



ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ:

*<<ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΙΑΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ, ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΤΑ
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ>>*

GRADUATION ASSIGNMENT WITH SUBJECT:

*<<COMPARATIVE STUDY OF THE FIXED ASSETS INSIDE A COMPANY BASED ON
THE HELLENIC GENERAL CHART OF ACCOUNTS, THE HELLENIC ACCOUNTING
STANDARDS & THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS>>*



ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΚΟΝΤΙΖΑΣ ΝΙΚΗΤΑΣ

A.M: 14869

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ

ΔΙΓΑΛΕΩ - 06/04/2016

ΠΕΡΙΛΗΨΗ:

Η παρούσα εργασία ασχολείται με τα ενσώματα και τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που υπάρχουν στις επιχειρήσεις και το πως αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά μέσα από την ομάδα 1 του Ε.Γ.Λ.Σ, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 16 και 38. Αρχικά αναλύθηκαν όλες οι έννοιες περί των πάγιων στοιχείων, στη συνέχεια έγινε εκτενής αναφορά πάνω στον λογιστικό χειρισμό τόσο των ενσώματων όσο και των ασώματων ακινητοποιήσεων και για τις τρεις περιπτώσεις και έπειτα έγινε μια παρουσίαση των βασικών διαφορών που υπάρχουν μεταξύ τους. Τέλος έγινε μια αναφορά στις δυσκολίες υιοθέτησης των διεθνών προτύπων στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων αλλά και στα θετικά στοιχεία που θα αποκομιστούν εάν γίνει η σωστή εφαρμογή τους.

Λέξεις – Κλειδιά : ενσώματα πάγια στοιχεία, ασώματα πάγια στοιχεία, Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διαφορές.

OVERVIEW:

The present work deals with the tangible and intangible fixed assets in enterprises and how they are treated by Group 1 of Greek General Chart of Accounts, the Greek Accounting Standards and the International Accounting Standards 16 and 38. Initially analyzed all concepts relating to fixed assets, then there is an extensive report on the accounting treatment of both tangible and intangible assets for all the three occasions and then there is a presentation of the key differences between them.

Finally there is a reference to the difficulties of adopting international standards in accounting books of businesses but also in some positive elements that will be gained if they make the proper adjustments.

Key – Words: tangible fixed assets, intangiblefixed assets, Greek General Chart of Accounts, Greek accounting standards, International Accounting Standards, differences.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

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

Ε.Λ.Π = Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Λ.Π = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ε.ΣΥ.Λ = Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

Κ.Β.Σ = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Κ.Φ.Α.Σ = Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Ε.Ε = Ευρωπαϊκή ένωση

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΛΙΔΗΨΗ	<i>ΣΕΛ 2</i>
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	<i>ΣΕΛ 7</i>
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	
1.1 Γενικά Περί Του Πάγιου Ενεργητικού	<i>ΣΕΛ 9</i>
1.2 Γενικά Για Την Τιμή Και Το Κόστος Κτήσεως	<i>ΣΕΛ 10</i>
1.2.1 Βάσει της ελληνικής νομοθεσίας	<i>ΣΕΛ 10</i>
1.2.2 Βάσει των Δ.Λ.Π	<i>ΣΕΛ 10</i>
1.3 Αποσβέσεις Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων	<i>ΣΕΛ 11</i>
1.4 Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων & Αναλυτική Καταχώρηση Στην Απογραφή.....	<i>ΣΕΛ 13</i>
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ	
2.1 Έννοια Των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	<i>ΣΕΛ 15</i>
2.2 Προσθήκη-Βελτίωση-Συντήρηση-Επισκευή Ενσώματων Πάγιων	<i>ΣΕΛ 17</i>
2.3 Αποτίμηση Ή Επιμέτρηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Κατά Την Αρχική Αναγνώριση	<i>ΣΕΛ 18</i>
2.4 Αποσβέσεις Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	<i>ΣΕΛ 19</i>
2.4.1 Αίτια αποσβέσεων	<i>ΣΕΛ 19</i>
2.4.2 Λογισμός των αποσβέσεων και απεικόνισή τους	<i>ΣΕΛ 21</i>
2.4.3 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων	<i>ΣΕΛ 27</i>
Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης	
Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης	
Μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή ωρών εργασίας	
2.5 Πώληση-Καταστροφή Και Υποτίμηση Περιουσιακού Στοιχείου	<i>ΣΕΛ 30</i>

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ
ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ**

3.1 Έννοια Των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων & Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης	<i>ΣΕΛ 32</i>
3.2 Αρχική Καταχώρηση Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου Και Εξόδου Πολυετούς Απόσβεσης	<i>ΣΕΛ 33</i>
3.3 Απόσβεση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων Και Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης	<i>ΣΕΛ 35</i>

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΑ Ε.Λ.Π & Δ.Λ.Π**

4.1 Γενικά Περί Των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Με Βάσει Τα Ε.Λ.Π & Το Άρθρο 18 Του Νόμου 4308/2014 (Αρχική Αναγνώριση)	<i>ΣΕΛ 37</i>
4.1.1 Αποσβέσεις και απομείωση αξίας	<i>ΣΕΛ 38</i>
4.1.2 Παύση αναγνώρισης παγίων	<i>ΣΕΛ 40</i>
4.1.3 Χρηματοδοτική και λειτουργική μίσθωση	<i>ΣΕΛ 40</i>
4.2 Γενικά Περί Των Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Με Βάσει Το Δ.Λ.Π 16	<i>ΣΕΛ 42</i>
4.2.1 Εισαγωγή – Έννοιες και αρχική καταχώρηση	<i>ΣΕΛ 42</i>
4.2.2 Αρχική αποτίμηση	<i>ΣΕΛ 43</i>
4.2.3 Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση	<i>ΣΕΛ 43</i>
4.2.4 Αποσβέσεις ενσώματων στοιχείων	<i>ΣΕΛ 44</i>
4.2.5 Απόσυρση και διάθεση παγίων	<i>ΣΕΛ 45</i>
4.2.6 Αποζημίωση για ζημιές και απομείωση της αξίας	<i>ΣΕΛ 46</i>
4.3 Γενικά Περί Των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων Με Βάσει Το Δ.Λ.Π 38	<i>ΣΕΛ 46</i>
4.3.1 Εισαγωγή – Αρχική καταχώρηση και αποτίμηση	<i>ΣΕΛ 46</i>

4.3.2 Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης	ΣΕΛ 48
4.3.3 Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	ΣΕΛ 48
4.3.4 Απόσυρση και διάθεση άυλων περιουσιακών	ΣΕΛ 49
4.4 Γνωστοποιήσεις	ΣΕΛ 50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ

ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΠΑΡΑΠΑΝΩ	ΣΕΛ 52
--	---------------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	ΣΕΛ 58
--	---------------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	ΣΕΛ 61
---------------------------	---------------

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	ΣΕΛ 63
------------------------	---------------

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να αναλυθούν και έπειτα να συγκριθούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η σωστή μελέτη των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι ύψιστης σημασίας αν σκεφτεί κανείς ότι η επιχείρηση επενδύει στην απόκτηση τους, με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για παραγωγή και διάθεση προϊόντων ή υπηρεσιών στην αγορά με αποτέλεσμα την είσπραξη εσόδων.

Αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός πως το Ε.Γ.Λ.Σ, με το οποίο θα ασχοληθούμε επί το πλείστον, αν και έχει ατέλειες, έδωσε μεγάλη ώθηση στην εξέλιξη του ελληνικού λογιστικού συστήματος. Μάλιστα η δημιουργία του Ε.Γ.Λ.Σ χαρακτηρίστηκε από πολλούς ως <<λογιστική επανάσταση>> για την χώρα μας, η οποία επέφερε την απόκτηση μιας κοινής λογιστικής γλώσσας και συνετέλεσε αποφασιστικά ώστε να επέλθει λογιστική τυποποίηση σε εγχώριο επίπεδο. Η συνεισφορά του Ε.Γ.Λ.Σ ήταν πραγματικά πολύτιμη σε πολλά επίπεδα διευκολύνοντας το έργο των λογιστών, μειώνοντας το κόστος λειτουργίας και αυξάνοντας την αποδοτικότητα των λογιστηρίων των επιχειρήσεων και βοηθώντας στην κατανόηση των πληροφοριών που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις από το επενδυτικό και όχι μόνο κοινό.

Στην συνέχεια της εργασίας, η προσπάθεια σύγκρισης μεταξύ των προτύπων γίνεται για να διαπιστώσουμε αν τελικά τα Διεθνή Πρότυπα εξασφαλίζουν στην επιχείρηση καλύτερη πληροφόρηση και άρα λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων(με τίμημα βεβαίως το αυξημένο κόστος εφαρμογής τους) σε σχέση με τα ελληνικά πρότυπα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν κανόνες διεθνούς αναγνώρισης και αποδοχής, για την παραγωγή των στοιχείων και των πληροφοριών που πρέπει να υπάρχουν και να γνωστοποιούνται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις μίας εταιρίας. Η εφαρμογή των νέων προτύπων εισάγει νέες αρχές και μία νέα φιλοσοφία, σχετική με την ακριβοδίκαιη απεικόνιση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων. Τα Δ.Λ.Π δεν πρέπει να ιδωθούν απλά ως άλλη μία υποχρέωση, αλλά, πρωτίστως, ως ανάγκη μίας επιχείρησης για την αποτελεσματικότερη λειτουργία της και ένα μέσο στα

χέρια της που θα μπορέσει να τη διαφοροποιήσει έναντι του ανταγωνισμού (ΕΚΔΔΑ, 2016).

Πιο αναλυτικά:

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας θα διατυπωθεί αναλυτικά η έννοια και ο σκοπός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στο ενεργητικό της επιχείρησης, η έννοια της απόσβεσης και της αναλυτικής καταχώρησης στα βιβλία των επιχειρήσεων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα αναλυθεί ο λογιστικός τρόπος παρακολούθησης των ενσώματων πάγιων με ιδιαίτερη ανάλυση στο θέμα των αποσβέσεων, ενώ στο τρίτο κεφάλαιο θα αναλυθεί ο λογιστικός χειρισμός των ασωμάτων ακινητοποιήσεων συμπεριλαμβανομένων των εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Όλα τα παραπάνω σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Εν συνεχεία στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας θα αναπτυχθεί, όσο το δυνατόν καλύτερα, η λογιστική παρακολούθηση και των ενσωμάτων άλλα και των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π και τα Ε.Λ.Π.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι τυχόν διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των παραπάνω λογιστικών προτύπων, και στο έκτο κεφάλαιο θα καταλήξουμε στα τελικά συμπεράσματα της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1 Γενικά για το πάγιο ενεργητικό

Είναι το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της, καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (2.2.100 Ε.Γ.Λ.Σ, Ν.2190/1920). Πρέπει να τονιστεί ότι για να θεωρήσουμε ένα περιουσιακό στοιχείο πάγιο εξαρτάται όχι από τη φύση του, αλλά από την χρήση του μέσα στη επιχείρηση. Το ίδιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποτελεί για την ίδια επιχείρηση και πάγιο και κυκλοφορούν ή για μια επιχείρηση να αποτελεί πάγιο και για μια άλλη κυκλοφορούν.

Για παράδειγμα:

Σε μια βιομηχανία επίπλων το μεγαλύτερο μέρος των παραγόμενων επίπλων, που προορίζονται για πώληση, αποτελεί κυκλοφορούν ενεργητικό και το μέρος εκείνον, που χρησιμοποιείται στους χώρους εργασίας, αποτελεί πάγιο ενεργητικό. Τα κτίριο, για μια εμπορική επιχείρηση πώλησης ενδυμάτων, αποτελούν πάγιο ενεργητικό στοιχείο, ενώ για μια οικοδομική επιχείρηση είναι κυκλοφορούν ενεργητικό.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων :

- ενσώματα πάγια στοιχεία (λογ 10-15 του Ε.Γ.Λ.Σ)
- ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογ 16,00-16,09)
- έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ 16,10-16,90)
- συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (λογ 18,00-18,01)
- μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογ 18,02-18,16)

Σημειώνεται ότι τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς καταχωρούνται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού γιατί είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις (Ε.ΣΥ.Λ. 1996).

1.2 Γενικά για την τιμή κτήσεως και το κόστος κτήσεως

1.2.1 Βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας

Τα ενσώματα καθώς και τα άυλα πάγια στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων με τη τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως. Η αξία κτήσεως προσauξάνεται με τα έξοδα προσηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ, 2009).

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσauξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (πχ ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις (Ε.Γ.Λ.Σ, ΠΑΡ. 6).

Κόστος κτήσεως (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής) είναι το άθροισμα:

Των άμεσων υλικών (πρώτες ύλες και διάφορα υλικά) που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευαστών

πλέον: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

πλέον: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη τελική μορφή (ΠΑΡ.6, Ε.Γ.Λ.Σ).

1.2.2 Βάσει των Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 η τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως προσauξάνεται με τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για να φθάσει το πάγιο περιουσιακό σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ,2009). Τέτοια έξοδα είναι :

- Οι δαπάνες διαμορφώσεως χώρων
- οι δαπάνες εγκαταστάσεως και συναρμολόγησης μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας
- οι αμοιβές ειδικών π.χ. αρχιτεκτόνων , μηχανικών κλπ

- καθώς και το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα όπως επίσης και τα έξοδα της δοκιμαστικής λειτουργίας και της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσεως δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

1.3 Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε αποσβέσιμα και μη αποσβέσιμα.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη πάντως μεγαλύτερη του έτους π.χ. οι κτιριακές εγκαταστάσεις ενός βιομηχανοστασίου, τα έπιπλα ενός γραφείου κλπ (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ, 2009).

Μη αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και του οποίου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι απεριόριστη π.χ. τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα έργα τέχνης (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ, 2009).

Η απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μια χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας το αποτέλεσμα της χρήσης, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (ανώμαλα έξοδα-ζημιές όπως οι απώλειες από πυρκαγιές ή μεταφορές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά) (ΕΓΛΣ, ΠΑΡ 2.2.102).

Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου που επέρχεται λόγω χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

Με την απόσβεση μειώνεται το κόστος αγοράς του πάγιου με σκοπό:

α) να φαίνεται το πάγιο με την πραγματική αγοραστική του αξία

β) την σταδιακή επανείσπραξη της αξίας του αφού, παρόλο που δεν προκαλείται ταμειακή εκροή όπως στα άλλα έξοδα, ωστόσο αναγνωρίζεται φορολογικά ως έξοδο. Οι εξαιρέσεις θα αναλυθούν παρακάτω.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν «καθίσταται διαθέσιμο για χρήση», δηλαδή είναι τοποθετημένο και έτοιμο να λειτουργήσει.

Στην συνέχεια, για καλύτερη κατανόηση, πρέπει να δώσουμε κάποιους ορισμούς:

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής

Είναι η χρονική περίοδος που υπολογίζεται ότι το αποσβεσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο που αναμένεται να επιτύχει η επιχείρηση από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Μετά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου αυτό εξακολουθεί να λειτουργεί άλλα η εκμετάλλευση του δεν είναι αποδοτική. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής είναι συνάρτηση της σωστής συντήρησης, των καλών συνθηκών λειτουργίας και της εντατικής χρησιμοποίησης του (ΕΓΛΣ, ΠΑΡ 2.2.102).

Υπολειμματική αξία

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του. Επειδή ο υπολογισμός της υπολειμματικής αξίας πρέπει να γίνει το έτος απόκτησης του πάγιου και να αναφέρεται σε αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του στην πράξη δεν υπολογίζεται υπολειμματική αξία και η αποσβεστέα αξία είναι η αξία κτήσης του πάγιου (ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ, 2011).

Αποσβεστέα αξία

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος ή άλλο ποσό που αντικαταστάθηκε από το ιστορικό κόστος, π.χ. αναπροσαρμοσμένη αξία, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη (ΕΓΛΣ, ΠΑΡ 2.2.102).

Αξία μνήμης

Είναι η λογιστική αξία του πάγιου (0,01) και δείχνει ότι:

- α) το πάγιο είναι στην κυριότητα της επιχείρησης
- β) έχει αποσβεσθεί πλήρως

Η καταχώρηση του πάγιου λοιπόν με αξία 0,01 δεν σημαίνει ότι η πραγματική- τρέχουσα αξία του είναι αυτή, αλλά ότι έχει αποσβεσθεί πλήρως (ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ, 2011).

Αναπόσβεστη ή λογιστική αξία

Είναι η αξία που δεν έχει αποσβεστεί ακόμα ή αλλιώς η αξία που προκύπτει από την αφαίρεση << αποσβεστέα αξία μείον σύνολο αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί >> (ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ, 2011).

1.4 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή¹ (Παράρτημα Πίνακας 1)

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κλπ. βαθμού).

Από το μητρώο των παγίων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

¹ (ΕΓΛΣ, ΠΑΡ. 2.2.103)

- 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 εγκατάστασης 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 ενεργητική φορολογική διάταξη
- 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).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας (άρθρο 27, παρ. 4 Κ.Β.Σ) τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

- α) η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
- β) οι αποσβέσεις του και
- γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια αποσβεσμένα πλήρως αναγράφονται στην απογραφή με αξία 0,01 ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ

2.1 Η έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη του έτους (παρ.2.2.102 Ε.Γ.Λ.Σ και άρθρο 42 Ν.2190/1920).

Τα πάγια στοιχεία ανεξάρτητα από τον χρόνο παραμονής τους στην επιχείρηση, δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας, αλλά παραμένουν πάγια στην επιχείρηση και συμβάλλουν διαρκώς στην παραγωγή εισοδήματος χωρίς να μεταβάλλεται η μορφή τους.

Στην κατηγορία των ενσώματων πάγων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται (ΒΟΥΛΓΑΡΗ, 2005) :

- **Εδαφικές εκτάσεις**

Είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται:

α) Εδαφικές εκτάσεις που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής π.χ. οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δηλαδή δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και επομένως δεν αποσβένονται.

β) Εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα π.χ. ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία.

- **Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα**

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, και άλλες,

οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες κατά κανόνα τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, γέφυρες, αεροδρόμια).

- **Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός**

Μηχανήματα είναι οι μηχανολογικές κατασκευές της επιχείρησης μόνιμα εγκατεστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από την φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητας της.

Τεχνικές εγκαταστάσεις είναι τεχνικές κατασκευές και γενικά διευθετήσεις που γίνονται για την μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και την σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της επιχείρησης, οι οποίες χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμα της (π.χ εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές, τηλεφωνικές εγκαταστάσεις).

Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της επιχείρησης είναι ό,τι δεν είναι δυνατόν να ενταχθεί στις προηγούμενες κατηγορίες εξοπλισμού και είναι: φορητά μηχανήματα χειρός, εργαλεία, καλούπια, ιδιοκατασκευές, όργανα μετρήσεων κ.λ.π.

- **Μεταφορικά μέσα**

Κάθε είδους οχήματα με τα οποία η επιχείρηση διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, ετοιμών προϊόντων ή υλικών) είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από αυτούς.

- **Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός**

Εντός και εκτός εκμετάλλευσης έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός των διάφορων κτιριακών εγκαταστάσεων της (π.χ. γραφείων, εργοστάσιων, αποθηκών). Στο λοιπό εξοπλισμό περιλαμβάνονται σκεύη, μηχανές γραφείων, Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα, μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς όπως δεξαμενές, δοχεία, επιστημονικά όργανα, ζώα για πάγια εκμετάλλευση και εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. οι ενσώματες ακινητοποιήσεις παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής πρωτοβάθμιων λογαριασμών:

Κωδικός	Λογαριασμός
10	Εδαφικές εκτάσεις
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα
12	Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
13	Μεταφορικά μέσα
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

2.2 Επέκταση- Προσθήκη- Βελτίωση- Συντήρηση και Επισκευή πάγιων στοιχείων²

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτό και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική του δυναμικότητα.

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

² (ΕΓΛΣ, ΠΑΡ. 2.2.102)

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

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση των τμημάτων που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής τους ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας τους 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.

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς.

2.3 Αποτίμηση ή επιμέτρηση ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά την αρχική αναγνώριση

Αξία κτήσεως

Οι αυξήσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία στην τιμή κτήσεως ή στο κόστος ιδιοκατασκευής τους. Ειδικά για τα ακίνητα αξία κτήσεως είναι η αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, δικηγορικά, μεσιτικά κ.ά.), σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως ακινήτων αλλά καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (άρθρο 43, Ν. 2190/1920).

Ιδιοκατασκευή ενσώματων ακινητοποιήσεων

Στην έννοια του κόστους ιδιοκατασκευής περιλαμβάνεται :

Η τιμολογιακή αξία αγοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την ιδιοπαραγωγή της ιδιοκατασκευής

Πλέον αναλογία γενικών εξόδων αγορών

Πλέον κόστος κατεργασίας των άνω υλικών ώστε οι ιδιοκατασκευές να φθάσουν στην τελική τους μορφή

Πλέον άμεσα επιρριπτά έξοδα για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ,2009).

Δωρεάν απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Στη χρέωση των άνω λογαριασμών της 1ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρείται και η δωρεάν απόκτηση ακινήτων, μηχανημάτων κ.λ.π. παγίων με πίστωση του λογαριασμού 41 «Αποθεματικά». Ως αξία κτήσεως των ακινήτων, των μηχανημάτων κ.λ.π. παγίων αναγράφεται η τρέχουσα αξία αυτών στην αγορά, βάσει αξιόπιστης εκτιμήσεως από αναγνωρισμένους εκτιμητές.

Επιχορηγήσεις πάγιων

Οι εισπραττόμενες επιδοτήσεις- επιχορηγήσεις που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν από το Ελληνικό δημόσιο, από την Ε.Ε και λοιπά για την πραγματοποίηση πάγιων επενδύσεων καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 41.10 «Αποθεματικά- Επιχορηγήσεις» όπου αποσβένονται ανάλογα με το επιχορηγηθέν πάγιο.

2.4 Αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

2.4.1 Αίτια αποσβέσεων

Η λέξη απόσβεση σημαίνει σβήσιμο, εξάλειψη, ελάττωση και γι' αυτό χρησιμοποιείται και στην εξόφληση ενός χρέους. Στην περίπτωση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων δείχνει τη σταδιακή ελάττωση της αξίας τους.

Στην Ελλάδα οι περισσότεροι συγγραφείς λογιστικής συμφωνούν ότι: απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που οφείλεται σε φυσικά και οικονομικά αίτια. Τα αίτια αυτά είναι (ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ, 2011) :

- **Λειτουργική φθορά.** Αφορά τα ενσώματα πάγια στοιχεία και εξαρτάται από την ένταση της λειτουργίας τους. Ένα φορτηγό αυτοκίνητο π.χ. όσα περισσότερα χ.λ.μ. διατρέξει, τόσο μεγαλύτερη είναι η λειτουργική του φθορά. Το μέγεθος της φθοράς αυτής μπορεί να μειωθεί από την καλή χρήση και τη συντήρηση του πάγιου, ή αντίθετα να αυξηθεί από τις κακές συνθήκες λειτουργίας, ή την πλημμελή συντήρηση του.

- **Χρονική φθορά.** Οφείλεται στην πάροδο και μόνο του χρόνου και διαφέρει από πάγιο σε πάγιο π.χ. εάν αγοραστεί αυτοκίνητο καινούριο και δεν χρησιμοποιηθεί για 2 χρόνια η αξία του θα είναι μειωμένη γιατί ο χρόνος σαν μοναδικό στοιχείο επιδρά και σε δυο χρόνια το αυτοκίνητο δεν έχει την ίδια αξία που αγοράστηκε.
- **Οικονομική- τεχνολογική απαξίωση.** Η εξέλιξη της τεχνολογίας προκαλεί την τεχνολογική απαξίωση των πάγιων ενώ ο χρόνος και η λειτουργία προκαλούν οικονομική απαξίωση. Οικονομική απαξίωση έχουμε όταν υπάρχουν εξελιγμένα πάγια τα οποία έχουν την δυνατότητα:
 - α) να λειτουργήσουν οικονομικότερα παράγοντας το ίδιο προϊόν
 - β) να παράγουν βελτιωμένο προϊόν με το ίδιο κόστος λειτουργίας.
 Απαξιωμένα θεωρούνται και τα πάγια που ανεξάρτητα από την χρησιμοποίησή τους δεν μπορούν να παράγουν νέα προϊόντα που ζητά ο καταναλωτής.
- **Από το νόμο.** Η Ε.Ε με νομοθεσία επιβάλλει αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας διάφορων διαδικασιών με απώτερο σκοπό την προστασία του περιβάλλοντος, την πρόληψη της ρύπανσης, την αποτελεσματική χρησιμοποίηση της ενέργειας, την πρόληψη ατυχημάτων, την διαχείριση αποβλήτων κ.α.

Μετά από αυτά τα νομοθετήματα κάποια μηχανήματα, αυτοκίνητα, εγκαταστάσεις και γενικότερα πάγιοι εξοπλισμοί για να λειτουργήσουν με τις νέες οδηγίες πρέπει να αντικατασταθούν προκειμένου να προσαρμοστούν στις νέες απαιτήσεις. Εάν πρέπει να αντικατασταθούν χάνουν ολοκληρωτικά την αξία τους.

Παράδειγμα αποτελεί η σταδιακή αντικατάσταση των λεωφορείων με καύσιμη ύλη το πετρέλαιο από άλλα με κίνηση φυσικού αερίου.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι πάγια όπως τα οικόπεδα, γήπεδα και αγροτεμάχια επειδή δεν υφίστανται τις παραπάνω φθορές έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής.

Υπάρχουν πάγια στα οποία αν και υπάρχει χρονική, λειτουργική φθορά, δεν μειώνεται η πραγματική τους αξία, άλλα αντίθετα αυξάνεται, γιατί είναι μοναδικά, όπως κειμήλια, έργα τέχνης, αντίκες και άλλα. Σε αυτά δεν γίνονται αποσβέσεις.

2.4.2 Λογισμός των αποσβέσεων και απεικόνισή τους

Οι αποσβέσεις διενεργούνται κάθε τέλος της χρήσης επί της άξιας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση συντελεστές που προβλέπονται από την νομοθεσία ή με βάση την ωφέλιμη ζωή για την ετήσια τακτική απόσβεση για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αφορούν ετήσια απόσβεση, και κατά τεκμήριο, καλύπτουν

- α) τη φυσική φθορά
- β) την οικονομική απαξίωση των πάγιων στοιχείων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου 4172/2013 εκτός από τις λογιστικές αποσβέσεις, καθορίζονται πλέον και οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 1/1/2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή.

Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 1/1/2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του παλαιού Κ.Φ.Ε. όπως ίσχυαν, αποκλειστικά για τη χρήση αυτή και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επόμενη περίοδο.

Οι νέες διατάξεις περί αποσβέσεων εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 47 του Ν.4172/2013).

Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κατοχή τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση

χρηματοοικονομικής μίσθωσης, αρκεί αυτά να χρησιμοποιούνται με οποιοδήποτε τρόπο και να μην είναι σε κατάσταση αδράνειας (εκτός εκμεταλλεύσεως).

Για να προσδιοριστούν τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός από τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική ή λογιστική απόσβεση.

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών, όπως παρατίθενται στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013 (Παράρτημα Πίνακας 2).

Από την άλλη μεριά, από 1/1/2015 και μετά οι λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται όχι πια με βάση τους συντελεστές αλλά με βάση την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων.

Η δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης της αξίας κτήσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού καταργείται και θεσπίζεται η υποχρεωτική χρήση των συντελεστών απόσβεσης ή η εκτιμώμενη διάρκεια ωφέλιμης ζωής (Ν.4172/2013).

Τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων, που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Η εφ' άπαξ απόσβεση των πιο πάνω παγίων είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις δεν έχουν την δυνατότητα να τα αποσβέσουν τμηματικά.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ φορολογικών ετών. Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις σε κάποιο φορολογικό έτος, είναι υποχρεωμένη τις αποσβέσεις αυτές να τις διενεργήσει στο επόμενο έτος και να

συμπεριλάβει τις αποσβέσεις αυτές στην κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης.

Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο.

Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.

Το ποσό της απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής.

Η απόσβεση κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου του οποίου η αξία κτήσης δεν ξεπερνά τα 1.500€ μπορεί να γίνει εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε. Η εφ' άπαξ απόσβεση δεν είναι υποχρεωτική άλλα δυνητική. Η επιλογή της εφ' άπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο αυτής της κατηγορίας ξεχωριστά, δηλαδή οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξία κτήσης το καθένα μέχρι 1.500€) να τα αποσβένουν εφ' άπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά (βάσει Ν.4172/2013).

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή εκείνα τα οποία είναι εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), δεν θα υπολογίζονται αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους.

Τέλος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικό έτος για παράδειγμα ξενοδοχειακές οντότητες θα υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση αυτών των παγίων για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους.

Η διενέργεια αποσβέσεων σταματά όταν το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν γίνει για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του μείον ένα λεπτό ανεξάρτητα με την παραγωγική χρησιμοποίηση του. Στην περίπτωση αυτή τα πάγια πρέπει να συνεχίζουν να καταγράφονται με τη λογιστική αξία 0,01 εφόσον υπάρχουν στην επιχείρηση.

Όσον αφορά τώρα για τις νέες επιχειρήσεις :

Οι νέες επιχειρήσεις, κατά τα τρία πρώτα φορολογικά έτη, με πρώτο εκείνο στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση έναρξης εργασιών και για το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, έχουν τη δυνατότητα να μη διενεργούν καθόλου φορολογικές αποσβέσεις. Από το τέταρτο φορολογικό έτος και μετά, θα υπολογισθούν αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 24 για το σύνολο των παγίων ανεξάρτητα από το έτος που αποκτήθηκαν τα πάγια αυτά. Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας αποσβέσεων, αφορά αφενός, το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων και αφετέρου, το σύνολο της τριετίας.

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

- i) Εκείνες οι οποίες υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών από 1/1/2014 και μετά
- ii) Εκείνες οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πιο πάνω ημερομηνία αλλά τα τρία πρώτα φορολογικά έτη δεν έχουν εξαντληθεί έως την 1/1/2014
- iii) Εκείνες οι οποίες από 1/1/2014 και μετά υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών υποκαταστήματος
- iv) Εκείνες οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών υποκαταστήματος πριν από την 1./1/2014 αλλά τα τρία πρώτα φορολογικά έτη από την

έναρξη αυτού δεν έχουν παρέλθει έως την 1/1/2014

v) Εκείνες οι οποίες από 1/1/2014 και μετά δραστηριοποιούνται σε νέο αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα

vi) Εκείνες οι οποίες έχουν συστήσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 01.01.2014 αλλά τα τρία πρώτα φορολογικά έτη από τη σύσταση του κλάδου ή την έναρξη της νέας δραστηριότητας δεν έχουν παρέλθει έως την 1/1/2014. (βάσει Ν.4172/2013).

Όσον αφορά τις μισθώσεις :

Από την 01/01/2013 οι επιχειρήσεις που εκμισθώνουν κτίριο που έχει ανεγερθεί σε έδαφος τους, αποκλειστικά με δαπάνες του μισθωτή, διενεργούν αποσβέσεις επί της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων που έχουν ανεγείρει τρίτοι σε έδαφος ιδιοκτησίας τους (βάσει Ν. 4172/2013).

Ο τρόπος υπολογισμού της αποσβεστέας δαπάνης του ανεγερθέντος κτηρίου διαφέρει για τον ιδιοκτήτη του εδάφους και τον μισθωτή, καθόσον ο πρώτος υπολογίζει τη δαπάνη με χρήση του συντελεστή απόσβεσης επί της αξίας κτίσης του κτηρίου, ενώ ο μισθωτής υπολογίζει τη δαπάνη ισόποσα στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση.

Σε περιπτώσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης, οι δαπάνες απόσβεσης των παγίων στοιχείων από τη διαχειριστική χρήση που ξεκινάει την 01/01/2014 θα εκπίπτουν από τον μισθωτή (χρήστη), σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4172/2013, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας της ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ακόμα και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης, που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Όταν αγοράζονται μεταχειρισμένα πάγια, τότε οι αποσβέσεις αρχίζουν να υπολογίζονται πάνω στη αξία αγοράς του μεταχειρισμένου πάγιου και δεν λαμβάνονται υπόψιν οι αποσβέσεις που είχαν γίνει από τον προκάτοχο του στοιχείου αυτού.

Λογιστική απεικόνιση:

Το Ε.Γ.Λ.Σ. χρησιμοποιεί τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεων των πάγιων.

Ο λογαριασμός 66 ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος των αγαθών, βαρύνει π.χ. τα προϊόντα και με την πώληση τους επανεισπράττεται. Αποτελεί οργανικό έξοδο κατ' είδος και μεταφέρεται στον λογαριασμό 80- Λογ/σμος Γενικής Εκμετάλλευσης.

Ο λογαριασμός 12.99 είναι λογαριασμός ισολογισμού, δευτεροβάθμιος του λογαριασμού 12 που παρακολουθεί το αποσβέσιμο στοιχείο. Αναλύεται σε τριτοβάθμιους στους οποίους φαίνονται οι αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, όπου εμφανίζεται κάθε πάγιο, όπως π.χ.

2βάθμιος

3βάθμιος

12.00 Μηχανήματα

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

Οι αποσβέσεις στον ισολογισμό αναγράφονται στο ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κτήσης κάθε ομάδας πάγιου και δίπλα αναγράφεται η αναπόσβεστη αξία.

Στην αξία κτήσης μπορεί να περιλαμβάνονται και τυχόν αναπροσαρμογές, προσθήκες, βελτιώσεις ή επεκτάσεις των πάγιων στοιχείων.

Η λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων εξυπηρετεί τους εξής λογιστικούς σκοπούς:

α) την ορθή και ακριβή απεικόνιση της περιουσίας της επιχείρησης στον ισολογισμό

β) τον ορθό και ακριβή καθορισμό των αποτελεσμάτων

γ) τον ορθό και ακριβή προσδιορισμό του κόστους των εμπορευμάτων, ετοιμών προϊόντων κ.λ.π.

Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο πωληθεί, ή αχρηστευθεί, ή καταστραφεί θα πρέπει να μεταφέρεται ο αντίθετος λογαριασμός στον κύριο λογαριασμό.

Π.χ. για πώληση με κέρδος : 11.99 σε 11.00 και 38.00 σε 11.00 και 81.03.

2.4.3 Μέθοδοι υπολογισμού αποσβέσεων

Το ποσό, το οποίο πρέπει η επιχείρηση κάθε διαχειριστική χρήση να εμφανίζει σαν απόσβεση του πάγιου στοιχείου, υπολογίζεται με διαφορετικές μεθόδους. Καθεμία είναι κατάλληλη για διαφορετικές συνθήκες :

Σταθερή μέθοδος απόσβεσης

Οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Μέχρι τις 31/12/2014 το ποσό της ετήσιας απόσβεσης είναι σταθερό και υπολογίζεται με βάσει τους συντελεστές που υπάρχουν στο τέλος της εργασίας.

Από 1/1/2015 το ποσό της ετήσιας απόσβεσης υπολογίζεται αν διαιρέσουμε την αποσβεστέα αξία του πάγιου στοιχείου με τα έτη της ωφέλιμης ζωής του.

Για παράδειγμα :

Μία οντότητα αγόρασε στις 2.1.20Χ1 ένα μηχάνημα κόστους κτήσης 180.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα παράξει συνολικά 350.000 μονάδες προϊόντος, η ωφέλιμη ζωή του εκτιμάται στα 5 χρόνια και η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του αναμένεται να είναι 10.000 ευρώ (αποσβεστέα αξία 180.000 - 10.000 = 170.000).

Με τη σταθερή μέθοδο, η οποία είναι η πλέον ευρέως χρησιμοποιούμενη, το ποσοστό ετήσιας απόσβεσης προσδιορίζεται διαιρώντας το 1 με τα έτη της ωφέλιμης οικονομικής ζωής. Οι σχετικοί υπολογισμοί παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας αποσβέσεων σταθερής μεθόδου

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1					
20X2		0,20		34.000	136.000
20X3	170.000	0,20	34.000	68.000	102.000
20X4	170.000	0,20	34.000	102.000	68.000
20X5	170.000	0,20	34.000	136.000	34.000
20X5	170.000	0,20	34.000	170.000	0
Σύνολο	170.000		34.000		
		1	170.000		

Η μέθοδος του σταθερού ποσού ή η σταθερή μέθοδος είναι απλή, ευκολονόητη και εύκολη στους υπολογισμούς.

Ενδείκνυται να χρησιμοποιείται, όταν η παραγωγική ικανότητα ενός πάγιου στοιχείου παραμένει σταθερή από χρόνο σε χρόνο και οι συντηρήσεις και οι επισκευές που γίνονται σε αυτό είναι περίπου οι ίδιες κάθε χρόνο.

Το μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι δεν λαμβάνει υπόψη ότι η ένταση λειτουργίας του πάγιου, που συνήθως διαφέρει από χρόνο σε χρόνο, επηρεάζει και τη φθορά του.

Επίσης ότι με το πέρασμα των χρόνων τα έξοδα συντήρησης για ένα πάγιο αυξάνουν.

Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης

Ο Ν.4110/2013 καταργεί τη φθίνουσα μέθοδο και προβλέπει μεταβατικές διατάξεις για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο αυτή. Συγκεκριμένα προβλέπονται δύο περιπτώσεις:

α) Επιχειρήσεις που έως 31/12/2012 είχαν αποσβέσει περισσότερο από το 50% της αρχικής αξίας του παγίου είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιήσουν τη σταθερή μέθοδο και να διενεργήσουν αποσβέσεις για όλα τα πάγια τους, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές

β) Επιχειρήσεις που έως 31/12/2012 είχαν αποσβέσει λιγότερο από το 50% της αρχικής αξίας του παγίου. Στην περίπτωση αυτή έχουν τις εξής δυνατότητες :

i) Να χρησιμοποιήσουν τη φθίνουσα μέθοδο για τα πάγια αυτά, μέχρι οι αποσβέσεις τους να υπερβούν το 50% της αρχικής αξίας του παγίου, με συντελεστή απόσβεσης διπλάσιο από τον προβλεπόμενο. Όταν οι αποσβέσεις υπερβούν το 50% της αξίας του παγίου θα χρησιμοποιήσουν υποχρεωτικά τη σταθερή μέθοδο.

ii) Να χρησιμοποιήσουν τη σταθερή μέθοδο και να διενεργήσουν αποσβέσεις για όλα τα πάγια τους, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές ή την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή ωρών εργασίας

Στηρίζεται στην παραδοχή ότι η φθορά των πάγιων οφείλεται στη χρήση τους και μόνο και δεν λαμβάνει υπόψη το πέρασμα του χρόνου σαν αίτιο φθοράς και συνεπώς απόσβεσης.

Η κάθε παραγόμενη μονάδα ή ώρα εργασίας του παγίου αντιστοιχεί σε ανάλογη μείωση της αξίας του.

Η απόσβεση κάθε έτους βρίσκεται :

α) ανάλογα με τις ώρες εργασίας που πραγματοποιήθηκαν σε μια χρήση
Απόσβεση χρήσης = (αποσβεστέα αξία / προβλεπόμενες συνολικές ώρες λειτουργίας) *
ώρες λειτουργίας χρήσης

β) ανάλογα με τις μονάδες παραγωγής που παρήχθησαν σε μια χρήση
Απόσβεση χρήσης = (αποσβεστέα αξία / προβλεπόμενες συνολικές μονάδες παραγωγής)

* μονάδες παραγωγής της χρήσης

Η μέθοδος αυτή είναι δυνατόν να εφαρμοστεί μόνο σε πάγια στοιχεία των οποίων η συνολική δυνατότητα, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους υπολογίζεται σε μονάδες ή ώρες παραγωγής, πράγμα π.χ που δεν είναι δυνατόν σε κτίρια.

Για παράδειγμα

Ένα μηχάνημα, αξίας κτήσης 50.000Ε, εκτιμάται από τους ειδικούς ότι καθ' όλη την ωφέλιμη διάρκεια της ζωής του θα λειτουργήσει 25.000 ώρες. Το 2005 λειτούργησε 2.000 ώρες.

$$\text{Απόσβεση χρήσης} = (50.000/25000) * 2000 = 4000\text{Ε}$$

2.5 Πώληση-Καταστροφή και Υποτίμηση παγίου περιουσιακού στοιχείου

Κατά την οριστική μείωση της αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης ο λογαριασμός του ενεργητικού (ή της περιουσίας) μετατρέπεται σε λογαριασμό αποτελέσματος αφού το περιουσιακό στοιχείο δεν υπάρχει πλέον και από τη μεταβολή αυτή της περιουσίας, η επιχείρηση έχει ένα κέρδος ή ζημία.

Για το λόγο αυτό στη χρέωση της ενσώματης ακινητοποίησης του παγίου μεταφέρονται, εκτός από την τιμή κτήσεώς της, τα διάφορα έξοδα που δημιουργήθηκαν είτε κατά την αρχική απόκτηση της ενσώματης ακινητοποίησης (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων, συμβολαιογραφικά κ.λ.π.) εμφανιζόμενα στα λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» με αναπόσβεστο υπόλοιπο κατά το χρόνο της μείωσης είτε κατά τη μετέπειτα μείωση ως έξοδα πώλησεως ενώ στην πίστωση μεταφέρονται οι μέχρι το χρόνο της μείωσης διενεργηθείσες αποσβέσεις καθώς επίσης και όλα τα έσοδα που προέρχονται είτε από την αρχική επιχορήγηση για απόκτηση της ενσώματης ακινητοποίησης είτε λόγω της μείωσης (τίμημα λόγω πώλησεως, αποζημίωση ασφαλιστικής εταιρείας λόγω καταστροφής του παγίου κλπ) (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ,2009).

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκείς, λογίζεται η απομείωση της αξίας, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της

τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι απομειώσεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στον λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο(ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ,2009).

Οι άνω απομειώσεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42 Ν. 2190/1920).

Σημειώνεται ότι τα γήπεδα - οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται.

Όταν, όμως, για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις λογίζεται η απομείωση αυτή, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «Απομείωση αξίας λόγω απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3
Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ

3.1 Έννοια των ασώματων παγίων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης³

Ασώματες Ακίνητοποιήσεις είναι τα οικονομικά αγαθά που δεν έχουν φυσική υπόσταση και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι δεκτικά αποτίμησης και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενα συναλλαγής είτε μόνα , είτε μαζί με την επιχείρηση.

Αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και είναι οι εξής δυο κατηγορίες :

α) πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις όπως π.χ. η φήμη, η πίστη ή η καλή οργάνωση της επιχείρησης ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Τα στοιχεία αυτά συνθέτουν την "υπεραξία" ή "φήμη και πελατεία" της επιχείρησης και προσδίδουν σε αυτή συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της

β) δικαιώματα όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία, εκμετάλλευση ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων, μισθωτικά δικαιώματα.

Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της.

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος γι' αυτό τον λόγο θεωρούνται πάγια και αποσβένονται τμηματικά, ώστε να κατανέμονται και να βαρύνουν περισσότερες από μια χρήσεις.

³ (ΒΟΥΛΓΑΡΗ,2005)

Επειδή τα έξοδα αυτά συμβάλλουν στην πραγματοποίηση εσόδων όχι μόνο στην χρήση που πραγματοποιούνται, αλλά σε περισσότερες χρήσεις, η επιστήμη δέχεται ότι δεν πρέπει να αποτελούν έξοδο μιας χρήσης, αλλά να βαρύνουν τα αποτελέσματα όλων των χρήσεων που ωφελούνται από αυτά.

3.2 Αρχική καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου & εξόδου πολυετούς αποσβέσεως

Στους λογαριασμούς των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την επιχείρηση για τη δημιουργία τέτοιων αγαθών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (ΠΑΡ. 2.2.110) τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής δευτεροβάθμιων λογαριασμών:

Κωδικός	Λογαριασμός
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.02	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων- λατομείων
16.03	Λοιπές παραχωρήσεις
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
16.05	Λοιπά δικαιώματα

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιτρέπει στις επιχειρήσεις όπως εμφανίζουν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης στο ενεργητικό του ισολογισμού.

Αντιθέτως τα Δ.Λ.Π δεν επιτρέπουν την εμφάνιση εξόδων πολυετούς απόσβεσης στο ενεργητικό του ισολογισμού.

Στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης περιλαμβάνονται: τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως των επιχειρήσεων, τα έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων, τα έξοδα εισαγωγής εταιριών στο χρηματιστήριο, τα έξοδα ερευνών-

ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων, τα έξοδα λοιπών ερευνών, έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων, τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων, οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών, οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, τα έξοδα αναδιοργάνωσης των επιχειρήσεων, η αξία κτήσεως των λογισμικών προγραμμάτων, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφιζόμενης οικοδομής, οι δαπάνες μετεγκατάστασης της επιχείρησης (ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ, 2009).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής δευτεροβαθμίων λογαριασμών:

ΚΩΔΙΚΟΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ

16.10	Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων – λατομείων κλπ
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και έκδοσης ομολ. δανείων
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
16.15	Συναλλαγμ. διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων
16.16	Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
16.17	Έξοδα αναδιοργάνωσης
16.18	Τόκοι δανείων κατασκ. περιόδου
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

3.3 Αποσβέσεις των άυλων πάγιων στοιχείων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης σύμφωνα με τη νομοθεσία και το Ε.Γ.Λ.Σ (ΠΑΡ. 2.2.110).

Η "υπεραξία" της επιχείρησης (λογ/σμος 16.00) αποσβένεται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, τα οποία πρέπει να είναι συνεχόμενα.

Τα "δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας" (λογ/σμος 16.01) αποσβένονται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας του κάθε άυλου στοιχείου και σε περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει δικαίωμα από το νόμο προστασίας περιορισμένης διάρκειας, τότε αποσβένονται μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Τα "δικαιώματα όπως π.χ. παραχωρήσεις για εκμετάλλευση ορυχείων- μεταλλείων- λατομείων" (λογ/σμος 16.02) και οι λοιπές παραχωρήσεις (λογ/σμος 16.03) αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε ισόποσα μέσα σε πέντε χρήσεις.

Τα "δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων" (λογ/σμος 16.04) και τα "λοιπά δικαιώματα" (λογ/σμος 16.05) αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου. Μέσα σε αυτά παρακολουθούνται και τα μισθωτικά δικαιώματα που η απόσβεση τους γίνεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα.

Όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο παύσει να χρησιμοποιείται, η αχρηστευτεί πριν να ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσης του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο του μεταφέρεται στα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα.

Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ σε μια χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέραν της πενταετίας.

Ειδικά τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως αρχίζουν να αποσβένονται από τη χρήση που αρχίζει η παραγωγική λειτουργία.

Τα "έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" (λογ/σμοι 16.10 έως 16.19) αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε πέντε χρόνια, εκτός από τις ειδικές περιπτώσεις, οι οποίες είναι :

Τα "έξοδα μεταλλευτικών ερευνών" (περιλαμβάνονται στον λογαριασμό 16.11) αποσβένονται είτε εφ' άπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιούνται είτε εφ' άπαξ σε μια από τις 4 επόμενες χρήσεις, είτε τμηματικά μέσα στις χρήσεις αυτές.

Τα "έξοδα επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας" (περιλαμβάνονται στον λογαριασμό 16.12) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης τους ενώ οι δαπάνες εκείνες που αφορούν τον πάγιο εξοπλισμό αποσβένονται ισόποσα μέσα σε τρία χρόνια.

Όταν τα άυλα πάγια στοιχεία και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης αποσβένονται εφ' άπαξ μέσα στη χρήση χρεώνεται ο λογαριασμός 85 "αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" με το ποσό της απόσβεσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 4 του Ν.4172/2013, για χρήσεις από 1/1/2014 και μετά ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης των άυλων στοιχείων και δικαιωμάτων καθώς και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης ορίζεται στο 10 % ανά φορολογικό έτος.

Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησής τους, ήτοι πριν ή μετά την 1/1/2014.

Από 01/01/2015 και εφεξής προκειμένου για τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΑ Ε.Λ.Π & Δ.Λ.Π

4.1 Γενικά περί των πάγιων περιουσιακών με βάσει τα Ε.Λ.Π και το άρθρο 18 του Νόμου 4308/2014

Αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης

Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

- α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο
- β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων
- γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης
- δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

Για τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία:

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται

β) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο

γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής

δ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό

ε) Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

4.1.1 Αποσβέσεις Και Απομείωση Αξίας των περιουσιακών στοιχείων

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με την φθίνουσα μέθοδο, είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων και ωρών εργασίας.

α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

α.8) Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/1/2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31/12/2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

α.9) Ο συντελεστής απόσβεσης για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο "1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος".

α.10) Διενεργούνται αποσβέσεις σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού τους ως πάγια ανεξάρτητα αν χρησιμοποιούνται ή βρίσκονται σε αδράνεια.

β) Απομείωση

β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

β.2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν:

(i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του.

(ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας.

(iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και

(iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

β.3) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

β.4) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

β.5) Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

β.6) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

4.1.2 Παύση αναγνώρισης παγίων

α) Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

β) Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

γ) Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τον παρόντα νόμο.

4.1.3 Χρηματοδοτική και Λειτουργική Μίσθωση

Για την χρηματοδοτική μίσθωση :

α) Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Στην συνέχεια, αυτά τα πάγια αντιμετωπίζονται

λογιστικά από προβλέψεις όπως θα γίνονταν και για τα ιδιόκτητα πάγια στοιχεία. Η υποχρέωση που δημιουργείται από την χρηματοδοτική μίσθωση διαχειρίζεται ως δάνειο, το μίσθωμα αντιμετωπίζεται σε χρεολύσιο το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που φαίνεται σαν έξοδο.

β) Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα πάγια στοιχεία τα οποία εκμισθώνονται σε τρίτους με χρηματοδοτική μίσθωση εμφανίζονται στην αρχή σαν απαιτήσεις με ποσό που ισούται με την καθαρή επένδυση στην εκάστοτε μίσθωση στην συνέχεια η απαίτηση για την μίσθωση αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το μίσθωμα σε χρεολύσιο το οποίο μειώνει το δάνειο, και τον τόκο ως έσοδο.

γ) Πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το ποσό που εισπράττεται από την πώληση χαρακτηρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα χρεολύσια που καταβάλλονται, ενώ οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδο. Τα στοιχεία τα οποία πωλήθηκαν συνεχίζουν να βρίσκονται σαν περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό.

Για την λειτουργική μίσθωση :

α) στον ισολογισμό ο εκμισθωτής πάγιων εμφανίζει τα εκμισθωμένα σε τρίτους περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τη λειτουργική μίσθωση με βάση την φύση του κάθε στοιχείου τα μισθώματα εμφανίζονται σαν έσοδα στα αποτελέσματα με βάση τη σταθερή μέθοδο καθ' όλη την διάρκεια της μίσθωσης.

β) ο μισθωτής από την άλλη σύμφωνα με τη λειτουργική μίσθωση, αναγνωρίζει τα μισθώματα σαν έξοδα στα αποτελέσματα με βάση τη σταθερή μέθοδο καθ' όλη την διάρκεια της μίσθωσης.

4.2 Γενικά περί των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων με βάση το Δ.Λ.Π 16

4.2.1 Εισαγωγή – Έννοιες και αρχική καταχώρηση

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπ' αριθμόν 16 αναφέρεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις ή αλλιώς, στα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης (Property, Plant & Equipment).

Ο κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Ειδικότερα, ασχολείται με την καταχώρισή τους στον κατάλληλο χρόνο, τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας και τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσής τους.

Το Πρότυπο ορίζει ότι η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται με βάση το κόστος κτήσης του.

Επιπλέον, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να αναγνωρίζεται, δηλαδή να καταχωρείται ως στοιχείο του ενεργητικού εφόσον ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις :

- Πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτό το στοιχείο. Αυτό είναι εφικτό όταν η επιχείρηση έχει, συγχρόνως, παραλάβει και τους κινδύνους του ίδιου περιουσιακού στοιχείου.
- Το κόστος αυτού του στοιχείου μπορεί να καθοριστεί βάσιμα, δηλαδή αξιόπιστα.

Όσον αφορά τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ορίζεται ότι αυτά καταχωρούνται στα αποθέματα. Ωστόσο, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εξοπλισμός εντάσσονται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις όταν αναμένονται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία χρήσεις.

Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η συνολική αξία κτήσεως ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται στα επιμέρους στοιχεία που το

αποτελούν και να παρακολουθείται κάθε επιμέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό, συνήθως, γίνεται όταν τα επιμέρους στοιχεία έχουν διαφορετικό ωφέλιμο χρόνο ζωής από το πάγιο στοιχείο και κατ' επέκταση επιβάλλεται η χρήση διαφορετικών μεθόδων και συντελεστών απόσβεσης.

4.2.2 Αρχική αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει αρχικά να αποτιμηθεί στο κόστος κτήσης του. Το εν λόγω κόστος κτήσης αποτελείται από :

- Τιμή αγοράς : Περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων), ενώ αφαιρούνται οι εκπτώσεις.
- Άμεσα επιρριπτά έξοδα : Ως παραδείγματα αναφέρονται τα έξοδα εγκατάστασης, τα έξοδα μεταφοράς, οι επαγγελματικές αμοιβές σε μηχανικούς και αρχιτέκτονες, το εκτιμώμενο κόστος μετακίνησης και αποσυναρμολόγησης του παγίου.

Επιπρόσθετα, τα διοικητικά και τα άλλα γενικά έξοδα, τα έξοδα δοκιμαστικής λειτουργίας και τα έξοδα της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσης δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους του παγίου.

Στην περίπτωση που προκύπτουν δαπάνες για το πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, προσ αυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευαζόμενου παγίου καθορίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως και για το αγορασμένο πάγιο.

4.2.3 Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση

- Βασική Μέθοδος

Σύμφωνα με τη βασική μέθοδο, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες απομειώσεις (μειώσεις της λογιστικής αξίας τους).

- Εναλλακτική Μέθοδος Αποτίμησης (Αναπροσαρμογής)

Η εναλλακτική μέθοδος επιτρέπει την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των παγίων στοιχείων ώστε να παρουσιάζονται στις πραγματικές τους αξίες.

Ειδικότερα, το Πρότυπο ορίζει ότι ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μετά την αρχική καταχώριση, πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία.

Οι αναπροσαρμογές στην αξία των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Επίσης, πρέπει να γίνονται με βάση εκτιμήσεις από επαγγελματίες εκτιμητές.

Εισάγονται δύο (2) τρόποι αναπροσαρμογής των παγίων :

- Αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως και σωρευμένων αποσβέσεων
- Αναπροσαρμογή αναπόσβεστου υπολοίπου

Διευκρινίζεται ότι όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου, τότε πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο.

Παραδείγματα κατηγοριών παγίων στοιχείων είναι οι εδαφικές εκτάσεις, τα γήπεδα και κτίρια κ.λ.π.

4.2.4 Αποσβέσεις ενσώματων παγίων στοιχείων

Κανόνες Αποσβέσεων

Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου παγίου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται με συστηματικό τρόπο σε όλη την ωφέλιμη ζωή του ούτως ώστε η δαπάνη της απόσβεσης να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρησιμοποίησή του.

Η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα.

Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση τους εξής παράγοντες:

- Την αναμενόμενη χρήση του παγίου από την επιχείρηση
- Την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά
- Την τεχνική απαξίωση
- Τους νομικούς ή άλλους περιορισμούς στη χρήση του παγίου.

Μέθοδοι Αποσβέσεων

Σύμφωνα με το Πρότυπο, εφαρμόζονται οι παρακάτω τρεις μέθοδοι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων :

- Σταθερή μέθοδος απόσβεσης : Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία (κόστος κτήσεως μείον την υπολειμματική αξία) με τον αριθμό των ετών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου προκύπτει το σταθερό ετήσιο ποσό της απόσβεσης.
- Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης : Κατά τη φθίνουσα μέθοδο, οι αποσβέσεις βαίνουν προοδευτικά μειούμενες.

Υπάρχουν οι εξής δύο παραλλαγές αυτής της μεθόδου :

- Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας: Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ενός σταθερού ποσοστού, και η
- Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας: το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο παρέχει υπηρεσίες ίδιας αξίας ανά έτος και κατ' επέκταση η παρούσα αξία αυτών των υπηρεσιών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από τον ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα των αποσβέσεων.
- Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος: Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι το πάγιο θα παράγει σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του, προκύπτει η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

4.2.5 Απόσυρση και διάθεση πάγιων στοιχείων

Τα πάγια στοιχεία αποσύρονται από την επιχείρηση λόγω πώλησης, ανταλλαγής, απώλειας από πυρκαγιά ή πλημμύρα. Σε όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις απαιτείται ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας του παγίου κατά το χρόνο της απόσυρσης και η διενέργεια αποσβέσεων προκειμένου να καθοριστεί το αποτέλεσμα και να διαγραφούν οι σχετικοί λογαριασμοί από τα βιβλία της επιχείρησης.

4.2.6 Αποζημίωση για ζημιές και απομείωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων

Η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτους για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο στη χρήση που λαμβάνεται. Η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει υποτιμηθεί ή απομειωθεί όταν αυτή σε δεδομένη χρονική στιγμή είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Το ανακτήσιμο ποσό του παγίου αποτελείται από την υψηλότερη μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του. Στην περίπτωση της μείωσης της αξίας του παγίου, το ποσό εξοδοποιείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων σαν ζημιά απομείωσης.

4.3 Γενικά περί των άυλων περιουσιακών στοιχείων με βάση το Δ.Λ.Π 38

4.3.1 Εισαγωγή – Αρχική καταχώρηση και αποτίμηση

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 αναφέρεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κάθε επιχείρησης (Intangible Assets).

Κύριος σκοπός του εξεταζόμενου Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί (εξωτερικά) ή έχουν δημιουργηθεί (εσωτερικά).

Επίσης, καθορίζει τα κριτήρια με βάση τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ως άυλο και τον τρόπο παρουσίασης αυτού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Η αρχική καταχώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να γίνεται στο κόστος κτήσης του. Ειδικότερα, εξετάζονται οι ακόλουθες περιπτώσεις :

- Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου :

Στο κόστος πρέπει να βρίσκονται όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για να αποκτηθεί , όπως η τιμή αγοράς, οι εισαγωγικοί δασμοί, οι μη επιστρεπτέοι φόροι, οι επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες και άλλα. Επίσης τα έξοδα αυτά πρέπει να είναι ελαττωμένα από κάθε έκπτωση ή επιστροφή.

- Απόκτηση λόγω ενοποίησης επιχειρήσεων :

Το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στην πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της ενοποίησης (συγχώνευσης). Εδώ πρέπει να εξετάζεται εάν η πραγματική αξία είναι αξιόπιστη.

- Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης :

Το άυλο περιουσιακό στοιχείο και η επιχορήγηση καταχωρούνται στην ίδια αξία. Η αξία αυτή μπορεί να είναι είτε η πραγματική αξία του στοιχείου κατά την απόκτησή του είτε μια τεκμαρτή αξία προσαυξημένη με τις δαπάνες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για χρήση. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας αποτελούν οι άδειες λειτουργίας τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών σταθμών, τα δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο.

- Απόκτηση με ανταλλαγές άλλων περιουσιακών στοιχείων :

το κόστος του καινούριου στοιχείου είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε. Παρ' όλα αυτά αν η πραγματική αξία του νέου στοιχείου είναι μικρότερη από αυτή του παραδοθέντος τότε καταχωρείται ζημιά απομείωσης για το στοιχείο που δόθηκε και η λογιστική αξία του μετά την απομείωση εκχωρείται στο καινούριο στοιχείο, ή και το αντίθετο.

Εσωτερικώς Δημιουργούμενα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Για να εκτιμήσει μια επιχείρηση αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο ικανοποιεί τα κριτήρια για καταχώριση, ταξινομεί τις δαπάνες που πραγματοποιούνται σε δύο φάσεις :

- Φάση έρευνας

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται σε αυτό το στάδιο καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως εντός της οποίας έχουν γίνει, επειδή δεν πληρούν το κριτήριο της εισροής οικονομικών ωφελειών.

- Φάση ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να καταχωρηθεί μόνο μέσα από το συγκεκριμένο στάδιο καθώς η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα αποφέρει

πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Οι δαπάνες αυτής της φάσης καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού.

Αξίζει να αναφερθεί ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν δύναται να διαχωρίσει το στάδιο της έρευνας από το στάδιο της ανάπτυξης, τότε θεωρείται ότι όλες οι δαπάνες πραγματοποιούνται στο στάδιο της έρευνας και καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Επιπλέον, το Πρότυπο ορίζει ότι οι δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια δεν πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

4.3.2 Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης

- Βασική Μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

- Εναλλακτική Μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μειωμένη με κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιαστικά από την αξία που θα μπορούσε να προσδιοριστεί χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

4.3.3 Αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Σύμφωνα με το Πρότυπο, το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του.

Το πρότυπο ορίζει ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει τα είκοσι έτη από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο τέθηκε σε χρήση.

Όσον αφορά τις μεθόδους απόσβεσης, το πρότυπο αναφέρει τις εξής που μπορούν να τίθενται σε εφαρμογή :

- Η σταθερή μέθοδος.
- Η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου.
- Η μέθοδος της μονάδας παραγωγής.

Η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει εκείνη τη μέθοδο απόσβεσης που έρχεται σε συμφωνία με το πρόγραμμα, με βάση το οποίο θα αναλύσει τα οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο στοιχείο.

Σε περίπτωση που το συγκεκριμένο πρόγραμμα δεν μπορεί να καθοριστεί με αξιόπιστο τρόπο, πρέπει να χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος.

Η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Το πρότυπο επιτρέπει να γίνεται αναθεώρηση τόσο της περιόδου απόσβεσης όσο και της μεθόδου απόσβεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Ειδικότερα, η περίοδος της απόσβεσης θα πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν προκύπτει διαφορά στην αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε πρέπει να μεταβάλλεται η περίοδος της απόσβεσης.

Επίσης, η μέθοδος της απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται όταν έχει υπάρξει ουσιώδης μεταβολή στο πρόγραμμα των αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών από το περιουσιακό στοιχείο. Οι μεταβολές στην περίοδο και τη μέθοδο της απόσβεσης αποτελούν μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζεται τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις μελλοντικές χρήσεις (ΔΛΠ 8).

4.3.4 Απόσωση και διάθεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται κατά την πώληση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την ιδιοχρησιμοποίηση ή την επακολουθούσα πώλησή του.

Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και της λογιστικής αξίας είναι το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), το οποίο πρέπει να καταχωρείται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων.

Σε περιπτώσεις ανταλλαγής όμοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται και κρατείται για διάθεση, απεικονίζεται στη λογιστική του αξία κατά την ημερομηνία της απόσυρσης. Η επιχείρηση πρέπει να εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και να καταχωρεί κάθε ζημία απομείωσης.

4.4 Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ανεξάρτητα από τη μέθοδο με βάση την οποία αποτιμώνται τα πάγια :

- Τις βάσεις αποτίμησης για τον καθορισμό της λογιστικής αξίας προ αποσβέσεων
 - Τη λογιστική αξία προ αποσβέσεων και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους χρήσεως
 - Τις μεθόδους απόσβεσης
 - Τους συντελεστές απόσβεσης ή τις ωφέλιμες ζωές
 - Συμφωνία της λογιστικής αξίας αρχής και τέλους χρήσης που να εμφανίζει : αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων, αυξήσεις ή μειώσεις από αναπροσαρμογές, ζημίες απομείωσης, καθαρή συναλλαγματική διαφορά από μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας
 - Την πραγματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτή διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία και εφόσον εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους.
-
- Η βάση αναπροσαρμογής
 - Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
 - Οι διαφορές αναπροσαρμογής

- Η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους
- Τυχόν περιορισμοί ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους.

Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να περιέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία :

- Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης
 - Τις μεθόδους απόσβεσης
 - Τη λογιστική αξία πριν τη διενέργεια των αποσβέσεων και τη σωρευμένη απόσβεση (μαζί με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσης
 - Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσεως που να δείχνει : αυξήσεις ή μειώσεις λόγω αναπροσαρμογών, αποσύρσεις και διαθέσεις, ζημίες απομείωσης, μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσεως
 - Τους λόγους απόσβεσης ενός στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των είκοσι (20) ετών
 - Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες εκείνων των στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και των στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων
 - Το ποσό έρευνας και ανάπτυξης που καταχωρήθηκε ως έξοδο κατά της διάρκεια της χρήσεως.
-
- Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής
 - Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων
 - Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος
 - Το ποσό της «διαφοράς αναπροσαρμογής» κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΠΑΡΑΠΑΝΩ

- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπως για παράδειγμα ο φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα και άλλα βαρύνουν το κόστος του παγίου.
Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 οι αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων πραγματοποιούνται τακτικά, ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές πραγματοποιούνται από εκτιμήσεις που αναλαμβάνουν επαγγελματίες εκτιμητές. Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσεως και δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής. Εξαιρέση θεωρείται ο ειδικός φορολογικός νόμος 2065/1992 που καθιέρωσε την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) ανά τετραετία από τη χρήση 1992.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 επιτρέπεται επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης των παγίων στοιχείων. Αυτό σημαίνει ότι η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται, αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά.
Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ επιβάλλεται πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και η δαπάνη της απόσβεσης να αναπροσαρμόζεται σε περίπτωση που οι προσδοκίες διαφέρουν σημαντικά από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τόσο η ωφέλιμη ζωή του παγίου όσο και η δαπάνη της απόσβεσης δεν επανεξετάζεται και δεν αναπροσαρμόζεται.

- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το πρότυπο θέτει σαφή κριτήρια: αναγνωριστικότητα, έλεγχος από την επιχείρηση, εισροή οικονομικών ωφελειών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ καταχωρούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, ενώ αυτά που δημιουργούνται από τρίτους καταγράφονται αφού υπάρξουν έξοδα για την δημιουργία τους.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 η αποτίμηση των άυλων στοιχείων μπορεί να γίνει στην πραγματική τους αξία κατά την εναλλακτική μέθοδο του προτύπου.

Προβλέπεται, δηλαδή, η δυνατότητα αναπροσαρμογής των άυλων στοιχείων στην πραγματική τους αξία.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τέτοιος λογιστικός χειρισμός δεν προβλέπεται.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 το πρότυπο ορίζει ότι η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία δεν μπορεί να ξεπερνά τα είκοσι χρόνια από τότε που το στοιχείο αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τα άυλα στοιχεία αποσβένονται ισόποσα μέσα στο χρόνο που χρησιμοποιούνται παραγωγικά. Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (π.χ. έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης) αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησή τους είτε τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 η υπεραξία που δημιουργείται εσωτερικά δεν καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, αλλά βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill) αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν επιτρέπεται να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια.

- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 η μέθοδος και η περίοδος της απόσβεσης μπορούν να αναθεωρηθούν υπό ορισμένες προϋποθέσεις.
Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ δεν παρέχεται η δυνατότητα αναθεώρησης τόσο της μεθόδου όσο και της περιόδου της απόσβεσης.

- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38, η επιχείρηση ταξινομεί τις δαπάνες που πραγματοποιούνται σε δύο φάσεις : αυτή της έρευνας και αυτή της ανάπτυξης με σκοπό να διαπιστώσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο ικανοποιεί τα κριτήρια για καταχώριση.
Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ δεν υπάρχει τέτοιου είδους διαχωρισμός μεταξύ του κόστους της φάσης της έρευνας και του κόστους της φάσης της ανάπτυξης. Το κόστος και των δύο φάσεων ορίζεται ως κόστος ανάπτυξης όταν διαπιστωθεί από τις έρευνες ότι εμφανίστηκε κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο.

- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 οι ακόλουθοι λογαριασμοί εξόδων πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως που πραγματοποιούνται :
 - Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
 - Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων, συμβολαιογραφικά έξοδα)
 - Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
 - Έξοδα αναδιοργάνωσης
 - Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
 - Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ οι προαναφερόμενοι λογαριασμοί είναι λογαριασμοί εξόδων πολυετούς απόσβεσης.

- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ η φορολογική απόσβεση αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία.

- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων προϊόντος.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ η μέθοδος απόσβεσης πλέον είναι η σταθερή.

- Επίσης μια ακόμη διαφορά που πρέπει να τονιστεί είναι στην αντιμετώπιση των φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων και το πως αυτές επηρεάζουν διαφορετικά τα αποτελέσματα χρήσης και τον ισολογισμό. Δηλαδή οι φορολογικές αποσβέσεις, όπως είπαμε και πιο πάνω, εκπίπτουν μέσω της φορολογικής αναμόρφωσης κατά τον προσδιορισμό των κερδών στα αποτελέσματα χρήσης από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι λογιστικές αποσβέσεις αναγνωρίζονται ολόκληρες και από την στιγμή που πραγματοποιούνται σαν έξοδο στα αποτελέσματα χρήσης. Το παράδειγμα θα βοηθήσει να καταλάβουμε τις διαφορές που υπάρχουν :

Στις 30/06/20X1 μια επιχείρηση αγόρασε ένα πάγιο αξίας κτήσης 12.000€ και το έθεσε σε λειτουργία. Με βάση τις εκτιμήσεις που έγιναν το πάγιο έχει ωφέλιμη ζωή τα 8 έτη , η υπολειμματική του αξία είναι μηδενική, ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης είναι στο 12,5% ενώ ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι στο 20%. Έτσι έχουμε :

Λογιστική απόσβεση μέχρι το τέλος του πρώτου χρόνου: $12.000 \cdot 6/12 \cdot 12,5\% = 750€$

Φορολογική απόσβεση μέχρι το τέλος του πρώτου χρόνου: $12.000 \cdot 6/12 \cdot 20\% = 1200€$

Λογιστική απόσβεση για κάθε επόμενο χρόνο: $12.000 \cdot 12/12 \cdot 12,5\% = 1500€$

Φορολογική απόσβεση για κάθε επόμενο χρόνο: $12.000 \cdot 12/12 \cdot 20\% = 2400€$

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
30/06/20X1		
31/12/20X1	750	1200
31/12/20X2	1500	2400
31/12/20X3	1500	2400
31/12/20X4	1500	2400
31/12/20X5	1500	2400
31/12/20X6	1500	1200
31/12/20X7	1500	
31/12/20X8	1500	
31/12/20X9	750	

Όσον αφορά την αξία του παγίου έχουμε:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ
30/06/20X1	12000	12000
31/12/20X1	11250	10800
31/12/20X2	9750	8400
31/12/20X3	8250	6000
31/12/20X4	6750	3600
31/12/20X5	5250	1200
31/12/20X6	3750	0,01
31/12/20X7	2250	
31/12/20X8	750	
31/12/20X9	0,01	

Όσον αφορά την αποσβεσμένη αξία του έχουμε :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΗ ΛΟΓ.ΑΞΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ
30/06/20X1	0	0
31/12/20X1	750	1200
31/12/20X2	2250	3600
31/12/20X3	3750	6000
31/12/20X4	5250	8400
31/12/20X5	6750	10800
31/12/20X6	8250	12000

31/12/20X7	9750	
31/12/20X8	11250	
31/12/20X9	12000	

Έτσι με την βοήθεια και του παρακάτω πίνακα μπορούμε να συμπεράνουμε τα διαφορετικά ποσά που προκύπτουν και για τα αποτελέσματα χρήσης αλλά και για τον ισολογισμό :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ*	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**
30/06/20X1		
31/12/20X1	450	450
31/12/20X2	900	1350
31/12/20X3	900	2250
31/12/20X4	900	3150
31/12/20X5	900	4050
31/12/20X6	300	3750
31/12/20X7	1500	2250
31/12/20X8	1500	750
31/12/20X9	750	

* με βάση τις αποσβέσεις του παγίου

** με βάση την αξία του παγίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα από την 1.1.2005 και μετά λειτουργούν ταυτόχρονα δυο λογιστικά συστήματα, με όλα τα προβλήματα και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν αλλά και όσοι είναι αναγκασμένοι να παρακολουθούν και τα δυο.

Οι βασικές διαφορές μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών προτύπων παρουσιάζονται:

- α) στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων
- β) στο διαφορετικό χειρισμό από πλευράς λογιστικής απεικόνισης επιχειρηματικών γεγονότων
- γ) στις περιπτώσεις ενοποίησης οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων

Κατά την αρχική εφαρμογή των Δ.Λ.Π εμφανίστηκαν αρκετές δυσκολίες διότι για την υιοθέτηση των προτύπων απαιτείται η μετάφραση τους από την κάθε χώρα, η οποία είναι αρκετά δύσκολη λόγω της ιδιαιτερότητας του αντικειμένου.

Επειδή τα Δ.Λ.Π χειρίζονται λογιστικά γεγονότα με διαφορετικό τρόπο από ότι ορίζει η ελληνική νομοθεσία και οι σχετικοί νομοί, οι επιχειρήσεις ήρθαν αντιμέτωπες με αρκετά προβλήματα εναρμόνισης, κατά την πρώτη τους εφαρμογή, τα οποία όμως επιλύθηκαν εν μέρη με τις διατάξεις του νόμου 3301/2004.

Αυτός ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης σχετίζεται περισσότερο με τις φορολογικές διατάξεις οι οποίες αναμφισβήτητα επιδρούν στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και όχι τόσο με τις εφαρμοστές λογιστικές αρχές. Έτσι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Με την εφαρμογή τους λοιπόν η διάκριση μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος είναι πλέον φανερή.

Επίσης ένα άλλο πρόβλημα που ήρθε στο προσκήνιο από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π ήταν ο τρόπος τήρησης των βιβλίων από τις επιχειρήσεις που υποχρεούνταν να τα

υιοθετήσουν. Σύμφωνα με τα παραπάνω είναι αυτονόητο ότι οι επιχειρήσεις θα έπρεπε να επιλέξουν τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, δηλαδή είτε με Δ.Λ.Π, είτε βάσει της ελληνικής νομοθεσίας.

Με τον νόμο 3301/2004 δόθηκε η ευχέρεια στις επιχειρήσεις να επιλέξουν τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους. Με την τήρηση των επίσημων βιβλίων σε Δ.Λ.Π τηρήθηκαν παράλληλα και τα φορολογικά βιβλία. Αναρτήθηκαν έτσι σχετικά άρθρα που υπεδείκνυαν στις επιχειρήσεις τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσαν να μεταβαίνουν κατά την τήρηση των βιβλίων τους από Δ.Λ.Π στα φορολογικά τους και αντίστροφα.

Για μερικές συναλλαγές τα πρότυπα προβλέπουν εναλλακτικούς χειρισμούς ή εξαιρέσεις κατά την αρχική τους εφαρμογή στις περιπτώσεις αυτές οι επιχειρήσεις προβληματίστηκαν ως προς την επιλογή τους.

Τα θέματα της αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων συζητήθηκαν για αρκετό χρονικό διάστημα δεδομένου ότι ο προσδιορισμός της αποτίμησης έχει μεγάλο αντίκτυπο στις οικονομικές καταστάσεις και αυτό γιατί η έγνοια των επιχειρήσεων είναι ο τρόπος προσδιορισμού της εύλογης αξίας των περιουσιακών της στοιχείων.

Ένα άλλο σημαντικό πρόβλημα ήταν το γεγονός ότι στελέχη πολλών επιχειρήσεων δεν είχαν πλήρως κατανοήσει την ερμηνεία όλων των προτύπων.

Όσον αφορά τα πρότυπα να σημειωθεί ότι διακρίνονται από συνεχείς τροποποιήσεις και προσθήκες πράγμα που σημαίνει ότι θα πρέπει τα στελέχη των επιχειρήσεων να βρίσκονται σε συνεχή ενημέρωση και εκπαίδευση για την ορθή εφαρμογή τους.

Σημαντική επίδραση παρατηρήθηκε τόσο στην περιουσία των επιχειρήσεων όσο και στα αποτελέσματα των κλάδων. Μια συνοπτική εικόνα των επιδράσεων:

- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 οι επιχειρήσεις θα πρέπει να προβούν σε διαγραφή στοιχείων που δεν ικανοποιούν τα κριτήρια που τίθενται, καθώς και αναστροφή των αποσβέσεων τους. Μετά τη διαγραφή αυτών προέκυψαν σημαντικού ύψους αρνητικές επιδράσεις στα αποτελέσματα χρήσης.
- Σημαντικά θετική επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

- Θετική επίδραση προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων καθώς και από την διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και αναστροφής των αποσβέσεων τους.

Έρευνα της GRANT THORNTON σχετικά με τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π κατά την πρώτη τους εφαρμογή διαπιστώθηκε ότι η υψηλότερη θετική επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης προήλθε από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων και αντίστοιχα την μεγαλύτερη επιβάρυνση επέφερε η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Είναι εξαιρετικά δύσκολο να πούμε εάν τα Δ.Λ.Π επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι τα πρότυπα επιδρούν διαφορετικά στις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών εταιριών.

Είναι όμως σημαντικό να σημειωθεί ότι με την εφαρμογή τους οι επιχειρήσεις είχαν την ευκαιρία να παρουσιάσουν πραγματικά αξιόπιστες και διαφανείς οικονομικές καταστάσεις.

Τα Δ.Λ.Π σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα του Οικονομικού πανεπιστημίου Αθηνών αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά : κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα και φαίνονται να υπερέχουν των Ελληνικών.

Η υιοθέτηση τους επιδρά θετικά στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, καθώς και στη θέση των Ελληνικών επιχειρήσεων στην Ελληνική και διεθνή αγορά.

Μερικά από τα προβλήματα που αντιμετωπίζονται ακόμα και σήμερα είναι :

- Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα Δ.Λ.Π
- Οι αρμόδιες αρχές δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό, ούτε παρεμβαίνουν έγκαιρα στην επίλυση των προβλημάτων.

Σήμερα το ερώτημα είναι αν μπορούν τα Δ.Λ.Π να αποτελούν το λογιστικό σύστημα για όλες τις επιχειρήσεις. Καταβάλλεται προσπάθεια από τις αρμόδιες αρχές αρκετών κρατών να προσαρμοστεί η εμπορική τους νομοθεσία ώστε να μην λειτουργούν παράλληλα δυο λογιστικά συστήματα, το εθνικό και το διεθνές. Υπάρχουν όμως ορισμένα εμπόδια που ταυτόχρονα αποτελούν τις προϋποθέσεις ευρείας αποδοχής των Δ.Λ.Π.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2009
- ΒΟΥΛΓΑΡΗ-ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ, ΕΥΜΟΡΦΙΑ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2005
- ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ – ΠΕΤΡΙΔΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ, ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΥ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2010
- ΚΟΡΚΟΡΗΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ.PDF
- ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ, ΚΑΤΕΡΙΝΑ, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ι, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΙΔΙΑΣ, ΑΘΗΝΑ 2011
- ΜΠΑΤΣΙΝΙΛΑΣ ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ- ΠΑΤΑΤΟΥΚΑΣ ΚΥΡΙΑΚΟΣ, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ 2012
- ΠΑΠΑΔΕΑΣ, ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΙΔΙΟΥ, ΑΘΗΝΑ 2010
- www.elte.org.gr
- <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=179364>
- www.grant-thornton.gr
- <http://www.logistis.gr/default.asp?pid=228&la=1>
- <http://www.logistis.gr/default.asp?pid=230&la=1>
- <http://www.lsr.gr/html/%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2%CE%AD%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82->

%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%AF%CF%89%CE%BD-

%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%B1

%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9/

- <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/934442/pos-tha-ginontai-oi-aposebeseis-pagion--oli-i-egkuklios>
- <http://www.naftemporiki.gr/search/?q=%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%B1+%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1>
- https://www.proseminars.eu/blog_articles/aposvesis_pagion_elp/
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20132>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22419>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20285>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22036>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20625>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/17264>
- ΒΡΕΝΤΖΟΥ ΕΛΕΝΗ-ΛΑΖΑΡΙΔΗΣ ΘΕΜΙΣΤΟΚΛΗΣ-ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ
ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ, ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.PDF, ΕΘΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ
ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
- ΝΟΜΟΣ 4308/2014, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ
ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.PDF, ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Συντελεστές απόσβεσης παγίων περιουσιακών στοιχείων	
Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού)	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων (εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές)	12%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
Πηγή: Ν. 4172/2013 - Ίδια επεξεργασία	

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Πάγια	Αξία κτήσεως				Αποσβέσεις			Αναπόσβεστο υπόλοιπο
	Απογραφή ενάρξεως	Μεταβολές χρήσεως Λήξεις	Μειώσεις	Λογιστική λήξεως	Λογιστική ενάρξεως	Μεταβολές χρήσεως Αυξήσεις	Μειώσεις	
Ενώματες ακινητοποιήσεις								
Γήπεδα								
Κτίρια								
Μηχανήματα								
Μετ. Μέσα								
Έπιπλα								
Ανώματες ακινητοποιήσεις								
Ός ανάλυση								
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης								
Ός ανάλυση								
Προκαταβολές κτήσεως παγίων								
Ός ανάλυση								
Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις								
Ός ανάλυση								
Σύνολο								