



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ
ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ**

ΤΗΣ

ΕΙΡΗΝΗΣ ΤΖΩΡΜΠΑΤΖΑΚΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΧΡΟΝΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2013

**Αφιερωμένο στην οικογένεια μου
και στον Δημήτρη Αντωνάκη**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα έχει επιφέρει σημαντικές μεταβολές στον τρόπο παρουσίασης και εμφάνισης των λογιστικών καταστάσεων στην καθημερινότητα μας. Η φιλοσοφία των ΔΛΠ σε σχέση με την ελληνική νομοθεσία και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, επιφέρει τόσες μεταβολές που υποχρεώνει το σύγχρονο λογιστή – φοροτεχνικό να εκπαιδευτεί επί μακρόν με σκοπό να αφομοιώσει και να αντιληφθεί τον τρόπο σκέψης και λειτουργίας νέων κανόνων, πάνω σε όλα τα αντικείμενα που αφορούν το λογιστικό επάγγελμα. Στην παρούσα εργασία θα προσπαθήσουμε να κάνουμε, μια γενική επισκόπηση στα ΔΛΠ και συγκεκριμένα σε ένα κομμάτι τους. Θα αναφερθούμε στα πάγια και πως τα χειριζόμαστε από την οπτική γωνία τόσο των ΕΛΠ όσο και των ΔΛΠ. Συγκεκριμένα, στην παρούσα εργασία αναφέρονται όλες οι διαφοροποιήσεις που έχουν επέλθει μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μελετήθηκαν παράλληλα, πρωτίστως για το πώς τα χειρίζονται οι λογιστές – φοροτεχνικοί σύμφωνα με τα ΕΛΠ και μετέπειτα με βάση τα ΔΛΠ. Καταγράφηκαν όλες οι μεταβολές και οι διαφοροποιήσεις ώστε να έχει ο αναγνώστης μια εμπειριστατωμένη άποψη για ποιες μεταβολές έχουν επέλθει στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αλλά και στον τρόπο υπολογισμού των Ισολογισμών και των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

PROLOGUE

The application of IAS in recent years in Greece has brought significant changes in the presentation and appearance of accounts in our daily lives . The philosophy of IAS in relation to the Greek legislation and the Unified Chart of Accounts , brings many changes requiring modern accountant - tax advisor to train for a long time in order to assimilate and understand the way of thinking and operating new rules on all objects relating to the accounting profession . In this present work we will try to do an overview of the IAS, specifically a part of them . We will refer to fixed assets and how we handle from the perspective of both, GAAP and IAS. Specifically , in this work are referred all the differentiations that have occurred since the implementation of IFRS on the financial statements of companies. The fixed assets were studied in parallel , mainly how accountants - tax consultants manage according to GAAP and secondly to IAS. All changes and differentiations c in order to have the reader a detailed view of which changes have been made in the financial statements of the business but also in the ways of Balance Sheet and Income Statement.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΓΕΝΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΔΛΠ	8
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
1.2 Ιστορική αναδρομή	8
1.3 Κύρια Όργανα Κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	10
1.3.1 Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	10
1.3.2 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASB).....	11
1.3.3 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC).....	11
1.3.4 Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών	12
1.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΙΕΔΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	13
1.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	16
1.6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	17
1.7 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	18
2.1 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ (λογαριασμός 10).....	19
2.2 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ (λογαριασμός 11) :	19
2.3 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (λογαριασμός 12) :.....	19
2.4 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ (λογαριασμός 13) :.....	20
2.5 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (λογαριασμός 14) :.....	20
2.6 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (λογαριασμός 15) :	20

2.7 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (λογαριασμός 16) :.....	21
2.8 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (λογαριασμός 18).....	21
2.9 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (λογαριασμός 19).....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο :ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΟΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ	22
3.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ	22
3.1.1 ΓΙΑ ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ.....	22
3.1.2 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ.....	23
3.1.3. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	24
3.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ	25
3.2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	27
3.2.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ	28
3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ.....	30
3.3.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	31
3.3.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ	33
3.3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	47
4.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ	47
4.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ.....	50
4.2.1 ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.	51
4.2.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ.....	52

4.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	54
4.4 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	54
4.5 ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ	57
5.1 ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	58
5.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ... 58	
5.3 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	61
5.3.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ	62
5.3.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ	64
5.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (IAS 23).....	73
6.1.1 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ	73
6.1.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ	74
6.2. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ.....	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ	78
7.1 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	78
7.2 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	80
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ^ο : ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	84
8.1 ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	84
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	87
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΓΕΝΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΔΛΠ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η διαφοροποίηση στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων προέκυψε από το γεγονός ότι κάθε χώρα διαμορφώνει τις νομοθετικές της διατάξεις βάση των αναγκών της, αποσκοπώντας τόσο στο συμφέρον και την ευμάρεια των πολιτών της, όσο και στην υγιή διαχείριση των οικονομικών εισροών και εκροών της. Συνεπώς κάθε χώρα διαμορφώνει και ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τους κρατικούς της μηχανισμούς, δηλαδή τις νομοθετικές διατάξεις που της επιτρέπουν να συνδιαλέγεται με την αγορά. Αν και η μεθοδολογία καταγραφής των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να φαίνεται ίδια από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται κυρίως στην ποικιλομορφία των κοινωνικών και νομικών συνθηκών, που σαφώς επηρεάζουν στην θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων αφού διαφέρουν από χώρα σε χώρα.

Η εισαγωγή νέων επιχειρήσεων στο χρηματιστηριακό σύστημα και την παγκοσμιοποιημένη αγορά στάθηκε ως αρωγός για την συμμετοχή νέων χωρών στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Προέκυψε έτσι η ανάγκη ενός ομογενοποιημένου και συνάμα ενός κεντρικού και ομοιόμορφου οικονομικού κώδικα. Το γεγονός αυτό θα καταστύεε δυνατή τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων κάθε χώρας, από τους οικονομικούς αναλυτές καθώς και τους επενδυτές.

Αρα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα –Δ.Λ.Π.(International Accounting Standards – IAS) είναι λογιστικές πρακτικές με μορφή κανόνων με τους οποίους οφείλουν να εναρμονιστούν πλέον όλες οι επιχειρήσεις , ακόμα και οι ελληνικές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ύστερα από κοινοτική οδηγία.

1.2 Ιστορική αναδρομή

Μια αναφορά στην ιστορική αναδρομή των Δ.Λ.Π. όσο και στους φορείς έκδοσης τους, θα βοηθήσει στην κατανόηση της σύστασής τους και στην

διεκπεραίωση τους, ενώ παράλληλα θα δείξει τον τρόπο ένταξής τους, στην χρηματοοικονομική αγορά και στην αποδοχή τους από τις διεθνείς επιτροπές κεφαλαιαγοράς.

Σύμφωνα με τα «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2009, ΔΡ. ΧΡΙΣΤΟΣ ΒΛΑΧΟΣ» τα Δ.Λ.Π. επινοήθηκαν πρώτη φορά από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων-Ε.Δ.Λ.Π.(International Accounting Standards Committee – IASC) που ιδρύθηκε στις 26 Ιουλίου το 1973 μετά από συμφωνία 16 Λογιστικών Σωμάτων 10 χωρών, οι οποίες λάμβαναν μέρος στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Οι χώρες αυτές ήταν η Αυστραλία ,η Γαλλία , η Γερμανία , το Ηνωμένο Βασίλειο , οι ΗΠΑ , η Ιαπωνία , η Ιρλανδία , ο Καναδάς , το Μεξικό και τέλος η Ολλανδία.

Οι κύριοι λόγοι ίδρυσης της IASC ήταν να :

1. Ανασχηματίζει και να εκδίδει νέα λογιστικά πρότυπα και κανόνες και να προάγει την διεθνή αναγνώριση και εφαρμογή τους.
2. Να προάγει την αναβάθμιση και την εκτέλεση των κανονισμών και των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών, που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι αυξημένες αρμοδιότητες της ΕΔΛΠ (IASC) οδηγούν την ΕΔΛΠ σε αναδιάρθρωση. Έτσι το Μάρτιο του 2001 συστάθηκε ένας νέος μη κερδοσκοπικός οργανισμός το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΙΕΔΛΠ (International Accounting Standards Foundation – IASCF) που έδρευε στην Πολιτεία Delaware των ΗΠΑ, για να αποπερατώσει τις εργασίες της IASC. Το IASCF έχει ως κύρια σώματα του, τους Επίτροπους (Trustees) , το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council – SAC), την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, καθώς και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΛΠ (International Accounting Standards Board – IASB) το οποίο πλέον αναλαμβάνει την δημιουργία των ΔΛΠ. Το ΣΔΛΠ είναι ένα αυτόνομο και ιδιωτικά χρηματοδοτούμενο σώμα δημιουργίας και έκδοσης λογιστικών προτύπων, που έχει την έδρα του στο Λονδίνο. Οι κυριότεροι χορηγοί του IASB είναι μεγάλες πολυεθνικές λογιστικές και ελεγκτικές εταιρείες, ιδιωτικοί χρηματοοικονομικοί οργανισμοί αλλά και άλλοι πολυεθνικοί σύνδεσμοι και επαγγελματικά σώματα.

Από τον Απρίλιο του 2001 το IASB ανέλαβε εξ' ολοκλήρου την ευθύνη της εκπόνησης των ΔΛΠ από την IASC, το οποίο κατά τον σχηματισμό του ενστερνίστηκε όλα τα ΔΛΠ που είχε εκδώσει ήδη η IASC και ήταν σε ισχύ μέχρι το 2001.

Το 2005 τα ΔΛΠ υιοθετούνται τόσο από την Ευρωπαϊκή Ένωση, συνεπώς και από την Ελλάδα, όσο και από πολλές άλλες χώρες σε ολόκληρη την υφήλιο.

1.3 Κύρια Όργανα Κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Σε διάσκεψη που πραγματοποιήθηκε τον Μάιο του 2000 στο Εδιμβούργο, τα μέλη της IASC, αποφάσισαν υπέρ μιας νέας οργανωτικής δομής, η οποία αποτελείται από τέσσερα βασικά όργανα : την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASCF), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASB), την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων(SAC) καθώς και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών(SIC).

1.3.1 Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λειτουργεί ως ανεξάρτητος, ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός, ο οποίος επιτελεί το έργο του προς δημόσιο όφελος. Η βασική της προτεραιότητα είναι η επίβλεψη και ο έλεγχος του IASB. Οι κυριότεροι στόχοι της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όπως αυτοί αναφέρονται στο καταστατικό της είναι :

1. η εκπόνηση ενός εκτεταμένου συνόλου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία θα είναι εύκολα στην κατανόηση αλλά και στην εφαρμογή τους.
2. η προαγωγή της χρήσης τους καθώς και η επιτακτικότητα της εφαρμογής των προτύπων αυτών.
3. η προσπάθεια προσέγγισης των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για να επιτύχει έτσι υψηλής ποιότητας λύσεις.

Την διαχείριση της IASCF την αναλαμβάνουν οι Επίτροποι(Trustees) οι οποίοι αναλαμβάνουν τα καθήκοντα τους με τριετή θητεία. Οι Επίτροποι είναι 22 μέλη και η επιλογή τους γίνεται καθαρά με γεωγραφικά κριτήρια. Αναλυτικότερα, επιλέγονται 6 μέλη από Ευρώπη, 6 μέλη από Ασία και Ωκεανία, 6 μέλη από Βόρεια Αμερική, 1 μέλος από Νότια Αμερική, 1 μέλος από Αφρική και τέλος δυο από τον υπόλοιπο κόσμο. Οι Επίτροποι μολονότι προάγουν το έργο του IASB και έχουν σοβαρή ευθύνη για την αυστηρή εφαρμογή των ΔΠΧΠ, δεν έχουν την δυνατότητα συμμετοχής σε τεχνικά θέματα σχετικά με τα Πρότυπα αφού την αποκλειστική ευθύνη αυτού την

έχει το IASB. Επιπλέον, μέσα στις βασικές αρμοδιότητες της Επιτροπής είναι ο διορισμός των μελών του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASB), της Συμβουλευτικής Επιτροπής(IFRIC), και της Επιτροπής Διερμηνειών(SAC) καθώς και η επιθεώρηση της αποτελεσματικότητας του IASB. Επιπρόσθετα, οι Επίτροποι είναι υπεύθυνοι για την έγκριση του προϋπολογισμού καθώς και την τροποποίηση του καταστατικού του.

1.3.2 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASB)

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από 14 μέλη προερχόμενα από 9 χώρες. Τα μέλη προέρχονται από διάφορους χώρους π.χ. λογιστές, ελεγκτές, χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ακαδημαϊκούς. Από τα 14 μέλη τα 12 έχουν πλήρη απασχόληση ενώ τα υπόλοιπα 2 μερική απασχόληση.

Οι καθορισμένοι σκοποί του ΣΔΛΠ είναι να :

1. εκπονεί, προς το δημόσιο όφελος, ένα κοινό σύνολο παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, κατανοητότητας, και εφαρμοσιμότητας , τα οποία απαιτούν την παροχή πληροφοριών υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, για να βοηθηθούν έτσι οι συμμετέχοντες στις διάφορες κεφαλαιαγορές της υφελίου καθώς και άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ώστε να λαμβάνουν σημαντικές οικονομικές αποφάσεις.
2. υποστηρίζει τη χρήση και αυστηρή εφαρμογή των εν λόγω προτύπων
3. εργάζεται στενά με εθνικούς οργανισμούς εκπόνησης λογιστικών προτύπων για την σύγκλιση των διάφορων εθνικών λογιστικών προτύπων και των ΔΛΠ.

(Βλάχος, Λουκά 2009)

1.3.3 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων, αποτελείται από 42 μέλη τα οποία διορίζονται από τους Επιτρόπους της IASC και έχουν τριετή θητεία .Μέλη της

Επιτροπής είναι οικονομικοί αναλυτές, ελεγκτές, ακαδημαϊκοί, μέλη επαγγελματικών λογιστικών οργανισμών και επενδυτικών ομίλων που σαφώς ενδιαφέρονται και επηρεάζονται από τις εργασίες του IASB. Η SAC ουσιαστικά λειτουργεί ως επίσημο όργανο συμβουλευτικού χαρακτήρα. Οι κυριότερες αρμοδιότητες της SAC είναι :

1. η σύνδεση του IASB με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης κάθε χώρας
2. η παροχή συμβουλών στο IASB, σχετικά με τρέχοντα έργα
3. η πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.

Έτσι λοιπόν, για να αποπερατώσει τους στόχους της, η SAC πραγματοποιεί ετησίως τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το IASB. (www.ifrs.org)

1.3.4 Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών-MME (Standing International Committee-SIC) δημιουργήθηκε το 1996 με σκοπό να :

1. εκπονεί ερμηνείες και επεξηγήσεις πάνω σε θέματα που καλύπτονται από υφιστάμενα ΔΛΠ όπου, υπάρχει περίπτωση να υπάρχει κάποια αμφισβήτηση που θα πρέπει να διευκρινιστεί
2. εκπονεί για θέματα που δεν καλύπτονται από τα ήδη υπάρχοντα ΔΛΠ, και τα οποία χρήζουν άμεσης διευθέτησης, κανονισμούς προσωρινής ισχύος.

Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών το Νοέμβριο του 2001 αναδιοργανώνεται και αλλάζει όνομα καθώς πλέον αποκαλείται Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Ο ρόλος της Επιτροπής αυτής είναι υψίστης σημαντικότητας καθώς έχει σαν υπευθυνότητες της τόσο την διαπίστωση για την ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ όσο και για την παρεμπόδιση της χρήσης μεθόδων « δημιουργικής λογιστικής ». Η ΕΕΔΧΑ συνεδριάζει κάθε δυο μήνες και όλες της οι συνεδρίες είναι ανοικτές για το κοινό.

1.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

<u>Α/Α</u> <u>ΔΛΠ</u>	<u>ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΕΘΝΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ</u> <u>ΠΡΟΤΥΠΟΥ</u>	<u>ΕΤΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ</u> <u>Η</u> <u>ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗΣ</u>
<u>1</u>	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	Εκδόθηκε το 1997 αλλά αναθεωρήθηκε το 2007
<u>2</u>	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	Εκδόθηκε το 1999 αλλά αναθεωρήθηκε το 2005
<u>3</u>	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	Εκδόθηκε το 1976 αλλά υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 27 & 28 1989
<u>4</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	Αποσύρθηκε το 1999 και υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 16, 22 και 38
<u>5</u>	ΠΛΗΡΟΦΟΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	Εκδόθηκε το 1976 αλλά υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 1 το 1998
<u>6</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ	Υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 15 το 2003
<u>7</u>	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	Εκδόθηκε το 1992
<u>8</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ	Εκδόθηκε το 2003
<u>9</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΓΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ	Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 39 το 1999
<u>10</u>	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	Εκδόθηκε το 2003
<u>11</u>	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ	Εκδόθηκε το 1993
<u>12</u>	ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Αναθεωρήθηκε το 1996
<u>13</u>	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	Υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 39 το 1998

<u>14</u>	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ	Εκδόθηκε το 1997 αλλά υπερκαλύφθηκε από το ΔΠΧΠ 8 το 2009
<u>15</u>	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ	Αποσύρθηκε τον Δεκέμβριο του 2003
<u>16</u>	ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ	Εκδόθηκε το 1998 και αναθεωρήθηκε το 2003
<u>17</u>	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	Εκδόθηκε το 1997 και αναθεωρήθηκε το 2003
<u>18</u>	ΕΣΟΔΑ	Εκδόθηκε το 1993
<u>19</u>	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	Εκδόθηκε το 1998 και αναθεωρήθηκε το 2011
<u>20</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	Εκδόθηκε το 1983
<u>21</u>	ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	Εκδόθηκε το 1993 και αναθεωρήθηκε το 2003
<u>22</u>	ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	Υπερκαλύφθηκε από το ΔΠΧΠ 3 το 2004
<u>23</u>	ΤΟΚΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	Εκδόθηκε το 1993 και αναθεωρήθηκε 2007
<u>24</u>	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	Εκδόθηκε το 1994 και αναθεωρήθηκε το 2009
<u>25</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 39 και 40 το 2001
<u>26</u>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ	Εκδόθηκε το 1987
<u>27</u>	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	Εκδόθηκε το 1994 και αναθεωρήθηκε 2011
<u>28</u>	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	Εκδόθηκε το 2003 αλλά αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 28 και το ΔΠΧΠ 12 τον Ιανουάριο του 2013
<u>29</u>	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ	Εκδόθηκε το 1989
<u>30</u>	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ	Εκδόθηκε το 1990 και αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΠ το 2007

<u>31</u>	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	Αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΠ 11 και ΔΠΧΠ 12 τον Ιανουάριο του 2013
<u>32</u>	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	Εκδόθηκε το 1996 και αναθεωρήθηκε το 2003
<u>33</u>	ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	Εκδόθηκε το 1997 και αναθεωρήθηκε το 2003
<u>34</u>	ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	Εκδόθηκε το 1998
<u>35</u>	ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ	Αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΠ 5 τον Ιανουάριο του 2005
<u>36</u>	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Αναθεωρήθηκε το 2004
<u>37</u>	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	Εκδόθηκε το 1998
<u>38</u>	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Αναθεωρήθηκε το 2004
<u>39</u>	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	Αναθεωρήθηκε το 2003 και αναμένεται αντικατάσταση του το 2015 από το ΔΠΧΠ 9
<u>40</u>	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	Αναθεωρήθηκε το 2003
<u>41</u>	ΓΕΩΡΓΙΑ	Εκδόθηκε το 2001

1.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

<u>Α/Α</u> <u>ΔΠΧΠ</u>	<u>ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ</u>	ΕΤΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Ή ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗΣ
<u>1</u>	ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	2008
<u>2</u>	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ	2004
<u>3</u>	ΕΝΟΠΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	2008
<u>4</u>	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ	2004
<u>5</u>	ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	2004
<u>6</u>	ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ	2004
<u>7</u>	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	2005
<u>8</u>	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ	2006
<u>9</u>	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ	2010
<u>10</u>	ΕΝΟΠΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	2011
<u>11</u>	ΚΟΙΝΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ	2011
<u>12</u>	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	2011
<u>13</u>	ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ	2011

www.iasplus.com

Οι συνεχείς αλλαγές του χρηματοοικονομικού συστήματος έχουν επιφέρει σημαντικές μεταβολές στα ισχύοντα οικονομικά δεδομένα. Επομένως, λογικό είναι να έχουν επέλθει αλλαγές και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αφού όπως έχει αναφερθεί ήδη ορισμένα Πρότυπα έχουν τις ρίζες τους από την ίδρυση της IASC. Έτσι κάποια από τα ΔΛΠ τροποποιήθηκαν, κάποια αντικαταστάθηκαν και άλλα καταργήθηκαν δίνοντας την θέση τους σε νέα Πρότυπα τα οποία είναι κατανοητότερα και ευκολότερα στην χρήση μπορώντας έτσι να εναρμονιστούν σε μεγαλύτερο βαθμό με την οικονομική εποχή που διανύουμε αυτή την χρονική περίοδο. Εμπράκτως, τα ΔΛΠ 3,4,5,6,9,13,14,15,22,25,30 και 35 έχουν πλέον καταργηθεί ενώ όπως αναφέρεται στον παραπάνω πίνακα κάποια άλλα Πρότυπα έχουν αντικατασταθεί ή αναμένεται η αντικατάστασή τους τα επόμενα έτη .

1.6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η Ελλάδα ξεκίνησε να κάνει προσπάθειες στις αρχές του 2003, για την υποχρεωτική επιβολή της χρήσης των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και την προαιρετική χρήση τους σε όσες επιχειρήσεις είναι Ανώνυμες Εταιρίες και παρόλο που δεν είναι εισηγμένες, ελέγχονται από Ορκωτούς Λογιστές. Το γεγονός αυτό κατέστη αδύνατον αφού η σημαντική αυτή λογιστική μετάβαση ήταν δύσκολη για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Έτσι τα ΔΛΠ εφαρμόστηκαν στην Ελλάδα στις αρχές του 2005 όπως προβλεπόταν εξ αρχής από την Ευρωπαϊκή Ένωση για όλες τις χώρες μέλη της.

1.7 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΔΛΠ

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή Προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του Συμβουλίου για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων ούτως ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συντάζει την μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

(ΣΑΚΕΛΗΣ , 2002)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Το Πάγιο Ενεργητικό περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας που συμβάλλουν στην λειτουργία της, για διάστημα μεγαλύτερο της μιας λογιστικής χρήσης (ένα έτος) και χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των στόχων της, δηλαδή προσδοκούνται κέρδη από την χρήση τους. Τα στοιχεία αυτά συνήθως έχουν σημαντική αξία και μεγάλη διάρκεια ζωής. Το Πάγιο Ενεργητικό είναι η πρώτη ομάδα του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην οποία περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών και των δικαιωμάτων που προορίζονται για μακροχρόνια κατοχή από την οικονομική μονάδα καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροχρόνιες απαιτήσεις.

Το Πάγιο Ενεργητικό στα ΕΛΠ χωρίζεται στις εξής κατηγορίες :

1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή ενσώματα πάγια (λογαριασμοί 10-15) : είναι όλα τα αγαθά της οικονομικής μονάδας, τα οποία έχουν υλική υπόσταση και εξυπηρετούν τους σκοπούς της για μεγάλο χρονικό διάστημα όπως μηχανήματα, κτίρια κτλ.
2. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια (λογαριασμοί 16.00-16.09) : είναι όλα τα πάγια που δεν έχουν υλική υπόσταση. Τέτοια πάγια είναι « Φήμη και πελατεία », προγράμματα υπολογιστών, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κτλ
3. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18) : είναι όλες οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις , οι οποίες έχουν μακροχρόνια τοποθέτηση ή δεν προβλέπεται να εισπραχθούν μέσα στην επόμενη χρήση.
4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10-16.19) : είναι όλες οι δαπάνες που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

Το Πάγιο Ενεργητικό περιλαμβάνει αναλυτικά τους εξής λογαριασμούς :

2.1 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ (λογαριασμός 10) :

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, ορυχεία, δάση, μεταλλεία, λατομία κτλ., περιλαμβάνει δηλαδή οποιαδήποτε έκταση γης η οποία ανήκει στην οικονομική μονάδα.

2.2 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ (λογαριασμός 11) :

Κτίρια είναι όλες οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με την χρήση δομικών υλικών, οι οποίες προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν ως βιομηχανοστάσια, αποθήκες, κατοικίες, ή για οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως οι υδραυλικές, οι ηλεκτρικές, οι μηχανολογικές, τηλεπικοινωνίας, αποχέτευσης και άλλες οι οποίες είναι συνδεδεμένες με τα κτίρια κατά τέτοιο τρόπο ώστε είναι αρκετά δύσκολο ο αποχωρισμός τους από το κτίριο χωρίς αυτό να υποστεί ζημιά.

Τεχνικά έργα είναι τεχνικές κατασκευές παρατεταμένης διάρκειας οι οποίες τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον, επισκοπώντας στην εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, λιμάνια, κ.α.)

2.3 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (λογαριασμός 12) :

Μηχανήματα είναι οι μηχανολογικές κατασκευές οι οποίες είναι είτε κινητές είτε μόνιμα εγκατεστημένες και σκοπός τους είναι να εκμεταλλεύονται τους φυσικούς πόρους, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή να παράγουν υπηρεσίες που πιθανόν να αποτελούν και το αντικείμενο δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Τεχνικές εγκαταστάσεις είναι γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που συνιστώνται για την μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και την σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας. Στις τεχνικές εγκαταστάσεις περιλαμβάνονται επιπλέον κάθε είδους εγκαταστάσεις οι οποίες δεν συσχετίζονται με τα μηχανήματα, αλλά έχουν σχέση με το λειτουργικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας καθώς και κατ' επέκταση με το παραγωγικό της, με προϋπόθεση ότι αυτές οι εγκαταστάσεις δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις και μπορούν εύκολα να απεγκατασταθούν χωρίς να δημιουργηθεί βλάβη στις κτιριακές.

Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός μιας οικονομικής μονάδας είναι ο εξοπλισμός που δεν μπορεί να ενταχθεί σε καμία από τις υπόλοιπες κατηγορίες των λογαριασμών του ΕΓΛΣ 12.00 – 12.05

2.4 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ (λογαριασμός 13) :

Στην κατηγορία αυτή του ΕΓΛΣ περιλαμβάνονται κάθε είδους οχήματα τα οποία χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για μεταφορά των υπαλλήλων ή των υλικών αγαθών της, μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως της ή και έξω από αυτούς.

2.5 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (λογαριασμός 14) :

Στον λογαριασμό αυτό περιλαμβάνονται όλα τα κινητά αντικείμενα της οικονομικής μονάδας που είναι εγκατεστημένα αλλά μπορούν να αποχωριστούν εύκολα από αυτήν, όπως γραφεία, σκεύη, μηχανές γραφείου, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κτλ.

2.6 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (λογαριασμός 15) :

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά ενσώματων παγίων στοιχείων καθώς και τα ποσά που διατίθενται για την κατασκευή νέων. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στον Ισολογισμό της

οικονομικής μονάδας κατά το κλείσιμο της χρήσης, απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των παγίων τα οποία μέχρι το τέλος της χρήσης δεν έχουν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η τελειοποίηση τους.

2.7 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (λογαριασμός 16) :

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι άυλα πάγια στοιχεία, δηλαδή δεν έχουν υλική υπόσταση. Τα άυλα πάγια στοιχεία μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο συναλλαγής είτε μόνα τους, είτε μαζί με την επιχείρηση. Τα άυλα πάγια χωρίζονται σε δυο κατηγορίες :

1. Δικαιώματα όπως πνευματικά δικαιώματα κτλ.
2. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις όπως φήμη και πελατεία κτλ

2.8 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (λογαριασμός 18)

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τις μετοχές των Α.Ε. , τα εταιρικά μερίδια των Ε.Π.Ε. καθώς και εταιρικές μερίδες άλλων νομικών μορφών εταιριών, των οποίων η διαρκής κατοχή τους θεωρείται χρήσιμη για την οικονομική μονάδα καθώς της εξασφαλίζει την άσκηση της επιρροής της στις αντίστοιχες εταιρίες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν πάγια επένδυση όταν το ποσοστό κατοχής τους είναι άνω του 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρίας, αν όχι τότε χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στον λογαριασμό 34.

2.9 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (λογαριασμός 19)

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα πάγια στοιχεία των υποκαταστημάτων τα οποία δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο :ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Στο πλαίσιο της εργασίας μας, για την ανάλυση και λογιστική αντιμετώπιση, του Πάγιου Ενεργητικού θα ασχοληθούμε ως επί το πλείστον με εκείνες τις κατηγορίες του Πάγιου Ενεργητικού στις οποίες εμφανίζονται οι σημαντικότερες αλλαγές μεταξύ ΕΛΠ – ΔΛΠ και αυτές είναι οι ασώματες και οι ενσώματες ακινητοποιήσεις.

3.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας που έχουν προσδιοριστεί να μείνουν σε αυτή, με την ίδια περίπου μορφή για διάστημα μεγαλύτερου του ενός έτους.

Ανάλογα με την φύση των ενσώματων ακινητοποιήσεων υπολογίζεται και η αξία κτήσης τους. Συνεπώς ισχύουν τα παρακάτω.

3.1.1 ΓΙΑ ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

Ως αξία κτήσης υπολογίζεται:

- το **κόστος αγοράς**
- **έξοδα ισοπέδωσης** καθώς έχουν μόνιμο χαρακτήρα.

Άλλα έξοδα που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των παραπάνω παγίων όπως:

1. έξοδα συμβολαιογράφου
2. έξοδα μεσίτη
3. φόρος μεταβίβασης

θεωρούνται σαν έξοδα κτήσης και δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης του παγίου αλλά μεταφέρονται στον λογαριασμό 16.14 « έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων»

Παράδειγμα 1^ο

Η «Α» Α.Ε. αγόρασε ένα αγροτεμάχιο αξίας 30.000€ μετρητοίς, για τον μεσίτη πλήρωσε 1.500€ και για έξοδα συμβολαιογράφου και δικηγόρων 3.000€. Στην συνέχεια για εκβραχισμό πλήρωσε 5.000€. Στα βιβλία της «Α» θα εμφανιστούν ως εξής:

<u>A/A</u>	<u>ΚΩΔΙΚΟΣ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>Β.Σ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1.	10.04	ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ		30.000€	
	38.00	TAMEIO			30.000€
2.	16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝΗΤ.		4.500€	
	16.14	ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΗ ΑΚΙΝ.	4.500€		
		ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡ.	3.000€		
		ΕΞΟΔΑ ΜΕΣΙΤΗ	1.500€		
	38.00	TAMEIO			4.500€
3.	10.04	ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ		5.000€	
	38.00	TAMEIO			5.000€

3.1.2 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

Τα κτίρια καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης με βάση:

1. Το κόστος κτήσης
2. Την αξία επεμβάσεων ή προσθηκών ή βελτιώσεων

Άλλα έξοδα που σχετίζονται με τις παραπάνω εγκαταστάσεις όπως έξοδα συντήρησης και επισκευής θεωρούνται έξοδα τρέχουσας χρήσης και καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6.

Παράδειγμα 2^ο

Η «Α» Α.Ε. αγόρασε κτίρια αξίας 60.000€ μετρητοίς, πλήρωσε για υδραυλικές εγκαταστάσεις 20.000€ και τέλος για συντήρηση και επισκευές 15.000€

<u>Α/Α</u>	<u>ΚΩΔΙΚΟΣ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>Β.Σ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1.	11.00	ΚΤΙΡΙΑ		60.000€	
		TAMEIO			60.000€
	38.00				
2.	11.01	ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ		20.000€	
		TAMEIO			20.000€
	38.00				
3.	62.07	ΕΠΙΣ. ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡ.		15.000€	
		ΚΤΙΡΙΩΝ	15.000€		
	62.07.01				
		TAMEIO			15.000€
	38.00				

3.1.3. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Τα μηχανήματα σαν αξία κτήσης αναγνωρίζουν την τιμολογιακή αξία τους αφού έχουν μειωθεί από αυτήν εκπτώσεις, τόκοι κτλ. Η αξία αυτή όμως επιπρόσθετα προσαυξάνεται με:

- Την αξία προσθηκών, βελτιώσεων κτλ.
- Μεταφορικά, δασμούς, ασφάλιστρα κτλ
- Έξοδα εκπαίδευσης χειριστών καθώς και διαρρύθμιση χώρων για την ορθότερη λειτουργία τους.

Παράδειγμα 3^ο

Αγοράζει η «Α» ΑΕ μηχανήμα αξίας 20.000€ το ½ με μετρητά και το υπόλοιπο με γραμμάτια στα οποία προσθέτεται τόκος 300€. Επιπρόσθετα καταβάλλονται για μεταφορικά 4.000€ καθώς και 2.000€ για έξοδα εγκατάστασης.

<u>Α/Α</u>	<u>ΚΩΔΙΚΟΣ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>Β.Σ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1.	12.00	ΜΗΧΑΝΗΜΑ		20.000€	
	65.00	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝ. ΕΞΟΔ		300€	
	38.00	ΤΑΜΕΙΟ			10.000€
	51.00	ΓΡ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ			10.300€
2.	12.00	ΜΗΧΑΝΗΜ.-ΜΕΤΑΦ		4.000€	
	38.00	ΤΑΜΕΙΟ			4.000€
3.	12.00	ΜΗΧΑΝΗΜ.-ΕΓΚΑΤ.		2.000€	
	38.00	ΤΑΜΕΙΟ			2.000€

Για τα Μεταφορικά Μέσα και τα Έπιπλα και τον Λοιπό Εξοπλισμό ισχύει ότι και για τα Μηχανήματα, δηλαδή σαν τιμή κτήσης τους καταχωρείται η τιμολογιακή αξία τους αφού αφαιρεθούν από αυτή εκπτώσεις, τόκοι κτλ. Σε ειδικές περιπτώσεις προσαυξάνεται και αυτή όπως με προσθήκες, βελτιώσεις κτλ.

3.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Τα πάγια στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας χάνουν ένα ποσοστό της αξίας τους με το πέρασ του χρόνου, καθώς υπόκεινται σε φθορά από τον χρόνο, σε φθορά από την χρήση και την λειτουργία τους αλλά και σε οικονομική απαξίωση αφού υπάρχει πιθανότητα να έχει επέλθει μείωση στην ζήτηση των υπηρεσιών που προσφέρουν.

Η μείωση αυτή της αρχικής αξίας των ακινητοποιήσεων ονομάζεται απόσβεση και υπολογίζεται τέλος κάθε χρήσης. Για να δείξουμε λογιστικά την απεικόνιση των αποσβέσεων χρησιμοποιούμε δύο μεθόδους:

- Την έμμεση μέθοδο
- Την άμεση μέθοδο

Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο με ημερολογιακή εγγραφή χρεώνουμε τις αποσβέσεις και πιστώνουμε έναν αντίθετο λογαριασμό του παγίου όπως πχ. Αποσβεσμένα έπιπλα.

Παράδειγμα 4^ο

	----31/12----	X	Π
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ		XXXX	
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΕΠΙΠΛΑ			XXXX

Ενώ σύμφωνα με την άμεση μέθοδο η μείωση της αξίας του παγίου δείχνεται απευθείας πιστώνοντας τον ίδιο το λογαριασμό του παγίου.

Παράδειγμα 5^ο

	----31/12----	X	Π
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ		XXXX	
ΕΠΙΠΛΑ			XXXX

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ο πρώτος τρόπος θεωρείται επιστημονικά ορθότερος και ακολουθείται στην πράξη.

Για να πραγματοποιηθεί η λογιστική απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου σύμφωνα με τα ΕΛΠ, πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Το πάγιο να είναι στην πλήρη κυριότητα της επιχείρησης ή να έχει αγοραστεί από την επιχείρηση αλλά η κυριότητα του να έχει παρακρατηθεί (συνεπώς για μισθώσεις παγίων δεν έχουμε αποσβέσεις).
- Να υπάρχει τρόπος να αποδειχτεί η αξία του παγίου, με αντικειμενικό τρόπο
- Το πάγιο να έχει ωφέλιμη ζωή άνω του ενός έτους
- Η αξία κτήσης του παγίου να μην έχει υπερβληθεί από το σύνολο των αποσβέσεων.

Το ΕΓΛΣ χωρίζει τις αποσβέσεις των παγίων σε επιμέρους κατηγορίες:

- Τις αποσβέσεις των παγίων που είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης.
- Τις αποσβέσεις που δεν είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης.

Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων, αυτές που απεικονίζουν την πραγματική φθορά των παγίων και εμφανίζονται στην ομάδα 6 του ΕΓΛΣ. Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται οργανικά ή λειτουργικά έξοδα.

Στην δεύτερη κατηγορία υπάγονται οι πρόσθετες αποσβέσεις τις οποίες επιτελεί μία οικονομική μονάδα βάση της φορολογικής νομοθεσίας. Οι αποσβέσεις αυτές εμφανίζονται στον λογαριασμό 85 και επειδή δεν απεικονίζουν την πραγματική φθορά των παγίων θεωρούνται ανόργανα ή μη λειτουργικά έξοδα.

3.2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Κατά την Ελληνική νομοθεσία οι αποσβέσεις υπολογίζονται με δύο μεθόδους :

- Την Σταθερή μέθοδο
- Την Φθίνουσα μέθοδο

Α. Σταθερή μέθοδος

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή στην αξία κτήσης του παγίου εφαρμόζεται ένας σταθερός ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ο οποίος ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις και είναι ίδιος για όλες τις χρήσεις.

Παράδειγμα 6^ο

Για ένα μηχάνημα αξίας 10.000€ και υπολογιζόμενη διάρκεια ζωής 5 χρόνια ο πίνακας απόσβεσης θα έχει ως εξής :

<u>ΕΤΗ</u>	<u>ΑΡΧ. ΑΞΙΑ</u>	<u>ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒ.</u>	<u>ΑΠΟΣΒ. ΧΡΗΣΗΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛ. ΑΠΟΣΒ. ΑΞΙΑ</u>	<u>ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ</u>
1	10.000€	20%	2.000€	2.000€	8.000€
2	10.000€	20%	2.000€	4.000€	6.000€
3	10.000€	20%	2.000€	6.000€	4.000€
4	10.000€	20%	2.000€	8.000€	2.000€
5	10.000€	20%	1.999,99€	9.999,99€	0,001€

Β. Φθίνουσα μέθοδος

Με την φθίνουσα μέθοδο το ποσοστό της ετήσιας απόσβεσης μειώνεται, από χρήση σε χρήση. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με:

- Την χρήση σταθερού συντελεστή απόσβεσης πάνω στην αναπόσβεστη αξία
- Την χρήση μειωμένου συντελεστή επί την αξία κτήσης που υπόκεινται σε απόσβεση, ανάλογα προς τους αριθμούς των ετών της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Για το παραπάνω λοιπόν πάγιο θα έχουμε άθροισμα ετών $1+2+3+4+5=15$ και οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
1	$10.000*5/15$	3.333,33€
2	$10.000*4/15$	2.666,67€
3	$10.000*3/15$	2.000€
4	$10.000*2/15$	1.333,33€
5	$10.000*1/15$	666,66€
ΣΥΝΟΛΟ		9.999,99€

3.2.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις, §§3 & 4 του άρθρου 28 του Π.Δ. 186/1992 « ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» και τις διατάξεις των §§2.2.101 και §§2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ 1123/1980 για το ΕΓΛΣ , τα ενσώματα πάγια στοιχεία αποτιμώνται ως εξής:

«3.Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.»

«4.Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων πάγιων, που ορίζονται στις περιπτώσεις 1, 2, 3, 4, και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του ΠΔ. 1123/1980. Της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ. 1123/1980. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνονται υπόψη, ανάλογα, τα όσα ορίζονται, για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περίπτωση 9 της παραπάνω παραγράφου.

β) Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

γ) Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.»

3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

Για να καταχωρηθεί ένα στοιχείο στα βιβλία της επιχείρησης σαν πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού, σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να ισχύουν ορισμένες προϋποθέσεις. Αυτές οι προϋποθέσεις είναι:

- Όταν είναι πιθανόν, η επιχείρηση να μελλοντικά να αναμένει, οικονομικά οφέλη από το στοιχείο αυτό
- Όταν το κόστος της επιχείρησης για το στοιχείο αυτό μπορεί να προσδιοριστεί αντικειμενικά και βάσιμα.

Το **κόστος κτήσης** ενός παγίου προκύπτει από την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται επιπρόσθετα : τιμολογιακή αξία, εισαγωγικοί δασμοί, φόροι μεταβίβασης, κτλ. Συν τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα όπως μεταφορικά, κόστος διαμόρφωσης χώρου, έξοδα μεταφοράς κ.α.

Στο κόστος κτήσης ορισμένες φορές μπορούν να προστεθούν και διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα , τα οποία όμως θα πρέπει πρώτα να αποδειχτεί ότι βαρύνουν άμεσα το κόστος απόκτησης του παγίου και ότι αν δεν υπήρχαν τα έξοδα αυτά θα ήταν αδύνατη η απόκτηση του, πχ. Ταξίδι στο εξωτερικό για την εύρεση του παγίου. Επιπλέον σε αυτή την κατηγορία προσθέτονται και τα έξοδα που είναι ανάγκη να πραγματοποιηθούν έτσι ώστε να λειτουργήσει το μηχάνημα π.χ. αμοιβή μηχανολόγου της επιχείρησης που συναρμολόγησε το μηχάνημα.

Όταν ένα πάγιο αγοραστεί με πίστωση και μέσα στην τιμολογιακή τιμή αγοράς του συμπεριληφθούν τόκοι για την περίοδο της πίστωσης, οι τόκοι αυτοί δεν θα συμπεριληφθούν στο κόστος κτήσης του παγίου, αλλά θα καταχωρηθούν στα βιβλία της επιχείρησης σαν τόκοι της περιόδου που αφορά την χρονική περίοδο της πίστωσης. Κατ' εκτροπή, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει το IAS 23 « ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ», οι τόκοι μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και να βαρύνουν το κόστος του παγίου, εάν η επιχείρηση εφαρμόσει τον προβλεπόμενο από το Πρότυπο, χειρισμό.

Σύμφωνα με το IAS 16, οι μεταγενέστερες δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, πρέπει να προσθέτονται στο κόστος κτήσης των παγίων, όταν από αυτές

τις βελτιώσεις- προσθήκες υπάρχει πιθανότητα η επιχείρηση να αποκτήσει περισσότερα οικονομικά οφέλη από ότι αρχικά θα είχε κερδίσει από το συγκεκριμένο πάγιο χωρίς τις βελτιώσεις αυτές.

Επιπρόσθετα, κατά το IAS 16 οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης ενός ενσώματου παγίου, πραγματοποιούνται για την διατήρηση ή την αποκατάσταση του παγίου στην κανονική του απόδοση, έτσι οι δαπάνες αυτές δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά καταγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης σαν έξοδα χρήσης π.χ. συντήρηση μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης. Εκτός αυτών, με την διερμηνεία SIC 23 ορίζονται τα εξής:

« Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων που πραγματοποιείται σε κανονικά διαστήματα κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου και έγινε για να επιτραπεί η συνεχιζόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην χρήση στην οποία πραγματοποιείται εκτός αν :

A) συνεπής με το ΔΛΠ 16 παραγρ. 12, η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ως ένα ξεχωριστό συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου ένα ποσό που αντιπροσωπεύει σημαντική επιθεώρηση ή γενική επισκευή και έχει ήδη αποσβεστεί αυτό το συνθετικό στοιχείο για να αντανakλά την ανάλωση των ωφελειών, που αντικαθίστανται ή συσσωρεύονται από την μεταγενέστερη σημαντική επιθεώρηση ή γενική επισκευή (είτε το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο ιστορικό κόστος είτε στην αναπροσαρμοσμένη αξία)

B) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και

Γ) το κόστος της σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής στην επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Αν αυτά τα κριτήρια πληρούνται, το κόστος πρέπει να κεφαλαιοποιείται και να λογιστικοποιείται ως ένα συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου.»

(Σακέλλης 2002)

3.3.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ – ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το IAS 16 «Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής

του». Συνεπώς οι παράγοντες που προσδιορίζουν την απόσβεση των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ, είναι η ωφέλιμη ζωή και το αποσβεστέο ποσό.

ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ: « Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός πάγιου στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του » (ΠΡΟΤΥΠΟ § 6). Άρα αποσβεστέο ποσό λογιστικά όταν από την λογιστική αξία του παγίου στοιχείου αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του παγίου.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ: « Κατά των ορισμό που δίνει το IAS 16, ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου είναι είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση, είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες:

- Η αναμενόμενη χρήση του πάγιου στοιχείου από την επιχείρηση. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου ή το φυσικό αποτέλεσμα.
- Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από παράγοντες εκμετάλλευσης, όπως ο αριθμός των φυλάκων (βάρδιες) για τον οποίο το πάγιο στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του πάγιου στοιχείου όσο είναι σε αδράνεια.
- Τεχνική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το πάγιο στοιχείο
- Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός πάγιου στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.»

(ΣΑΚΕΛΛΗΣ 2002)

ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για να διενεργηθούν οι αποσβέσεις κατά τα ΔΛΠ και ποιο συγκεκριμένα από το IAS 16 πρέπει να ακολουθηθούν συγκεκριμένοι κανόνες οι οποίοι αναφέρονται και καθιερώνονται με την § 41. Αυτοί οι κανόνες είναι οι παρακάτω:

- Πρέπει να υπάρχει συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού, μιας ενσώματης ακινητοποίησης σε όλη την ωφέλιμη ζωή της. Ακόμα και αν η αξία της ακινητοποίησης υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η απόσβεση πρέπει να λογίζεται
- Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να αντικατοπτρίζει πλήρως τον ρυθμό της ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών της ακινητοποίησης από την οικονομική μονάδα.
- Για κάθε χρήση η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, εκτός και αν κοστολογείται οπότε και βαραίνει την λογιστική αξία κάποιου άλλου περιουσιακού στοιχείου.

3.3.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Για να πραγματοποιηθούν οι αποσβέσεις των παγίων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πληθώρα μεθόδων, οι σημαντικότεροι όμως εξ' αυτών σύμφωνα με τα ΔΛΠ και το IAS 16 είναι:

- Σταθερή μέθοδος
- Μέθοδος φθίνοντος υπολοίπου
- Κατά παραγόμενη μονάδα

ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Κατά την μέθοδο αυτή, η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των χρόνων της αναμενόμενης ζωής του παγίου και υπολογίζεται με αυτόν τον τρόπο το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του, το οποίο παραμένει σταθερό για όλα τα υπόλοιπα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Έτσι έχουμε:

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ} = (\text{ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ} - \text{ΥΠΟΛ. ΑΞΙΑ}) / \text{ΑΝΑΜ. ΖΩΗ ΠΑΓΙΟΥ}$$

και αν θέλουμε να το υπολογίσουμε σαν ποσοστό θα έχουμε:

- Για το κόστος κτήσης: $\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ} / \text{ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ}$
- Για την αποσβεστέα αξία: $\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ} / \text{ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ}$

Παράδειγμα 7^ο

Έστω ότι έχουμε ένα πάγιο στοιχείο αξίας 200.000€ με υπολειμματική αξία 20.000€ και εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Ο πίνακας των αποσβέσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα είχε ως εξής:

$$\text{Απόσβεση} = (200.000 - 20.000) / 5 = 36.000\text{€}$$

31/12/XX	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΘ. ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛ. ΑΠΟΣΒΕΣΘ. ΑΞΙΑ	ΥΠΟΛ. ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ
0	-	-	-	200.000€
1	36.000€	36.000€	36.000€	164.000€
2	36.000€	36.000€	72.000€	128.000€
3	36.000€	36.000€	108.000€	92.000€
4	36.000€	36.000€	144.000€	56.000€
5	36.000€	36.000€	180.000€	20.000€

ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΠΟΥ

Στην μέθοδο αυτή πραγματοποιείται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Οι μέθοδος αυτή χωρίζεται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες :

- Την μέθοδο του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης βάσεως
- Την μέθοδο του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας
- Την μέθοδο του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το πλήθος των μονάδων που έχει εκτιμηθεί ότι μπορεί να παράγει ένα πάγιο σε όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

Παράδειγμα 8^ο

Έστω ότι έχουμε ένα πάγιο αξίας 200.000€ με υπολειμματική αξία 20.000€ και εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Εκτιμάται δε ότι το πάγιο αυτό θα παράγει 10.000 μονάδες προϊόντος. Ο πίνακας των αποσβέσεων θα είναι ως εξής:

Απόσβεση ανά μονάδα = $(200.000 - 20.000)/10.000$ (πλήθος μονάδων) = 18 ανά μνδ

ΕΤΟΣ	ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΠΟΣΒΕΣΘ. ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΘ. ΑΞΙΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ
0	-	-	-	-	200.000€
1	1.500	1500 * 18 = =27.000	27.000	27.000€	173.000€
2	2.000	2000 * 18 = 36.000	36.000	63.000€	137.000€
3	1.000	1000 * 18 = 18.000	18.000	81.000€	119.000€
4	3.000	3000 * 18 = 54.000	54.000	135.000€	65.000€
5	2.500	2500 * 18 = 45.000	45.000	180.000€	20.000€ (υπολ. Αξία)

3.3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το IAS 16 επιτρέπονται δύο μέθοδοι για να πραγματοποιηθεί η αποτίμηση των παγίων :

- Η Βασική μέθοδος
- Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο

ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

«Ύστερα από την αρχική καταχώρηση ως περιουσιακού στοιχείου ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μειωμένο κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις.»

Παράδειγμα 9^ο

Έστω ότι έχουμε ένα μηχάνημα αξίας 100.000€ και το αποσβένουμε με σταθερό συντελεστή 20% στο τέλος της πρώτης χρονιάς οι εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν θα είναι οι εξής:

Απόσβεση = 100.000 * 20% = 20.000€

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Β.Σ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	66	ΑΠΟΣΒ. ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧ.		20.000	
	66.02	ΑΠΟΣΒ. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	20.000		
	12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ			20.000
	12.99	ΑΠΟΣΒ. ΜΗΧΑΝΗΜ.	20.000		
2	12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		20.000	
	12.99	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝ	20.000		
	12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ			20.000
	12.00	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	20.000		

Τα Καθολικά θα είχαν ως εξής:

12.00 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	12.99 ΑΠΟΣΒ. ΜΗΧΑΝ.	66.02 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
100.000	20.000(2)	20.000(1)
X.Y. 80.000	20.000(2)	20.000(1)

ΕΠΙΤΡΕΠΟΜΕΝΗ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

« Ύστερα από την αρχική καταχώρηση του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την πραγματική αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσε να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.»

(Σακέλλης 2002)

Σύμφωνα με το IAS 16 « όταν ένα ενσώματο πάγιο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες απόσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει :

- Είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική του αξία, 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 αντικατάστασης του
- Είτε να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου.

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

(Σακέλλης 2002)

Συμφώνα με το Πρότυπο « όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων με τίτλο "διαφορές αναπροσαρμογής" εφόσον δεν είχε προκληθεί μείωση της αξίας του, με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης.» Και αντίστοιχα « όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Όμως μια μείωση λόγω υποτίμησης 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 περιουσιακό στοιχείο.»

Παράδειγμα 10^ο

Έστω ότι η επιχείρηση « Α » έχει στην κατοχή της ένα οικόπεδο αξίας 200.000€ αλλά λόγω αναπροσαρμογής η αξία του πλέον ανέρχεται στις 240.000€. Στα λογιστικά της βιβλία η επιχείρηση σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει να δείχνει τα παρακάτω.

Λογιστική αξία :	200.000
Πραγμ/κη αξία :	240.000
	<hr/>
Διαφ. Αναπρ.	40.000

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
10.00.XXXX	ΟΙΚΟΠΕΔΟ	40.000€	
41.07.XXXX	ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡ.		40.000€

Παράδειγμα 11^ο

Έστω ότι η επιχείρηση « Α » έχει στην κατοχή της ένα οικόπεδο αξίας 200.000€ αλλά λόγω υποβάθμισης της περιοχής η αξία του έπεσε στις 170.000€. Στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει να δειχθεί το παρακάτω:

Λογιστική αξία :	200.000
Πραγμ/κη αξία :	170.000
	<hr/>
Διαφ.	30.000€

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
81.02.XXXX	ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΖΗΜ.	30.000€	
10.00.XXXX	ΟΙΚΟΠΕΔΑ		30.000€

Παράδειγμα 12^ο

Έστω ότι η επιχείρηση « Α » αγόρασε ένα κτίριο αξίας 300.000€ στις 31/12/03 και στις 31/12/04 η αναπροσαρμοσμένη του αξία είναι 350.000€ ετήσια απόσβεση 10% (χρήση της 1^{ης} εναλλακτικής μεθόδου)

Λογιστική αξία : 300.000€
 - Αποσβ. : 30.000€

Καθ. Λογ. Αξία : 270.000€

Συντελεστής αναπροσαρμογής παγίου : $350.000 / 270.000 = 1,296$

ΑΡΑ $300.000 * 1,296 = 388.888,89$
 $30.000 * 1,296 = 38.888,89$

ΑΞΙΑ ΑΝΑΠΡ. 350.000 €

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11.00.XXXX	ΚΤΙΡΙΑ	88.888,89	
41.07.XXXX	ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡ.		88.888,89
41.07.XXX	ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣ.	8.888,89	
11.99.XXXX	ΑΠΟΣΒ. ΚΤΙΡΙΑ		8.888,89

11.00	41.07	11.99												
<table border="1"> <tr><td>300.000</td><td></td></tr> <tr><td>88.888,89</td><td></td></tr> </table>	300.000		88.888,89		<table border="1"> <tr><td></td><td>88.888,89</td></tr> <tr><td>8.888,89</td><td></td></tr> </table>		88.888,89	8.888,89		<table border="1"> <tr><td></td><td>30.000</td></tr> <tr><td></td><td>8.888,89</td></tr> </table>		30.000		8.888,89
300.000														
88.888,89														
	88.888,89													
8.888,89														
	30.000													
	8.888,89													

Έτσι η νέα αξία του παγίου διαμορφώνεται στις 350.000 €

Παράδειγμα 13^ο

Έστω ότι η επιχείρηση « Α » αγόρασε ένα κτίριο αξίας 300.000€στις 31/12/03 και στις 31/12/04 η αναπροσαρμοσμένη του αξία είναι 350.000€ετήσια απόσβεση 10% (χρήση της 2^{ης} εναλλακτικής μεθόδου).

2^η εναλλακτική μέθοδος

Λογιστική αξία:	300.000
- Αποσβ.:	30.000
	<hr/>
Καθαρή λογιστ. Αξία :	270.000
Πραγματική αξία :	350.000
- Καθ. Λογ. Αξία :	270.000
	<hr/>
Αξία για αναπροσαρμογή :	80.000

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11.99.XXXX	Αποσβ/μενα κτίρια	30.000	
11.00.XXXX	ΚΤΙΡΙΑ		30.000
11.00.XXXX	ΚΤΙΡΙΑ	80.000	
41.07.XXXX	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡ.		80.000

11.00	11.99	41.07
<hr/>	<hr/>	<hr/>
300.000	30.000	80.000
80.000	30.000	
<hr/>		
350.000		

Παράδειγμα 14^ο

Έστω ότι μια επιχείρηση « Α » αγόρασε στις 31/12/00 ένα αυτοκίνητο φορτηγό αξίας 100.000€ και στις 31/12/01 η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι 110.000€ , ενώ στις 31/12/02 η νέα αναπροσαρμοσμένη αξία είναι 75.000€, τέλος στις 31/12/03 η αναπροσαρμοσμένη αξία ανέρχεται στις 90.000€, τότε η εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν είναι οι εξής (συντελεστής απόσβεσης 10%) :

31/12/01

Λογιστ. Αξία	:	100.000
- Αποσβ.	:	10.000

Καθ. Λογ. Αξία : 90.000

Πραγματική αξία	:	110.000
Καθ. Λογ. Αξία	:	90.000

Διαφ. Αναπρ. : 20.000

31/12/02

Προηγ. Αναπρ. Αξία	:	110.000
- Αποσβ.	:	11.000

Αναποσβ. Αξία : 99.000

Αναποσβ. Αξία	:	99.000
Εκτιμηθ. Αξία	:	75.000

Ζημιά απομείωσης : 24.000

31/12/03

Προηγούμ. Αναπρ. Αξία : 75.000

- Αποσβ. : 7.500

Αναπρος. Αξία : 67.500

Αναπρος. Αξία : 67.500

Εκτιμ. Αξία : 90.000

Διαφ. Αναπροσαρμ. : 22.500

<u>Α/Α</u>	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>1</u>	13.99.02	ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΦΟΡΤΗΓΑ	10.000	
	13.02.XXXX	ΦΟΡΤΗΓΑ		10.000
<u>2</u>	13.02.XXXX	ΦΟΡΤΗΓΑ	20.000	
	41.07.XXXX	ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ.		20.000
<u>3</u>	13.99.02	ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΦΟΡΤΗΓΑ	11.000	
	13.02.XXXX	ΦΟΡΤΗΓΑ		11.000
<u>4</u>	41.07.XXXX	ΔΙΑΦΟΡ. ΑΝΑΠΡΟΣ.	20.000	
	81.02.XXXX	ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΖΗΜΙΕΣ	4.000	
	13.02.XXXX	ΦΟΡΤΗΓΑ		24.000
<u>5</u>	13.99.02	ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΦΟΡΤΗΓΑ	7.500	
	13.02.XXXX	ΦΟΡΤΗΓΑ		7.500
<u>6</u>	13.02.XXXX	ΦΟΡΤΗΓΑ	22.500	
	81.03.XXXX	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		4.000
	41.07.XXXX	ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣ.		18.500

13.02.XXXX ΦΟΡΤΗΓΑ

	100.000	10.000 (1)
	90.000	
	20.000 (2)	
X/Y 01	110.000	11.000 (3)
	99.000	24.000 (4)
X/Y 02	75.000	7.500 (5)
	67.500	
	22.500 (6)	
X/Y 03	90.000	

13.99.02. ΑΠΟΣΒ. ΦΟΡΤΗΓΑ

	10.000 (1)	10.000
	∅	
	11.000 (3)	11.000
	∅	
	7.500 (5)	7.500
	∅	

41.07 διαφ.αναπροσαρμογής

	20.000 (4)	
		20.000 (2)
		18.500 (6)

81.02 έκτακτες ζημιές

	4.000 (4)	
--	-----------	--

81.09 έκτακτα κέρδη

		4.000 (6)
--	--	-----------

Παράδειγμα 15^ο

Έστω ότι αγοράζεται ένα κτίριο στις 1/1/2000 έναντι 100.000 € που θα αποσβεστεί σε 5 έτη ισόποσα. Στις 31/12/2000 η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι 120.000€, τι θα δείξουν τα βιβλία της επιχείρησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ ?

ΕΛΠ

<u>Α/Α</u>	<u>ΚΩΔΙΚΟΣ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>1</u>	66.01.0000	ΑΠΟΣΒ. ΚΤΙΡΙΩΝ	20.000 €	
	11.99.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΚΤΙΡΙΑ		20.000 €
<u>2</u>	80.00	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.	20.000 €	
	66.01.0000	ΑΠΟΣΒ. ΚΤΙΡΙΩΝ		20.000 €

X ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Π ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗ

			X		Π
11.00.0000	100.000€		20.000€(31/12)		
11.99.0000	20.000€				

X	11.00.0000	Π	X	11.99.0000	Π
	100.000			20.000 (31/12)	
			X	66.02.0000	Π
			20.000 (31/12)		20.000 (31/12)

ΔΛΠ

<u>Α/Α</u>	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>1</u>	66.02.0000	ΑΠΟΣΒ. ΚΤΙΡΙΩΝ	20.000€	
	11.99.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΚΤΙΡΙΑ		20.000€
<u>2</u>	11.99.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΚΤΙΡΙΑ	20.000€	
	11.00.0000	ΚΤΙΡΙΑ		20.000€
<u>3</u>	11.00.0000	ΚΤΙΡΙΑ	40.000€	
	41.07.0000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣ.		40.000€
<u>4</u>	80.00.0000	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.	20.000€	
	66.02.0000	ΑΠΟΣΒ. ΚΤΙΡΙΩΝ		20.000€

X ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Π

11.00.0000 120.000€ 41.07.0000 40.000€

X 66.02. Π

20.000(1) 20.000(4)

X ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤ. Π

(2)
20.000 (4)

X 11.00.0000 Π

100.000 20.000

80.000
40.000 (3)
120.000

X 11.99.0000 Π

20.000 (2) 20.000 (1)

X 41.07 Π

40.000 (3)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

4.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας είναι ένα στοιχείο της αναγνωρίσιμο, χωρίς να έχει νομισματική αξία ή φυσική υπόσταση και κατέχεται από την οικονομική μονάδα ώστε να χρησιμοποιηθεί στην παράγωγη ή πώληση ή διοίκηση ή εκμίσθωση και στην προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι για παράδειγμα ένα Ηλεκτρονικό λογισμικό ή Άδεια ευρεσιτεχνίας κτλ.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ τα στοιχεία που ανήκουν σε αυτήν την κατηγορία είναι:

Υπεραξία επιχειρήσεως: Σε αυτόν τον λογαριασμό εντάσσεται και παρακολουθείται η υπεραξία που γεννάται από την αγορά ή την συγχώνευση μιας επιχείρησης και που είναι ίση με την διαφορά του ολικού τμήματος αγοράς με την πραγματική αξία των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της.

Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση με αντάλλαγμα είτε χρηματικό είτε από ίδια παραγωγή. Με την κατοχή και την χρήση αυτών των παγίων στοιχείων η επιχείρηση αποκτά εξειδίκευση με αποτέλεσμα να υπάρξει μονοπώλιο για όλη την χρονική διάρκεια που θα έχει το δικαίωμα αυτό. Τέτοια δικαιώματα είναι οι άδειες παράγωγης και εκμεταλλεύσεως, σήματα , μέθοδοι, πρότυπα, σχέδια κτλ.

Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι αξίες και τα δικαιώματα των ορυχείων, των μεταλλείων και των λατομείων.

Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων: Σε αυτό τον λογαριασμό παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση στην επιχείρηση, ενσώματων ακινητοποιήσεων, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, η οποία καθορίζεται από διαδικασία εκτίμησης.

Λοιπά δικαιώματα: Σε αυτόν τον λογαριασμό εντάσσεται ότι δεν μπορεί να κατηγοριοποιηθεί σε έναν από τους παραπάνω λογαριασμούς.

Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως: Σε αυτόν τον λογαριασμό εντάσσονται όλα τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού μιας οικονομικής μονάδας, τα έξοδα δημόσιας προβολής για την ίδρυση, τα έξοδα κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπόνησης των τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, αλλά και τα έξοδα της διοίκησης που λαμβάνουν χώρα μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως.

Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθείται η αξία κτήσης των εξόδων αυτών.

Έξοδα λοιπών ερευνών: Σε αυτόν τον λογαριασμό εντάσσονται όλες οι υπόλοιπες έρευνες που δεν ανήκουν στις κατηγορίες των ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων.

Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται έξοδα που γίνονται όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτήν κάποιο ομολογιακό δάνειο. Τέτοια έξοδα είναι εκτυπώσεις κτλ.

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται και εντάσσονται όλα τα έξοδα που γίνονται για να αποκτήσει η οικονομική μονάδα τις ενσώματες ή τις ασώματες ακινητοποιήσεις, όπως ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά κτλ.

Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήση πάγιων στοιχείων: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν κατά την αποπληρωμή ή την αποτίμηση του εθνικού νομίσματος, που

συνάπτονται μόνο με την αγορά, την κατασκευή ή την εγκατάσταση των πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολόγων: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι διαφορές που προκύπτουν από την διάθεση ομολόγων σε τιμή μικρότερη από την από την ονομαστική τους, όπως και διαφορές που προκύπτουν από τα ομόλογα που θα εξοφληθούν σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Έξοδα αναδιοργάνωσης: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για να καλυφθούν από την οικονομική μονάδα νέες ανάγκες που προέκυψαν από την αύξηση της, που είχε σαν αποτέλεσμα σημαντικές αλλαγές στο παραγωγικό δυναμικό της ή στην οργανωτική δομή της. Τέτοιες είναι τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης.

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου: Σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου αποκλειστικά των δανείων που πραγματοποιήθηκαν για την αγορά ή την κατασκευή πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης: Σε αυτόν τον λογαριασμό υπάγονται όλα τα έξοδα που δεν εντάσσονται στις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18.

Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων: Σε αυτόν τον λογαριασμό κατηγοριοποιούνται οι προκαταβολές που έχει δώσει η οικονομική μονάδα για την απόκτηση ασώματων ακινητοποιήσεων.

Κατά τα ΕΛΠ το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης σαν Πάγιο, όταν αναμένεται από αυτό ότι θα προσφερθεί έργο το οποίο θα αξιοποιηθεί μακροχρόνια. Για να καταχωρηθεί μια ασώματη ακινητοποίηση στα βιβλία της επιχείρησης καταχωρείται στο αρχικό κόστος που έκανε η οικονομική μονάδα για να το αποκτήσει. Επιπλέον, ανάλογα με το είδος που έχει καταχωρηθεί αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε μια πενταετία το πολύ.

4.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

Κατά το βιβλίο του Σακέλλη “ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ” « Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παράγωγη ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Ως περιουσιακό στοιχείο θεωρείται μια πηγή πόρων που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, από την οποία αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Εξάλλου, ως μη νομισματικά στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι χρήματα ή απαιτήσεις που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος. Δηλαδή, μη νομισματικά στοιχεία θεωρούνται κυρίως τα πάγια και τα αποθέματα και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις που θα διακανονιστούν με περιουσιακά στοιχεία αλλά όχι από χρήματα.

Για να χαρακτηριστεί όμως ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία, θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά : αναγνωσιμότητα, να ελέγχεται από την επιχείρηση, και να προσδοκάται ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Σε περίπτωση που ένα στοιχείο που καλύπτεται από το σχολιαζόμενο πρότυπο δεν συγκεντρώνει αθροιστικά τα παραπάνω χαρακτηριστικά, οι δαπάνες για την απόκτηση ή την δημιουργία του από την επιχείρηση καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται. Στην περίπτωση όμως που τα τελευταία αυτά στοιχεία αποκτώνται από ενοποίηση επιχειρήσεων (συγχώνευση – εξαγορά), η συνολική αξία των στοιχείων αυτών καταχωρείται ως υπεραξία κατά το χρόνο ενοποίησης των επιχειρήσεων.»

Αναγνωσιμότητα

Ένα στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να διαφοροποιηθεί από την υπεραξία πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο. Αναγνωρίσιμο ονομάζεται το στοιχείο που η οικονομική μονάδα μπορεί να εκμισθώσει, πωλήσει, ανταλλάξει ή να διανείμει τα οφέλη που αναμένεται να αποκτήσει από αυτό

μελλοντικά, μη διαθέτοντας όμως οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία πρωτίστως χρησιμοποιεί η επιχείρηση στην ίδια ακριβώς δραστηριότητα με το άυλο στοιχείο προκειμένου να εισρεύσουν έσοδα σε αυτήν.

Έλεγχος του άυλου στοιχείου

Για να έχει μια επιχείρηση τον έλεγχο πάνω σε ένα περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να έχει την ισχύ ή την δικαιοδοσία να αποκτά τα κέρδη που προκύπτουν από αυτό το περιουσιακό στοιχείο απαγορεύοντας το δικαίωμα κατοχής άλλων σε αυτά τα κέρδη.

Προσπόριση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών :

Πρώτου ένα άυλο στοιχείο χαρακτηριστεί ως αναγνωρίσιμο και διαχωριστεί από την υπεραξία θα πρέπει να προβλέπει από αυτό η επιχείρηση μελλοντικά οφέλη. Τέτοια οικονομικά οφέλη, για παράδειγμα, θα μπορούσαν να είναι από πώληση υπηρεσιών ή προϊόντων.

4.2.1 ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.

Η αρχική καταχώρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται με το αρχικό κόστος κτήσης αυτού. Στο αρχικό κόστος του άυλου αυτού περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνονται εισαγωγικοί δασμοί, φόροι μη επιστρεπτέοι καθώς και όλες οι άμεσες δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση ώστε να ετοιμαστεί το περιουσιακό αυτό στοιχείο για χρήση. Όταν έχουμε διαφορές στην τιμή αγοράς λόγω των πιστωτικών ορίων που έχουν αναβληθεί από τις επιτρεπτές τους τιμές, οι διαφορές αυτές καταχωρούνται ως δαπάνη τόκου της χρήσης στην οποία υπάγεται η περίοδος της πίστωσης. Όταν μια επιχείρηση αποκτά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με ανταλλαγή μετοχών της το κόστος αυτού είναι η πραγματική αξία των μετοχών της.

4.2.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ.

Η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται με δυο τρόπους όπως και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις, με την Βασική μέθοδο και με την Επιτρεπόμενη εναλλακτική.

Βασική μέθοδος : Αφού πρώτα γίνει η αρχική καταχώρηση στα βιβλία της οικονομικής μονάδας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, το στοιχείο αποτιμάτε στο κόστος κτήσης του, αφού αφαιρεθούν από αυτό πρωτίστως όλες οι σωρευμένες αποσβέσεις αλλά και οι σωρευμένες ζημιές που απομειώνουν την αρχική του αξία.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος : Στην μέθοδο αυτή η αποτίμηση γίνεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία θεωρείται η πραγματική αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, αφού έχουν αφαιρεθεί από αυτήν ήδη όλες οι μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις αλλά και ζημιές απομείωσης.

Η μέθοδος αυτή δεν επιτρέπει :

- Την επανεκτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, που δεν έχουν καταχωρηθεί από αυτήν ως περιουσιακά στοιχεία
- Την αρχική καταχώρηση των στοιχείων αυτών με εικονικά ποσά, δηλαδή αλλά ποσά από αυτά του πραγματικού κόστους τους.

Το Πρότυπο ορίζει ότι « για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με το Πρότυπο, η πραγματική αξία πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά. »

Ενεργός αγορά θεωρείται μια αγορά όταν συντρέχουν μαζικά οι εξής ακόλουθες προϋποθέσεις :

- Να είναι ομοιογενή τα στοιχεία που πραγματεύονται μέσα σε αυτήν την αγορά.
- Να μπορούν να βρεθούν οποτεδήποτε οι αγοραστές και οι πωλητές από οποίον επιθυμεί.
- Οι τιμές θα πρέπει να είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό.

Εάν επιλεγεί τελικά σαν μέθοδος η εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης, θα πρέπει να ακολουθηθούν οι εξής κανόνες :

1^{ος} κανόνας : Συχνότητα των αναπροσαρμογών

Οι αναπροσαρμογές πρέπει να πραγματοποιούνται αρκετά συχνά καθώς η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν πρέπει να έχει ουσιαστικές διαφορές από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2^{ος} κανόνας : Αν ένα αναπροσαρμοστεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, τότε όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην ίδια κατηγορία με αυτό θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν, εκτός και αν δεν υπόκεινται σε ενεργό αγορά.

Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει όμοια φύσης και χρήσης στις εκμετάλλευσης της επιχείρησης περιουσιακά στοιχεία. Έτσι τα στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, ώστε να αποφευχθεί η απεικόνιση ποσών που αντιπροσωπεύουν διαφορετικά κόστη σε διαφορετικές ημερομηνίες.

3^{ος} κανόνας: Όταν ένα στοιχείο δεν υπόκεινται σε ενεργό αγορά, πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του.

Όταν για ένα άυλο πάγιο στοιχείο δεν υπάρχει ενεργός αγορά, τότε δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, έτσι το άυλο περιουσιακό αυτό στοιχείο θα πρέπει να απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης με το αρχικό του κόστος, αφού θα έχουν αφαιρεθεί από αυτό πρωτίστως οι σωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης.

4^{ος} κανόνας : Όταν η πραγματική αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλο περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά.

Στην περίπτωση αυτή η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου θα πρέπει να είναι, η αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με

παραπομπή σε μια ενεργό αγορά και μειωμένη με κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και ζημιά απομείωσης.

4.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων δεν έχει διαφορές από την αναπροσαρμογή των ενσώματων. Αναλυτικότερα, στην περίπτωση που αυξηθεί η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου η αύξηση πιστώνεται στην καθαρά θέση της επιχείρησης και συγκεκριμένα στον λογαριασμό « Διαφορές αναπροσαρμογής». Αν όμως έχουμε αύξηση της λογιστικής αξίας την επιχείρησης ενώ έχει προηγηθεί μείωση τότε η αύξηση αυτή καταχωρείται σαν έκτακτο έσοδο, μέχρι το ποσό της ζημιάς και το υπόλοιπο ποσό σαν « Διαφορές αναπροσαρμογής».

Στην περίπτωση όμως μείωσης της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής καταχωρείται σαν έξοδο. Αν όμως έχει προηγηθεί αύξηση της λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε καταχωρείται απευθείας χρεωμένο στον λογαριασμό « Διαφορές αναπροσαρμογής» και το υπερβάλλον, καταχωρείται σαν έξοδο.

4.4 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Απόσβεση όπως έχει προαναφερθεί είναι η κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Όμοια συμβαίνει και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αναλυτικότερα, το αποσβεστέο ποσό κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος μειωμένο με την υπολειμματική αξία. Η απόσβεση ξεκινάει μόλις το άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο προς χρήση και η ωφέλιμη ζωή του δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη. Σε ειδικές περιπτώσεις, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να υπερβεί τα 20έτη. Αυτό μπορεί να συμβεί μόνο εάν η επιχείρηση μπορέσει να αποδείξει πειστικά ότι η ωφέλιμη ζωή θα υπερβεί τα 20 έτη αλλά θα είναι μια καθορισμένη περίοδος. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση :

- Κάνει απόσβεση στο άυλο αυτό περιουσιακό στοιχείο, στην διάρκεια της ορθής εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του.
- Κάνει γνωστούς τους λόγους που συντέλεσαν ώστε να προσδιοριστεί εκ νέου η ωφέλιμη ζωή του πάγιου αυτού στοιχείου
- Ετησίως, εκτιμά το αναπροσαρμοσμένο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου ώστε να διαπιστώνει κάθε ζημία απομείωσης.

4.5 ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Όπως και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, έτσι και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπόκεινται σε απομείωση από την κάθε επιχείρηση. Συνεπώς η επιχείρηση υποχρεούται να εφαρμόζει το Πρότυπο 36 και ότι ορίζει αυτό, για να διενεργηθεί αυτή η διαδικασία. Συγκεκριμένα το Πρότυπο 36 ορίζει τους τρόπους με τους οποίους κάθε επιχείρηση αναθεωρεί την λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και πότε πρέπει να καταχωρεί ή να αναστρέφει την ζημία απομείωσης.

Παράδειγμα 16^ο :

Έστω ότι η επιχείρηση «Α» έχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που εμφανίζεται με αναπόσβεστη λογιστική αξία 1.500.000€ .Η αξία ρευστοποίησης του στοιχείου αυτού σύμφωνα με μία ενεργό αγορά, εκτιμάται σε 800.000€. Η αξία χρήσης του στοιχείου, εκτιμάται με βάση την παρούσα αξία των μελλοντικών καθαρών εισροών που θα έχει η επιχείρηση από το στοιχείο και αφού λειφθούν υπ όψιν ότι η υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι 5 έτη , η υπολειμματική του αξία είναι 0, το επιτόκιο προεξόφλησης είναι 5% και οι αναμενόμενες καθαρές εισροές όπως δίδονται παρακάτω, θα έχει ως εξής :

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

ΕΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΕΙΣΡΟΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗΣ	ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ
20+1	300.000	0,9434	283.020
20+2	200.000	0,89	178.000
20+3	190.000	0,8396	159.524
20+4	180.000	0,7921	142.578
20+5	250.000	0,7472	186.800

ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ : 949.922€

Ο Συντελεστής προεξόφλησης υπολογίζεται από τον τύπο $K = 1/(1+0,06)^n$

Έτσι αφού το ανακτήσιμο ποσό ανέρχεται σε 949.922€ προκύπτει μια ζημία απομείωσης $(1.500.000 - 949.922) = 550.078€$

<u>Α/Α</u>	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>1</u>	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜ.ΧΡΗΣΗΣ	550.078	
	ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ		
	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		550.078
	ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Μίσθωση είναι κάθε συμφωνία, με την οποία μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, για μια συγκεκριμένη και προσυμφωνημένη χρονική περίοδο, με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών.

Στην έννοια της μίσθωσης περιλαμβάνονται και οι μισθωτικές συμβάσεις οι οποίες προβλέπουν το δικαίωμα του μισθωτή, μετά την λήξη της μίσθωσης, να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Οι μισθώσεις χωρίζονται σε δυο κατηγορίες : στις χρηματοοικονομικές μισθώσεις και στις λειτουργικές μισθώσεις.

Χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) : είναι ουσιαστικά μια μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και όλα τα οφέλη που περιλαμβάνονται στην κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από το γεγονός αν θα μεταβιβαστεί ή όχι τελικά ο τίτλος κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτή την μίσθωση δηλαδή ο μισθωτής αναλαμβάνει όλα τα δικαιώματα και όλες τις υποχρεώσεις.

Λειτουργική μίσθωση : είναι η μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική. Αναλυτικότερα στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται όλων των ειδών οι μισθώσεις, που δεν έχουν την φιλοσοφία της μεταβίβασης όλων των κινδύνων αλλά και των ωφελειών των περιουσιακών στοιχείων, όπως η ενοικίαση αυτοκινήτων.

Προϋποθέσεις για να κατηγοριοποιηθεί μια μίσθωση σαν χρηματοδοτική :

- Η κυριότητα μεταβιβάζεται στον μισθωτή μέχρι την λήξη της μίσθωσης, δηλαδή μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και όλα τα οφέλη του περιουσιακού στοιχείου
- Μετά την λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο που είχε μισθώσει, σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική αξία του παγίου στην συγκεκριμένη χρονική περίοδο
- Η χρονική διάρκεια της σύμβασης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, αν και ο τίτλος δεν

μεταβιβάζεται. Δηλαδή η μίσθωση θα έχει αρκετά μεγάλη διάρκεια όσο και η ωφέλιμη ζωή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου

- Κατά την έναρξη της σύμβασης η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με την ‘παρούσα αξία’ του.
- Τα μισθωμένα στοιχεία πρέπει να είναι ειδικής φύσης, έτσι ώστε ο μισθωτής να τα χρησιμοποιεί χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις πάνω σε αυτά.

5.1 ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Ο θεσμός της μίσθωσης εισήχθη στην Ελλάδα το 1986, με τον Ν.1665/1986, στις διατάξεις του οποίου αναφέρεται τι είναι η χρηματοδοτική μίσθωση, την φύση του αντικειμένου που μισθώνεται καθώς και άλλες σχετικές με την μίσθωση λεπτομέρειες. Στην Ελλάδα, για να περιγράψει ο Νομοθέτης την μίσθωση, χρησιμοποιεί, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες χώρες, τον όρο χρηματοδοτική μίσθωση. Ουσιαστικά, στην χώρα μας όμως δεν υπάρχουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, αλλά μόνο λειτουργικές που αποκαλούνται από τον νομοθέτη απλά χρηματοδοτικές.

5.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ.

Ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων κατά τα ΕΛΠ γίνεται με βάση τον νόμο Ν.1665/1986 όπως έχει ήδη προαναφερθεί, στον οποίο αναφέρεται όσο αναφορά τα μισθώματα, ότι θεωρούνται από τον μισθωτή σαν λειτουργικές δαπάνες και εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα, επιβαρύνοντας τον μισθωτή με αυτόν τον τρόπο μόνο με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, αν η μίσθωση αφορά κινητά ή βιομηχανοστάσια για ακίνητα. Επιπρόσθετα, οι αποσβέσεις δεν γίνονται από τον μισθωτή, αλλά από τον εκμισθωτή αφού ουσιαστικά εκείνος κρατάει όλους τους κινδύνους και όλα τα οφέλη του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άρα ουσιαστικά και την κυριότητα του.

Παράδειγμα 17^ο

Έστω ότι η εταιρεία «Α» (εκμισθωτής) αγοράζει ένα μηχάνημα προς μίσθωση στις 1/1/00 αξίας 250.000€ και στην συνέχεια το μισθώνει στην εταιρεία «Β» έναντι 55.000€ τα οποία θα πρέπει να καταβάλλονται ετήσια, στο τέλος κάθε χρόνου για 5 έτη. Η υπολειμματική αξία του μηχανήματος στο τέλος της μίσθωσης θα είναι 15.000€.

Η εταιρεία «Α» θα πρέπει αφού υπολογίσει την ετησία απόσβεση της, να κάνει τις ακόλουθες εγγραφές.

$$\text{Απόσβεση} = (250.000 - 15.000) / 5 = 47.000\text{€}$$

<u>Α/Α</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>1</u>	1/1/00	ΜΗΧΑΝ. ΠΡΟΣ ΜΙΣΘ.	250.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		250.000
<u>2</u>	31/12/00	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	55.000	
		ΕΣΟΔ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΣ.		55.000
<u>3</u>	31/12/00	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΣΘ.ΠΑΓ.	47.000	
		ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΙΣ. ΠΑΓ		47.000
<u>4</u>	31/12/01	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	55.000	
		ΕΣΟΔ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΣ.		55.000
<u>5</u>	31/12/01	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΣΘ.ΠΑΓ.	47.000	
		ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΙΣ. ΠΑΓ		47.000
<u>6</u>	31/12/02	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	55.000	

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

		ΕΣΟΔ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΣ.		55.000
<u>7</u>	31/12/02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΣΘ.ΠΑΓ.	47.000	
		ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΙΣ. ΠΑΓ		47.000
<u>8</u>	31/12/03	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	55.000	
		ΕΣΟΔ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΣ.		55.000
<u>9</u>	31/12/03	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΣΘ.ΠΑΓ.	47.000	
		ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΙΣ. ΠΑΓ		47.000
<u>10</u>	31/12/04	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	55.000	
		ΕΣΟΔ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΣ.		55.000
<u>11</u>	31/12/04	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΣΘ.ΠΑΓ.	47.000	
		ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΙΣ. ΠΑΓ		47.000

Ενώ η εταιρεία «Β» (μισθωτής) θα πρέπει να έχει τις ακόλουθες εγγραφές :

<u>Α/Α</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>1</u>	31/12/00	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜ.	55.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		55.000
<u>2</u>	31/12/01	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜ.	55.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		55.000
<u>3</u>	31/12/02	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜ.	55.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		55.000
<u>4</u>	31/12/03	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜ.	55.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		55.000

<u>5</u>	31/12/04	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜ.	55.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		55.000

Έστω ότι τελικά αποφασίστηκε και από τις δύο εταιρείες μετά την λήξη της σύμβασης να αγοραστεί το μισθωτούμενο μηχάνημα στις 25.000€, θα πρέπει οι δυο εταιρείες να κάνουν τις εξής εγγραφές. :

Για την εταιρεία «Α» :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/04	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	25.000	
	ΠΑΓΙΑ		15.000
	ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ		10.000

Για την εταιρεία «Β» :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/04	ΠΑΓΙΑ	25.000	
	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		25.000

5.3 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η φιλοσοφία των ΔΛΠ είναι τελείως διαφορετική όσο αφορά τις χρηματοδοτικές μισθώσεις σε σχέση με τα Ελληνικά πρότυπα. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 17 ο μισθωτής αναλαμβάνει όλα τα οφέλη και όλους τους κινδύνους του παγίου. Οφέλη του παγίου, θεωρούνται η αναμενόμενη κερδοφόρα λειτουργία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου αλλά και το κέρδος που θα

πραγματοποιηθεί από την ανατίμηση ή την εκποίηση της υπολειμματικής αξίας. Ενώ από την άλλη μεριά, κίνδυνοι μπορεί να θεωρηθούν οι ζημιές λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου ή οι αλλαγές στην απόδοση του λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών.

Έχουν ήδη αναφερθεί παραπάνω, κάποιες ενδείξεις που κατατάσσουν μια μίσθωση ως χρηματοδοτική. Σε αυτές μπορούν να προστεθούν ορισμένες ακόμα, που μπορούν είτε σε συνδυασμό αλλά είτε και μόνες τους, να βοηθήσουν στην κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής. Τέτοιες είναι οι παρακάτω :

- Στην περίπτωση που ο μισθωτής ακυρώσει την μίσθωση, όλες η ζημιές που θα προκύψουν στον εκμισθωτή οι οποίες θα έχουν άμεση σχέση με την ακύρωση αυτή, θα βαρύνουν τον μισθωτή.
- Όλα τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από την διακύμανση της πραγματικής αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή
- Μετά την λήξη της σύμβασης ο μισθωτής μπορεί να επεκτείνει την μίσθωση για μια ακόμη περίοδο, με σαφώς χαμηλότερο μίσθωμα από το υπάρχον.

5.3.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ

Οι μισθωτές καταχωρούν τα μισθοδοτούμενα περιουσιακά στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της επιχείρησης, στον Ισολογισμό τους, με ποσό ίσο με την πραγματική αξία των μισθωμάτων κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης. Σε περίπτωση που είναι χαμηλότερη τότε το μίσθωμα καταχωρείται με την παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων. Για να υπολογιστεί η παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων, σαν προεξοφλητικό επιτόκιο χρησιμοποιείται, αν είναι εύκολο βέβαια πρακτικά να προσδιοριστεί , το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αλλιώς σε αντίθετη περίπτωση θα χρησιμοποιηθεί το οριακό επιτόκιο δανεισμού.

Οι αποσβέσεις των μισθωμάτων γίνονται από τους μισθωτές, και η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να είναι όμοια με την μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβένοντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την επιχείρηση. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη πιθανότητα ότι το μίσθωμα θα αποκτηθεί από την επιχείρηση έως την λήξη της μίσθωσης, η απόσβεση του μισθώματος θα πρέπει να γίνει στον πιο σύντομο χρόνο ανάμεσα στην διάρκεια της μίσθωσης και στην ωφέλιμη ζωή του.

Παράδειγμα 18^ο

Έστω ότι η επιχείρηση «Α» μισθώνει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο με ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Η έναρξη της μίσθωσης είναι 1/1/2007 και έχει διάρκεια 4 ετών. Το μίσθωμα είναι 3.700€ και καταβάλετε στο τέλος κάθε χρόνου. Το επιτόκιο είναι 5% και η εύλογη αξία του παγίου 13.000€. Με ποια αξία θα αναγνωριστεί το πάγιο στις καταστάσεις της επιχείρησης «Α»;

$$\text{Ο τύπος της παρούσας αξίας είναι } \text{ΠΑ} = \frac{\text{R}}{(1 + \text{I})^n}$$

Άρα λύνοντας τον παραπάνω τύπο θα έχουμε τα ακόλουθα :

ΕΤΟΣ (n)	ΜΙΣΘΩΜΑ (R)	ΕΠΙΤΟΚΙΟ (i)	ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ
1	3.700	0,05	3.523,81
2	3.700	0,05	3.356,01
3	3.700	0,05	3.196,20
4	3.700	0,05	3.044
ΣΥΝΟΛΟ	14.800		13.120,01

Άρα θα παρουσιαστεί στα βιβλία της επιχείρησης με την εύλογη αξία αφού είναι και η μικρότερη (13.000€).

5.3.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ

Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, στις χρηματοδοτικές μισθώσεις όλα τα οφέλη και όλοι οι κίνδυνοι μετατοπίζονται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή. Έτσι, ο λογιστικός χειρισμός που θα χρειαστεί στην απεικόνιση των καταστάσεων του εκμισθωτή είναι σε υψηλό βαθμό αντίθετος. Οι εκμισθωτές θα πρέπει να καταχωρούν στο ενεργητικό τους μια απαίτηση ίσου ποσού με την αξία της επένδυσης στην μίσθωση, αντί των περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση.

Από τον εκμισθωτή επιδιώκετε μια ορθή και συστηματική κατανομή των εσόδων που προκύπτουν από την μίσθωση, σε ολόκληρη την διάρκεια της σύμβασης αυτής. Ο τρόπος που πραγματοποιείτε αυτό είναι τέτοιος ώστε να διαμορφώνεται μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης που έχει πραγματοποιήσει ο εκμισθωτής πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της μίσθωσης. Αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες των υπηρεσιών από τα μισθώματα της κάθε χρήσης, προκύπτει η ακαθάριστη επένδυση της μίσθωσης, με αποτέλεσμα να επέλθουν σε μείωση τόσο το επενδυόμενο κεφάλαιο όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο. Για τους παραπάνω λόγους, το IAS 17 οροθετεί ότι η καταχώρηση ενός χρηματοοικονομικού εσόδου θα πρέπει να πραγματοποιείται με μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του μισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Συνεπώς, το χρηματικό ποσό που λαμβάνεται σαν μίσθωμα από τον εκμισθωτή αποτελείται από δύο μέρη. Το πρώτο μέρος, αφορά τον τόκο επί του ποσού της απαίτησης άρα υπάγεται σαν έσοδο στις καταστάσεις της επιχείρησης, ενώ το δεύτερο μέρος αποτελεί χρεολύσιο για την εξόφληση της απαίτησης. Συγκεκριμένα, το πρώτος μέρος πιστώνεται συνολικά στους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού σαν “έσοδα επόμενης χρήσης” και μεταφέρετε στο τέλος της χρήσης στα “ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ”.

Σε περίπτωση που υπάρξει, μείωση της αρχικής εκτίμησης της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, τότε γίνεται αναθεώρηση στην κατανομή του εσόδου για ολόκληρη την χρονική διάρκεια της σύμβασης, καθώς και η κάθε μείωση που σχετίζεται με τα ποσά αυτά και έχει ήδη λογιστεί, καταχωρείται απευθείας.

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται και έχουν άμεση σχέση με την μίσθωση καταχωρούνται είτε απευθείας στα αποτελέσματα είτε κατανέμονται έναντι του εσόδου αυτού κατά την διάρκεια της μίσθωσης. Η κατανομή αυτή μπορεί να

πραγματοποιηθεί όταν γίνει άμεσα καταχώρηση, στα έξοδα της δαπάνης και με την άμεση καταχώρηση στα έσοδα της ίδιας χρήσης ενός μέρους των μη πραγματοποιούμενων χρηματικών εσόδων, που είναι ίσα με τις αρχικές άμεσες δαπάνες.

Παράδειγμα 19^ο

Έστω ότι η εταιρία "Α" μισθώνει στην επιχείρηση "Β" 1/1/X0 ένα μηχάνημα με την υποχρέωση η "Β" να καταβάλει στην "Α" τέλος κάθε χρόνου 25.000€ (επιτόκιο σύμβασης 20%). Μέσα στην μίσθωση έχει συμπεριληφθεί ο όρος ότι ο μισθωτής μπορεί μετά την λήξη της μίσθωσης να αγοράσει το μηχάνημα έναντι 30.000€ . Η αξία αυτή είναι κατώτερη από την αξία που εκτιμάτε ότι θα αξίζει τότε το μηχάνημα που θα είναι γύρω στις 35.000€.

$$1 - 1/1,2^n$$

$$ΠΑ_n = \frac{1 - 1/1,2^n}{0,2} \times 25.000 = 64.718,36$$

$$ΠΑ \text{ τιμής αγοράς} = ΤΑ \times 1/(1+0.2)^n = 14.467,59$$

$$ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣ. ΚΕΦΑΛ. \quad \frac{\quad}{\quad} \quad 79.185,95$$

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΤΗΣΙΕΣ ΔΟΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ ΤΟΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΥΠΟΛ. ΥΠΟΧΡΕΩΣ. ΠΡΟΣ ΑΠΟΣΒ
1/1/X0				79.185,95
31/12/X0	25.000	15.837,19	9.162,81	70.023,14
31/12/X1	25.000	14.004,63	10.995,37	59.027,77
31/12/X2	25.000	11.805,55	13.194,45	45.833,32
31/12/X3	25.000	9.166,66	15.833,33	30.000

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

ΣΥΝΟΛΟ	100.000	50.814,03	49.185,96	0
31/12/X3	30.000		30.000	

Οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης θα είναι ως εξής :

<u>Α/Α</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>1</u>	1/1/X0	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	130.000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		79.185,95
		ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡ.		50.814,05
<u>2</u>	31/12/X0	ΤΑΜΕΙΟ	25.000	
		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		25.000
<u>3</u>	31/12/X0	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡ.	15.837,19	
		ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤ.ΤΟΚΟΙ		15.837,19
<u>4</u>	31/12/X1	ΤΑΜΕΙΟ	25.000	
		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		25.000
<u>5</u>	31/12/X1	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣ.	14.004,63	
		ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤ. ΤΟΚΟΙ		14.004,63
<u>6</u>	31/12/X2	ΤΑΜΕΙΟ	25.000	
		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		25.000
<u>7</u>	31/12/X2	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ	11.805,55	
		ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤ.ΤΟΚΟΙ		11.805,55
<u>8</u>	31/12/X3	ΤΑΜΕΙΟ	25.000	

		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		25.000
<u>9</u>	31/12/X3	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ	9.166,66	
		ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤ. ΤΟΚΟΙ		9.166,66
<u>10</u>	31/12/X3	ΤΑΜΕΙΟ	30.000	
		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		30.000

Παράδειγμα 20^ο :

Έστω ότι η επιχείρηση «Α» αγοράζει ένα μηχάνημα αξίας 150.000€ με σκοπό να το μισθώσει στην επιχείρηση «Β» έναντι 45.000€ μίσθωμα, το οποίο καταβάλετε ετήσια στο τέλος κάθε έτους, για 4 έτη (επιτόκιο σύμβασης 20%). Μέσα στην σύμβαση της μίσθωσης υπάρχει ο όρος ότι το μηχάνημα μπορεί να αγορασθεί από τον μισθωτή μετά την λήξη της μίσθωσης στα 40.000€ τιμή σαφώς μικτότερη από την τιμή που εκτιμάται ότι θα αξίζει το μηχάνημα εκείνη την περίοδο, η οποία ανέρχεται στα 50.000€. Οι εγγραφές που θα γίνουν στα βιβλία των επιχειρήσεων θα είναι οι εξής :

Για την εταιρία «Α» θα έχουμε :

$$ΠΑ_n = \frac{1 - 1/1,2^n}{0,2} \times 45.000 = 116.493,06$$

$$ΠΑ \text{ τιμής αγοράς} = ΤΑ \times 1/(1+0.2)^n = 19.290,13$$

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣ. ΚΕΦΑΛ. 135.783,19

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΤΗΣΙΕΣ ΔΟΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ ΤΟΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΤ.	ΥΠΟΛ. ΥΠΟΧΡ. ΠΡΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗ
1/1/X0				135.783,19
31/12/X0	45.000	27.156,64	17.843,36	117.939,82
31/12/X1	45.000	23.587,96	21,412,04	96.527,78
31/12/X2	45.000	19.305,55	25.694,44	70.833,33

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

31/12/X3	45.000	14.166,66	30.833,33	40.000
ΣΥΝΟΛΟ	180.000	84.216,81	95.783,17	

Η «Α» θα έχει στα βιβλία της :

<u>Δ/Α</u>	<u>ΗΜ/ΝΑΙ</u>	<u>ΚΩΔΙΚΟΣ</u>	<u>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>1</u>	1/1/X0	33.23	ΔΙΑΘ. -ΜΙΣΘΩΜ. ΜΗΧΑΝ.	220.000	
		38.00	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ-ΤΑΜΕΙΟ		135.783,19
		56.00	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ		84.216,81
<u>2</u>	31/12/X0	38.00	ΤΑΜΕΙΟ	45.000	
		33.23	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦ- ΜΙΣΘ. ΜΗΧ		45.000
<u>3</u>	31/12/X0	56.00	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝ. ΧΡΗΣΗΣ	27.156,64	
		76.03	ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤ. ΤΟΚΟΙ		27.156,64
<u>4</u>	31/12/X1	38.00	ΤΑΜΕΙΟ	45.000	
		33.23	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦ- ΜΙΣΘ. ΜΗΧ		45.000
<u>5</u>	31/12/X1	56.00	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝ. ΧΡΗΣΗΣ	23.587,96	
		76.03	ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤ. ΤΟΚΟΙ		23.587,96
<u>6</u>	31/12/X2	38.00	ΤΑΜΕΙΟ	45.000	
		33.23	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦ- ΜΙΣΘ. ΜΗΧ		45.000
<u>7</u>	31/12/X2	56.00	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝ. ΧΡΗΣΗΣ	19.305,55	
		76.03	ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤ. ΤΟΚΟΙ		19.305,55
<u>8</u>	31/12/X3	38.00	ΤΑΜΕΙΟ	45.000	
		33.23	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦ- ΜΙΣΘ. ΜΗΧ		45.000

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

<u>9</u>	31/12/X3	56.00	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝ. ΧΡΗΣΗΣ	14.166,66	
		76.03	ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤ. ΤΟΚΟΙ		14.166,66
<u>10</u>	31/12/X3	38.00	ΤΑΜΕΙΟ	40.000	
		33.23	ΧΡ. ΔΙΑΦ. – ΜΙΣΘ. ΜΗΧ		40.000

X 33.23 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ Π

220.000	45.000 (31/12/X0) 45.000 (31/12/X1) 45.000 (31/12/X2) 45.000 (31/12/X3) 40.000 (31/12/X3)
0	0

X 56.00 ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ Π

27.156,64 (31/12/X0) 23.587,96 (31/12/X1) 19.305,55 (31/12/X2) 14.166,66 (31/12/X3)	84.216,81 (1/1/X0)
0	0

X 76.03 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ Π

27.156,64 (X0)
23.587,96 (X1)
19.305,55 (X2)
14.166,66 (X3)

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

Στα βιβλία της «Β» θα πρέπει να γίνουν οι εξής εγγραφές :

<u>Α/Α</u>	<u>ΗΜ/ΝΑΙ</u>	<u>ΚΩΔΙΚΟΣ</u>	<u>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>1</u>	1/1/Χ0	12.90	ΠΑΓΙΑ- ΜΙΣΘ. ΜΗΧΑΝ.	135.783,19	
		45.90	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ		135.783,19
<u>2</u>	31/12/Χ0	65.01	ΤΟΚΟΙ	27.156,64	
		45.90	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ.	17.843,36	
		38.00	ΤΑΜΕΙΟ		45.000
<u>3</u>	31/12/Χ0	66.02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ.	33.945,80	
		12.99.00	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΜΗΧ.		33.945,80
<u>4</u>	31/12/Χ1	65.01	ΤΟΚΟΙ	23.587,96	
		45.90	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ.	21.412,04	
		38.00	ΤΑΜΕΙΟ		45.000
<u>5</u>	31/12/Χ1	66.02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ.	33.945,80	
		12.99.00	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΜΗΧ.		33.945,80
<u>6</u>	31/12/Χ2	65.01	ΤΟΚΟΙ	19.305,55	
		45.90	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ.	25.694,44	
		38.00	ΤΑΜΕΙΟ		45.000
<u>7</u>	31/12/Χ2	66.02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ.	33.945,80	
		12.99.00	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΜΗΧ.		33.945,80
<u>8</u>	31/12/Χ3	65.01	ΤΟΚΟΙ	14.166,66	
		45.90	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ.	30.833,33	
		38.00	ΤΑΜΕΙΟ		45.000

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

<u>9</u>	31/12/X3	66.02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ.	33.945,80	
		12.99.00	ΑΠΟΣΒΕΣΜ. ΜΗΧ.		33.945,80
<u>10</u>	31/12/X3	45.90	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧΑΝΗΜ.	40.000	
		38.00	ΤΑΜΕΙΟ		40.000
<u>11</u>	31/12/X3	12.00	ΠΑΓΙΑ ΜΗΧΑΝ.	40.000	
		12.90	ΠΑΓΙΑ – ΜΙΣΘ. ΜΗΧΑΝΗΜΑ		40.000

X	12.00	ΠΑΓΙΑ	Π	X	12.90	ΠΑΓΙΑ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ.	Π
40.000	(31/12/X3)			135.783,19	(1/1/X0)	40.000	(31/12/X3)
				95.783,19			

X	12.99.00	ΑΠΟΣΒ. ΜΗΧΑΝ.	Π	X	65.01	ΤΟΚΟΙ Α/Χ	Π
		33.945,80	(31/12/X0)	27.156,64	(X0)		
		33.945,80	(31/12/X1)	23.587,96	(X1)		
		33.945,80	(31/12/X2)	19.305,55	(X2)		
		33.945,80	(31/12/X3)	14.166,66	(X3)		
		135.783,20					

X	66.02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Α/Χ	Π	X	45.90	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΜΙΣΘ. ΜΗΧ/ΤΑ	Π
		17.843,36	(31/12/X0)	135.783,18	(1/1/X0)		
		21.412,04	(31/12/X1)				
		25.694,44	(31/12/X2)				
		30.833,33	(31/12/X3)				
		40.000	(31/12/X3)				
33.945,80	(X0)			0		0	
33.945,80	(X1)						
33.945,80	(X2)						
33.945,80	(X3)						

5.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στις λειτουργικές μισθώσεις, δεν υπάρχουν αισθητές διαφορές ανάμεσα σε αυτά που ορίζει το IAS 17 και σε αυτά που ορίζει ο Έλληνας Νομοθέτης. Πιο συγκεκριμένα, τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές μισθώσεις εμφανίζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή και όχι του μισθωτή. Τα έσοδα που αποκτούνται από την μίσθωση αυτή, καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης με μια ευθεία μέθοδο καθ' όλη την διάρκεια της μίσθωσης.

Οι αποσβέσεις γίνονται από τον εκμισθωτή και πραγματοποιούνται με την ίδια μέθοδο που έχει επιλεγθεί να πραγματοποιούνται και οι αποσβέσεις των υπόλοιπων πάγιων περιουσιακών στοιχείων που είναι όμοιας φύσης με αυτό. Το μέγεθος της δαπάνης της απόσβεσης υπολογίζεται με βάση τις μεθόδους που αναφέρονται στα IAS 16 και IAS 38.

Οι αρχικές δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και πραγματοποιούνται ώστε να αποφέρουν περισσότερα έσοδα στην επιχείρηση από την μίσθωση του στοιχείου αυτού, είτε κατανέμονται στα αποτελέσματα σε ολόκληρη την χρονική διάρκεια της μίσθωσης αναλογικά, είτε βαραίνουν την χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν. Οι μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν συντήρηση, ασφάλιστρα κ.τ.λ. βαρύνουν τα έξοδα χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

Παράδειγμα 21^ο

Έστω ότι η επιχείρηση «Α» ενοικιάζει στην επιχείρηση «Β» ένα γήπεδο με ετήσιο μίσθωμα 65.000€ το οποίο συμφωνήθηκε να καταβάλετε στην αρχή του κάθε έτους. Οι εγγραφές που θα γίνουν στα βιβλία των επιχειρήσεων θα είναι οι εξής:

	«Α»		«Β»		
	X	Π		X	Π
38.00	TAMEIO	65.000€	62.04	ENOIKIA	65.000€
75.04	ENOIKIA ΕΔ. ΕΚΤ.	65.000€	38.00	TAMEIO	65.000€

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (IAS 23)

6.1.1 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι τόκοι αναγνωρίζονται σαν οργανικά έξοδα της οικονομικής μονάδας και καταχωρούνται στον λογαριασμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα», ο οποίος εν τέλει παρουσιάζεται στον λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης ως « χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα». Σαν εξαίρεση του κανόνα αυτού οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου των δανείων ή και των πιστώσεων ακόμα που έλαβε η οικονομική μονάδα προκειμένου να τα διαθέσει μονάχα για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.18 « τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου », ο οποίος εμφανίζεται στον Ισολογισμό στα έξοδα εγκατάστασης. Τα ΕΛΠ αναγνωρίζουν κόστος δανεισμού αποκλειστικά για τα ιδιοπαραγόμενα πάγια.

Για να ανήκουν όμως οι τόκοι σε αυτόν τον λογαριασμό πρέπει να τηρούν τις εξής δύο προϋποθέσεις :

1. Οι τόκοι που θα καταχωρηθούν σε αυτόν σε αυτόν το λογαριασμό πρέπει να αφορούν δάνεια ή πιστώσεις προμηθευτών τα οποία έλαβε η οικονομική μονάδα με μοναδικό σκοπό την κατασκευή πάγιου στοιχείου. Σε περίπτωση που ένα τμήμα του δανείου, ενώ έχει εισπραχτεί, δεν έχει ακόμα χρησιμοποιηθεί στην κατασκευή του παγίου, οι τόκοι του μέρους αυτού του δανείου καταχωρούνται στον λογαριασμό 65. Επιπρόσθετα, στον λογαριασμό 16.18 δεν καταχωρούνται οι τόκοι υπερημερίας, οι οποίοι επιβαρύνουν την οικονομική μονάδα λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών του δανείου. Οι τόκοι αυτοί καταχωρούνται στον λογαριασμό 81 « έκτακτα και ανόργανα έξοδα ».
2. Καταχωρούνται οι τόκοι που σχετίζονται αποκλειστικά με την κατασκευαστική περίοδο. Με άλλα λόγια μόνο για την περίοδο μεταξύ την έναρξη της κατασκευής, έως ότου παραδοθεί το πάγιο περιουσιακό στοιχείο έτοιμο για την χρήση που έχει προσδιοριστεί.

6.1.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Όπως αναφέρει το ΕΓΛΣ αλλά και ο ν.2190/1920 οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου μπορούν να αποσβεστούν με δύο τρόπους:

1. Εφάπαξ μέσα στην χρήση που πραγματοποιούνται οι τόκοι. Αν επιλεγθεί αυτή η μέθοδος, η δαπάνη της απόσβεσης θεωρείται κατά το 1/5 ομαλό έξοδο και καταχωρείται στον λογαριασμό 66.05.18 «αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου» ενώ το υπολειπόμενο 4/5 θεωρείται ανώμαλο έξοδο με αποτέλεσμα να καταχωρείται στον λογαριασμό 85.05.10 «αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης και α' εγκατάστασης».
2. Τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική μονάδα μεταφέρει στον λογαριασμό 16.18 τους τόκους κάθε χρήσης που βρίσκεται μέσα στην κατασκευαστική περίοδο και το σύνολο των τόκων αυτών, αποσβένεται τμηματικά σε ισόποσες δόσεις μέσα σε μία πενταετία.

6.2. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

Κατά τα ΔΛΠ το κόστος του δανεισμού, είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μία οικονομική μονάδα για την λήψη δανείων, προκειμένου με αυτά να εξυπηρετήσει της δραστηριότητες της. Για να λογιστικοποιηθεί το κόστος αυτό του δανεισμού μπορούν να χρησιμοποιηθούν δύο μέθοδοι.

ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Σε αυτή την μέθοδο το κόστος δανεισμού καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως (Αποτελέσματα Χρήσης) στην οποία πραγματοποιείται, χωρίς να λαμβάνεται υπό όψιν ο τρόπος με τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν τα δάνεια από την οικονομική μονάδα.

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Με την μέθοδο αυτή το κόστος δανεισμού που έχει άμεση σχέση με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται ως κομμάτι του κόστους των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Έτσι το κόστος δανεισμού μεταφέρεται ως κομμάτι του κόστους του στοιχείου, εφόσον είναι πιθανόν να αποφέρει στην οικονομική μονάδα μελλοντικά οικονομικά οφέλη καθώς και να υπάρχει δυνατότητα να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Όταν μια οικονομική μονάδα επιλέξει να εφαρμόσει την μέθοδο αυτή, θα πρέπει να την εφαρμόσει για όλες τις δαπάνες δανεισμού που αφορούν την κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακών στοιχείων, και όχι επιλεκτικά.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα δανειστεί ειδικά για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, έχουμε **ειδικό δανεισμό** και προσδιορίζεται με βάση την πραγματική δαπάνη δανεισμού, που πραγματοποιείται μέσα στην χρήση για τον δανεισμό αυτό, αφού μειωθεί από αυτή τυχόν κέρδος από την προσωρινή τοποθέτηση των δανείων αυτών.

Στην περίπτωση όμως, που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό αλλά χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό που θα πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί προσδιορίζεται από το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης. Το επιτόκιο αυτό προσδιορίζεται ως ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια που έχει λάβει η οικονομική μονάδα τα οποία όμως έχουν μείνει αχρησιμοποίητα κατά την διάρκεια της χρήσης.

Παράδειγμα 22^ο :

Έστω ότι η επιχείρηση «Α» έχει συνάψει τα ακόλουθα δάνεια, που 31/12/Χ0 στον Ισολογισμό της εμφανίζονται ως εξής :

Ομολογιακό δάνειο :	3.000.000 (9%)
Βραχυπρόθεσμο δάνειο :	1.000.000 (5%)
Μακροπρόθεσμο δάνειο :	4.000.000 (6%)

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Λογιστική αντιμετώπιση των Παγίων

Μαζί με αυτά τα δάνεια η επιχείρηση επισύναψε άλλο ένα δάνειο στις 1/1/X1 αποκλειστικά για την μερική χρηματοδότηση ενός κτιρίου 1.500.000 (7%). Τα δάνεια εκταμιεύτηκαν ως εξής :

Ιανουάριος 20X1 : 2.000.000

Μάρτιος 20X1 : 400.000

Μάιος 20X1 : 1.500.000

Σεπτέμβριος 20X1 : 1.500.000

Δεκέμβριος 20X1 : 600.000

Το κτίριο ολοκληρώθηκε και παραδόθηκε στις 31/12/X1

Άρα

Ιανουάριος 20X1 : $2.000.000 * 12/12 = 2.000.000$

Μάρτιος 20X1 : $400.000 * 10/12 = 333.333,33$

Μάιος 20X1 : $1.500.000 * 8/12 = 1.000.000$

Σεπτέμβριος 20X1 : $1.500.000 * 4/12 = 500.000$

Δεκέμβριος 20X1 : $600.000 * 1/12 = 50.000$

3.883.333,33

Ειδικός δανεισμός

$1.500.000 * 7\% = 105.0000$

Γενικός δανεισμός

$(3.000.000*9\%) + (1.000.000*5\%) + (4.000.000*6\%)$

Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης=

$3.000.000 + 1.000.000 + 4.000.000$

$= \frac{560.000}{8.000.000} = 7\%$

Άρα το χρησιμοποιούμενο δανειακό κεφάλαιο θα είναι :

$$3.883.333,33 - 1.500.000 = 2.383.333,33$$

$$2.383.333,33 * 7\% = 166.833,33$$

Η συνολική δανειακή επιβάρυνση που θα κεφαλαιοποιηθεί πάνω στο κόστος του κτιρίου θα είναι $105.000 + 166.833,33 = \underline{271.833,33}$

Έναρξη - Αναστολή - Λήξη Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού.

Η έναρξη της Κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού ξεκινάει μόλις αρχίζει να πραγματοποιείται η επενδυτική δαπάνη για το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, αφού όμως πρωτίστως έχει πραγματοποιηθεί η λήψη των δανείων και ύστερα η περίοδος επένδυσης.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δαπάνης αναστέλλεται όταν διακόπτεται η κατασκευή του παγίου περιουσιακού στοιχείου . Όταν γίνει διακοπή της κατασκευαστικής περιόδου, το δανειακό κόστος δεν πρέπει να βαρύνει το κόστος του παγίου εκτός και αν αυτή η καθυστέρηση οφείλετε σε αναπόφευκτα γεγονότα ή ήταν αναγκαία διαδικασία για την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου.

Η λήξη της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού λαμβάνει χώρα, όταν έχουν περατωθεί όλες οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν, ώστε το περιουσιακό στοιχείο να καταστεί έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

Όπως έχει ήδη προαναφερθεί παραπάνω, πάγια θεωρούνται και οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις που κατέχει μια επιχείρηση. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ανάλογα με το ποσοστό που κατέχεται μια επιχείρηση από μια άλλη, χαρακτηρίζεται και σαν τι είδους συμμετοχή είναι, αναλυτικότερα :

- μια εταιρεία που κατέχεται με ποσοστό 0%-9,99% χαρακτηρίζεται ως χρεόγραφο, εκτός και αν ο σκοπός κατοχής της είναι διαρκής που τότε χαρακτηρίζεται ως "τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων" (λογ. 34)
- μια εταιρεία που κατέχεται με ποσοστό 10%-19,99% χαρακτηρίζεται ως "συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις" (λογ. 18.01)
- μια εταιρεία που κατέχεται με ποσοστό 20%-50% καταχωρείται ως "συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις"
- και τέλος αν μια εταιρεία κατέχεται με ποσοστό 50,01%-100% και ο σκοπός κατοχής της είναι μακροπρόθεσμος, καταχωρείται ως "συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις" και θεωρείται ως θυγατρική της εταιρίας από την οποία κατέχεται.

Από τις παραπάνω κατηγορίες, τα ΔΛΠ ασχολούνται περισσότερο και δίνουν βαρύτητα στις κατηγορίες των συγγενών καθώς και των θυγατρικών επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, στα ΔΛΠ 27 και 28 αναφέρονται αναλυτικά οι τρόποι με τους οποίους διακρίνονται, αποτιμούνται αλλά και πως θα πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά.

7.1 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ « συγγενής είναι η επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή. Εξάλλου, ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Αν ένας επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, το 20% ή και περισσότερο από τα δικαιώματα ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι ο επενδυτής

ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός και αν μπορεί να αποδειχθεί με βεβαιότητα ότι αυτό δεν συμβαίνει.

Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί με βεβαιότητα.

Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή. Η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους :

- Αντιπροσώπευση στο Δ.Σ. ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας.
- Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής.
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού
- Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.»

Η αποτίμηση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις, γίνεται με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Κατά την μέθοδο αυτή, η επένδυση η επένδυση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις , καταχωρείται πρωτίστως στο κόστος κτήσης της και αναπροσαρμόζεται μεταγενέστερα για τις μετέπειτα μεταβολές στην αξία της. Αναλυτικότερα κατά την μέθοδο αυτή, η επένδυση αφού καταχωρηθεί εξ ‘ αρχής στο κόστος κτήσης της, αυξάνει ή μειώνει την λογιστική της αξία προκειμένου να εμφανίσει τα κέρδη ή τις ζημιές του επενδυτή, μετά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχών. Στην διάρκεια της απόκτησης μιας επένδυσης, οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει ανάμεσα στο κόστος κτήσης και στο μερίδιο του επενδυτή, λογιστικοποιείται με την βοήθεια και την χρήση τοθ ΔΛΠ 22 « Ενοποίηση των επιχειρήσεων ».

Αφού γίνουν οι αρμόδιες διορθώσεις στο μερίδιο του επενδυτή, είτε λόγω κερδών είτε λόγω ζημιών, υπολογίζονται :

- Οι αποσβέσεις των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, με βάση την πραγματική τους αξία την παρούσα στιγμή
- Οι αποσβέσεις της διαφοράς (κέρδος ή ζημιά) ανάμεσα στο κόστος κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή επί την πραγματική αξία των στοιχείων αυτών.

Σε περίπτωση που μια επένδυση σε συγγενείς επιχειρήσεις έχει απομειωθεί τότε η επιχείρηση που έχει κάνει την επένδυση, οφείλει να ακολουθήσει τους κανόνες του ΔΛΠ 36 « απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων ». Πιο συγκεκριμένα, όταν το ανακτήσιμο ποσό είναι χαμηλότερο από την λογιστική αξία της επένδυσης, τότε η απομείωση γίνεται με αυτό το ποσό. Για να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό, χρησιμοποιείται ένας από τους παρακάτω τρόπους :

- με αρχική βάση το μερίδιο του επενδυτή στην παρούσα αξία των ταμειακών ροών που εκτιμήθηκαν και αναμένετε να δημιουργηθούν, ως ένα σύνολο στο οποίο θα συμπεριληφθούν όλες οι ταμειακές ροές από τις δραστηριότητες της συγγενούς επιχείρησης, καθώς και το προϊόν από την διάθεση της επένδυσης.
- με την παρούσα αξία των ταμειακών ροών που έχουν εκτιμηθεί και αναμένεται να δημιουργηθούν από μερίσματα τα οποία πρόκειται να εισπραχθούν τόσο από την ίδια την επένδυση όσο και από την τελική της διάθεση.

Αν προκύψει ζημία, τότε αυτή πρέπει να αντιμετωπίζεται με βάση το ΔΛΠ 36, δηλαδή μειώνονται αρχικά οι υπεραξίες που τυχόν υπάρχουν και προέκυψαν κατά την αρχική αγορά της επένδυσης και το τυχόν υπόλοιπο μειώνει την λογιστική αξία της επένδυσης.

7.2 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Όταν μια επιχείρηση κατέχει μια άλλη με ποσοστό άνω του 50,01% τότε η πρώτη θεωρείται μητρική εταιρία της δεύτερης και η δεύτερη θυγατρική εταιρία της πρώτης. Σύμφωνα λοιπόν με τα ΔΛΠ οι δυο αυτές εταιρίες , μητρική – θυγατρική υπόκεινται σε ενοποίηση. Η μητρική εταιρία αφού κατέχει την πλειοψηφία των μετοχών της θυγατρικής ασκεί πάνω της έναν ουσιώδη έλεγχο. Γενικά μητρική θεωρείται μια οικονομική οντότητα που κατέχει και ασκεί επιρροή πάνω σε μία ή και σε περισσότερες θυγατρικές. Το σύνολο της μητρικής μαζί με τις θυγατρικές της ονομάζεται όμιλος επιχειρήσεων. Οι εταιρίες αυτές, σύμφωνα με τα ΔΛΠ υπόκεινται σε ενοποίηση και έχουν την υποχρέωση να αναρτούν έναν Ισολογισμό ενοποίησης, δηλαδή η μητρική εταιρία θα πρέπει να αναρτήσει έναν Ισολογισμό, στον οποίο εμπεριέχονται και οι Ισολογισμοί όλων των θυγατρικών της.

Η λογιστικοποίηση των συμμετοχών αυτών, γίνεται είτε με βάση το κόστος κτήσης, είτε με βάση το ΔΛΠ 39. Η μητρική εταιρία, αφού επιλέξει έναν λογιστικό χειρισμό, θα πρέπει να ακολουθήσει και να εφαρμόσει τον ίδιο για κάθε κατηγορία.

Αν επιλεγεί η μέθοδος του κόστους κτήσης, η μητρική θα πρέπει να καταχωρήσει την επένδυση της, στο κόστος κτήσης της. Σύμφωνα με αυτή την μέθοδο, τα αποτελέσματα χρήσης απεικονίζουν μόνο τα κέρδη που λαμβάνει η μητρική από τα μερίσματα, τα οποία διαμορφώνονται μετά από την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχών. Όσα μερίσματα λαμβάνονται από την μητρική και είναι πέραν τέτοιων κερδών, καταχωρούνται αφαιρετικά από το κόστος της επένδυσης καθώς κρίνονται ως ανάκτηση της επένδυσης.

Στο κόστος κτήσης των συμμετοχών, εκτός από την αρχική αξία των συμμετοχών, συμπεριλαμβάνονται και οι αμοιβές των χρηματιστών καθώς και όλες οι δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση των συμμετοχών. Το κόστος κτήσης στα βιβλία της μητρικής παραμένει σταθερό και δεν αναπροσαρμόζεται με βάση τα κέρδη που δημιουργούνται από τα μερίσματα των συμμετοχών. Μολαταύτα για τα διανεμόμενα κέρδη, που προέρχονται από κέρδη που πραγματοποίησε η θυγατρική πρώτου αγοραστεί από την μητρική, πρέπει να λαμβάνει χώρα μια προσαρμογή στο κόστος κτήσης.

Σύμφωνα με τον Πανδέκτη του Σακέλλη « Μείωση του κόστους κτήσης δικαιολογείται μόνο για χρηματιστηριακές μετοχές που παρακολουθούνται με την προκείμενη μέθοδο. Το FASB με το άρθρο Νο. 12, ορίζει ότι :

- Η αξία με την οποία οι χρηματιστηριακές μετοχές φέρονται στα βιβλία πρέπει να είναι η χαμηλότερη μεταξύ συνολικής αξίας κτήσης και τρέχουσας αξίας, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Το ποσό κατά το οποίο το συνολικό κόστος του χαρτοφυλακίου υπερβαίνει την τρέχουσα αξία αυτού πρέπει να λογίζεται σαν μια πρόβλεψη αποτιμήσεως.
- Η εξεύρεση της συνολικά χαμηλότερης αξίας πρέπει να γίνεται χωριστά για τις μετοχές που χαρακτηρίζονται ως βραχυπρόθεσμη επένδυση και χωριστά για τις μετοχές που χαρακτηρίζονται ως μακροπρόθεσμη επένδυση.
- Το κόστος κτήσης μιας επένδυσης σε μετοχές μη χρηματιστηριακές πρέπει να μειώνεται στην τρέχουσα αξία αυτών αν υπάρχει ένδειξη ότι η αξία της επένδυσης έχει μειωθεί. Η μείωση της αξίας των μη χρηματιστηριακών μετοχών τεκμαίρεται, όταν για μια σειρά ετών η εκδότρια έχει

πραγματοποιήσει σημαντικές λειτουργικές ζημίες. Η μείωση του κόστους κτήσης των μετοχών γίνεται με αντίστοιχη χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

- Έσοδα από την επένδυση αποτελούν μόνο τα μερίσματα σε μετρητά και καταχωρούνται στην χρήση που εγκρίθηκε η διανομή τους. Αντίθετα, τα μερίσματα σε μετοχές δε συνιστούν έσοδο, αλλά οι λαμβανόμενες μετοχές καταχωρούνται μόνο ποσοτικά στο λογαριασμό της επένδυσης, έτσι ώστε το κόστος κτήσης της συμμετοχής να αντιστοιχεί σε μεγαλύτερο αριθμό μετοχών.
- Σε περίπτωση πώλησης μετοχών αναγνωρίζεται η πραγματοποίηση αποτελέσματος στην έκταση που τα έσοδα υπερβαίνουν την αξία με την οποία οι πωλούμενες μετοχές φέρονται καταχωρημένες στα βιβλία. Η αξία αυτή είναι δυνατό να προσδιορίζεται με βάση το ειδικό κόστος κτήσης αυτών ή με την μέθοδο FIFO ή με την μέθοδο του μέσου όρου.»

Σε περίπτωση που επιλεγθεί σαν μέθοδος αποτίμησης το ΔΛΠ 39 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ », θα πρέπει να ακολουθηθεί ένας βασικός κανόνας. Ο κανόνας αυτός αναφέρει ότι κάθε επιχείρηση έχει την δυνατότητα να καταχωρεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον Ισολογισμό της, μόνο στην περίπτωση που αυτό ορίζεται σαν ένα κομμάτι των συμβατικών όρων του χρηματοπιστωτικού μέσου. Με τον τρόπο αυτόν η επιχείρηση καταχωρεί στον Ισολογισμό της, όλα τα συμβατικά δικαιώματα της ή τις συμβατικές υποχρεώσεις της ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, η αρχική καταχώρηση γίνεται στο κόστος κτήσης αφού συμπεριληφθεί σε αυτό και τα ειδικά έξοδα κτήσης των συμμετοχών. Η αποτίμηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης τους, χρησιμοποιώντας την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. η απομείωση γίνεται κάθε ημερομηνία Ισολογισμού. Το πραγματικό επιτόκιο είναι εκείνο, με το οποίο αν οι αναμενόμενες ταμειακές εισπράξεις που πρόκειται να εισρεύσουν στην επιχείρηση καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφληθούν, η Παρούσα Αξία ισούται με την λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Για να βρεθεί το πραγματικό αυτό επιτόκιο χρησιμοποιούμε τον τύπο :

$$t = \frac{C * I}{T} + \frac{C - T}{n * T}$$

t = πραγματικό επιτόκιο

C = ονομαστική αξία ομολογίας

I = επιτόκιο

T = τιμή έκδοσης ομολογίας

n = διάρκεια του δανείου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο : ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

8.1 ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ στην χώρα μας από το 2005 στις επιχειρήσεις που είναι Εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, όπως ήταν λογικό επέφερε σημαντικές αλλαγές στον τρόπο καταχώρησης και κατ' επέκταση στον τρόπο απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Αυτή η αλλαγή στον κλάδο της Ελληνικής Λογιστικής, είναι ίσως η σημαντικότερη των τελευταίων ετών, καθώς οι Ελληνικές εταιρίες ζητούνται να εναρμονιστούν με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές. Ακόμα και μέχρι σήμερα, είναι θέμα μελέτης από τους Έλληνες ακαδημαϊκούς και οικονομικούς μελετητές, ώστε να διαπιστωθεί με ακρίβεια αν οι αλλαγές αυτές, επέφεραν θετικές ή αρνητικές μεταβολές στα οικονομικά μεγέθη που καταγράφονται τόσο στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης της.

Μελλοντικά τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ ενδέχεται να υιοθετηθούν από όλες τις επιχειρήσεις της Ελλάδος, ανεξάρτητα αν είναι Εισηγμένες ή όχι στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, όπως και από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.

Όλα τα παραπάνω, μας έδωσαν το ερέθισμα να υλοποιήσουμε μια έρευνα με κύριο αντικείμενο της, τις σημαντικότερες αλλαγές που επέφεραν τα ΔΛΠ στον τρόπο απεικόνισης των Πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που έχει υπό την κατοχή της μια επιχείρηση, υλικά ή άυλα, τόσο στον Ισολογισμό της όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης της.

Όσο αφορά λοιπόν τα Πάγια περιουσιακά στοιχεία, σημαντική διαφορά εντοπίζεται πρωτίστως στην αρχική καταχώρηση τους καθώς τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν κεφαλαιοποιούν στο κόστος κτήσης των Πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα έξοδα απόκτησης των Παγίων, τα προβλεπόμενα κόστη αποσυναρμολόγησης και τελικής μετακίνησης του Παγίου όπως και το κόστος δανεισμού της κατασκευαστικής περιόδου. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα μεγάλες διαφορές τόσο στους Ισολογισμούς όσο και στις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης των επιχειρήσεων, αφού στην περίπτωση των Διεθνών Λογιστικών

Προτύπων τα κόστη αυτά κεφαλαιοποιούνται με αποτέλεσμα να υπάρχει μια αύξηση στον Ισολογισμό και συνεπώς στην Καθαρά Θέση της επιχείρησης, ενώ στην περίπτωση των ΕΛΠ τα κόστη αυτά μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης δημιουργώντας με αυτόν τον τρόπο έξοδα (ζημιά) για την επιχείρηση.

Κατ' επέκταση ένας οικονομικός αναλυτής ή ένας χρηματιστής όταν θα υπολογίσει τους αριθμοδείκτες για να προβεί στην επένδυση μιας επιχείρησης ή όχι θα βρει διαφορετικά αποτελέσματα αν τους υπολογίσει σύμφωνα με τα ΕΛΠ και διαφορετικά αν τους υπολογίζει αφού πρώτα έχει καταγράψει τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ.

Άλλη σημαντική διαφορά που εντοπίσαμε μέσα από αυτήν την εργασία είναι ότι τα ΕΛΠ δεν αποδέχονται σαν μέθοδο αποτίμησης των Πάγιων περιουσιακών στοιχείων την εναλλακτική μέθοδο της πραγματικής αξίας, όπου η εκτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται από επαγγελματίες εκτιμητές. Μια τέτοια διαφορά είναι αρκετά σημαντική καθώς αλλάζει σε σημαντικό βαθμό τα ισχύοντα δεδομένα στην Ελλάδα.

Επιπρόσθετα, διαφορές εντοπίζονται και στην Απόσυρση των Παγίων καθώς και στις Αποσβέσεις όπου στα ΕΛΠ το Πάγιο αποσύρεται από τον Ισολογισμό αυστηρά μόνο εάν πωληθεί ή καταστραφεί ενώ στα ΔΛΠ αποσύρεται επιπλέον, αν δεν αναμένονται περεταίρω οικονομικά οφέλη από την χρήση του. Όσο για τις αποσβέσεις στα ΕΛΠ χρησιμοποιούνται σταθεροί συντελεστές σε αντίθεση με τα ΔΛΠ που μπορεί να επιλεγεί ποια μέθοδος θα χρησιμοποιηθεί.

Σημαντικές διαφορές διακρίνονται και στην αντιμετώπιση των μισθώσεων των Παγίων. Οι λειτουργικές μισθώσεις δεν έχουν ουσιώδης διαφορές, καθώς στα ΕΛΠ η αντιμετώπιση των Παγίων είναι η ίδια με αυτή που προτείνουν και τα ΔΛΠ. Ωστόσο οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αγνοούνται πλήρως από τα ΕΛΠ. Σύμφωνα λοιπόν με τα ΕΛΠ στις περιπτώσεις που έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση, τα μισθώματα θεωρούνται ως λειτουργικές δαπάνες και ο εκμισθωτής έχει δικαίωμα να ενεργεί τις αποσβέσεις της αξίας του Παγίου, γεγονός που έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τα ΔΛΠ με τα οποία ο Νομοθέτης προτείνει οι χρηματοδοτικές μισθώσεις να καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία στον Ισολογισμό του μισθωτή και οι αποσβέσεις να γίνονται από τον ίδιο, καθώς εκείνος αναλαμβάνει με την μίσθωση όλους τους κινδύνους και όλα τα οφέλη του Πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Εν κατακλείδι, σπουδαίες διαφορές εντοπίζονται και στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Κατά τα ΕΛΠ δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες που να διαχωρίζουν τις

δαπάνες σε δαπάνες ερευνών και δαπάνες ανάπτυξης. Έτσι τα ΕΛΠ ορίζουν ότι το συνολικό κόστος των ερευνών και της ανάπτυξης θα πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης, όταν μπορεί να αποδειχθεί ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου ως « λογαριασμός 16,12 έξοδα ερευνών και ανάπτυξης », αλλιώς μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης. Δηλαδή, στα ΕΛΠ δεν διαχωρίζεται το κόστος που αφορά την φάση της έρευνας από εκείνο της ανάπτυξης. Όσο αφορά τις αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων ενώ τα ΔΛΠ ορίζουν ότι η απόσβεση πρέπει να γίνεται καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής (εκτός από την υπεραξία και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια η ωφέλιμη ζωή τους) ενώ στα ΕΛΠ αυθαίρετα ορίζονται κατηγορίες κατάταξης των άυλων περιουσιακών στοιχείων όπως και με τι τρόπο θα αποσβεστεί η κάθε κατηγορία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- GRANT THORTON « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση » Αθήνα 2002
- ΒΛΑΧΟΣ ΧΡ. – ΛΟΥΚΑ Λ. « ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2009 », εκδόσεις Παπαζήση 2009
- ΓΚΙΝΙΓΛΟΥ Δ. – ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ Π. « Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων » Αθήνα, 2004
- ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ. « Ανάλυση – Ερμηνεία του ΕΓΛΣ » εκδόσεις Σακκούλα, Νοέμβριος 2005
- ΚΟΤΙΤΣΑΣ Μ. - ΠΟΛΙΤΗΣ Κ. «Γενικές Αρχές Λογιστικής » Ο.Ε.Δ.Β., 2000
- ΠΑΠΑΣ Α. «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική » Αθήνα, εκδόσεις Γ. Μπένου, 2005.
- ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. « Γενική Λογιστική 2 » Αθήνα, 2010
- ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν. - ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ Π. "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες", Εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ, Αθήνα 2002
- ΣΑΚΚΕΛΗΣ Ε. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία », Εκδόσεις Ε. Σακκέλη, Αθήνα 2002.
- ΣΑΚΚΕΛΛΗΣ Ε. «Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο » Εκδόσεις Ε. Σακκέλη, Αθήνα 2005

- ΣΑΚΚΕΛΗΣ Ε. «Ο Πανδέκτης του Λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική» Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2009
- ΣΑΚΚΕΛΗΣ Ε. «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο » Δεύτερη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2003
- ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ. , ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ Α., «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων» Αθήνα, εκδόσεις ELFORIN, 2007
- ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ Α., «ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ » ΑΘΗΝΑ, εκδόσεις ELFORIN, 2006

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.ifrs.org

WWW.IASPLUS.COM

www.iasplus.com/en/standards

www.taxheaven.gr

www.iasb.org

www.fasb.org