

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

**«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η επίδραση των Δ.Λ.Π. 16 & 38 στις
επιχειρήσεις»**

Διπλωματική Εργασία

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι.
ΚΡΗΤΗΣ ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος
Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική από τον

Κοκκινάκη Ιωάννη ΑΜ: 162

Ηράκλειο

Μάιος 2017

Σελίδα δήλωσης αυθεντικότητας, ζητήματα copyright

«Ο μεταπτυχιακός φοιτητής που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης (μη εμπορικός, μη κερδοσκοπικός, αλλά εκπαιδευτικός-ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λπ.), του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου».

Σελίδα Τριμελούς Εξεταστικής Επιτροπής

«Η παρούσα διπλωματική εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την ΓΣΕΣ του Τμήματος Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Οδηγό Σπουδών του ΠΜΣ «Λογιστική και Ελεγκτική». Τα μέλη της Επιτροπής ήταν:

- Λαδάς Ανέστης, Επίκουρος Καθηγητής (Επιβλέπων)
- Νεγκάκης Χρήστος, Καθηγητής (Μέλος)
- Ταχυνάκης Παναγιώτης, Αναπληρωτής Καθηγητής (Μέλος)

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν υποδηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.»

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής μου εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να αναφέρω και να ευχαριστήσω όλους όσοι συνέβαλαν στην εκπόνησή της.

Θα ήθελα αρχικά να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα της διπλωματικής μου εργασίας κ.Λαδά Ανέστη, Επίκουρος Καθηγητής στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, για την πολύτιμη βοήθειά του καθ' όλη τη διάρκεια της συνεργασίας μας. Η ουσιαστική του καθοδήγηση, οι παρατηρήσεις και οι επισημάνσεις του συνέβαλαν στο σχεδιασμό και την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω και τα υπόλοιπα μέλη της επιτροπής, τον κ.Νεγκάκη Χρήστο Καθηγητή στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας και τον κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη, Αναπληρωτή Καθηγητή στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας για τη συμμετοχή τους και την αξιολόγηση της παρούσας εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια και τους φίλους μου για την αμέριστη συμπαράσταση και την βοήθειά τους κατά την διάρκεια όλης αυτής της προσπάθειας.

Περίληψη

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επινοήθηκαν αφενός για να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο και αφετέρου για να αποτελέσουν μια κοινή ‘γλώσσα επικοινωνίας’ αναμεταξύ των επιχειρήσεων σε όλο τον κόσμο. Με τον ταχύ ρυθμό ανάπτυξης της οικονομίας στις μέρες μας και καθώς ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις υιοθετούν την εφαρμογή και τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δημιουργήθηκαν πολλές δυσκολίες και ασάφειες αναφορικά με τη διαχείριση και την ορθή εφαρμογή των προτύπων αυτών. Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα των 16 και 32, και η επίδρασή τους στις επιχειρήσεις.

Λέξεις-Κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Λογιστική, Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις, Άυλα Περιουσιακά στοιχεία, Πάγια

Abstract

The International Accounting Standards were invented not only to address the problems associated with the accounting, as it is used by companies worldwide but also to form a common 'language of communication' among businesses around the world. In the rapid growth of economy these days and due to the fact that more and more companies are adopt the implementation and use of International Accounting Standards, many difficulties and uncertainties were created regarding the management and proper implementation of these standards. The purpose of this dissertation is to present the International Accounting Standards, and their effect on businesses. At the beginning of this work, retrospect as well as reference is carried out to the International Accounting Standards concernig the operating framework, publication and training. Also, through a literature review, there is a reference to investigations conducted on the benefits which shouldered businesses which applied the International Accounting Standards 16 and 38 especially.

Keywords: International Accounting Standards, Accounting, Fixed Assets, Intangible Assets.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Δ.Λ.Π. = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Ε = Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Λ.Π. = Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Π.Χ.Π. = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Δ.Π.Χ.Α. = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Χ.Α.Α. = Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Ε.Κ. = Ευρωπαϊκή Κοινότητα

Ε.Γ.Λ.Σ. = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Κ.Ν. = Κωδικοποιημένος Νόμος

βλ. = Βλέπε

κ.α. = Και Άλλα

I.A.S.C. = International Accounting Standards Committee

I.F.A.C. = International Financial Accounting Committee

I.O.S.CO. = International Organization of Securities Commissions

I.A.I.S. = International Association of Supervisors

I.A.S.B = International Accounting Standard Board

F.A.S.B. = Financial Accounting Standards Board

I.A.S. = International Accounting Standards

I.F.R.S. = International Financial Reporting Standards

I.A.S.C.F. = International Accounting Standards Committee Foundation

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγή.....	1
1.2 Ιστορική Αναδρομή.....	1
1.3 Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	4
1.4 Σκοπός της εργασίας	5
1.5 Δομή της εργασίας	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	6
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	6
2.1 Εισαγωγικά	6
2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	14
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	14
3.1 Εισαγωγικά	14
3.2 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	14
3.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	15
Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής-I.A.S.C.....	15
Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων-I.A.S.B.	15
Επιτροπή Διεργημάτων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης- I.F.R.I.C.....	17
Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων-S.A.C.....	18
Συμβουλευτικές ομάδες-WorkingGroups	19
Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	19
Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης.....	19
Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.....	20
Αρχή δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων	20
Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων	20
Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων	20

Σπουδαιότητα και ολότητα.....	21
Συμψηφισμοί.....	21
Συγκριτική πληροφόρηση.....	21
3.4 Κατάσταση των Προτύπων που είναι σε ισχύ.....	21
Κατάσταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είναι σε ισχύ.....	21
Κατάσταση των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που είναι σε ισχύ.....	23
Κατάσταση των Διερμηνειών των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. που είναι σε ισχύ.....	23
3.5 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 –Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.....	25
Πεδίο Εφαρμογής.....	29
Αναγνώριση.....	30
Αρχικές δαπάνες.....	30
Μεταγενέστερες δαπάνες.....	31
Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση.....	32
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση.....	37
Μέθοδος κόστους.....	37
Μέθοδος αναπροσαρμογής.....	37
Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης.....	42
Μέθοδος απόσβεσης.....	44
Απομείωση Αξίας.....	45
Αποζημίωση για την απομείωση αξίας.....	46
Διαγραφή.....	46
Γνωστοποιήσεις.....	48
Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το Δ.Λ.Π. 16.....	51
3.6 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.....	54
Πεδίο εφαρμογής.....	56
Αναγνωρισιμότητα.....	60
Έλεγχος.....	60
Μελλοντικά οικονομικά οφέλη.....	62
Αναγνώριση και επιμέτρηση.....	62
Διακεκριμένη απόκτηση.....	64
Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων.....	65
Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων.....	66

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει	69
Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης.....	70
Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων	70
Εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία.....	71
Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	72
Αναγνώριση μιας δαπάνης	75
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	75
Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.	78
Ωφέλιμη ζωή.....	79
Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές	82
Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης	82
Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες	82
Υπολειμματική αξία	83
Δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας-ζημιά απομείωσης.....	85
Αποσύρσεις και διαθέσεις	86
Γνωστοποίηση	87
Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής	88
Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης	89
Άλλες πληροφορίες.....	89
Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το Δ.Λ.Π. 16.....	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	92
ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 16 και 38 ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	92
4.1 Εισαγωγικά	92
4.2 Ελληνική νομοθεσία σχετικά με τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία	96
4.3 Παράδειγμα εφαρμογής του ΔΛΠ 16	99
4.4 Παράδειγμα εφαρμογής των ΔΛΠ38.....	100
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 :	102
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	106

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Δεδομένων των διαφορών των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα, δημιουργούνταν σοβαρές ανεπάρκειες ως προς τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων εταιρειών που ακολουθούν διαφορετικές φορολογικές αρχές. Έτσι, η Ευρωπαϊκή Ένωση στην προσπάθεια της να ενισχυθεί η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν κυρίως οι εταιρείες που είναι εισηγμένες σε διάφορα

1.2 Ιστορική Αναδρομή

Η πρώτη προσπάθεια για μια κοινή σύγκλιση στην λογιστική τυποποίηση, έγινε τον Ιούνιο του 1973 από τους οργανισμούς λογιστικής της Αυστραλίας, των Η.Π.Α., του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικό και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της I.A.S.C.. Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εκδόθηκε το 1975 ενώ το 1977 δημιουργήθηκε η I.F.A.C.. Το 1981, η I.A.S.C. και η I.F.A.C., ενσωματώθηκαν και συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνή Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει την διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και την μεγαλύτερη ανάμειξη της I.A.S.C. και στις αρχές τις δεκαετίας του 1990 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης¹.

Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην I.A.S.C. και τον I.O.S.CO. με στόχο τη δημιουργία μια δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από την διεθνή κοινότητα. Από το 1995 μέχρι

¹<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

το 1998, η I.A.S.C. ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο.

Στην διακήρυξη της 30^{ης} Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από τον I.O.S.CO., την I.A.I.S. και την Baselcommittee να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η I.A.S.C. Το 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας έθεσε την ανάγκη της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ενώ παράλληλα εκδόθηκε από την επιτροπή η «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ε.Ε.: Μελλοντική Πορεία», με την οποία κατέστη υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ε.Ε. να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.

Από τις αρχές του 21ου αιώνα, επετεύχθη συμφωνία μεταξύ όλων των χωρών του κόσμου για την ελεύθερη και χωρίς περιορισμούς, διακίνηση των αγαθών και των υπηρεσιών. Άμεση συνέπεια του παραπάνω γεγονότος ήταν η υποχρέωση από τις πιο πάνω χώρες, να άρουν τους περιορισμούς εισαγωγής προϊόντων από άλλες χώρες. Ακόμη, η χρηματοοικονομική κρίση που μάζιζε την παγκόσμια αγορά την περίοδο 2007-2009 με οδυνηρές συνέπειες και στα χρηματιστήρια όλων σχεδόν των χωρών, αλλά και τα διάφορα σκάνδαλα που προέκυψαν από εταιρίες υπεράνω υποψίας, όπως είναι η “Enron” και η “Worldcom”, καθώς και η εντονότατη προσπάθεια από μεριάς μεγάλου μέρους των επιχειρήσεων, σε παγκόσμια κλίμακα, για φοροδιαφυγή και παραπλάνηση των επενδυτών, έκανε αναγκαία την εύρεση νέων τρόπων παρακολούθησης από λογιστικής πλευράς, των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, προκειμένου να μπορέσουν να αντιμετωπιστούν και έγκαιρα και σωστά, φαινόμενα όπως αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Το 2001, ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το I.A.S.B.θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την I.A.S.C. κατά την περίοδο 1973-2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Έτσι ήρθαν τα Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) να καλύψουν το πιο πάνω κενό και να βάλουν μια τάξη στα προβλήματα που αναφέρθηκαν παραπάνω. Βέβαια τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. δεν εμφανίστηκαν την τελευταία δεκαετία, απλά πλέον έγινε επιτακτική ανάγκη, η εξάπλωση και η καθιέρωσή τους από τις περισσότερες χώρες στον κόσμο. Πιο συγκεκριμένα η Ε.Ε., στην προσπάθεια να ενισχύσει την αξιοπιστία και την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στις χώρες – μέλη της, επέβαλε, από την 1/1/2005, την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από όλες τις Ανώνυμες Εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Στην κατεύθυνση αυτή, την ίδια χρονιά η Ε.Ε. απαίτησε από τις δημόσιες επιχειρήσεις των κρατών μελών της, να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Α. για τις ενοποιημένες καταστάσεις τους. Μάλιστα κάποιοι ερευνητές (Fasshauera, et al., 2008) υποστηρίζουν πως η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. αυξάνει την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ενθαρρύνουν την I.A.S.B. να επεκτείνει την εφαρμογή τους και σε άλλες χώρες ώστε η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων να γίνει όσο το δυνατόν πιο σωστή.

Από την επιβολή των νέων προτύπων και έπειτα, άρχισαν συζητήσεις μεταξύ των ακαδημαϊκών και των επαγγελματιών, σχετικά με τα οφέλη της υιοθέτησης τους και κατά πόσο μειώνουν το κόστος του κεφαλαίου λόγω της χρήσης πληροφοριών με χαμηλότερη ασυμμετρία. Οι Barth et al., (2007) εξετάζοντας τα λογιστικά στοιχεία των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., διαπίστωσαν ότι αμέσως μετά την εφαρμογή τους, μειώθηκαν οι αποδοχές διαχείρισης και υπήρξε πιο έγκυρη αναγνώριση των ζημιών, δείχνοντας έτσι ότι τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. οδηγούν την λογιστική σε πολύ υψηλά επίπεδα ποιότητας.

Υπάρχουν όμως και απόψεις που αντιτίθενται στα παραπάνω και αμφισβητούν την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α.. Ο Daske, (2006) υποστήριξε ότι οι εικασίες ότι τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. μειώνουν το κόστους κεφαλαίου στις επιχειρήσεις, στηρίζονται σε εμπειρικά στοιχεία. Οι Hung & Subramanyam, (2007) εξέτασαν τις επιπτώσεις της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων και βρήκαν ότι αυτά άλλες φορές βοηθούν στην καλύτερη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων και άλλες όχι.

Οι έρευνες επεκτάθηκαν και στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, άυλα και εμπράγματα. Πιο συγκεκριμένα εκτιμήθηκαν η ποιότητα των στοιχείων που μπορούσαν να δοθούν προς τους επενδυτές και άλλους ενδιαφερόμενους, για τα πιο πάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, πριν και μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Α.. Ερευνητές όπως ο Zhao, (2002), εξέτασαν την επίδραση των νέων προτύπων στα τμήματα της έρευνας και ανάπτυξης των επιχειρήσεων και ανάμεσα στα διάφορα ευρήματα ήταν και η σημαντική επίδραση στην σύνδεση της τιμής των μετοχών της επιχείρησης και της λογιστικής αξίας αυτών.

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρεται ως «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» και το Δ.Λ.Π. 38 ως «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία». Το Δ.Λ.Π. 16 εκδόθηκε για πρώτη φορά το 1982 και μετά από συνεχείς διαμορφώσεις έφτασε στην σημερινή του μορφή το 2004. Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά. Το Δ.Λ.Π. 38 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από μία οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

1.3 Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα μπορούσαν να οριστούν ως ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων². Ένας πιο επίσημος ορισμός βασίζεται 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

²<http://www.ifrs.org/about-us/pages/what-are-ifrs.aspx>

Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), 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 (Ο.Δ.Λ.Π.)»

1.4 Σκοπός της εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξεταστεί αν και κατά πόσο οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι πιο χρήσιμες με την εφαρμογή των νέων προτύπων ή όχι. Η εργασία εστιάζει στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 16 και 38 και διερευνά κατά πόσο η εφαρμογή τους βοηθάει τους επενδυτές και κάθε άλλο ενδιαφερόμενο στην λήψη σωστών πληροφοριών από την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης που εφαρμόζει τα πιο πάνω πρότυπα

1.5 Δομή της εργασίας

Στην αρχή της εργασίας γίνεται ιστορική αναδρομή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς και αναφορά στο πλαίσιο λειτουργίας, έκδοσης και κατάρτισής τους. Επίσης, μέσω βιβλιογραφικής επισκόπησης, γίνεται αναφορά σε έρευνες που έχουν διεξαχθεί σχετικά με τα οφέλη που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις οι οποίες εφάρμοσαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στη συνέχεια, αναλύονται όλες οι πλευρές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» και 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία» τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο. Επιπλέον, γίνεται μια αναφορά στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και στην ισχύουσα Ελληνική Νομοθεσία που εφαρμόζονται πάγια περιουσιακά αλλά και άυλα στοιχεία των οικονομικών μονάδων έτσι ώστε να παρουσιαστούν οι διαφορές τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται συνοπτικά μια βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ όπως αυτά παρουσιάζονται στη διεθνή βιβλιογραφία.

Από τότε που άρχισαν να εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. στις χώρες της Ε.Ε. , άρχισε και η έρευνα για τις επιπτώσεις της εφαρμογής τους. Πολλοί ακαδημαϊκοί αλλά και οικονομολόγοι και ελεγκτές από όλο τον κόσμο έχουν ασχοληθεί με την πιο πάνω έρευνα. Αρκετές από αυτές αφορούσαν την ελληνική επικράτεια και τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Στην παρούσα εργασία, η βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε αφορά και ξένη και ελληνική βιβλιογραφία. Στην αρχή θα αναφερθούν έρευνες από έλληνες ερευνητές που αφορούν τις επιπτώσεις γενικώς των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν και έπειτα τις αντίστοιχες από τους ξένους ερευνητές που αφορούν τις επιπτώσεις που δημιουργούν τα συγκεκριμένα δύο πρότυπα που εξετάζονται, το Δ.Λ.Π. 16 και το Δ.Λ.Π. 38.

2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Οι Persakis και Iatridis, (2016) εξέτασαν την επίδραση της ποιότητας των κερδών, την προστασία των επενδυτών, την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ και των κοινών επιπτώσεων αυτών στο κόστος του κεφαλαίου (που μετράται από το κόστος των ιδίων κεφαλαίων και το κόστος του χρέους) σε εισηγμένες εταιρίες στη ζώνη του ευρώ και τις χώρες της Ασίας. Χρησιμοποιώντας 199.516 παρατηρήσεις για κάθε οικονομικό έτος από 11 χώρες της ευρωζώνης και 8 ασιατικές χώρες κατά την περίοδο 2000-2014, τα ευρήματα επιβεβαιώνουν όλες τις ερευνητικές υποθέσεις. Τα

αποτελέσματα δείχνουν ότι μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, παρατηρείται σημαντική μείωση στο κόστος κεφαλαίου στις εξεταζόμενες χώρες. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι υπάρχει αρνητική συσχέτιση ανάμεσα στην ποιότητα των κερδών και το κόστος των ιδίων κεφαλαίων. Τέλος, υπάρχει αμφιλεγόμενη σχέση του κόστους του κεφαλαίου και της προστασίας των δεικτών των επενδυτών.

Ένα χρόνο πριν, οι Riahi και Khoufi. (2015) μελετώντας δείγμα 76 αναπτυσσόμενων χωρών μέχρι το 2013, εξέτασαν αν η απόφασή τους για την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, επηρεάζεται από οικονομικούς παράγοντες και όχι μόνο. Συμπεράναν ότι σε χώρες όπου παρατηρείται μεγάλη διαφθορά, η ανάγκη για υιοθέτηση των ΔΠΧΑ γίνεται επιτακτική.

Οι Glenn. Και VanStaden (2015), έχουν ως στόχο να συγκρίνουν την αναγνωσιμότητα της ετήσιας έκθεσης πριν και μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η ετήσια έκθεση με τις γνωστοποιήσεις έχει γίνει πιο δύσκολη ή πιο εύκολη για να διαβαστεί. Τα ευρήματα της έρευνας, η οποία πραγματοποιήθηκε στη Νέα Ζηλανδία, υποδεικνύουν ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΑ έχει προστιθέμενη πολυπλοκότητα και οδηγεί σε μείωση της αναγνωσιμότητας της ετήσιας έκθεσης και των οικονομικών καταστάσεων.

Οι Ballas et al., (2014) χρησιμοποίησαν ένα δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων για τα έτη 2005, 2007 και 2009 και μελέτησαν τους παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση των επιχειρήσεων στην επιλογή των μεθόδων αναγνώρισης των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων (μέθοδος κόστους και μέθοδος αναπροσαρμογής). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι μοχλευμένες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους για την επιμέτρηση των παγίων τους μετά την αρχική αναγνώριση. Αυτά τα ευρήματα βέβαια δεν βασίζονται πάνω στην υπόθεση των συγγραφέων ότι οι περισσότερες μοχλευμένες επιχειρήσεις υιοθετούν των μέθοδο της αναπροσαρμογής με σκοπό να αυξήσουν την αξία των στοιχείων του ενεργητικού τους και των ιδίων κεφαλαίων τους και να αποφευχθεί η παραβίαση του χρέους απέναντι στους δανειστές τους. Πιθανόν η αρνητική επίδραση που μπορεί να έχει η μέθοδος της αναπροσαρμογής στο εισόδημα των επιχειρήσεων αποθαρρύνει της επιχειρήσεις από την υιοθέτησή της. Τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας έδειξαν επίσης ότι οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο του κόστους για την αναγνώριση των στοιχείων του παγίου ενεργητικού τους μετά την αρχική αναγνώριση

συμμορφώνονται με τις ανάγκες γνωστοποίησης που προϋποθέτουν τα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38. Αντιθέτως, οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής παρουσιάζουν χαμηλότερα ποσοστά συμμόρφωσης.

Σε άλλη εργασία (Christensen και Nikolaev, 2013) εξετάστηκε για ποιο λόγο οι εταιρείες επιλέγουν την εύλογη αξία ή το ιστορικό κόστος ως μέθοδο αποτίμησης των πάγιων στοιχείων τους και αποδείχθηκε πως με εξαίρεση τις κτηματομεσιτικές εταιρείες το ιστορικό κόστος είναι υπεράνω της εύλογης αξίας. Κατά συνέπεια οι εταιρείες που χρησιμοποιούν την εύλογη αξία βασίζονται στη χρηματοδότηση του χρέους τους και είναι αυτές που θέλουν να επισημάνουν στους πιστωτές τους την αξία της ρευστοποίησης των παγίων τους. Επίσης οι εταιρείες που έχουν λιγότερες ευκαιρίες ανάπτυξης είναι πιο πιθανό να δεσμευτούν με εύλογη αξία.

Οι Papadamou και Tzivinikou, (2013) εκτίμησαν την αγορά των επιτοκίων και τον κίνδυνο στις ελληνικές τράπεζες ενώ παράλληλα διερεύνησαν τη σχέση μεταξύ των μέτρων που λαμβάνονται βάσει των κινδύνων της αγοράς και των λογιστικών μεταβλητών πριν και μετά την εφαρμογή της διεθνούς πρακτικής και εξέτασαν αν και κατά πόσο με τη χρήση τους ενισχύεται η επεξηγηματική ικανότητα των λογιστικών στοιχείων για τους συστηματικούς και μη συστηματικούς κινδύνους. Απέδειξαν χρησιμοποιώντας χρηματοοικονομικούς δείκτες ότι τα μεγέθη των τραπεζών παρουσιάζουν σημαντικά μεγαλύτερο κίνδυνο όταν υιοθετούν τη διεθνή πρακτική.

Οι Spathis και Tsiouridou, (2012) μελέτησαν τις επιπτώσεις της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα μέσω των εισηγμένων ελληνικών εταιρειών καθώς και στοιχεία όπως το θεσμικό πλαίσιο και το οικονομικό περιβάλλον. Μέσω της συγκεκριμένης εργασίας συμπεραίνεται πως υπάρχει ισχυρή οικονομική σύνδεση μεταξύ των ελεγκτών και των πελατών τους και χαμηλή προστασία των επενδυτών ενώ οι μηχανισμοί ελέγχου είναι αδύναμοι και η μετά ΔΛΠ περίοδος έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια της εμπιστοσύνης στην ελεγκτική διαδικασία.

Οι Ballas, Skoutela, & Tzovas, (2010) εξέτασαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Η μελέτη τους υιοθέτησε μια μεικτή μεθοδολογία βασισμένη σε δευτερεύουσες πηγές στοιχείων (όπως: η σχετική νομοθεσία, οι δημοσιευμένες ετήσιες καταστάσεις σχετικά με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από τις

ελληνικές επιχειρήσεις, κλπ.) και πρωτογενή στοιχεία (μία έρευνα μέσω ερωτηματολογίου που απαντήθηκε από οικονομικούς διευθυντές είκοσι τεσσάρων ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων). Στην συνέχεια ισχυρίστηκαν ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα πίστευαν ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. βελτίωσε την ποιότητα της λογιστικής τυποποίησης των οικονομικών καταστάσεων, ακόμα κι αν το Ελληνικό περιβάλλον δεν ήταν κατάλληλο για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Επίσης, συμπέραναν ότι η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. αύξησε την αξιοπιστία, την διαφάνεια και την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Οι Georgakopoulou, et al., (2010) μελέτησαν αν η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα των ελληνικών επιχειρήσεων των κλάδων: εστίασης και αναψυκτικών. Στην έρευνά τους διερεύνησαν ένα δείγμα είκοσι ελληνικών επιχειρήσεων των εν λόγω κλάδων, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Χ.Α.), κατά τη διάρκεια των ετών 2002 έως 2006. Εξηγήσανε και συγκρίνανε από τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης δευτερεύοντα λογιστικά δεδομένα (εννέα αριθμοδείκτες) στην περίοδο της εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων και πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. - Pre-IFRS (2002-2004) και στην περίοδο μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. - Post-IFRS (2004-2006), καθώς θεώρησαν ότι το 2004 είναι μια μεταβατική χρονιά κατά την υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. (από το 2005 και μετά), και γι' αυτό το λόγο το 2004 το συμπεριέλαβαν στην Pre-IFRS περίοδο. Τέλος συμπέραναν ότι τα ίδια κεφάλαια και οι συνολικές υποχρεώσεις και το σύνολο ενεργητικού κατέγραψαν υψηλότερες τιμές στην περίοδο Post-IFRS από ότι στην Pre-IFRS. Σε άλλη τους – μελέτη οι Georgakopoulou et al., (2010) διερεύνησαν την επίδραση της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις ενός δείγματος ελληνικών επιχειρήσεων του κατασκευαστικού κλάδου, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Ακόμη, εξέτασαν το έτος 2004 υπό την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. και με την έρευνά τους ισχυρίστηκαν ότι τα ίδια κεφάλαια και οι συνολικές υποχρεώσεις και το σύνολο ενεργητικού κατέγραψαν υψηλότερες τιμές με την χρήση των Δ.Λ.Π. απ' ότι με την χρήση των Ε.Λ.Π.

Ο Doukakis (2010) εξέτασε την τάση των κερδών και των συστατικών στοιχείων αυτών μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Στη μελέτη του ανέλυσε λογιστικά δεδομένα για δύο έτη πριν και δύο έτη μετά την υιοθέτηση των

Δ.Λ.Π. για όλες τις μη-χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., για να εξετάσει κατά πόσο η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. ουσιαστικά επηρεάζει την τάση τους διαχρονικά, καθώς επίσης και την επεξηγηματική δομή των κερδών των επιχειρήσεων (Doukakis, 2010). Ο Doukakis υποστήριξε ότι τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι η λογιστική τυποποίηση των Δ.Λ.Π. δεν φαίνεται να προσδίδει μια βελτιωμένη τάση καταγραφής επιχειρηματικών κερδών.

Οι Iatridis και Rouvolis(2010) διερεύνησαν τις επιπτώσεις της μετάβασης από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Λ.Π. σχετικά με τα οικονομικά αποτελέσματα όλων των μη-χρηματοπιστωτικών ελληνικών επιχειρήσεων, που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και προσδιόρισαν τους παράγοντες που σχετίζονται με την εθελοντική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. πριν την επίσημη περίοδο της υιοθέτησης τους και το βαθμό του επηρεασμού-διαμόρφωσης των κερδών υπό τα Δ.Λ.Π. Διαπίστωσαν πως παρά τις δυσμενείς επιπτώσεις της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. τον πρώτο χρόνο υιοθέτησης, των οικονομικά μετρήσιμων αποτελεσμάτων των εταιριών βελτιώθηκαν σημαντικά την επόμενη περίοδο.

Οι Vazakidis και Athianos, (2010) εξέτασαν τις κύριες διαφορές ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π και προσδιόρισαν ενδεχόμενες διαφορές στα οικονομικά μεγέθη, οι οποίες μπορεί να εμφανίστηκαν εξαιτίας της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. Εξέτασαν ένα δείγμα από ενενήντα τυχαία επιλεγμένα ελληνικές επιχειρήσεις, εισηγμένων στο Χ.Α.Α., με τη χρήση του capital asset pricing model (CAPM) και συμπέραναν ότι όταν οι επενδυτές λαμβάνουν υπόψη το προφίλ κινδύνου κάθε επιχείρησης, τις διαφορές στην συνολική αποτίμηση κάθε εταιρείας, στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και τις πωλήσεις, μπορούν να προβλεφθούν οι τιμές των μετοχών για μια περίοδο μέχρι έξι μηνών. Σε άλλη τους μελέτη(Athianos, et.al 2005), εξέτασαν δείγμα από σαράντα ελληνικές επιχειρήσεις που υιοθέτησαν εθελοντικά τα Δ.Λ.Π. και κατέληξαν στα ίδια αποτελέσματα όσον αφορά τα κέρδη και τις πωλήσεις.

Πολλοί πιστεύουν πως η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α βοηθάει στην παγκοσμιοποίηση των αγορών η οποία, υποστηρίζεται ότι θα ενισχύσει την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων στις χώρες που υιοθετούν τα Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. (Carmona και Trombetta) 2008. Στη βιβλιογραφία υπάρχουν αναφορές που ενθαρρύνουν την IASB να προχωρήσει περαιτέρω στην αύξηση των χωρών που

εφαρμόζουν τα πρότυπα, ώστε να υπάρχει και αύξηση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων (Fasshauer, et al 2008). Αντίθετες απόψεις υποστηρίζουν πως δεν είναι γνωστό αν η αύξηση της παγκοσμιοποίησης οδηγεί σε μεγαλύτερη συγκρισιμότητα ή αν υπάρχουν οφέλη στα έσοδα των επιχειρήσεων από μια τέτοια αύξηση (Fong et al., 2008).

Οι Georgakopoulou et al., (2008) μελέτησαν αν η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα από ελληνικές επιχειρήσεις του βιομηχανικού κλάδου. Χρησιμοποίησαν ένα δείγμα από τριάντα εννέα ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις, που είναι εισηγμένες στο Χ.Α., για το 2004 και συγκρίνανε λογιστικά δεδομένα (δέκα αριθμοδείκτες) ανάμεσα στα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. Συμπεράναν, μετά από διάφορα στατιστικά τεστ, ότι οι ακόλουθοι αριθμοδείκτες: (α) asset turnover ratio, (β) ratio of owner's equity to total assets, (γ) ratio of total liabilities to total equity, (δ) ratio of owner's equity to total liabilities και (ε) return on networth, διαφέρουν σημαντικά μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απ' ότι με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

Υπάρχουν επίσης αναφορές για τα οφέλη της υιοθέτησης των νέων προτύπων από τις χώρες σε όλο τον κόσμο και κατά πόσο μέσα σε αυτά είναι και η μείωση του κόστους κεφαλαίου λόγω λιγότερο ασύμμετρων πληροφοριών που προκύπτει από αυτή. Οι Barth et al., (2007) εξετάζουν εάν τα λογιστικά ποσά των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. εμφανίζουν μικρότερη διαχείριση των κερδών, πιο έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών και υψηλότερη σχετική αξία.

Οι Diakomichalis και Toudas (2007) εξέτασαν ένα δείγμα από ελληνικές επιχειρήσεις του κλάδου μέσων μαζικής ενημέρωσης, τεχνολογίας και χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και συμπεράναν ότι η αξία των ιδίων κεφαλαίων των μετόχων των επιχειρήσεων μειώθηκε μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., εξαιτίας ποικίλων παραγόντων, όπως: η αποτίμηση της περιουσίας σε εύλογη αξία, η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων, η διαφορετική πολιτική αποτίμησης αποθεμάτων, ο επαναπροσδιορισμός της αξίας διαφόρων επενδύσεων, η επίδραση από την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Ο Minsionner-Piera (2007) ερεύνησε τα οικονομικά κριτήρια αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων στις εισηγμένες Ελβετικές εταιρείες και ανέλυσε τα κίνητρα αναπροσαρμογής μέσα σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από σημαντικές μεταβολές στα λογιστικά πρότυπα καθώς και τον αντίκτυπο που έχουν αυτά στην επιλογή των εταιριών για αναπροσαρμογή των παγίων και απέδειξε πως υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αναπροσαρμογής και της μόχλευσης αλλά αρνητική συσχέτιση με τις επενδυτικές ευκαιρίες. Αυτό υποδεικνύει ότι η αναπροσαρμογή βελτιώνει την αντίληψη απέναντι στους πιστωτές για χρηματοοικονομική ευρωστία της επιχείρησης και κατά επέκταση την ικανότητα δανεισμού της.

Μεγάλο ενδιαφέρον έχει και η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. στις Η.Π.Α..Υπάρχουν αναφορές που διαπιστώνουν ότι τα πρότυπα των Η.Π.Α. υπερτερούν των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α., μετά από έλεγχο των διαφορών στα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως είναι η μόχλευση και το μέγεθος τους (Vanderetal., 2007). Έχει αποδειχθεί ότι η μετάβαση από τα πρότυπα των Η.Π.Α. στα Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. έχει έναν μικρό αλλά στατιστικά σημαντικό αντίκτυπο στο σύνολο του ενεργητικού, των ιδίων κεφαλαίων και στο σύνολο των υποχρεώσεων και έναν μεγαλύτερο αντίκτυπο στα περιουσιακά στοιχεία, όπως είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα ακίνητα, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός τους (Carkuna,etal. 2008). Οι Armstrong et al., (2007) εντόπισαν 16 γεγονότα μεταξύ του 2002 και 2005, τα οποία μπορούν να παίξουν σημαντικό ρόλο στην υιοθέτηση ή μη των Δ.Λ.Π. στις Η.Π.Α και υποστηρίζουν ότι η αντίδραση της χρηματιστηριακής αγοράς στα γεγονότα είναι σημαντικά θετική, κάτι που αυξάνει την πιθανότητα έγκρισης

Ο Daske (2006)εξέτασε κατά πόσον ισχύει ότι τα Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. μπορούν να μειώσουν το κόστος του κεφαλαίου των επιχειρήσεων και απέδειξε ότι οι αποδείξεις περί της μείωσης του κόστους των ιδίων κεφαλαίων είναι εμπειρικές και ότι τα συγκεκριμένα πρότυπα δεν αναβαθμίζουν την ποιότητα της λογιστικής (Daske, 2006). Αποδείχθηκε ότι σε έρευνα στην Γαλλία η διαχείριση των κερδών δεν μειώθηκε μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. αλλά απεναντίας αυξήθηκε(Jeanjean&Stolowy, 2008).Οι Hung και Subramanyam (2007)εξέτασαν τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων με δεδομένα τις

αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις που επιφέρουν τα πρότυπα και εξετάζοντας τα αποτελέσματα αυτών των αλλαγών στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα που εξάγουν είναι ανάμεικτα και με κάποιες αμφιβολίες τείνουν να παραδεχτούν ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. αναβαθμίζει την ποιότητα της λογιστικής. Οι Christensen, etal.(2007) υποστήριξαν ότι η υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. δεν ωφελεί όλες τις επιχειρήσεις με τον ίδιο τρόπο ενώ υπάρχει αναφορά που υποστηρίζει ότι οι οικονομικές συνέπειες της εφαρμογής των προτύπων μπορεί να διαφέρουν από χώρα σε χώρα Soderstrom&Jialin,(2006).

Το 2005 με την απαίτηση της Ε.Ε. για την εφαρμογή στις χώρες – μέλη της, από τις δημόσιες επιχειρήσεις των Δ.Π.Χ.Α. καθώς και των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα εθνικά και διεθνή χρηματιστήρια. Σύμφωνα λοιπόν με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (European Union, 2002), οι λόγοι για τους οποίους πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο των χωρών της Ε.Ε. ενιαίοι λογιστικοί κανόνες και πρότυπα μέσω των Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. είναι οι εξής: 1) Η καθιέρωση ενός ενιαίου συνόλου διεθνώς αποδεκτά υψηλής ποιότητας προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς (σε σύγκριση με τα πολλαπλά διαφορετικά τοπικά πρότυπα σε ισχύ). Ο βασικός στόχος της εναρμόνισης αυτής είναι οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στις χρηματοπιστωτικές αγορές. 2) Να συμβάλει "στην αποτελεσματική και αποδοτικά εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς". Ο στόχος της Επιτροπής είναι η προστασία των επενδυτών, η διατήρηση (ή αύξηση) της εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές, η οποία στη συνέχεια θα μειώσει το κόστος του κεφαλαίου για τις επιχειρήσεις της Ε.Κ., 3) Να αυξήσει τη συνολική παγκόσμια ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων εντός της Ε.Κ. και έτσι να βελτιώσει την οικονομία της Ε.Ε..

Όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο που επιτρέπει στις επιχειρήσεις την προσέγγιση των τραπεζών και οποιουδήποτε διεθνούς χρηματοπιστωτικού ιδρύματος για την άντληση πληροφοριών χωρίς τη μεσολάβηση εξειδικευμένων συμβούλων. Επιπλέον η υιοθέτηση διεθνών προτύπων έχει ως αποτέλεσμα την απλούστευση των χρηματοοικονομικών διεκπεραιώσεων κάτω από συγκεκριμένο πλαίσιο και κανόνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο για τα Δ.Λ.Π και εστιάζεται στα πρότυπα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38 που αποτελούν το αντικείμενο της συγκεκριμένης διατριβής. Η παρουσίαση των προτύπων γίνεται προκειμένου να σκιαγραφηθούν οι κανόνες που ορίζονται από τα πρότυπα και να παρουσιαστούν τα βασικά τους χαρακτηριστικά που μπορούν να αξιοποιηθούν από τις ελληνικές επιχειρήσεις για να εφαρμοστούν

3.2 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως αναφέρεται στο άρθρο 1 του κανονισμού αριθμού 1606/2002, είναι η εναρμόνιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις εταιρίες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους της Ε.Ε., ούτως ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 4 του πιο πάνω κανονισμού, σκοπός είναι η ενίσχυση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και η βοήθεια στις κοινοτικές εταιρίες να ανταγωνιστούν σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνές κεφαλαιαγορές.

Συνοπτικά θα μπορούσε να ειπωθεί ότι κύριος σκοπός του πιο πάνω κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές.

3.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής-I.A.S.C.

Η I.A.S.C., συγκροτήθηκε τον Ιούνιο του 1973 από τους οργανισμούς λογιστικής της Αυστραλίας, των Η.Π.Α., του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικό με πρωταρχικό σκοπό ήταν την εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διάθεταν.

Η I.A.S.C., ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικάνικου F.A.S.B. επιδίωξε την δημιουργία λογιστικών κανονισμών και την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επομένως και την Ελλάδα. Μια πρώτη προσπάθεια έγινε τη δεκαετία του 1980 με την έκδοση της 4ης και 7ης κοινοτικής οδηγίας, περί ετησίων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αντίστοιχα. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C..ΗI.A.S.C. λειτούργησε από το 1973 μέχρι το 2001 χωρίς διακοπή και εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα εκ των οποίων ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από τα άλλα. Τα πρότυπα αυτά που εξέδωσε η I.A.S.C. λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και είναι γνωστά ως I.A.S. (InternationalAccountingStandards).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων-I.A.S.B.

ΗI.A.S.C. άλλαξε ριζικά την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του 2001 σε I.A.S.B., παράλληλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο εξής από το I.A.S.B. θα φέρουν την ονομασία I.F.R.S..

Σκοπός του I.A.S.B. είναι να δημιουργεί, να δημοσιεύει και να προωθεί σε παγκόσμια αποδοχή τα Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και να εργάζεται για την βελτίωση και εναρμόνιση των διάφορων λογιστικών προτύπων. Πιο συγκεκριμένα, η έκδοση και η ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το I.A.S.B. δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου κράτους, αλλά είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη Μεγάλη Βρετανία. Ο αριθμός των μελών του Συμβουλίου είναι 14 εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης, ενώ τα άλλα δύο μερικής. Από το 2012 και μετά, αυξήθηκαν κατά δύο, δηλαδή έγιναν 16, εκ των οποίων το ένα έχει διοριστεί ως πρόεδρος και δύο εξ' αυτών αντιπρόεδροι. Εώς και τρία μέλη μπορούν να είναι μέλη «μερικής απασχόλησης». Μετά τις 2 Ιουλίου του 2009, τα μέλη της I.A.S.B. διορίζονται για μια αρχική περίοδο πέντε ετών με δυνατότητα ανανέωσης για άλλα τρία έτη. Ο πρόεδρος και οι αντιπρόεδροι από την άλλη μεριά, έχουν τη δυνατότητα επανεκλογής για δεύτερη πενταετία αλλά με ανώτατο όριο τα δέκα χρόνια. Όλα τα μέλη και ο πρόεδρος επιλέγονται και διορίζονται από τους επιτρόπους της I.A.S.C.F.. Η επιλογή των μελών γίνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε η I.A.S.B. να αποτελείται από άτομα με υψηλού επιπέδου γνώσεις και ικανότητες. Αναλυτικότερα, ως μέλη επιλέγονται άτομα με τεχνικές ικανότητες, εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και γενικότερα άτομα με επίγνωση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές. Ένα επιπλέον κριτήριο, που χρησιμοποιείται από τους επιτρόπους, είναι το γεωγραφικό κριτήριο, αφού κρίνεται σκόπιμο από την I.A.S.B. να αποτελείται από μέλη προερχόμενα από διάφορες χώρες και γενικότερα από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές.

Η I.A.S.B. έχει την κύρια ευθύνη για όλα τα τεχνικά θέματα των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. Βασική της υποχρέωση είναι να αναπτύσσει και να εκδίδει Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. και προσχέδια προτύπων (Exposure Drafts η I.F.R.I.C..Η I.A.S.B. έχει εξολοκλήρου η ίδια, τον καθορισμό της ατζέντας των θεμάτων της, ωστόσο οι επίτροποι της I.A.S.C.F., επιθεωρούν την στρατηγική και την αποτελεσματικότητα της, χωρίς όμως να είναι αυτοί που την καθορίζουν. Σε γενικές γραμμές, ο ρόλος της I.A.S.B. είναι να εξετάζει λογιστικά ζητήματα και να οδηγείται σε αποφάσεις, οι οποίες, έχοντας την μορφή λογιστικών προτύπων, θα είναι προς όφελος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Προτύπων Λογιστικής-I.A.S.C.F.

Είναι ένας ανεξάρτητος, ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός που ιδρύθηκε το Μάιο του 2000 από το συμβούλιο της προηγούμενης I.A.S.C.. Βασική της προτεραιότητα είναι η επίβλεψη της I.A.S.B.. Η I.A.S.C.F. ,αντλεί κεφάλαια για να μπορεί να υποστηρίζει τις λειτουργίες και τις δραστηριότητες της I.A.S.B..Η διακυβέρνηση της I.A.S.C.F. γίνεται μέσω επιτροπών (trustees), η θητεία των οποίων ανανεώνεται κάθε τρία χρόνια. Πιο συγκεκριμένα, ενώ αρχικά η διακυβέρνηση της γινόταν από 19 επιτρόπους, σήμερα ο αριθμός αυτός έχει φτάσει στους 22 και αποτελούν το διοικητικό όργανο του οργανισμού. Η επιλογή αυτών γίνεται με συγκεκριμένα υποχρεωτικά γεωγραφικά κριτήρια. Δηλαδή, 6 εξ' αυτών προέρχονται από την Βόρεια Αμερική, 6 από την Ευρώπη, 6 από την Ασία/Ωκεανία, ενώ για τους υπόλοιπους 4 δεν υπάρχει κάποιος γεωγραφικός περιορισμός. Παράλληλα, η επιλογή των επιτροπών γίνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να προέρχονται από ένα ευρύ επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, τόσο από τον ιδιωτικό όσο και από τον δημόσιο τομέα. Ο βασικός στόχος του I.A.S.C. είναι :

1.Να αναπτύξει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα παγκόσμια λογιστικά πρότυπα, που απαιτούν υψηλή ποιότητα διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις και σε άλλες χρηματοοικονομικές εκθέσεις για να βοηθήσει τους συμμετέχοντες στις κεφαλαιαγορές του κόσμου αλλά και σε άλλους χρήστες στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

2. Η προώθηση της χρήσης και της σωστής εφαρμογής των προτύπων.

3.Να λάβει υπόψη της, τις οικονομικές ανάγκες πληροφόρησης των αναδυόμενων οικονομιών και των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και να προωθήσει και να διευκολύνει την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.

Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-I.F.R.I.C.

Η I.A.S.B., όπως αναφέρθηκε, έχει αναλάβει τον ρόλο της έκδοσης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.. Εκτός όμως από τα λογιστικά πρότυπα εκδίδονται και διερμηνείες, οι οποίες, αν και δεν αναπτύσσονται από την I.A.S.B., έχουν την ίδια εξουσία με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.. Η επιτροπή που είναι επιφορτισμένη με την ανάπτυξη των διερμηνειών είναι η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης η αλλιώς I.F.R.I.C.. Μέχρι το 2002 επιτροπή έφερε το όνομα S.I.C., όνομα που είχε για πολλά χρόνια το αντίστοιχο όργανο στην παλαιά δομή της I.A.S.C..

Η I.F.R.I.C. είναι ένα σώμα διερμηνειών που αποτελείται από 14 μέλη, με δικαίωμα ψήφου, προερχόμενα από διάφορες χώρες και επαγγελματικό υπόβαθρο. Τα μέλη της I.F.R.I.C. ορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) της I.A.S.C.F. και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε 3 έτη. Η βασική αρμοδιότητα της είναι η ερμηνεία των λογιστικών προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με λογιστικά θέματα που δεν αναλύονται όπως θα έπρεπε στα ήδη εκδοθέντα λογιστικά πρότυπα. Στις αναπτυσσόμενες ερμηνείες, η επιτροπή συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές. Η έγκριση μιας διερμηνείας που βρίσκεται σε τελική μορφή ή ενός προσχεδίου, απαιτεί σχεδόν πλήρη ομοφωνία ανάμεσα στα μέλη της I.F.R.I.C. Αναφέρεται πως ο πρόεδρος της I.F.R.I.C. δεν έχει δικαίωμα ψήφου και μπορεί να είναι ταυτόχρονα και κάποιο μέλος της I.A.S.B.. Αυτό που αξίζει να σημειωθεί είναι πως η I.F.R.I.C. είναι το αρμόδιο σώμα για την έκδοση των διερμηνειών, ωστόσο όλες οι διερμηνείες που αναπτύσσει πρέπει να εγκρίνονται από τη I.A.S.B..

Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων-S.A.C.

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους ενώ διορίζονται για τρία έτη. Σκοπό έχουν την παροχή συμβουλών προς το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων (I.A.S.B.) αλλά και τους επιτρόπους της I.A.S.C.F. σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του σώματος για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Ένας δεύτερος σκοπός της S.A.C. είναι η στήριξη της I.A.S.B. για την προώθηση και την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. σε όλο τον κόσμο. Για την επίτευξη των σκοπών

αυτών προβλέπεται ανά τρία έτη, τακτικές συνεδριάσεις με το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων (I.A.S.B.).

Συμβουλευτικές ομάδες-WorkingGroups

Οι ομάδες εργασίας (workinggroups) ή άλλου είδους συμβουλευτικές ομάδες, δημιουργούνται συνήθως όταν η I.A.S.B. αναλαμβάνει κάποιο σημαντικό σχέδιο, προκειμένου να της παρέχουν επιπλέον συμβουλές και πληροφόρηση. Ο ρόλος των ομάδων αυτών είναι περισσότερο επικουρικός, δίνοντας έτσι στην I.A.S.B. επιπρόσθετη πρόσβαση σε πρακτική εμπειρία και ειδικότητα.

Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

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

Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιριών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλή πληροφόρηση. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι κάθε παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγηθεί ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

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

Αρχή δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων

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

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Συμφώνα με την αρχή των δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες. Συγκεκριμένα αναφέρεται στην πιο πάνω «Οι συναλλαγές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν»

Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων

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

- μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας.
- μεταβολή που απαιτείται από τα Δ.Λ.Π.

Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα επομισιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

Συμψηφισμοί

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

Συγκριτική πληροφόρηση

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

3.4 Κατάσταση των Προτύπων που είναι σε ισχύ.

Στη συνέχεια παρατίθεται ανάλυση των Προτύπων που είναι σήμερα σε ισχύ.

Κατάσταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είναι σε ισχύ.

Στον πίνακα 1 παρατίθενται τα Δ.Λ.Π. που είναι σήμερα σε ισχύ.

Πίνακας 1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα³

Δ.Λ.Π. 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
----------	--

³Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία και Εφαρμογές), σελ 32

Δ.Λ.Π. 2	Αποθέματα
Δ.Λ.Π. 7	Κατάσταση Ταμιακών Ροών
Δ.Λ.Π. 8	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
Δ.Λ.Π. 10	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού
Δ.Λ.Π. 11	Συμβάσεις κατασκευής
Δ.Λ.Π. 12	Φόροι Εισοδήματος
Δ.Λ.Π. 16	Ενσώματα Πάγια
Δ.Λ.Π. 17	Μισθώσεις
Δ.Λ.Π. 18	Έσοδα
Δ.Λ.Π. 19	Παροχές σε εργαζομένους
Δ.Λ.Π. 20	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση τη Κρατικής Υποστήριξης
Δ.Λ.Π. 21	Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
Δ.Λ.Π. 23	Κόστος δανεισμού
Δ.Λ.Π. 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
Δ.Λ.Π. 26	Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
Δ.Λ.Π. 27	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
Δ.Λ.Π. 28	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες
Δ.Λ.Π. 29	Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπέρ-πληθωριστικές οικονομίες
Δ.Λ.Π. 32	Χρηματοοικονομικά μέσα : Παρουσίαση
Δ.Λ.Π. 33	Κέρδη ανά μετοχή
Δ.Λ.Π. 34	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
Δ.Λ.Π. 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
Δ.Λ.Π. 37	Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
Δ.Λ.Π. 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
Δ.Λ.Π. 39	Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και επιμέτρηση
Δ.Λ.Π. 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
Δ.Λ.Π. 41	Γεωργία

Κατάσταση των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που είναι σε ισχύ

Στον Πίνακα 2 παρατίθενται τα Δ.Π.Χ.Π. που είναι σήμερα σε ισχύ.

Πίνακας 2 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς⁴

Δ.Π.Χ.Α.1	Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομική Αναφοράς
Δ.Π.Χ.Α.2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
Δ.Π.Χ.Α.3	Συνενώσεις επιχειρήσεων
Δ.Π.Χ.Α.4	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
Δ.Π.Χ.Α.5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προ πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
Δ.Π.Χ.Α.6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
Δ.Π.Χ.Α.7	Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις
Δ.Π.Χ.Α.8	Λειτουργικοί τομείς
Δ.Π.Χ.Α.9	Χρηματοοικονομικά Μέσα
Δ.Π.Χ.Α.10	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
Δ.Π.Χ.Α.11	Σχήματα υπό κοινό έλεγχο
Δ.Π.Χ.Α.12	Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες
Δ.Π.Χ.Α.13	Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας
Δ.Π.Χ.Α.14	Αναβαλλόμενοι λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Τιμών
Δ.Π.Χ.Α. 15	Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

Κατάσταση των Διερμηνειών των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. που είναι σε ισχύ

Οι Διερμηνείες των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. που είναι σήμερα σε ισχύ παρατίθενται στον Πίνακα 3.

Πίνακας 3 Διερμηνείες⁵

⁴Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία και Εφαρμογές), σελ 33

M.E.Δ.-7	Εισαγωγή του ευρώ
M.E.Δ.-10	Κρατική υποστήριξη-Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες
M.E.Δ.-15	Λειτουργικές μισθώσεις-Κίνητρα
M.E.Δ.-25	Φόροι εισοδήματος-Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μια οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της
M.E.Δ.-27	Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης
M.E.Δ.-29	Γνωστοποίηση-Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών
M.E.Δ.-31	Έσοδα-Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης
M.E.Δ.-32	Άυλα περιουσιακά στοιχεία-Κόστη δικτυακού τύπου
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 1	Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάσταση και σε συναφείς υποχρεώσεις
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 2	Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρόμοια μέσα
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 4	Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 5	Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 6	Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 7	Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του Δ.Λ.Π 29.Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 9	Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α.10	Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α.12	Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α.13	Προγράμματα Εμπιστοσύνης Πελατών
E.Δ.Δ.Π.Χ.Α.14	ΔΛΠ 19 — Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών

⁵Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία και Εφαρμογές), σελ 34

	οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.15	Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.16	Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.17	Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.18	Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.19	Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.20	Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.21	Εισφορές

3.5 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Ορισμός-Σκοπός

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων ή αλλιώς, των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Τα σημαντικότερα θέματα με τα οποία ασχολείται αφορούν στον λογιστικό χειρισμό των παγίων περιουσιακών στοιχείων, και ειδικότερα στη χρονική στιγμή της αναγνώρισής τους στα βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή στην καταχώρηση της λογιστικής εγγραφής της σχετικής συναλλαγής, καθώς και στον καθορισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, το πρότυπο αυτό καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για αποσβέσεις καθώς και την αναγνώρισή τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Γενικά τα θέματα που εξετάζει είναι, η αναγνώριση των ενσώματων παγίων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, η δαπάνη των αποσβέσεών τους, και η ζημία από την μείωση της αξίας τους. Το Δ.Λ.Π. 16 δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα. Εφαρμόζεται για τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων⁶.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ένα πάγιο στοιχείο, που καλύπτει τις προϋποθέσεις δηλ. πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής δύο: (α) να αναμένονται πιθανά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του και (β) το κόστος των στοιχείων αυτού να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, πρέπει να καταχωρείται στο βιβλίο της επιχείρησης ως στοιχείο του

⁶ ΔΛΠ 16, παρ. 1.

ενεργητικού και αρχικά να αποτιμάται στο κόστος. Το κόστος κτήσης ενός στοιχείου συμπεριλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους φόρους εισαγωγής, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς (π.χ. φόροι μεταβίβασης ακινήτων, μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ) και κάθε άμεσο επιρριπτέο έξοδο ώστε το πάγιο στοιχείο να είναι έτοιμο για λειτουργία. Για τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς οι πάσης φύσεως εκπτώσεις αφαιρούνται (Σακέλλης, 2002).

Αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων μετά την αρχική καταχώριση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να εμφανίζεται στο ενεργητικό μετά την αρχική καταχώριση, ακολουθώντας τη βασική ή την εναλλακτική επιτρεπόμενη μέθοδο.

- Βασική μέθοδος: το ενσώματο πάγιο στοιχείο του ενεργητικού εμφανίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις αφού ληφθούν υπόψη και οι ζημίες υποτίμησης (απομείωσης) του παγίου στοιχείου.
- Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος: το ενσώματο πάγιο μετά την αρχική καταχώριση στο ενεργητικό πρέπει να εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Αναπροσαρμογή στα πλαίσια της επιτρεπόμενης εναλλακτικής μεθόδου

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών πρέπει να γίνεται κατά διαστήματα έτσι ώστε η πραγματική αξία ενός παγίου στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από την λογιστική του αξία. Επίσης, η συχνότητα εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Όταν η πραγματική αξία ενός παγίου στοιχείου δεν μεταβάλλεται συχνά, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, τότε αρκεί να αναπροσαρμόζεται κάθε 3 ή 5 χρόνια. Αντίθετα όταν η πραγματική αξία των παγίων στοιχείων μεταβάλλεται συχνά τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται κάθε χρόνο.

Η πραγματική αξία των γηπέδων και των κτιρίων είναι συνήθως η αγοραία αξία. Η εκτίμηση γίνεται από επίσημους εκτιμητές. Από την άλλη πλευρά, η πραγματική αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται με εκτίμηση. Όταν όμως δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας,

λόγω της ιδιαίτερης φύσεως των στοιχείων αυτών, τότε αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος αντικαταστάσεώς τους.

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Το δικαίωμα της αναπροσαρμογής που παρέχει το ΔΛΠ 16 μπορεί να οδηγήσει σε 'δημιουργική λογιστική', επιχειρήσεις που θέλουν να δείξουν διογκωμένα κέρδη δεν επιλέγουν την αναπροσαρμογή, ενώ επιχειρήσεις που θέλουν να δείξουν ισχυρό Ισολογισμό επιλέγουν την αναπροσαρμογή.

Λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει είτε να:

- αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μέθοδο στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικαταστάσεώς του. (Δηλαδή, σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο αυξάνεται το κόστος του παγίου και οι σωρευμένες αποσβέσεις κατ' αναλογία έτσι ώστε η λογιστική του αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη του αξία).
- συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου. Για παράδειγμα αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους. (Δηλαδή, σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο οι σωρευμένες αποσβέσεις μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου έτσι ώστε οι σωρευμένες αποσβέσεις να μηδενιστούν. Στη συνέχεια συγκρίνεται η αναπόσβεστη αξία του παγίου με την αναπροσαρμοσμένη πραγματική αξία του έτσι ώστε να προκύψει η διαφορά αναπροσαρμογής.)

Λογιστική εμφάνιση των διαφορών αναπροσαρμογής

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση

λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής». Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου πάγιου στοιχείου, η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα. Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη». Όμως, μια μείωση λόγω υποτιμήσεως πρέπει να βαρύνει άμεσα τις σχετικές «διαφορές αναπροσαρμογής», κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με αυτό το ίδιο πάγιο στοιχείο.

Πραγματοποίηση της διαφοράς αναπροσαρμογής

Η διαφορά αναπροσαρμογής που προκύπτει από την αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου στοιχείου, όπως αναφέρθηκε, εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «διαφορές αναπροσαρμογής» ο οποίος αποτελεί τμήμα των ιδίων κεφαλαίων. Οι διαφορές αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθούν στο «υπόλοιπο κερδών εις νέο», όταν πραγματοποιούνται.

Η πραγματοποίηση μπορεί να γίνει είτε τμηματικά με τη χρησιμοποίηση του παγίου από την επιχείρηση, είτε εφάπαξ όταν αποσύρεται ή πωλείται το αντίστοιχο πάγιο στοιχείο. Στην περίπτωση της τμηματικής πραγματοποίησης της διαφοράς αναπροσαρμογής, το ποσό που πραγματοποιείται προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ απόσβεσης πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου και απόσβεσης πάνω στο αρχικό κόστος του στοιχείου αυτού. Η μεταφορά της διαφοράς αναπροσαρμογής στο υπόλοιπο κερδών εις νέο δεν γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εφόσον δεν υπάρχει άλλο πρότυπο που να απαιτεί ή να επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό⁷. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε⁸:

- Ενσώματα πάγια, κατεχόμενα προς πώληση (Δ.Π.Χ.Α 5),
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετικά με αγροτική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π 41),
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως : το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιους μη ανανεώσιμους χώρους,
- Αναγνώριση και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων (Δ.Π.Χ.Α 6)⁹.

Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στις τρεις τελευταίες παραπάνω περιπτώσεις¹⁰.

Υπάρχει πιθανότητα να υπάρχουν πρότυπα τα οποία απαιτούν την αναγνώριση του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του εξεταζόμενου Προτύπου. Για παράδειγμα, στο ΔΛΠ 17: Μισθώσεις απαιτείται η οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών¹¹.

Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις

⁷ ΔΛΠ 16, παρ. 2

⁸ ΔΛΠ 16, παρ. 3

⁹ Νεγκάκης Χ. (2015) <<Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές>>

¹⁰ ΔΛΠ 16, παρ. 3

¹¹ ΔΛΠ 16, παρ. 4

επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40¹², θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου¹³.

Αναγνώριση

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν υπάρχει η πιθανότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο να εισρεύσουν στην οντότητα και το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα¹⁴.

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Στο ΔΛΠ 16 δεν προσδιορίζεται η μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, δηλαδή συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και άρα η εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας γίνεται υπό κρίση.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

Αρχικές δαπάνες

¹² ΔΛΠ 40, παρ. 58

¹³ ΔΛΠ 16, παρ. 5

¹⁴ ΔΛΠ 16, παρ. 7

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών¹⁵. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων¹⁶

Μεταγενέστερες δαπάνες

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων¹⁷. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών και περιγράφονται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων¹⁸

Ορισμένα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα ενώ μπορούν επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει

¹⁵ ΔΛΠ 16, παρ. 11

¹⁶ Τζόβας, Χ., Η διεθνής σημασία του ΔΛΠ 16 και τα ενσώματα πάγια, Τα Νέα (2008)

¹⁷ ΔΛΠ 16, παρ. 12

¹⁸ Ξένος Χ., Άρθρα Νόμος 4308/2014 - Μύθος και Πραγματικότητα - ΣΟΛ Α.Ε (2016)

στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης¹⁹.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε²⁰.

Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του²¹.

Με την έννοια κόστος ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων εννοείται²²:

- η τιμή αγοράς του, στην οποία συμπεριλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
- κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει και
- την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που

¹⁹ ΔΛΠ 16, παρ. 13

²⁰ ΔΛΠ 16, παρ. 14

²¹ ΔΛΠ 16, παρ. 15

²² ΔΛΠ 16, παρ. 16

αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι (ΔΛΠ 16)²³:

- το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- το κόστος της προετοιμασίας του χώρου,
- τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,
- το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,
- το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 Αποθέματα στο κόστος των υποχρεώσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσεις όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο που πραγματοποιούνται σε μία συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι υποχρεώσεις που αφορούν σε κόστη που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37

Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι²⁴:

- το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,
- το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),
- το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και

²³ ΔΛΠ 16, παρ. 17

²⁴ ΔΛΠ 16, παρ. 19

- τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι²⁵:

- το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,
- το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),
- το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και
- τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,
- οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου και
- το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως

²⁵ ΔΛΠ 16, παρ. 20

πάρκινγκ μέχρι την έναρξη της κατασκευής²⁶. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συν θετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23²⁷.

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

²⁶ ΔΛΠ 16, παρ. 21

²⁷ ΔΛΠ 16, παρ. 22

ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

- η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή
- η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και
- η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου

χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Μέθοδος κόστους

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης²⁸.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία²⁹ μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης³⁰. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη

²⁸ ΔΛΠ 16, παρ. 30

²⁹ Η μέτρηση της εύλογης αξίας αποτελεί στοιχείο του ΔΠΧΑ 13, Deloitte (2014), σελ. 505.

³⁰ ΔΛΠ 16, παρ. 31

διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή³¹. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία³². Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους³³:

- επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται

³¹ ΔΛΠ 16, παρ. 31

³² ΔΛΠ 16, παρ. 34

³³ ΔΛΠ 16, παρ. 35

συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάσει ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.

- συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά.

Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων³⁴, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται³⁵.

Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

- εδαφικές εκτάσεις,
- γήπεδα και κτίρια,
- μηχανήματα,
- πλοία,
- αεροσκάφη,
- οχήματα,
- έπιπλα και σκεύη, και
- εξοπλισμός γραφείου.

Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η

³⁴ ΔΛΠ 16, παρ. 37

³⁵ ΔΛΠ 16, παρ. 36

αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος³⁶.

Απόσβεση

³⁶ ΔΛΠ 16, παρ. 42

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά³⁷.

Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα³⁸. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση³⁹.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου⁴⁰.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα

³⁷ ΔΛΠ 16, παρ. 43,45

³⁸ ΔΛΠ 16, παρ. 46

³⁹ ΔΛΠ 16, παρ. 47

⁴⁰ ΔΛΠ 16, παρ. 48

του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του⁴¹.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

⁴¹ ΔΛΠ 16, παρ. 51

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.(ΔΠΧΑ 5)

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οπωσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

- αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.
- η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.
- η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο και
- νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών

στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ότι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία⁴².

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου⁴³.

Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Μέθοδος απόσβεσης

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα

⁴² ΔΛΠ 16, παρ. 57

⁴³ ΔΛΠ 16, παρ. 58

αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν⁴⁴ τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Απομείωση Αξίας

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης⁴⁵.

Το ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση.

⁴⁴ ΔΛΠ 16, παρ. 62

⁴⁵ ΔΛΠ 16, παρ. 63

Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

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

Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως (ΔΛΠ 16):

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

Διαγραφή

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

- κατά τη διάθεση
- όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου⁴⁶.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της

⁴⁶ ΔΛΠ 16, παρ. 67

διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου, περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων⁴⁷ όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα⁴⁸.

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18: Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών⁴⁹. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του (ΔΛΠ16).

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης (ΔΛΠ 16).

⁴⁷ ΔΛΠ 16, παρ. 71

⁴⁸ ΔΛΠ 16, παρ. 68

⁴⁹ ΔΛΠ 16, παρ. 72

Γνωστοποιήσεις

Οι οντότητες, πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων τα εξής⁵⁰:

- τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,
- τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου και
- μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:

(i) προσθήκες,

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 και άλλες διαθέσεις,(ΔΠΧΑ 5)

(iii) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,

(iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(vii) αποσβέσεις,

⁵⁰ ΔΛΠ 16, παρ. 73,74

(viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και άλλες μεταβολές.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης :

- την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,
- τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων Ακινήσεων και
- αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται (ΔΛΠ16).

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

- η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και
- τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες

ακινήτοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

- τις υπολειμματικές αξίες,
- το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων,
- τις ωφέλιμες ζωές και
- τις μεθόδους απόσβεσης⁵¹.

Αν στοιχεία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής⁵²:

- η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
- αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής,
- οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,
- η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,
- για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και
- τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται η οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινήτοποιήσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

- τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,

⁵¹ ΔΛΠ 16, παρ. 76

⁵² ΔΛΠ 16, παρ. 77

- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,
- τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,(ΔΠΧΠ 5)
- την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το Δ.Λ.Π. 16⁵³

Όπως αναφέρεται και παραπάνω, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την οικονομική μονάδα για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας χειριστικής χρήσης. Συνεπώς, το Δ.Λ.Π.16 ασχολείται μόνο με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, και όχι με τα ενσώματα πάγια που κατέχονται από την οικονομική μονάδα για επενδυτικούς σκοπούς. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι μεγαλύτερη από ένα έτος και τα οποία καταχωρούνται στους λογαριασμούς 10-15. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 ένα ενσώματο πάγιο καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο όταν προσδοκούνται μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με το στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα, και όταν το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αρχική καταχώριση κατά τα Δ.Λ.Π. ομοιάζει με το Ε.Γ.Λ.Σ. Η βασική διαφορά τους είναι ότι τα έξοδα που σχετίζονται με την απόκτηση των ενσώματων παγίων, καθώς και οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των ενσώματων παγίων

⁵³ www.taxheaven.gr

στοιχείων εν αντιθέσει με το Ε.Γ.Λ.Σ. όπου τα έξοδα αυτά αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και καταχωρούνται στους λογαριασμούς 16.14 και 16.18 αντίστοιχα. Μία ακόμη διαφορά κατά την καταχώρηση είναι όταν γίνεται αγορά ενσώματου παγίου με πίστωση πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων. Σύμφωνα, λοιπόν, με τις αρχές των Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι το κόστος κτήσης των ενσώματων παγίων που ο διακανονισμός της αξίας τους γίνεται στο μέλλον είναι η παρούσα αξία των αντίστοιχων ταμιακών εκροών, δηλαδή δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των δόσεων. Αντίθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις των Κ.Ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ. αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι γενικά το τίμημα που καταβάλλεται για την απόκτηση των στοιχείων αυτών, ανεξαρτήτου του χρόνου καταβολής του τιμήματος.

Οι μεταγενέστερες δαπάνες κατά το Δ.Λ.Π.16 προσαυξάνουν την αξία κτήσης μόνο αν αυξάνουν τα οικονομικά οφέλη ή την ωφέλιμη ζωή που αναμένουμε από το πάγιο. Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εναρμονισμένο ως προς αυτό με το Δ.Λ.Π.16. Όπως αναφέρεται και στην ενότητα 2.1, μετά την αρχική τους καταχώρηση το Δ.Λ.Π.16 έχει δύο τρόπους αποτίμησης των ενσώματων παγίων, τη μέθοδο του κόστους, και τη μέθοδο αναπροσαρμογής. Στην πρώτη περίπτωση τα πάγια αποτιμούνται στο κόστος κτήσεως μείον αποσβέσεις, μείον τυχόν ζημίες απομείωσης πλέον δαπάνες μεταγενέστερες της ημερομηνίας κτήσης οι οποίες προσαυξάνουν την αξία του παγίου. Στην δεύτερη περίπτωση το πάγιο αποτιμάται στην εύλογη αξία του. Στις αναπροσαρμοσμένες αξίες, τις οποίες η εταιρεία θα πρέπει να επανεκτιμά κατά τακτά χρονικά διαστήματα, διενεργούνται οι ανάλογες αποσβέσεις, ενώ από αυτές αφαιρούνται και οι τυχόν ζημίες απομείωσης. Η διαφορά αναπροσαρμογής μεταξύ εύλογης αξίας και αρχικού κόστους κτήσης, εάν είναι θετική καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, ενώ εάν είναι αρνητική καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Επιπλέον, εφόσον πάγιο που στο παρελθόν είχε αναπροσαρμοστεί με αύξηση της εύλογης αξίας του παρουσιάσει ζημία απομείωσης, η ζημία αυτή συμψηφίζεται με το ποσό της αναπροσαρμογής που έχει καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια ενώ στην αντίστροφη περίπτωση που το πάγιο παρουσίασε ζημία απομείωσης που βάρυνε τα αποτελέσματα ενδεχόμενη θετική αναπροσαρμογή της εύλογης αξίας καταχωρείται ως έσοδο κατά το μέρος που είχαν επιβαρυνθεί τα αποτελέσματα. Τέλος, η κατά την αρχική καταχώρηση του παγίου η

εταιρεία πρέπει να αποφασίσει για την μέθοδο αποτίμησης, ανά ομοειδή κατηγορία ενσώματων παγίων, η οποία και πρέπει να

ακολουθείται πάγια. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα πάγια αποτιμώνται υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης. Η αξία των παγίων (γήπεδα, οικόπεδα και κτήρια μόνο) αναπροσαρμόζεται ανά τετραετία με βάση συντελεστές που ορίζει το Υπουργείο Οικονομικών και το αποθεματικό που σχηματίζεται κεφαλαιοποιείται εντός διετίας.

Οι αποσβέσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Την δυνατότητα χρήσης της ωφέλιμης ζωής δίνει και ο Κ.Ν.2190/1920 για πρακτικούς όμως λόγους η πλειοψηφία των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί φορολογικά αναγνωριζόμενους συντελεστές που καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα 100/1998 και οι οποίοι κατά κανόνα δεν ανταποκρίνονται στην ωφέλιμη ζωή των παγίων στοιχείων.

Στο Δ.Λ.Π.16 προβλέπεται και η προσαύξηση της αξίας κτήσης των ενσώματων παγίων, κατά την αρχική τους καταχώρηση, με την παρούσα αξία του εκτιμώμενου κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και με την παρούσα αξία του εκτιμώμενου κόστους αποκατάστασης όταν λήξει η ωφέλιμη ζωή του παγίου με την δημιουργία αντίστοιχης πρόβλεψης. Ανάλογη πρόβλεψη δεν υπάρχει στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Συνοψίζοντας, από την σύγκριση των ρυθμίσεων των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. για τα ενσώματα στοιχεία, γίνεται φανερό ότι κατά την μετάβαση από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Λ.Π. πραγματοποιούνται αλλαγές στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων τους. Ένας λόγος για τον οποίο αλλάζουν τα αποτελέσματα είναι οι αποσβέσεις. Τα πρώτα χρόνια εμφανίζονται καλύτερα αποτελέσματα από αυτά που θα προέκυπταν με τα Ε.Λ.Π. και αυτό συμβαίνει επειδή οι αποσβέσεις μοιράζονται σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα

και συνεπώς σε κάθε χρόνο αντιστοιχεί μικρότερο ποσό. Ωστόσο οι αποσβέσεις διαρκούν περισσότερο και έτσι κατά τα τελευταία χρόνια συνεχίζουν να επηρεάζουν τα αποτελέσματα κάτι που δεν συνέβαινε αν το στοιχείο είχε αποσβεστεί με τους συντελεστές αποσβέσεων των Ε.Λ.Π. Ένας άλλος λόγος που αλλάζουν οι καταστάσεις μιας οντότητας είναι οι υπεραξίες που προκύπτουν από τις αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Επιπλέον η καθαρή θέση των επιχειρήσεων μειώνεται από την διαγραφή των εξόδων εγκατάστασης από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις αλλά και από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων σε εύλογες αξίες και όχι στο ιστορικό κόστος. Οι αξίες κτήσης και τα πάγια που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στους ισολογισμούς τους, όπως και τα αποτελέσματα των χρήσεων, μεταβάλλονται με τις πρόνοιες των προτύπων για τα έξοδα απόκτησης, αποσυναρμολόγησης, για τα ανταλλακτικά κ.α.

Τέλος, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 προβλέπει ένα μεγάλο αριθμό γνωστοποιήσεων που είναι χρήσιμες στον αναγνώστη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την αντίληψη της θέσης και της πορείας της εκάστοτε οικονομικής οντότητας.

Από **01/01/2015 με τον ν.4308/2014** γίνεται εναρμόνιση του ΔΛΠ 16 με τα νέα ΕΛΠ (Άρθρο 18 § 1 έως 4 Άρθρο 24 § 5)

3.6 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38, με τίτλο «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία» εκδόθηκε το 2004 σε αντικατάσταση του αρχικού ΔΛΠ 38 που είχε εκδοθεί το 1998. Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α., για τον λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του ενεργητικού.

Σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένου του κόστους ανάπτυξης. Τα αναγνωρίσιμα ασώματα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τα υποδείγματα, τα

πνευματικά δικαιώματα, τις άδειες, τα εμπορικά σήματα, το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών και τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας και έχουν ως κοινό στοιχείο ότι υπάρχει μικρή ή καθόλου φυσική ουσία σε αυτά και έχουν οικονομική ζωή μεγαλύτερη του ενός έτους. Το ΔΛΠ 38 αναφέρει ότι ένα ασώματο περιουσιακό στοιχείο πληροί τις απαιτήσεις εάν είναι διαχωρίσιμο (διακριτό), δηλαδή μπορεί να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε με άλλα περιουσιακά στοιχεία και προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Τα κριτήρια αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι: (1) αν τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αναγνωριστούν διακεκριμένα στα πλαίσια της επιχείρησης, (2) αν η χρήση των ασώματων περιουσιακών στοιχείων ελέγχονται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα ενεργειών και γεγονότων του παρελθόντος, (3) αν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στην επιχείρηση και, (4) αν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Έτσι, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και όταν το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Επίσης, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά την αρχική καταχώρηση, αποτιμάται στο κόστος.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μεμονωμένα αποτελείται από την τιμή αγοράς του που συμπεριλαμβάνει κάθε εισαγωγικό δασμό και κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμής και περιλαμβάνει και κάθε άμεσα αποδοτέο κόστος προετοιμασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του. Το κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης. Όταν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα τότε δεν αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά

συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, για να εκτιμήσει η επιχείρηση αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησής του, κατατάσσει τη δημιουργία του σε δύο φάσεις, τη φάση της έρευνας και τη φάση της ανάπτυξης.

Έτσι, καμία δαπάνη που πραγματοποιείται στη φάση έρευνας δεν μπορεί να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο, όταν πραγματοποιείται και να επιβαρύνει την χρήση στην οποία πραγματοποιείται.

Αντίθετα, για να αναγνωριστούν τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τη φάση ανάπτυξης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις:

(1) να υπάρχει τεχνική δυνατότητα να ολοκληρωθεί ώστε να χρησιμοποιηθεί ή να πωληθεί, (2) να υπάρχει πρόθεση ολοκλήρωσής του, (3) να υπάρχει ικανότητα χρήσης του, (4) να μπορεί να οδηγήσει σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη, (5) να μπορούν να αποτιμηθούν οι δαπάνες του σε όλη τη φάση ανάπτυξης, και (6) να εξασφαλίζεται η διαθεσιμότητα των απαιτούμενων πόρων για την ολοκλήρωσή του.

Αυτό το πρότυπο απαιτεί όπως μία οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία⁵⁴.

Πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός :

(α) άυλων περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ενός άλλου Προτύπου⁵⁵

⁵⁴ ΔΛΠ 38, παρ.1

⁵⁵ ΔΛΠ 38, παρ. 3

(β) χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα -Καταχώριση και Αποτίμηση»,

(γ) της καταχώρισης και αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση⁵⁶ (Δ.Π.Χ.Π. 6 «Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων»), και

(δ) δαπανών για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι σε περίπτωση που ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου παγίου περιουσιακού στοιχείου, τότε η οντότητα πρέπει να εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του Δ.Λ.Π. 38. Έτσι το Δ.Λ.Π. 38 δεν εφαρμόζεται⁵⁷:

- Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της (όπως το Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και το Δ. Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»)
- Στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (όπως Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»)
- Στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»
- Στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους
- Σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα-Καταχώριση και Αποτίμηση». Η καταχώριση και αποτίμηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» και το Δ.Λ.Π.31 Διακοπείσες Δραστηριότητες.
- Στην υπεραξία που αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων»)
- Στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4

⁵⁶ ΔΛΠ 38, παρ. 2

⁵⁷ ΔΛΠ 38, παρ. 2,3

«Ασφαλιστικά Συμβόλαια». Το Δ.Π.Χ.Π. 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνα τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

- Σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που κατέχονται προς Πώληση και διακοπείσες Εκμεταλλεύσεις»

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μία νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει αμφοτέρωτα άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό⁵⁸. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

⁵⁸ ΔΛΠ 38, παρ. 4

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με ένα διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (τέτοια όπως κόστη εκκίνησης), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Οι οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πηγών πόρων τέτοιων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων σημάτων προϊόντων και εκδοτικών τίτλων). Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, αποθηκευτικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοστώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς.

Μερικά μόνο από τα στοιχεία που περιγράφονται παραπάνω πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, αναγνωρισιμότητα, έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου δεν πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Αναγνωρισιμότητα

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί από το περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτεως. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μία πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων⁵⁹.

Το περιουσιακό στοιχείο πληρεί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν διαχωρίζεται, ή διαιρείται από την οντότητα και μπορεί να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή αλλιώς όταν προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Έλεγχος

Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να

⁵⁹ ΔΛΠ 38, παρ. 21

απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρευε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς⁶⁰. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.

Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια.

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

Η οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οντότητα. Όμως, αν δεν υπάρχουν νόμιμα δικαιώματα για προστασία ή άλλοι τρόποι ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οντότητα, η οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη

⁶⁰ ΔΛΠ 38, παρ. 24

από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Όταν δεν υπάρχουν νομικά δικαιώματα για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οντότητα είναι παρόλ' αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα⁶¹. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί μία οντότητα να αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληρεί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης⁶².

Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του.

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις

⁶¹ ΔΛΠ 38, παρ. 72

⁶² ΔΛΠ 38, παρ. 18

τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 63, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν⁶³:

- πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διεύθυνσης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου⁶⁴.

Η οντότητα χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος.

⁶³ ΔΛΠ 38, παρ. 7

⁶⁴ ΔΛΠ 38, παρ. 24

Διακεκριμένη απόκτηση

Κανονικά, η τιμή που καταβάλλει η οντότητα ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.

Επί πλέον, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει⁶⁵:

- την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
- κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:

- το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.
- οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου και
- το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

⁶⁵ ΔΛΠ 38, παρ. 27

Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι⁶⁶:

- το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
- το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και
- τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

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

Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος της είναι η ισοδύναμη της μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ όλη την περίοδο της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού.

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

⁶⁶ ΔΛΠ 38, παρ. 28

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων⁶⁷.

Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το Δ.Π.Χ.Α. 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, διακεκριμένα από την εύλογη αξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν:

- πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο και
- είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων

Η εύλογη αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία ώστε

να αναγνωριστεί διακεκριμένα από την υπεραξία⁶⁸. Όταν, για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπάρχει μία σειρά πιθανών αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή εντάσσεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου, αντί να αποδεικνύει την αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης⁶⁹. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, ένας τίτλος περιοδικού μπορεί να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από τη σχετιζόμενη βάση δεδομένων των συνδρομητών ή ένα εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό μπορεί να σχετίζεται με μία συγκεκριμένη πηγή και να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από την πηγή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει την ομάδα των περιουσιακών στοιχείων ως ένα ενιαίο στοιχείο διακεκριμένα από την εύλογη αξία αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα⁷⁰.

Ομοίως, οι όροι «εμπορικό σήμα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων, Όμως, ο πρώτος είναι γενικά όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα τεχνικής εξυπηρέτησης) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο μία ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που συνιστούν ένα σήμα αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρώνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν

⁶⁸ ΔΛΠ 38, παρ. 31,33

⁶⁹ ΔΛΠ 38, παρ. 38

⁷⁰ ΔΛΠ 38, παρ. 36

αξιόπιστα, ο αποκτών δύναται να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές⁷¹.

Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και είτε:

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

Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργός αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου⁷². Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Αν τρέχουσες προσφερόμενες τιμές δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης όμοιας συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία ουσιώδης μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας της συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία εκτιμάται η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οντότητα θα είχε πληρώσει γι' αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία⁷³.

Οι οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική επιμέτρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε μία

⁷¹ ΔΛΠ 38, παρ. 45

⁷² ΔΛΠ 38, παρ. 46

⁷³ ΔΛΠ 38, παρ. 48-49

συνένωση επιχειρήσεων, αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν την εύλογη αξία και αν αυτές αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο⁷⁴. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται, όταν αρμόζει:

- η χρήση συντελεστών πολλαπλασιασμού που αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς σε δείκτες που οδηγούν την κερδοφορία του περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδιο αγοράς και κέρδη εκμετάλλευσης) ή τα έσοδα από δικαιώματα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση των δικαιωμάτων του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε έτερο μέρος σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (όπως κατά την προσέγγιση «απαλλαγή μέσω δικαιωμάτων») ή
- η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει

Δαπάνες για έρευνα ή ανάπτυξη που:

- σχετίζονται με έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μία συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και
- πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου θα αντιμετωπίζονται λογιστικά

Η εφαρμογή των απαιτήσεων σημαίνει ότι οι μεταγενέστερες δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη και το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μία συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο⁷⁵:

- αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνη που αφορά την έρευνα,

⁷⁴ ΔΛΠ 38, παρ. 51

⁷⁵ ΔΛΠ 38, παρ. 54-55

- αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες που αφορούν την ανάπτυξη που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και
- προστίθενται στη λογιστική αξία του αποκτώμενου έργου έρευνας ή ανάπτυξης αν είναι δαπάνη που αφορά την ανάπτυξη η οποία πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

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

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής

στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν⁷⁶:

- η σύνθεση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή
- η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και
- η διαφορά των παραπάνω είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

Εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία

Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς

⁷⁶ ΔΛΠ 38, παρ. 46

δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μία σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Όμως τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα.

Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στη διαπίστωση της ύπαρξης ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που θα επιφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη και στον αξιόπιστο προσδιορισμό του κόστους⁷⁷.

Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων⁷⁸.

Η οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

- μία φάση έρευνας και
- μία φάση ανάπτυξης.

Αν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού

⁷⁷ ΔΛΠ 38, παρ. 56

⁷⁸ ΔΛΠ 38, παρ. 57

στοιχείου, η οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος σαν να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

Φάση έρευνας

Άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Φάση ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα⁷⁹:

- την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.
- την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο

⁷⁹ ΔΛΠ 38, παρ. 57

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

Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη παρά η φάση έρευνας.

Για να αποδείξει η οντότητα πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του ΔΛΠ 36.

Τα κοστολογικά συστήματα της οντότητας μπορεί συχνά να αποτιμούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά, όπως μισθοί και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλίσουν συγγραφικά δικαιώματα ή άδειες ή ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού.

Κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης του.

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση.

Αναγνώριση μιας δαπάνης

Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν⁸⁰:

- αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ή
- το στοιχείο αποκτάται μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία οντότητα, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται⁸¹.

Δεν αποκλείεται αναγνώριση μιας προπληρωμής ως ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η πληρωμή για την παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

Δαπάνες, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχαν αναγνωριστεί ως έξοδα δεν θα αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

Η οντότητα θα επιλέγει ως λογιστική της πολιτική τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής της⁸². Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται

⁸⁰ ΔΛΠ 38, παρ. 68

⁸¹ ΔΛΠ 38, παρ. 69

⁸² ΔΛΠ 38, παρ. 72

λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία⁸³.

Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

Μέθοδος κόστους

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

Μέθοδος αναπροσαρμογής

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

Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει⁸⁴:

- την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή
- την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωριστεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός

⁸³ ΔΛΠ 38, παρ. 74-75

⁸⁴ ΔΛΠ 38, παρ. 76

άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό.

Είναι ασύνηθες μια ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται παραπάνω να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβεί. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοτώσεις παραγωγής. Όμως, μία ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άυλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται και συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ κατ'ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Τέλος, οι τιμές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μία περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις σε εύλογη αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε εύλογη αξία.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής⁸⁵:

⁸⁵ ΔΛΠ 38, παρ. 80

- είτε αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του,
- είτε συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

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

Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης.

Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργός αγορά σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία⁸⁶.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα⁸⁷.

⁸⁶ ΔΛΠ 38, παρ. 84

⁸⁷ ΔΛΠ 38, παρ. 85

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό⁸⁸.

Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί η διαφορά. Το σύνολο της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Όμως, μέρος της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί, καθώς το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό της διαφοράς που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωριστεί με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από τα «πλεονάσματα αναπροσαρμογής» στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων⁸⁹.

Ωφέλιμη ζωή

Η οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την οντότητα⁹⁰.

Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Τα Επεξηγηματικά Παραδείγματα επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

⁸⁸ ΔΛΠ 38, παρ. 86

⁸⁹ ΔΛΠ 38, παρ. 87

⁹⁰ ΔΛΠ 38, παρ. 88-89

Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων⁹¹:

- της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,
- των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
- της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης, (δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,
- τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,
- του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,
- της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και
- αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι

⁹¹ ΔΛΠ 38, παρ. 90

ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μίας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

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

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

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος⁹²:

- υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,
- υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

⁹² ΔΛΠ 38, παρ. 96

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

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

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του⁹³. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση θα παύει κατά τη προγενέστερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά (ΔΠΧΠ5)⁹⁴.

Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Μία ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη

⁹³ ΔΛΠ 38, παρ. 101

⁹⁴ ΔΛΠ 38, παρ. 97

σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άυλαπεριουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

Υπολειμματική αξία

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

- υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
- υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:
 - (i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και
 - (ii) πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

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

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

Εκτιμήσεις και Λάθη

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλλεται κατ'ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές u964 της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

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

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστες ωφέλιμες ζωές

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται⁹⁵. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, η οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους⁹⁶

- ετησίως και
- όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8⁹⁷ Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας⁹⁸. Συνεπώς, η οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

Δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας-ζημιές απομείωσης

Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οντότητα αναθεωρεί η λογιστική αξία των

⁹⁵ ΔΛΠ 38, παρ. 107

⁹⁶ ΔΛΠ 38, παρ. 108

⁹⁷ ΔΛΠ 38, παρ. 109

⁹⁸ ΔΛΠ 38, παρ. 110

περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και τότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης⁹⁹.

Αποσύρσεις και διαθέσεις

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα διαγράφεται:

- κατά τη διάθεση ή
- όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου¹⁰⁰. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται στα έσοδα.

Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών ενώ το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης¹⁰¹.

Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς¹⁰².

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου

⁹⁹ ΔΛΠ 38, παρ. 111

¹⁰⁰ ΔΛΠ 38, παρ. 113

¹⁰¹ ΔΛΠ 38, παρ. 114

¹⁰² ΔΛΠ 38, παρ. 115

περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης¹⁰³.

Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5¹⁰⁴.

Γνωστοποίηση

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων¹⁰⁵ περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ 38):

- αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου,
- το συγκεκριμένο κονδύλιο (τα συγκεκριμένα κονδύλια) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται,
 - μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει τις προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων, τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα

¹⁰³ ΔΛΠ 38, παρ. 116

¹⁰⁴ ΔΛΠ 38, παρ. 117

¹⁰⁵ ΔΛΠ 38, παρ. 118

διάθεσης, τις αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, τις ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν), τις ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν), την κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας και τις οποιεσδήποτε άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου¹⁰⁶.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα¹⁰⁷:

- κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:
 - (i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
 - (ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων, και
 - (iii) τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74,
- το ποσό του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους και
- τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

¹⁰⁶ ΔΛΠ 38, παρ. 119,121,122,126,127

¹⁰⁷ ΔΛΠ 38, παρ. 124

Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση¹⁰⁸.

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Η οντότητα θα γνωστοποιεί το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου. Τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης συνθέτουν όλες οι δαπάνες που άμεσα αφορούν τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης.

Άλλες πληροφορίες

Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να δίδει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- μία περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση και
- μία σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου ή γιατί είχαν αγοραστεί ή δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία που εκδόθηκε το 1998.

Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το Δ.Λ.Π. 16

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ή ασώματες κινητοποιήσεις κατά την ελληνική νομοθεσία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και η λογιστική τους μεταχείριση διέπεται από το Κ.Ν. 2190/1920.

Με βάση τα ελληνικά πρότυπα στον ισολογισμό εμφανίζονται δύο βασικές κατηγορίες άυλων στοιχείων. Τα «έξοδα εγκατάστασης» που παγιοποιούνται επειδή θεωρούνται ότι αφορούν περισσότερες από μία χρήσεις και οι «ασώματες ακινητοποιήσεις» στις οποίες μεταφέρονται άυλα στοιχεία που αγοράζονται από την

¹⁰⁸ ΔΛΠ 38, παρ. 128

επιχείρηση. Επίσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρονται κόστη που αφορούν την έρευνα και ανάπτυξη και επιβαρύνουν κατευθείαν το αποτέλεσμα.

Με βάση τα διεθνή πρότυπα δεν υπάρχουν έξοδα εγκατάστασης. Τα έξοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό αυτό σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, τώρα είτε παρακολουθούνται στα άυλα στοιχεία είτε μεταφέρονται κατευθείαν σε μείωση της Καθαρής Θέσης. Επίσης, έξοδα κεφαλαιοποίησης τόκων και συναλλαγματικών διαφορών εμφανίζονται τώρα στο κόστος των παγίων ή αποθεμάτων που αφορούν. Το Δ.Λ.Π. 38 περιλαμβάνει αρκετές περιπτώσεις εξόδων, τα οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν άυλα και πρέπει να μεταφέρονται κατευθείαν στα αποτελέσματα.

Όσον αφορά την αρχική αναγνώριση, η ελληνική νομοθεσία δεν θέτει σαφή κριτήρια αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου ως άυλου. Αναγνωρίζονται και καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, ενώ για αυτά που δημιουργούνται εσωτερικά απεικονίζονται λογιστικά μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα, τα οποία αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο. Αντίθετα το Δ.Λ.Π 38, όπως αναφέρθηκε θέτει σαφή κριτήρια. Με το Δ.Λ.Π 38, μπορούν να εμφανιστούν στο ενεργητικό και άυλα που αποκτήθηκαν με leasing, αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης που θέτει, κάτι που δεν ισχύει στα ελληνικά πρότυπα.

Διαφορά παρατηρείται μεταξύ των ελληνικών και διεθνών προτύπων και στον χειρισμό της αρχικής καταχώρησης σε ειδικές περιπτώσεις όπως είναι οι συγχωνεύσεις και η απόκτηση άυλων στοιχείων δωρεάν. Και στις δύο περιπτώσεις το Δ.Λ.Π.38 ορίζει ότι τα άυλα αποτιμούνται σε εύλογες αξίες., ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π δεν προβλέπεται τέτοια αποτίμηση.

Σημαντική διαφορά υπάρχει και στη μεταγενέστερη αποτίμηση μετά την απόκτηση. Όπως αναφέρθηκε στα διεθνή πρότυπα, υπάρχει η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των άυλων σε εύλογες αξίες. Με βάση τα Ε.Λ.Π δεν επιτρέπεται κάτι τέτοιο, οι δε ειδικοί νόμοι που επιτρέπουν τις αναπροσαρμογές, ποτέ δεν κάλυψαν περιπτώσεις άυλων παγίων.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, τα άυλα που αποσβένονται με τα Δ.Λ.Π είναι αυτά με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, που δε μπορεί να ξεπερνά την εικοσαετία. Τα ελληνικά πρότυπα

ορίζουν τον τρόπο απόσβεσης για κάθε κατηγορία άυλων χωριστά. Για πολλές κατηγορίες ασώματων ακινητοποιήσεων προβλέπεται η απόσβεσή τους το πολύ σε μία πενταετία. Ειδικά για τα άυλα τα κατεχόμενα προς πώληση, με τα Δ.Λ.Π σταματάει η απόσβεσή τους με το που θεωρηθούν κατεχόμενα προς πώληση. Με τα ελληνικά πρότυπα όμως συνεχίζονται να αποσβένονται έως ότου διατεθούν. Επιπλέον, στα ελληνικά πρότυπα δεν υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ άυλων με περιορισμένη ή αόριστη ζωή. Αποσβένονται όλα ανεξαρτήτως.

Ουσιαστική διαφορά αποτελεί και η αντιμετώπιση της υπεραξίας. Τα Δ.Λ.Π δεν προβλέπουν απόσβεση της υπεραξίας, αλλά αυτή υπόκειται σε έλεγχο για τυχόν απομείωση της αξίας της. Τέλος, αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις, δηλαδή την πληροφόρηση που επιβάλλουν τα πρότυπα, αυτή είναι περισσότερη, πληρέστερη και ποιοτικότερη από την πληροφόρηση που παρέχεται στο Προσάρτημα που συντάσσεται με βάση τα Ε.Λ.Π¹⁰⁹.

Κατά την προσωπική μου άποψη, η αρχή της συντηρητικότητας πρέπει να κυριαρχεί κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η έννοια της αρχής αυτής είναι ότι, όσο υπάρχει δυνατότητα περισσότερων διαζευκτικών λογιστικών αντιμετώπισεων, πρέπει να επιλέγεται εκείνη που έχει τη μικρότερη ευνοϊκή επίδραση στην καθαρή περιουσία των μετόχων, δηλαδή εκείνη που εκτιμά ολιγότερο το καθαρό ενεργητικό ή το εισόδημα. Από προσεκτική μελέτη των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται το συμπέρασμα ότι η αρχή της συντηρητικότητας υιοθετείται εμμέσως από την Ελληνική νομοθεσία και τα Δ.Π.Χ.Α.

Από **01/01/2015 με τον ν.4308/2014** γίνεται εναρμόνιση του ΔΛΠ 38 με τα νέα ΕΛΠ (Άρθρο 18 § 1 και § 3)

¹⁰⁹Ν. 4308/2014

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 16 και 38 ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

4.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 16 και 38 από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις και παραθέτονται οι συνέπειες.

Οι τελευταίες παρουσιάσεις που έχουν γίνει από ειδικούς για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και την υποχρεωτική τους εφαρμογή από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες έχουν αποκαλύψει ότι παραμένουν ακόμη «άγνωστα» για πολλές εταιρίες. Όμως οι ελληνικές πολυεθνικές ή θυγατρικές ξένων ομίλων δεν έχουν κανένα απολύτως πρόβλημα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που ήδη εφαρμόζουν από το 2005 για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ, καθώς είναι εισηγμένες και σε άλλες αγορές ή οι μητρικές εταιρίες χρησιμοποιούν ήδη τα Δ.Λ.Π. Πάρα ταύτα, η ελλιπής ενημέρωση των τραπεζιτών, χρηματιστών και επενδυτών για τα Δ.Λ.Π., δημιούργησε δυσκολίες κατανόησης ή και σύγχυσης για τις ελάχιστες εκείνες «μεγάλες» που δημοσίευσαν διπλές λογιστικές καταστάσεις, με βάση δηλαδή τα Δ.Λ.Π. και τα ελληνικά πρότυπα.

Η χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π., 16 και 38 επεκτάθηκε σε όλες τις εταιρίες ανεξαρτήτου μεγέθους, ενδεχομένως άλλαξε την πιστοληπτική ικανότητα αρκετών εταιριών του κλάδου, οι οποίες πραγματοποιούσαν προβλέψεις για επισφάλειες κατά πολύ μικρότερες αυτών που υποχρεώθηκαν να κάνουν με βάση τα Δ.Λ.Π 16 και 38. Χωρίς αμφιβολία, τα Δ.Λ.Π.16 και 38 που είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες έλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις εισηγμένες, και όχι μόνο άλλαξαν κατά πολύ την εικόνα των εταιριών.

Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. 16 και 38 μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα Χρήσης και στα Ίδια

Κεφάλαια. Τα Δ.Λ.Π. τόσο το 16 όσο και το 38 δίνουν έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας της επιχείρησης από οικονομική άποψη (που δε διαφέρει ουσιαστικά από την πλευρά του μετόχου), ακολουθώντας αυστηρά τις αρχές της λογιστικής, χωρίς να αποσκοπούν βασικά στη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις.

Είναι προφανές ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. 16 και 38 επιτρέπει τις συγκρίσεις των μεγεθών μεταξύ ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού. Το όλο θέμα έχει ιδιαίτερη σημασία και σε επίπεδο ευρωζώνης, αφού η εναρμόνιση όλων των χωρών με βάση ενιαία λογιστικά πρότυπα δημιουργεί νέα δεδομένα για τις κεφαλαιαγορές και τους επενδυτές, καθώς οι συγκρίσεις γίνονται πιο εύκολες και προσιτές από όλους σε μια αγορά όπου δεν υφίστανται σύνορα για τις οικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες. Αυτό βέβαια δημιουργεί νέα δεδομένα και απαιτήσεις και για τις επιμέρους εταιρίες καθώς και η συγκρισιμότητα είναι παράγοντας άσκησης μεγάλης πίεσης για την διατήρηση υγιούς και διαφανούς χρηματοοικονομικής διάρθρωσης και κερδοφορίας.

Η εφαρμογή των συγκεκριμένων Δ.Λ.Π. είναι ιδιαίτερος σημαντική για την Ευρωπαϊκή Ένωση η οποία αναγνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου. Τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρείες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, ενώ θα προσδώσει αξιοπιστία και διεθνή συγκρισιμότητα στις δημοσιευμένες καταστάσεις. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. 16 και 38 για τις εταιρείες που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια συμβάλλει στη δημιουργία μίας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς με μεγαλύτερο βάθος, και υψηλότερη ρευστότητα καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών.

Τα Δ.Λ.Π. που εξετάζονται στην παρούσα εργασία επηρεάζουν τα μερίσματα που μπορούν οι εταιρείες να διανέμουν και κατ' επέκταση, το ύψος των εταιρικών αξιών (valuation) όλων των ευρωπαϊκών εισηγμένων επιχειρήσεων από το 2005 που άρχισε η εφαρμογή τους. Ίσως σε αυτό να οφείλεται η πτώση του Χ.Α.Α. τα τελευταία χρόνια. Επίσης η διεθνής κρίση που έχει ξεσπάσει ίσως να μην είναι τίποτε άλλο από μια δεύτερη είσοδο των χωρών σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία.

Ειδικά, σε ότι αφορά στις ελληνικές επιχειρήσεις αν και όπως όλοι ομολογούν υπάρχει πολύς δρόμος να διανυθεί, η προσαρμογή στα συγκεκριμένα Δ.Λ.Π. βλέπουμε ότι αποτελεί ένα πολύ σημαντικό βήμα που τις εισάγει σε μια νέα περίοδο, με πολύ ανορθόδοξο τρόπο βεβαίως αλλά αυτό είναι το αποτέλεσμα διαφόρων καταστάσεων που ίσχυαν μέχρι να αρχίσει να ξεκαθαρίζει το τοπίο (βλ. Σκάνδαλο με κλείσιμο τράπεζας στην Αμερική, Μάγος χρηματιστής κ.α.). Πολύ περισσότερο παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια του εξωτερικού. Με αυτόν τον τρόπο καθίσταται εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Τα Δ.Λ.Π. θα αποτελέσουν το ισχυρότερο διαβατήριο για την πρόσβαση των ελληνικών επιχειρήσεων, φυσικά των υγιέστερων εξ' αυτών, στις ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές, αφού οι ισολογισμοί με βάση τα Δ.Λ.Π. είναι ουσιαστικά αναγκαία προϋπόθεση για να μπορέσουν να διασφαλίσουν rating από τους αρμόδιους ελεγκτικούς οίκους. Αν λάβει κανείς υπόψη του ότι το ελληνικό χρηματιστήριο αν και συγκαταλέγεται μεταξύ των ωρίμων αγορών εξακολουθεί να βρίσκεται στο περιθώριο του ενδιαφέροντος, είναι οι ευκαιρίες που ανοίγονται για πολλές ελληνικές εισηγμένες στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Εν τούτοις η προσαρμογή των επιχειρήσεων δεν θα είναι εύκολη υπόθεση και σαφώς θα είναι πιο δύσκολη όσο μικρότερες είναι οι εταιρείες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γενικά και τα εξεταζόμενα στις στη συγκεκριμένη εργασία ειδικότερα συμβάλλουν ουσιαστικά στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ακόμη περιλαμβάνουν αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων συγκριτικά με ότι έχουν συνηθίσει οι ελληνικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτυπώνεται η αξία μιας επιχείρησης, τα περιουσιακά της στοιχεία και οι χρηματιστηριακές της επενδύσεις σε τρέχουσες ή αγοραίες τιμές (fairvalue) και δεν ισχύει ο ιστορικός τρόπος ισολογισμού, τον οποίο προέβλεπε το ελληνικό λογιστικό σχέδιο. Σε ότι αφορά την πραγματική αξία και την κερδοφορία μιας επιχείρησης, συμπεραίνεται ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμποδίζονται φαινόμενα εκούσιας και ακούσιας παραπλάνησης του κοινού και εξασφαλίζεται η απαραίτητη διαφάνεια και αξιοπιστία.

Ευνοημένες : θα βγουν οι εταιρίες που έχουν μεγάλες επενδύσεις σε πάγια και θα είναι υποχρεωμένες να εμφανίσουν τις «αφανείς αξίες» που υποκρύπτουν τα αναπόσβεστα πάγια των εταιριών. Ωστόσο, για να επιβεβαιωθεί μια τέτοια εκτίμηση (που θα αυξήσει την αξία των αναπόσβεστων παγίων) θα χρειασθεί να υπάρξουν αντικειμενικοί τρόποι υπολογισμού της τρέχουσας αξίας των ακινήτων, καθώς και δείκτες μεταβολής των τιμών των ακινήτων.

Μη ευνοημένες: θα είναι εταιρίες που έχουν χαρτοφυλάκια συμμετοχών που έχουν υποστεί σημαντικές απώλειες, καθώς και εταιρίες που έχουν μεγάλα χαρτοφυλάκια μεταχρονολογημένων και λοιπών τίτλων που παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα ακίνητα. Στόχος των Δ.Λ.Π., μεταξύ των άλλων είναι να απεικονιστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια η πραγματική αξία των απαιτήσεων που έχουν οι εισηγμένες έναντι τρίτων. Ιδιαίτερα στην Ελλάδα, ο χρόνος αποπληρωμής γραμματίων είναι κατά πολύ μεγαλύτερος του μέσου όρου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που υποδηλώνει αρκετά προβλήματα για όσες εταιρίες θα εξακολουθήσουν να έχουν αξιόγραφα με υπέρμετρα μεγάλες ημερομηνίες λήξης.

Τάξη στους ισολογισμούς υπόσχονται να επιβάλουν τα Δ.Λ.Π. 16 και 38 περιορίζοντας τις σημειώσεις των εταιριών και τις παρατηρήσεις των ορκωτών, που σήμερα με το πλήθος τους και συχνά με τη σοβαρότητά τους, ανατρέπουν την εικόνα του ισολογισμού. Η πολυνομία και η διάθεση των επιχειρήσεων να ωραιοποιήσουν την οικονομική τους κατάσταση έχουν ως αποτέλεσμα οι ισολογισμοί των εταιριών να εμφανίζουν συχνά σημειώσεις που δεν έχουν καμία συνέπεια για την εταιρεία αντί για προβλέψεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματά τους. Ταυτόχρονα, οι παρατηρήσεις των ορκωτών ακόμα και αν εντοπίζουν παρατυπία ή αντίφαση με τη νομοθεσία δεν έχουν συνέπεια για τις επιχειρήσεις, αφού δε λαμβάνονται υπόψη ούτε από τους επενδυτές ούτε από το υπουργείο Ανάπτυξης που σπανίως δεν κάνει αποδεκτό έναν ισολογισμό. Με την εφαρμογή των συγκεκριμένων Δ.Λ.Π. οι σημειώσεις θα είναι σαφώς λιγότερες, αφού δεν θα υπάρχει «χώρος» για διαφορετικές ερμηνείες και συμπληρωματικές σημειώσεις. Οι σημειώσεις αυτές θα έχουν χαρακτήρα καθαρά επεξηγηματικό, θα είναι συγκεκριμένες και ποσοτικοποιημένες.

Με τα Δ.Λ.Π. που εξετάστηκαν οι ισολογισμοί των εταιριών θα απεικονίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση των εταιριών. Θα είναι ξεκάθαρο ότι ο κανόνας είναι τα Λογιστικά Πρότυπα και όχι ο φορολογικός νόμος ή κάποια άλλη διάταξη ή

υπουργική απόφαση που μπορεί να ευνοεί μια εταιρεία σε μία δεδομένη συγκυρία. Ο φορολογικός νόμος θα ισχύει μόνο για τις φορολογικές δηλώσεις.

Ένα ακόμη πλεονέκτημα που προκύπτει από τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η αναβάθμιση του ελέγχου των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση του ρόλου των ελεγκτών, καθώς και η ενίσχυση της ανεξαρτησίας τους από τις επιχειρήσεις στις οποίες διενεργούν έλεγχο. Ο έλεγχος αποτελεί θεμελιώδη ανάγκη της παγκόσμιας οικονομίας. Δεν είναι μια συνηθισμένη διαδικασία, αλλά μια σύνθετη εργασία που απαιτεί σφαιρική αντίληψη του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και σωστή κρίση για την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών που επιλέγονται. Το επιχειρηματικό σκάνδαλο της εταιρίας Enron και η καταδίκη της ελεγκτικής εταιρίας της καταδεικνύουν το μέγεθος της ευθύνης και το ρόλο του ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ευνοούν λογιστικά λάθη, παραλείψεις, απάτες. Ως εκ τούτου συμβάλλουν στην αποτροπή τέτοιων δυσάρεστων περιπτώσεων και στη δημιουργία ευνοϊκού κλίματος εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές.

Έτσι, η υποχρεωτική εφαρμογή του ευρώ στις αποτιμήσεις εταιριών της ευρωζώνης, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στις 15 χώρες μέλη και η δημοσιοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων τους μέσω μιας πανευρωπαϊκής ιστοσελίδας, θα επιτρέπει να διατυπώνονται συμπεράσματα για κάθε εταιρεία χωριστά, και ειδικότερα σε ότι αφορά:

- Την οικονομική αποτελεσματικότητά της
- Την ανταγωνιστικότητα μέσα στην αγορά την οποία κινείται
- Το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας και φερεγγυότητας
- Τις προοπτικές ανάπτυξης της μέσα στο χώρο
- Τις επιπτώσεις από την οικονομική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της εταιρίας στην πορεία της μετοχής της.

4.2 Ελληνική νομοθεσία σχετικά με τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Κατόπιν παρουσίασης του θεσμικού πλαισίου των ΔΛΠ 16, και ΔΛΠ 38 θα δούμε τον τρόπο προσέγγισής τους και από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα τις διατάξεις του Ν.4308/14, ο οποίος εισήγαγε τις πιο πρόσφατες τροποποιήσεις αναφορικά με το χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 18 του παραπάνω νόμου, κατά την αρχική αναγνώριση τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.

Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα - ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις)¹¹⁰.

Περαιτέρω και σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 όλες οι επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μεγέθους, πρέπει να τηρούν είτε μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα τα κάτωθι αρχεία:

Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Ουσιαστικά αποτελεί το πρότερο “Μητρώο Παγίων” προσαρτημένο με τα άυλα πάγια (πχ. Υπεραξία, Φήμη, Πελατεία κτλ). Στο ευρύτερο “Μητρώο Παγίων” περιλαμβάνονται επίσης οι δαπάνες βελτίωσης παγίων, οι δαπάνες ανάπτυξης προσωπικού, το κόστος αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης παγίων προκαθορισμένου χρόνου εκμετάλλευσης καθώς και το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων. Επιπλέον πέραν της ετήσιας απόσβεσης των υλικών παγίων εφόσον η υπεραξία και τα άυλα στοιχεία έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή αναγράφεται η πιθανή ετήσια απομείωση της αξίας τους. Εφόσον η τελική τους αξία είναι μικρότερη από την λογιστική τότε οι συγκεκριμένες ζημίες αποτυπώνονται στην ΚΑΧ. Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση πρέπει να αναγραφεί στο συγκεκριμένο αρχείο με κόστος κτήσης αντίστοιχου της αγοράς του.

Αρχείο επενδύσεων. Σε αυτό το αρχείο καταχωρούνται κατά τίτλο με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας οι χρεωστικοί τίτλοι, οι τίτλοι καθαρής θέσης και οι λοιποί τίτλοι πχ μετοχές, ομολογίες κτλ. Τα

¹¹⁰<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433>

χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους ενώ μεταγενέστερα υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης ή σε επιμέτρηση της εύλογης αξίας τους.

Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Σε αυτό το αρχείο καταχωρούνται κατά είδος και αποθηκευτικό χώρο όλα τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής. Πρέπει να επισημανθεί ότι οι πολύ μικρές οντότητες με τζίρο κάτω των 150.000€ απαλλάσσονται της διαδικασίας της απογραφής και της τήρησης του σχετικού αρχείου. Επιπλέον όσον αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων καταργείται οριστικά η μέθοδος «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO).

Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Σε αυτό το αρχείο καταχωρούνται κατά είδος, ποσότητα και αποθηκευτικό χώρο όλα τα σχετικά αποθέματα τα οποία είναι στην αποκλειστική κυριότητα άλλης οντότητας.

Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας πχ πίνακες ζωγραφικής, κοσμήματα κτλ

Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης (Ίδια κεφάλαια , Μετοχές Υπέρ το Άρτιο, Καταθέσεις Μετόχων, Αποθεματικά κτλ)

Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.

Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό. Τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται σε € βάσει της ισοτιμίας στις 31/12/2014 και αποτυπώνονται στον ισολογισμό της οντότητας.

Αξίζει να επισημάνουμε ότι οι πολύ μικρές οντότητες, οι οποίες κατ' ουσία αποτελούν τη πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων δύναται να μην τηρούν τα αρχεία **Λοιπών περιουσιακών στοιχείων, Λογαριασμών καθαρής θέσης και Λογαριασμών υποχρεώσεων**. Επιπλέον στο προσάρτημα τους δύναται να παρουσιάζουν μόνο τα απαραίτητα και σχετικά στοιχεία με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης ή τον Συνοπτικό Ισολογισμό. Επίσης δεν εφαρμόζουν τις διαδικασίες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία καθώς και της αναδρομικής διόρθωσης και αναγνώρισης λαθών.

Όπως προαναφέραμε ο νόμος έχει ισχύ για τις χρήσεις μετά από τη 01/01/2015. Πρακτικά κάθε επιχείρηση, σύμφωνα με το μέγεθος της, πρέπει να λάβει αποφάσεις σχετικά με την επιμέτρηση και αποτίμηση των περιουσιακών της στοιχείων και στο κατά πόσον το λογιστικό σχέδιο που διαθέτει στις 31/12/2014

καλύπτει τις απαιτήσεις του παρόντος νόμου ή πρέπει να το προσαρμόσει στο νέο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Ουσιαστικά ελάχιστα επηρεάζει την καθημερινότητα των επιχειρήσεων και των λογιστών αυτών καθώς ελάχιστες είναι οι επιρροές του στις πολύ μικρές οντότητες .

4.3 Παράδειγμα εφαρμογής του ΔΛΠ 16

Η εταιρία «ΔΕΛΦΙΝΑΚΙ ΑΕ» δραστηριοποιείται στην παραγωγή εξοπλισμού κολύμβησης και λόγω νέας τεχνοτροπίας στα προϊόντα την 01/07/2016 προέβη σε ανταλλαγή ενός μηχανήματος της (1) λογιστικής αξίας 82.000,00€ με ένα άλλο μηχάνημα (2).

Θα αποτυπωθεί η λογιστική εγγραφή της παραπάνω συναλλαγής της εταιρίας θεωρώντας ότι: (α) η εύλογη αξία του μηχανήματος (2) εκτιμάται στις 68.000,00€, (β) δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας του νέου μηχανήματος (2)

Οπότε,

Με βάση το ΔΛΠ 16 είναι δυνατή η ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων παγίων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος ενός μη χρηματικού στοιχείου που αποκτάται με ανταλλαγή αποτιμάται στην εύλογη αξία του, εκτός εάν η συναλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας τόσο του περιουσιακού που αποκτήθηκε όσο και του περιουσιακού στοιχείου που δόθηκε. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

(α) Σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, η εταιρία «ΔΕΛΦΙΝΙ ΑΕ» θα προβεί σε αναγνώριση του μηχανήματος (2) στην εύλογη του αξία καθώς αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η διενεργηθείσα λογιστική εγγραφή θα είναι η εξής:

Μηχανήματα (2)	68.000,00€	
Ζημία από ανταλλαγή παγίου	14.000,00€	
		Μηχανήματα (1)
		82.000,00€

Αναγνώριση παγίου

(β) Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας του μηχανήματος (2), το κόστος του θα ήταν η λογιστική αξία του μηχανήματος (1).

Η διενεργηθείσα λογιστική εγγραφή σε αυτή την περίπτωση είναι η εξής:

Μηχανήματα (2)	82.000,00€	
		Μηχανήματα (1)
		82.000,00€

Αναγνώριση παγίου

4.4 Παράδειγμα εφαρμογής των ΔΛΠ38

Η εταιρεία «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» δραστηριοποιείται στο χώρο των σαμπουάν και από 01/01/2016 έως 30/06/2016 τα κόστη έρευνας για ένα νέο προϊόν ανήλθαν σε 365.000,00€. Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας, η «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» προχώρησε στη φάση ανάπτυξης του νέου προϊόντος την 01/07/2016. Την 31/10/2016, δόθηκε έγκριση για παραγωγή του προϊόντος κι έτσι η εταιρεία θεωρεί πως τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα ανάπτυξης πληρούνται εκείνη την ημερομηνία, αν και η φάση ανάπτυξης ολοκληρώνεται τότε, δηλαδή 31/10/2016. Από 01/01/2016 έως 31/10/2016 τα έξοδα ανάπτυξης ανέρχονται σε 548.000,00€. Επίσης, στο εν λόγω ποσό των 548.000,00€ έξοδα διοίκησης για το συγκεκριμένο προϊόν ποσού 72.000,00€ (από 01/07/2016-31/10/2016), αλλά και έξοδα για τη διαφημιστική καμπάνια για προώθηση του προϊόντος (01/11/2016) ποσού 179.000,00€, δεν περιλαμβάνονται καθώς η «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» δεν ήταν σίγουρη ως προς τον απαιτούμενο χειρισμό τους.

Θα προσδιοριστούν τα έξοδα που θα κεφαλαιοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις της «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» την 31/12/2016, θεωρώντας πως όλα τα προαναφερθέντα έξοδα αναγνωρίστηκαν στην συγκεκριμένη χρήση.

Επομένως,

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα έξοδα έρευνας ποσού 365.000,00€ δεν κεφαλαιοποιούνται. Τα έξοδα ανάπτυξης ποσού 548.000,00€ και τα έξοδα διοίκησης για το εν λόγω προϊόν ποσού 72.000,00€ δεν κεφαλαιοποιούνται, καθώς τα κριτήρια αναγνώρισης ικανοποιούνται στις 31/10/2016 με την ολοκλήρωση της φάσης ανάπτυξης. Επίσης, δε μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν καθώς αναγνωρίστηκαν, αρχικά, σαν έξοδα.

Τέλος, δεν κεφαλαιοποιούνται και τα άλλα γενικά έξοδα διοίκησης σχετικά με το συγκεκριμένο προϊόν ποσού με 72.000,00€ αλλά και τα έξοδα για τη διαφημιστική καμπάνια προώθησης του προϊόντος ποσού 179.000,00€.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 :

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων. Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ε.Ε.. Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους. Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων μέχρι τον ν. 4308/2014 που απλουστεύσαμε τα πράγματα και τείνουμε προς τα ΔΛΠ. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ-ΚΦΑΣ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων, που ευτυχώς καταργήθηκε με τον ν.4308/2014. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ.

Αυτές είναι οι κυριότερες δυσκολίες που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Παρακάτω θα αναφερθούμε και στα συμπεράσματα από την μελέτη των Δ.Λ.Π. 16 και Δ.Λ.Π. 38.

Το ΔΛΠ 16 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων και χειρίζεται θέματα όπως η αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι αποσβέσεις και η μείωση της αξίας τους. Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως Επενδύσεις σε Ακίνητα του ΔΛΠ 40.

Το δικαίωμα της αναπροσαρμογής που παρέχει το ΔΛΠ 16 ενδεχόμενα να αφήνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις, εάν θέλουν να παρουσιάζουν διογκωμένα κέρδη δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος δηλαδή μικρότερες αποσβέσεις και περισσότερα κέρδη , αντίθετα εάν υπάρχουν επιχειρήσεις που θέλουν να δείχνουν ισχυρό ισολογισμό και χαμηλό δείκτη δανειακών επιβαρύνσεων επιλέγουν να επανεκτιμήσουν δημιουργία αποθεματικού και επανεκτίμηση. Η κατάσταση αυτή δημιουργεί πρόβλημα συγκρισιμότητας των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων.

Ακόμη οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο του κόστους, προσβλέπουν σε μια κερδοφορία που είναι μεγαλύτερη από την πραγματικότητα, ενώ οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής είναι αυτές που παρουσιάζουν προβλήματα ρευστότητας και πιστοληπτικής ικανότητας και χρησιμοποιούν τον τραπεζικό δανεισμό. Επιλέγοντας την μέθοδο της αναπροσαρμογής παρουσιάζουν έναν ισχυρό ισολογισμό και ένα χαμηλό δείκτη ξένων προς ίδιων κεφαλαίων.

Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις. Παράλληλα, καθορίζει τον χειρισμό για τη μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π δεν υπάρχουν έξοδα εγκατάστασης. Για παράδειγμα, στα ελληνικά πρότυπα το λογισμικό εμφανίζονταν στον Ισολογισμό των επιχειρήσεων στα έξοδα εγκατάστασης, ενώ βάση του Δ.Λ.Π 38 παρακολουθείται και εμφανίζεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το ουσιαστικότερο όμως είναι ότι, ότι αποτελεί έξοδο εγκατάστασης σύμφωνα με την ελληνικό νομοθεσία δεν αποτελούσε άυλο πάγιο στοιχείο βάση των Δ.Λ.Π.

Βέβαια από **01/01/2015** με τον ν. **4308/2014** υπάρχει μια σχετική εναρμόνιση των ΕΛΠ με τα ΔΛΠ γενικά, αλλά και στο παραπάνω παράδειγμα τα έξοδα εγκατάστασης ομοίως με τα ΔΛΠ λογίζονται πλέον ως έξοδα.

Επίσης το Δ.Λ.Π 38 ορίζει κάποιες περιπτώσεις εξόδων που δεν μπορούν να αποτελέσουν άυλα περιουσιακά στοιχεία, διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζει το πρότυπο, όπως για παράδειγμα τα έξοδα αναδιοργάνωσης, τα οποία σύμφωνα με την ελληνικό νομοθεσία παρακολουθούνται στα έξοδα εγκατάστασης, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται. σύμφωνα με το πρότυπο 38 τα έξοδα αυτά πρέπει να μεταφέρονται κατευθείαν στα αποτελέσματα.

Το Δ.Λ.Π 38 ορίζει με πληρότητα και σαφήνεια τις προϋποθέσεις και τα κριτήρια που πρέπει να συγκεντρώνει ένα πάγιο στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο και να εμφανιστεί στον Ισολογισμό.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης στο ενεργητικό σε μια στολή με το αναπόσβεστο υπόλοιπό τους. Επίσης η υπεραξία που σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελεί μέρος των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π θα πρέπει να εμφανίζεται μεμονωμένα στον Ισολογισμό.

Τέλος το Δ.Λ.Π. 38 σε σχέση με τα ελληνικά πρότυπα περιλαμβάνει πλήθος πληροφοριών, επεξηγήσεων που πρέπει υποχρεωτικά να γνωστοποιεί κάθε επιχείρηση με τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων προς πληροφόρηση κάθε ενδιαφερόμενης επιχείρησης ή άλλου φορέα.

Πρόταση για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η στατιστική ανάλυση της μεθόδου επιλογής σχετικά με τον τρόπο αποτίμησης εισηγμένων εταιριών και μη, με στόχο την διεξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον τρόπο συμπεριφοράς των επιχειρήσεων, διαφόρων κλάδων και διαφόρων μεγεθών, όσον αφορά τα ενσώματα πάγια. Επίσης, η χρησιμοποίηση, αναπροσαρμογή και απόσβεση των παγίων που κατέχονται από συγκεκριμένες εταιρείες και πως αυτά μπορούν να επηρεάσουν τις ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις σε βάθος χρόνου.

Όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, απαιτείται περαιτέρω έρευνα τόσο στον χρηματοοικονομικό χειρισμό τους, όσο και στην συνεχή παρακολούθησή τους από την διοίκηση μιας οντότητας. Παράλληλα, χρειάζεται η

εξέταση από ειδικό εξωτερικό όργανο, το οποίο θα παρακολουθεί αποκλειστικά τις μεταβολές των άυλων περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A., & Riedl, E. (2007). *Market reaction to the adoption of IFRS in Europe*. Ανάκτηση από SSRN: <http://ssrn.com/abstract=903429>

Athianos, S., Vazakides, A., & Dritsakis, N. (2005). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting of Greece. *4rth Conference of the Hellenic Finance and Accounting*. Piraeus, Greece: Conference Proceedings.

Ballas, A., Skoutela, D., & Tzovas, C. (2010). The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece. *Managerial Finance*, vol 36 , σσ. 931-948.

Ballas A., Panagiotou V., Tzovas C. (2014), Accounting choices for tangible assets: a study of greek firms, *Journal of economics and business*, vol.64, σσ.18-38.

Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (2007). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, , σσ. 1-52.

Capkuna, V., Cazavan Jenyb, A., Jeanjeana, T., & Weissc, L. A. (2008). Earnings Management and Value Relevance during the Mandatory Transition from Local GAAPs to IFRS in Europe.

Carmona, S., & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *J. Account. Public Policy* , σσ. 455-461.

Christensen, H., Lee, E., & Walker, M. (2007). Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. *The International Journal of Accounting* , σσ. 341-379.

Christensen, H.B., Nikolaev, V., (2009). Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption? Social Science Research Network <http://ssrn.com/abstract=1269515>

Daske, H. (2006). Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP-Have the Expected Costs of Equity Capital Really Decreased? *Journal of Business Finance and Accounting* , σσ. 329-373.

Diakomichalis, M., & Toudas, K. (2007). Differences in the valuation of equity of firms after the implementation of IFRS: An empirical approach. *6th Conference of the Hellenic Finance and Accounting Association*. Patra, Greece,: Conference Proceedings.

Doukakis, L. (2010). The persistence of earnings and earnings components after the adoption of IFRS. *Managerial Finance*, vol. 36 , σσ. 969-980.

European Union. (2002). Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European parliament and of the council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards. Official Journal of the European Communities.

Fasshauera, J. D., Glauma, M., & Donna L, S. B. (2008). Adoption of IAS 19R by Europe's premier listed companies: Corridor approach versus full recognition. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* , σσ. 113-122.

Fong Chua, W., & Taylor, S. (2008). The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion. *J. Account. Public Policy* , σσ. 462-473.

Georgakopoulou, E., Spathis, C., & Floropoulos, I. (2008). The transition phase from Greek GAAP to IFRS: Evidence from the Greek industrial sector. *7th Conference of the Hellenic Finance and Accounting Association*,. Crete, Greece: Conference Proceedings.

Georgakopoulou, E., Spathis, C., & Floropoulos, I. (2010). The influence of IFRS on the financial statements and the chartered auditors' certificates: evidence from the Greek sector of food and beverage. *9th Special Conference of the Hellenic Operational Research Society*,. Agios Nikolaos, Greece: Conference Proceedings.

Glenn, R. and Chris van Staden (2015), "The readability impact of international financialreporting standards", *Pacific Accounting Review*, Vol. 27 Issue 3 σσ. 282-303.

Haller, A., (2002). Financial accounting developments in the European Unions: Past Events and Future Prospects, *The European Accounting Review*, 11,1, 153-190.

Hung, M., & Subramanyam, K. (2007). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. *Review of Accounting Studies* , σσ. 623-657.

Iatridis, G., & Rouvolis, S. (2010). The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol 19 , σσ. 55-65.

Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *J. Account. Public Policy* , σσ. 480-494.

M.E., B., Armstrong, C., Jagolinzer, A., & Riedl, E. (2007). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *SSRN* .

Minsioner-Pierra, F.,(2007). Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data, *The International Journal of Accounting*, 42, 186-205

Papadamou, S., Tzivinikos, T., (2013), The risk relevance of International Financial Reporting Standards: Evidence from Greek banks, *International Review of Financial Analysis*, 27, 43-54.

Persakis, A., Iatridis, E., (2016), The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study, *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, Elsevier

Riahi, O. and Khoufi, W. (2015), “The role of the economic and behavioral circumstances in the IAS/IFRS’s adoption (the case of developing countries)”, *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3 (1) σσ. 69-77

Soderstrom, N. S., & Jialin, K. (2006). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review European. . *Accounting Review* , σσ. 675-702.

Spathis, C., Tsipouridou, M., (2012). Earnings management of the role of auditors in unusual IFRS context The case of Greece, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 21, 62-78.

Van der Meulen, S., Gaeremynck, A., & Willekens, M. (2007). Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. *The International Journal of Accounting* , σσ. 123-142.

Vazakidis, & Athianos. (2010). Measuring Investors' Reaction to the Adoption of International Financial Reporting Standards in Greece, Using a Market-Based Model. *International Journal of Economics and Business Administration*, vol. 2 , σσ. 103-112.

Zhao, R. (2002). Relative value relevance of R&D reporting: an international comparison. *Journal of International Financial Management and Accounting* , σσ. 153-174.

Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π., Μωϋσή Σ., Γκίνογλου Εμ. (2008). Λογιστική παρακολούθηση της αναπροσαρμογής της αξίας των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων: Η περίπτωση των ελληνικών επιχειρήσεων, ΕΣΔΟ, 2-17.

Κοντοκότσιος, Π., (2007). Επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ για την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως των Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών Εταιρειών-Μια εμπειρική Έρευνα, Πανεπιστήμιο Δυτικής Μακεδονίας, ΠΜΣ Λογιστικής και χρηματοοικονομικής, Ειδίκευση Λογιστική.

Νεγκάκης Χ., (2015) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και εφαρμογές, Θεσσαλονίκη

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 - 9/12/2004 Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 Για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 - 9/12/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 243/2010 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων)

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της επιτροπής της 29ης Σεπτεμβρίου 2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1347/2007 της Επιτροπής της 16ης Νοεμβρίου 2007 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων

διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 8

Ξένος Χ.,2016, Άρθρα Νόμος 4308/2014 - Μύθος και Πραγματικότητα - ΣΟΛ Α.Ε.
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23332>

Τζόβας, Χ., Η διεθνής σημασία του ΔΛΠ 16 και τα ενσώματα πάγια, Τα Νέα 21/01/2008 <http://www.tanea.gr/relatedarticles/article/52846/?iid=2>

<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=F414CA5F317E831A.1D031AEA53&version=2004/12/09>

<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=B2C758A7FA091AC6.1D031AEA53&version=2004/12/09>