

**ΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗΣ**



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ
ΥΙΟΘΕΤΗΣΕΙ ΔΠΧΠ**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΑΡΧΟΝΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΔΑΛΛΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΛΥΚΟΥΡΕΣΗΣ ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΕΛΓΣ.....	5
1.1 Παρουσίαση του Ε.Γ.Λ.Σ.....	5
1.1.1 Έννοια – Νομοθετική καθιέρωση.....	5
1.1.2 Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ.....	6
1.1.3 Ταξινόμηση και κωδικοποίηση λογαριασμών.....	6
1.1.4 Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.....	7
1.2 Πάγιο ενεργητικό.....	8
1.2.1 Έννοια και περιεχόμενο.....	8
1.2.2 Έννοια και διακρίσεις ενσώματων παγίων.....	9
1.2.3 Αρχικό κόστος κτήσης ενσώματων παγίων στοιχείων.....	10
1.2.4 Επέκταση ή προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	11
1.2.5 Επιχορήγηση παγίων στοιχείων.....	12
1.2.6 Απόκτηση παγίων στοιχείων με μίσθωση.....	14
1.2.7 Αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων.....	15
1.2.8 Απόσβεση παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	16
1.2.9 Μέθοδοι απόσβεσης παγίων.....	18
1.2.10 Συντελεστές αποσβέσεως παγίων που καθιερώθηκαν με το ν.3091/2002.....	22
1.2.11 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	23
1.3 Χειρισμός παγίου ενεργητικού.....	24
1.3.1 Λογαριασμός 10. Εδαφικές Εκτάσεις.....	24
1.3.2 Λογαριασμός 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα.....	26
1.3.3 Λογαριασμός 12. Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.....	29
1.3.4 Λογαριασμός 13. Μεταφορικά μέσα.....	32
1.3.5 Λογαριασμός 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.....	33
1.3.6 Λογαριασμός 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση & καταβολές κτήσης παγίων στοιχείων.....	35
1.3.7 Λογαριασμός 16. Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης.....	36
1.3.8 Λογαριασμός 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.....	40
ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΠΧΠ	44
2.1 Εισαγωγή.....	45
2.1.1 Βασικές διαφορές μεταξύ (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) και (ΕΛΠ).....	46
2.1.2 Ιστορικό υιοθέτησης και κανονισμοί Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου – Συμβουλίου.....	47
2.1.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	48
2.1.4 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	49
2.2 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 16.....	50
2.2.1 Αναγνώριση ενσώματων παγίων.....	50
2.2.2 Αποτίμηση ενσώματων παγίων.....	51
2.2.3 Απόσβεση ενσώματων παγίων.....	53
2.2.4 Μέθοδοι Απόσβεσης.....	54
2.2.5 Διαφορές ΔΛΠ 16 με ΕΓΛΣ.....	55
2.3 Δ.Λ.Π 17 Μισθώσεις.....	56
2.3.1 Περί μισθώσεων.....	56
2.3.2 Μορφές μίσθωσης.....	57
2.3.3 Χρηματοοικονομική μίσθωση.....	58
2.3.4 Λειτουργική μίσθωση.....	58

2.3.5 Διαφορές ΔΛΠ 17 με την Ελληνική νομοθεσία.....	59
2.4 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 20.....	59
2.4.1 Περί επιχορηγήσεων.....	59
2.4.2 Μορφές επιχορήγησης.....	60
2.4.3 Λογιστικός χειρισμός.....	60
2.4.4 Διαφορές ΔΛΠ 20 με Ε.Γ.Λ.Σ.....	61
2.5 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38.....	62
2.5.1 Εννοιολογική προσέγγιση.....	63
2.5.2 Αρχική αναγνώριση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού.....	64
2.5.3 Αποτίμηση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού.....	65
2.5.4 Απόσβεση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού.....	66
2.5.5 Διαφορές ΔΛΠ 38 με το ΕΛΓΣ.....	67
2.6 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΛΠ 12.....	70
2.6.1 Εισαγωγή.....	70
2.6.2 Εννοιολογική Προσέγγιση.....	71
2.6.3 Βασικές αρχές του ΔΛΠ 12.....	72
2.6.4 Διαφορά Λογιστικού – Φορολογητέου Κέρδους.....	73
2.6.5 Αναγνώριση - Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας.....	74
2.6.6 Αναβαλλόμενη φορολογία.....	75
2.6.7 Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας με Δ.Λ.Π. 12.....	79
2.7 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 40.....	80
2.7.1 Εισαγωγή.....	80
2.7.2 Πεδίο εφαρμογής.....	81
2.7.3 Αρχική αναγνώριση και αποτίμηση.....	81
2.7.4 Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση.....	82
2.7.5 Διαφορές προτύπου με Ε.Γ.Λ.Σ.....	83
ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ – ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΔΠΧΠ.....	84
3.1 Επιπτώσεις ΔΠΧΠ.....	84
3.1.1 Πως επηρέασαν τα ΔΠΧΠ 1 τις επιχειρήσεις.....	85
3.1.2 Συγκεκριμένες μεταβολές που προκάλεσε η υιοθέτηση.....	86
3.1.3 Επιπτώσεις των ΔΛΠ στο πάγιο ενεργητικό εισηγμένων εταιρειών στο Χ.Α.Α.....	89
3.2 CASE STUDY.....	95
3.2.1 Σκοπός Case Study.....	95
3.2.2 Βάση σύνταξης των Ετησίων Οικονομικών Καταστάσεων.....	95
3.2.3 Ανάλυση Παγίου Ενεργητικού για ΕΓΛΣ – ΔΛΠ.....	99
3.2.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	104
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	107
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	109

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Κατά το πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται εκτενής παρουσίαση του ΕΓΛΣ όπως και των βασικών του αρχών. Βασικά στοιχεία του πρώτου μέρους αφορούν τους λογιστικούς χειρισμούς της αναγνώρισης, αποτίμησης και απόσβεσης των παγίων στοιχείων του ενεργητικού.

Το δεύτερο μέρος της πτυχιακής αφορά καθαρά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και πως αυτά επηρεάζουν το πάγιο ενεργητικό μιας επιχείρησης. Κατόπιν εντατικής έρευνας και μελέτης προέκυψαν διαφορές ανάμεσα στα δύο Λογιστικά συστήματα των οποίων η κατανόηση είναι επιτακτική ανάγκη. Οι διαφορές αυτές αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της εργασίας μας και η ανάδειξη αυτών έχει πρωτεύοντα ρόλο.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος της εργασίας γίνεται λεπτομερείς παρουσίαση των διαφορών ανάμεσα στα δυο συστήματα στο πρακτικό τους κομμάτι. Ουσιαστικά θα αναλυθούν οικονομικές καταστάσεις διαφόρων εισηγμένων εταιρειών και θα παρουσιαστούν διαφορές που επέφερε η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ 1 σε διάφορα μέρη του Παγίου Ενεργητικού. Τέλος η εργασία κλείνει με υποθετική μελέτη Μαίλλης Α.Ε.Β.Ε στις οικονομικές καταστάσεις 31/12/04 και 31/12/05. Ο λόγος που επιμένουμε στη μελέτη των Παγίου Ενεργητικού τόσο στην εταιρεία όσο και του ομίλου, είναι ώστε να κατανοήσουμε ποσοτικά τις διαφορές που δημιούργησε η πρώτη υιοθέτηση.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ΔΠΧΠ είναι βασικό και αναπόσπαστο μέρος όλων των λογιστικών χειρισμών που αφορούν τις εισηγμένες εταιρείες και όχι μόνο. Μεταξύ άλλων τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ μπορούν να χρησιμοποιηθούν ενάντια στην απάτη και τη διαφθορά

φαινόμενο συχνό στις μέρες μας. Η παγκόσμια αγορά όπου κινούνται τόσο επιχειρήσεις όσο και χώρες είναι απαιτητική και με τεράστιο όγκο πληροφοριών.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρουσίαση και η ανάλυση του παγίου ενεργητικού. Η ανάλυση αυτή χωρίζεται σε δύο μέρη σύμφωνα με τα οποία εξετάζεται ο λογιστικός χειρισμός του παγίου ενεργητικού με Ελληνικά καθώς και με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η εργασία βασίστηκε σε βιβλία, ιστοσελίδες, ηλεκτρονικές βιβλιοθήκες καθώς και σε άρθρα. Η κατανόηση και ανάλυση των παραπάνω πηγών ήταν έργο χρονοβόρο και απαιτητικό.

Κατά το πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται εκτενής παρουσίαση του ΕΓΛΣ όπως και των βασικών του αρχών. Βασικά στοιχεία του πρώτου μέρους αφορούν τους λογιστικούς χειρισμούς της αναγνώρισης, αποτίμησης και απόσβεσης των παγίων στοιχείων του ενεργητικού.

Το δεύτερο μέρος της πτυχιακής αφορά καθαρά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και πως αυτά επηρεάζουν το πάγιο ενεργητικό μιας επιχείρησης. Κατόπιν εντατικής έρευνας και μελέτης προέκυψαν διαφορές ανάμεσα στα δύο Λογιστικά συστήματα των οποίων η κατανόηση είναι επιτακτική ανάγκη. Οι διαφορές αυτές αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της εργασίας μας και η ανάδειξη αυτών έχει πρωτεύοντα ρόλο.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος της εργασίας γίνεται λεπτομερείς παρουσίαση των διαφορών ανάμεσα στα δυο συστήματα στο πρακτικό τους κομμάτι. Ουσιαστικά θα αναλυθούν οικονομικές καταστάσεις διαφόρων εισηγμένων εταιρειών και θα παρουσιαστούν διαφορές που επέφερε η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ 1 σε διάφορα μέρη του Παγίου Ενεργητικού. Τέλος η εργασία κλείνει με υποθετική μελέτη Μαίλλης Α.Ε.Β.Ε στις οικονομικές καταστάσεις 31/12/04 και 31/12/05. Ο λόγος που επιμένουμε στη μελέτη των Παγίου Ενεργητικού τόσο στην εταιρεία όσο και του ομίλου, είναι ώστε να κατανοήσουμε ποσοτικά τις διαφορές που δημιούργησε η πρώτη υιοθέτηση.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον εισηγητή καθηγητή μας κ. Αρχοντόπουλο για τις ακριβείς και καθοριστικές επισημάνσεις που μας έκανε καθ' όλη τη προσπάθεια ολοκλήρωσης της συγκεκριμένης εργασίας. Η εμπιστοσύνη του και η θέληση του για μία εργασία υψηλών απαιτήσεων, μας έδωσε δύναμη για την σωστή διεκπεραίωσή της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1 Παρουσίαση του Ε.Γ.Λ.Σ.

1.1.1 Έννοια – Νομοθετική καθιέρωση

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύνολο αρχών και κανόνων που επιτρέπουν σε όλες τις οικονομικές μονάδες να χειρίζονται κατά ομοιόμορφο τρόπο παρόμοια λογιστικά γεγονότα και να συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις ομοιόμορφες ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενο των κονδυλίων τους.

Το **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** (ΕΓΛΣ-Greek General Chart of Accounts) ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (ΠΔ 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του Νόμου 1041 του 1980 (Ν 1041/1980), "Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπεύετε η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνική κλίμακα". Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου με το οποίο έχουν πολλά κοινά στοιχεία. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.¹

¹ <http://www.taxnews.info/egls2/>

1.1.2 Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ.

Είναι η τυποποίηση και η ενιαία λειτουργία των λογαριασμών, η χρησιμοποίηση ενιαίων κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων καθώς και η ενιαία εμφάνιση των λογιστικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις.

Ουσιαστικά είναι μια προσπάθεια να δημιουργηθεί ένα ομοιόμορφο σύστημα λειτουργίας της λογιστικής ενώ ταυτόχρονα επιτρέπει καλύτερο έλεγχο για την αντιμετώπιση αυθαιρεσιών στις λογιστικές εργασίες.

1.1.3 Ταξινόμηση και κωδικοποίηση λογαριασμών

Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και 0. Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού.

Σύμφωνα με τα λογιστικά κυκλώματα του Ε.Γ.Λ.Σ.:

- Η Γενική λογιστική περιλαμβάνει τις ομάδες από 1 έως 8
- Η Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως την ομάδα 9
- Οι Λογαριασμοί τάξεως την ομάδα 0

Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής: • Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) τα οποία συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα: • Στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού. • Στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού. • Οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα: • Στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των

οργανικών εξόδων κατ' είδος. • Στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος. • Στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως, που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης. • Στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9). Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως: • Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία. • Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της. • Εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της. • Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους. • Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

1.1.4 Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

Παρακάτω θα αναφερθούμε στις βασικές αρχές στις οποίες θεμελιώνεται η δομή του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Α) Η αρχή της **αυτονομίας**, συμφωνά με την οποία οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών κατανέμονται στα εξής τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα και οι λογαριασμοί λειτουργούν μόνο μεταξύ τους:

- Γενική λογιστική , ομάδες (1-8)
- Αναλυτική (ή Διοικητική) Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, (Ομάδα 9)

- Λογαριασμοί τάξεως, (Ομάδα 0)

Β) Η αρχή της **κατ' είδος συγκεντρώσεως** και παρακολουθήσεως στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.

Γ) Η αρχή της **καταρτίσεως** του λογαριασμού της Γενικής Εκμεταλλεύσεως εσωλογιστικά με λογιστικές εγγραφές.

1.2 Πάγιο ενεργητικό

1.2.1 Έννοια και περιεχόμενο

Το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία(αγαθά, αξίες και δικαιώματα) που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Επίσης, περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (δηλαδή οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία είσπραξης αρχίζει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης) (άρθρο 42ε, παρ. 2, Ν.2190/1920)

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται :

Α) Οι ασώματες ακινητοποιήσεις (αγορά δικαιωμάτων , τεχνογνωσίας κ.λ.π.)

Β) Οι Ενσώματες ακινητοποιήσεις (γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα)

Γ) Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως(έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως, έξοδα κτήσεως ακινήτων κ.λ.π.)

Δ) Οι συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων(Α.Ε. , Ε.Π.Ε., Ο.Ε., κ.λ.π.) εφόσον συμμετέχουν με ποσοστό τουλάχιστον 10% στο κεφάλαιο των άλλων επιχειρήσεων και ταυτόχρονα υπάρχει πρόθεση για διαρκή συμμετοχή στο κεφάλαιο τους.

Ε) Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία είσπραξης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Στ) Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων

Παρακάτω αναφέρονται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 1:

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

17

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

1.2.2 Έννοια και διακρίσεις ενσώματων παγίων

Κατά το ΕΓΛΣ ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία πρέπει να είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Τα πάγια στοιχεία διακρίνονται σε **λειτουργικά** και **μη λειτουργικά**. Λειτουργικά ονομάζονται τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη λειτουργική της δραστηριότητα, ενώ μη λειτουργικά είναι τα στοιχεία που κατέχει για εισοδηματικούς σκοπούς ή για πώληση.

Εντούτοις, στο υπόδειγμα του ισολογισμού του ΕΓΛΣ, το οποίο επιβάλλεται από τον νόμο, δε γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικών και μη λειτουργικών στοιχείων, με συνέπεια οι χρήστες και μελετητές των οικονομικών καταστάσεων να βρίσκονται σε αδυναμία αντλήσεως χρήσιμων πληροφοριών και εξαγωγής βασικών συμπερασμάτων.

1.2.3 Αρχικό κόστος κτήσης ενσώματων παγίων στοιχείων

Κόστος κτήσης δι' αγοράς

Η εναρμονισμένη με το Ε.Γ.Λ.Σ διάταξη του άρθρου 43 παρ. 5 παρ. β του ω.2190/1920 ορίζει ότι τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων».

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

Κόστος κτήσης δι' αγοράς με πίστωση

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει απλώς ότι τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς στην αξία κτήσεως τους ή την αξία που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως, χωρίς να ορίζει ως αξία κτήσεως την αξία κτήσεως μετρητοίς.

Παρακάτω αναφέρουμε περιπτώσεις όπου δεν πρέπει να βαρύνεται η αξία κτήσεως αλλά να αντιμετωπίζονται ως έξοδα χρηματοδοτήσεως:

- Οι συνομολογούμενοι τόκοι δεν πρέπει να βαρύνουν την αξία κτήσεως του στοιχείου αλλά να αντιμετωπίζονται ως έξοδα χρηματοδοτήσεως.

- Αν το στοιχείο προσφέρεται σε μια τιμή μετρητοίς και σε μια μεγαλύτερη επί πιστώσει, η τιμή μετρητοίς καταχωρείται ως κόστος κτήσεως του στοιχείου μιας και η διαφορά καταχωρείται ως έξοδο χρηματοδοτήσεως.
- Αν στη σύμβαση αγοράς του στοιχείου δεν προσδιορίζεται ο τόκος, αλλά η συμφωνηθείσα τιμή είναι μεγαλύτερη της τιμής μετρητοίς, η διαφορά αποτελεί την επιβάρυνση για τη χρονική πίστωση τη εξοφλήσεως της αξίας του στοιχείου και δεν αποτελεί κόστος κτήσεως αυτού, αλλά έξοδο χρηματοδοτήσεως.
- Αν στη σύμβαση αγοράς δεν προσδιορίζεται η αξία μετρητοίς ή αν η αξία αυτή δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί, η αξία του στοιχείου είναι η παρούσα αξία των τμηματικών πληρωμών, η οποία εξευρίσκεται δια προεξοφλήσεως αυτών με βάση το τρέχον επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας και του συνολικού καταβλητέου ποσού αποτελεί έξοδο χρηματοδοτήσεως.

1.2.4 Επέκταση ή προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων

Επειδή το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων των ενσώματων παγίων προσαυξάνουν την αξία κτήσεως τους, ενώ τα έξοδα συντήρησης και επισκευής τους βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως, πρέπει να ερευνώνται προσεκτικά οι περιπτώσεις αυτές με βάση τους προσδιορισμούς του Ε.Γ.Λ.Σ (βλ άρθρο 28 παρ. 4 Π.Δ. 186/1992)

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.²

1.2.5 Επιχορήγηση παγίων στοιχείων

Η επιχορήγηση των παγίων στοιχείων προέρχεται από το κράτος ή τους ΟΤΑ με βασικό σκοπό την ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Για τα πάγια τα οποία έχουν αποκτηθεί με επιχορήγηση σχηματίζεται αποθεματικό το οποίο καταχωρείται με πίστωση του λογ. 41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων.

Θα πρέπει, πριν ξεκινήσουμε οποιαδήποτε ανάλυση περί των λογιστικών χειρισμών που προβλέπονται για κάθε είδος ενίσχυσης, να αναφερθούμε στις δυο διαφορετικές «φιλοσοφίες» με βάση τις οποίες αντιμετωπίζονται παγκοσμίως οι κρατικές επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με τη μια άποψη, οι επιχορηγήσεις θα πρέπει να πιστώνονται σε λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων. Η μέθοδος αυτή που αναφέρεται και ως «κεφαλαιουχική»,

² <http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log1.htm>

έχει υποστηρικτές οι οποίοι μεταξύ άλλων προβάλλουν, υπέρ αυτής, και τα ακόλουθα επιχειρήματα:

- Οι επιχορηγήσεις αποτελούν είδος χρηματοδότησης και άρα ΔΕΝ πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα
- Εφόσον δεν προβλέπεται η επιστροφή τους, τότε στην ουσία αποτελούν Ίδια Κεφάλαια
- Οι επιχορηγήσεις αποτελούν κίνητρα και όχι λειτουργικά έσοδα, άρα δεν πρέπει να καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η ελληνική νομοθεσία, υιοθετεί την **κεφαλαιουχική** μέθοδο όπως προκύπτει από το άρθρο 8 παράγραφος 6 όπου ο Νόμος «αναφέρει» ότι τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (τα οποία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό αποτελούν Ίδια Κεφάλαια) και μάλιστα πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δε θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο σχηματισμού του. Σε αυτά τα πλαίσια επιβάλλει τους αντίστοιχους λογιστικούς χειρισμούς.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε.

Στα επενδυτικά σχέδια που υπάγονται στις διατάξεις του νόμου 3908/11 παρέχονται τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

α. Φορολογική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος

επί των πραγματοποιούμενων προ φόρων κερδών.

β. Επιχορήγηση που συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο, χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος των ενισχυμένων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου και προσδιορίζεται ως ποσοστό αυτών.

γ. Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτεται για την

απόκτηση καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού και προσδιορίζεται ως ποσοστό επί της αξίας απόκτησης αυτών που εμπεριέχεται στις καταβαλλόμενες δόσεις. Η επιδότηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα επτά (7) έτη.

δ. **Λειτουργικές δαπάνες** για την κατηγορία της Επιχειρηματικότητας Νέων

Οι ανωτέρω ενισχύσεις των περιπτώσεων **συνυπολογίζονται** για τον καθορισμό του συνολικού ποσοστού ενίσχυσης που χορηγείται στο επενδυτικό σχέδιο. Όλες οι μορφές ενισχύσεων μπορούν να παρέχονται

μεμονωμένα ή συνδυαστικά.³

1.2.6 Απόκτηση παγίων στοιχείων με μίσθωση

Η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το Ν. 1665/1986 ως μία σύγχρονη μέθοδο μέσο μακροπρόθεσμης χρηματοδότησης επιχειρήσεων και επαγγελματιών για την απόκτηση παγίων στοιχείων (δηλαδή εξοπλισμού και ακινήτων) για επαγγελματική χρήση.⁴

Με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα πάγιο με την μορφή μισθώσεως το πάγιο αυτό δεν καταχωρείται στο ενεργητικό της, διότι έχει μόνο την χρήση του και όχι την κυριότητά του. Επιτρέπεται όμως να το παρακολουθεί σε λογαριασμούς τάξεως, ενώ τα μισθώματα που καταβάλει εμφανίζονται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 62.04 “Ενοίκια”.

Στην ελληνική νομοθεσία ο νομοθέτης ονομάζει όλες τις μισθώσεις ως λειτουργικές μισθώσεις. Έτσι σύμφωνα με τον Ν. 1665/1986 (όπως τροποποιήθηκε με μεταγενέστερους νόμους) «με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης η εκμισθώτρια εταιρία υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος, τη χρήση πράγματος, κινητού ή ακινήτου ή και των δύο μαζί, που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση του μισθωτή παρέχοντας

³ <http://www.goufas.com>

⁴ <http://www.disabled.gr/lib/?p=7918>

στον μισθωτή, συγχρόνως, το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο.

Χρηματοδοτική Μίσθωση: Είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την μεταβίβαση ή μη της κυριότητας.⁵

Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει για ένα άλλο σημείο της νομοθεσίας για την εξέλιξη του θεσμού της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι οι φορολογικές απαλλαγές και άλλες σχετικές ρυθμίσεις που κάνουν τη μίσθωση ελκυστική επιλογή. Όσον αφορά λοιπόν τις φοροαπαλλαγές, αν εξαιρέσουμε το φόρο εισοδήματος και το ΦΠΑ όλοι οι άλλοι φόροι (τέλη, εισφορές, δικαιώματα υπέρ του δημοσίου) δε βαραίνουν τη μίσθωση στις παρακάτω περιπτώσεις:

1. στις συμβάσεις κινητών στοιχείων (με εξαίρεση των μεταφορικών μέσων)
2. στις συμβάσεις εκχώρησης δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων.
3. στα μισθώματα.
4. στο τίμημα της πώλησης του στοιχείου προς το μισθωτή

1.2.7 Αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων

Το Ε.Γ.Λ.Σ. όπως γνωρίζουμε βασίζεται στη λογιστική του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με το ιστορικό κόστος οι νομισματικές μονάδες μένουν σταθερές κατά τη διάρκεια του χρόνου. Στο δόγμα αυτό δημιουργούνται ερωτήματα που χρειάζονται άμεση απάντηση όταν προκύπτουν μεταβολές τιμών στην αγοραστική αξία των νομισμάτων και πληθωρισμός. Έτσι δημιουργείται η επιτακτική ανάγκη για την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων.

⁵ <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=81278>

Ο φορολογικός νόμος 2065/1992 (άρθρο 20.27) καθιέρωσε το σύστημα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων), ανά **τετραετία από τη χρήση του 1992**. Έως τότε τα στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσεως και δεν επιτρέπεται αναπροσαρμογή της αξίας τους.

Ο λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής είναι ο ακόλουθος: Ο λογαριασμός 41.07 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» πιστώνεται με τη διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, που γίνεται με βάση ειδικό εκάστοτε νόμο, με χρέωση των οικείων λογαριασμών στους οποίους παρακολουθούνται τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, για τα οποία γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας τους.⁶

1.2.8 Απόσβεση παγίων περιουσιακών στοιχείων

Το Ε.Γ.Λ.Σ ορίζει ότι «απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση». Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή τα αποτελέσματα χρήσης όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ετήσιο ποσό απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας κάθε παγίου στοιχείου που επέρχεται για τους παρακάτω λόγους:

1. Φυσικοί Παράγοντες (Physical Factors):

- Συνήθης λειτουργική φθορά
- Ασυνήθης λειτουργική φθορά
- Χρονική φθορά

⁶ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o41.htm

2. Οικονομικοί παράγοντες:

- Ιδιωτικοοικονομικοί. Οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις γίνονται

ακατάλληλες για χρησιμοποίηση, εξαιτίας γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στη ίδια την επιχείρηση.

- Κοινωνικοοικονομικοί Παράγοντες. Τα πάγια στοιχεία, κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη οικονομική απαξίωση, που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων.

Για να γίνει πιο εύκολα κατανοητή η απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, θα αναλύσουμε κάποιες έννοιες που ακολουθούν την απόσβεση:

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

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

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως).

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.⁷

⁷ www.karagilanis.gr

1.2.9. Μέθοδοι απόσβεσης παγίων

Ο νόμος αναγνωρίζει δύο μεθόδους απόσβεσης την σταθερή και την φθίνουσα μέθοδο. Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι και το Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζει τη σταθερή μέθοδο. Έτσι με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της περίπτωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 31, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων με εξαίρεση τα καινούρια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη **σταθερή μέθοδο**, είτε με τη **φθίνουσα μέθοδο** απόσβεσης με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται **παγίως**.⁸

1. Με τη μέθοδο της **σταθερής απόσβεσης**, το ποσό απόσβεσης υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή(σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 ΦΕΚ 255/Α/4.11.2003) επί της αποσβεστέας αξίας:

$$\text{Απόσβεση} = \text{Αποσβεστέα αξία} \times \text{Νόμιμος συντελεστής}$$

Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι όταν σε ένα πάγιο εμφανίζεται υπολειμματική αξία τότε η αποσβεστέα αξία προκύπτει από την πράξη:

$$\text{Αποσβεστέα αξία} = \text{Αξία Παγίου} - \text{Υπολειμματική Αξία}$$

⁸ <http://www.power-tax.gr/catalognews.asp?catid=740>

2. Η **φθίνουσα μέθοδος** καθιερώθηκε με το άρθρο 13 παράγραφος 2 του Π.Δ. 100/98. Τη μέθοδο αυτή μπορούν να την εφαρμόζουν από 01/01/98 για τα αποκτώμενα πάγια στοιχεία από αυτήν την ημερομηνία και έπειτα, υπό την προϋπόθεση ότι οι επιχειρήσεις αυτές είναι:

- βιομηχανικές
- βιοτεχνικές
- μεταλλευτικές
- λατομικές

Σύμφωνα με τη φθίνουσα μέθοδο του **σταθερού συντελεστή** το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής αποσβέσεων είναι σταθερός αλλά απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα κάθε φορά αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

$$\text{Απόσβεση} = \text{Αναπόσβεστη Αξία} \times \text{Νόμιμος Συντελεστής}$$

Κατά την διαχειριστική χρήση όπου η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις, που αναλογούν στη χρήση αυτή, είναι μικρότερη του ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας αυτών, τότε ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας μπορεί να αποσβεστεί μέσα στην ίδια χρήση την χρήση.

Για την καλύτερη κατανόηση των δύο μεθόδων θα παρατάξουμε ένα παράδειγμα υπολογισμού της ετήσιας αποσβέσεως παγίου στοιχείου με σταθερή και φθίνουσα μέθοδο.

Έστω πάγιο περιουσιακό στοιχείο κτήσεως 100.000 € υπαγόμενο σε νόμιμο συντελεστή απόσβεσης 15%

Έτη Απόσβεση ς	Σταθερή μέθοδος απόσβεσης 15%			Φθίνουσα μέθοδο 45% (σταθερή μέθοδος 15% * 3)		
	Αναπόσβεστη αξία	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση	Αναπόσβεστη αξία	Ετήσια απόσβεση	Συνολική απόσβεση
1	100,000.00	15,000.00	15,000.00	100,000.00	45,000.00	45,000.00
2	85,000.00	15,000.00	30,000.00	55,000.00	24,750.00	69,750.00
3	70,000.00	15,000.00	45,000.00	30,250.00	13,612.50	83,362.50
4	55,000.00	15,000.00	60,000.00	16,637.50	7,487.00	90,849.50
5	40,000.00	15,000.00	75,000.00			
6	25,000.00	15,000.00	90,000.00			
7	10,000.00	10,000.00	0.01			

Σε ότι αφορά την φθίνουσα μέθοδο το ποσό των (16637,5 - 7487) 9150,5 είναι μικρότερο του 10% του κόστους κτήσης 100000€ οπότε δίνεται η δυνατότητα στην οικονομική μονάδα κατά το τέταρτο έτος να υπολογιστούν αποσβέσεις στο ποσό είτε των 7487€ είτε στο ποσό των 16637€.

Παρατηρώντας τις δυο παραπάνω μεθόδους οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι για τα δυο πρώτα έτη η οικονομική μονάδα που ακολουθεί φθίνουσα απόσβεση παρουσιάζει λιγότερο καθαρό κέρδος από την αντίστοιχη οικ. μονάδα που ακολουθεί την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Αποτέλεσμα αυτού είναι η πρώτη επιχείρηση να φορολογείται περισσότερο για τα δυο πρώτα έτη από την δεύτερη επιχείρηση. Το συμπέρασμα από τη μελέτη των δυο μεθόδων απόσβεσης είναι ότι η φθίνουσα απόσβεση συμφέρει περισσότερο της νέες επιχειρήσεις και ο λόγος είναι τα φορολογικά οφέλη.

Παρόλα αυτά όμως υπάρχουν και χρησιμοποιούνται και άλλες μέθοδοι αποσβέσεων που δεν αναγνωρίζονται στην Ελλάδα όμως παρουσιάζουν ενδιαφέρον λόγω της ιδιομορφίας τους όπως:

Μέθοδος φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή κατά την οποία το ποσό της αποσβέσεως υπολογίζεται πάντα από την αρχική αξία αλλά με μειωμένο συντελεστή. Π.χ. τον 1ο χρόνο με 10%, το 2ο χρόνο με 9%, τον 3ο χρόνο με 8% κ.ο.κ.

Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως κατά την οποία το ποσό της αποσβέσεως αυξάνει κάθε χρόνο με αντίστοιχη αύξηση του συντελεστή. Π.χ. τον πρώτο χρόνο με 7%, το δεύτερο χρόνο με 8%, τον τρίτο χρόνο με 9% κ.ο.κ.

Μέθοδος λειτουργικής απόσβεσης κατά την οποία το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται από το γινόμενο του συντελεστή απόσβεσης επί τις ώρες λειτουργίας. Οπότε η απόσβεση προκύπτει από τους παρακάτω τύπους:

$$\text{Συντελ. ωριαίας αποσβ.} = \text{Κόστος κτήσεως} - \text{Υπολειμματική αξία} / \text{Ωφέλιμη ζωή}$$

$$\text{Απόσβεση} = \text{Συντ. ωριαίας απόσβεσης} \times \text{Ώρες εργασίας}$$

Μέθοδος φθίνοντος υπολείπου κατά την οποία το ποσό που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό γίνεται διότι σε ορισμένα πάγια στοιχεία η χρήση κατά τα πρώτα έτη είναι πιο αποδοτική από τα μεταγενέστερα (π.χ. έχει λιγότερα έξοδα συντήρησης, ή υπάρχει τεχνολογική απαξίωση που αποδυναμώνει την παραγωγή).

Μέθοδος παραγόμενων μονάδων κατά την οποία το ποσό απόσβεσης υπολογίζεται από το γινόμενο του συντελεστή απόσβεσης επί τις μονάδες παραγωγής. Έτσι με βάση την απόσβεση αυτή και τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο προσδιορίζεται η απόσβεση της χρήσης.

$$\text{Συντελ. ωριαίας αποσβ.} = \text{Κόστος κτήσεως} - \text{Υπολειμματική αξία} / \text{Ωφέλιμη ζωή}$$

$$\text{Απόσβεση} = \text{Συντ. ωριαίας απόσβεσης} \times \text{Μονάδες που παρήχθησαν}$$

Μέθοδος εφάπαξ απόσβεσης κατά την οποία δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση της εφάπαξ αποσβέσεως σε ορισμένα μικρής αξίας πάγια σύμφωνα με το Π.Δ. 100/1998. τέτοια πάγια μπορεί να είναι:

- Εργαλεία και ανταλλακτικά μηχανημάτων

- Πάγια στοιχεία αξίας κτήσεως μέχρι 1200€
- Ηλεκτρονικοί υπολογιστές

1.2.10 Συντελεστές αποσβέσεως παγίων που καθιερώθηκαν με το ν.3091/2002

Με το άρθρο 5 παρ. 6 του ν.3091/2002 αντικαταστάθηκε το πέμπτο εδάφιο της παρ. Στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/94, με τις οποίες ορίζεται ότι: «για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία η επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, αυτόν δε που θα επιλέγουν θα τον χρησιμοποιούν παγίως. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζεται από το Π.Δ. , όπως τούτο ισχύει κάθε φορά». Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2003 και μετά.⁹

Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5 παρ. 6 του ν.3091/2002 καθορίστηκαν από το Π.Δ. 299/2002.

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1103610/Πολ.1122/19-11-2003 για το ανωτέρω προεδρικό διάταγμα, αναφέρονται σχετικώς τα εξής: «οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 30 του ν. 3091/2002 αλλά και σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 1 του Π.Δ. από την 1/1/2003 για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά. Επομένως οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων οι οποίες βαρύνουν τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1/1/2003 και μετά, χωρίς να μας ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των παγίων, δηλαδή εάν αυτά αποκτήθηκαν πριν ή μετά την 1/1/2003. Αυτό σημαίνει ότι οι διατάξεις του Π.Δ. 100/1998 θα έχουν πλέον

⁹ <http://nomothesia.ependyseis.gr/eulaw/getFile/%CE%9D+3091+2002.pdf?bodyId=907473>

εφαρμογή για τις διαχειριστικές χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν από την 1/1/2003, αδιάφορα πότε θα κλείσουν αυτές. >>

1.2.11 Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού). Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.

- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.¹⁰

1.3 Χειρισμός παγίου ενεργητικού

1.3.1 Λογαριασμός 10. Εδαφικές Εκτάσεις

Γενικά περί εδαφικών εκτάσεων

Ο λογαριασμός 10 Εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται γήπεδα οικόπεδα ορυχεία μεταλλεία, λατομεία, αγροί φυτείας, δάση, και γενικά κάθε έκταση γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση.

Διακρίνονται σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους είναι **απεριόριστη** και σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους είναι **περιορισμένη** και για το λόγω αυτό η αξία τους υπόκειται σε **απόσβεση** όπως ορυχεία **10.01**, μεταλλεία **10.02** και λατομεία **10.03**.

Τα **γήπεδα – οικόπεδα** παρακολουθούνται στο **λογ 10.00** και αφορά εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί κτήρια που αφορούν τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

¹⁰ <http://www.taxheaven.gr>

Τα αγροτεμάχια, τα δάση και οι φυτείες παρακολουθούνται στους λογ. **10.04 – 10.06** είναι εκτάσεις που καλλιεργούνται ή εκμεταλλεύονται με άλλο τρόπο.

Οι λογ. **10.10** έως και **10.16** αφορούν εδαφικές εκτάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά αλλά ούτε ενοικιάζονται σε τρίτους.

Κόστος κτήσης εδαφικών εκτάσεων

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώριση της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

Οι εδαφικές εκτάσεις που δεν φθείρονται από τη χρήση τους η από την πάροδο του χρόνου δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Τέτοιες είναι τα γήπεδα – οικόπεδα. Σε περίπτωση που οι εδαφικές εκτάσεις κινδυνεύουν από οικονομική απαξίωση και υποτίμηση τότε σχηματίζεται μια ειδική πρόβλεψη και χρεώνεται ο λογ. 83.10 “προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων” και πιστώνεται ο 44.10 “προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων”.

Το ποσό της αποσβέσεως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και ο λόγος είναι ότι θεωρείται ζημιά οπότε μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Για ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ορυκτές ύλες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%)

Οι επιχειρήσεις λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών εκτός από τις κατά τα άρθρα 3,4,10 και 11 του παρόντος αποσβέσεις διενεργούν ετήσια απόσβεση και επί της αξίας των λατομείων ή των μεταλλείων με κατώτερο συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερο δέκα τοις εκατό (10%). Εκτενέστερη παρουσίαση συντελεστών απόσβεσης εδαφικών εκτάσεων μπορούμε να βρούμε στο ΠΔ.

Τα δάση δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Σε περίπτωση δαπανών κατά τη δημιουργία τους, τότε οι δαπάνες αυτές αποσβένονται. Τέλος σύμφωνα με τα περισσότερα συγκράματα στις φυτείες η απόσβεση θα πρέπει να αρχίζει όταν αποδίδουν σοδειά.

1.3.2 Λογαριασμός 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα

Γενικά περί κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων

Κτίρια είναι οι οικοδομικές Κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών προκειμένου να δημιουργηθούν χώροι που θα στεγάσουν οι επιχειρήσεις τα γραφεία τους, τα βιομηχανοστάσια, τις αποθήκες ή άλλη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι οι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, που γίνονται στην βασική υποδομή του κτιρίου προκειμένου να μπορεί να στεγαστεί μια επιχείρηση σε αυτό. Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι τέτοια η φύση τους που δεν μπορούν να αποχωριστούν από το κτίρια χωρίς να προξενούν βλάβες είτε σε αυτές είτε στα κτίρια που είναι συνδεδεμένες. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται **στο λογ. 11.00**

Τεχνικά έργα είναι μόνιμα κατά κανόνα κατασκευές που τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον στο οποίο στεγάζεται μια επιχείρηση με σκοπό την διευκόλυνση των δραστηριοτήτων της όπως π.χ. οι δρόμοι, οι πλατείες, τα λιμάνια φράγματα οι λίμνες διώρυγες περιφράξεις σήραγγες, οι γέφυρες, τα αεροδρόμια . Όσα τεχνικά έργα εξυπηρετούν τις μεταφορές της επιχείρησης καταχωρούνται στο **λογ. 11.01** "τεχνικά έργα

εξυπηρέτησης μεταφορών τα υπόλοιπα καταχωρούνται στο λογ. **11.02** "λοιπά τεχνικά έργα"

Βιομηχανοστάσια είναι τα κτίρια, οι μόνιμες μηχανικές εγκαταστάσεις, τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα και τα συνεχόμενα με αυτά οικόπεδα και αποθήκες που χρησιμοποιούνται ειδικά για τη λειτουργία της βιομηχανίας ή βιοτεχνίας

Οι διαμορφώσεις κτιρίων που υπόκεινται σε απόσβεση καταχωρούνται στο λογ. **11.03**.

Η ανέγερση κτιρίων, οι βελτιώσεις και έξοδα διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων σε ακίνητα που η **κυριότητα ανήκει σε τρίτους** καταχωρούνται στους λογαριασμούς **11.07 – 11.10**. Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά καταχωρούνται στους λογαριασμούς **11.14 – 11.17**

Αποτίμηση κτιρίων-τεχνικών εγκαταστάσεων

Τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων αποτιμώνται κατά την σύνταξη του

ισολογισμού-απογραφή πάνω στην αξία κτήσης (τιμή αγοράς) προσαυξημένη με τις προσθήκες, βελτιώσεις που μπορεί να υπάρξουν και μειωμένη με τις ανάλογες αποσβέσεις. Λέγοντας βελτίωση ενός κτιρίου εννοούμε την μεταβολή που γίνεται τεχνολογικά ούτως ώστε να υπάρχει αύξηση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του, αύξηση της παραγωγικότητας του και μείωση του κόστους παραγωγής ή κόστος λειτουργίας. Λέγοντας προσθήκη εννοούμε την αύξηση που γίνεται στον όγκο, στο μέγεθος ή στην ωφελιμότητα του με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών.

Αγορά - πώληση κτιρίων –τεχνικών εγκαταστάσεων

Κατά την αγορά ενός κτιρίου (ακινήτου) χρεώνεται ο λογαριασμός 11«Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων» με την αξία κτήσης (τιμή αγοράς) ή σε περίπτωση συγχώνευσης με την τιμή εκτίμησης και πιστώνεται ο λογαριασμός 38«Χρηματικά διαθέσιμα» αν είναι μετρητοίς η αγορά ενώ αν είναι επί πιστώσει ο λογαριασμός 50 «Προμηθευτές».

Τα κτίρια και τεχνικά έργα προσανξάνονται με τις προσθήκες, βελτιώσεις, επεκτάσεις. Κατά την **πώληση** ενός κτιρίου πιστώνεται ο λογαριασμός του κτιρίου 11.00 «Κτίρια» με χρέωση του λογαριασμού 38 «Χρηματικά, διαθέσιμα» αν είναι μετρητοίς η πώληση ενώ αν είναι με πίστωση χρεώνεται ο λογαριασμός 30 «Πελάτες». Στο τέλος της χρήσης χρεώνεται ο λογαριασμός 11«Κτίρια» το κτίριο που πωληθεί για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 11.00«Κτίρια». Όταν κατά την πώληση του κτιρίου έχουμε έξοδα τα οποία επιβαρύνουν την αξία κτήσης των κτιρίων όπως μεσιτικά χρεώνεται ο λογαριασμός 16.14 «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00 «Χρηματικά διαθέσιμα». Στο τέλος της χρήσης πιστώνονται ο λογαριασμός των εξόδων 16.14 για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογαριασμός του ακινήτου 11.

Τέλος αν ο λογαριασμός του ακινήτου παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο θεωρείται ζημία. Η ζημία αναγνωρίζεται φορολογικά και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Έτσι χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02 «Ζημίες από εκποίηση ακινήτων» και πιστώνεται ο λογαριασμός του κτιρίου 11.00«Κτίρια». Αντίθετα αν ο λογαριασμός παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο είναι κέρδος, οπότε χρεώνεται ο λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03«Κέρδη από εκποίηση ακινήτων». Τα κέρδη φορολογούνται και λαμβάνονται υπόψη στα κέρδη της επιχείρησης της ίδιας χρήσης.

Απόσβεση κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης. Δεν επιτρέπεται απόσβεση με μεγαλύτερους συντελεστές απ' ό τι ορίζει η κείμενη νομοθεσία. Επίσης δεν επιτρέπεται απόσβεση με μικρότερους συντελεστές απ' ό τι ορίζει ο νόμος (Π.Δ. 299/03) Σε περιπτώσεις που υπολογιστούν αποσβέσεις με την χρήση υψηλότερων συντελεστών τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Βασικός κανόνας είναι ό τι οι αποσβέσεις υπολογίζονται από το μήνα που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται και όχι από την ημέρα που αγοράζεται.

Τέλος, οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται κάθε έτος, με το νόμιμο συντελεστή, που θα εφαρμόσει η επιχείρηση για τα συγκεκριμένα αυτά πάγια στοιχεία για πρώτη φορά, μμέχρι οι αποσβέσεις να φτάσουν το ποσό της αρχικής αξίας των παγίων μείον το ποσό 0,01 ευρώ.

1.3.3 Λογαριασμός 12. Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

Γενικά περί μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεως – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

Στο λογ. 12 εμφανίζονται τα μηχανήματα τα οποία αντλούν από τη φύση είτε επεξεργάζονται, είτε μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ώστε να παράγουν προϊόν.

Στο λογ. **12.01** παρουσιάζονται τεχνικές εγκατάστασης της επιχείρησης. Επίσης στον ίδιο λογ. 12.01 παρακολουθούνται και άλλες εγκαταστάσεις όπως υδραυλικές, τηλεφωνικές ή αποθηκευτικές δεξαμενές. Οι παραπάνω εγκαταστάσεις είναι συνδεδεμένες με το κτίριο με τέτοιο τρόπο ώστε να αποχωριστούν εύκολα χωρίς να επέλθει βλάβη της ουσίας ή του κτιρίου.

Στο λογ.**12.02** παρακολουθούνται φορητά μηχανήματα χειρός που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη του έτους αλλά μικρότερη τον μηχ. του λογ. 12.00.

Στο λογ. **12.03** παρακολουθούνται εργαλεία με παραγωγική ζωή μεγαλύτερη του έτους. Όταν τα εργαλεία πρόκειται να αποσβεστούν εφάπαξ τότε καταχωρούνται στο λογ. 25.00 “μικρά εργαλεία”

Στο λογαριασμό **12.04** παρακολουθούνται καλούπια η και ιδιοσκευές, δηλαδή κατασκευές που προσαρμόζονται στα μηχανήματα με σκοπό την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου.

Στο λογαριασμό **12.05** παρακολουθούνται διάφορα μηχ. όργανα πχ μετρήσεων ή ελέγχου.

Τέλος στο λογ. **12.06** παρακολουθείται ο λοιπός μηχ. εξοπλισμός που δεν ανήκει σε καμία από τις παραπάνω ομάδες.

Στους λογαριασμούς **12.07, 12.08** και **12.09** παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μμετά παρέλευση ορισμένου χρόνου,

συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα.

Στους λογαριασμούς 12.10 έως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με μία λογιστική μονάδα.

Αποτίμηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώριση σ' αυτούς της **αξίας κτήσεώς** τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος), η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως ή του **κόστους κατασκευής** τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 «μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους.

Η παραπάνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.¹¹

¹¹ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o12.htm

Αγορά - πώληση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

Κατά την αγορά ενός μηχανήματος χρεώνεται ο λογαριασμός 12 με την αξία κτήσης (τιμή αγοράς) και πιστώνεται ο λογαριασμός 38«Χρηματικά διαθέσιμα» αν είναι μετρητοίς η αγορά ενώ αν είναι επί πιστώσει ο λογαριασμός 50 «Προμηθευτές». Ουσιαστικά ακολουθείτε η ίδια τεχνική όπως τους λογ. 10 και 11.

Ο λογ. 12 χρεώνεται επίσης και με έξοδα αγοράς όπως (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, έξοδα μεταφοράς και παραλαβής και δασμούς εισαγωγής). Τα έξοδα επέκτασης, βελτίωσης κ.λ.π αυξάνουν την αξία των μηχανημάτων.

Σε περίπτωση πώλησεως μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής:

Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος, καταχωρείται το τίμημα πώλησεως και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως. Επίσης στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μμεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μμέχρι την πώληση.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει μμετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μμεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 «ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μμηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημιά, ή στο λογαριασμό 81.03.02 «κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μμηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.

Οι αποσβέσεις για τα μηχανήματα υπολογίζονται με βάση τους νόμιμους συντελεστές απόσβεσης που δίνει το Π.Δ 299/03. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας

Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις με μικρότερο του νόμιμου συντελεστή τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε, σε επόμενες χρήσεις.

Στην περίπτωση όπου η οικονομική μονάδα παραχωρεί το μηχάνημα σε τρίτους (με ειδική σύμβαση), τότε τις αποσβέσεις συνεχίζει να τις διενεργεί η οικονομική μονάδα που παραχωρεί το μηχάνημα.

Επίσης αποσβέσεις διενεργούνται κανονικά όταν ένα μηχάνημα βρίσκεται σε αδράνεια λόγω βλάβης ενώ αντίθετα σε περίπτωση αναστολής της παραγωγικής διαδικασίας δεν διενεργούνται αποσβέσεις.

1.3.4 Λογαριασμός 13. Μεταφορικά μέσα

Γενικά περί μεταφορικών μέσων

Τα οχήματα παρακολουθούνται στο λογ. 13 και διενεργούν μεταφορές προσωπικού ή υλικών αγαθών π.χ. εμπορεύματα. Στο λογ. 13.06 καταχωρούνται μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιούνται για μεταφορές **μέσα στην επιχείρηση**. Στο λογ. 13.09 παρακολουθούνται άλλα μέσα μεταφοράς πχ μοτοποδήλατα. Τέλος στους λογαριασμούς από 13.10 – 13.19 καταχωρούνται μέσα μεταφοράς που ανήκουν **εκτός εκμετάλλευσης**.

Σε ότι αφορά την αγορά, την πώληση και την αποτίμηση των μεταφορικών μέσων ισχύουν οι ίδιες διατάξεις που αφορούν τα μηχανήματα λογ.12.

Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται με τον ίδιο τρόπο όπως και τα μηχανήματα. Πρέπει όμως να σημειωθεί πως οι βελτιώσεις προσ αυξάνουν τη τιμή τους και αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και η υπόλοιπη αξία.

Σε ότι αφορά τα λάστιχα θεωρούνται έξοδα επισκευών και συντηρήσεων οπότε αποσβένονται εφάπαξ μέσα στη χρήση.

1.3.5 Λογαριασμός 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Γενικά περί επίπλων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.

Στο λογ. 14.00 παρακολουθούνται κινητά αντικείμενα εγκατεστημένα στην επιχείρηση τα οποία μπορούν να αποχωριστούν εύκολα και χωρίς ζημιές.

Στο λογ. 14.01 παρακολουθούνται είδη εστίασης. (π.χ. ψυγεία, είδη κουζίνας, ψύκτες κ.λ.π.)

Στο λογ. 14.02 καταχωρούνται μηχανές γραφείων, πχ αριθμομηχανές.

Στο λογ. 14.03 "ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα" (πχ ηλεκτρονικές οθόνες, εκτυπωτές, φωτοτυπικά κ.λ.π.)

Στο λογ. 14.04 "μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς" (π.χ. δεξαμενές, κοντέινερ κ.λ.π.)

Στο λογ. 14.05 "επιστημονικά όργανα" δηλαδή τα μέσα για αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές.

Στο λογ. 14.06 "ζώα για πάγια εκμετάλλευση" και συναντάτε σε γεωργικές ή κτηνοτροφικές επιχειρήσεις.

Στο λογ. 14.08 "εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών" και αφορά τα σταθερά ή κινητά μέσα τηλεπικοινωνιών. Ο τηλεπικοινωνιακός εξοπλισμός που αγοράζεται για να προσφέρει υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στο 12.00 η στο 12.01 αντίστοιχα.

Στο λογαριασμό 14.09 ἄλοιπός εξοπλισμός παρακολουθούνται τα στοιχεία που δεν ανήκουν στους λογ. 14.00-14.08. από τον παραπάνω λογαριασμό εξαιρούνται οι φωτεινές επιγραφές οι οποίες καταχωρούνται στο λογ. 64.02.04 ενώ τα ενοίκια που μπορεί να απαιτούν αυτές οι εγκαταστάσεις καταχωρούνται στο λογ. 62.04.08.

Αποτίμηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Τα έπιπλα αποτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο που αποτιμώνται και τα μηχανήματα. Τα έπιπλα καταχωρούνται στο μητρώο τήρησης παγίων όπου αποσβένονται κατά ομάδες και όχι το καθένα ξεχωριστά.

Αγορές και πωλήσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Στις αγοροπωλησίες επίπλων που χρησιμοποιούνται ως πάγια στοιχεία ακολουθείται η ίδια μέθοδος όπως και στο λογ. 12 για τα μηχανήματα.

Σε περίπτωση που η αγοροπωλησία αφορά εμπορεύσιμα έπιπλα τότε καταχωρούνται στο λογ. 20 για αγορά και 70 για πώληση. Τέλος εάν η επιχείρηση παράγει μόνη της τα έπιπλα τότε καταχωρούνται αντίστοιχα στους λογ. 24 και λογ. 71.

Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες που αφορούν τους υπολογαριασμούς του 14 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται για το λογαριασμό 12. Βλ σελ. 29

1.3.6 Λογαριασμός 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση & καταβολές κτήσης παγίων στοιχείων.

Γενικά περί ακίνητοποιήσεων και καταβολών κτήσης παγίων στοιχείων

Στο λογ. 15 παρακολουθούνται τα ποσά που διαθέτει η επιχείρηση για να κατασκευάσει νέα πάγια στοιχεία. Εάν η κατασκευή δεν ολοκληρωθεί μέσα στο έτος τότε ο λογ. 15 μεταφέρεται σε επόμενη χρήση. Αυτό συμβαίνει μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή, οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής του λογ. 15 μεταφέρεται στους λογ. 11-14 και 16.

Όμως αν η κατασκευή του πάγιου ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση από όταν άρχισε να κατασκευάζεται, τότε το κόστος παραγωγής προσδιορίζεται στους λογ. της ομάδας 9 η εξωλογιστικά είναι δυνατό να χρεώνεται απευθείας στους λογ. του πάγιου 11-14 και 16.

Ιδιαίτερη περίπτωση είναι όταν το πάγιο κατασκευάζεται από τρίτους, αλλά τα υλικά παρέχονται από την επιχείρηση, τότε καταχωρούνται στο λογ. 15 η αξία των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή.

Ειδικότερα τους λογαριασμούς **15.01 "Κτίρια κ.λ.π"**, **15.02 "Μηχανήματα κ.λ.π"**, **15.03 "Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση"** και **15.04 "Έπιπλα κ.λ.π."**

Το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την οικονομική μονάδα προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών.

Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτύτερα στις αποθήκες με καταχώρισή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.¹²

¹² http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o15.htm

Προκαταβολές για κατασκευή παγίων στοιχείων.

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευές παγίων καταχωρούνται με χρέωση στο λογ. 15.09 "προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων". Η διαδικασία ολοκληρώνεται με την παραλαβή του τιμολογίου ή την εισαγωγή από το εξωτερικό, οπότε πιστώνεται ο λογ. 15.09 και χρεώνεται ο αντίστοιχος του, λογ. 15.

1.3.7 Λογαριασμός 16. Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Περί ανώματων ακινητοποιήσεων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι τα ανώματα αγαθά τα οποία μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους, είτε μαζί με την επιχείρηση. Σκοπός απόκτησης του είναι να μείνουν στην επιχείρηση περισσότερο από ένα έτος παραγωγικά. Τα εν λόγω πάγια διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- a) Στα δικαιώματα που είναι πχ διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία κ.λ.π
- b) Στις πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως πελατεία, φήμη, καλή οργάνωση κ.λ.π

Αποτίμηση άυλων στοιχείων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτά η επιχείρηση από τρίτους καταχωρούνται με την αξία κτήσης που αποτελείται από το εφάπαξ ποσό προσαυξημένο με τυχόν έξοδα μεταβίβασης –απόκτησης (όπως δικηγορικά, συμβολαιογραφικά) .Όταν πέρα του εφάπαξ ποσού που καταβάλλεται από τρίτους

καταβάλλεται ένα ποσό μηνιαίως ή ετησίως τότε αυτό το ποσό λαμβάνεται υπόψη στα έσοδα (μηνιαία ή ετήσια) ή το ποσό αυτό βαρύνει τα έξοδα εκμετάλλευσης και καταχωρείται στον λογαριασμό 61.98.00 και όχι στον λογαριασμό 16. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δημιουργούνται από την ίδια την επιχείρηση δεν καταχωρούνται λογιστικά εκτός αν δημιουργήθηκαν έξοδα τα οποία πρέπει να αποσβεστούν. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μμέσα σε ένα χρόνο.. Στη περίπτωση αυτή καταχωρούνται με την αξία κτήσης.

Λειτουργία του λογαριασμού των αυλών παγίων στοιχείων

Η απόκτηση άυλων παγίων καταχωρείται στο λογ. 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ η δημιουργία τους από την οικονομική μονάδα εμφανίζεται από τα έξοδα για τη πραγματοποίησή τους. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την δημιουργία ενός ασώματου παγίου αποσβένονται είτε τμηματικά είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση.

Στο λογαριασμό **16.00** «υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργάνωσης, της ιδιαίτερής της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Στο λογαριασμό **16.01** «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτώνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα.

Στους λογαριασμούς **16.02** «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και **16.03** «λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών.

Στο λογαριασμό **16.04** «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Στο λογαριασμό **16.05** «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16,00 - 16,04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του **16.99** στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.¹³

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

¹³ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o16.htm

Λειτουργία λογαριασμών εξόδων πολυετούς απόσβεσης

Στο λογαριασμό **16.10** «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως.

Στο λογαριασμό **16.11** «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία, π.χ., κτήσεως, των εξόδων αυτών.

Στο λογαριασμό **16.12** «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

Στο λογαριασμό **16.13** «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Στο λογαριασμό **16.14** «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσ αυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

Στο λογαριασμό **16.15** «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές.

Στο λογαριασμό **16.16** «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Στο λογαριασμό **16.17** «έξοδα αναδιοργάνωσης» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης, με τα οποία επιδιώκεται η επέκταση παραγωγικού δυναμικού, βασικών αλλαγών στην εμπορική δραστηριότητα κ.λ.π.

Στο λογαριασμό **16.18** «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι δανείων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων

Στο λογαριασμό **16.19** «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16,10 - 16,18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16,10, 16,12, 16,13, 16,14, 16,17, 16,18 και 16,19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.¹⁴

1.3.8 Λογαριασμός 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Τι είναι οι συμμετοχές

Οι συμμετοχές μπορεί να είναι μετοχές ανώνυμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και τα εταιρικά μερίδια εταιριών άλλης νομικής μορφής.

Σκοπός της επιχείρησης που τα αποκτά είναι η διαρκής κατοχή τους και η επιρροή στις εταιρίες αυτές. Βασική προϋπόθεση είναι το ποσοστό της συμμετοχής να υπερβαίνει το

¹⁴ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o16.htm

10% του κεφαλαίου της επιχείρησης. Στα μερίδια των Ε.Π.Ε. και στα μερίδια των προσωπικών εταιριών δεν επηρεάζει το ποσοστό γιατί θεωρείται συμμετοχή.

Εάν το ποσοστό συμμετόχος είναι μέχρι δέκα τότε θεωρούνται χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογ. 34.

Χρεόγραφα θεωρούνται οι ομολογίες, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα άτοκα γραμματεία του ελληνικού δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών κ.λ.π.

Αγορά συμμετοχών

Οι συμμετοχές καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.00 ή 18.01 με την αξία κτήσεώς τους. Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται, είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για την αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποίησεως αποθεματικών της (Καραγιάννης, 2008).

Στην περίπτωση λήψεως τίτλων **χωρίς αντάλλαγμα** χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων». Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10 «προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρος του μμετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, με τον όρο η καταβολή του να γίνει σε δόσεις, οι μμετοχές που αποκτώνται με τον τρόπο αυτό καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.00.02, 18.00.03, 18.00.06 και 18.00.07 ή στους λογαριασμούς 18.01.02, 18.01.03, 18.01.06 και 18.01.07, κατά περίπτωση, με τη συνολική τους αξία, με πίστωση του λογαριασμού 53.06 «οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών» με την αξία των οφειλόμενων δόσεων. Μετά την εξόφληση των δόσεων γίνεται η μεταφορά της συνολικής αξίας των μμετοχών που εξοφλούνται από τους λογαριασμούς 18.00.02, 18.00.03, 18.00.06 και 18.00.07 ή από τους λογαριασμούς 18.01.02, 18.01.03, 18.01.06 και 18.01.07, κατά περίπτωση, στους λογαριασμούς 18.00.00,

18.00.01 18.00.04 και 18.00.05 ή στους λογαριασμούς 18.01.00, 18.01.01, 18.01.04 και 18.01.05.

Στο λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19 παρακολουθούνται οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, με χρέωση του λογαριασμού 68.01.

Πώληση συμμετοχών

Σε περίπτωση πώλησεως συμμετοχών, το τίμημα πώλησεως καταχωρείται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του 18.00 ή 18.01, στην οποία μεταφέρεται και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη (από το λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19), όταν πρόκειται για συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, το αποτέλεσμα δε που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 64.12.00 ή 64.12.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για ζημία, και στο λογαριασμό 76.04.00 ή 76.04.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για κέρδος.¹⁵

Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

Η αποτίμηση της συμμετοχής και των χρεογράφων διακρίνεται σε δύο κατηγορίες με βασική προϋπόθεση **αν είναι ή όχι εισηγμένες στο χρηματιστήριο**. Αναλυτικότερα:

Οι συμμετοχές που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων αποτιμώνται με τιμή χαμηλότερη μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

¹⁵ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o18.htm

Προσδιορισμός της τρέχουσας τιμής της συμμετοχής σε Α.Ε. προκύπτει από το μέσο όρο της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα.

Στα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων η τρέχουσα τιμή προκύπτει από το μέσο όρο της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι μικρότερη από τη τιμή κτήσης τότε η διαφορά χρεώνεται στο λογ.68.01 "Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων" με πίστωση των αντίθετων λογ. προβλέψεων πχ 18.00.99 ή 18.01.99 για συμμετοχή και 34.99 για χρεόγραφα.

Οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις που δεν έχουν μορφή Α.Ε. αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών, συμμετοχών και των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών.

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Ως μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ορίζονται οι απαιτήσεις εκείνες που η προθεσμία για την εξόφληση τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης. Αντίθετα οι απαιτήσεις που πρέπει να εξοφληθούν εντός της χρήσης ονομάζονται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 18 Οι λοιπές απαιτήσεις (δηλαδή εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως), καταχωρούνται στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις τις ομάδας 3.

Ειδικότερα κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση η οποία είναι εισπρακτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρεται από τους λογ. 18.02–18.14 στους λογαριασμούς 33.19 – 33.20

Επίσης κάθε μακροχρόνια απαίτηση η οποία θεωρείτε επισφαλής μεταφέρεται στους λογαριασμούς της ομάδας 3, όπου παρακολουθούνται οι επισφαλής απαιτήσεις.

Λειτουργία λογαριασμών

Στους λογαριασμούς **18.02** και **18.03** παρακολουθούνται **οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων.**

Στους λογαριασμούς **18.04** και **18.05** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά των **λοιπών επιχειρήσεων** στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον λόγω του ότι διαθέτει συμμετοχές της φύσεως του λογαριασμού 18.01.

Στο λογαριασμό **18.06 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων»** παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της κατηγορίας αυτής που η οικονομική μονάδα έχει κατά των εταίρων της.

Στους λογαριασμούς **18.07 «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ευρώ»** και **18.08 «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.»** είναι

δυνατό να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα που η λήξη τους υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

Στους λογαριασμούς **18.09 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Δρχ.»** Και **18.10 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.»** είναι δυνατό να παρακολουθούνται οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων των κατηγοριών αυτών.

Στο λογαριασμό **18.11 «δοσμένες εγγυήσεις»** παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση, όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως (π.χ. εγγυήσεις στη ΔΕΗ, στον ΟΤΕ ή σε εκμισθωτές ακινήτων).

Στο λογαριασμό **18.12 «οφειλόμενο κεφάλαιο»** παρακολουθούνται οι, μετά το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως, καταβλητέες δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί, καθώς και το οφειλόμενο κεφάλαιο που δεν έχει κληθεί να καταβληθεί,

Στους λογαριασμούς **18.13 «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Δρχ.»** και **18.14 «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.»** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες

απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες των λογαριασμών 18.00 έως και 18.12 και 18.15 έως και 18.16.

Στους λογαριασμούς **18.15** «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε δρχ.» και **18.16** «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων, για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές του λογαριασμού 18.00 ή του 18.01.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΔΠΧΠ

2.1 Εισαγωγή

Οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιοποιούνται γίνονται αντικείμενο εξέτασης τόσο σε εσωτερικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι διαφορετικοί κανόνες που ισχύουν σε κάθε χώρα δημιουργούν δυσκολίες στην εξέταση των οικονομικών καταστάσεων.

Με τον περιορισμό των διαφορών που εμφανίζονται σε εκάστοτε λογιστικά πρότυπα εξασφαλίζεται η δυνατότητα ελέγχου και σύγκρισης μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων. Μέσω της χρήσης λογιστικών προτύπων οι οικονομικές καταστάσεις αποκτούν συνοχή, αφού η σύνταξη τους ορίζεται από ένα σύνολο προτύπων με αποτέλεσμα να αποφεύγονται σε επίπεδο που αυτό είναι δυνατόν, οι αντιφάσεις και οι αντιθέσεις.

Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέσω της δυνατότητας σύγκρισης, μας οδηγεί σε ένα διεθνές περιβάλλον ανταγωνισμού και κυκλοφορίας κεφαλαίων.

2.1.1 Βασικές διαφορές μεταξύ (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) και (ΕΛΠ)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μία σειρά λογιστικών αρχών και μεθόδων που αποσκοπούν στην καλύτερη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Τα ΔΛΠ αφορούν κυρίως εταιρείες εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Το αποτέλεσμα είναι οι οικονομικές καταστάσεις των εν λόγω εταιρειών να είναι αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο και ομοιόμορφες.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι προσαρμοσμένα στις λογιστικές οδηγίες της ΕΕ έχουν ορισμένες διαφορές με τα ΔΛΠ. Σε ότι αφορά τους **κανόνες αποτίμησης** στα **ΕΛΠ** κύριο μέλημα είναι η **βιωσιμότητα** της επιχείρησης, ενώ στα **ΔΛΠ** προτάσσεται κυρίως η **πληροφόρηση** των επενδυτών.

Επίσης διαφορές παρατηρούνται στους κανόνες για την αποτίμηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων π.χ. πάγια περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αποτίμηση στην **εύλογη αξία** με βάση δηλαδή **τακτικές εκτιμήσεις από επαγγελματίες εκτιμητές**.

Από την άλλη πλευρά οι λογιστικές οδηγίες της ΕΕ κατά συνέπεια και τα ΕΛΠ υιοθετούν την **αρχή του ιστορικού κόστους**.

Από τις διατάξεις των οδηγιών της ΕΕ βλέπουμε την μεταχείριση του μετόχου ως προσώπου που αποκτά τις μετοχές για μόνιμη κατοχή οπότε ενδιαφέρεται για την πρόοδο της εταιρείας. Στα ΔΛΠ πάνω απ' όλα είναι η οικονομική πραγματικότητα και όχι ο νομικός τύπος της επένδυσης «Η ουσία πάνω από τον τύπο».

Η αρχή αυτή των ΔΛΠ εάν και σε ορισμένες περιπτώσεις υιοθετείται από τα ΕΛΠ, εντούτοις εκλαμβάνεται ως μία ξεχωριστή αρχή. Αυτό οφείλεται στο ότι τα ΔΛΠ εξετάζουν τη λογιστικοοικονομική πλευρά, ενώ τα ΕΛΠ εξετάζουν κυρίως τη νομική πλευρά.

2.1.2 Ιστορικό υιοθέτησης και κανονισμοί Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου - Συμβουλίου

Η επιτροπή της ΕΕ το 2000 επισημαίνει στο κοινοβούλιο ότι πλέον τα περισσότερα λογιστικά πρότυπα παγκοσμίως αποφεύγουν την αποτίμηση με τη μέθοδο του **ιστορικού κόστους** και τείνουν προς την αποτίμηση στη **εύλογη αξία**. Έτσι προτείνει τη χρήση αναγνωρισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων.

Ο κανονισμός **1606/2002/ΕΚ/19.7-2002** του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου εμπεριέχει τα εξής άρθρα βαρύτητας :

- Η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στη Κοινότητα διεθνών λογιστικών προτύπων λαμβάνεται από την Επιτροπή και ότι τα υιοθετούμενα ΔΛΠ δημοσιεύονται εξ' ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, υπό τύπον κανονισμού της Επιτροπής, στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (άρθρο 3)
- Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται (άρθρο 4)
- Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος. (άρθρο 11).¹⁶

Με το κανονισμό **1725/2003 (L261/13-10-2003)** υιοθετήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι διερμηνείες Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (ΜΕΔ) όπου τίθενται σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2005 από τις εισηγμένες σε χρηματιστήριο Α.Ε.

Έπειτα από διάφορους κανονισμούς τροποποίησης και αντικατάστασης που ακολούθησαν η ΕΕ υιοθέτησε τα ΔΛΠ, ΔΠΧΠ και τις διερμηνείες ΜΕΔ ως εξής :

¹⁶ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias>

2.1.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους

- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία¹⁷

2.1.4 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

- ΔΠΧΠ 1: Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ
- ΔΠΧΠ 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
- ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις
- ΔΠΧΠ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- ΔΠΧΠ 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
- ΔΠΧΠ 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις¹⁸

¹⁷ Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 13^η Έκδοση, Αθήνα 2008

2.2 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 16

Το ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια» αφορά το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων και ειδικότερα την αναγνώριση των παγίων αυτών. Η αναγνώριση είναι αναπόσπαστο κομμάτι διότι πολλές Ενσώματες ακινητοποιήσεις αφορούν διαφορετικά ΔΛΠ αναλόγως με τη χρήση που έχουν μέσα στην επιχείρηση. Για παράδειγμα η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει ΔΛΠ 16 για πάγια στοιχεία τα οποία κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου τα πάγια αναγνωρίζονται ως επένδυσης σε ακίνητα και η επιχείρηση υποχρεούται να εφαρμόσει ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα». Μια επιχείρηση που χρησιμοποιεί το μοντέλο του κόστους στις επενδύσεις σε ακίνητα, θα πρέπει να χρησιμοποιεί το ίδιο μοντέλο και για τα υπόλοιπα πάγια.

Τα ΔΛΠ 16 πρέπει να εφαρμοστούν για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις μετά την 01/01/2005. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρεπόταν αλλά θα έπρεπε οι επιχειρήσεις να το αναφέρουν στις επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Ο σκοπός των ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων και να χειριστεί θέματα όπως η **αναγνώριση**, ο **προσδιορισμός** της λογιστικής τους αξίας, οι **αποσβέσεις** και η **μείωση** της αξίας των ενσώματων παγίων.

2.2.1 Αναγνώριση ενσώματων παγίων

Βασικά κριτήρια για την αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου ως στοιχείο του ενεργητικού είναι εάν και μόνο εάν:

¹⁸ Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 13^η Έκδοση, Αθήνα 2008

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το πάγιο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος του πάγιου στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σε ότι αφορά το κριτήριο με τα οφέλη ικανοποιείται όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση του πάγιου έχουν περιέλθει στην επιχείρηση.

Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο το κόστος του πάγιου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, όταν η πράξη με βάση την οποία αποκτήθηκε προσδιορίζει το κόστος του.

Επίσης υπάρχουν ειδικές περιπτώσεις πάγιων που δεν συμφωνούν αυτολεξεί με τα παραπάνω κριτήρια παρόλα ταύτα η φύση τους επιτρέπει να εντάσσονται στα ΔΛΠ 16. Υπάρχουν παραδείγματος χάρη πάγια τα οποία αποκτώνται από την επιχείρηση για την εξυπηρέτηση περιβαλλοντικών σκοπών ή για λόγους ασφαλείας. Ουσιαστικά τα πάγια που αποκτώνται για περιβαλλοντολογικούς λόγους δεν προσφέρουν οφέλη στην επιχείρηση όμως εξασφαλίζουν τη νομιμότητα της, οπότε και τη λειτουργία της. Τα εν λόγω πάγια επιτρέπουν στην επιχείρηση να αποκομίσει μελλοντικά οφέλη με τη χρήση των άλλων πάγιων της.

Άλλη μια τέτοια περίπτωση όπως τα ανταλλακτικά με σημαντική αξία μπορούν να χαρακτηριστούν ως ενσώματα πάγια, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιήσει για περισσότερες από μίας χρήσης.

2.2.2 Αποτίμηση ενσώματων παγίων

Η αποτίμηση των ενσώματων παγίων χωρίζεται σε δύο κατηγορίες με κριτήριο εάν πραγματοποιείται κατά την **αναγνώριση** ή **μεταγενέστερα**.

Στην **αποτίμηση κατά την αναγνώριση** βασικό στοιχείο αποτελεί η τιμή αγοράς του πάγιου. Στη συνέχεια ακολουθούν διάφορα έξοδα τα οποία προσαυξάνουν το κόστος των πάγιων και θεωρούνται απαραίτητα ώστε το πάγιο να λειτουργήσει σύμφωνα με τις μελέτες. Στο κόστος ενός πάγιου συμπεριλαμβάνονται η τιμή αγοράς, οι φόροι και οι δασμοί που προκύπτουν από την αγορά. Επίσης στο κόστος συμπεριλαμβάνονται έξοδα

μετακίνησης και εγκατάστασης του πάγιου σε νέα τοποθεσία. Από την αποτίμηση εξαιρούνται τα έξοδα εκπαίδευσης του προσωπικού, έξοδα παρουσίασης ενός νέου προϊόντος, έξοδα μίας νέας εγκατάστασης και διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα.

Θέλοντας να δώσουμε ένα παράδειγμα για το πώς μπορεί να προσδιοριστεί το κόστος ενός ενσώματου παγίου κατά την αναγνώριση σας παραπέμπουμε στον ακόλουθο πίνακα. Το παρακάτω ενσώματο μπορεί να είναι οποιοδήποτε μηχάνημα το οποίο βοηθά στην παραγωγική διαδικασία.

Κόστος Παγίου	Αξία
Κόστος Αγοράς	200,000
Μείον: Παρεχόμενη Εκπτώση	20,000
Δασμοί Εισαγωγής	15,000
Μεταφορικά – Ασφάλιστρα	3,000
Έξοδα Διαμόρφωσης Χώρου	1,500
Έξοδα Εγκατάστασης	500
Έξοδα Δοκιμαστικής Λειτουργίας	2,500
Σύνολο	202,500

Στην αποτίμηση μετά την αναγνώριση το ΔΛΠ 16 δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να επιλέξει τον τρόπο της αποτίμησης ανάμεσα από δυο υποδείγματα.

Κατά την αποτίμηση με **υπόδειγμα κόστους** το πάγιο μετά την αναγνώριση του ως στοιχείο του ενεργητικού, πρέπει να εμφανίζει το κόστος κτήσης του **μειωμένο** κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων καθώς και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω της χρήσης.

Σύμφωνα με το **υπόδειγμα αναπροσαρμογής** μετά την αναγνώριση του παγίου έως στοιχείο του ενεργητικού, η εύλογη αξία του θα πρέπει να εμφανίζεται αναπροσαρμοσμένη. Ως αναπροσαρμοσμένη δεχόμαστε την εύλογη αξία του παγίου κατά

την ημερομηνία της προσαρμογής μείον τις συσσωρευμένες ζημιές λόγω της μείωσης της αξίας του.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειωθεί πως όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που ανήκει το πάγιο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου μειώνεται λόγω υποτίμησης η διαφορά αυτή πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Σε περίπτωση αύξησης της αξίας πρέπει να καταχωρείται με πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής». Και στις δύο περιπτώσεις θεωρείται έσοδο ή δαπάνη κατά την έκταση που καλύπτει προηγούμενη υποτίμηση η αύξηση της αξίας αντιστοίχως.

Συνεπώς το πλεόνασμα που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας αυξάνει την αξία του παγίου και παρουσιάζεται στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής». Για να μεταφερθεί αυτή η διαφορά τελικώς στα «Κέρδη εις νέον» το πρότυπο προβλέπει δυο τρόπους:

- **Σταδιακά** ανάλογα με το ποσοστό απόσβεσης του παγίου. Δηλαδή το ποσό που μεταφέρεται στα «Κέρδη εις νέον» προκύπτει από τη διαφορά της απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και την απόσβεση στο αρχικό κόστος του στοιχείου.
- **Συνολικά** όταν το πάγιο στοιχείο πωληθεί ή αποσυρθεί

Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω χειρισμούς και αν ακολουθηθεί δεν επιτρέπεται η αναγνώριση εσόδου από «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» στα αποτελέσματα χρήσης. Η μεταφορά στα «Κέρδη εις νέον» πραγματοποιείται απευθείας μέσω των ιδίων κεφαλαίων.

Μοναδική περίπτωση όπου η αύξηση μπορεί να αναγνωριστεί ως έσοδο είναι όταν η αύξηση αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του παγίου η οποία είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης.

2.2.3 Απόσβεση ενσώματων παγίων

Η απόσβεση πραγματοποιείται ξεχωριστά για κάθε σημαντικό μέρος ενός στοιχείου των ενσωματωμένων παγίων.

Κατά τη λειτουργία της απόσβεσης, στα διαφορετικά σημαντικά μέρη ενός κοινού παγίου τα οποία έχουν ίδια μέθοδο απόσβεσης ή ωφέλιμη ζωή μπορεί να γίνει ομαδοποίηση. Η εταιρεία μπορεί να αποσβέσει ξεχωριστά και το υπόλοιπο κομμάτι του παγίου απαρτιζόμενο από τα μη σημαντικά μέρη του παγίου.

Η απόσβεση εμφανίζεται στη Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Υπάρχει πιθανότητα όμως ένα στοιχείο του ενεργητικού να απαρτίζεται από μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από την εταιρεία για την παραγωγή άλλων στοιχείων του ενεργητικού. Έτσι, η απόσβεση είναι μέρος του κόστους διαφορετικού στοιχείου και έχει αυτόνομη λογιστική αξία.

Το αποσβεστέο ποσό πρέπει να επιμερίζεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση αρχίζει όταν το πάγιο είναι σε κατάσταση χρήσης, και μπορεί να σταματήσει όταν το στοιχείο βρίσκεται για πώληση. Δε σταματάει όμως η απόσβεση όταν το στοιχείο βρίσκεται σε αδράνεια ή σε απόσυρση.

Γενικά, κατά τη χρήση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων η εταιρεία αναλώνει τα ενσωματωμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Υπάρχουν, ωστόσο, και άλλοι παράγοντες που αφορούν την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου.

- Η προβλεπόμενη χρήση του παγίου.
- Η προβλεπόμενη φθορά του παγίου.
- Η τεχνική/εμπορική απαξίωση του παγίου λόγω μεταβολών στη λειτουργία της παραγωγής όπως επίσης λόγω μεταβολών στην αγορά.
- Η ύπαρξη περιορισμών στη χρήση του παγίου (π.χ. νομικοί περιορισμοί)

2.2.4 Μέθοδοι Απόσβεσης:

Η ανάλωση των μελλοντικών οικονομικών οφειλών πρέπει πάντα και είναι συσχετισμένη με τρόπο απόσβεσης.

Παρακάτω αναφέρονται οι τρόποι απόσβεσης,

- Η σταθερή μέθοδος ουσιαστικά μοιράζει το κόστος ισόποσα σε κάθε χρήση βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- Η φθίνουσα μέθοδος μειώνει το κόστος απόσβεσης ανά χρήση διότι στη διάρκεια των πρώτων χρήσεων είναι μεγαλύτερη η ανάλωση των ενσωματωμένων μελλοντικών οικονομικών οφειλών.
- Η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων λειτουργεί κατά βάση της προβλεπόμενης χρήσης του παγίου ή τη παραγωγή.¹⁹

2.2.5 Διαφορές ΔΛΠ 16 με ΕΓΛΣ

Οι διαφορές του αναθεωρημένου το 2003 ΔΛΠ 16 με το ΕΓΛΣ που αναφέραμε στο προηγούμενο κεφάλαιο είναι οι εξής:

- 1) Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβίβασης συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π) θεωρούνται ειδικά έξοδα κτήσεως ακινήτου και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ όπου χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 και αποσβένονται είτε εφάπαξ στο τέλος της χρήσης είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.
- 2) Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τα ελληνικά πρότυπα αντιμετωπίζουν αυτούς τους τόκους διαφορετικά.
- 3) Σύμφωνα με το πρότυπο μετά την αναγνώριση του παγίου ως μέρος του ενεργητικού η αποτίμηση μπορεί να γίνει με δύο τρόπους.

Η περίπτωση αποτίμησης με υπόδειγμα κόστους που προαναφέραμε βλ. Σελ. 52 συμπίπτει με τα προβλεπόμενα ελληνικά πρότυπα.

¹⁹ Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 Α τόμος

Η αποτίμηση σύμφωνα με το υπόδειγμα λογιστικής αναπροσαρμογής, ανά 3 με 5 έτη, στην εύλογη αξία, πραγματοποιείται για τις εδαφικές εκτάσεις από επαγγελματίες εκτιμητές ενώ για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις με βάση την αγοραία αξία ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης.

- 4) Σε ότι αφορά την απόσβεση το πρότυπο προβλέπει να υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή κάθε παγίου.

2.3 Δ.Α.Π 17 Μισθώσεις

2.3.1 Περί μισθώσεων

Οι μισθώσεις αποτελούν μία από τις πιο συνηθισμένες μορφές συναλλαγών στη ζωή των επιχειρήσεων. Όπως αναφέραμε και στο Ε.Γ.Λ.Σ ο ιδιοκτήτης ενός στοιχείου του ενεργητικού (εκμισθωτής), ενοικιάζει σε κάποιον χρήστη (μισθωτή) με αντάλλαγμα μια οικονομική αποζημίωση (μίσθωμα), η οποία καθορίζεται από τη μεταξύ τους συναπτόμενη σύμβαση.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 αναφέρεται στο θέμα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή και τεκμηριωμένη παρακολούθηση τους. Ταυτόχρονα, οριοθετεί τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.

2.3.2 Μορφές μίσθωσης

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναφερθούμε στους τρόπους μίσθωσης που υπάρχουν στην αγορά ώστε μια επιχείρηση να καταφέρει να εντάξει στις τάξεις της ένα πάγιο στοιχείο.

1. Χρηματοδοτική μίσθωση χαρακτηρίζεται όταν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.
2. Λειτουργική ονομάζεται μια μίσθωση όταν δεν μεταβιβάζει όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.

Όταν αναφερόμαστε σε ωφέλειες ουσιαστικά κατονομάζουμε την κερδοφόρα λειτουργία του παγίου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης του ζωής. Επίσης όφελος μπορεί να προκύψει από κέρδος ανατίμησης ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας του.

Για να κατανοήσουμε πως λειτουργεί μια μίσθωση στο πάγιο ενεργητικό θα πρέπει να διευκρινίσουμε κάποιες βασικές λειτουργίες του παγίου ενεργητικού που αφορούν τη μίσθωση.

Απόσβεση μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων διενεργεί ο εκμισθωτής και όχι ο μισθωτής. Η απόσβεση των στοιχείων αυτών γίνεται με την ίδια μέθοδο που ο εκμισθωτής εφαρμόζει για παρόμοια στοιχεία κατανέμοντας συστηματικά τις αποσβέσεις των στοιχείων σε κάθε χρήση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

Τα αρχικά έξοδα για τη σύναψη της μίσθωσης είτε κατανέμονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης είτε βαραίνουν τη χρήση όπου πραγματοποιούνται.

Οι δαπάνες βελτιώσεως των μισθωμάτων περιουσιακών στοιχείων βαρύνουν τον εκμισθωτή και αυξάνουν την αξία κτήσης του παγίου. Σε αντίθετη περίπτωση όπου συμφωνηθεί οι δαπάνες να επιβαρύνουν το μισθωτή τότε αυτές κατανέμονται ισόποσα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Οι δαπάνες επισκευών, συντήρησης και ασφαλίσεως των μισθωμένων στοιχείων στη λειτουργική μίσθωση συνήθως επιβαρύνουν τον εκμισθωτή. Στη χρηματοδοτική μίσθωση οι εν λόγω δαπάνες βαρύνουν τον μισθωτή. Και στις δύο περιπτώσεις ανάλογα με την

φύση τους οι δαπάνες αντιμετωπίζονται είτε ως τρέχουσες είτε ως πολυετούς αποσβέσεως δαπάνες.²⁰

2.3.3 Χρηματοοικονομική μίσθωση

Σε ότι αφορά τη σχέση χρηματοοικονομικής μίσθωσης και εκμισθωτή η λογιστική αναγνώριση στα βιβλία του εκμισθωτή έχει ως εξής:

- Ο εκμισθωτής θα πρέπει αρχικά να παύσει να αναγνωρίζει το στοιχείο του ενεργητικού στο ισολογισμό του καθώς με βάση την ουσία την ουσία της συναλλαγής, τα οικονομικά οφέλη και οι κίνδυνοι της ιδιοκτησίας έχουν μεταφερθεί στον μισθωτή. Ουσιαστικά ο εκμισθωτής θα εμφανίσει απαιτήσεις από την χρηματοοικονομική μίσθωση με ισόποση πίστωση του παγίου που μίσθωσε.
- Το ποσό της απαίτησης θα πρέπει να ισούται με την παρούσα αξία του μισθωμένου παγίου.
- Τα εισπραττόμενα μισθώματα διαχωρίζονται στο ποσό που αφορά τη μείωση της απαίτησης και στο ποσό που αφορά χρηματοοικονομικό έσοδο.

2.3.4 Λειτουργική μίσθωση

Στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης το πάγιο στοιχείο παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή, επομένως πρέπει να το παρακολουθεί λογιστικά με βάση τις διατάξεις των Δ.Λ.Π 16 και 38.

Σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες τότε αυτές είτε αναγνωρίζονται άμεσα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε αποσβένονται κατά τη διάρκεια της χρήσης.

²⁰ Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 Α τόμος

Αντίθετα ο μισθωτής δεν πρέπει να αναγνωρίζει κανένα πάγιο στοιχείο παρά μόνο εάν έχει προκαταβάλει μισθώματα. Στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης αναγνωρίζεται το ετήσιο καταβαλλόμενο μίσθωμα.

2.3.5 Διαφορές ΔΛΠ 17 με την Ελληνική νομοθεσία

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

2.4 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 20

2.4.1 Περί επιχορηγήσεων

Οι κρατικές επιχορηγήσεις είναι ένας πολύ σημαντικός οικονομικός παράγοντας για τις επιχειρήσεις που τις λαμβάνουν. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να αποκαλύπτονται λεπτομερώς στις οικονομικές καταστάσεις, ώστε να μπορεί ο χρήστης αυτών να εκτιμήσει καλύτερα τα αποτελέσματα της χρηματοδότησης της επιχείρησης.

Σκοπός της εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 20 είναι ο καθορισμός του τρόπου παρακολούθησης, λογιστικού χειρισμού και γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Τρία είναι τα σημεία στα οποία θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή κατά την μελέτη και εφαρμογή του Προτύπου:

- Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων. Το πρότυπο καθορίζει τις μορφές που μπορεί να πάρει ή ενίσχυση των επιχορηγήσεων από κρατικούς φορείς.
- Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και η απεικόνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις.
- Ο χρόνος και τα κριτήρια αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων.²¹

2.4.2 Μορφές επιχορήγησης

Υπάρχουν δυο μορφές επιχορηγήσεων: α) οι επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με πάγια στοιχεία του ενεργητικού (όπου μας απασχολούν περισσότερο στην πτυχιακή εργασία) και β) επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με τα αποτελέσματα.

Επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με πάγια στοιχεία του ενεργητικού είναι χρηματικά ποσά που δίνονται στις επιχειρήσεις από κρατικούς φορείς, προκειμένου να αγοράσει ή να κατασκευάσει ένα πάγιο στοιχείο του ενεργητικού.

Επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με τα αποτελέσματα σχετίζονται άμεσα με στοιχεία προσδιοριστικά του αποτελέσματος. Η επιχορήγηση σε αυτή την περίπτωση αναλαμβάνει την εκπλήρωση ορισμένων όρων. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να είναι οι επιδοτήσεις επιτοκίου, οι επιδοτήσεις εξαγωγών και οι επιδοτήσεις ορισμένων κατηγοριών εξόδων.

2.4.3 Λογιστικός χειρισμός

Τα ΔΛΠ σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ ακολουθούν «εισοδηματική» μέθοδο, σύμφωνα με την οποία η κρατική επιχορήγηση πιστώνεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μίας ή περισσότερων περιόδων.

²¹ Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 Α τόμος

Το Πρότυπο ορίζει ότι «οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν πρέπει να φέρονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια». Επισημαίνεται ότι ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο που υιοθετείται σε σχέση με την επιχορήγηση. Έτσι, μια επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε εκπίπτει από τις Υποχρεώσεις προς το Δημόσιο.²²

Οι που αφορούν στοιχεία του ενεργητικού μπορούν να απεικονιστούν στον ισολογισμό με δύο τρόπους:

- Το ποσό της επιχορήγησης απεικονίζεται ως έσοδο επόμενων χρήσεων και κατά συνέπεια απεικονίζεται συστηματικά στα έσοδα κατά τη διάρκεια ζωής του παγίου στοιχείου του ενεργητικού.
- Το ποσό επιχορήγησης αναιρείται από τη λογιστική αξία του παγίου στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο επιτυγχάνεται μέσω του μειωμένου εξόδου των αποσβέσεων.

2.4.4 Διαφορές ΔΛΠ 20 με Ε.Γ.Λ.Σ.

1. Η ελληνική νομοθεσία, υιοθετεί την «κεφαλαιουχική» μέθοδο ότι τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. (τα οποία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελούν Ίδια Κεφάλαια) και μάλιστα πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ακολουθούν διαφορετική φιλοσοφία και ενστερνίζονται την «εισοδηματική» μέθοδο, σύμφωνα με την οποία η κρατική επιχορήγηση πιστώνεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μίας ή περισσότερων περιόδων.

²² dfn2000.gr/files/pdf/slot%2004-08.pdf

2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.
3. Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών, κατά το ΔΛΠ 20 είναι δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται η καταχώριση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης, αλλά καταχωρούνται πάντα στα έσοδα.
4. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ οι επιχορηγήσεις αποτελούν κίνητρα και όχι λειτουργικά έσοδα οπότε δεν καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων (αφορολόγητες). Αντίθετα τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι οι επιχορηγήσεις αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής, άρα θα πρέπει να καταχωρούνται στα Αποτελέσματα (φορολογητέες).

2.5 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38

Το ΔΛΠ 38 αφορά τη λειτουργία και το λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του ενεργητικού. Με τελευταία αναθεώρηση το 2004 αφορά όλα τα άυλα παγία που αποκτήθηκαν μετά τις 31/03/2004. ο τρόπος που χειρίζεται το πρότυπο τα άυλα πάγια μοιάζει με τον τρόπο που προβλέπει το πρότυπο ΔΛΠ 16.

Στο ΔΛΠ 38 αναπτύσσονται αυστηρά κριτήρια για την αναγνώριση του στοιχείου ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Επίσης αναλύονται τρόποι απόκτησης στοιχείων του άυλων ενεργητικού και λογιστικοί χειρισμοί που πρέπει να εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση.

Από τα πιο σημαντικά στοιχεία είναι η αναφορά στον τρόπο απόσβεσης των άυλων πάγιων καθώς και στους κανόνες με βάση τους οποίους γίνεται η σταδιακή μείωση της αξίας τους.

Σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να καθορίσει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται, ώστε ένα στοιχείο να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Επίσης το πρότυπο καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνουν οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις που ακολουθούν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

2.5.1 Εννοιολογική προσέγγιση

Παρακάτω παραθέτουμε κάποιες βασικές έννοιες που χρησιμοποιούνται από το Δ.Λ.Π. 38:

Στοιχεία του ενεργητικού ονομάζονται οι πόροι που ελέγχονται από την επιχείρηση εξαιτίας κάποιων γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένεται στο μέλλον να εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη.

Άυλο στοιχείο του ενεργητικού είναι ένα διακριτό, μη νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού, χωρίς φυσική υπόσταση, το οποίο κατέχεται για να χρησιμοποιηθεί στην παραγωγή αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, την μίσθωσή σε τρίτους ή για να χρησιμοποιηθεί για διοικητικούς σκοπούς.

Νομισματικά στοιχεία του ενεργητικού είναι τα μετρητά και τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για τα οποία αναμένεται να εισπραχθούν συγκεκριμένα ή προκαθορισμένα χρηματικά ποσά.

Έρευνα ορίζεται η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση, η οποία αναλαμβάνεται με σκοπό την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης.

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

παραγωγής ή της χρήσης τους. Το ΔΛΠ 38 θέτει ιδιαίτερα αυστηρά κριτήρια για την αναγνώριση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης.

Κόστος είναι το ποσό σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου αντίτιμου που πληρώθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου την στιγμή της απόκτησης ή κατασκευής ή όταν μπορεί να εφαρμοστεί, είναι το ποσό που αποδίδεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο με την αρχική του αναγνώριση με βάση συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στο πλαίσιο μιας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δυο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με την βούλησή τους.

Ενεργός αγορά είναι η αγορά στην οποία :

- τα αντικείμενα συναλλαγής είναι ομοιογενή,
- διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές μπορούν να βρεθούν ανά πάσα στιγμή, και
- οι τιμές είναι γνωστές ανά πάσα στιγμή στο κοινό²³

2.5.2 Αρχική αναγνώριση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού

Το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι άυλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται από τις οικονομικές καταστάσεις εάν και μόνο εάν ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις.

- Τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που μπορεί να προκύψουν από το στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Για το λόγω αυτό η επιχείρηση πρέπει να προβαίνει σε συχνές εκτιμήσεις για όλη την ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.

²³ Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 'B τόμος

- Επίσης η επιχείρηση πρέπει να έχει τη δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του στοιχείου ώστε αυτό να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Όταν εξαγοράζεται μία επιχείρηση ή επιχειρηματική δραστηριότητα, αν το τίμημα είναι μεγαλύτερο από την καθαρή θέση της εξαγορασθείσας, η διαφορά καταχωρείται ως υπεραξία, αν αναμένονται μελλοντικά οφέλη. Μια τέτοια υπεραξία προκύπτει σε περίπτωση που δημιουργούνται έξοδα με σκοπό να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτά δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Έτσι δεν ικανοποιούνται κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ38. Στην περίπτωση εξαγοράς, που γνωρίζουμε το κόστος, καταχωρούμε ως άυλο στοιχείο και το πελατολόγιο και το αποσβένουμε κανονικά (ενώ η υπεραξία δεν αποσβένεται). Τέλος η επιχείρηση δεν είναι σε θέση να γνωρίζει εάν τα οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

2.5.3 Αποτίμηση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Μετά την αρχική αναγνώριση, η επιχείρηση έχει μία από τις ακόλουθες δύο επιλογές:

- Το άυλο στοιχείο του ενεργητικού εμφανίζεται στην αξία κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του.
- Το άυλο στοιχείο του ενεργητικού εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι η εύλογη αξία του άυλου παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξία του.

Όταν ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αναπροσαρμόζεται, τότε πρέπει να αναπροσαρμοστούν όλα τα στοιχεία της κατηγορίας οπου ανήκει. Μοναδική εξαίρεση αποτελεί όταν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για τα στοιχεία αυτά.

Στην παραπάνω περίπτωση οπου δεν υπάρχει ενεργός αγορά το άυλο πάγιο πρέπει να εμφανίζεται με το κόστος κτήσης **μείον** κάθε **συσσωρευμένη απόσβεση** και κάθε **συσσωρευμένη ζημιά** από μείωση της αξίας του.

Στην περίπτωση, που η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου παγίου δεν μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε μία ενεργή αγορά, τότε η λογιστική αξία του άυλου παγίου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με παραπομπή στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερη συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημιά από μείωση της αξίας του.

Σε ότι αφορά τη λογιστικό χειρισμό των αναπροσαρμογών ακολουθούνται οι ίδιες διαδικασίες που προβλέπονται για τα ενσώματα πάγια (ΔΛΠ 16).

2.5.4 Απόσβεση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Ως απόσβεση ορίζεται η συστηματική κατανομή της αποσβέσιμης αξίας του άυλου παγίου στα έτη της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του. Σε ότι αφορά την κατανομή αυτή θα πρέπει να πραγματοποιείται με βάση το πώς λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από την επιχείρηση. Όταν κατά την κατανομή δεν υπάρχει αξιοπιστία τότε υποχρεωτικά πρέπει να ακολουθείται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.

Ως αποσβέσιμη αξία ορίζεται η αξία κτήσης του παγίου στοιχείου (βασικός χειρισμός) ή η αναπροσαρμοσμένη αξία (εναλλακτικός χειρισμός) μείον την υπολειμματική αξία. Για τον υπολογισμό της αποσβέσιμης και της υπολειμματικής αξίας του άυλου παγίου είναι απαραίτητο να εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή του.

Σύμφωνα με την τελευταία αναθεώρηση του ΔΛΠ 38, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά αν υπάρχει η δυνατότητα να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του παγίου. Στην περίπτωση που μπορεί να προσδιοριστεί, τότε η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει το χρονικό διάστημα της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου (ή τις μονάδες παραγωγής αν χρησιμοποιείται για παραγωγή).

Σε αντίθετη περίπτωση, η επιχείρηση θα θεωρήσει ότι το άυλο πάγιο δεν έχει προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή, τότε το άυλο πάγιο δεν αποσβένεται αλλά υπόκειται σε έλεγχο μείωσης της αξίας του.

Η μέθοδος απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του στοιχείου εισέρχονται στην επιχείρηση όπως ήδη προαναφέραμε.

Οποιαδήποτε μέθοδος απόσβεσης είναι επιτρεπτή με τον όρο να ακολουθείται πάγια από την επιχείρηση. Προτεινόμενη μέθοδος για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι η σταθερή μέθοδος απόσβεσης.

Η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης, θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε έτος και να τροποποιούνται όταν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή αλλάζει σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Στην περίπτωση αυτή, οι αλλαγές θα πρέπει να αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εκτιμάται ως μηδενική εκτός των περιπτώσεων που:

- Ένας τρίτος έχει δεσμευτεί να αγοράσει το αυλό πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του
- Υπάρχει ενεργός αγορά οπότε η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί σε σχέση με αυτή. Επίσης πιθανολογείται η ενεργός αγορά να υπάρχει κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

2.5.5 Διαφορές ΔΛΠ 38 με το ΕΓΛΣ

- 1) Πρώτη και βασικότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ 38 και ΕΓΛΣ αφορά την αναγνώριση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι οικονομικά αγαθά τα οποία μπορούν να έχουν χρηματική αξία και να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Σε αντίθεση με το ΔΛΠ 38 που για να γίνει η καταχώρηση πρέπει να πιθανολογούνται μελλοντικά οικ. Οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Επίσης το πρότυπο προβλέπει το άυλο στοιχείο να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

- 2) Στην καταχώρηση εντοπίζεται μια διαφορά για τις δαπάνες. Το ΕΓΛΣ δεν προβλέπει κάποιους κανόνες για την καταχώρηση παρά μόνο σε ότι έχει σχέση με την τυποποίηση των λογαριασμών. Το ΔΛΠ 38 απαιτεί τις δαπάνες για ένα άυλο στοιχείο να καταχωρούνται ως έξοδα για την επιχείρηση.
- 3) Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός μεταξύ του κόστους έρευνας και ανάπτυξης. Συγκεκριμένα το κόστος έρευνας και ανάπτυξης όταν αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησως εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων. Αντιθέτως το ΔΛΠ 38 κάνει σαφή διαχωρισμό μεταξύ έρευνας και ανάπτυξης. Συγκεκριμένα οι δαπάνες έρευνας βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης στην οποία γίνονται, ενώ για την ανάπτυξη να εγγράφεται ως κόστος κτήσης άυλου στοιχείου.
- 4) Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η απόσβεση γίνεται με τη σταθερή μέθοδο και ισόποσα μέσα στο χρόνο που χρησιμοποιείται το πάγιο. Υπάρχουν βέβαια κάποιοι περιορισμοί σε ότι αφορά τα ανώτατα όρια. Το ΔΛΠ 38 προβλέπει ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη μόνο σε ειδικές περιπτώσεις που έχουμε προαναφέρει βλ σελ 66 Ειδικότερα το πρότυπο απαιτεί η απόσβεση να γίνεται μέσα στη χρονική διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Επίσης να γίνεται τουλάχιστον ετήσια εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- 5) Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία:
- τα άυλα πάγια στοιχεία, όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα αναδιοργάνωσης, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων, και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, κεφαλαιοποιούνται και **αποσβένονται ισόποσα**, με ανώτατο **όριο την πενταετία**. Στα ΔΛΠ δεν αναγνωρίζονται ως άυλο ενεργητικό, αλλά ως έξοδα που επιβαρύνουν τη χρήση.
- Ορισμένα άλλα άυλα στοιχεία, όπως δικαιώματα εκμετάλλευσης και άδειες λειτουργίας, **αποσβένονται** στο χρόνο της **παραγωγικής ζωής** τους ή στο χρόνο της **νομικής διάρκειας** του.
- 6) Τα άυλα πάγια αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας,(π.χ. δικαίωμα

εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 απαιτεί ότι η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανακλά το ρυθμό κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, θα πρέπει να υιοθετείται η σταθερή μέθοδος .

7) Στο ΕΓΛΣ όταν η υπολειμματική αξία είναι μηδέν την καταχωρούμε με το συμβολικό ποσό του 0,01 €. Το ΔΛΠ 38 καταχωρεί την υπολειμματική αξία μηδέν εκτός από κάποιες προϋποθέσεις που προβλέπει να υπάρχει υπολειμματική αξία μετά την διάρκεια ωφέλιμης ζωής και έχουμε αναφερθεί παραπάνω.

8) Στο ΕΓΛΣ η αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16. Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούνται στην επιχείρηση απεικονίζονται λογιστικά όταν για την δημιουργία τους πραγματοποιήθηκαν έξοδα τα οποία αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 η αποτίμηση γίνεται με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:

- Βασικός χειρισμός (κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και σωρευμένες ζημιές.
- Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός (αναπροσαρμοσμένη αξία μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση ή και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά.

9) Η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί τόσο λεπτομερή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις. Μπορεί όμως να αναφέρουμε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων περισσότερες πληροφορίες όταν το άυλο στοιχείο κατέχει σημαντική αξία ως προς το σύνολο της αξίας του Ενεργητικού. Αντίθετα το ΔΛΠ προβλέπει λεπτομερή γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

10) Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι για να προσδιορίσει μία επιχείρηση πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 "Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων". Είναι μερικές φορές δύσκολο να διαπιστώνεται, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, γιατί, μεταξύ άλλων, δεν υπάρχει αναγκαστικά οποιαδήποτε προφανής απόδειξη απαξίωσης. Αυτή η δυσκολία προκύπτει

ειδικώς, αν το περιουσιακό στοιχείο έχει μία μακρά ωφέλιμη ζωή. Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι το ΔΛΠ 38 απαιτεί, ένα ετήσιο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου στοιχείου, αν η ωφέλιμη ζωή του υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια. Αντίθετα στην ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι αντίστοιχο για την απομείωση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

- 11) Τα ΔΛΠ προβλέπουν ως προς την αναπροσαρμογή αξίας άυλου αγαθού τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης. Επίσης οι αναπροσαρμογές καθορίζονται από ανεξάρτητους επίσημους εκτιμητές κατά τακτά χρονικά διαστήματα 3-5 ετών, το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής αξίας παρουσιάζεται στα ίδια κεφάλαια και δεν είναι διανεμητέο. Αντίθετα, στην Ελληνική νομοθεσία δεν περιέχουν διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση άυλων αγαθών.

2.6 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΛΠ 12

2.6.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με τους Φόρους Εισοδήματος και θα αναπτύξουμε έννοιες της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς και κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισης τους. Το ΔΛΠ 12, επίσης, καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τους φόρους εισοδήματος που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Κύριος σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό τόσο των τρεχουσών όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που θα προκύψουν από:

- Τη μελλοντική ανάκτηση (ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεις) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.
- Συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης

2.6.2 Εννοιολογική Προσέγγιση

Προτού παρουσιάσουμε αναλυτικά το πρότυπο κρίνεται απαραίτητο να διευκρινίσουμε κάποιες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο και θα κάνουν την κατανόηση του πιο εύκολη.

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας χρήσης πριν την αφαίρεση του εξόδου για φόρους

Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά) είναι το ποσό του κέρδους (ή της ζημιάς) μιας χρήσης, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί και επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

Φόροι έξοδα (φόροι έσοδα) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσης που αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αναλογούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά) μιας χρήσης.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν προσωρινές φορολογητέες διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν:

- Εκπεστές προσωρινές διαφορές
- Μεταφερόμενες στο μέλλον φορολογικές ζημιές
- Μεταφερόμενους στο μέλλον πιστωτικούς φόρους

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- **Φορολογητέες προσωρινές διαφορές**, οι οποίες είναι διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς).
- **Εκπεστέες προσωρινές διαφορές**, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς).

Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό για φορολογικούς σκοπούς.

2.6.3 Βασικές αρχές του ΔΛΠ 12

Το Δ.Λ.Π. 12 διέπεται από τις παρακάτω βασικές αρχές:

- Θεμελιώδης αρχή του Δ.Λ.Π. 12 είναι ότι μια επιχείρηση οφείλει να καταχωρήσει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (υποχρέωση), οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης), θα καθιστούσε τις μελλοντικές πληρωμές φόρου μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν, αν η ίδια η ανάκτηση (ο διακανονισμός) δεν είχε καμία φορολογική συνέπεια.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στα Ίδια Κεφάλαια.

2.6.4 Διαφορά Λογιστικού – Φορολογητέου Κέρδους

Στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς, όπως και σε πολλά άλλα φορολογικά καθεστώτα, το λογιστικό κέρδος (ζημία) διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος (ζημία). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος είναι διαφορετικές από τους αντίστοιχους κανόνες που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές. Οι επιχειρήσεις συνήθως καταρτίζουν μία κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη, στην οποία αναφέρονται όλες οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών. Τέτοιες διαφορές για παράδειγμα είναι τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια (π.χ. ταμειακή βάση) από αυτά με τα οποία αναγνωρίζονται (π.χ. αρχή του δεδουλευμένου), τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς απ' ότι για λογιστικούς (π.χ. αποσβέσεις). Οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

Μόνιμες διαφορές, αυτές δηλαδή που ενώ καταχωρούνται λογιστικά (α)

δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης την οποία αφορούν και (β) ούτε θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των επόμενων χρήσεων π.χ. ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει αναγνωρισθεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί ή ένα έξοδο το οποίο έχει αναγνωρισθεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν εκπίπτει των φορολογητέων κερδών.

Προσωρινές διαφορές, αυτές δηλαδή που δεν λαμβάνονται μεν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης την οποία αφορούν, αλλά θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος κάποιων επόμενων χρήσεων. Πρόκειται δηλαδή για διαφορές που πρόκειται να αναστραφούν. Αφορούν σε κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας επόμενης χρήσης. Ένα παράδειγμα είναι οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Συγκεκριμένα, οι προαναφερθείσες προβλέψεις αναγνωρίζονται λογιστικά ως έξοδο σε κάθε χρήση που

καθίστανται δεδουλευμένες, ενώ αντίθετα εκπίπτουν φορολογικά κατά τη χρήση στην οποία θα καταβληθούν.

2.6.5 Αναγνώριση - Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας

Το Δ.Λ.Π. 12 ορίζει τις ακόλουθες διατάξεις σχετικά με την τρέχουσα φορολογία:

- Ο φόρος εισοδήματος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αναγνωρίζεται ως *υποχρέωση*, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις χρήσεις αυτές, τότε το επιπλέον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως *απαίτηση*.
- Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης, πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση (φορολογική δυνατότητα που δεν παρέχεται από την ελληνική φορολογική νομοθεσία).
- Οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προγενέστερων περιόδων και του οριστικού φόρου που συμφωνείται με τις φορολογικές αρχές, θεωρούνται αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων και αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της τρέχουσας περιόδου, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8. Οι (τρέχουσες) φορολογικές υποχρεώσεις (ή απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν τεθεί σε ισχύ ή ουσιαστικά θα ισχύσουν μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

2.6.6 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Φορολογική Βάση

Το Δ.Λ.Π. 12 συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία.

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης είναι το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς.

Συγκεκριμένα:

- **Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου** είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση που αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική του αξία.
- **Φορολογική βάση μιας υποχρέωσης** είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά (προεισπραχθέντα έσοδα), η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Το Δ.Λ.Π. 12 για τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων υιοθετεί τη μέθοδο της υποχρέωσης του Ισολογισμού. Συγκρίνει δηλαδή τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με τη φορολογική τους βάση, ώστε να προσδιοριστούν οι προσωρινές διαφορές και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, ο φόρος της χρήσεως περιλαμβάνει α) την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους, β)

το ποσό που προβλέπεται ότι είναι πληρωτέο ή ότι έχει προπληρωθεί σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται κατά την τρέχουσα χρήση και γ) τις προσαρμογές στον Ισολογισμό των υπολοίπων αναβαλλόμενων επιπτώσεων από φόρους που είναι αναγκαίες για να αντικατοπτρίζονται είτε οι αλλαγές των φορολογικών συντελεστών είτε η επιβολή νέων φόρων.

Όταν η επιχείρηση αναγνωρίζει ένα στοιχείο του ενεργητικού, τότε αναμένει μελλοντικά να ανακτήσει τη λογιστική αξία του με την πώλησή του (π.χ. εμπορεύματα) ή με τη χρήση του για την απόκτηση άλλων στοιχείων (π.χ. μηχανήματα παραγωγής).

Παράλληλα με την αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού η επιχείρηση αναμένει να έχει μία φορολογική έκπτωση η οποία να είναι ίση με τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Η έκπτωση προκύπτει καθώς η επιχείρηση αναλώνει τα στοιχεία ή τις υπηρεσίες που αυτά ενσωματώνουν (π.χ. μεταφορά της αξίας των εμπορευμάτων και των αποσβέσεων στο κόστος πωλήσεων με την αντίστοιχη μείωση των φορολογικών κερδών).

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι **μεγαλύτερη** από τη φορολογική τους βάση, τότε αντίστοιχα και τα έξοδα που θα αφαιρεθούν από τα λογιστικά κέρδη όταν το στοιχείο πωληθεί ή χρησιμοποιηθεί, θα είναι μεγαλύτερα από τις φορολογικές εκπτώσεις που θα έχουν τα στοιχεία αυτά. Θα προκύψει λοιπόν, φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο από το λογιστικό και θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος. Δημιουργείται, δηλαδή, μια μελλοντική φορολογική υποχρέωση που αναγνωρίζεται ως **Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση**.

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι **μικρότερη** από τη φορολογική τους βάση, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. Δημιουργείται δηλαδή ένα φορολογικό όφελος (**Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση**) το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα εφόσον η επιχείρηση θα έχει αρκετά μελλοντικά φορολογικά κέρδη έτσι ώστε να επωφεληθεί από αυτή τη φορολογική έκπτωση.

Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός από τις περιπτώσεις που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

- 1) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, ή
- 2) την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:
 - a) δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων,
 - b) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος, ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία).

Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που στην ουσία αποτελούν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου και της φορολογικής του βάσης η οποία θα οδηγήσει στο μέλλον σε πληρωμή υψηλότερων φόρων, προκύπτουν όταν:

Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού > Φορολογική Βάση

Όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική του βάση, τότε, δημιουργούνται φορολογητέα ποσά στο μέλλον καθώς οι μελλοντικές φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες των λογιστικών αποσβέσεων. Άρα η επιχείρηση οδηγείται στο μέλλον σε πληρωμή υψηλότερων φόρων.

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που πιθανολογείται ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να

αξιοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:

1) δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων, και

2) κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία).

Οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές, που είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται, οφείλονται σε συναλλαγές ή οικονομικά γεγονότα που έχουν ως συνέπεια να καταβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και χαμηλότερος σε μελλοντικές, εξαιτίας της αναμενόμενης φορολογικής έκπτωσης στις μελλοντικές χρήσεις. Οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού < Φορολογική βάση

ή

Λογιστική αξία υποχρέωσης > Φορολογική βάση

Αποτίμηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Κατά την κατάρτιση του ισολογισμού κάθε χρήσεως οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις, αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές κατά την ημερομηνία που αναμένεται να καταβληθεί.

Επίσης κατά την κατάρτιση του ισολογισμού κάθε χρήσεως, οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν κατά την περίοδο διακανονισμού της απαίτησης ή της υποχρέωσης. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να ληφθούν υπόψη οι

φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού κάθε χρήσης, η λογιστική αξία της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης επανεξετάζεται και γίνεται μείωση της αξίας της.

2.6.7 Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας με Δ.Λ.Π. 12

Η έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 12 καθώς και των αναβαλλόμενων εσόδων και εξόδων για φόρους. Αντίθετα, με βάση τα Ε.Λ.Π. και την ελληνική φορολογία δεν εμφανίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Στην περίπτωση που εταιρία αποκτά ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν εκπίπτει φορολογικά πρέπει, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π, να εγγράφεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση με χρέωση των φόρων ή της καθαρής θέσης. Αντίθετα, με βάση τα Ε.Λ.Π., τέτοια εγγραφή δεν γίνεται για τις περιπτώσεις που αποκτώνται περιουσιακά στοιχεία ή γίνονται έξοδα που δεν θα εκπέσουν φορολογικά.

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή παγίων και πιστώνεται η καθαρή θέση με την υπεραξία, θα πρέπει, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 12, να χρεωθεί αντίστοιχα η καθαρή θέση με πίστωση κατ' αρχήν των υποχρεώσεων με το ποσό του φόρου υπεραξίας. Με βάση την ελληνική πρακτική, ο φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής επιδρά επίσης στην καθαρή θέση, χωρίς να επιδράσει στα αποτελέσματα, αλλά μέσω του πίνακα διανομής των αποτελεσμάτων.

Αν μία εταιρία έχει ζημίες που εκπίπτονται φορολογικά σε επόμενες χρήσεις και εκτιμά ότι θα έχει κέρδη στις επόμενες χρήσεις να τις συμψηφίσει, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, λογίζει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση με πίστωση των εξόδων για φόρους εισοδήματος. Ενώ, με τα Ε.Λ.Π., μία τέτοια απαίτηση δεν λογίζεται στα λογιστικά βιβλία, αλλά εκπίπτει όταν θα υπάρξουν κέρδη, οπότε σε εκείνη τη χρήση ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται μειωμένος σε σχέση με το νόμιμο συντελεστή.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 12, πρέπει σε ατομικό και ενοποιημένο επίπεδο να γνωστοποιείται μία συμφωνία του φόρου εισοδήματος, με βάση τον ισχύοντα ή τους ισχύοντες

συντελεστές. Δηλαδή, πρέπει να εμφανιστούν τα μη υπαγόμενα στο φόρο έσοδα και έξοδα της χρήσης. Παρόμοια γνωστοποίηση δεν προβλέπεται από την ελληνική πρακτική, αλλά στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνονται όλες οι σχετικές πληροφορίες σε ατομικό επίπεδο ενός νομικού προσώπου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν ληφθεί μία επιχορήγηση, η οποία σαν έσοδο είναι αφορολόγητη και αγοραστεί με αυτήν ένα πάγιο που οι αποσβέσεις του στο σύνολό τους είναι εκπεστές, θα πρέπει με τη λήψη της επιχορήγησης να λογιστεί και επιπλέον έσοδο για φόρο, ο οποίος αναλογεί στην αφορολόγητη επιχορήγηση. Στην Ελλάδα δεν υφίσταται κάτι ανάλογο με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις παγίων, αλλά και αν συνέβαινε δεν θα λογίζονταν επιπλέον φόρος και η επιχορήγηση θα λογίζονταν στο ονομαστικό της ποσό.

Στην περίπτωση της συγχώνευσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 12, πρέπει η απορροφημένη εταιρία να υπολογίζει όλους τους αναβαλλόμενους φόρους που την αφορούν και με βάση και αυτούς τους υπολογισμούς να προκύπτει η σχετική υπεραξία συγχώνευσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π., στις συγχωνεύσεις η ενοποίηση γίνεται με βάση τα λογιστικά δεδομένα, που δεν περιλαμβάνουν αναβαλλόμενους φόρους.

2.7 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 40

2.7.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρατίθενται οι λογιστικοί χειρισμοί που πρέπει να ακολουθούνται κατά την παρακολούθηση των επενδύσεων σε ακίνητα. Μία επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 40 για τις χρήσεις που αρχίζουν από την 01/01/2005.

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό που θα πρέπει να ακολουθείται για ακίνητα που κατέχει η νοικιάζει μια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση και τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για παραγωγικές δραστηριότητες μέσα

στα πλαίσια της επιχείρησης αλλά είτε αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσης τους είτε κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου.

2.7.2 Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 40 πρέπει να εφαρμόζεται στην αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση των ακινήτων για επένδυση. Άλλα θέματα που αφορούν στις μισθώσεις, καλύπτονται από το ΔΛΠ 17. Το Δ.Λ.Π. 40 επομένως πρέπει να εφαρμόζεται για την αναγνώριση την αποτίμηση και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχει μια επιχείρηση για την κατεχόμενη επένδυση σε ακίνητα

Το ΔΛΠ 40 δεν καλύπτει:

1. βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (βλέπε ΔΛΠ 41), και
2. δικαιώματα εξόρυξης και αποθέματα ορυκτών, όπως πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

2.7.3 Αρχική αναγνώριση και αποτίμηση

Τα ακίνητα για επένδυση πρέπει να αναγνωρίζονται ως στοιχεία ενεργητικού όταν πληρούνται τα πιο κάτω κριτήρια:

1. είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τα εν λόγω στοιχεία θα εισρεύσουν στην οντότητα, και
2. το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Το πρώτο κριτήριο για την αναγνώριση μιας επένδυσης εξαρτάται από τη βεβαιότητα της ροής μελλοντικών οικονομικών οφελών από την επένδυση. Το δεύτερο κριτήριο εκπληρώνεται όταν η συναλλαγή πιστοποιεί το κόστος του ακινήτου.

Μια επιχείρηση εκτιμά σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί για την επένδυση σε ακίνητα κατά την χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται. Σε αυτά περιλαμβάνονται έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά την απόκτηση του ακινήτου αλλά και μεταγενέστερα έξοδα για προσθήκη ή αντικατάσταση μέρους του ακινήτου.

Από τη λογιστική αξία της επένδυσης εξαιρούνται τα έξοδα επισκευής.

2.7.4 Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση

Η επιχείρηση για να αποτιμήσει μια επένδυση μετά την αρχική αναγνώριση, έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ως λογιστική πολιτική είτε την πολιτική του **κόστους κτήσης** είτε την πολιτική της **εύλογης αξίας**. Η λογιστική πολιτική που επιλέγεται πρέπει να εφαρμόζεται για όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα.

1. Μετά την αρχική αναγνώριση η επιχείρηση μπορεί να αποτιμά τα ακίνητά της, στο **κόστος κτήσης** μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές από τη μείωση της αξίας τους. (Δ.Λ.Π. 16)

2. Η **εύλογη αξία** μίας επένδυσης σε ακίνητα είναι η τιμή στην οποία το ακίνητο μπορεί να ανταλλαχθεί σε μία συνήθη εμπορική συναλλαγή. Η εύλογη αξία εξαιρεί μία εκτιμημένη τιμή προσαυξημένη ή μειωμένη εξαιτίας ειδικών όρων ή περιστάσεων όπως ασυνήθιστη χρηματοδότηση, πώληση με συμφωνία επαναμίσθωσης, ειδικές αντιπαροχές ή παραχωρήσεις που γίνονται από οποιονδήποτε σχετίζεται με την πώληση.

Όταν ένα δικαίωμα ιδιοκτησίας πού κατέχεται από τον μισθωτή με μία λειτουργική μίσθωση έχει ταξινομηθεί ως επένδυση σε ακίνητα, τότε η αποτίμηση του πρέπει να γίνει στην εύλογη αξία του. Ουσιαστικά δεν υπάρχει δυνατότητα επιλογής πολιτικής.

Το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτουν από τη μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Τα έξοδα συναλλαγής που μπορούν να πραγματοποιηθούν κατά την πώληση δεν επιβαρύνουν την εύλογη αξία της επένδυσης

Η εύλογη αξία πρέπει να αντανακλά τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά. Επίσης η αξία πρέπει αν είναι προκαθορισμένης ημερομηνίας λόγω της μεταβολής των συνθηκών της αγοράς.

2.7.5 Διαφορές προτύπου με Ε.Γ.Λ.Σ

Η βασικότερη διαφορά μεταξύ Δ.Λ.Π. 40 και Ε.Γ.Λ.Σ είναι ότι τα εκμισθωμένα ακίνητα, τα οποία το ΔΛΠ 40 θεωρεί ακίνητα επένδυσης, το ΕΓΛΣ τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

3. ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

3.1 Επιπτώσεις ΔΠΧΠ 1

Εισαγωγή

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2003 με στόχο να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις που επιθυμούν ή υποχρεούνται να υιοθετήσουν για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π. , αλλά για να ξεπεραστούν οι τυχόν ασάφειες και δυσκολίες που υπήρχαν στην εφαρμογή της Διερμηνείας 8 <<Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ως πρωταρχική λογιστική βάση>>. Μία επιχείρηση υποχρεούται να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 1 για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που θα συντάξει με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. και αφορούν τη χρήση που άρχισε απο την 01/01/2004.²⁴

Σκοπός

Σκοπός του Δ.Π.Χ.Π. 1 είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις , οι οποίες συντάσσονται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , παρέχουν πληροφορίες υψηλής ποιότητας οι οποίες :

- Είναι διαφανείς στους χρήστες και συγκρίσιμες για τις περιόδους που παρουσιάζονται.
- Παρέχουν την κατάλληλη βάση έναρξης για τη μεταγενέστερη λογιστική της επιχείρησης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Δημιουργούνται με κόστος που δεν υπερβαίνει τα σχετικά οφέλη που προκύπτουν για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.²⁵

Πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Π.Χ.Π. έχει εφαρμογή:

- Στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις , οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και

Στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π. 34) , οι οποίες παρουσιάζουν πληροφορίες για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές

²⁴ (ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ GRANT THORTON)

²⁵ (ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ GRANT THORTON)

καταστάσεις.

Ποιοι υποχρεούνται στην εφαρμογή στην εφαρμογή των ΔΠΧΠ

Οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε άλλο χρηματιστήριο στο εξωτερικό, είναι υποχρεωμένες να εκδίδουν τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές τους καταστάσεις με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, από τις χρήσεις που τελειώνουν μετά την 1/1/2005.

Αν οι ενοποιούμενες εταιρείες έχουν έδρα στην Ελλάδα, η υποχρέωση υπάρχει οπωσδήποτε. Αν όμως εδρεύουν στο εξωτερικό, υπάρχει υποχρέωση, με την προϋπόθεση ότι παρέχεται νόμιμη ευχέρεια δυνατότητας εφαρμογής αυτής της διάταξης στη χώρα που είναι εγκατεστημένες. Η προαιρετική εφαρμογή προϋποθέτει, ότι τα ΔΠΧΠ θα εφαρμοστούν υποχρεωτικά και από τις ενοποιούμενες θυγατρικές, όπως συμβαίνει αντίστοιχα και με τις εταιρείες οι οποίες εφαρμόζουν τα πρότυπα υποχρεωτικά. Εκτιμάται ότι αργά ή γρήγορα η υποχρέωση αυτή θα επεκταθεί και στις εκτός χρηματιστηριακής αγοράς οικονομικές μονάδες, έτσι ώστε τα Δ.Π.Χ.Π. να αντικαταστήσουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Η αναμενόμενη αυτή εξέλιξη θα πρέπει να βρει τις διοικήσεις των οικονομικών μονάδων όσο το δυνατόν πιο έτοιμες.²⁶

3.1.1 Πως επηρέασαν τα ΔΠΧΠ 1 τις επιχειρήσεις

Οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες κατά την πρώτη υιοθέτηση προσπάθησαν να μεταβούν ομαλά στα ΔΛΠ και η προσπάθεια επικεντρώθηκε στην αποφυγή των εντόνων αποκλίσεων με τις άλλες λογιστικές χρήσεις.

Κάποιες εταιρείες στην προσπάθεια να μεταβούν ομαλά στο νέο πρότυπο, αύξησαν τις αποσβέσεις ή κάποια έκτακτα έξοδα. Ταυτόχρονα ήταν επιτακτική η ανάγκη να κρατήσουν

²⁶ (ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ GRANT THORNTON)

τους δείκτες κερδοφορίας σε υψηλά επίπεδα, ώστε να διανείμουν καλύτερο μέρος και να μη χαλάσουν την εικόνα ανάπτυξης που έχουν οι τελευταίοι ισολογισμοί τους.

Οι τράπεζες για ακόμη μια χρονιά ήταν οι κερδισμένες της αγοράς καθώς οι θεσμική επενδυτές του εξωτερικού απέδειξαν εμπράκτως την εμπιστοσύνη τους στη επένδυση στο συγκεκριμένο κλάδο. Στην άλλη πλευρά οι μικρομεσαίες εταιρίες συνέχισαν τις δαπάνες για την ενίσχυση τους επηρεασμένες από το θετικό κλίμα που άφησαν οι ολυμπιακοί αγώνες. Η τάση αυτή των δαπανών συνεχίστηκε για ένα εξάμηνο με αποτέλεσμα να κρατήσουν τα κέρδη χαμηλά ή οδήγησαν πολλές εταιρίες σε ζημίες.

Οι αδύναμοι της ελληνικής αγοράς κινήθηκαν σε ένα κλίμα ανασφάλειας γιατί με την εφαρμογή των ΔΛΠ τα ψέματα φαίνεται ότι τελείωσαν.

3.1.2 Συγκεκριμένες μεταβολές που προκάλεσε η υιοθέτηση

Τα σημαντικότερα προβλήματα προσαρμογής κατά την πρώτη υιοθέτηση αντιμετώπισε ο τραπεζικός κλάδος καθώς επίλυση του ασφαλιστικού συνδέεται άμεσα με την προσαρμογή των λογιστικών καταστάσεων. Έτσι, από τις τράπεζες, η Πειραιώς και η Eurobank δηλώνουν πιο έτοιμες (70 και 20 εκατ. ευρώ αντίστοιχα), η Alpha Bank έχει στον ισολογισμό εννέαμηνου σημείωση για ασφαλιστική εκκρεμότητα 160 εκατ. ευρώ, στην Εθνική οι εκτιμήσεις του κόστους προσδιορίζονται στα 250 εκατ. ευρώ, ενώ στην Εμπορική Τράπεζα το ύψος υπολογίζεται σε 1,2 δις ευρώ. Από τις εταιρίες μικρότερων κεφαλαιοποιήσεων και σύμφωνα με τις ανακοινώσεις κερδών, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. προκάλεσε τις εξής μεταβολές:

Πετρόπουλος: Η αναμενόμενη αναπροσαρμογή των αξιών των ακινήτων της εταιρίας, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενίσχυσε κατά 10 εκατ. ευρώ την καθαρή θέση της εταιρίας, στο επίπεδο των 30 εκατ. ευρώ.

Βιοσώλ: Τα αποτελέσματα της χρήσης 2004 επιβαρύνθηκαν με αποσβέσεις δαπανών πολυετούς απόσβεσης και ασωμάτων ακινητοποιήσεων κατά 460.000 ευρώ. Το ποσό αυτό στο μέγιστο μέρος του δεν επιβάρυνε τα αποτελέσματα που συντάχθηκαν με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Κανάκης: Από την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτηρίων προέκυψε υπεραξία ύψους ευρώ 1,956 εκατ., η οποία καταχωρήθηκε στα ίδια κεφάλαια. Αποτέλεσμα αυτής της αναπροσαρμογής ήταν η σημαντική αύξηση των ιδίων κεφαλαίων κατά 28,55%. Τα ίδια κεφάλαια διαμορφώθηκαν σε ευρώ 10,455 εκατ. έναντι ευρώ 8,133 εκατ. το 2003.

Τράπεζα Αττικής: Οι προβλέψεις της τράπεζας αυξήθηκαν κατά 54,2% στο 2004, όπως εντάσσεται στην πολιτική της νέας διοίκησης για την εξυγίανση του χαρτοφυλακίου ως αποτέλεσμα των εφαρμογών των ΔΛΠ.

Μπήτρος: Κατά το 2004, η εταιρία πραγματοποίησε πρόσθετες αποσβέσεις και διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων συνολικού ύψους 3,87 εκατ. ευρώ.

Λάμψα: Οι ζημίες παρελθουσών χρήσεων καλύφθηκαν ολοσχερώς από την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων βάσει του Ν. 2065/92.

Τεχνικές Εκδόσεις: Στο πλαίσιο εναρμόνισης των εταιρικών μεγεθών με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρία προχώρησε στην αναπροσαρμογή της αξίας της ακίνητης περιουσίας, από την οποία προέκυψε σημαντική υπεραξία, που βελτίωσε περαιτέρω το σύνολο των Ιδίων Κεφαλαίων.

Ελτράκ: Στη χρήση του 2004, έγινε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, από την οποία προέκυψε διαφορά της αξίας κτήσης οικοπέδων, ύψους 545.945,06 ευρώ. Η υπεραξία εμφανίζεται στον ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια του παθητικού.

Μπήτρος: Ο όμιλος πραγματοποίησε κατά το 2004 πρόσθετες αποσβέσεις και διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων συνολικού ύψους 3,87 εκατ. ευρώ.

Σάνυο: Το αποτέλεσμα χρήσεως 2004 διαμορφώνεται αρνητικό, στο ποσό των 27,4 εκατ. ευρώ και αυτό οφείλεται εξ ολοκλήρου στα αρνητικά έκτακτα αποτελέσματα 12,1 εκατ. ευρώ και τις αποσβέσεις 15,3 εκατ. ευρώ.

ΕΥΔΑΠ: Τα γήπεδα και τα κτήρια της εταιρίας εμφάνισαν αύξηση 156,33 εκατ. ευρώ, λόγω αναπροσαρμογής της αξίας τους, με αντίστοιχη αύξηση της καθαρής της θέσης.

Informaties: Η εταιρία, στα πλαίσια της προετοιμασίας για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χ.Π., προχώρησε σε υποτίμηση της αξίας των συμμετοχών της με αντίστοιχη μείωση των ιδίων κεφαλαίων της.

Νηρέας: Η εταιρία, κατά εφαρμογή των διατάξεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, προέβη σε εκτίμηση της αξίας των ακινήτων. Από την εκτίμηση προέκυψαν υπεραξίες οι οποίες συμψηφίστηκαν με υποαξίες που προέκυψαν από την αποτίμηση συμμετοχών, σε μη εισηγμένες εταιρίες, στην καθαρή τους θέση.

Μυτιληναίος: Ενόψει της εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), ο Όμιλος Μυτιληναίου εμφανίζει τις χρεωστικές διαφορές ενοποίησης (goodwill), ύψους 173,403 εκατ. ευρώ, στο ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού, καταγράφοντας ταυτόχρονα τις αναλογούσες αποσβέσεις ποσού 8,670 εκατ. ευρώ περίπου, που βάρυναν τα αποτελέσματα της περιόδου. Για λόγους συγκρισιμότητας

έγινε αναμόρφωση των αντίστοιχων κονδυλίων της προηγούμενης περιόδου, περιλαμβάνοντας τις αντίστοιχες αποσβέσεις για τη χρήση 2003, ύψους 8,155 εκατ. ευρώ.²⁷

3.1.3 Επιπτώσεις των ΔΛΠ στο πάγιο ενεργητικό εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα παραθέσουμε παραδείγματα επιπτώσεων των ΔΛΠ σε εισηγμένες εταιρείες στο μέρος που αφορά το πάγιο ενεργητικό τους. Οι επιπτώσεις κατηγοριοποιούνται αναλόγως των ΔΛΠ που αναπτύξαμε στο δεύτερο κεφάλαιο.

ΔΛΠ 16

Ο όμιλος MARFIN FINANCIAL GROUP κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτίμησε τα ενσώματα πάγιά της με βάση την εύλογη αξία τους. Συγκεκριμένα στη λογιστική χρήση που αφορά την 1/1/2005 – 31/12/2005 προχώρησε σε προσαρμογές των ενσώματων ακινητοποιήσεων της τάξεως των 4,162,000 για την 1/1/2004 και 3,420,000 για την 1/1/2005.

Ακολουθεί πίνακας προσαρμογής των Ιδίων Κεφαλαίων συγκρίνοντας τις τιμές με βάση τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ αντίστοιχα.

²⁷ <http://www.hrima.gr/article.asp?view=239&ref=228>

Προσαρμογές Ιδίων Κεφαλαίων (Όμιλος)

<i>Ποσό σε Ευρώ '000</i>	Σημείωση	1^ο Ιανουαρίου 2005	1^ο Ιανουαρίου 2004
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων Ομίλου, όπως είχαν αρχικά δημοσιευτεί σύμφωνα με τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα		239.382	279.065
Αναμορφώσεις ιδίων κεφαλαίων πριν τις προσαρμογές μετάβασης στα ΔΓ'00Γ	i		3.756
Αναμορφωμένο υπόλοιπο Ιδίων Κεφαλαίων σύμφωνα με τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα		239.381	282.821
Προσαρμογές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης			
Επίδραση από την αποτίμηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία	ii	3.420	4.162
Ανατιξάνωση Επηρεγήσεων από τα ίδια κεφάλαια στις μακρο/σμες υποχρεώσεις (έσοδα επόμενων χρήσεων)		(549)	(1.010)
Ανατιξάνωση Ιδίων Μετοχών από τα χρεόγραφα αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων			
Επίδραση από την μη αναγνώριση των εξόδων εγκατάστασης ως ασύμμετες ακινητοποιήσεις		(1.897)	(4.231)
Μετάβαση αναγνώρισης πληρωτέων μερισμάτων στο χρόνο έγκρισης τους από την Γ.Σ.		8.750	
Επίδραση από την Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων στην Εύλογη Αξία τους	iii	3.242	3.439
Αναγνώριση δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξοδότησης	iv	(374)	(448)
Επίδραση από την εφαρμογή πραγματικού επιτοκίου στην αποτίμηση χρημ/κών στοιχείων και υποχρεώσεων		160	172
Αναγνώριση και αποτίμηση παρόντων χρημ/κών μέσων		(1.942)	
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας		(279)	(446)
Αναγνώριση παροχών προσωπικού συνδεδεμένων με κερδοφορία σε δεδουλευμένη βάση		(360)	
Αναστροφή αποσβέσεων υπεραξίας εξαγοράς καταστημάτων τραπεζών		36	
Αναγνώριση Υπεραξίας Ενοποίησης (Goodwill) και διαφορών χρεώσεων στο αποτέλεσμα		641	
Αναστροφή πρόβλεψης απομείωσης θυγατρικών από κατανομή προβλέψεων γενικών τραπεζικών κινδύνων	vi	1.000	1.000
Διαφορά ΙΚ συγγενών που ενοποιούνται με καθαρή θέση	vii	(1.381)	(127)
Σύνολο προσαρμογών		10.466	2.511
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων Ομίλου, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα		249.848	285.331

ΔΛΠ 17

Ο όμιλος ΑΤΤΙCΑ ΑΕ αναγνώρισε στις οικονομικές του καταστάσεις χρηματοδοτικές μισθώσεις οι οποίες σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονταν ως λειτουργικές. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να αναγνωρισθούν μισθώσεις για την 1/1/2004 67000 € και αντίστοιχα για την 1/1/2005 397000 € .

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 17 οι παραπάνω προσαρμογές επηρέασαν τη θετική θέση του ομίλου όπως επίσης και τα αποτελέσματα χρήσης.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (1/1/2005 ΚΑΙ 1/1/2004 ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ)
ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)**

	ΟΜΙΛΟΣ	
	<u>01/01/2005</u>	<u>01/01/2004</u>
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	362.635	337.161
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	(107)	(3)
Προσαρμογή αποσβέσεων παγίων στοιχείων με βάση την ωφέλιμη ζωή	1.433	1.247
Διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης	(1.639)	(3.366)
Απείκονση ομολογιακού δανείου σύμφωνα με τα ΔΛΠ	(912)	(1.325)
Αποτίμηση συμμετοχών	287	(287)
Απείκονση πωλήσεων παγίων επί πιστώσει σύμφωνα με τα ΔΛΠ	170	136
Προσαρμογή συμβάσεων Leasing κατά τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ	397	67
Μετάθεση πληρωτέων μερισμάτων στον χρόνο έγκρισης τους από την Γ.Σ.	11.559	7.775
Μετάθεση Αμοιβών Δ.Σ. στον χρόνο έγκρισης τους από την Γ.Σ.	55	55
Αναγνώριση των λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	35	(737)
Αναγνώριση δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης	161	149
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης θυγατρικής	774	(134)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ	(2.044)	
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	372.804	340.738

ΔΛΠ 38

Η εταιρεία ΔΕΛΤΑ PROJECT σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ διέγραψε στα αποτελέσματα της έξοδα τα οποία είχαν κεφαλαιοποιηθεί στο παρελθόν βασιζόμενη σε φορολογικούς και εμπορικούς νόμους και τα οποία δεν πληρούν τα απαιτούμενα κριτήρια κεφαλαιοποίησης. Το γεγονός αυτό συνέβη λόγω της μη αναγνώρισης των εξόδων εγκατάστασης ως ασώματες ακινητοποιήσεις.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται οι προσαρμογές κατά την πρώτη υιοθέτηση στις 31/12/2004 τόσο για τον όμιλο όσο και για την εταιρεία.

Ανάλυση προσαρμογών πρώτης υιοθέτησης ΔΠΧΠ1

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ
	31/12/04	31/12/04
Σύνολο Αποτελεσμάτων, όπως είχαν προγενέστερα απεικονιστεί σύμφωνα με το ΕΓΛΣ	846.813	1.468.115
Προσαρμογές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης		
Επίδραση στην απόσβεση της επιχορήγησης λόγω αλλαγής της ωφέλιμης ζωής στα επιδοτηθέντα πάγια	(322.891)	9.921
Επίδραση από έσοδα επιχορηγήσεων παγίων που αναλογούν στη χρήση	14.328	
Επίδραση από την μη αναγνώριση των εξόδων εγκατάστασης ως σώματες ακινητοποιήσεις/αναστροφή των αποσβέσεων των εξόδων αυτών	(178.938)	(259.790)
πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	(1.443)	(1.443)
Απομείωση συμμετοχών	2.400	2.400
Δαπάνες κτήσης συμμετοχών		
Επίδραση στις αποσβέσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων από την αλλαγή στις ωφέλιμες ζωές και την απόσβεση παγίων αποκτηθέντων με χρηματοδοτική μίσθωση	213.220	190.323
Επίδραση δεδουλευμένων τόκων καταθέσεων		
Επίδραση μεταφοράς εξόδων σε ενσώματες Ακινητοποιήσεις		
Πρόβλεψη Επισφαλών Απαιτήσεων	(23.080)	(23.080)
Αναγνώριση Χρηματοδοτικών Μισθώσεων ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και υποχρεώσεις	852.404	
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	(132.964)	13.135
Επίδραση από οριστέτητη εσόδων	35.488	35.488
Επίδραση από υπολογισμό τόκων δανείων	4.883	4.883
Επίδραση Διαφορών Φορολογικού Ελέγχου	18.078	18.078
Αναγνώριση φόρου εισοδήματος		
Σύνολο προσαρμογών:	481.485	(10.085)
Αποτελέσματα, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:	1.328.299	1.458.031

ΔΛΠ 40

Η εταιρία ΒΑΛΚΑΝ ΕΞΠΟΡΤ Α.Ε. σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 40 αναγνώρισε Πάγια στοιχεία ως επενδύσεις σε ακίνητα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να αυξηθούν τα επενδυμένα κεφάλαια σε ακίνητα της εταιρίας κατά 852,000 σε σχέση με τα ΕΛΠ.

	31/12/2004	31/12/2003
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων, όπως είχαν προγενέστερα αποκαταστεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.	98.007	102.548
Προσαρμογές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης		
Επίδραση από την αναγνώριση Παγίων Στοιχείων ως Επενδύσεων σε Ακίνητα	852	639
Επίδραση από την μη αναγνώριση των Εξόδων Εγκατάστασης ως στοιχείου του ενεργητικού	-16.067	-19.040
Επίδραση αποσβέσεων Παγίων Στοιχείων	-22.991	-22.702
Επίδραση από την αποτίμηση θυγατρικών και Συγγενών Επιχειρήσεων	28	366
Επίδραση από την αποτίμηση Αποθεμάτων	-14.350	-9.977
Αναγνώριση δεδουλευμένων παραχών προσωπικού	-552	-545
Επίδραση από διενέργεια προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις	-13.207	-13.197
Επίδραση Επιχορηγήσεων Παγίων Στοιχείων	0	-148
Σύνολο προσαρμογών	-66.287	-64.904
Επενδεδυμένα κεφάλαια κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	31.720	37.644

ΔΛΠ 12

Ο όμιλος CYCLON ΕΛΛΑΣ κατά την πρώτη υιοθέτηση και σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 12 αναγνώρισε φορολογική υποχρέωση της τάξεως 1055291 € την 1/1/2004 και αντίστοιχα την επόμενη χρονιά το ποσό των 1162222 €.

B. Προσαρμογές

Αναπροσαρμογή λόγω χρησιμοποίησης της δίκαιης αξίας των ακινήτων ως κόστος κτήσης και του ωφέλιμου χρόνου ζωής για τον υπολογισμό των αποσβέσεων	(153.239)	(28.660)	(174.630)	(28.698)
Αντιλογισμός αναπροσαρμογής αξίας παγίων βάσει Ν 2065/92	(1.474.760)	-	(1.474.760)	-
Διαγραφή άυλων στοιχείων	(55.911)	(38.233)	-	-
Απομειώσεις αξίας επενδύσεων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	1.782.686	1.283.750	365.491	215.236
Προσαρμογή μακροπρόθεσμων απαιτήσεων στην παρούσα αξία τους	(13.354)	-	(13.354)	-
Αναζήτηση επιχορηγήσεων	34.240	-	34.240	-
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	(1.162.222)	(1.055.291)	(1.057.128)	(988.673)
Προσαρμογή δαπάνης χρηματοδοτικής μίσθωσης στα αποτελέσματα χρήσεως	113.925	(21.456)	113.925	(21.456)
Προσαρμογή συναλλαγματικών διαφορών	(243.237)	-	-	-
Αναδιτύπωση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους	(227.424)	(227.424)	(227.424)	(227.424)
Αντιλογισμός μερίσματος 2003	-	266.648	-	266.648
Αντιλογισμός μερίσματος 2004	533.297	-	533.297	-
Λοιπές προσαρμογές	-	(2.753)	-	-
Σύνολο καθαρής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	22.081.816	21.283.589	22.179.827	21.339.548

28

Για τη συγκεκριμένη μελέτη της παρακολούθησης των προσαρμογών χρησιμοποιήσαμε τις οικονομικές καταστάσεις 5 εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρειών. Μέσα από αυτή τη σύντομη έρευνα οδηγηθήκαμε στα εξής συμπεράσματα:

- Σε ότι αφορά τα ενσώματα πάγια ειδικότερα κτίρια η εύλογη αξία εμφανίζεται κατά πολύ προσαυξημένη σε σχέση με την αξία κτήσεως.
- Για τις μισθώσεις οι οποίες ήταν επηρεασμένες από το ΔΛΠ 17 παρουσιάστηκε χρηματοδοτικές μισθώσεις που κατά τα ΕΛΠ εμφανίζονταν ως λειτουργικές.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ έξοδα τα οποία κεφαλαιοποιούνταν, στα ΔΠΛ μειώνουν την αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων επειδή δεν πληρούνται κριτήρια αναγνώρισης.
- Στα ΕΛΠ τα ακίνητα εκμετάλλευσης παρουσιάζονται στις παρεπόμενες ασχολίες της εταιρείας, ενώ στα ΔΛΠ κατηγοριοποιούνται ως ακίνητα για επενδυτικούς σκοπούς.
- Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται με τη μέθοδο της υποχρέωσης που προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος δε λογίζεται εάν προκύπτει από την αρχική αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού σε συναλλαγή, εκτός επιχειρηματικής συνένωσης, η οποία όταν έγινε η συναλλαγή δεν επηρέασε ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό κέρδος ή ζημία.

3.2 CASE STUDY

ΟΜΙΛΟΣ Μ.Ι. ΜΑΙΛΛΗ ΑΕΒΕ

3.2.1 Σκοπός Case Study

Ο σκοπός για τον οποίο αποφασίσαμε να μελετήσουμε εκτενέστερα τις οικονομικές καταστάσεις της Μαίλλη ΑΕΒΕ, είναι ώστε να δώσουμε μία ολοκληρωμένη εικόνα των

διαφορών του ΕΓΛΣ – ΔΠΧΠ. Μέσα από τη συγκεκριμένη μελέτη θέλουμε να παρουσιάσουμε συγκεκριμένες διαφορές που επέφερε η χρήση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όσον αφορά το Πάγιο Ενεργητικό εταιρείας.

Τα ποσά που αναγράφονται στις δυο οικονομικές καταστάσεις αφορούν την εταιρεία Μαίλλης Α.Ε.Β.Ε. η οποία είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α. Τα ποσά που αναγράφονται τόσο στις Συμφωνία του Ισολογισμού όσο και στους πίνακες των Ακινήτοποιήσεων που ακολουθούν είναι απολύτως αληθή με στρογγυλοποίηση στη χιλιάδα όμως τα συμπεράσματα είναι υποθετικά. Η αιτία είναι ότι δεν καταφέραμε να βρούμε περισσότερες επεξηγηματικές σημειώσεις για την εταιρεία. Η πίεση του χρόνου μας υποχρέωσε να ολοκληρώσουμε το Case Study υποθετικά. Ο απώτερος σκοπός ήταν η καλύτερη κατανόηση του θέματος για εμάς και για τον αναγνώστη.

3.2.2 Βάση σύνταξης των Ετησίων Οικονομικών Καταστάσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που θα μελετήσουμε σε αυτό το κεφάλαιο έχουν συνταχθεί με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και συγκεκριμένα τα Δ.Π.Χ.Π. 1.

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν στις 31/12/2005 είναι οι πρώτες του ομίλου που συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΠ. Οπότε οι συμφωνίες του Ισολογισμού για τις 31/12/2004 κρίνονται απαραίτητες για την πορεία της μελέτης.

Συμφωνία Ισολογισμού 31/12/2004

Ποσά σε Ευρώ '000	ΟΜΙΛΟΣ			ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	ΓΠΛΑ 31/12/04	Διαφορά	ΔΠΧΠ 31/12/04	ΓΠΛΑ 31/12/04	Διαφορά	ΔΠΧΠ 31/12/04
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
Πάγιο Ενεργητικό						
Ενσωματα Πάγια	103.829	34.585	138.414	53.986	19.769	73.755

Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία	184.435	-71.246	113.189	16.768	-15.318	1.450
Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες	443	-247	196	159.189	3.932	163.121
Αναβαλλόμενες Φορολογικές απαιτήσεις	0	16.682	16.682	0	3.458	3.458
Λοιπές Απαιτήσεις	7.728	-7.728	0	239	0	239
	296.435	-27.954	268.481	230.182	11.841	242.023

Κυκλοφορούν Ενεργητικό

Αποθέματα	73.268	4.528	77.796	14.468	7.054	21.522
Πελάτες και Λοιπές Απαιτήσεις	115.508	-10.376	105.132	109.163	-8.448	100.715
Αναβαλλόμενες Φορολογικές απαιτήσεις	0	5.039	5.039	0	2.419	2.419
Ταμιακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα	8.867	133	9.000	1.975	0	1.975
	197.643	-676	196.967	125.606	1.025	126.631
Σύνολο Ενεργητικού	494.078	-28.630	465.448	355.788	12.866	368.654

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ**Ιδια Κεφάλαια αποδιδόμενα στους
Μετόχους**

Μετοχικό Κεφάλαιο	55.318	0	55.318	55.318	0	55.318
Υπέρ το Άρτιο	143.027	-1.989	141.038	143.027	-1.989	141.038
		-	-			
Ίδιες Μετοχές	-10.923	2.500.000	2.510.923	-10.923	0	-10.923

Αποθεματικά	29.580	-7.400	22.180	21.365	-4.147	17.218
Ζημιές/ Κέρδη εις νέον	38.793	-3.646	35.147	243	9.506	9.749
Συναλλαγματικές Διαφορές από Μετατροπή	65	5.107	5.172	0	0	0
Δικαιώματα Μειοψηφίας	1.369	-86	1.283	0	0	0
		-	-			
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	257.229	2.508.014	2.250.785	209.030	3.370	212.400

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις**

Δάνεια	94.751	12.602	107.353	89.358	0	89.358
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις	0	6.047	6.047	0	4.022	4.022
Υποχρεώσεις παροχών προσ. Λόγω εξόδου	0	8.557	8.557	0	407	407
Επιχορηγήσεις	0	9.358	9.358	0	6.305	6.305
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	499	0	499	144	-5	139
	95.250	36.564	131.814	89.502	10.729	100.231

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Προμηθευτές και Λοιπές Υποχρεώσεις	61.468	10.444	71.912	34.386	-409	33.977
Αναβαλλόμενες Φορολογικές	0	1.566	1.566	0	393	393

Υποχρεώσεις

Τρέχουσες Φορολογικές Υποχρεώσεις	8.537	-81	8.456	643	0	643
Δάνεια	68.813	2.385	71.198	21.005	0	21.005
Προβλέψεις	2.781	-1.200	1.581	1.222	-1.217	5
	141.599	13.114	154.713	57.256	-1.233	56.023
Σύνολο Υποχρεώσεων	236.849	49.678	286.527	146.758	9.496	156.254
Σύνολο Υποχρεώσεων & Ιδίων		-	-			
Κεφαλαίων	494.078	2.458.336	1.964.258	355.788	12.866	368.654

Ο παραπάνω πίνακας δεν είναι απαραίτητα χρήσιμος για την άντληση αριθμών. Παρόλα ταύτα είναι πολύ σημαντικός ώστε να μας δώσει μια εικόνα των διαφορών που επέφερε η πρώτη υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στους ισολογισμούς της χρήσης από 1/1/2004 έως 31/12/2004

3.2.3 Ανάλυση Παγίου Ενεργητικού για ΕΓΛΣ – ΔΛΠ

Ενσώματα Πάγια

Παρακάτω παραθέτουμε δυο πίνακες που αφορούν στα ενσώματα πάγια της εταιρείας. Ο πρώτος πίνακας αφορά τα ενσώματα πάγια όπως αυτά απεικονίζονταν στο ετήσιο οικονομικό δελτίο του 2004. Κατά συνέπεια συμμορφώνεται με τα ΕΛΠ. Ο δεύτερος πίνακας συντάχθηκε στις 31/12/2005. Οι εν λόγω καταστάσεις συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ και συγκεκριμένα με τις λογιστικές αρχές των ΔΠΧΠ 1. Η δομή της παρουσίασης των ενσώματων παγίων θα ακολουθηθεί και για τα άυλα πάγια της εταιρείας.

Ενσώματα πάγια εταιρείας 31/12/2004 ΕΓΛΣ

ποσά σε ευρώ '000	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΚΑΘΑΡΕΣ (ΜΕΙΩΣΕΙΣ)	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ v.2065/92	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ
-------------------	--------------	-----------------------	----------------------------	--------------

ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ				
	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Γήπεδα – Οικόπεδα	1.301	0	576	1.878
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	20.382	670	6.371	27.425
Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	66.925	2.393	0	69.318
Μεταφορικά Μέσα	992	52	0	1.044
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	4.763	136	0	4.900
Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές	6.933	941	0	7.874
Σύνολο	101.296	4.192	6.947	112.439
ποσά σε ευρώ '000	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ v.2065	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Γήπεδα – Οικόπεδα	0	0	0	0
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	8.641	1.324	2.594	12.561
Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	37.186	4.880	0	42.066
Μεταφορικά Μέσα	688	47	0	735
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	2.406	687	0	3.093
Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές	0	0	0	0
Σύνολο	48.921	6.938	2.594	58.455
ποσά σε ευρώ '000	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ			ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
	ΣΥΝΟΛΟ 31/12/2004			ΣΥΝΟΛΟ 31/12/2004
Γήπεδα – Οικόπεδα	1.302			1.878
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	11.741			14.866
Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	29.739			27.252
Μεταφορικά Μέσα	304			309
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	2.357			1.807
Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές	6.933			7.874
Σύνολο	52.376	0	0	53.986

Ενσώματα πάγια εταιρείας 31/12/2004 ΔΛΠ

ποσά σε ευρώ	ΚΟΣΤΟΣ Η ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΕΣ (ΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	ΚΟΣΤΟΣ Η ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ
	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Γήπεδα – Οικόπεδα	4.936	0	0	4.936
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	26.278	671	0	26.949
Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	70.524	-1.072	3.466	72.918
Μεταφορικά Μέσα	993	52	0	1.045
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	4.893	7	0	4.900
Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές	6.933	4.538	-3.596	7.875
Σύνολο	114.557	4.196	-130	118.623
ποσά σε ευρώ	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ v.2065	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Γήπεδα – Οικόπεδα	0	0	0	0
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	12.386	110	0	12.496
Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	22.820	5.723	705	28.543
Μεταφορικά Μέσα	602	134	0	736
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	2.406	687	0	3.093
Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές	0	0	0	0
Σύνολο	38.214	6.654	705	44.868
ποσά σε ευρώ '000	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΕΙΑ			ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΕΙΑ
	37.986			31/12/2004
Γήπεδα – Οικόπεδα	4.936			4.936
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	13.892			14.453
Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	47.704			45.080
Μεταφορικά Μέσα	391			309
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	2.487			1.807
Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές	6.933			7.875
Σύνολο	76.343	0	0	74.460

Συγκεκριμένα αν παρατηρήσουμε τα Γήπεδα – Οικόπεδα όπως και Κτίρια και Τεχνικά Έργα θα δούμε τις ακόλουθες διαφορές στην αρχή της Χρήσης 1/1/2004 – 31/12/2004. Οι διαφορές για τα συγκεκριμένα πάγια οφείλονται κατά κύριο λόγο στην βασική διαφορά μεταξύ ΔΛΠ 16 και ΕΓΛΣ που είναι η αποτίμηση.

Αποτίμηση :

Κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ η εταιρεία χρησιμοποίησε τις εύλογες αξίες των οικοπέδων, των κτιρίων και του μηχανολογικού εξοπλισμού της. Τα κτίρια και τα οικόπεδα εκτιμηθήκαν από ανεξάρτητους εκτιμητές. Οι εύλογες αξίες θεωρήθηκαν ως κόστος για τα ΔΠΧΠ κατά την 1 Ιανουαρίου 2004 και η διαφορά που προέκυψε μεταφέρθηκε στα Αποτελέσματα εις Νέων.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ16 η αξία του παγίου προσαυξάνεται από τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (ΦΜΑ και από την 1-1-2006 το τέλος συναλλαγής ακινήτων, ΤΣΑ, συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π). Αντίθετα το ΕΓΛΣ τα κατατάσσει στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14

Επίσης οι τόκοι των δανείων, που χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του πάγιου στοιχείου. Τα ελληνικά πρότυπα αντιμετωπίζουν αυτούς τους τόκους διαφορετικά.

Σημαντική είναι επίσης η διαφορά που παρουσιάζεται ανάμεσα στις δυο μεθόδους σε ότι αφορά τα Μηχανήματα και Τεχνικές Εγκαταστάσεις Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός.

Η αποτίμηση σύμφωνα με το υπόδειγμα λογιστικής αναπροσαρμογής, ανά 3 με 5 έτη, στην εύλογη αξία, πραγματοποιείται για τις εδαφικές εκτάσεις από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις με βάση την αγοραία αξία ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης. Σύμφωνα με τον πίνακα των ενσώματων παγίων για τα ΕΓΛΣ η αναπροσαρμογή είναι της τάξεως των 2,594,000 €

Παρατηρώντας κάποιος και τα Ενσώματα Πάγια Εταιρείας για την ίδια χρήση θα οδηγηθεί στο συμπέρασμα πως τα Πάγια που έχουν επηρεαστεί λιγότερο εάν όχι καθόλου από τις λογιστικές αρχές που επέβαλε το ΔΠΧΠ1 είναι τα εξής:

- Μεταφορικά Μέσα
- Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός
- Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές

Το φαινόμενο αυτό παρατηρείτε για το λόγο ότι τα ΔΛΠ και το ΕΓΛΣ δεν έχουν μεγάλες διαφορές στις μεθόδους αποτίμησης των εν λόγω παγίων.

Αποσβέσεις

Τα οικόπεδα δεν αποσβένονται. Οι αποσβέσεις των άλλων ενσώματων παγίων υπολογίζονται με τη σταθερή μέθοδο μέσα στην ωφέλιμη ζωή τους που έχει ως εξής:

Κατηγορία Ενσώματου Παγίου	έτη
Κτίρια	30 - 80
Μηχανήματα	6 – 15
Αυτοκίνητα	4 – 6
Λοιπός Εξοπλισμός	5 - 7

Άρα συγκριτικά οι συσσωρευμένες αποσβέσεις έως τις 31/12/2003 για τα κτίρια είναι μεγαλύτερες στα ΔΛΠ.

Αξία Κτήσεις / Συσσωρευμένη Απόσβεση

Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβίβασης συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π) θεωρούνται ειδικά έξοδα κτήσεως ακινήτου και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ όπου χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 και αποσβένονται είτε εφάπαξ στο τέλος της χρήσης είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Συγκεκριμένα το Π.Δ υπ' αριθ . 299 "Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης" όριζε για τα κτίρια και και τεχνικά έργα συντελεστές απόσβεσης 5% έως 8%. Εάν υποθέσουμε πως η εταιρεία ακολουθεί τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και στα δυο λογιστικά σχέδια καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η απόσβεση είναι μεγαλύτερη σε ότι αφορά τα κτήρια για τα ΔΛΠ.

Αντιθέτως για τα μηχανήματα οι συσσωρευμένες αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες στο ΕΓΛΣ. Αντίστοιχα για τα Μεταφορικά μέσα και τον Λοιπό εξοπλισμό οι διαφορές στις συσσωρευμένες αποσβέσεις είναι μικρές έως ελάχιστες. Γενικότερα σε ότι αφορά τις αποσβέσεις των ενσώματων παγίων η εταιρεία παρουσιάζει μεγαλύτερες συσσωρευμένες σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Υποθέτουμε ότι αυτό συμβαίνει για φορολογικούς λόγους.

Για τις αποσβέσεις της χρήσης 1/1/2004 – 31/12/2004 και πάλι το ΕΓΛΣ παρουσιάζει μεγαλύτερη απόσβεση.

Τέλος η εναρμόνιση με τα ΔΠΧΠ1 δημιούργησε μια διαφορά στις αναπόσβεστες αξίες των ενσώματων παγίων 17,880,000€ στις 31/12/2004 .

Ασώματα Πάγια**Ασώματα πάγια εταιρείας 31/12/2004 ΕΓΛΣ**

ποσά σε ευρώ '000	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ 31/12/2003	ΚΑΘΑΡΕΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ 31/12/2004	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ
		ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ 1/1/2004 - 31/12/2004		31/12/2004
Έξοδα Ερευνών και Αναπτύξεως	1.834	105	0	1.939
Παραχωρήσεις και Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας	117	4	0	121
Προκαταβολές Κτίσεων Ασώματων Ακίνητοποιήσεων	1.777	-1.198	0	579

Σύνολα	3.728	-1.089	0	2.639
ποσά σε ευρώ '000	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Έξοδα Ερευνών και Αναπτύξεως	372	365	0	737
Παραχωρήσεις και Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας	109	2	0	111
Προκαταβολές Κτίσεων Ασώματων Ακινήτοποιήσεων	0	0	0	0
Σύνολα	481	367	0	848
ποσά σε ευρώ '000	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ			ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
	ΣΥΝΟΛΟ 31/12/2003			ΣΥΝΟΛΟ 31/12/2004
Έξοδα Ερευνών και Αναπτύξεως	1.462			1.201
Παραχωρήσεις και Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας	8			8
Προκαταβολές Κτίσεων Ασώματων Ακινήτοποιήσεων	1.777			579
Σύνολα	3.247	0	0	1.788

Ασώματα πάγια εταιρείας 31/12/2004 ΔΛΠΠ

ποσά σε ευρώ '000	ΚΟΣΤΟΣ Η ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΕΣ (ΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	ΚΟΣΤΟΣ Η ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ
	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Εξοδα Αναπτύξεως	118	4	0	122
Λοιπά	1.612	290	0	1.902
Σύνολα	1.730	294	0	2.024
ποσά σε ευρώ '000	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	ΣΥΣΣΩΡ/ΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
	31/12/2003	1/1/2004 - 31/12/2004	31/12/2004	31/12/2004
Εξοδα Αναπτύξεως	110	3	0	113
Λοιπά	71	391	0	462
Σύνολα	181	394	0	575
ποσά σε ευρώ '000	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ			ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
	ΣΥΝΟΛΟ 31/12/2003			ΣΥΝΟΛΟ 31/12/2004
Εξοδα Αναπτύξεως	8			9
Λοιπά	1.541			1.440
Σύνολα	1.549			1.449

Πρώτη παρατήρηση και η πιο προφανής έχει να κάνει με τα έξοδα ερευνών τα οποία σύμφωνα με τα ΔΛΠΠ δεν αποτελούν ασώματα πάγια στοιχεία. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου τα Έξοδα Έρευνας μπορούν εμπράκτως να αποδείξουν ότι θα φέρουν οικονομικά οφέλη στο μέλλον. Κατά συνέπεια παρατηρούμε ότι η εύλογη αξία των εξόδων ανάπτυξης στις 31/12/2003 είναι μειωμένη κατά 1.716.000€.

Οι αποσβέσεις 394.000€ σύμφωνα με τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις στις 31/12/2005 περιλαμβάνονται στα έξοδα διοίκησης.

Σύμφωνα πάντα με τις οικονομικές καταστάσεις 31/12/2005 η ομάδα Λοιπά ασώματα στοιχεία αποτελούνται απο: τα σήματα, άδειες και λογισμικό.

Το λογισμικό αποσβένεται με βάση την σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων η οποία κυμαίνεται από 3 έως 5 έτη. Δαπάνες που απαιτούνται για την ανάπτυξη και συντήρηση του λογισμικού αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται. Ως άυλα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται οι δαπάνες που αναλαμβάνονται για την ανάπτυξη συγκεκριμένων λογισμικών του Ομίλου. Τα σήματα και οι άδειες αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως μείον αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων η οποία κυμαίνεται απο 10 έως 20 χρόνια.

Το σύνολο των Ακινήτοποιήσεων για τις 31/12/2004 σύμφωνα με το ΕΓΛΣ είναι 53.986.000€. Για την ίδια χρήση σε συμφωνία με τα ΔΠΧΠ το σύνολο των Ακινήτοποιήσεων είναι 75,909,000€.

Κατά συνέπεια η διαφορά που προκύπτει στο σύνολο των Ακινήτοποιήσεων μεταξύ των δυο λογιστικών συστημάτων είναι ίση με 20,135,000€. Άρα με τη διαφορά θα χρεωθούν τα Πάγια και θα πιστωθεί αντίστοιχα το Αποθεματικό Πρώτης Υιοθέτησης

3.2.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Αναπόσβεστες Αξίες

ΕΛΣ	ΔΛΠ
55.623.000	77.892.000

Οι Αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από τη διαφορά των Αναπόσβεστων Αξιών * το φορολογικό συντελεστή όπου στο παράδειγμα μας είναι υποθετικά 20%.

Για την αναβαλλόμενη δεν θα λάβουμε υπόψη μας τις Προκαταβολές που δεν αποτελούν αποσβέσιμα Πάγια καθώς και τις Επενδύσεις που δεν αποτελούν Πάγια σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Στη χρήση του 2004 οι αποσβέσεις των Παγίων είναι **7,048,000€** και **7.305,000€** για ΔΛΠ και ΕΓΛΣ αντίστοιχα. Θα θεωρήσουμε ότι αυτές οι αποσβέσεις θα παραμείνουν ίδιες για τις επόμενες χρήσεις.

Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από των παρακάτω πίνακα.

ποσά σε '000	ΔΛΠ	ΕΓΛΣ	Διαφορά	Υποχρέωση	Αποτέλεσμα μέσα στη χρήση
31/12/2003	77.892	55.623	22.269	4.454	-4.454
2004	75.909	55.774	20.135	4.027	427
2005	68.861	48.469	20.392	4.078	-51
2006	61.813	41.164	20.649	4.130	-51
2007	54.765	33.859	20.906	4.181	-51
2008	47.717	26.554	21.163	4.233	-51
2009	40.669	19.249	21.420	4.284	-51
2010	33.621	11.944	21.677	4.335	-51
2011	26.573	1.878	24.695	4.939	-604
2012	19.525	1.878	17.647	3.529	1.410
2013	12.477	1.878	10.599	2.120	1.410
2014	5.429	1.878	3.551	710	1.410
2015	4.936	1.878	3.058	612	99

Ακολουθούν ενδεικτικές έγγραφες της Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρεώσεις μέσα στη χρήση.

Εγγραφές	Χ	Π
1 Λογ. Αποθ. Πρωτης Υιοθ.	4.454	
Αναβ. Φορολ. Υποχρέωση		4.454
2 Αναβ. Φορολ. Υποχρέωση	427	
Έσοδα Φόρου		427
3 Φόρος Αναβ. Φορολ. Υποχρέωση	51	51
4 Φόρος	604	

	Αναβ. Φορολ. Υποχρέωση		604
5	Αναβ. Φορολ. Υποχρέωση	1410	
	Έσοδα Φόρου		1410
6	Αναβ. Φορολ. Υποχρέωση	99	
	Έσοδα Φόρου		99

Στην Εγγραφή 2 που αφορά τη χρήση του 2004 υπολογίζω μικρότερες φορολογικές αποσβέσεις γεγονός που σημαίνει ότι πληρώνω μεγαλύτερο φόρο απ' ό τι θα έπρεπε άρα μειώνεται η φορολογική υποχρέωση.

Στην Εγγραφή 3 που αφορά τη χρήση του 2005 μέχρι τη χρήση 2010 υπολογίζω μεγαλύτερες φορολογικές αποσβέσεις γεγονός που σημαίνει ότι πληρώνω λιγότερο φόρο απ' ό τι θα έπρεπε άρα αυξάνεται η φορολογική υποχρέωση.

Για την Εγγραφή 4 η αξία των ΕΛΣ έχει μείνει με την αξία των οικοπέδων που δεν αποσβένεται. Το 2011 οι αποσβέσεις των ΔΛΠ θα είναι 7.048. Άρα θα αρχίσω να πληρώνω περισσότερο φόρο και μειώνεται η φορολογική υποχρέωση.

Στην Εγγραφή 5 οι αποσβέσεις των ΔΛΠ είναι 7.048.000€ ενώ των ΕΛΠ 0€. Οι αποσβέσεις των ΔΛΠ δεν εκπίπτουν φορολογικά οπότε η εταιρεία πληρώνει μεγαλύτερο φόρο και μειώνεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Στην Εγγραφή 6 οι αποσβέσεις των ΔΛΠ θα είναι 493.000. Η αναπόσβεστη αξία που μένει είναι η αξία των οικοπέδων αφού δεν αποσβένεται. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση δεν μεταβάλλεται ξανά παρά μόνο σε περίπτωση αναπροσαρμογής των αξιών. Αυτή θα κλείσει μόνο όταν πουληθούν τα πάγια. Η ύπαρξη αναβαλλόμενης φορολογίας μετά το 2015 εξυπηρετεί τη σωστή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Ο μέτοχος ξέρει ότι αν πουληθεί το πάγιο, το κέρδος του δεν θα είναι 3.058.000€ αλλά 2.446.000€.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα ΔΛΠ και οι αρχές τους έκαναν τη παρουσία τους στη χώρα μας μέσω των ΔΠΧΠ1 υποχρεωτικά για τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α εταιρείες και προαιρετικά για τις υπόλοιπες. Η

πρώτη υιοθέτηση κινήθηκε σε ένα κύμα αβεβαιότητας για τα αποτελέσματα που θα έφερνε στις εταιρείες. Ουσιαστικά όμως τα ΔΛΠ δεν ήταν τίποτα παραπάνω από μία σειρά λογιστικών κανόνων που εξασφάλισε διαφάνεια, ακρίβεια και φερεγγυότητα στις μέχρι τότε οικονομικές καταστάσεις.

Η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα οδήγησε σε κάποιο βαθμό στον αντικειμενικότερο προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών, την ορθότερη απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις και γενικότερα την πληρέστερη πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού. Γενικά, παρόλο που η εφαρμογή τους θεωρείται αρκετά πολύπλοκη και σύνθετη, μας παρέχει ταυτόχρονα ομοιομορφία και διευκόλυνση στην σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων, που βοηθούν στην εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων από τους χρήστες τους. Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξασφαλίζουν να είναι περιορισμένο το εύρος και η ποικιλία των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

Μία επιχείρηση η οποία υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά, έχει τη δυνατότητα μη εφαρμογής των ΔΠΧΑ 3 (επιχειρηματικές συνενώσεις) αναδρομικά σε πράξεις που έλαβαν χώρα πριν την ημερομηνία μετάβασής τους (1/1/2004). Σε περίπτωση υιοθέτησης αυτών, ο υιοθετών πρέπει να εφαρμόσει επίσης και τα ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 38 . Επίσης η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού στη δίκαιη του αξία και να την χρησιμοποιήσει ως θεωρούμενο κόστος κατά την ημερομηνία μετάβασης. Η οντότητα έχει τη δυνατότητα επιλογής χρησιμοποίησης μίας επανεκτίμησης με βάση τις ΠΓΑΛΠ που έγινε πριν ή κατά την ημερομηνία μετάβασης, με περιορισμούς το ποσό επανεκτίμησης να είναι συγκρίσιμο με την δίκαιη αξία του στοιχείου αλλά και το κόστος του στοιχείου αναπροσαρμοσμένο, για να αντικατοπτρίζει τις μεταβολές σε γενικό ή ειδικό δείκτη τιμών. Οι παραπάνω επιλογές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για α) ακίνητα για επένδυση εάν η οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει ' το μοντέλο κόστους ' του ΔΛΠ 40 και β) άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία όμως θα πρέπει να πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 και τα κριτήρια επανεκτίμησης ενός άυλου στοιχείου του ΔΛΠ 38. Όλες αυτές οι επιλογές δεν μπορούν να εφαρμοστούν για άλλα στοιχεία ενεργητικού ή άλλες υποχρεώσεις.

Η αναδρομική εφαρμογή της μεθόδου του ' περιθωρίου ' απαιτεί τον διαχωρισμό των συσσωρευμένων κερδών/ζημιών από την έναρξη του σχεδίου μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ στο ποσοστό που αναγνωρίστηκε και αντίστοιχα σε αυτό που δεν αναγνωρίστηκε. Υιοθετώντας για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ υπάρχει η δυνατότητα επιλογής αναγνώρισης των συσσωρευμένων κερδών/ζημιών κατά την ημερομηνία μετάβασης ανεξαρτήτως αν έχει χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του ' περιθωρίου '. Σε περίπτωση επιλογής του ανωτέρου περιορισμού, θα πρέπει να εφαρμοστεί για όλα τα σχέδια ωφελημάτων προσωπικού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 13^η Έκδοση, Αθήνα 2008
- Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 Ά τόμος

- Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 Β τόμος
- Καραγιάννης Ιωάννης, Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, Καραγιάννης Δημήτρης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ, 2007

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.taxnews.gr

www.taxheaven.gr

www.goufas.com

www.disabled.gr

www.e-forologia.gr

www.karagilanis.gr

www.power-tax.gr

www.nomothesia.ependyseis.gr

www.dfn2000.gr

www.hrima.gr

www.ase.gr