄, Β΄, Γ΄.
- Γρηγοράκος Θ. , "Αναλυτική Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου", Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2005.
- Γεωργίου Άθως, " Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2003.
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., "Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο- Θεωρία και Πράξη", Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2006.
- Κοντάκος Αριστοτέλης , "Γενική Λογιστική", Εκδόσεις Έλλην, Αθήνα 2006.
- Πομόνης Νικόλαος Σ. , "Γενική Λογιστική II", Εκδόσεις Σταμούλης Αθ., Αθήνα 2004.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος Γ., Βρουντούρης Παναγιώτης, "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής ", Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε, Αθήνα 2002.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος Γ., "Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης", Εκδόσεις Σταμούλης Αθ. , Αθήνα 2004.
- Σακκέλης Ι.Ε , "Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο ", Εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα 2005.
- Σακκέλης Ι.Ε, " Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα 2002.
- Σακκέλης Ι.Ε, "Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο", Εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα 1995.
- Τζανάτος Δ., "Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά", Α Έκδοση, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
- Φίλος Δ.Ι. , "Δ.Λ.Π: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής", Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Missioner-Piera F. (29 May 2007) : Motives for fixed-asset revolution : An empirical analysis with Swiss data
- Christensen B.H-Nikolaev V. (February 2009): Who uses fair value accounting for non-financial assets after IRFS adoption
- Bellas A., Toudas K., Papadatos K. (April 2007): The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statement of Greek companies.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7792>
- <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>
- <http://www.taxspirit.gr/aposebeseis-pagion-2013.html>
- [http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market services/financial_services_general_framework/l26040_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/l26040_el.htm)
- www.xrima.gr
- www.wikipedia.gr
- www.kathimerini.gr
- www.epixeirisi.gr
- www.e-forologia.gr
- www.imerisia.gr

