



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ
ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ
ΑΠΤΟΝΤΑΙ ΑΥΤΩΝ (ΔΛΠ 16,20,36, 38)**

Μαρία – Κωνσταντίνα Γιαννακοπούλου

Επιβλέπων καθηγητής: κ. Αλέξανδρος Λυγγίτσος

ΚΑΛΑΜΑΤΑ

ΜΑΙΟΣ, 2009

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΟΧΟΜΕΝΩΝ

		Σελίδα
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	I
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	II
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1		
1.1	Εισαγωγή.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ	3
2.1	ΣΚΟΠΟ.....	3
2.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	3
2.3	ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	4
2.4	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	5
2.4.1	Κριτήρια Αρχικής Αναγνώρισης Ενσώματων Παγίων.....	5
2.4.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	6
2.4.1.2	ΛΥΣΗ.....	7
2.4.2	Μεταγενέστερα Κόστη.....	7
2.4.3	Ειδικές Περιπτώσεις Αναγνώρισης Παγίων.....	8
2.5	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	8
2.5.1	Στοιχεία του Κόστους ενός Παγίου.....	9
2.5.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	11
2.5.1.2	ΛΥΣΗ.....	11
2.5.2	Προσδιορισμός του Κόστους ενός Παγίου.....	12
2.5.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	14
2.5.2.2	ΛΥΣΗ.....	14
2.5.2.3	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	15
2.5.2.4	ΛΥΣΗ.....	16
2.5.2.4.1	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ I.....	16
2.5.2.4.2	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ II.....	16
2.6	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	17
2.6.1	Υπόδειγμα Κόστους.....	17
2.6.2	Υπόδειγμα Αναπροσαρμογής.....	17
2.6.3	Η λογιστική των Αναπροσαρμογών.....	19
2.6.3.1	Αρχική Αναγνώριση.....	20
2.6.3.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	21
2.6.3.1.2	ΛΥΣΗ.....	21
2.6.3.2	Αναπροσαρμογή Παγίου Στοιχείου Μετά από Προηγούμενη Μείωση της Λογιστικής του Αξίας.....	23
2.6.3.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	23
2.6.3.2.2	ΛΥΣΗ.....	24
2.6.3.3	Αναπροσαρμογή Παγίου Στοιχείου Μετά από	25

	Προηγούμενη Αύξηση της Λογιστικής του Αξίας.....	
2.6.3.3.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	25
2.6.3.3.2	ΛΥΣΗ.....	25
2.7	ΑΠΟΣΒΕΣΗ.....	26
2.7.1	Γενικά περί Αποσβέσεων.....	26
2.7.2	Αποσβεστέο Ποσό και Περίοδος Απόσβεσης.....	27
2.7.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	28
2.7.2.2	ΛΥΣΗ.....	29
2.7.3	Μέθοδοι Απόσβεσης.....	31
2.8	ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	32
2.9	ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	32
2.9.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	33
2.9.2	ΛΥΣΗ.....	34
2.10	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΟΤΥΠΟ 20 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	41
3.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	41
3.2	ΣΚΟΠΟΣ.....	43
3.3	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	43
3.4	ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	44
3.5	ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ.....	45
3.6	ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ.....	45
3.6.1	Κριτήρια Αναγνώρισης.....	45
3.6.2	Λογιστικός Χειρισμός (Γενικά).....	46
3.6.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	46
3.6.2.2	ΛΥΣΗ.....	47
3.6.3	Επιχορηγήσεις για Αποσβεστέα Στοιχεία Ενεργητικού... ..	47
3.6.4	Μη Νομισματικές Επιχορηγήσεις.....	48
3.6.5	Επιχορηγήσεις για Μη Αποσβεστέα Στοιχεία του Ενεργητικού.....	48
3.6.6	Επιχορηγήσεις Δαπανών.....	48
3.6.7	Επιχορηγήσεις ως Μέρος «Πακέτου» Οικονομικής Βοήθειας.....	49
3.6.8	Επιχορηγήσεις για ήδη Πραγματοποιηθέντα Έξοδα ή Ζημιές.....	49
3.6.9	Γενικές Επιχορηγήσεις.....	49
3.6.10	Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης.....	49
3.7	ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ.....	50
3.8	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 – ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	53
4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	53
4.2	ΣΚΟΠΟΣ.....	55
4.3	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	55

4.4	ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	57
4.5	ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	58
4.6	ΠΟΣΟΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΖΗΜΙΑΣ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	61
4.6.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	62
4.6.2	ΛΥΣΗ.....	62
4.7	ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟ ΠΟΣΟ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΜΕ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	63
4.8	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΙΟΝ ΤΑ ΚΟΣΤΗ ΠΩΛΗΣΗΣ.....	64
4.8.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	64
4.8.2	ΛΥΣΗ.....	64
4.9	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	65
4.9.1	Εκτίμηση των μελλοντικών Ταμειακών Ροών.....	66
4.9.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	67
4.9.2	Εκτίμηση Προεξοφλητικού (Προ Φόρων) Επιτοκίου.....	68
4.9.3	Εφαρμογή του Προεξοφλητικού Επιτοκίου (Προ Φόρων) στις Μελλοντικές Καθαρές Ταμειακές Ροές.....	70
4.10	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΖΗΜΙΑΣ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	70
4.11	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Μ.Δ.Τ.Ρ.).....	71
4.12	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΙΣ Μ.Δ.Τ.Ρ.	74
4.12.1	Ζημιά Μείωσης Αξίας Μ.Δ.Τ.Ρ.....	75
4.13	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΣΤΡΟΦΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	76
4.13.1	Αναγνώριση Αναστροφής Ζημιάς Λόγω Μείωσης της Αξίας Μεμονωμένου Στοιχείου του Ενεργητικού.....	77
4.13.2	Αναγνώριση Αναστροφής Ζημιάς Λόγω Μείωσης της Αξίας σε Μ.Δ.Τ.Ρ.....	78
4.14	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 – ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	82
5.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	82
5.2	ΣΚΟΠΟΣ.....	82
5.3	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	83
5.4	ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	83
5.5	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ	85

	ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	
5.5.1	Η Έννοια της Αναγνωρισιμότητας.....	85
5.5.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	86
5.5.1.2	ΛΥΣΗ.....	87
5.5.2	Έλεγχος της Επιχείρησης στο Συγκεκριμένο Στοιχείο του Ενεργητικού.....	87
5.5.3	Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη.....	88
5.5.4	Δυνατότητα Αξιόπιστης Αποτίμησης.....	88
5.6	ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	89
5.6.1	Μεμονωμένη Κτήση Αύλων Στοιχείων του Ενεργητικού.....	90
5.6.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	90
5.6.1.2	ΛΥΣΗ.....	90
5.6.2	Απόκτηση Μέσω Ενοποίησης Επιχειρήσεων.....	91
5.6.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	93
5.6.2.2	ΛΥΣΗ.....	94
5.6.3	Απόκτηση Άυλου Στοιχείου με Κρατική Επιχορήγηση...	97
5.6.3.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	98
5.6.3.2	ΛΥΣΗ.....	98
5.6.4	Απόκτηση με Ανταλλαγή Αύλων Στοιχείων του Ενεργητικού.....	98
5.6.4.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	99
5.6.4.2	ΛΥΣΗ.....	99
5.6.5	Εσωτερικά Δημιουργούμενα Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού (Ιδιοπαραγωγή).....	100
5.6.5.1	Στάδιο Έρευνας.....	101
5.6.5.1.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	102
5.6.5.1.2	ΛΥΣΗ.....	102
5.6.5.2	Στάδιο Ανάπτυξης.....	103
5.6.6	Αναγνώριση Ενός Εξόδου.....	107
5.6.7	Μεταγενέστερες Δαπάνες.....	108
5.7	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	109
5.7.1	Μέθοδοι Αποτίμησης Μετά την Αρχική Αναγνώριση....	109
5.7.2	Απόσβεση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού.....	110

5.7.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	112
5.7.2.2	ΛΥΣΗ.....	112
5.7.3	Αναπροσαρμογή Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού.....	112
5.7.4	Ζημιές Λόγω Μείωσης της Αξίας.....	114
5.7.4.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	115
5.7.4.2	ΛΥΣΗ.....	115
5.7.5	Αποσύρσεις και Διαθέσεις.....	117
5.7.5.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	117
5.7.5.2	ΛΥΣΗ.....	118
5.8	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	118
5.9	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ.....	120
5.9.1	Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού.....	120
5.9.2	Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης.....	120
5.9.2.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	121
5.9.2.2	ΛΥΣΗ.....	122
5.9.3	Έξοδα Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων.....	123
5.9.3.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	124
5.9.3.2	ΛΥΣΗ.....	124
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ		127
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		129
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΑ		131
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ		132

I

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να παρουσιάσει τέσσερα από αυτά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να τα εκλαϊκεύσει μέσα από παραδείγματα και αναφορές όσο το δυνατό καλύτερα. Τα τέσσερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με τα οποία θα καταπιαστεί η μελέτη είναι:

1. Δ.Λ.Π. 16 – Ενσώματα Πάγια (Property, Plant and Equipment).
2. Δ.Λ.Π. 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance).
3. Δ.Λ.Π. 36 – Μείωση της Αξίας του Ενεργητικού (Impairment of Assets).
4. Δ.Λ.Π. 38 Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού (Intangible Assets).

Η επιλογή των προτύπων αυτών μόνο τυχαία δεν είναι. Κατ' αρχάς το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια», έχει μεγάλη σημασία, γιατί τα ενσώματα πάγια αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μίας επιχείρησης και, για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της.

Τελευταία πολύς λόγος γίνεται για το Δ' Κοινοτικό Πλαίσιο στήριξης, την χρηματοδότηση μικρομεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων, οπότε το Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης» είναι ιδιαίτερος επίκαιρος.

Η ουσιώδης και καθοριστική διαφορά μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και της υφιστάμενης σήμερα λογιστικής κατάστασης έγκειται στην υπέρβαση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα της αρχής του ιστορικού κόστους και στη καθιέρωση της πραγματικής αξίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να μην είναι συντηρητικές ούτε επιθετικές, αλλά ουδέτερες, για να ανταποκρίνονται στις κρατούσες συνθήκες της αγοράς. Προς αυτή τη κατεύθυνση κινείται το Δ.Λ.Π 36 «Μείωση της Αξίας του Ενεργητικού».

Είναι αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι οι ισχύοντες λογιστικοί κανόνες για τους άυλους πόρους δεν ταιριάζουν με το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον. Θεσμοθετήθηκαν σε παρελθούσες περιόδους, όπου το χρηματικό κεφάλαιο και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούσαν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μιας επιχείρησης, ενώ στη σημερινή οικονομία της γνώσης ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων βασίζεται στη χρησιμοποίηση άυλων πόρων. Για το λόγο αυτό, είναι αναγκαίες οι αλλαγές στους λογιστικούς κανόνες έτσι ώστε οι λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να αντανakλούν πλήρως την οικονομική τους κατάσταση και ιδιαίτερα τη θέση τους στην αγορά. Αυτές οι αλλαγές στους λογιστικούς κανόνες, έτσι ώστε οι λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να αντανakλούν πλήρως την οικονομική τους κατάσταση, μπορεί να έρθουν με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού».

II

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Επιθυμώ να εκφράσω τις θερμότερες ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα Καθηγητή του Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Καλαμάτας, κύριο Αλέξανδρο Λυγγίτσο, για την πολύτιμη καθοδήγησή του και τις χρήσιμες υποδείξεις του καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης θέλω να ευχαριστήσω τους φίλους μου, Φωτεινή Κουρέτα και Γιώργο Αλεξανδρή που στήριξαν τις επιλογές μου. Και τέλος την οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση και υπομονή της κατά την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας που με τη πολύτιμη βοήθειά τους όλα αυτά τα χρόνια κατάφερα να κατακτήσω τους στόχους μου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγή

Με τον όρο « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα » (ΔΛΠ) νοείται ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η ανάπτυξη , καθιέρωση και εφαρμογή των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και - συνεπώς -σε ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη και απαλλαγμένη προκαταλήψεων πληροφόρηση των χρηστών τους. Το σύνολο των εν λόγω κανόνων ενσωματώνει την παγκόσμια εμπειρία και γνώση, στην προσπάθεια προσέγγισης της πραγματικής οικονομικής θέσης και απόδοσης μιας οικονομικής μονάδας και την εν συνεχεία απεικόνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις, με τρόπο που αποδίδει την ουσία των πραγμάτων, είναι κατανοητός και παρέχει συγκρισιμότητα σε σχέση με τις προηγούμενες περιόδους. Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιείται για τα πρότυπα που θεσμοθετεί η Επιτροπή (σημερινό Συμβούλιο) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standard Board) μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), με τον Κανονισμό 1606/2002 που εξέδωσαν, καθιστούν πλέον υποχρεωτική την εφαρμογή των ΔΛΠ, για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν μετά την 01.01.2005, για τη σύνταξη των ενοποιημένων λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους. Με άλλα λόγια, οι επιχειρήσεις των κρατών μελών της ΕΕ που επιθυμούν να εισάγουν μετοχές τους σε Χρηματιστήριά της, δε θα έχουν πλέον τη δυνατότητα επιλογής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους σύμφωνα είτε με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), είτε με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά υποχρεωτικά θα εφαρμόζουν μόνο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα καθιερώνεται με το Ν. 2992/20.03.2002 « Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας ». Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου αυτού, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (ΣΟΕΛ), για τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές τους καταστάσεις που καταρτίζονται μετά τις 31.12.2002. με νεότερη νομοθετική παρέμβαση, Ν. 3229/2004 καθορίστηκε η 01.01.2005, ως η ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ (ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ)

2.1 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Παγίων. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν, ο σωστός χρόνος της καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που μέλλει να λογιστεί για τα στοιχεία αυτά.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση ενός ενσώματου παγίου ως στοιχείου ενεργητικού, όταν πληρεί τον ορισμό και τα κριτήρια καταχώρησης ως περιουσιακού στοιχείου, που αναφέρονται στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων.

2.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται στο σύνολο των ενσώματων παγίων μίας επιχείρησης, εκτός από:

- Βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού τα οποία σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα,
- Δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων και
- Αποθέματα μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν παράγονται.

Το Δ.Λ.Π. 16, ωστόσο, εφαρμόζεται για τα ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των στοιχείων ενεργητικού που προαναφέρθηκαν.

2.3 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 16, είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω.

Ενσώματα πάγια (ή ενσώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα υλικά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται από την επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, στην παραγωγική διαδικασία ή για εκμίσθωση σε τρίτους και
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία χρήσεις.

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

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός πάγιου στοιχείου ή άλλο ποσό το οποίο αντικαθιστά το κόστος, στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου αντίτιμου που δόθηκε, προκειμένου να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του.

Υπολειμματική Αξία είναι το εκτιμώμενο ποσό το οποίο μία επιχείρηση θα λάμβανε στην τρέχουσα χρήση από τη διάθεση ενός παγίου, μετά από την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων διάθεσης, εφόσον το πάγιο ήταν σε τέτοια κατάσταση και χρονική στιγμή όπως αυτή που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη Ζωή:

- Το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, ή
- Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Εύλογη Αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση μεταξύ δύο ημερών, τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

Λογιστική Αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών, λόγω μείωσης της αξίας του.

Ζημιά λόγω Μείωσης της Αξίας είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο Ποσό είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας, λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού.

Ειδική για την επιχείρηση αξία είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών, όπου μία επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή από τη διάθεση μίας υποχρέωσης.

2.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

2.4.1 Κριτήρια Αρχικής Αναγνώρισης Ενσώματων Παγίων

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου πρέπει να αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού μόνο αν:

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

Όσον αφορά το πρώτο από τα παραπάνω κριτήρια αναγνώρισης, δηλαδή να πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη χρήση ενός παγίου θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, ικανοποιείται συνήθως μόνο όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση των παγίων έχουν περιέλθει στην επιχείρηση.

Κατά κανόνα, το κόστος ενός παγίου στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, όταν η πράξη ανταλλαγής, βάσει της οποίας αποκτήθηκε το πάγιο στοιχείο, προσδιορίζει το κόστος του. Στην περίπτωση που η επιχείρηση ιδιοκατασκευάζει ένα πάγιο στοιχείο, τότε το κόστος του αποτελείται από τα κόστη των αναλωθέντων υλικών, της άμεσης εργασίας και ενός εύλογου ποσού γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Το Δ.Λ.Π. 16 δεν καθορίζει τη μονάδα μέτρησης για την αναγνώριση ενός παγίου στοιχείου, δηλαδή τι αποτελεί ένα πάγιο στοιχείο. Για τον λόγο αυτό, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης των ενσώματων παγίων ανάλογα με τις ειδικές περιστάσεις της κάθε επιχείρησης. Συχνά, κρίνεται κατάλληλο, να αθροίζονται διάφορα πάγια τα οποία δεν έχουν σημαντική αξία όπως εργαλεία και βιολόγοι και να εφαρμόζονται τα κριτήρια στο σύνολο της αξίας τους.

Μία επιχείρηση αξιολογεί, σύμφωνα με τα παραπάνω κριτήρια αναγνώρισης, τα κόστη των ενσώματων παγίων κατά τη χρονική στιγμή που αυτά πραγματοποιούνται. Τα κόστη αυτά περιλαμβάνουν επιμέρους κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά την απόκτηση ή κατασκευή ενός ενσώματου παγίου αλλά και κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα ως προσθήκες για την αντικατάσταση μέρους ενός παγίου ή για τη συντήρησή του.

Μία επιχείρηση, επομένως, πρέπει να περιλάβει στη λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου, τα σχετιζόμενα με αυτή κόστη, που πραγματοποιούνται είτε κατά την αρχική αναγνώριση του ενσώματου παγίου είτε μεταγενέστερα. Προϋπόθεση είναι τα κόστη αυτά να ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων.

2.4.1.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΛΑΜΔΑ» αγόρασε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2005, μηχάνημα αξίας € 0,5 εκατ., το οποίο προόριζε για την παραγωγική διαδικασία. Λόγω ελλιπούς και μη συστηματικής συντήρησης, το μηχάνημα υπέστη μεγάλη ζημιά κατά τη χρήση 2007, συνέπεια της οποίας είναι η αδυναμία συνέχισης της δραστηριότητάς του. Η διοίκηση της επιχείρησης αποφάσισε να μην επισκευάσει το μηχάνημα λόγω του μεγάλου κόστους της επισκευής του.

2.4.1.2. ΛΥΣΗ

Το μηχάνημα του παραδείγματος δεν αποτελεί πλέον πάγιο στοιχείο του ενεργητικού για την επιχείρηση «ΛΑΜΔΑ».

Συγκεκριμένα, δεν ικανοποιεί το κριτήριο σύμφωνα με το οποίο για να εμφανιστεί ένα πάγιο στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να αναμένεται να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση από τη χρήση του.

Η λογιστική αξία με την οποία το συγκεκριμένο πάγιο εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης 2007.

2.4.2 Μεταγενέστερα Κόστη

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, μία επιχείρηση δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου, τα κόστη της καθημερινής συντήρησης ή επισκευής του.

Τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται. Τα κόστη μίας καθημερινής επισκευής ή συντήρησης είναι κυρίως τα κόστη της εργασίας, των αναλώσιμων και μπορεί να περιλαμβάνουν και το κόστος διαφόρων μικρών ανταλλακτικών. Τα έξοδα αυτά, συνήθως, περιγράφονται ως «Επισκευές και Συντηρήσεις» του παγίου.

Τμήματα παγίων στοιχείων μπορεί να χρήζουν αντικατάστασης σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ένας κλίβανος, για παράδειγμα, μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ένα ορισμένο αριθμό ωρών λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφους (π.χ. καθίσματα και σκεύη), μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια ζωής του αεροσκάφους.

Σύμφωνα με τις αρχές αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, μία επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου, το κόστος αντικατάστασης ενός τμήματός του, όταν το κόστος πραγματοποιείται και εφόσον ικανοποιούνται οι αρχές αναγνώρισης των παγίων στοιχείων. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαταστάθηκαν, διαγράφεται σύμφωνα με τους όρους διαγραφής του Δ.Λ.Π. 16.

Η συνέχιση της λειτουργίας ενός παγίου στοιχείου (π.χ. ενός αεροσκάφους) μπορεί να απαιτεί συχνές ουσιώδεις επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξάρτητα από το εάν μέρη του παγίου στοιχείου αντικαταστάθηκαν. Κάθε φορά που πραγματοποιείται σημαντική επιθεώρηση, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του παγίου στοιχείου ως αντικατάσταση και εφόσον τα κριτήρια αναγνώρισης ικανοποιούνται.

Οποιαδήποτε υπολειπόμενη λογιστική αξία του κόστους προηγούμενης επιθεώρησης (εφόσον διαχωρίζεται από τα φυσικά μέρη του παγίου) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από το εάν το κόστος προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε στη συναλλαγή κατά την οποία το πάγιο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν είναι αναγκαίο, το εκτιμώμενο κόστος μίας μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη για το κόστος μίας υφιστάμενης επιθεώρησης, όταν το στοιχείο αποκτάται ή κατασκευάζεται.

2.4.3 Ειδικές Περιπτώσεις Αναγνώρισης παγίων

Ενσώματα πάγια μπορεί να αποκτηθούν από μία επιχείρηση είτε για περιβαλλοντολογικούς λόγους είτε για λόγους ασφαλείας. Η απόκτηση τέτοιου είδους παγίων, μπορεί να μην αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου ήδη υπάρχοντος παγίου στοιχείου, αλλά μπορεί να είναι αναγκαία, έτσι ώστε η επιχείρηση να λάβει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση άλλων παγίων στοιχείων της.

Τέτοιου είδους ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού επειδή επιτρέπουν σε μία επιχείρηση να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη, επιπρόσθετα των οφελών που θα είχε χωρίς την απόκτησή τους.

2.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Ένα πάγιο στοιχείο, που ικανοποιεί τις προϋποθέσεις αναγνώρισής του ως στοιχείο του ενεργητικού, πρέπει αρχικά να αποτιμηθεί στο κόστος του.

2.5.1 Στοιχεία του Κόστους ενός Παγίου

Το κόστος ενός παγίου αποτελείται από την τιμή αγοράς του, καθώς και από όλα τα έξοδα που απαιτείται να πραγματοποιηθούν, προκειμένου το πάγιο να καταστεί έτοιμο για λειτουργία.

Αναλυτικά, στο κόστος ενός παγίου συμπεριλαμβάνονται:

- Η τιμή αγοράς, στην οποία προστίθενται οι δασμοί εισαγωγής, οι μη επιστρεπτέοι φόροι καθώς και οι παρεχόμενες εκπτώσεις.
- Τα άμεσα επιρριπτόμενα κόστη, τα οποία είναι απαραίτητα προκειμένου να φτάσει το πάγιο στοιχείο στην τοποθεσία και σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται από τη διοίκηση.
- Η αρχική εκτίμηση για τα κόστη αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης ενός στοιχείου, καθώς και για τα κόστη αποκατάστασης της τοποθεσίας στην οποία εγκαθίσταται.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτόμενων εξόδων είναι:

- Τα κόστη των παροχών σε εργαζομένους (όπως καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. 19) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός παγίου.
- Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου.
- Τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς.
- Τα κόστη συναρμολόγησης και εγκατάστασης.
- Οι επαγγελματικές αμοιβές.
- Τα κόστη των δοκιμών προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το πάγιο στοιχείο λειτουργεί κανονικά, μετά την αφαίρεση των καθαρών εισπράξεων από την πώληση των προϊόντων που παρήχθησαν.

Κόστη τα οποία δεν προσανξάνουν το κόστος των ενσώματων παγίων είναι τα ακόλουθα:

- Έξοδα παρουσίασης ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένων των εξόδων διαφήμισης και προώθησης).
- Έξοδα ανοίγματος μίας νέας εγκατάστασης.
- Έξοδα διεξαγωγής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε νέα μέρη ή μία νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων εκπαίδευσης του προσωπικού).
- Διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα.

Η αναγνώριση των παραπάνω εξόδων στη λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου παύει, όταν το πάγιο βρίσκεται σε κατάλληλη θέση και σε κατάσταση για να λειτουργήσει σύμφωνα με τον σκοπό για τον οποίο προορίζεται από τη διοίκηση.

Κόστη που πραγματοποιούνται κατά τη χρήση ή την επαναλειτουργία του παγίου δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική του αξία. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου:

- Τα κόστη που πραγματοποιούνται στην περίπτωση που ένα πάγιο είναι ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τους σκοπούς της διοίκησης, αλλά είτε δε λειτουργεί καθόλου είτε λειτουργεί σε μικρότερο βαθμό από την τεχνική του δυνατότητα.
- Οι αρχικές λειτουργικές ζημιές.
- Τα κόστη της εγκατάστασης σε μέρος της επιχείρησης.
- Τα κόστη της αναδιοργάνωσης μέρους ή όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Το κόστος κτήσης για κάθε κατηγορία ενσώματου παγίου στοιχείου μπορεί ενδεικτικά να περιλαμβάνει:

- **Γήπεδα.** Το κόστος των γηπέδων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, την προμήθεια του κτηματομεσίτη, τις νομικές αμοιβές, τις αμοιβές των τοπογράφων, τα έξοδα αποξήρανσης, τα έξοδα καθαρισμού και διαμόρφωσης του εδάφους, καθώς και τα έξοδα κατεδάφισης σε περιπτώσεις που προϋπήρχαν κτίρια επί του εδάφους κατά την αγορά χωρίς να υπάρχει η πρόθεση χρήσης τους.

- **Κτίρια.** Το κόστος των κτιρίων είναι η τιμή αγοράς τους πλέον του κόστους μετατροπής και βελτίωσης των κτιρίων, προκειμένου αυτά να καταστούν έτοιμα για τη χρήση που τα προορίζει η διοίκηση.
- **Εγκαταστάσεις και μηχανήματα.** Το κόστος των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τα μεταφορικά, τα έξοδα εγκατάστασης, καθώς και το κόστος της δοκιμαστικής λειτουργίας του μηχανήματος για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν λειτουργεί σύμφωνα με τις τεχνικές του δυνατότητες.

2.5.1.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» εισήγαγε μηχάνημα εξόρυξης μετάλλων αξίας €200.000. Για την εισαγωγή του μηχανήματος πληρώθηκαν δασμοί εισαγωγής €15.000, καθώς και μεταφορικά και ασφάλιστρα κατά τη μεταφορά €3.000. κατά την εγκατάσταση του μηχανήματος καταβλήθηκαν έξοδα σε ειδικό συνεργείο διαμόρφωσης του χώρου €1.500 και έξοδα εγκατάστασης €500.

Στο συμβόλαιο πώλησης αναγράφονταν ότι εάν η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» εξοφλούσε την προμηθεύτρια επιχείρηση σε διάστημα δύο μηνών, θα της παρεχόταν έκπτωση 10% όπως κι έγινε.

Η διοίκηση της «ΩΜΕΓΑ» αποφάσισε τη δοκιμαστική λειτουργία του μηχανήματος προκειμένου να διαπιστωθεί αν λειτουργεί κανονικά. Η δοκιμαστική λειτουργία προβλεπόταν με βάση τις οδηγίες του κατασκευαστή. Το κόστος από τη δοκιμαστική λειτουργία του μηχανήματος ανήλθε στο ποσό των €2.500 (ημερομίσθια εργατών που απασχολήθηκαν, μεταφορικά κ.λπ.). Κατά τη διάρκεια της δοκιμαστικής λειτουργίας, το μηχάνημα δεν συμμετείχε ενεργά στην παραγωγική διαδικασία.

2.5.1.2 ΛΥΣΗ

Στον ακόλουθο πίνακα παρατίθεται ο τρόπος προσδιορισμού του κόστους του μηχανήματος:

Grant Thornton, 2007 (σελ.335)

Κόστος Παγίου	Αξία
Κόστος Αγοράς	200.000
Μείον: Παρεχόμενη Έκπτωση	(20.000)
Δασμοί Εισαγωγής	15.000
Μεταφορικά – Ασφάλιστρα	3.000
Έξοδα Διαμόρφωσης Χώρου	1.500
Έξοδα Εγκατάστασης	500
Έξοδα Δοκιμαστικής Λειτουργίας	2.500
Σύνολο	202.500

2.5.2 Προσδιορισμός του Κόστους ενός Παγίου

Το κόστος ενός παγίου αποτελείται από την τιμή τοις μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Όταν η πληρωμή αναβάλλεται πέρα από τα συνήθη πιστωτικά όρια, η διαφορά μεταξύ της τιμής σε μετρητά και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως τόκοι-έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου πίστωσης, εκτός από την περίπτωση που οι τόκοι περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία του παγίου (σύμφωνα με τον εναλλακτικό τρόπο λογιστικού χειρισμού του Δ.Λ.Π. 23).

Ένα ενσώματο πάγιο μπορεί να αποκτηθεί κατά την ανταλλαγή με ένα μη νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού (ή στοιχεία του ενεργητικού) ή ένα συνδυασμό νομισματικών και η νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού.

Το κόστος ενός τέτοιου ενσώματου παγίου, αποτιμάται στην εύλογη αξία του εκτός εάν:

- Η συναλλαγή της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική υπόσταση ή
- Δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία του παγίου στοιχείου που λήφθηκε, ούτε του παγίου στοιχείου που δόθηκε.

Το αποκτώμενο στοιχείο αποτιμάται με αυτό τον τρόπο ακόμη και αν η επιχείρηση δε μπορεί να διαγράψει άμεσα το πάγιο που δόθηκε. Εάν το αποκτώμενο στοιχείο δεν

αποτιμάται στην εύλογη αξία του, τότε το κόστος του είναι η λογιστική αξία του παγίου που δόθηκε.

Μία επιχείρηση προσδιορίζει εάν μία ανταλλαγή έχει εμπορική υπόσταση, εξετάζοντας την έκταση στην οποία οι μελλοντικές ταμειακές ροές αναμένεται να αλλάξουν ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής. Μία ανταλλαγή έχει εμπορική υπόσταση όταν:

- Η σύνθεση (κίνδυνος, χρονική στιγμή και ποσό) των ταμειακών ροών του στοιχείου του ενεργητικού που παραλήφθηκε, διαφέρει από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του στοιχείου του ενεργητικού που εκχωρήθηκε.
- Η ειδική για την επιχείρηση αξία, κατά το μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης που επηρεάζονται από την ανταλλαγή αλλάζει, ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής.
- Η διαφορά μεταξύ των δύο προαναφερθέντων είναι σημαντική σχετικά με την εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού που ανταλλάσσονται.

Προκειμένου να καθοριστεί εάν μία ανταλλαγή έχει εμπορική υπόσταση, η ειδική αξία για την επιχείρηση του μέρους των δραστηριοτήτων της που επηρεάζονται από την ανταλλαγή, θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα αυτών των αναλύσεων μπορεί να είναι σαφές, χωρίς μία επιχείρηση να πρέπει να πραγματοποιήσει αναλυτικούς υπολογισμούς.

Η εύλογη αξία ενός παγίου στοιχείου, για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές σε μία αγορά, μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν:

- Η διακύμανση των εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για αυτό το στοιχείο του ενεργητικού.
- Οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων μπορούν να εκτιμηθούν λογικά και να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας.

Εάν μία επιχείρηση είναι ικανή να καθορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία, είτε του στοιχείου του ενεργητικού που αποκτήθηκε, είτε του στοιχείου του ενεργητικού που δόθηκε, τότε η εύλογη αξία του στοιχείου που δόθηκε χρησιμοποιείται για τον

υπολογισμό του κόστους του στοιχείου που αποκτήθηκε, εκτός και αν η εύλογη αξία του στοιχείου που αποκτήθηκε είναι περισσότερο σαφής.

2.5.2.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» αντάλλαξε ηλεκτρονικό υπολογιστή λογιστικής αξίας €80.000, με μηχάνημα συσκευασίας εύλογης αξίας €110.000. για την αγορά δεν καταβλήθηκαν μετρητά.

2.5.2.2. ΛΥΣΗ

Η λογιστική εγγραφή που πρέπει να διενεργηθεί για την απόκτηση του μηχανήματος με ανταλλαγή, είναι η ακόλουθη:

Grant Thornton, 2007 (σελ.338)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Μηχάνημα Συσκευασίας	110.000	
Ηλεκτρονικός Υπολογιστής		80.000
Κέρδος από ανταλλαγή παγίων		30.000

Στην προκειμένη περίπτωση υπάρχει ανταλλαγή παγίων στοιχείων. Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» αναγνωρίζει το αποκτώμενο, μέσω ανταλλαγής, πάγιο (μηχάνημα) στην εύλογη αξία του, δεδομένου ότι μόνον αυτό μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Στην περίπτωση κατά την οποία η εύλογη αξία του μηχανήματος δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το κόστος του θα είναι η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού που δόθηκε (δηλαδή του ηλεκτρονικού υπολογιστή). Συνεπώς, η λογιστική, εγγραφή που πρέπει να διενεργηθεί για την απόκτηση του μηχανήματος με ανταλλαγή, είναι η ακόλουθη:

Grant Thornton, 2007 (σελ.339)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Μηχάνημα Συσκευασίας	80.000	
Ηλεκτρονικός Υπολογιστής		80.000

Το κόστος ενός παγίου στοιχείου που κατέχεται από τον μισθωτή με βάση σύμβαση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17. Η λογιστική αξία ενός παγίου μπορεί να μειωθεί από επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20.

2.5.2.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ένα μηχάνημα, το οποίο αγοράστηκε την 01/01/2004, εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης «ΒΗΤΑ» κατά την 31/12/2006, ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.339)

Περιγραφή	Ποσό
Αξία Κτήσης	100.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	(60.000)
Αναπόσβεστη Αξία	40.000

Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος προσδιορίστηκε αρχικά σε 5 έτη. Η επιχείρηση εφαρμόζει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, για την απόσβεση των παγίων της.

Να αναφερθούν οι λογιστικοί χειρισμοί που θα πρέπει να διενεργηθούν για τις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

- **Περίπτωση I:** Την 01/01/2007 πραγματοποιήθηκε προσθήκη εξαρτήματος €10.000, η οποία αυξάνει την αξία του μηχανήματος αλλά όχι την ωφέλιμη ζωή του.
- **Περίπτωση II:** Την 01/01/2007 πραγματοποιήθηκε προσθήκη εξαρτήματος €10.000, η οποία αυξάνει την αξία του μηχανήματος και την ωφέλιμη ζωή του κατά 1 έτος.

2.5.2.4. ΛΥΣΗ

2.5.2.4.1. Περίπτωση I:

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν είναι οι ακόλουθες:

Grant Thornton, 2007 (σελ.340)

Ημερομηνία	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
01/01/2007	Μηχανήματα	10.000	
	Ταμείο		10.000
31/12/2007	Αποσβέσεις	25.000	
	Αποσβεσθέντα Μηχανήματα		25.000

Η αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος την 31/12/2007 έχει ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.340)

Μηχανήματα την 31/12/2007	
Αξία Κτήσης	110.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	(85.000)
Αναπόσβεστη Αξία	25.000

Το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού θα αποσβεστεί πλήρως στην επόμενη χρήση.

2.5.2.4.2. Περίπτωση II:

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν είναι οι ακόλουθες:

Grant Thornton, 2007 (σελ.340)

Ημερομηνία	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
01/01/2007	Μηχανήματα	10.000	
	Ταμείο		10.000
31/12/2007	Αποσβέσεις	16.667	
	Αποσβεσθέντα Μηχανήματα		16.667

Η αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος την 31/12/2007 έχει ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.340)

Μηχανήματα την 31/12/2007	
Αξία Κτήσης	50.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	(16.667)
Αναπόσβεστη Αξία	33.333

Το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού την 31/12/2007, θα αποσβεστεί πλήρως στις 2 επόμενες χρήσεις.

Εναλλακτικά, θα μπορούσαν να μειωθούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά €10.000, αυξάνοντας την αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος και υπολογίζοντας αποσβέσεις επί της αναπόσβεστης αξίας.

2.6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το Δ.Λ.Π. 16 δίνει την δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ του Υποδείγματος του Κόστους και του Υποδείγματος της Αναπροσαρμογής ως λογιστική πολιτική. Η λογιστική πολιτική θα πρέπει να εφαρμόζεται σε μία ολόκληρη κατηγορία ενσώματων παγίων της επιχείρησης.

2.6.1 Υπόδειγμα Κόστους

Μετά την αρχική του αναγνώριση ως στοιχείου του ενεργητικού, ένα ενσώματο πάγιο πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων, καθώς και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του.

2.6.2 Υπόδειγμα Αναπροσαρμογής

Μετά την αρχική του αναγνώριση ως στοιχείου του ενεργητικού, ένα ενσώματο πάγιο, η εύλογη αξία του οποίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, θα πρέπει να εμφανίζεται με

αναπροσαρμοσμένη αξία. Ως αναπροσαρμοσμένη αξία νοείται η εύλογη αξία του παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημιές, λόγω μείωσης της αξίας του.

Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται με επαρκή συχνότητα, προκειμένου να βεβαιώνεται ότι η λογιστική αξία του παγίου δε διαφέρει ουσιαστικά από αυτή που θα προσδιοριζόταν με τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας, κατά την ημέρα του Ισολογισμού.

Η εύλογη αξία των οικοπέδων και των κτιρίων προσδιορίζεται συνήθως με μία εκτίμηση βασισμένη σε στοιχεία της αγοράς, η οποία αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές. Η εύλογη αξία των κτιριακών εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη κατ' εκτίμηση.

Όταν επιλεχθεί το Υπόδειγμα της Αναπροσαρμογής, τότε αυτή θα πρέπει να ακολουθείται για ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο και όχι επιλεκτικά. Για παράδειγμα, όταν, αναπροσαρμόζονται τα κτίρια θα πρέπει η αναπροσαρμογή να γίνεται για όλα τα κτίρια που κατέχει η επιχείρηση και όχι για κάποια συγκεκριμένα εξ' αυτών.

Μία κατηγορία ενσώματων παγίων είναι ένα σύνολο στοιχείων του ενεργητικού, όμοιας φύσης και χρήσης στις λειτουργίες της επιχείρησης. Κατηγορίες ενσώματων παγίων αποτελούν:

- Εδαφικές εκτάσεις
- Κτίρια
- Μηχανήματα
- Πλοία
- Αεροπλάνα
- Οχήματα
- Έπιπλα και Σκεύη
- Εξοπλισμός γραφείων

Τα επιμέρους στοιχεία μίας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα. Είναι εφικτό, μία κατηγορία παγίων να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, με την προϋπόθεση ότι η αναπροσαρμογή ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και συμβαδίζει με τα τρέχοντα δεδομένα.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν στοιχεία βασισμένα στην αγορά, προκειμένου να προσδιοριστεί η εύλογη αξία (π.χ. λόγω της ειδικής φύσης του παγίου το οποίο πωλείται σπάνια), μία επιχείρηση μπορεί να χρειαστεί να εκτιμήσει την εύλογη αξία του στοιχείου με τη χρησιμοποίηση των μελλοντικών εσόδων ή του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές στην εύλογη αξία των ενσώματων παγίων που αναπροσαρμόζονται. Όταν η εύλογη αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού που έχει αναπροσαρμοστεί, διαφέρει ουσιαστικά από τη λογιστική αξία, τότε είναι αναγκαία μία περαιτέρω αναπροσαρμογή.

Μερικά πάγια υπόκεινται σε σημαντικές και ευρύτατες μεταβολές της εύλογης αξίας τους και χρειάζονται ετήσια αναπροσαρμογή. Αυτό δεν ισχύει για πάγια με ασήμαντες μεταβολές στην εύλογη αξία τους, όπως μπορεί να είναι περιπτώσεις γηπέδων και κτιρίων. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να είναι αναγκαία η αναπροσαρμογή μόνο κάθε τρία ή πέντε έτη.

2.6.3 Η λογιστική των Αναπροσαρμογών

Όταν ένα ενσώματο πάγιο αναπροσαρμόζεται, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- Αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του στοιχείου του ενεργητικού, έτσι ώστε η λογιστική του αξία μετά της αναπροσαρμογής να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η μέθοδος αυτή ενδείκνυται όταν ένα στοιχείο του ενεργητικού αναπροσαρμόζεται με βάση ένα δείκτη τιμών στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης.

- Συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και το καθαρό ποσό προσαρμόζεται στη αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου (η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται συχνά για τα κτίρια).

Στη συνέχεια παρατίθενται οι λογιστικοί χειρισμοί που πρέπει να διενεργηθούν για κάθε περίπτωση αναπροσαρμογής.

2.6.3.1 Αρχική Αναγνώριση

Το πλεόνασμα που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου, στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή αυξάνει τη λογιστική αξία του παγίου, αναγνωρίζεται στον λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής».

Όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 16 η διαφορά αυτή, θα μεταφερθεί τελικώς στα «Κέρδη εις νέον» με έναν από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- **Σταδιακά** και ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του παγίου που αφορά. Στην περίπτωση αυτή, μέρος του κονδυλίου «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» μεταφέρεται στα «Κέρδη εις νέον» κατά τη διάρκεια της χρησιμοποίησης του παγίου από την επιχείρηση. Το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που μεταφέρεται, συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης στο αρχικό κόστος του στοιχείου αυτού.
- **Συνολικά**, όταν το πάγιο στοιχείο πωληθεί ή αποσυρθεί.

Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δύο χειρισμούς κι αν ακολουθηθεί, δεν επιτρέπεται η αναγνώριση εσόδου από «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» στα αποτελέσματα χρήσης. Η μεταφορά του «Αποθεματικού Αναπροσαρμογής» στα «Κέρδη εις νέον» πραγματοποιείται απευθείας μέσω των ιδίων κεφαλαίων. Οι κινήσεις αυτές αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί πως στο βαθμό που μία αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου λόγω αναπροσαρμογής, αναστρέφει μία προηγούμενη

υποτίμηση του ίδιου παγίου η οποία είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης, τότε η αύξηση αυτή πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο.

Στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή μειώνει τη λογιστική αξία του παγίου, τότε η μείωση αυτή αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης, εκτός αν η μείωση αυτή αναστρέφει προηγούμενη αύξηση που υπήρχε στο «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής», οπότε και πρέπει να χρεωθεί στο κονδύλι «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής».

Οι επιδράσεις του φόρου εισοδήματος, αν υπάρχουν, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων, αναλύονται στο Δ.Λ.Π. 12.

2.6.3.1.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ένα πάγιο έχει αξία κτήσης € 500.000 και συσσωρευμένες αποσβέσεις € 100.000. βάσει πρόσφατης εκτίμησης, το πάγιο θα αναπροσαρμοστεί στο ποσό των € 800.000. αυτό μπορεί να αναγνωριστεί λογιστικά με δύο τρόπους:

1. Αυξάνοντας το ιστορικό κόστος και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις κατ' αναλογία.
2. Μειώνοντας τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και αυξάνοντας το κόστος με το πλεόνασμα που έχει απομείνει.

2.6.3.1.2 ΛΥΣΗ

Grant Thornton, 2007 (σελ.345)

Περιγραφή	1 ^{ος} τρόπος	2 ^{ος} τρόπος
	Προ αναπροσαρμογής	Προ αναπροσαρμογής
Αξία Κτήσης	500.000	500.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	(100.000)	(100.000)
Καθαρή λογιστική αξία	400.000	400.000

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν είναι οι ακόλουθες:

Grant Thornton, 2007 (σελ.345)

Περιγραφή	1 ^{ος} τρόπος		2 ^{ος} τρόπος	
	Προ		Προ	
	Αναπροσαρμογής		Αναπροσαρμογής	
	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	100.000			100.000
Αποσβεσμένα Πάγια		100.000	100.000	
Ενσώματα Πάγια	500.000		300.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		500.000		300.000

Μετά την αναπροσαρμογή η λογιστική αξία του παγίου, ανάλογα με τον τρόπο χειρισμού, έχει ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.345)

Περιγραφή	1 ^{ος} τρόπος		2 ^{ος} τρόπος	
	Προ		Προ	
	Αναπροσαρμογής		Αναπροσαρμογής	
Μικτή Λογιστική Αξία		1.000.000		800.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις		(200.000)		0
Καθαρή Λογιστική Αξία		800.000		800.000

Και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις, το υπόλοιπο στο «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» είναι €400.000, το οποίο είναι ίσο με την αύξηση στην αναπόσβεστη αξία του παγίου. Η ετήσια απόσβεση στο μέλλον θα είναι η ίδια ανεξάρτητα από τη μέθοδο που επιλέγεται.

Έτσι, κατά την επόμενη χρήση και στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει επιλέξει τη σταδιακή απόσβεση του πλεονάσματος, θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές (υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου 10 έτη):

Grant Thornton, 2007 (σελ.346)

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	Αναγνώριση	80.000	
Αποσβεσμένα Πάγια	Αποσβέσεων Χρήσης		80.000
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	Μεταφορά Αποθεματικών Αναπροσαρμογής στα «Κέρδη εις νέον»	40.000	
Κέρδη εις νέον			40.000

Οι ανωτέρω λογιστικές εγγραφές θα επαναλαμβάνονται για τα επόμενα 10 έτη, μέχρι και την οριστική απόσβεση του παγίου.

2.6.3.2 Αναπροσαρμογή Παγίου Στοιχείου Μετά από Προηγούμενη Μείωση της Λογιστικής του Αξίας

Στην περίπτωση που η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου είχε μειωθεί σε προηγούμενη χρήση, τότε επιπλέον μείωση της αξίας του θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης, με αντίστοιχη μείωση της αξίας του παγίου.

Στην περίπτωση που η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξηθεί μετά από προηγούμενη μείωση, τότε το ποσό της αύξησης που θα προκύψει θα αναγνωριστεί ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει την προηγούμενη υποτίμηση. Η επιπλέον διαφορά αναγνωρίζεται απευθείας σε πίστωση του κονδυλίου των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής».

2.6.3.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» κατέβαλε το 1997 ποσό €125.000, για την αγορά οικοπέδου. Κατά τη χρήση 2006, το οικόπεδο υπέστη μείωση της αξίας του, η οποία ανερχόταν στο ποσό €25.000.

Στη χρήση 2007, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε στο ποσό των €160.000. Η διαφορά της εύλογης αξίας (160.000) σε σχέση με τη λογιστική αξία (100.000 – 25.000) είναι €60.000.

2.6.3.2.2. ΛΥΣΗ

Η αξία με την οποία εμφανίζεται το οικόπεδο στα βιβλία της επιχείρησης την 31/12/2005, είναι η ακόλουθη:

Grant Thornton, 2007 (σελ.347)

Περιγραφή	Ποσό
Αξία Κτήσης Οικοπέδου	125.000
Λογιστική Αξία Οικοπέδου	125.000

Η λογιστική εγγραφή αναγνώρισης της μείωσης της αξίας του οικοπέδου κατά τη χρήση 2006, είναι η εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.347)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Ζημία λόγω μείωσης της αξίας οικοπέδου	25.000	
Οικόπεδο		25.000

Μετά τη διενέργεια της ανωτέρω εγγραφής, η αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε ποσό €100.000.

Κατά τη χρήση 2007, η αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε στο ποσό των €160.000 και η λογιστική εγγραφή για την αναγνώριση της αναπροσαρμογής είναι η εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.347)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	60.000	
Κέρδος λόγω αύξησης της αξίας οικοπέδου		25.000
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		25.000

Στο τέλος, της χρήσης 2007, η αξία του οικοπέδου έχει διαμορφωθεί στο ποσό των €160.000.

2.6.3.3 Αναπροσαρμογή Παγίου Στοιχείου Μετά από Προηγούμενη Αύξηση της Λογιστικής του Αξίας

Στην περίπτωση που η αξία ενός παγίου εκτιμάται ότι είναι μεγαλύτερη της, ήδη αυξημένης σε προγενέστερες χρήσεις, λογιστικής αξίας με την οποία το πάγιο στοιχείο εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, τότε αναπροσαρμόζεται με νέα αύξηση και η λογιστική αξία του παγίου και ο λογαριασμός «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων. Το ποσό, συνεπώς, της επιπλέον αύξησης αναγνωρίζεται απευθείας στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής».

Εάν στη συνέχεια προκύψει ότι συντρέχουν λόγοι μείωσης της αξίας του παγίου, η λογιστική αξία του οποίου είχε αυξηθεί σε προηγούμενες χρήσεις, τότε ο λογαριασμός «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» θα μειωθεί κατά το ποσό με το οποίο είχε αναπροσαρμοστεί η αξία του παγίου. Το τυχόν υπόλοιπο που θα παραμείνει, θα αναγνωρισθεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2.6.3.3.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» κατέβαλε στη χρήση 2003 ποσό €125.000 για την αγορά οικοπέδου. Κατά τη χρήση 2006, η εύλογη αξία του οικοπέδου ήταν €200.000, με αποτέλεσμα τη δημιουργία αποθεματικού αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια ποσού €75.000. Στη χρήση 2007, η εύλογη αξία του οικοπέδου ανήλθε σε €100.000.

2.6.3.3.2. ΛΥΣΗ

Την 31/12/2005 η λογιστική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε ποσό €125.000. Στην επόμενη χρήση η εύλογη αξία του οικοπέδου ανήλθε στο ποσό των €200.000. Η αύξηση της αξίας του οικοπέδου αναγνωρίζεται με την ακόλουθη εγγραφή:

Grant Thornton, 2007 (σελ.347)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	75.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		75.000

Στη χρήση 2007 η εύλογη αξία του οικοπέδου μειώνεται κατά ποσό €100.000 (€200.000-€100.000), το οποίο και αναγνωρίζεται με χρέωση του λογαριασμού «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» με €75.000 και με χρέωση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης με το υπόλοιπο ποσό των €25.000.

Η αναγνώριση της αναπροσαρμογής διενεργείται με την ακόλουθη εγγραφή:

Grant Thornton, 2007 (σελ.349)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	75.000	
Ζημία λόγω μείωσης της αξίας οικοπέδου	25.000	
Οικόπεδο		100.000

Την 31/12/2007, επομένως, η λογιστική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε ποσό €100.000.

2.7 ΑΠΟΣΒΕΣΗ

2.7.1 Γενικά Περί Αποσβέσεων

Κάθε μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, με κόστος το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά.

Μία επιχείρηση κατανέμει το ποσό που αρχικά αναγνώρισε για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων στα σημαντικά μέρη που το απαρτίζουν και αποσβένει ξεχωριστά κάθε μέρος. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σωστό να αποσβεστεί ξεχωριστά ο σκελετός ενός αεροσκάφους από τις μηχανές του, είτε αυτό ανήκει στην επιχείρηση, είτε είναι μισθωμένο με χρηματοοικονομική μίσθωση.

Ένα σημαντικό μέρος ενός ενσώματου παγίου μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης, που είναι ίδιες με την ωφέλιμη ζωή και τη μέθοδο απόσβεσης ενός άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου παγίου. Τέτοια τμήματα μπορούν να ομαδοποιηθούν κατά τον καθορισμό της απόσβεσης.

Στην έκταση που μία επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός παγίου, τότε μπορεί, επίσης, να αποσβέσει ξεχωριστά και το υπόλοιπο τμήμα του παγίου αυτού. Το υπόλοιπο τμήμα του παγίου απαρτίζεται από εκείνα τα τμήματα που από μόνο του το καθένα δεν είναι σημαντικό.

Εάν μια επιχείρηση έχει ποικίλες προσδοκίες για τα τμήματα ενός παγίου, μπορεί να κριθεί απαραίτητα η υιοθέτηση κατάλληλων τεχνικών προσέγγισης για την απόσβεση του υπολοίπου τμήματος του παγίου, κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αντιπροσωπεύει αξιόπιστα την ανάλυση των διαφόρων μερών και την ωφέλιμη ζωή τους.

Η απόσβεση αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα στοιχείο του ενεργητικού, αντλούνται από τη επιχείρηση για την παραγωγή άλλων στοιχείων του ενεργητικού.

Στην ανωτέρω περίπτωση, η απόσβεση αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου στοιχείου και περιλαμβάνεται στη δική του λογιστική αξία. Η απόσβεση, για παράδειγμα, των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων. Ομοίως, η απόσβεση ενσώματων παγίων που χρησιμοποιούνται σε δραστηριότητες ανάπτυξης, περιλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου παγίου και αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 38.

2.7.2 Αποσβεστέο Ποσό και Περίοδος Απόσβεσης

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού πρέπει να κατανέμεται κατά συστηματικό τρόπο στην ωφέλιμη ζωή του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να εξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης. Όταν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε οι αλλαγές θα πρέπει να θεωρούνται ως μία αλλαγή σε λογιστικές εκτιμήσεις και να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Παράγοντες που μπορεί να διαφοροποιήσουν την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, είναι οι μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να βελτιώσουν την παραγωγική

του δυναμικότητα, καθώς και ο βαθμός χρησιμοποίησής του. Οι παράγοντες αυτοί μπορεί να επιμηκύνουν την αρχικά προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Μπορεί, επίσης, να συμβούν αλλαγές στην αγορά των προϊόντων, οι οποίες να καθιστούν τη χρήση του παγίου ξεπερασμένη και κατά συνέπεια επιβεβλημένη την αλλαγή του. Με τον τρόπο αυτό, μειώνεται η ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού, προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός παγίου στοιχείου είναι συνήθως ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού.

Αποσβέσεις διενεργούνται και στις περιπτώσεις που η εύλογη αξία ενός παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία, αρκεί η υπολειμματική αξία του παγίου, να μην υπερβαίνει το λογιστικό (αναπόσβεστο) υπόλοιπό του. Στις περιπτώσεις, όμως που η υπολειμματική αξία υπερβεί ή εξισωθεί με τη λογιστική αξία του παγίου, τότε οι αποσβέσεις παύουν να υπολογίζονται ανεξάρτητα με το ύψος της εύλογης αξίας του συγκεκριμένου παγίου.

2.7.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» κατέβαλε την 01/01/1998 ποσό €1.000.000 για την αγορά μηχανήματος που θα συμβάλλει σημαντικά στην παραγωγική διαδικασία. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμάται σε 10 έτη, ενώ η υπολειμματική αξία του παγίου είναι μηδενική. Η διοίκηση της επιχείρησης, που χρησιμοποιεί ως λογιστική πολιτική για την αναγνώριση του παγίου, είναι μηδενική. Η διοίκηση της επιχείρησης χρησιμοποιεί ως λογιστική πολιτική για την αναγνώριση του παγίου στοιχείου, το Υπόδειγμα του Κόστους.

Την 31/12/2006, επιχείρηση «ΑΛΦΑ» προέβη στην υπογραφή σύμβασης αγοραπωλησίας με την επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ», με βάση την οποία, το μηχάνημα θα πωληθεί στην επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ», κατά την 31/01/2007, αντί του ποσού των €200.000. για λόγους ευκολίας γίνεται η υπόθεση ότι δεν υπάρχουν έξοδα πώλησης.

2.7.2.2. ΛΥΣΗ

Η διοίκηση της επιχείρησης έχει επιλέξει ως λογιστική πολιτική το «Υπόδειγμα του Κόστους» και συνεπώς διενεργεί ετήσιες αποσβέσεις ποσού €100.000 (1.000.000/10). Το αναπόσβεστο υπόλοιπο του μηχανήματος την 31/12/2006, και προ της διενέργειας των αποσβέσεων της χρήσης 2006, προσδιορίζεται σε €200.000[1.000.000-(8*100.000)].

Με βάση τη σύμβαση που υπογράφει μεταξύ των δύο μερών, το μηχάνημα θα πωληθεί την 31/01/2007 αντί ποσού €200.000. Η υπολειμματική αξία του παγίου (€200.000) εξισώνεται, συνεπώς, με τη λογιστική του αξία και επομένως η επιχείρηση δε θα διενεργήσει αποσβέσεις και εντός του 2007, για την περίοδο που μεσολαβεί μέχρι την ημερομηνία της πώλησης.

Η απόσβεση ενός παγίου ξεκινά όταν αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται σε κατάλληλη θέση και κατάσταση, προκειμένου να είναι έτοιμο να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς για τους οποίους προορίζεται από τη διοίκηση.

Η απόσβεση του παγίου διακόπτεται όταν το πάγιο στοιχείο κατέχεται με σκοπό την πώληση (σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5). Αντίθετα, η απόσβεση δε διακόπτεται όταν το πάγιο καθίσταται αδρανές ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός εάν το πάγιο είναι πλήρως αποσβεσμένο. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους απόσβεσης που βασίζονται στη χρήση του παγίου, η απόσβεση μπορεί να είναι μηδενική όταν δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, αναλώνονται από μία επιχείρηση κυρίως μέσω της χρήσης του στοιχείου αυτού. Άλλοι παράγοντες (όπως τεχνική απαξίωση, φθορά) συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών οφελών που μπορούσαν να αποκτηθούν από το πάγιο.

Πρέπει, να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες:

- Η αναμενόμενη χρήση του παγίου. Η χρήση εκτιμάται σε σχέση με την αναμενόμενη δυναμικότητα του παγίου.

- Η αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως οι βάρδιες λειτουργίας, καθώς και η φροντίδα και η συντήρηση του παγίου.
- Η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή, καθώς και από μεταβολές της ζήτησης στην αγορά. Εξαρτάται από την πρόοδο της τεχνολογίας, η οποία μπορεί να απαξιώσει το πάγιο ή από μεταβολές στη ζήτηση για προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται από το συγκεκριμένο πάγιο.
- Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός παγίου στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου είναι βραχύτερη από ότι είναι η οικονομική ζωή του. Μία επιχείρηση για παράδειγμα, μπορεί να διαθέτει τα πάγιά της ύστερα από ορισμένο χρονικό διάστημα ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο κάθε πάγιο.

Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων παγίων είναι θέμα κρίσης και βασίζεται στην εμπειρία της διοίκησης της επιχείρησης με παρόμοια πάγια.

Στις περιπτώσεις που μαζί με το οικοπέδο αγοράζεται και κτίριο, θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός στις αξίες τους και να διενεργούνται αποσβέσεις μόνο για το κτίριο. Τα οικοπέδα και τα κτίρια αποτελούν πάγια στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για λογιστικούς σκοπούς, έστω κι αν αποκτώνται μαζί.

Τα οικοπέδα, σε αντίθεση με τα κτίρια, έχουν απεριόριστη ζωή και κατά συνέπεια δεν είναι αποσβέσιμα. Μία αύξηση στην αξία του οικοπέδου στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του κτιρίου.

Στην περίπτωση που το κόστος των οικοπέδων περιλαμβάνει τα έξοδα του καθαρισμού και της αποκατάστασης της τοποθεσίας, τότε το μερίδιο του κόστους αποκατάστασης των οικοπέδων αποσβένεται κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντλούνται οφέλη λόγω της πραγματοποίησης αυτών των εξόδων.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα οικόπεδα από μόνα τους μπορεί να έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε η απόσβεσή τους γίνεται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να αντανακλώνται τα οφέλη που αποκομίζονται από τη χρήση των οικοπέδων.

2.7.3 Μέθοδοι Απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται θα πρέπει να αντανακλά τον ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου, αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα πάγιο θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης. Στην περίπτωση που έχει πραγματοποιηθεί μία σημαντική αλλαγή στον αναμενόμενο ρυθμό της ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο, τότε η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αλλάξει προκειμένου να αντανακλά τον νέο ρυθμό. Μία τέτοια αλλαγή θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 8.

Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

- **Σταθερή μέθοδος.** Με βάση τη συγκεκριμένη μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό, καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- **Φθίνουσα μέθοδος.** Στην περίπτωση που γίνει η επιλογή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης, το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα της κάθε χρήσης μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Η μέθοδος αυτή θεωρητικά αντιμετωπίζει το γεγονός ότι η χρήση των περισσότερων παγίων, τα πρώτα έτη χρησιμοποίησής τους είναι πιο έντονη, δηλαδή αναλώνονται περισσότερο οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο.
- **Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.** Με τη μέθοδο αυτή, επιβαρύνονται τα αποτελέσματα σύμφωνα με την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου.

2.8 ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ

Προκειμένου να καθοριστεί εάν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων έχει υποστεί μείωση της αξίας του εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 366, το οποίο εξηγεί πώς μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει την αναγνώριση μίας ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας του στοιχείου.

Αποζημιώσεις από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων τα οποία είχαν υποστεί μείωση της αξίας τους, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή στη ζημία της χρήσης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης), όταν οι αποζημιώσεις αυτές καθίστανται εισπράξιμες.

Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν:

- Αποζημιώσεις από ασφαλιστικές επιχειρήσεις μετά από μία μείωση της αξίας ή ζημιάς στοιχείων των ενσώματων παγίων, που μπορεί να οφείλεται σε φυσικές καταστροφές, κλοπή ή κακομεταχείριση.
- Αποζημιώσεις από το κράτος για στοιχεία των ενσώματων παγίων που απαλλοτριώθηκαν (π.χ. γήπεδα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για δημόσιους σκοπούς).
- Αποζημιώσεις που συνδέονται με ακούσια μετατροπή στοιχείων των ενσώματων παγίων (π.χ. μεταφορά εγκαταστάσεων από μία χαρακτηρισμένη αστική περιοχή σε μία μη αστική περιοχή, σύμφωνα με μία εθνική πολιτική γης).

2.9 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Η λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου θα πρέπει να διαγράφεται όταν:

- Διατίθεται και
- Δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

Το κέρδος ή η ζημία που προέρχεται από τη διαγραφή ενός ενσώματου παγίου θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης κατά τη χρονική στιγμή, που το πάγιο

στοιχείο διαγράφεται. Τα κέρδη ή οι ζημιές από πώληση παγίων δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (Πωλήσεις).

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να συμβεί με διάφορους τρόπους (πώληση, σύμβαση χρηματοοικονομικής μίσθωσης ή ακόμη και δωρεά). Για τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης του παγίου στοιχείου, μία επιχείρηση εφαρμόζει τα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 18. Το Δ.Λ.Π. 17 εφαρμόζεται στην περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης ενός παγίου στοιχείου.

Είναι δυνατό, σύμφωνα με τις αρχές αναγνώρισης ενός παγίου στοιχείου που καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. 16, μία επιχείρηση να αναγνωρίσει στη λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου το κόστος αντικατάστασης ενός τμήματος του παγίου. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικατασταθέντος τμήματος, ανεξάρτητα εάν το αντικατασταθέν τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά.

Το κέρδος ή η ζημιά που προέρχεται από τη διαγραφή ενός παγίου στοιχείου, υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από τη διάθεση (ποσό πώλησης) και της λογιστικής αξίας του παγίου.

Η εισπρακτέα αμοιβή που προκύπτει κατά τη διάθεση ενός παγίου αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία της. Εάν η πληρωμή για ένα πάγιο αναβάλλεται, η εισπρακτέα αμοιβή αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη αξία της τοις μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της αμοιβής και της ισοδύναμης αξίας της τοις μετρητοίς αναγνωρίζεται ως τόκοι έσοδα (σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18).

Εάν υπάρχει στα ίδια κεφάλαια «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» που έχει προκύψει από ανατίμηση του πωλούμενου παγίου, τότε η αξία αυτή θα μεταφερθεί απευθείας στον λογαριασμό «Κέρδη εις νέον» των ιδίων κεφαλαίων.

2.9.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» αγοράζει την 01/01/2002 ένα μηχάνημα αξίας €100, η ωφέλιμη ζωή του οποίου είναι 10 έτη. Οι αποσβέσεις του παγίου διενεργούνται με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης.

Κατά την 01/11/2004, γίνεται αποτίμηση του μηχανήματος και η αναπροσαρμοσμένη αξία του εκτιμάται σε €200, χωρίς να αλλάξει η ωφέλιμη ζωή του. Την 31/12/2006 το πάγιο πωλείται αντί ποσού των €210. Να διενεργηθούν οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές.

2.9.2 ΛΥΣΗ

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν από την αγορά μέχρι και πριν την πώληση του παγίου, είναι οι εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ.357)

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Αξίες στα βιβλία στο τέλος του έτους
Έτος 2002				
Μηχάνημα	Αγορά	100		Μηχανήματα 100
Ταμείο	μηχανήματος με καταβολή μετρητών		100	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις (10)
Αποσβέσεις		10		Αναπόσβεστη αξία 90
Αποσβεσμένα Μηχανήματα		Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης 2002		10
Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Αξίες στα βιβλία στο τέλος του έτους
Έτος 2003				
Αποσβέσεις	Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης 2003	10		Μηχανήματα 100
Αποσβεσμένα Μηχανήματα			10	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις (20)
				Αναπόσβεστη αξία 80
Έτος 2004				
Μηχάνημα	Αναπροσαρμογή αξίας	150		Μηχανήματα 250
Αποθεματικό Αναπροσαρμο	μηχανήματος		150	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις (81)

γής	01/01/2004			Αναπόσβεστη αξία	169
Αποθεματικό Αναπροσαρμο γής	Αναπροσαρμογή αξίας συσσωρευμένων αποσβέσεων	30		Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	131
Αποσβεσμένα Μηχανήματα			30	Κέρδη εις νέον	19
Αποσβέσεις	Υπολογισμός αποσβέσεων	31			
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	χρήσης 2004 (υπολειπόμενα 8 έτη ωφέλιμης ζωής)		31		
Αποθεματικό Αναπροσαρμο γής	Μεταφορά Αποθεματικού Αναπροσαρμογής	19			
Κέρδη εις νέον	ς στα «Κέρδη εις νέον» (απόσβεση επιχορήγησης)		19		

Grant Thornton, 2007 (σελ.358)

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Αξίες στα βιβλία στο τέλος του έτους
Έτος 2005				
Αποσβέσεις	Υπολογισμός αποσβέσεων	31		Μηχανήματα 250
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	χρήσης 2005		31	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις (112)
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	Μεταφορά Αποθεματικού Αναπροσαρμογής	19		Αναπόσβεστη αξία 138
Κέρδη εις νέον	στα «Κέρδη εις νέον»		19	Αναπροσαρμογής 112 Κέρδη εις νέον 38

	νέον»			
Έτος 2006				
Αποσβέσεις	Υπολογισμός	31		
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	αποσβέσεων χρήσης 2005		31	
Ταμείο	Αναγνώριση	210		
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	πώλησης παγίου	143		
Μηχανήματα			250	
Κέρδος από πώληση μηχανήματος			103	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	Μεταφορά Αποθεματικού	112		
Κέρδη εις νέον	Αναπροσαρμογής στα «Κέρδη εις νέον»		112	

2.10 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι επιχειρήσεις πρέπει για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων, να περιλαμβάνουν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις, τα ακόλουθα:

- Τις βάσεις αποτίμησης της, προ αποσβέσεων, λογιστικής αξίας παγίων.
- Τις μεθόδους απόσβεσης.
- Την ωφέλιμη ζωή των παγίων ή τους συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν.
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία, καθώς και τη συσσωρευμένη απόσβεση έναρξης και λήξης χρήσης.
- Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης, η οποία παρουσιάζει:

- προσθήκες,
 - διαθέσεις,
 - αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων,
 - αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης που προκύπτουν από αναπροσαρμογές,
 - ζημιές λόγω μείωσης της αξίας που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
 - ζημιές λόγω μείωσης της αξίας αναστρεφόμενες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
 - αποσβέσεις,
 - συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται στο λειτουργικό νόμισμα, σε ένα διαφορετικό νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης και της μετατροπής μίας αλλοδαπής δραστηριότητας στο νόμισμα παρουσίασης της επιχείρησης,
 - άλλες μεταβολές.
- Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια, τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση πιστωτών.
 - Στην περίπτωση που δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους (η οποία συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημιά) για στοιχεία των ενσώματων παγίων, η αξία των οποίων είχε μειωθεί ή χαθεί ή τα πάγια έχουν εγκαταλειφθεί.
 - Το ποσό των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για τα ενσώματα πάγια στο στάδιο της κατασκευής.
 - Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων.
 - Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 μία επιχείρηση αποκαλύπτει τη φύση και την επίδραση μίας μεταβολής σε μία λογιστική εκτίμηση, η οποία έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τα ενσώματα πάγια τέτοιου είδους γνωστοποίηση μπορεί να προέρχεται από μεταβολές σε εκτιμήσεις σχετικά με:

- την υπολειμματική αξία,
 - τα εκτιμώμενα κόστη της αποσυναρμολόγησης, μετακίνησης ή αποκατάστασης των ενσώματων παγίων,
 - την ωφέλιμη ζωή, και
 - τις μεθόδους απόσβεσης.
- Όταν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:
 - η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή,
 - η έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία των παγίων στοιχείων προσδιορίστηκε άμεσα: α) με αναφορά σε αξίες που υπάρχουν σε μία ενεργό αγορά ή β) με βάση πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά που έλαβαν χώρα με αντικειμενικούς όρους ή γ) χρησιμοποιώντας άλλες τεχνικές αποτίμησης.
 - η ανάθεση του προσδιορισμού της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων σε ανεξάρτητο εκτιμητή,
 - οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας,
 - για κάθε μία αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, η λογιστική αξία όπως θα εμφανιζόταν στις οικονομικές καταστάσεις εάν ακολουθούταν το υπόδειγμα του κόστους,
 - το αποθεματικό αναπροσαρμογής, με ένδειξη την κίνηση αυτών κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου τους στους μετόχους.
 - Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρίσκουν χρήσιμη και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με:
 - τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που βρίσκονται προσωρινά σε αδράνεια,
 - την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων που βρίσκονται ακόμη σε χρήση,
 - τη λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που έχουν αποσυρθεί από την εκμετάλλευση και βρίσκονται προς διάθεση, και

- την εύλογη αξία των παγίων στοιχείων για τα οποία χρησιμοποιείται το Υπόδειγμα του Κόστους, όταν η εύλογη αξία διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία.

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2

1. Γιάννης Καπανταϊδάκης, (21 Ιανουαρίου 2008), "Διεθνείς Λογιστικοί Κανόνες, Λογιστικά Πρότυπα Και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης", Τα Νέα – Ανοιχτό MBA, σελ.4-5
2. Grant Thornton, (Ιούλιος 2007), "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα", σελ.402,483-486,470,721-722
3. Διεθνές λογιστικό Πρότυπο 16 – Ενσώματα Πάγια,(1998), Εκδόσεις Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, σελ.7-28
4. Λεωνίδα Σπ. Καββαδίας, (2003) Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα, σελ. 61, 64-65
5. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης, (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, σελ.224,228-230,232-234
6. Χρήστος Βασ. Ναούμ, (1994), "Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική", Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα, σελ. 157-158

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν παράγοντα ο οποίος επιδρά σημαντικά στην οικονομική θέση των επιχορηγήσεων που τις λαμβάνουν. Για τον λόγο αυτό, είναι πολύ σημαντικό οι κρατικές επιχορηγήσεις να αποκαλύπτονται λεπτομερώς στις οικονομικές καταστάσεις, με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπορεί ο χρήστης αυτών, να εκτιμήσει καλύτερα τα αποτελέσματα της χρηματοδότησης της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό, οι χρήστες μπορούν, επίσης, να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης με αυτές άλλων επιχειρήσεων, τα αποτελέσματα χρήσης των οποίων ενδεχομένως δεν έχουν επηρεαστεί από επιχορηγήσεις.

Πέρα από τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις οι κρατικές επιχορηγήσεις, τίθεται και το ζήτημα της αναγνώρισης του ποσού της επιχορήγησης, το οποίο θα πρέπει να απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε χρήσης.

Το πρόβλημα της αναγνώρισης είναι πιο σύνθετο, ιδιαίτερα όταν η επιχείρηση καλείται να χειριστεί επιχορηγήσεις που σχετίζονται με απόκτηση παγίων στοιχείων του ενεργητικού. Οι πιθανοί τρόποι αναγνώρισης και λογιστικής απεικόνισης μίας τέτοιου είδους επιχορήγησης θα μπορούσαν να είναι οι ακόλουθοι:

- Απευθείας αναγνώριση του ποσού της επιχορήγησης στα αποτελέσματα της χρήσης.

- Αναγνώριση του ποσού της επιχορήγησης σε πίστωση ειδικού αποθεματικού.
- Αναγνώριση του ποσού της επιχορήγησης στα αποτελέσματα, αναλογικά με την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κάθε χρήσης από τις διενεργηθείσες αποσβέσεις του επιχορηγηθέντος παγίου στοιχείου:
 - Άμεσα, με αναγνώριση του ποσού της επιχορήγησης σε μεταβατικό λογαριασμό και τμηματική μεταφορά στα αποτελέσματα κάθε χρήσης ή
 - Έμμεσα, με αναγνώριση του ποσού της επιχορήγησης μειωτικά της αξίας κτήσης του παγίου.

Από την εξέταση των ανωτέρω επιλογών, συμπεραίνεται ότι οι δύο πρώτες θα ήταν λάθος να επιλεγούν, διότι σε αντίθεση με την τρίτη δεν παρέχουν τη συσχέτιση του εσόδου (επιχορήγηση) με το έξοδο (απόσβεση), που αποτελεί μία από τις βασικές λογιστικές αρχές.

Κατά την πρώτη εφαρμογή του Προτύπου η επιχείρηση έχει δύο επιλογές:

- Να εφαρμόσει τα προβλεπόμενα από το Δ.Λ.Π. 20 μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργήθηκε μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Πρότυπου (1^η Ιανουαρίου 1984), ή
- Να εφαρμόσει το Πρότυπο αναδρομικά για όλες τις πριν την έναρξη ισχύος του Πρότυπου ληφθείσες επιχορηγήσεις, με την υποχρέωση, όμως, να προχωρήσει ταυτόχρονα σε διόρθωση των οικονομικών της καταστάσεων. Η διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων έχει ως σκοπό την απεικόνιση της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής, σύμφωνα με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 8.

3.2 ΣΚΟΠΟΣ

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

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

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

3.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που λαμβάνουν κρατικές επιχορηγήσεις, εφόσον συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 20 δεν καλύπτει:

- Τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων, σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, οι οποίες καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 21.
- Τα πλεονεκτήματα που παρέχει το κράτος τα οποία σχετίζονται με τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος ή εκπίπτουν από το φόρο εισοδήματος (π.χ. φοροαπαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, πρόσθετες αποσβέσεις, μειωμένους φορολογικούς συντελεστές), ο χειρισμός των οποίων καθορίζεται από το Δ.Λ.Π.12.
- Την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μίας επιχείρησης. Ο λόγος για τον οποίο η κρατική συμμετοχή εξαιρείται, είναι η διαφορετικότητα της φιλοσοφίας της συμμετοχής του κράτους στις επιχειρήσεις και της παροχής υποστήριξης σε αυτές με τη μορφή επιχορήγησης. Πιο συγκεκριμένα, όταν το κράτος συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο μίας επιχείρησης, αναμένει οφέλη από τη συμμετοχή αυτή, γεγονός που μεταφράζεται σε άσκηση κοινωνικής πολιτικής. Αντίθετα, η κρατική υποστήριξη (π.χ. επιχορήγηση) παρέχεται ως κίνητρο στην επιχείρηση προκειμένου αυτή να αναλάβει επενδύσεις, τις οποίες δε θα αναλάμβανε διαφορετικά.

- Οικονομικές καταστάσεις περιόδων που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2003, στην περίπτωση που η κρατική υποστήριξη καλύπτεται από το Δ.Λ.Π. 41.

3.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 20, είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω.

Κράτος είναι το Δημόσιο, οι δημόσιες υπηρεσίες και παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική επιχορήγηση είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μία επιχείρηση, ως ανταπόδοση της τήρησης ή της επικείμενης τήρησης από την επιχείρηση όρων που σχετίζονται με τη λειτουργία της.

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση (ή κατηγορία επιχειρήσεων), η οποία ικανοποιεί ορισμένες προϋποθέσεις.

Στις έννοιες της κρατικής επιχορήγησης και κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται:

- Κυβερνητικά μέτρα που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας (π.χ. επιβολή δασμών για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας).
- Ενισχύσεις οι οποίες δεν είναι δεκτικές αποτίμησης (π.χ. δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές, παροχή εγγυήσεων).
- Συναλλαγές με το Δημόσιο, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης (π.χ. όταν μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών).

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια από την εξόφληση των οποίων παραιτείται ο δανειστής, εφόσον τηρηθούν από τον δανειολήπτη ορισμένες προϋποθέσεις. Όταν υπάρξει βεβαιότητα ότι τηρήθηκαν ή πρόκειται να τηρηθούν οι όροι που καθιστούν το δάνειο χαριστικό, τότε αυτό αναγνωρίζεται ως επιχορήγηση.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

3.5 ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Υπάρχουν δύο βασικές μορφές επιχορηγήσεων: α) οι επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με πάγια στοιχεία ενεργητικού και β) οι επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με τα αποτελέσματα.

Επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με πάγια στοιχεία ενεργητικού είναι χρηματικά ποσά που δίνονται σε μία επιχείρηση από κρατικούς φορείς, προκειμένου αυτή να προβεί είτε στην αγορά είτε στην κατασκευή συγκεκριμένου παγίου στοιχείου ενεργητικού μακρόχρονης εκμετάλλευσης. Η επιχείρηση ανάλογα με τη μορφή και τους όρους της επιχορήγησης αναλαμβάνει και την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων (π.χ. εγκατάσταση σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή).

Επιχορηγήσεις σχετιζόμενες με τα αποτελέσματα είναι τα ποσά που δίνονται στην επιχείρηση και τα οποία δεν σχετίζονται με την απόκτηση παγίων στοιχείων ενεργητικού. Πρόκειται για επιχορηγήσεις που σχετίζονται άμεσα με στοιχεία προσδιοριστικά του αποτελέσματος. Η επιχείρηση και σε αυτή την περίπτωση αναλαμβάνει την εκπλήρωση ορισμένων όρων. Παραδείγματα τέτοιων επιχορηγήσεων είναι οι επιδοτήσεις επιτοκίου, οι επιδοτήσεις εξαγωγών και οι επιδοτήσεις ορισμένων κατηγοριών εξόδων.

3.6 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

3.6.1 Κριτήρια Αναγνώρισης

Για να αναγνωριστούν οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να ικανοποιούνται **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια:

- να υπάρχει εύλογη βεβαίωση ότι η επιχείρηση έχει συμμορφωθεί ή πρόκειται να συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και
- να υπάρχει εύλογη βεβαίωση ότι το ποσό της επιχορήγησης θα εισπραχτεί.

Σημειώνεται ότι, η είσπραξη της επιχορήγησης δεν αρκεί από μόνη της για την αναγνώριση, διότι σε πολλές περιπτώσεις το γεγονός της είσπραξης δεν αποδεικνύει την ικανότητα για εκπλήρωση των όρων.

Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί για την παρακολούθηση της επιχορήγησης. Κατά συνέπεια, μία επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο είτε εισπράττεται με μετρητά είτε εκπίπεται από τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο.

Από τη στιγμή που η επιχείρηση θα αναγνωρίσει την επιχορήγηση θα πρέπει να γνωστοποιήσει, στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της, οποιαδήποτε ενδεχόμενη μελλοντική υποχρέωση που σχετίζεται με την επιχορήγηση, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.37.

3.6.2 Λογιστικός Χειρισμός (Γενικά)

Ο γενικός κανόνας που ακολουθείται για τη λογιστικά απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων είναι ότι αυτές θα πρέπει να αναγνωρίζονται με τρόπο συστηματικό στα έξοδα, με βάση την αρχή του συσχετισμού των επιχορηγήσεων με τα αντίστοιχα κόστη τα οποία και επιχορηγούν (αρχή του συσχετισμού εσόδων - εξόδων) και δε θα πρέπει να φέρονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια.

Ο παρακάτω χειρισμός προϋποθέτει ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να γνωρίζει ποια έξοδα καλύπτει η ληφθείσα επιχορήγηση και κατά συνέπεια γνωρίζει πως θα κατανεμηθεί η επιχορήγηση αυτή στις διάφορες χρήσεις.

3.6.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ», στη χρήση 2005, λαμβάνει επιχορήγηση η οποία ανέρχεται στο 75% του κόστους νέων προσλήψεων για το χρονικό διάστημα 2005 – 2007 και μέχρι συνολικό κόστος μισθοδοσίας €150.000. Βάσει του επιχειρηματικού σχεδίου (business plan) της επιχείρησης, τα έξοδα μισθοδοσίας για το προσωπικό που θα προσληφθεί στο εν' λόγω διάστημα ανέρχονται σε συνολικό ποσό €250.000, το οποίο αναλύεται σε: ποσό €70.000 για τη χρήση 2005, ποσό €120.000 για τη χρήση 2006 και ποσό €60.000 για τη χρήση 2007.

Να κατανεμηθεί η επιχορήγηση στη διάρκεια των χρήσεων 2005 – 2007, έτσι ώστε να εφαρμόζεται η λογιστική αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων.

3.6.2.2 ΛΥΣΗ

Εφόσον η επιχορήγηση θα καλύψει το 75% του συνολικού κόστους μισθοδοσίας €150.000 και είναι γνωστό ότι το συνολικό κόστος των προσλήψεων για το διάστημα 2005 – 2007 θα ξεπεράσει το ποσό των €150.000, συμπεραίνεται ότι η επιχείρηση θα εκμεταλλευτεί το σύνολο της επιχορήγησης, δηλαδή ποσό €112.500 ($150.000 \cdot 75\%$). Σε ότι αφορά την κατανομή του εσόδου στις τρεις χρήσεις, η πιο ορθολογική μέθοδος επιμερισμού είναι αυτή της κατανομής του εσόδου με βάση το αντίστοιχο κόστος. Συνεπώς:

Grant Thornton, 2007 (σελ.519)

Χρήση	Κόστος	Συντελεστής στάθμισης	Επιμερισμός επιχορήγησης	Αναλογούσα επιχορήγηση
2005	70.000	$= 70.000/250.000 = 0,28$	$=0,28 \cdot 112.500$	31.500
2006	120.000	$=120.000/250.000 = 0,48$	$=0,48 \cdot 112.500$	54.000
2007	60.000	$= 60.000/250.000 = 0,24$	$=0,24 \cdot 112.500$	27.000
	250.000	1,00		112.500

Βάσει του ανωτέρου πίνακα, η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρισθεί για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007 έσοδα ποσού €31.500, €54.000 και €27.000 αντίστοιχα.

3.6.3 Επιχορηγήσεις για Αποσβεστέα Στοιχεία ενεργητικού

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

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

Ανεξάρτητα από το εάν οι επιχορηγήσεις θα ενσωματωθούν ή όχι στην αξία κτήσης του παγίου μειώνοντάς την, θα ήταν καλύτερο για λόγους απεικόνισης στην Κατάσταση ταμειακών ποών της επιχείρησης, οι επιχορηγήσεις να απεικονίζονται ξεχωριστά από την αξία κτήσης του παγίου.

Με τον τρόπο αυτό γίνεται διακριτή αφενός μεν η ταμειακή εισροή από την είσπραξη της επιχορήγησης, αφετέρου δε η ταμειακή εκροή από την αγορά του παγίου στοιχείου.

3.6.4 Μη Νομισματικές Επιχορηγήσεις

Είναι δυνατό, πολλές φορές, μία κρατική επιχορήγηση να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού στοιχείου ενεργητικού (π.χ. ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι για εκμετάλλευση από την επιχείρηση).

Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση του μη νομισματικού στοιχείου ενεργητικού και η λογιστική αναγνώριση τόσο της επιχορήγησης, όσο και του στοιχείου ενεργητικού, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία τους. Ένας εναλλακτικός τρόπος θα ήταν η αναγνώριση τόσο του στοιχείου του ενεργητικού όσο και της επιχορήγησης στην ονομαστική αξία τους.

3.6.5 Επιχορηγήσεις για Μη Αποσβεστέα Στοιχεία του Ενεργητικού

Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για την απόκτηση μη αποσβεστέων στοιχείων ενεργητικού (δηλαδή γηπέδων ή αποθεμάτων), αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα αναλογικά με την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων από την εκπλήρωση των όρων που είχαν τεθεί ως προϋπόθεση για τη λήψη της επιχορήγησης.

3.6.6 Επιχορηγήσεις δαπανών

Στην περίπτωση που η επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση ως κίνητρο για την πραγματοποίηση εξόδων, δικαιούται να την απεικονίσει με έναν από τους δύο παρακάτω τρόπους:

- ως έσοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (σε ξεχωριστό κονδύλι ή σε κονδύλι με κάποιο γενικό τίτλο όπως «Λοιπά έσοδα»),
ή

- αφαιρετικά από το έξοδο που επιβάρυνε την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

3.6.7 Επιχορηγήσεις ως Μέρος «Πακέτου» Οικονομικής Βοήθειας

Όταν μία επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση ως μέρος οικονομικού πακέτου, η οποία αφορά περισσότερα του ενός στοιχεία (για παράδειγμα πάγια και δαπάνες) θα πρέπει να γίνεται προσεκτική μελέτη των όρων της επιχορήγησης προκειμένου να επιλεγεί:

- η βάση κατανομής του ποσού της επιχορήγησης στα στοιχεία αυτά και
- η ανά στοιχείο βάση αναγνώρισης της επιχορήγησης στα αποτελέσματα.

3.6.8 Επιχορηγήσεις για ήδη Πραγματοποιηθέντα Έξοδα ή Ζημιές

Όταν η επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση ως αποζημίωση για πραγματοποιηθείσες ζημιές, αυτή θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά την περίοδο που καθίσταται εισπρακτέα.

3.6.9 Γενικές Επιχορηγήσεις

Ως γενικές, ορίζονται οι επιχορηγήσεις που δίνονται σε μία επιχείρηση και οι οποίες δεν σχετίζονται με μελλοντικά ή παρελθόντα κόστη. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα, κατά την περίοδο που καθίστανται εισπρακτέες.

3.6.10 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης

Κάθε επιστροφή επιχορήγησης (η οποία κατά κανόνα οφείλεται σε αθέτηση των όρων της συμφωνίας με την οποία χορηγήθηκαν), θα πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να ακολουθούνται όσα ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 8, δηλαδή απεικόνιση της επίδρασης του γεγονότος της επιστροφής της επιχορήγησης τόσο στην τρέχουσα, όσο και στις μελλοντικές χρήσεις.

Αναλυτικά, οι επιστροφές αναγνωρίζονται ως εξής:

- Εάν η επιχορήγηση αφορά αποτελέσματα, τότε πρέπει πρώτα να διενεργηθεί συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση

αυτή λογαριασμού «Έσοδα επόμενων χρήσεων». Στην περίπτωση που το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του προαναφερθέντος λογαριασμού ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, τότε η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης θα πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα της χρήσης.

- Εάν η επιχορήγηση αφορά πάγιο στοιχείο του ενεργητικού, τότε ανάλογα με το λογιστικό χειρισμό κατά τη λήψη της, θα φέρεται είτε σε αύξηση της λογιστικής αξίας του επιχορηγηθέντος παγίου είτε σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού «Έσοδα επόμενων χρήσεων». Το συσσωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι τη στιγμή της επιστροφής θα είχε βαρύνει τα αποτελέσματα εάν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, θα πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως σε βάρος των αποτελεσμάτων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Στην περίπτωση που η επιστροφή της επιχορήγησης συνεπάγεται αδυναμία της επιχείρησης να ολοκληρώσει έργο, την κατασκευή του οποίου χρηματοδοτούσε η επιχορήγηση, τότε η επιχείρηση θα πρέπει επιπροσθέτως να εξετάσει το ενδεχόμενο αναγνώρισης ζημιάς από μείωση της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού.

3.7 ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

Όταν η κρατική υποστήριξη δεν είναι επιδεικτική αποτίμησης (π.χ. δωρεάν παροχή τεχνικών συμβούλων ή εγγυήσεων από το Δημόσιο) ή δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός των συναλλαγών με το Δημόσιο από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης (π.χ. πωλήσεις βασιζόμενες σε πρόγραμμα κρατικών προμηθειών ή λήψη δανείων με μηδενικό ή χαμηλό επιτόκιο), τότε δεν αναγνωρίζεται ως κρατική επιχορήγηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 20.

Το Δ.Λ.Π 20 απαιτεί, στην περίπτωση που το μέγεθος του οφέλους κρίνεται σημαντικό από την επιχείρηση, να γίνεται σχετική γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Οι πρόσθετες πληροφορίες θα αφορούν το είδος, την έκταση και τη διάρκεια της παρεχόμενης στην επιχείρηση υποστήριξης.

Στην περίπτωση που η κρατική επιχορήγηση δίνεται με σκοπό την ενθάρρυνση της επιχείρησης στο να δραστηριοποιηθεί σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριοτήτων ή γεωγραφικούς τομείς, τότε οι όροι της επιχορήγησης ενδέχεται να μη συσχετίζονται με συγκεκριμένες λειτουργικές δραστηριότητες.

Για τις επιχορηγήσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή, η Μ.Ε.Δ 10 (S.I.C. 10), αποφάσισε ότι θα πρέπει να τυγχάνουν των χειρισμών που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 20, όπως αυτοί παρατίθενται αναλυτικά στις ανωτέρω παραγράφους (κριτήρια αναγνώρισης και λογιστικός χειρισμός).

3.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- Η λογιστική μέθοδος που ακολουθείται σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις.
- Ο τρόπος με τον οποίο εμφανίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.
- Το είδος και το μέγεθος των κρατικών επιχορηγήσεων.
- Ανεκπλήρωτοι όροι (αν υπάρχουν) και άλλες ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αφορούν στις αναγνωρισθείσες κρατικές επιχορηγήσεις.
- Πληροφορίες για την κρατική υποστήριξη, στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει σημαντικό και άμεσο όφελος από αυτήν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3

1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, σελ 7 – 17.
2. Grant Thornton, (Ιούλιος 2007), "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα", σελ.418-420, 771-772, 1007-1011
3. Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας, (2003) Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Irirotiki Software & Publications, Αθήνα, σελ. 87-88
4. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης, (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 300-302

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 – ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Δ.Λ.Π. 36 εισάγει στην ελληνική επιχειρηματική και λογιστική πραγματικότητα την έννοια της « μείωσης της αξίας », η οποία μέχρι τη στιγμή της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Π. ήταν παντελώς άγνωστη. Για να γίνει περισσότερο κατανοητή η παραπάνω έννοια, παραθέτονται τα ακόλουθα παραδείγματα.

Έστω ότι μία πετρελαϊκή επιχείρηση διατηρεί εγκαταστάσεις άντλησης και διανομής αργού πετρελαίου σε χώρα της Μέσης ανατολής. Στην περίπτωση που οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης υποστούν σημαντικές ζημιές από πυρκαγιά και η επισκευή τους είναι αδύνατη, αυτομάτως δημιουργείται μία ζημιά λόγω ολικής μείωσης της αξίας (100%) των στοιχείων του ενεργητικού (απαξίωση). Η ζημιά αυτή προκύπτει από το ποσό της διαφοράς μεταξύ της λογιστικής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων, αφού η επιχείρηση παύει να προσδοκά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την άντληση πετρελαίου και η μόνη επιλογή της είναι η εκποίηση των στοιχείων του ενεργητικού της.

Μία δεύτερη εκδοχή, είναι να προκύψουν ενδείξεις για επικείμενη μακρά περίοδο πολιτικών ή στρατιωτικών αναταραχών στην περιοχή, με αποτέλεσμα να αναμένονται σοβαρές αποκλίσεις στα έσοδα που προσδοκούσε η επιχείρηση να έχει στη διάρκεια της επόμενης διετίας. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση θα πρέπει, με γνώμονα τις προβλεπόμενες μειωμένες μελλοντικές εισροές, να αναγνωρίσει τα στοιχεία του ενεργητικού στη μειωμένη (κατά ένα ποσοστό μικρότερο του 100%) αξίας τους.

Εάν για οποιοδήποτε λόγο οι ενδείξεις που οδήγησαν στην αρχική αναγνώριση μείωσης της αξίας εκλείψουν, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να ανατρέψει (μερικώς ή το σύνολό της) τη ζημιά που είχε αναγνωρίσει σε προγενέστερη χρονική στιγμή.

Το Δ.Λ.Π. 36 αναθεωρήθηκε τον Μάρτιο του 2004 και εφαρμόζεται βάσει των μεταβατικών διατάξεων που προβλέπονται στις σχετικές παραγράφους του αναθεωρημένου Προτύπου. Στόχος της αναθεώρησης ήταν να εναρμονιστεί το παρόν Πρότυπο με τα νέα Πρότυπα που εκδόθηκαν (κυρίως με το Δ.Π.Χ.Π 3), καθώς και με τα αναθεωρημένα ήδη υπάρχοντα Πρότυπα.

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται ως εξής:

- Για την υπεραξία που προκύπτει, καθώς και για τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτώνται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, εφόσον η ημερομηνία συμφωνίας είναι την ή μετά την 31/03/2004.
- Για τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού στις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται την ή μετά την 31/03/2004.

Οι μεταβατικές διατάξεις του Προτύπου θα πρέπει, ωστόσο, να εξετάζονται και σε σχέση με το Δ.Π.Χ.Π 3. Έτσι εάν μία επιχείρηση επιλέγει να εφαρμόσει τις πρόνοιες του σχετικού Προτύπου για ενοποιήσεις που έγιναν πριν από την 31/03/2004, τότε θα πρέπει να εφαρμόσει και τις διατάξεις του παρόντος Προτύπου από την αντίστοιχη ημερομηνία.

Οι αλλαγές στο Δ.Λ.Π. 36 μετά την αναθεώρησή του, συνοψίζονται στα ακόλουθα:

- Στη συχνότητα με την οποία θα πρέπει να εκτελούνται οι έλεγχοι μείωσης της αξίας. Στην αναθεωρημένη έκδοσή του το Δ.Λ.Π. 36 απαιτεί για ορισμένες κατηγορίες στοιχείων του ενεργητικού να γίνεται έλεγχος μείωσης της αξίας τους σε ετήσια βάση και όχι μόνο όταν υπάρχουν ενδείξεις. Οι κατηγορίες αυτές είναι:
 - Τα άυλα πάγια που έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή.
 - Τα άυλα πάγια που δεν είναι διαθέσιμα προς χρήση από την επιχείρηση.
 - Η υπεραξία που προκύπτει σε μία επιχειρηματική συνένωση. Ο έλεγχος μείωσης της υπεραξίας μπορεί να γίνει, για κάθε μονάδα στην οποία αυτή έχει επιμεριστεί, σε ξεχωριστή χρονική περίοδο μέσα στο έτος.
- Στην αποτίμηση της αξίας χρήσης έχουν προστεθεί επιπλέον παράμετροι που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών

ροών. Αναφέρονται, συγκεκριμένα, παράγοντες που αφορούν στις πιθανές μεταβολές στις ταμειακές ροές, δυσκολίες στην ρευστοποίηση.

- Στην κατανομή της υπεραξίας σε Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών. Η κατανομή αυτή θα πρέπει να προσδιορίζεται κατά την αγορά της θυγατρικής επιχείρησης, να είναι σύμφωνη με τη εσωτερική διοικητική δομή και δεν είναι μεγαλύτερη από την τμηματοποίηση που γίνεται για σκοπούς παρουσίασης ανά τομέα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 14.
- Σε αντίθεση με την προηγούμενη έκδοση, όπου υπό προϋποθέσεις επιτρεπόταν η αναστροφή ζημιάς μείωσης της αξίας της υπεραξίας, στην αναθεωρημένη έκδοση κάτι τέτοιο απαγορεύεται ρητά.

4.2 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 36 είναι η περιγραφή:

- Της μεθόδου ανίχνευσης ενδεχόμενης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού μίας επιχείρησης, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα στοιχεία αυτά δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.
- Του ποσοτικού προσδιορισμού του μεγέθους της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας.
- Των προϋποθέσεων για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας.
- Των γνωστοποιήσεων που πρέπει να παρέχει η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές της καταστάσεις, για τα στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η αξία έχει μειωθεί.

4.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 36 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που υιοθετούν τα Δ.Π.Χ.Π., για όλα τα στοιχεία ενεργητικού, εκτός από:

- Τα αποθέματα, τα οποία καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 2.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού που δημιουργούνται στο πλαίσιο κατασκευαστικών συμβάσεων.

- Τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 12.
- Τις απαιτήσεις που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους και οι οποίες αποτιμώνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19.
- Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού που εμπίπτουν στα όσα προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 39.
- Τις επενδύσεις σε ακίνητα που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 40.
- Τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία αποτιμώνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41.
- Τα έξοδα απόκτησης άυλων παγίων που προκύπτουν από ασφαλιστικές συμβάσεις και τα οποία αποτιμώνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 4.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα προς πώληση» και αποτιμώνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Οι διατάξεις του παρόντος Προτύπου, ωστόσο, θα πρέπει να εφαρμόζονται για στοιχεία του ενεργητικού τα οποία αποτιμώνται σε αναπροσαρμοσμένη αξία με βάση τις διατάξεις των αντίστοιχων Προτύπων (π.χ. με βάση το υπόδειγμα προσδιορισμού της εύλογης αξίας που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 16)

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εξέταση για μείωση της αξίας εξαρτάται από τη βάση που έχει χρησιμοποιηθεί για το προσδιορισμό της αναπροσαρμοσμένης αξίας. Συγκεκριμένα :

- Εάν έχουν χρησιμοποιηθεί τιμές ενεργού αγοράς, τότε η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης αξίας και της ανακτήσιμης αξίας είναι κόστη που απαιτούνται προκειμένου να πωληθεί το στοιχείο του ενεργητικού. Σε αυτή την περίπτωση διακρίνονται δύο υποπεριπτώσεις:
 - Εάν τα κόστη πώλησης είναι αμελητέα, τότε οι διαφορές μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης αξίας και της ανακτήσιμης αξίας ουσιαστικά ταυτίζονται. Σε αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται η διενέργεια ελέγχου για τυχόν μείωση της αξίας.
 - Εάν τα κόστη είναι σημαντικά, τότε προκύπτουν διαφορές μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης και της ανακτήσιμης αξίας και θα πρέπει να διενεργείται ο έλεγχος μείωσης της αξίας.

- Εάν η αναπροσαρμοσμένη αξία δεν προκύπτει από στοιχεία ενεργού αγοράς, τότε υπάρχει περίπτωση η αξία αυτή να είναι διαφορετική από την ανακτήσιμη, θα πρέπει, κατά συνέπεια, να γίνει εξέταση μείωσης της αξίας με βάση τις διατάξεις του Προτύπου.

4.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 36, είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω.

Ζημιά λόγω μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού θα πρέπει να αναγνωρίζεται από την επιχείρηση, σε περίπτωση που η λογιστική αξία στοιχείου αυτού (ή της Μ.Δ.Τ.Ρ) είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού.

Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του.

Εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους, μετά την αφαίρεση των εξόδων πώλησης.

Αξία χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από τη χρήση του στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Δαπάνες διάθεσης είναι τα έξοδα που μπορούν να καταλογιστούν άμεσα στην πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικού, εξαιρουμένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και των φόρων.

Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (Μ.Δ.Τ.Ρ) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμα ομάδα στοιχείων του ενεργητικού που δημιουργεί ταμειακές εισροές από τη χρήση, οι οποίες είναι κατά κανόνα ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή άλλων ομάδων στοιχείων του ενεργητικού.

Εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού είναι στοιχεία του ενεργητικού, εκτός από την υπεραξία, που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμειακές ροές τόσο της υπό εξέταση Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών, όσο και άλλων Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών.

Ενεργός αγορά είναι η αγορά στην οποία:

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

Ημερομηνία συμφωνίας είναι η ημερομηνία κατά την οποία μία σημαντική συμφωνία μεταξύ συνδεδεμένων μερών έχει επιτευχθεί. Στην περίπτωση εισηγμένων επιχειρήσεων, η ημερομηνία αυτή συμπίπτει με την ανακοίνωση της συμφωνίας στο επενδυτικό κοινό. Στην περίπτωση, αντίθετα, επιθετικής εξαγοράς, η ημερομηνία συμφωνίας είναι η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία ένα επαρκές μέρος των μετοχών της αποκτώμενης επιχείρησης αποδέχεται την προσφορά αγοράς της αποκτώσας επιχείρησης, να αποκτήσει τον έλεγχο (Δ.Π.Χ.Π. 3).

4.5 ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Σε ότι αφορά στα πάγια στοιχεία του ενεργητικού και τις Μ.Δ.Τ.Ρ., η επιχείρηση θα πρέπει κάθε φορά που υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία τους ενδέχεται να έχει υποστεί μείωση, να προβαίνει σε σύγκριση της λογιστικής τους αξίας με το ανακτήσιμο ποσό τους, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υπάρχει ανάγκη αναγνώρισης ζημιάς λόγω μείωσης της αξία τους.

Μία επιχείρηση θα πρέπει σε κάθε ημερομηνία παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων να ελέγχει εάν υπάρχουν ενδείξεις μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού της. Στην περίπτωση που υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, τότε θα πρέπει να προχωρά στον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού τους. Ανεξάρτητα από τα εάν υπάρχουν ενδείξεις μείωσης της αξίας, μία επιχείρηση θα πρέπει να διενεργεί τον έλεγχο σε ετήσια βάση για τις ακόλουθες κατηγορίες στοιχείων ενεργητικού:

- Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή, καθώς και τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που δεν έχουν μπει σε φάση εκμετάλλευσης. Ο έλεγχος αυτός θα πρέπει να γίνεται σε ετήσια βάση, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης, υπό την προϋπόθεση ότι θα διενεργείται πάγια στην ίδια περίοδο. Διαφορετικά άυλα στοιχεία ενεργητικού μπορούν να ελέγχονται σε διαφορετική χρονική περίοδο.
- Την υπεραξία, η οποία αποτελεί ιδιαίτερη περίπτωση, διότι ενώ δεν είναι διακριτό στοιχείο του ενεργητικού, αποτελεί ουσιαστικά αναπόσπαστο κομμάτι των ενσώματων ή άυλων στοιχείων του ενεργητικού από τα οποία προέκυψε. Ο έλεγχος, συνεπώς, για την αναγνώριση ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας επί της υπεραξίας θα πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα με τον έλεγχο των υπολοίπων στοιχείων του ενεργητικού.

Οι ενδείξεις που μπορεί να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι ένα στοιχείο του ενεργητικού έχει υποστεί μείωση της αξίας του, προκύπτουν είτε από το εσωτερικό της επιχείρησης είτε από τι εξωτερικό περιβάλλον της.

Εσωτερικές ενδείξεις μείωσης της αξίας μπορεί να είναι:

- **Φθορά ή τεχνολογική απαξίωση στοιχείων του ενεργητικού.** Πρόκειται για την πιο απλή ένδειξη, δεδομένου ότι μπορεί να εντοπιστεί με απλή παρατήρηση (π.χ. διακοπής της λειτουργίας ενός εργοστασίου ή μερική καταστροφή του λόγω πυρκαγιάς).
- **Σημαντικές μεταβολές με δυσμενείς συνέπειες, έχουν συμβεί ή αναμένεται να συμβούν στην επιχείρηση.** Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση μίας εκμετάλλευσης, στην οποία ανήκει το στοιχείο

(π.χ. σχέδια για διακοπή της λειτουργίας, αναδιάρθρωση ή πρόωρη εκποίηση μίας επιχειρηματικής δραστηριότητας).

- **Στοιχεία από εσωτερικές αναφορές για μειωμένη απόδοση του στοιχείου του ενεργητικού.** Όταν, για παράδειγμα, οι ταμειακές εκροές για τη λειτουργία ή τη συντήρηση μίας γραμμής παραγωγής είναι σημαντικά μεγαλύτερες από τις προϋπολογισμένες ή εν κατακλείδι όταν οι καθαρές ταμειακές ροές από τη λειτουργία της παραγωγικής μονάδας είναι μικρότερες από αυτές που η επιχείρηση είχε προϋπολογίσει (σημαντικά μικρότερα κέρδη ή σημαντικά μεγαλύτερες ζημιές).

Εξωτερικές ενδείξεις μείωσης της αξίας μπορεί να είναι:

- **Σημαντική μείωση στην αγοραία αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού σε σχέση με την αναμενόμενη.** Η μείωση αυτή μπορεί να προκληθεί είτε άμεσα (π.χ. λόγω υποβάθμισης της περιοχής στην οποία είναι εγκατεστημένο ένα ακίνητο της επιχείρησης) είτε έμμεσα (π.χ. μέσω της πτώσης των αγοραίων τιμών των προϊόντων που παράγει ένα εργοστάσιο της επιχείρησης).
- **Σημαντικές μεταβολές με δυσμενείς συνέπειες για την επιχείρηση επήλθαν ή πρόκειται να επέλθουν στο τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η επιχείρηση δραστηριοποιείται.** Εάν, για παράδειγμα, η επιχείρηση κατασκευάζει μηχανές οι οποίες χρησιμοποιούν καύσιμο τον άνθρακα, ένας νόμος ο οποίος θα απαγόρευε ή θα περιόριζε τη χρήση άνθρακα, θα επιδρούσε καταλυτικά στις μελλοντικές πωλήσεις της επιχείρησης.
- **Σημαντική άνοδος στα επιτόκια της αγοράς.** Οι ανοδικές μεταβολές των επιτοκίων επηρεάζουν αρνητικά το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης καθώς επίσης και του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου του ενεργητικού. Η αύξηση, όμως, των επιτοκίων της αγοράς δεν οδηγεί πάντα σε μείωση του ανακτήσιμου ποσού ενός στοιχείου του ενεργητικού (ή μίας Μ.Δ.Τ.Ρ.), όπως για παράδειγμα:
 - Μία άνοδος των βραχυπρόθεσμων επιτοκίων που δεν επιδρά ουσιαστικά στο προεξοφλητικό επιτόκιο των καθαρών ταμειακών ροών ενός στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο έχει πολλά έτη υπολειπόμενης ζωής.

- Ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για να υπολογιστεί η αξία χρήσης και επηρεάζεται από μία άνοδο των επιτοκίων της αγοράς, αλλά μία προηγούμενη ανάλυση ευαισθησίας έχει δείξει ότι είναι μάλλον απίθανο να μειωθεί δραστικά το ανακτήσιμο ποσό, καθώς η επιχείρηση μπορεί να αναπροσαρμόζει τα έσοδά της και κατ' επέκταση τις εισροές της, αντισταθμίζοντας έτσι την αύξηση των επιτοκίων.
- Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων της καθαρής θέσης της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίησή της. Η ένδειξη αυτή είναι ευδιάκριτη σε επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε κεφαλαιαγορές.

Οι ανωτέρω περιπτώσεις είναι οι ελάχιστες ενδεικτικές που θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε περίπτωση. Μία επιχείρηση μπορεί να αναπτύξει τον σχετικό έλεγχο με βάση τα ειδικά χαρακτηριστικά της.

4.6 ΠΟΣΟΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΖΗΜΙΑΣ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Προκειμένου να αναγνωρισθεί μία ζημιά λόγω μείωσης της αξίας στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει, όπως προαναφέρθηκε, η λογιστική αξία του στοιχείου αυτού (ή της Μ.Δ.Τ.Ρ.) να είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του.

Κατά τον έλεγχο των στοιχείων του ενεργητικού για την ύπαρξη ή μη ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

- Εάν η αξία χρήσης ή η καθαρή τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού, τότε δε συντρέχει λόγος για την αναγνώριση ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας του.
- Εάν δεν μπορεί να εξευρεθεί η καθαρή τιμή πώλησης του στοιχείου του ενεργητικού (π.χ. δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αντίστοιχο στοιχείο του ενεργητικού), τότε το ανακτήσιμο ποσό είναι ίσο με την αξία χρήσης του.

4.6.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» κατέχει 4 στοιχεία του ενεργητικού (ή Μ.Δ.Τ.Ρ.) για τα οποία υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις για ύπαρξη ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας τους. Η επιχείρηση έχει ήδη προσδιορίσει ποσοτικά την αξία χρήσης, την καθαρή τιμή πώλησης και τη λογιστική αξία τους, τα οποία αναλυτικά έχουν ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1038)

Στοιχεία του ενεργητικού	Αξία χρήσης	Καθαρή τιμή πώλησης Λογιστική αξία	Καθαρή τιμή πώλησης Λογιστική αξία
A	0	188.000	170.000
B	48.000	56.000	72.000
Γ	240.000	236.000	260.000
Δ	64.000	0	128.000

Να προσδιοριστεί το ποσό της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, το οποίο πρέπει να αναγνωριστεί από την επιχείρηση.

4.6.2 ΛΥΣΗ

Το πρώτο βήμα για τον υπολογισμό της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων, είναι ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού για κάθε πάγιο στοιχείο. Όπως προαναφέρθηκε, το ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της αξίας χρήσης και της καθαρής τιμής πώλησης.

Για τα πάγια Α, Β, Γ και Δ, συνεπώς, τα ανακτήσιμα ποσά είναι €188.000, €56.000, €240.000 και €64.000 αντίστοιχα.

Επισημαίνεται ότι:

- Για το πάγιο Α δεν υπάρχει ανάγκη προσδιορισμού της αξίας χρήσης, διότι η καθαρή τιμή πώλησης υπερβαίνει τη λογιστική του αξία και συνεπώς δε συντρέχουν προϋποθέσεις αναγνώρισης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας.

- Για το πάγιο Δ δεν κατέστη δυνατό να εξευρεθεί τρόπος υπολογισμού της καθαρής τιμής πώλησης και κατά συνέπεια, ως ανακτήσιμο ποσό λαμβάνεται αυτομάτως η αξία χρήσης του.

Για τα πάγια στοιχεία Β, Γ και Δ συντρέχουν προϋποθέσεις αναγνώρισης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας, καθώς το ανακτήσιμο ποσό τους είναι μικρότερο από τη λογιστική τους αξία. Η ζημιά, λόγω μείωσης της αξίας, που θα πρέπει να αναγνωριστεί για κάθε πάγιο στοιχείο είναι:

- ποσό €16.000 για το πάγιο Β (72.000 – 56.000),
- ποσό €20.000 για το πάγιο Γ (260.000 – 240.000) και
- ποσό €64.000 για το πάγιο Δ (128.000 – 64.000).

4.7 ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟ ΠΟΣΟ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΜΕ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απροσδιόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής θα πρέπει να ελέγχονται για μείωση της αξίας τους σε ετήσια βάση. Ο ετήσιος έλεγχος μπορεί να μη γίνεται και να χρησιμοποιούνται τα τελευταία πρόσφατα στοιχεία εφόσον ικανοποιούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Το άυλο στοιχείο του ενεργητικού εξετάζεται για μείωση, στα πλαίσια μίας Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών της οποίας οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις δεν έχουν υποστεί ουσιαστική αλλαγή σε σχέση με την τελευταία μέτρηση.
- Πρόσφατα στοιχεία δείχνουν ότι η ανακτήσιμη αξία τους είναι ουσιαστικά μεγαλύτερη από τη λογιστική τους αξία.
- Οι αλλαγές που έχουν συμβεί στο περιβάλλον (μικρό και μακρο) σε σχέση με τα όσα ίσχυαν κατά τον τελευταίο έλεγχο, καθιστούν μικρή την πιθανότητα μείωσης της αξίας.

4.8 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΙΟΝ ΤΑ ΚΟΣΤΗ ΠΩΛΗΣΗΣ

Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας είναι η τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία η οποία έχει γίνει με καθαρά εμπορικούς όρους. Σε αυτή την τιμή θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα κόστη που είναι άμεσα αποδοτέα σε μία τέτοια συναλλαγή. Εάν δεν υπάρχει μία τέτοια τιμή, τότε χρησιμοποιούνται οι τιμές αγοράς εφόσον το στοιχείο του ενεργητικού είναι διαπραγματεύσιμο σε μία ενεργό αγορά.

Στην περίπτωση που δεν είναι διαθέσιμη καμία από τις παραπάνω τιμές, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμήσει το στοιχείο χρησιμοποιώντας δεδομένα για παρόμοιες συναλλαγές που διενεργούνται στον κλάδο που αυτή δραστηριοποιείται.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η εύλογη αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού ενσωματώνει και μία υποχρέωση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, θα πρέπει στη λογιστική αξία του στοιχείου καθώς και στην αξία χρήσης, να λαμβάνονται υπόψη συμψηφιστικά και οι υποχρεώσεις.

4.8.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» έχει την εκμετάλλευση ενός ορυχείου η λογιστική αξία του οποίου ανέρχεται σε €10.000, ενώ έχει αναγνωριστεί και μία υποχρέωση αξίας €3.000 η οποία αφορά σε κόστη περιβαλλοντικής αποκατάστασης με την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσης. Η αξία χρήσης του ορυχείου ανέρχεται σε €9.000, ενώ υπάρχει και μία προσφορά εξαγοράς η οποία ανέρχεται σε €6.500.

Να προσδιοριστεί αν χρειάζεται να αναγνωριστεί ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού.

4.8.2 ΛΥΣΗ

Με βάση τα παραπάνω, προσδιορίζονται οι αξίες που είναι απαραίτητες για τον έλεγχο της μείωσης της αξίας του ορυχείου. Συγκεκριμένα, υπολογίζονται τα ακόλουθα μεγέθη:

$$\text{Λογιστική αξία} = 10.000 - 3.000 = \text{€ } 7.000$$

Αξία χρήσης = $9.000 - 3.000 = € 6.000$

Εύλογη αξία = € 6.500

Τα κόστη αποκατάστασης δεν λαμβάνονται υπόψη, καθώς θεωρείται ότι ο αγοραστής τα έχει λάβει υπόψη του κατά τον προσδιορισμό της προσφοράς για την εξαγορά του ορυχείου.

Εφόσον η λογιστική αξία του ορυχείου υπερβαίνει τόσο την εύλογη όσο και την αξία χρήσης αυτού, θα πρέπει να αναγνωριστεί μία ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του στοιχείου.

Το ποσό της ζημιάς είναι ίσο με τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του μεγαλύτερου ποσού μεταξύ της εύλογης και της αξίας χρήσης, δηλαδή η ζημιά ανέρχεται σε ποσό €500 ($7.000 - 6.500$).

4.9 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα δεδομένα:

- Εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών.
- Εκτίμηση των πιθανών αποκλίσεων σε σχέση με τις αναμενόμενες ταμειακές ροές.
- Η αξία της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο στοιχείο του ενεργητικού.
- Εκτίμηση προεξοφλητικού (προ φόρων) επιτοκίου.
- Άλλοι παράγοντες (π.χ. έλλειψη ρευστότητας).

Οι σχετικοί υπολογισμοί διενεργούνται σε δύο διαδοχικά στάδια:

- Αρχικά γίνεται εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών που σχετίζονται με τη συνεχή χρήση του στοιχείου, καθώς και των ροών που αναμένονται από την τελική ρευστοποίηση του,
και

- στη συνέχεια, εκτιμάται και εφαρμόζεται στα ανωτέρω ποσά το κατάλληλο επιτόκιο προκειμένου να γίνει η προεξόφληση.

4.9.1 Εκτίμηση των μελλοντικών Ταμειακών Ροών

Το πρώτο στάδιο που ακολουθείται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που η επιχείρηση αναμένει από το πάγιο και οι οποίες θα πρέπει:

- Να στηρίζονται σε λογικές και τεκμηριωμένες εκτιμήσεις της διοίκησης (αποτυπωμένες σε πρόσφατους προϋπολογισμούς εγκεκριμένους από τη διοίκηση), βασιζόμενες στις ισχύουσες οικονομικές συνθήκες για το υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού.
- Να καλύπτουν περίοδο, που να μην υπερβαίνει την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή των υπό εξέταση στοιχείων του ενεργητικού. Εφόσον δεν πρόκειται για μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά για Μ.Δ.Τ.Ρ., δεν θα πρέπει αυτή η περίοδος να υπερβαίνει την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή των στοιχείων του ενεργητικού που συμμετέχουν κατά κύριο λόγο στη συνολική αξία της Μ.Δ.Τ.Ρ.. μία εκτίμηση των καθαρών ταμειακών ροών πενταετούς ορίζοντα κρίνεται συνήθως ως η καταλληλότερη. Εάν συντρέχουν λόγοι κάλυψης περιόδου μεγαλύτερης της πενταετίας, τότε οι προβλέψεις πέραν του πέμπτου έτους θα πρέπει να προκύπτουν με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή αύξησης επί των προϋπολογισμένων καθαρών ροών.
- Να συμπεριλαμβάνουν τις προβλεπόμενες εισροές και εκροές από τη συνεχή χρήση του στοιχείου του ενεργητικού, καθώς επίσης και από την εκποίηση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Να μη συμπεριλαμβάνουν έξοδα ενδεχόμενης και όχι βέβαιης (δεσμευτικής) μελλοντικής αναδιάρθρωσης, κεφαλαιουχικά έξοδα που θα μεταβάλουν την παραγωγική δυνατότητα του στοιχείου του ενεργητικού, ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και ταμειακές ροές από εισπράξεις ή πληρωμές φόρων.

Κατά τον προσδιορισμό των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών, είναι λογικό σε πολλές περιπτώσεις, οι επιχειρήσεις να εξετάσουν περισσότερα του ενός σενάρια για τον τρόπο που αυτές θα διαμορφωθούν. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να αξιολογηθούν οι πιθανότητες που έχει κάθε σενάριο να πραγματοποιηθεί και να υπολογιστεί ο μέσος σταθμικός όρος των αναμενόμενων ταμειακών ροών, χρησιμοποιώντας τις πιθανότητες ως σταθμά:

$$(Ροές \text{ σεναρίου } 1 \times \text{Πιθανότητα να συμβεί το σενάριο } 1) + \dots + (Ροές \text{ σεναρίου } n \times \text{Πιθανότητα να συμβεί το σενάριο } n)$$

4.9.1.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Βάσει των εκτιμήσεων της διοίκησης της επιχείρησης «ΑΛΦΑ», τα πιθανά σενάρια εξέλιξης των μελλοντικών ροών για την επόμενη πενταετία έχουν ως εξής:

- Σενάριο Α: Μελλοντικές Καθαρές Ταμειακές Ροές €1.500.000 με πιθανότητα πραγματοποίησης 75%.
- Σενάριο Β: Μελλοντικές Καθαρές Ταμειακές Ροές €2.500.000 με πιθανότητα πραγματοποίησης 25%.

Σταθμίζοντας τα δύο παραπάνω σενάρια, το ποσό των Μελλοντικών Καθαρών Ταμειακών Ροών προσδιορίζεται σε €1.750.000 ($1.500.000 \times 75\% + 2.500.000 \times 25\%$).

Οι μελλοντικές ταμειακές ροές προσδιορίζονται στο νόμισμα από το οποίο αναμένεται να δημιουργηθούν (π.χ. εάν εξετάζεται μία Μ.Δ.Τ.Ρ. εξωτερικού οι υπολογισμοί θα γίνουν με βάση το νόμισμα εγκατάστασης). Το προεξοφλητικό επιτόκιο, επίσης, που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να είναι το κατάλληλο με βάση το νόμισμα αναφοράς. Η μετατροπή των σχετικών ποσών στο νόμισμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση την ισοτιμία που ισχύει κατά την ημερομηνία που διενεργούνται οι σχετικοί υπολογισμοί.

4.9.2 Εκτίμηση Προεξοφλητικού (Προ Φόρων) Επιτοκίου

Το δεύτερο στάδιο που ακολουθείται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού, είναι η εκτίμηση του προεξοφλητικού (προ φόρων) επιτοκίου.

Ως προεξοφλητικό επιτόκιο μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένα από τα ακόλουθα:

- Το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου (W.A.C.C.).
- Το αυξητικό δανειστικό επιτόκιο της επιχείρησης (δηλαδή το επιτόκιο που θα κρινόταν αποδεκτό για αγορά ή μίσθωση του ίδιου στοιχείου του ενεργητικού, κάτω από τις ίδιες συνθήκες και τους ίδιους όρους).
- Άλλο επιτόκιο δανεισμού που ισχύει στην αγορά.

Όταν η βάση για το επιτόκιο είναι μετά το φόρο, τότε αυτή η βάση προσαρμόζεται, έτσι ώστε να αντανakλά ένα επιτόκιο προ φόρου.

Μία επιχείρηση χρησιμοποιεί κανονικά ένα απλό προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού. Θα χρησιμοποιεί, όμως, διαφορετικά προεξοφλητικά επιτόκια για διάφορες μελλοντικές περιόδους, όταν η αξία λόγω χρήσης είναι ευαίσθητη σε μία μεταβολή κινδύνων, για διάφορες περιόδους ή στον όρο δομής των επιτοκίων.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι κατά τον υπολογισμό του προεξοφλητικού επιτοκίου θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και η εξέλιξη του πληθωρισμού. Σε περίπτωση που ο ρυθμός μεταβολής των μελλοντικών ροών εμπεριέχει την επίδραση της μεταβολής του γενικού δείκτη τιμών, θα πρέπει να γίνει ανάλογη προσαρμογή και στο προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί για την αναγωγή των μελλοντικών ροών στην παρούσα αξία τους.

Αξίζει να αναφερθεί ειδικότερα η μέθοδος W.A.C.C. η οποία, κατά γενική ομολογία, αντανakλά με τον καλύτερο τρόπο το προεξοφλητικό επιτόκιο των μελλοντικών ροών μίας επιχείρησης. Ακολουθώς, παρατίθεται ο τύπος με βάση τον οποίο προσδιορίζεται το προεξοφλητικό επιτόκιο, καθώς και επεξήγηση των συντελεστών που συμμετέχουν στον τύπο.

Το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου προσδιορίζεται ως εξής:

$$K_e \times V_e + K_d \times V_d \times (1 - T)$$

όπου:

K_e : Κόστος ιδίων κεφαλαίων

V_e : Δείκτης ιδίων κεφαλαίων προς συνολικά $E/(D+E)$

K_d : Κόστος ξένων κεφαλαίων

V_d : Δείκτης ξένων κεφαλαίων προς συνολικά $D/(D+E)$

D : Ξένα κεφάλαια

E : Ίδια κεφάλαια

T : Ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται στην επιχείρηση.

Το κόστος ιδίων κεφαλαίων (K_e) προκύπτει από το μοντέλο αποτίμησης των κεφαλαιουχικών στοιχείων του ενεργητικού (Capital Asset Pricing Model), βάσει του οποίου:

$$K_e = R_f + \beta \times (R_m - R_f)$$

όπου:

R_f : Το άνευ κινδύνου επιτόκιο απόδοσης που αντιστοιχεί, συνήθως, στη μακροχρόνια απόδοση του δεκαετούς Κρατικού Ομολόγου του Ελληνικού Δημοσίου (Ο.Ε.Δ).

β : Ο συντελεστής της γραμμικής σχέσης μεταξύ της μεταβολής της αξίας της μετοχής της επιχείρησης και της μεταβολής του δείκτη του Χρηματιστηρίου Αξιών.

$R_m - R_f$: Το πριμ κινδύνου της αγοράς που είναι η απόδοση την οποία πρέπει να αναμένει ο επενδυτής για να προβεί σε μία επένδυση. Αυτό ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του R_m που εκφράζει την απόδοση της αγοράς (Χρηματιστήριο) και του R_f που εκφράζει την απόδοση χωρίς κίνδυνο, δηλαδή του Ο.Ε.Δ..

4.9.3 Εφαρμογή του Προεξοφλητικού Επιτοκίου (Προ Φόρων) στις Μελλοντικές Καθαρές Ταμειακές Ροές

Το τρίτο και τελευταίο στάδιο που ακολουθείται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι η εφαρμογή του προεξοφλητικού επιτοκίου στις μελλοντικές καθαρές ταμειακές ροές.

Με την εφαρμογή του προεξοφλητικού επιτοκίου στις μελλοντικές ταμειακές ροές θα υπολογιστούν οι παρούσες αξίες τους και στη συνέχεια θα αθροιστούν, έτσι ώστε να προκύψει η αξία χρήσης του παγίου.

4.10 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΖΗΜΙΑΣ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας στοιχείου του ενεργητικού που προκύπτει όταν η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου αυτού, αναγνωρίζεται άμεσα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία το στοιχείο του ενεργητικού έχει αναπροσαρμοστεί σε προγενέστερη χρήση βάσει της εναλλακτικής μεθόδου αποτίμησης που προτείνει το Δ.Λ.Π. 16, οπότε η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του, θα πρέπει να αναγνωριστεί αρχικά σε μείωση του σχηματισμένου Αποθεματικού Αναπροσαρμογής. Η οποία διαφορά απομένει θα αναγνωριστεί, στη συνέχεια, στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, ως ζημιά λόγω μείωσης της αξίας.

Όταν η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του στοιχείου, τότε θα πρέπει να αναγνωρίζεται μία υποχρέωση μόνο εάν κάποιο άλλο Πρότυπο απαιτεί κάτι τέτοιο, διαφορετικά η μείωση της αξίας θα πρέπει να φτάνει μέχρι το ύψος της λογιστικής αξίας του στοιχείου. Οι αποσβέσεις θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται και να υπολογίζονται επί του αναμορφωμένου ποσού.

Κατά την αναγνώριση της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας θα πρέπει να γίνει αντίστοιχη αναμόρφωση στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή απαίτηση), η οποία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης του στοιχείου του ενεργητικού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12.

4.11 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Μ.Δ.Τ.Ρ.)

Εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία στοιχείων του ενεργητικού έχει μειωθεί, τότε το ανακτήσιμο ποσό θα πρέπει να υπολογίζεται για κάθε μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού. Στις περισσότερες περιπτώσεις δεν είναι δυνατή η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών μεμονωμένων στοιχείων του ενεργητικού, διότι τα στοιχεία αυτά δε λειτουργούν αυτόνομα, αλλά παράγουν ταμειακές ροές σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης.

Οι μικρότερες αναγνωρίσιμες ομάδες στοιχείων του ενεργητικού που δημιουργούν ταμειακές ροές, οι οποίες είναι ανεξάρτητες από τις ροές που δημιουργούν άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή ομάδες στοιχείων του ενεργητικού, ονομάζονται **Μονάδες δημιουργίας Ταμειακών Ροών (Μ.Δ.Τ.Ρ.)**.

Στις Μ.Δ.Τ.Ρ. εντάσσονται πολλές φορές στοιχεία του ενεργητικού τα οποία δεν δημιουργούν από μόνα τους ταμειακές ροές αλλά είναι απαραίτητα για τη λειτουργία μίας ή περισσοτέρων Μ.Δ.Τ.Ρ.. τα στοιχεία αυτά ορίζονται ως **Εταιρικά στοιχεία Του Ενεργητικού**.

Για να γίνει περισσότερο κατανοητός ο τρόπος με τον οποίο ομαδοποιούνται τα στοιχεία του ενεργητικού προκειμένου να αποτελέσουν μία Μ.Δ.Τ.Ρ., παραθέτονται τα ακόλουθα παραδείγματα:

- Μία αεροπορική επιχείρηση ζητά από τις αρμόδιες υπηρεσίες να της χορηγηθούν άδειες εκτέλεσης πτήσεων από Αθήνα προς Θεσσαλονίκη, Κέρκυρα, Ρόδο, Χανιά και Μυτιλήνη. Το Υπουργείο χορηγεί τις άδειες, θέτοντας παράλληλα ως όρο να χρησιμοποιείται ένα επιπλέον αεροσκάφος. Το αεροσκάφος αυτό θα εκτελεί πτήσεις προς Καστελόριζο και Αστυπάλαια, προκειμένου να εξυπηρετούνται οι ανάγκες της άγονης γραμμής. Η επιχείρηση αποδέχεται τον όρο, αν οι καθαρές ταμειακές ροές από την εξυπηρέτηση της άγονης γραμμής αναμένεται να είναι αρνητικές. Η επιχείρηση, ωστόσο, αποδέχεται τον όρο, γιατί πιστεύει ότι οι

ζημιές αυτής της γραμμής θα υπερκαλυφθούν από τα κέρδη των άλλων προορισμών.

Στην περίπτωση αυτή, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι τα στοιχεία του ενεργητικού που ασχολούνται, καθώς και οι ταμειακές ροές που προκύπτουν, μπορούν να διαχωριστούν ανά προορισμό, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να αντιμετωπίζει το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της ως μία Μ.Δ.Τ.Ρ.. αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα περικοπής των δρομολογίων της άγονης γραμμής, καθώς κάτι τέτοιο θα οδηγούσε αυτομάτως στη διακοπή της λειτουργίας της.

- Μία επιχείρηση εκμεταλλεύεται ένα ορυχείο χαλκού, το οποίο βρίσκεται σε απόσταση 2 χλμ. από το πλησιέστερο λιμάνι, το οποίο αποτελεί και τον βασικό σταθμό μεταφόρτωσης του μεταλλεύματος που εξορύσσει. Για τον σκοπό της μεταφοράς του χαλκού, κατασκεύασε ιδιωτική σιδηροδρομική γραμμή η οποία διανύει την απόσταση από το ορυχείο στο λιμάνι.

Η σιδηροδρομική γραμμή δεν παράγει από μόνη της ταμειακές ροές και συνεπώς δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί η αξία της χρήσης της. Για το λόγο αυτό, η σιδηροδρομική θα πρέπει να αποτελέσει μαζί με το ορυχείο μία ενιαία Μ.Δ.Τ.Ρ..

- Μία εκδοτική επιχείρηση, πωλεί τους τίτλους που εκδίδει σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

Στην περίπτωση αυτή, η μία μορφή πώλησης λειτουργεί ως ένα είδος υποκατάστατου της άλλης και η αύξηση των ταμειακών ροών από τη μία σημαίνει περιορισμό των εσόδων της άλλης. Τα στοιχεία του ενεργητικού που παράγουν τις έντυπες και ηλεκτρονικές εκδόσεις, συνεπώς, θα πρέπει να αντιμετωπιστούν ως μία ενιαία Μ.Δ.Τ.Ρ..

- Μία επιχείρηση ασχολείται με λιανική πώληση ρούχων και έχει 50 υποκαταστήματα που καλύπτουν όλη την επικράτεια. Τα στοιχεία του ενεργητικού των υποκαταστημάτων είναι διακριτά όπως και οι ταμειακές ροές που παράγουν.

Στην περίπτωση αυτή υπάρχουν δύο πιθανοί χειρισμοί:

- Εάν η επιχείρηση κρίνει το μέλλον κάθε υποκαταστήματος με βάση την κερδοφορία του, τότε θα πρέπει να αντιμετωπίσει κάθε υποκατάστημα ως μία ξεχωριστή Μ.Δ.Τ.Ρ..
- Εάν η διατήρηση πολλών υποκαταστημάτων αποτελεί πολιτική της επιχείρησης και η διατήρησή τους ή μη δεν εξαρτάται από την κερδοφορία του καθενός ξεχωριστά, τότε θα πρέπει όλα τα υποκαταστήματα να αντιμετωπιστούν ως μία ενιαία Μ.Δ.Τ.Ρ..

Στην περίπτωση που η επιχείρηση παράγει ένα προϊόν για το οποίο υπάρχει ενεργός αγορά, τότε θα πρέπει τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν αυτό, να αποτελέσουν μία ιδιαίτερη Μ.Δ.Τ.Ρ.. αυτό θα πρέπει να συμβεί ακόμα και στην περίπτωση που το παραχθέν προϊόν χρησιμοποιείται αποκλειστικά από την επιχείρηση ως ενδιάμεσο προϊόν.

Εάν οι εσωτερικές πωλήσεις δεν γίνονται σε τιμές αγοράς αλλά στηρίζονται σε επιλεγμένη εσωτερική τιμολόγηση (transfer pricing) η διοίκηση θα πρέπει να εκτιμά τις μελλοντικές τιμές του προϊόντος και να τις χρησιμοποιεί κατά τον προσδιορισμό:

- Της αξίας χρήσης της υπό εξέταση Μ.Δ.Τ.Ρ., όπου ο καθορισμός των μελλοντικών ταμειακών εισροών βασίζεται στην εσωτερική χρήση του προϊόντος.
- Της αξίας χρήσης άλλων Μ.Δ.Τ.Ρ., όπου ο καθορισμός των μελλοντικών ταμειακών εκροών βασίζεται στην εσωτερική χρήση του προϊόντος.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι το Δ.Λ.Π. 36 δίνει μεγάλη σημασία στη συνέπεια του προσδιορισμού των Μ.Δ.Τ.Ρ. από χρήση σε χρήση. Αλλαγές, εφόσον η διοίκηση το κρίνει απαραίτητο, δεν απαγορεύονται αρκεί να δοθούν οι κατάλληλες επεξηγήσεις και πληροφορίες που απαιτεί το Δ.Λ.Π 36 στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

4.12 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΙΣ Μ.Δ.Τ.Ρ.

Κατά την εξέταση για ύπαρξη ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού στις Μ.Δ.Τ.Ρ. θα πρέπει τόσο τα εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού, όσο και η υπεραξία (σε περίπτωση εξαγοράς άλλης επιχείρησης) να κατανέμονται στις Μ.Δ.Τ.Ρ. με μία λογική βάση κατανομής.

Για την εξέταση της μείωσης της αξίας της υπεραξίας θα πρέπει να κατανέμεται κατά την ημερομηνία απόκτησης, στις Μ.Δ.Τ.Ρ. του αγοραστή οι οποίες αναμένεται να ωφεληθούν από την επιχειρηματική συνένωση μέσω των διαφόρων συνεργιών. Κάθε μονάδα στην οποία η υπεραξία κατανέμεται:

- Θα πρέπει να είναι στο χαμηλότερο επίπεδο στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για διοικητικούς σκοπούς.
- Δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από ένα τομέα αναφοράς.

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση πωλήσει μία δραστηριότητα που εμπεριέχεται σε μία Μ.Δ.Τ.Ρ. στην οποία έχει προηγουμένως κατανεμηθεί υπεραξία, τότε θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος από την πώληση και να κατανέμεται αναλογικά.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» έχει μία Μ.Δ.Τ.Ρ., το συνολικό ανακτήσιμο ποσό της οποίας ανέρχεται σε €10.000 και στην οποία έχει κατανεμηθεί υπεραξία ύψους €100. Έστω ότι η επιχείρηση πώλησε μία λειτουργία έναντι ποσού €1.000.

ΛΥΣΗ

Με δεδομένο ότι η υπεραξία δεν μπορεί να κατανεμηθεί με εύλογο τρόπο σε μικρότερη επιχειρηματική λειτουργία, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη αναλογικά. Εφόσον, λοιπόν, η αξία πώλησης αποτελεί το 10% από την υπεραξία θα πρέπει να περιληφθεί στην αξία που πωλείται.

Εφόσον υπάρχει υπεραξία που σχετίζονται με περισσότερες από μία Μ.Δ.Τ.Ρ. στις οποίες έχει κατανεμηθεί, τότε όλες οι Μ.Δ.Τ.Ρ. θα πρέπει να ελέγχονται για μείωση της αξίας τους σε ετήσια βάση ανεξάρτητα από το εάν υπάρχουν οι σχετικές ενδείξεις. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που στην Μ.Δ.Τ.Ρ. εμπεριέχεται άυλο στοιχείο το οποίο είτε έχει απροσδιόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής είτε δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

Ο ετήσιος έλεγχος μείωσης της αξίας Μ.Δ.Τ.Ρ. στην οποία έχει κατανεμηθεί υπεραξία μπορεί να στηρίζεται στους λεπτομερείς υπολογισμούς που έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερες χρήσεις υπό την προϋπόθεση ότι ικανοποιούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- τα στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά,
- το ανακτήσιμο ποσό που υπολογίστηκε είναι σημαντικά υψηλότερο από τη λογιστική αξία, και
- με βάση τα γεγονότα που έχουν μεσολαβήσει από τον τελευταίο έλεγχο, είναι περιορισμένη η πιθανότητα το ανακτήσιμο ποσό να είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία.

4.12.1 Ζημιά Μείωσης Αξίας Μ.Δ.Τ.Ρ

Η ζημιά μείωσης της αξίας μίας Μ.Δ.Τ.Ρ. πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο στην περίπτωση που το ανακτήσιμο ποσό της Μ.Δ.Τ.Ρ. είναι μικρότερο από τη λογιστικά αξία των στοιχείων που περιέχονται σε αυτήν. Η ζημιά μείωσης της αξίας θα πρέπει να κατανέμεται στα στοιχεία της μονάδας ως εξής:

- αρχικά μειώνεται το ποσό της υπεραξίας που έχει αναγνωριστεί και κατανεμηθεί στην Μ.Δ.Τ.Ρ., και
- στη συνέχεια, μειώνεται η αξία των στοιχείων ενεργητικού που περιέχονται σε αυτήν, αναλογικά κα με βάση τη λογιστική τους αξία.

Κατά την κατανομή της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας στα στοιχεία ενεργητικού μίας Μ.Δ.Τ.Ρ., θα πρέπει η αξία τους μετά την κατανομή της ζημιάς, να μην υπολείπεται του μεγαλύτερου από τα ακόλουθα μεγέθη:

- Καθαρή τιμή πώλησης του στοιχείου (εάν μπορεί να προσδιοριστεί).
- Αξία χρήσης του στοιχείου (εάν μπορεί να προσδιοριστεί) .
- Μηδέν.

Οποιαδήποτε ζημιά λόγω μείωσης της αξίας που δεν κατανέμεται εξαιτίας των παραπάνω περιορισμών, θα πρέπει να κατανεμηθεί αναλογικά με τη λογιστική τους αξία, στα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού. Εάν είναι πρακτικά δύσκολος ο προσδιορισμός της ανακτήσιμης αξίας των επιμέρους στοιχείων που συνθέτουν την Μ.Δ.Τ.Ρ., τότε η κατανομή της ζημιάς μπορεί να γίνει αναλογικά.

4.13 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΣΤΡΟΦΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η επιχείρηση θα πρέπει να αξιολογήσει σε κάθε ημερομηνία παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων, εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι η ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού που είχαν αναγνωρισθεί σε προηγούμενες χρήσεις δεν υπάρχουν πλέον ή έχουν περιοριστεί.

Προκειμένου να διενεργηθεί το παραπάνω, η επιχείρηση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να εξετάζει τις ακόλουθες πηγές πληροφοριών (τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές). Συγκεκριμένα εξετάζει αν:

- η εύλογη αξία του στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά,
- έχουν συμβεί σημαντικά γεγονότα ή αναμένεται να συμβούν και τα οποία προσδοκείται να έχουν θετική επίπτωση στη λειτουργία της επιχείρησης (ενδεικτικά αναφέρονται αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο όπως άρση περιορισμένων εξαγωγών ή αλλαγές στο τεχνολογικό περιβάλλον, άρση απαγόρευσης χρήσης συγκεκριμένης τεχνολογίας, κ.λπ.)

- έχει προκληθεί μείωση των επιτοκίων η οποία να έχει ως συνέπεια τη μείωση του προεξοφλητικού επιτοκίου που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών,
- υπάρχουν στοιχεία από εσωτερικές αναφορές τα οποία να υποδηλώνουν βελτίωση της απόδοσης του στοιχείου,
- σχεδιάζονται αλλαγές στην οργανωτική ή τεχνολογική δομή της επιχείρησης, οι οποίες θα οδηγήσουν σε αποτελεσματικότερη χρήση του στοιχείου.

4.13.1 Αναγνώριση Αναστροφής Ζημιάς Λόγω Μείωσης της Αξίας Μεμονωμένου Στοιχείου του Ενεργητικού

Κατά την εξέταση σε μεταγενέστερη χρήση, των στοιχείων του ενεργητικού των οποίων η αξία είχε μειωθεί, μπορεί να διαπιστωθεί ότι η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας έπαψε να υφίσταται (μερικώς ή στο σύνολό της). Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίσει την αναστροφή της ζημιάς μέχρι την επαναφορά της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου στην αξία που θα είχε στην τρέχουσα χρήση, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά λόγω μείωσης της αξίας σε προηγούμενες χρήσεις. Δηλαδή για τον προσδιορισμό του ύψους της αναστροφής, λαμβάνονται υπόψη και οι αποσβέσεις που θα είχαν διενεργηθεί εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του στοιχείου.

Το ποσό της αναστροφής της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, στο βαθμό που το ποσό της ζημιάς που είχε προκύψει σε προγενέστερη χρήση είχε, επίσης, αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Εάν η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας αφορούσε αναπροσαρμοσμένο πάγιο στοιχείο του ενεργητικού, τότε η αναστροφή θα πρέπει να γίνει αρχικά με πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η πίστωση αυτή θα γίνει μέχρι του ποσού που είχε επιβαρύνει τα αποτελέσματα εξαιτίας της ζημιάς λόγω μείωσης σε προγενέστερη χρήση, ενώ στη συνέχεια το υπόλοιπο ποσό θα μεταφερθεί σε πίστωση του λογαριασμού Αποθεματικό Αναπροσαρμογής.

Μετά την αναστροφή της ζημιάς θα πρέπει, επίσης, να αναπροσαρμοστούν και οι αποσβέσεις του στοιχείου του ενεργητικού για τις επόμενες χρήσεις, έτσι ώστε αυτές να αντανακλούν την κατανομή της νέας αξίας στην εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του.

4.13.2 Αναγνώριση Αναστροφής Ζημιάς Λόγω Μείωσης της Αξίας σε Μ.Δ.Τ.Ρ.

Σε περίπτωση αναστροφής της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας στα στοιχεία ενεργητικού μίας Μ.Δ.Τ.Ρ., αυτή θα πρέπει να αυξήσει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η αύξηση αυτή θα γίνεται σε μία αναλογική βάση, η οποία στηρίζεται στη λογιστική αξία κάθε στοιχείου του ενεργητικού στη Μ.Δ.Τ.Ρ..

Κατά την κατανομή της αναστροφής ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας στα στοιχεία του ενεργητικού μίας Μ.Δ.Τ.Ρ., θα πρέπει η αξία τους μετά την κατανομή της ζημιάς να μην υπερβαίνει το χαμηλότερο από τα ακόλουθα μεγέθη:

- Ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου (εάν μπορεί να προσδιοριστεί).
- Λογιστική αξία του στοιχείου – καθαρή αποσβέσεων – που θα είχε προσδιοριστεί εάν δεν είχε αναγνωριστεί, σε προηγούμενη χρήση, ζημιά λόγω μείωσης της αξίας για το στοιχείο του ενεργητικού.

Οποιαδήποτε ζημιά λόγω μείωσης της αξίας που δεν κατανέμεται εξαιτίας των παραπάνω περιορισμών, θα πρέπει να κατανεμηθεί στα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού, αναλογικά με τη λογιστική τους αξία.

Ειδικότερα, σε ότι αφορά την υπεραξία, **απαγορεύεται** οποιαδήποτε αναστροφή αναγνωρισμένης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας.

4.14 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για κάθε κατηγορία του ενεργητικού, η επιχείρηση θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της, τα ακόλουθα:

- Το ποσό της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας που έχει αναγνωριστεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, καθώς και το σχετικό κονδύλι στο οποίο η ζημιά αυτή περιλαμβάνεται.

- Το ποσό της αναστροφής της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, καθώς και τα κονδύλι στο οποίο η αναστροφή αυτή περιλαμβάνεται.
- Το ποσό της ζημιάς που έχει αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια.
- Εφόσον η επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 14 (Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα), θα πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε πρωτεύοντα τομέα πληροφόρησης τα εξής:
 - Το ποσό της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και στα ίδια κεφάλαια.
 - Το ποσό της αναστροφής της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και στα ίδια κεφάλαια.
- Εάν η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας, ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού ή μίας Μ.Δ.Τ.Ρ., που έχει αναγνωριστεί ή αναστραφεί είναι σημαντική, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - Τα γεγονότα και οι συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση της ζημιάς ή της αναστροφής της.
 - Το ποσό της ζημιάς ή της αναστροφής.
 - Για τα μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, τη φύση του στοιχείου και τον τομέα για τον οποίο παρουσιάζεται πληροφόρηση, στον οποίο ανήκει το στοιχείο.
- Σε ότι αφορά τις Μ.Δ.Τ.Ρ. θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - Μία περιγραφή των Μ.Δ.Τ.Ρ..
 - Το ποσό της ζημιάς ή της αναστροφής της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας κατά Μ.Δ.Τ.Ρ. και κατά τομέα για τον οποίο παρουσιάζεται πληροφόρηση.
 - Οποιαδήποτε αλλαγή στη σύνθεση των Μ.Δ.Τ.Ρ. σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, καθώς επίσης και το κριτήριο προσδιορισμού των Μ.Δ.Τ.Ρ. για την τρέχουσα και την προηγούμενη χρήση.
- Εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης ή η αξία χρήσης:

- Εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης, γνωστοποιείται η βάση καθορισμού τους.
- Εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, γνωστοποιείται το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε κατά την τρέχουσα και την προηγούμενη επιμέτρηση.
- Εάν το ποσό της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας (ή αναστροφής της) είναι συνολικά σημαντικό και δεν έχουν γνωστοποιηθεί επιδράσεις στα μεμονωμένα στοιχεία ενεργητικού ή στις Μ.Δ.Τ.Ρ., τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - Οι κύριες κατηγορίες των στοιχείων του ενεργητικού που επηρεάζονται.
 - Τα κύρια οικονομικά γεγονότα και συνθήκες που οδήγησαν στη μείωση της αξίας ή στην αναστροφή της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4

1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 – Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού, Εκδόσεις Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, σελ 11 - 56
2. Grant Thornton, (Ιούλιος 2007), "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα", σελ.662-671, 708-712, 740 -742

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 – ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Δ.Λ.Π. 38 καθορίζει την έννοια, τη λειτουργία και τον λογιστικό χειρισμών των άυλων στοιχείων του ενεργητικού. Η τελευταία αναθεώρησή του έγινε τον Μάρτιο του 2004 και εφαρμόζεται για όλα τα άυλα στοιχεία που θα αποκτηθούν μετά την 31/3/2004. Πολλοί από τους χειρισμούς που επιβάλλει είναι ίδιοι με αυτούς που επιβάλλονται από το Πρότυπο που διέπει τα ενσώματα πάγια και συγκεκριμένα από τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 16.

Στο Δ.Λ.Π. 38 αναπτύσσονται αυστηρά κριτήρια αναγνώρισης, δηλαδή προϋποθέσεις που πρέπει να ικανοποιηθούν προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί στον ισολογισμό ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Αναλύονται, επίσης, οι τρόποι απόκτησης άυλων στοιχείων του ενεργητικού, καθώς και οι λογιστικοί κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση.

Σημαντικό στοιχείο του Προτύπου είναι η αναφορά στον τρόπο απόσβεσης των άυλων στοιχείων, καθώς επίσης και στους κανόνες με βάση τους οποίους υπόκεινται σε μείωση της αξίας τους και οι οποίοι περιγράφονται τόσο στο παρόν Πρότυπο, όσο και στο Δ.Λ.Π. 36.

5.2 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 38 είναι να καθορίσει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται, προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Καθορίζει, παράλληλα, τον πρότυπο χειρισμό για τη μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να

περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

5.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. κατά τον λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του ενεργητικού.

Το παρόν Πρότυπο, πραγματεύεται θέματα όπως έξοδα έρευνας και ανάπτυξης ή έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης. Πραγματεύεται, επίσης, θέματα μικτής φύσης όπως η περίπτωση που οι άδειες λογισμικού περιέχονται σε οπτικούς δίσκους και υπάρχει διττή υπόσταση ενσώματου και ασώματου παγίου στοιχείου του ενεργητικού.

Στο συγκεκριμένο Πρότυπο, ωστόσο, δεν ρυθμίζονται οι περιπτώσεις στοιχείων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό και πραγματεύονται από άλλα Πρότυπα (π.χ. απαιτήσεις από φόρους, απαιτήσεις από χρηματοοικονομικές μισθώσεις, υπεραξία).

5.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 38 είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσον αναφέρονται παρακάτω.

Με τον όρο **στοιχεία του ενεργητικού** ορίζονται οι πόροι:

- που ελέγχονται από την επιχείρηση εξαιτίας γεγονότων του παρελθόντος (σημειώνεται ότι ο όρος νομική κατοχή δεν απασχολεί τα Δ.Π.Χ.Π. αλλά μόνο ο έλεγχος των οικονομικών οφελών), και
- από τους οποίους αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

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

Νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού είναι τα μετρητά που κατέχονται από την επιχείρηση, καθώς και στοιχεία του ενεργητικού για τα οποία θα εισπραχθούν συγκεκριμένα ή προκαθορισμένα ποσά χρημάτων. Η διάκριση νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού περιλαμβάνει τα εξής κονδύλια.

Νομισματικά στοιχεία	Μη Νομισματικά στοιχεία
Μετρητά	Πάγια στοιχεία
Δάνεια Εισπρακτέα	Αποθέματα
Απαιτήσεις από πελάτες	Επενδύσεις, Συμμετοχές

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

Ανάπτυξη ορίζεται η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη εμπορικής παραγωγής ή της χρήσης τους. το Δ.Λ.Π. 38 θέτει ιδιαίτερα αυστηρά κριτήρια για την αναγνώριση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης, τα οποία θα εξεταστούν παρακάτω.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου αντιτίμου που δόθηκε, προκειμένου να αποκτηθεί ένα στοιχείο του ενεργητικού κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να απαλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στο πλαίσιο μίας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

Ενεργός αγορά είναι η αγορά στην οποία:

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

Ημερομηνία συμφωνίας σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι η ημερομηνία κατά την οποία μία σημαντική συμφωνία μεταξύ των συνδεδεμένων μερών έχει επιτευχθεί. Η συγκεκριμένη έννοια αφορά κυρίως τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και αναλύεται διεξοδικότερα στο Δ.Π.Χ.Π. 3. Στο παρόν Πρότυπο, η έννοια θα αναλυθεί στο μέτρο που αφορά στη διάκριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού, από την υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά μίας επιχείρησης.

5.5 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΆΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μόνο εάν ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Προκειμένου να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα πρέπει να ενσωματώνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου του ενεργητικού.
- Η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο του στοιχείου του ενεργητικού
- Να αναμένονται οικονομικά οφέλη από το στοιχείο του ενεργητικού
- Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Προκειμένου να αποσαφηνιστούν τα προαναφερθέντα κριτήρια κρίνεται σκόπιμη η περαιτέρω εννοιολογική και πρακτική διερεύνησή τους.

5.5.1 Η Έννοια της Αναγνωρισιμότητας

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ότι ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού ικανοποιεί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας όταν:

- αποτελεί ξεχωριστό στοιχείο, με την έννοια ότι μπορεί να διαχωριστεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, μισθωθεί, ή ανταλλαχθεί είτε μόνο του είτε ως μέρος ενός συμβολαίου στοιχείου του ενεργητικού ή στοιχείου του παθητικού, ή
- προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα ανεξάρτητα από το αν τα δικαιώματα αυτά είναι ξεχωριστά ή μεταβιβάσιμα σε σχέση με την επιχείρηση ή σε σχέση με άλλα δικαιώματά της.

Το Δ.Λ.Π.38 απαιτεί ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού να είναι αναγνωρίσιμο και να είναι σαφώς διακριτό από την υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά επιχειρήσεων όπως αυτή εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π.

Η αναγνωρισιμότητα υφίσταται όταν η επιχείρηση μπορεί να ξεχωρίζει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του συγκεκριμένου άυλου στοιχείου του ενεργητικού, από τα οικονομικά οφέλη άλλων στοιχείων του ενεργητικού.

Η διάκριση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, τέλος, μπορεί να επιτευχθεί και με άλλους τρόπους, όπως με την ύπαρξη νομικών δικαιωμάτων επί αυτών. Για παράδειγμα, αν στις αγορές ηλεκτρονικών υπολογιστών περιλαμβάνεται και η αγορά λογισμικού προγράμματος, τότε το λογισμικό θα αποτελέσει ξεχωριστό (διακριτό) άυλο στοιχείο του ενεργητικού, στην περίπτωση που μπορεί να στοιχειοθετεί το νομικό δικαίωμα της χρήσης του (π.χ. λόγω αγοράς).

Στην περίπτωση που ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα αποδώσει μελλοντικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του ενεργητικού, τότε είναι δυνατό να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό γίνεται, όταν η επιχείρηση μπορεί να απομονώσει τα μελλοντικά οφέλη που θα προκύψουν από το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο.

5.5.1.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ», η οποία δραστηριοποιείται στην παραγωγή και εκμετάλλευση τηλεοπτικών εκπομπών, προβαίνει στην εξαγορά της επιχείρησης «ΒΗΤΑ», η οποία κατέχει τηλεοπτικό σταθμό.

Το τίμημα της αγοράς ορίζεται στο ποσό των € 24.000. Η εύλογη αξία της καθαρής περιουσίας της «ΒΗΤΑ» έχει αποτιμηθεί στο ποσό των € 9.000 και κατά συνέπεια προκύπτει μια υπεραξία ποσού € 15.000.

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ», ωστόσο έχει την αποκλειστική εκμετάλλευση (copyright) ορισμένων πολύ επιτυχημένων τηλεοπτικών προγραμμάτων, τα οποία στηρίζονται σε πρωτότυπες ιδέες του προσωπικού της και τα οποία δεν απεικονίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις.

Από την ανάλυση των εσόδων που προέρχονται από αυτά τα προγράμματα και αφού λήφθηκαν υπόψη προσφορές από άλλους τηλεοπτικούς σταθμούς για την εξαγορά των δικαιωμάτων των προγραμμάτων αυτών, οι υπεύθυνοι της επιχείρησης «ΑΛΦΑ» προσδιόρισαν την εμπορική τους αξία στο ποσό των € 13.000.

5.5.1.2 ΛΥΣΗ

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» κατά την ενσωμάτωση των οικονομικών στοιχείων της «ΒΗΤΑ», θα πρέπει να αναγνωρίσει τα σχετικά προγράμματα ως άυλα στοιχεία του ενεργητικού, με το ποσό των € 13.000

Το παραπάνω οφείλεται στο γεγονός ότι το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, προκύπτει κατά την αγορά της «ΒΗΤΑ» και υπάρχει προσδιορίσιμη αξία. Έτσι, η τελική υπεραξία (goodwill) που θα αναγνωρισθεί, ανέρχεται στο ποσό των € 2.000 [$24.000 - (9.000 + 13.000)$].

5.5.2 Έλεγχος της Επιχείρησης στο Συγκεκριμένο Στοιχείο του Ενεργητικού

Μία επιχείρηση ασκεί έλεγχο σε ένα στοιχείο του ενεργητικού, όταν συντρέχουν τα ακόλουθα:

- Έχει τη δυνατότητα να λάβει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύπτουν από αυτό.
- Έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει άλλους να επωφεληθούν από αυτά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Ο έλεγχος ασκείται, συνήθως, μέσω νομικών δικαιωμάτων (copyrights) τα οποία μπορούν να σταθούν ως αποδεικτικό στοιχείο σε δικαστικές αγωγές. Αυτό δεν είναι πάντα απαραίτητο, καθώς υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες ο έλεγχος δεν κατοχυρώνεται νομικά (π.χ. έξοδα με τα οποία έχουν εξευρεθεί εναλλακτικές παραγωγικές διαδικασίες ή know – how , που η επιχείρηση διατηρεί απόρρητα).

5.5.3 Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη

Η αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών οφελών, με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών. Οι παραδοχές αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης της επιχείρησης, αναφορικά με το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού. Με την αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 38 το συγκεκριμένο κριτήριο συμπεριλήφθηκε στους παράγοντες για την αρχική αναγνώριση.

Παράδειγμα μελλοντικών οικονομικών οφελών μπορεί να είναι τα έσοδα ή η μείωση εξόδων που θα προκύψουν από την πώληση αγαθών, που παράγονται μέσω της χρήσης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού (τα έξοδα ανάπτυξης για ένα νέο προϊόν θα φέρουν έσοδα από τις πωλήσεις του προϊόντος, ενώ η χρήση κάποιων πνευματικών δικαιωμάτων μπορεί να μειώσει τα έξοδα παραγωγής).

5.5.4 Δυνατότητα Αξιόπιστης Αποτίμησης

Η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού αποτελεί προϋπόθεση προκειμένου να αποδοθεί σε αυτό αξία και να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει διάφορους τρόπους μέτρησης του κόστους ανάλογα με τον τρόπο κτήσης του στοιχείου. Θέτει, ωστόσο, ως κοινό παρανομαστή το γεγονός ότι η αρχική μέτρηση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνεται στο κόστος του.

5.6 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Οι εναλλακτικοί τρόποι απόκτησης άυλων στοιχείων του ενεργητικού, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται το κόστος κτήσης για κάθε περίπτωση εξετάζονται στη συνέχεια.

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ρητά ότι η αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνεται στο κόστος. Με βάση την αναθεώρησή του, για την αρχική αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού επιβάλλονται και τα εξής:

- Είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Για τον σκοπό αυτό, η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει σε συχνές εκτιμήσεις αυτής της πιθανότητας, χρησιμοποιώντας λογικές και υποστηρίξιμες υποθέσεις. Οι υποθέσεις αυτές θα αντιπροσωπεύουν τις εκτιμήσεις της διοίκησης αναφορικά με τις οικονομικές συνθήκες που θα ισχύσουν καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου.
- Το κόστος μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Συγκεκριμένα εξετάζονται οι ακόλουθες μορφές απόκτησης:

- Μεμονωμένη αγορά.
- Απόκτηση κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων
- Απόκτηση με κρατική επιχορήγηση
- Απόκτηση με ανταλλαγή
- Εσωτερικά δημιουργημένα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

Σημειώνεται ότι η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να αναγνωρίζεται ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, διότι δεν αποτελεί ένα διακριτικό οικονομικό πόρο ελεγχόμενο από την επιχείρηση και ο οποίος μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Μία τέτοια υπεραξία προκύπτει στην περίπτωση που πραγματοποιούνται έξοδα με σκοπό να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, ωστόσο δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου στοιχείου του ενεργητικού (το οποίο να ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π.38).

Κλασσικό παράδειγμα είναι η φήμη και η πελατεία της ίδιας της επιχείρησης, η οποία δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, δεδομένου ότι το κόστος της δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Η επιχείρηση, επίσης, δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει κατά πόσο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο προαναφερθέν στοιχείο, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

5.6.1 Μεμονωμένη Κτήση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού.

Η μεμονωμένη κτήση άυλων στοιχείων του ενεργητικού δεν διαφέρει σε τίποτα από τις κτήσεις των ενσώματων παγίων. Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ότι το κόστος ενός στοιχείου αποτελείται από την τιμή αγοράς, η οποία προσανξάνεται από κάθε άμεσα σχετιζόμενο με την απόκτησή του έξοδο (π.χ. εισαγωγικοί δασμοί, μη επιστρεπτέοι φόροι).

Σε περίπτωση που η εξόφληση του αγοραζόμενου στοιχείου γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο, ο οποίος ξεπερνά τα συνήθη πιστωτικά όρια, τότε θα πρέπει να γίνεται και υπολογισμός των τόκων. Οι τόκοι αυτοί θα πρέπει, με βάση τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 23, να μεταφέρονται είτε στα αποτελέσματα της χρήσης είτε να προσανξάνουν το κόστος κτήσης του στοιχείου.

5.6.1.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» αγοράζει άδειες χρήσης λογισμικού, αξίας € 100.000, με εξάμηνη πίστωση (η αγορά δεν γίνεται τοις μετρητοίς, αλλά με την έκδοση μεταχρονολογημένων επιταγών). Η τιμή μετρητοίς των αδειών ανέρχεται σε € 90.000.

5.6.1.2 ΛΥΣΗ

Εάν η επιχείρηση ακολουθεί για την αναγνώριση του κόστους δανεισμού τον βασικό χειρισμό, τότε θα πρέπει να διενεργήσει κατά τη στιγμή της αγοράς, την ακόλουθη λογιστική εγγραφή.

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1118)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Άυλα στοιχεία του ενεργητικού (άδειες χρήσης)	90.000	
Μη δεδουλευμένοι τόκοι –έξοδα (μεταβατικός λογαριασμός)	10.000	
Επιταγές πληρωτέες		100.000

Ο λογαριασμός των μη δεδουλευμένων τόκων κλείνει με τη σταδιακή μεταφορά του σε σχετικό λογαριασμό εξόδου (σε επιβάρυνση των αποτελεσμάτων), μέχρι και το τέλος της εξαμήνης πίστωσης.

5.6.2 Απόκτηση Μέσω Ενοποίησης Επιχειρήσεων

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων θα πρέπει να αναγνωρίζεται, εφόσον ικανοποιούνται τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 26.5.

Η αναγνώριση του στοιχείου είναι ανεξάρτητη από το εάν εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγορασθείσας επιχείρησης. Η συγκεκριμένη περίπτωση θα πρέπει πάντα να εξετάζεται σε συνάρτηση με τα οριζόμενα στο Δ.Π.Χ.Π. 3

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησής τους. Το Δ.Λ.Π. 38 προτείνει τις εξής μεθόδους για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας:

- Χρησιμοποίηση των τιμών που διαμορφώνονται στην ελεύθερη αγορά (όπου αυτό είναι εφικτό). Για ορισμένα άυλα στοιχεία του ενεργητικού είναι δυνατό να υπάρχει μία ελεύθερη αγορά, στην οποία μπορεί να καθορίζεται η τιμή τους. Η πιο κατάλληλη τιμή που μπορεί να χρησιμοποιηθεί είναι η τρέχουσα τιμή πώλησης (προσφοράς).
- Χρησιμοποίηση άλλων πληροφοριών. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει μία ελεύθερη ενεργός αγορά στην οποία να μπορεί να προσδιοριστεί μία τιμή, τότε χρησιμοποιείται μία εύλογη τιμή. Ως εύλογη τιμή θεωρείται το ποσό που η

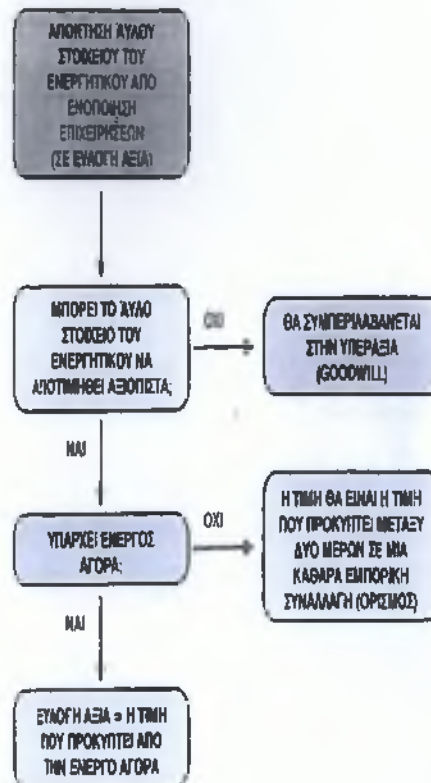
επιχείρηση θα διέθετε κατά την ημερομηνία εξαγοράς (της επιχείρησης) για το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, σε συνθήκες μίας ακριβοδίκαιης εμπορικής συναλλαγής μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και κάνουν χρήση τυχόν διαθέσιμων πληροφοριών με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη πρόσφατες συναλλαγές με παρόμοια στοιχεία του ενεργητικού.

- Χρησιμοποίηση ειδικών μεθόδων προσδιορισμού της εύλογης αξίας. Ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει ειδική τεχνογνωσία προσδιορισμού της εύλογης αξίας των άυλων στοιχείων του ενεργητικού. Μία τέτοια περίπτωση, είναι η χρήση πολλαπλασιαστών που αντανακλούν τρέχουσες αγοραίες συναλλαγές σε ορισμένα μεγέθη που προσδιορίζουν την αποδοτικότητα του άυλου στοιχείου (τα έσοδα, τα μερίδια αγοράς, το λειτουργικό κέρδος κ.λπ.) ή που προεξοφλούν εκτιμώμενες μελλοντικές καθαρές ταμειακές ροές από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχει μία ενεργός αγορά για ένα άυλο πάγιο, το κόστος με το οποίο θα αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να είναι τέτοιο, ώστε να μη δημιουργεί αρνητική υπεραξία (negative goodwill)

Στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο του ενεργητικού δεν είχε αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, θα εμφανιστεί στις ενοποιημένες καταστάσεις αρκεί να ικανοποιούνται οι συνθήκες αναγνώρισης.

Όταν κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων ένα άυλο πάγιο δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το στοιχείο αυτό δεν θα αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερα άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αλλά θα συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.



Με τον όρο καθαρά εμπορική συναλλαγή νοείται η συναλλαγή που διενεργείται μεταξύ δύο μερών τα οποία είναι πρόθυμα να συμμετάσχουν σε αυτή και να έχουν πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

5.6.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» εξαγοράζει το 80% της επιχείρησης «ΒΗΤΑ» αντί ποσού € 120.000. Οι ισολογισμοί (σε λογιστικές αξίες) των «ΑΛΦΑ» και «ΒΗΤΑ» έχουν ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1121)

Περιγραφή	«ΑΛΦΑ»	«ΒΗΤΑ»
Αυλα Πάγια	0	0
Πάγια	300.000	150.000
(Αποσβεσμένα Πάγια)	(60.000)	(67.500)
Αποθέματα	20.000	30.000
Απαιτήσεις	40.000	20.000
Διαθέσιμα	130.000	5.000
Σύνολο Ενεργητικού	430.000	137.500
Μετοχικό Κεφάλαιο	80.000	60.000
Αποθεματικά	10.000	20.000
Κέρδη εις νέον	60.000	30.000
Υποχρεώσεις	280.000	27.500
Σύνολο Παθητικού	430.000	137.500

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» δραστηριοποιείται στην παραγωγή μονωτικών υλικών και έχει αναπτύξει και εμπορεύεται μία φόρμουλα για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος. Τα δικαιώματα αποκλειστικής χρήσης της φόρμουλας τα έχει κατοχυρώσει για τα επόμενα 5 έτη, ενώ στη συνέχεια, μπορεί να γίνει χρήση από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

5.6.2.2 ΛΥΣΗ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» πρέπει να προβεί στην αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού της «ΒΗΤΑ». Μεταξύ άλλων προσδιόρισε την αξία του αποκλειστικού δικαιώματος χρήσης της κατοχυρωμένης φόρμουλας για τα επόμενα πέντε έτη, στο ποσό των € 20.000.

Ο προσδιορισμός της αξίας έγινε με την τεχνική της προεξόφλησης των αναμενόμενων ταμειακών ροών. Έστω ότι οι εύλογες αξίες έχουν ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1122)

Περιγραφή	Λογιστικές Αξίες «ΑΛΦΑ»	Λογιστικές Αξίες «ΒΗΤΑ»	Εύλογες Αξίες «ΒΗΤΑ»
Άυλα Πάγια	0	0	20.000
Πάγια	300.000	150.000	163.650
(Αποσβεσμένα Πάγια)	(60.000)	(67.500)	(73.650)
Αποθέματα	20.000	30.000	10.000
Απαιτήσεις	40.000	20.000	20.000
Διαθέσιμα	130.000	5.000	5.000
Σύνολο Ενεργητικού	430.000	137.500	145.000
Μετοχικό Κεφάλαιο	80.000	60.000	60.000
Αποθεματικά	10.000	20.000	20.000
Κέρδη εις νέον	60.000	30.000	37.500
Υποχρεώσεις	280.000	27.500	27.500
Σύνολο Παθητικού	430.000	137.500	145.000

Κατά την ενοποίηση ισχύουν τα εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1122)

Αξία Συμμετοχής	Λογιστικές Αξίες «ΒΗΤΑ»	Εύλογες Αξίες «ΒΗΤΑ»	Συμμετοχή 80% επί της εύλογης αξίας	120.000
Άυλα Πάγια	0	20.000	16.000	
Πάγια	150.000	163.650	130.920	
(Αποσβεσμένα Πάγια)	(67.500)	(73.650)	(58.920)	
Αποθέματα	30.000	10.000	8.000	
Απαιτήσεις	20.000	20.000	16.000	
Διαθέσιμα	5.000	5.000	4.000	

Σύνολο Ενεργητικού	137.500	145.000	116.000	
Μετοχικό Κεφάλαιο	60.000	60.000		
Αποθεματικά	20.000	20.000		
Κέρδη εις νέον	30.000	37.500		
Υποχρεώσεις	27.500	27.500	22.000	
Σύνολο Παθητικού	137.500	145.000	22.000	94.000⁽¹⁾
Θετική Υπεραξία				26.000

(1) Καθαρή θέση σε εύλογες τιμές

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι εφόσον το κόστος του άυλου στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, αυτό θα αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις της «ΑΛΦΑ» ξεχωριστά από την υπεραξία.

Από τη στιγμή που δεν υπάρχει ενεργός αγορά, το μέγιστο ποσό με το οποίο μπορεί να εμφανιστεί το άυλο πάγιο είναι εκείνο που δεν δημιουργεί ή αυξάνει τυχόν αρνητική υπεραξία.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η μέγιστη αξία στην οποία μπορεί να φτάσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού χωρίς να προκύψει αρνητική υπεραξία:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1122)

Αξία Συμμετοχής				120.000
	Λογιστικές Αξίες «ΒΗΤΑ»	Εύλογες Αξίες «ΒΗΤΑ»	Συμμετοχή 80% επί της εύλογης αξίας	
Άυλα Πάγια	0	52.500	16.000	
Πάγια	150.000	163.650	130.920	
(Αποσβεσμένα Πάγια)	(67.500)	(73.650)	(58.920)	
Αποθέματα	30.000	10.000	8.000	

Απαιτήσεις	20.000	20.000	16.000	
Διαθέσιμα	5.000	5.000	4.000	
Σύνολο Ενεργητικού	137.500	177.500	116.000	
Μετοχικό Κεφάλαιο	60.000	60.000		
Αποθεματικά	20.000	20.000		
Κέρδη εις νέον	30.000	70.000		
Υποχρεώσεις	27.500	27.500	22.000	
Σύνολο Παθητικού	137.500	177.500	22.000	12.000⁽¹⁾
			Θετική Υπεραξία	0

Αν υπήρχε, τέλος, μια ενεργός αγορά το άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα μπορούσε να αποτιμηθεί και σε μεγαλύτερη αξία (με βάση τις τιμές που θα προέκυπταν από την αγορά), χωρίς να παίζει ρόλο το αν θα δημιουργηθεί αρνητική υπεραξία (διαφορά ενοποίησης).

5.6.3 Απόκτηση Άυλου Στοιχείου με Κρατική Επιχορήγηση

Σε ορισμένες περιπτώσεις ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι ενός ενδεικτικού ποσού ή μια κρατική επιχορήγηση.

Αυτό συμβαίνει, όταν μία κυβέρνηση μεταβιβάζει σε μία επιχείρηση άυλα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία σχετίζονται κυρίως με άδειες χρήσης (όπως άδειες χρήσης αεροδρομίων, άδειες ραδιοφώνου ή τηλεόρασης ή άδειες τηλεπικοινωνιών).

Στην περίπτωση αυτή, μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού είτε σε μια εύλογη αξία είτε σε μια ενδεικτική αξία (όπως εναλλακτικά ορίζει το Δ.Λ.Π.20).

Σημειώνεται ότι για αναγνωριστεί ένα άυλο πάγιο θα πρέπει να ισχύουν τα κριτήρια αναγνώρισης που περιγράφηκαν στην παράγραφο 26.5, του παρόντος κεφαλαίου.

5.6.3.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΟΜΙΚΡΟΝ» έχει στην κατοχή της μία άδεια εξόρυξης ενός ραδιενεργού ορυκτού. Η άδεια είναι μοναδική, δεδομένου ότι αφορά στο μοναδικό κοιτάσμα του συγκεκριμένου ορυκτού στη χώρα.

Η άδεια δόθηκε στην επιχείρηση από το κράτος χωρίς αντάλλαγμα, καθότι μόνο η συγκεκριμένη επιχείρηση μπορεί να προβεί στην εξόρυξη του ορυκτού και υπό τον όρο ότι οι αποδόσεις προς το κράτος θα προσδιοριστούν μετά την έναρξη εκμετάλλευσης του κοιτάσματος.

Την 31/12/2007 η επιχείρηση «ΥΨΙΛΟΝ» απέκτησε το 100% των μετοχών της επιχείρησης «ΟΜΙΚΡΟΝ». Η διοίκηση της επιχείρησης «ΥΨΙΛΟΝ» εκτιμά ότι η συγκεκριμένη άδεια αξίζει € 1.000.000.

5.6.3.2 ΛΥΣΗ

Είναι προφανές ότι εφόσον δεν κατεβλήθη κάποιο τίμημα για τη συγκεκριμένη άδεια, η αξία της στον ισολογισμό της επιχείρησης «ΟΜΙΚΡΟΝ» θα είναι μηδενική.

Όταν γίνει η ενοποίηση, η άδεια θα εμφανιστεί με διαφορετική αξία στα βιβλία της επιχείρησης «ΥΨΙΛΟΝ». Εφόσον δεν υπάρχει κάποια ενεργός αγορά για την άδεια, η αξία της δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βάση πληροφορίες από την ενεργό αγορά.

Αν η αξία της άδειας, ποσού € 1.000.000, έχει προσδιοριστεί με βάση την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών, τότε αυτή μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και κατά συνέπεια μπορεί να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις με το προαναφερθέν ποσό. Ωστόσο, αν το παραπάνω ποσό δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρησιμοποίηση κάποιας αξιόπιστης μεθόδου, τότε θα συμπεριληφθεί στην υπεραξία.

5.6.4 Απόκτηση με Ανταλλαγή Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να αποκτηθεί και με ανταλλαγή άλλων στοιχείων του ενεργητικού (άυλων ή ενσώματων). Το Δ.Λ.Π. 38 διακρίνει δύο περιπτώσεις:

1.Ανταλλαγή ανόμοιων στοιχείων του ενεργητικού

Το κόστος, στην περίπτωση αυτή, μετράται στην εύλογη αξία του στοιχείου του ενεργητικού που δίνεται, πλέον τα τυχόν μετρητά που δόθηκαν για την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Ως συνέπεια των ανωτέρω, το άυλο πάγιο που λαμβάνεται εμφανίζεται στην εύλογη αξία του.

Στην περίπτωση αυτή, το κέρδος (ή η ζημιά) που προκύπτει από τη συναλλαγή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης.

5.6.4.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ» διαπραγματεύεται την αγορά μίας άδειας χρήσης ενός προϊόντος, η αξία της οποίας ανέρχεται σε € 100.000. Για τον σκοπό αυτό, η επιχείρηση σκοπεύει να ανταλλάξει οικόπεδο που έχει στην κατοχή της, η λογιστική αξία του οποίου ανέρχεται σε ποσό € 70.000, ενώ η εύλογη αξία του ανέρχεται σε ποσό € 90.000. Η όποια διαφορά θα καταβληθεί σε μετρητά.

5.6.4.2 ΛΥΣΗ

Η λογιστική εγγραφή στην περίπτωση αυτή έχει ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1126)

Περιγραφή	Κρέωση	Πίστωση
Δικαιώματα χρήσης	100.000	
Οικόπεδα		70.000
Κέρδος από ανταλλαγή παγίων		20.000
Γαμείο		10.000

Το ποσό των € 20.000, δηλαδή η θετική διαφορά μεταξύ της εύλογης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου που δίνεται (οικόπεδου), αφορά στο κέρδος που προέκυψε από την ανταλλαγή των παγίων στοιχείων και αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2.Ανταλλαγή όμοιων στοιχείων του ενεργητικού

Στην σπάνια περίπτωση που ανταλλάσσονται όμοια στοιχεία του ενεργητικού, δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος (ή ζημιά) από τη συναλλαγή. Το πάγιο θα αναγνωρίζεται με τη λογιστική αξία του παγίου που δόθηκε ως αντάλλαγμα.

5.6.5. Εσωτερικά Δημιουργούμενα Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού (Ιδιοπαραγωγή)

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου στοιχείου περιλαμβάνει τα έξοδα που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση. Το κόστος περιλαμβάνει κατά περίπτωση:

- Τα κόστη των υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου παγίου.
- Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στη διαδικασία δημιουργίας του άυλου παγίου.
- Κάθε έξοδο το οποίο είναι άμεσα αποδοτέο στη δημιουργία του άυλου παγίου (π.χ. αμοιβές για την κατοχύρωση ενός νομικού δικαιώματος, απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του στοιχείου)
- Τα γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για τη δημιουργία του στοιχείου και μπορούν να κατανεμηθούν, πάνω στο στοιχείο, σε μία λογική και σταθερή βάση (π.χ. κατανομή απόσβεσης παγίων, ασφαλίσεων και ενοικίων).

Τα ακόλουθα δεν αποτελούν συνθετικά του κόστους ενός εσωτερικά δημιουργούμενου στοιχείου του ενεργητικού.

- Έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα εκτός και αν τα έξοδα αυτά μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία για χρήση του άυλου παγίου.
- Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές πριν το άυλο πάγιο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοσή του.
- Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού προκειμένου να τεθεί σε λειτουργία το άυλο πάγιο στοιχείο.

Σε μερικές περιπτώσεις διενεργούνται έξοδα με σκοπό να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, ωστόσο δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού (που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π.38). Τέτοια έξοδα περιγράφονται συχνά ως συμβάλλοντα σε εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, διότι δεν αποτελεί αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, η οποία να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Το πρότυπο, συνεπώς, απαγορεύει ρητά, την αναγνώριση της υπεραξίας που δημιουργείται από την ίδια την επιχείρηση.

Το Δ.Λ.Π. 38 δέχεται την άποψη, ότι έξοδα σε εσωτερικά δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και παρόμοια στοιχεία, δεν μπορούν να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία, συνεπώς, δεν αναγνωρίζονται ως εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

Το Δ.Λ.Π. 38 καθορίζει δύο στάδια τα οποία απαιτούνται για την ανάπτυξη ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου στοιχείου:

- Το στάδιο της έρευνας
- Το στάδιο της ανάπτυξης

5.6.5.1 Στάδιο Έρευνας

Ο γενικός κανόνας που ισχύει είναι ότι όλα τα έξοδα που διενεργούνται κατά τη φάση της έρευνας, αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης και μόνο τα έξοδα που αφορούν το στάδιο ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Όταν όμως, τα δύο στάδια δεν μπορούν να διαχωριστούν με σαφήνεια, τότε όλα τα έξοδα που μπορεί να προκύψουν κατά την ανάπτυξη του άυλου παγίου στοιχείου, θα αναγνωριστούν στα αποτελέσματα ως έξοδα.

Παραδείγματα εξόδων έρευνας είναι τα έξοδα για την εξεύρεση νέας τεχνογνωσίας, εύρεση εφαρμογών για τυχόν νέα ευρήματα ή εξεύρεση εναλλακτικών λύσεων για προϊόντα, πρώτες ύλες ή υπηρεσίες.

Ορίζεται ρητά ότι απαγορεύεται έξοδα που πριν την αναγνώριση του άυλου παγίου είχαν αναγνωρισθεί ως έξοδα στα αποτελέσματα, να κεφαλαιοποιηθούν μετά την αναγνώριση.

Το κόστος του άυλου παγίου αποτελείται από τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την ανάπτυξη του από την ημερομηνία που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης και μετά.

5.6.5.1.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2007, η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» αναπτύσσει μία καινούρια παραγωγική διαδικασία. Συνολικά τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης για την ανάπτυξή της, ανέρχονται σε ποσό € 10.000 και αναλύονται ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1128)

Χρονική περίοδος	Ποσό
01/01/2007 – 30/11/2007	9.000
01/12/2007 – 31/12/2007	1.000
Σύνολο	10.000

Η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι η νέα παραγωγική διαδικασία ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλου παγίου από την 01/12/2007.

5.6.5.1.2 ΛΥΣΗ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» θα πρέπει να αναγνωρίσει ως άυλο πάγιο στον ισολογισμό, το ποσό των € 1.000. Το υπόλοιπο ποσό € 9.000 δεν μπορεί να αναγνωρισθεί ως στοιχείο του ενεργητικού και πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2007 ως έξοδο έρευνας.

Λοιπά παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι :

- Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων.
- Δραστηριότητες που σχετίζονται με την αναζήτηση, την εκτίμηση και την τελική επιλογή εφαρμογών, πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων.
- Δραστηριότητες που σχετίζονται με την αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

- Δραστηριότητες σχετικές με τη διαμόρφωση, τον σχεδιασμό, την αξιολόγηση και την τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

5.6.5.2 Στάδιο Ανάπτυξης

Το στάδιο της ανάπτυξης ως μεταγενέστερο από το στάδιο της έρευνας, παρέχει στην επιχείρηση τη δυνατότητα να μπορεί να αποδείξει βάσιμα ότι θα δημιουργηθεί ένα άυλο πάγιο.

Κατά τη διαδικασία ανάπτυξης, επίσης, φαίνεται πιο καθαρά ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο δημιουργείται προκειμένου να αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Για τον προσδιορισμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών από το άυλο πάγιο χρησιμοποιούνται οι διαδικασίες που ορίζει το Δ.Λ.Π. 36.

Προκειμένου να αναγνωριστούν τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της ανάπτυξης ως άυλο πάγιο, η επιχείρηση θα πρέπει να μπορεί να αποδείξει σωρευτικά τα εξής:

- Την τεχνική δυνατότητα να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, έτσι ώστε τελικά αυτό να διατεθεί για πώληση ή χρήση.
- Την πρόθεση να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο, προκειμένου να διατεθεί για πώληση ή χρήση.
- Τη δυνατότητα χρήσης ή πώλησης του άυλου στοιχείου
- Τον τρόπο με τον οποίο θα προκύψουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Θα πρέπει να αποδειχθεί, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη αγοράς για το προϊόν που παράγει το άυλο πάγιο ή στην περίπτωση που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί εσωτερικά, τη χρησιμότητα του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.
- Τη διαθεσιμότητα επαρκών τεχνικών, οικονομικών ή άλλων πόρων οι οποίοι θα βοηθήσουν να ολοκληρωθεί και να διατεθεί ή να χρησιμοποιηθεί το άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

- Τη δυνατότητα αξιόπιστης μέτρησης των εξόδων που θα αποδοθούν στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του (π.χ. με επαρκές σύστημα κοστολόγησης).

Παραδείγματα εξόδων ανάπτυξης είναι:

- Ο σχεδιασμός, η κατασκευή και ο έλεγχος πρωτοτύπων πριν την έναρξη της πλήρους παραγωγής.
- Ο σχεδιασμός νέων εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία.
- Ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η λειτουργία μίας πιλοτικής εγκατάστασης, οικονομικώς αδύνατης για εμπορική παραγωγή.
- Ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η δοκιμή μίας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» παράγει λογισμικά προγράμματα (software) τόσο για δική της χρήση, όσο και για πώληση κατά παραγγελία. Η επιχείρηση αποφάσισε να δημιουργήσει για πρώτη φορά ένα λογισμικό πρόγραμμα λογιστικής παρακολούθησης που θα περιλαμβάνει μεταξύ άλλων την εμπορική διαχείριση, καθώς και την παρακολούθηση των κυκλωμάτων μισθοδοσίας, προμηθειών και πελατών.

Ο προϋπολογισμός του κόστους έχει ως εξής:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1131)

Φάση έρευνας (1)	Συνεργασία με επιχείρηση έρευνας αγοράς και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών (προκειμένου να διερευνηθεί τι ζητά η αγορά)	€ 10.000	(Σε περίπτωση διάθεσης του προϊόντος στην αγορά)
------------------	---	----------	--

Φάση ανάπτυξης (2)	Προστασία για copyright	€ 30.000	
	Κωδικοποίηση προγράμματος	€ 40.000	
	Δημιουργία δοκιμαστικής έκδοσης προγράμματος (για δοκιμή εντός της επιχείρησης)	€ 7.000	
	Δημιουργία έκδοσης β' προς διανομή σε ειδικούς	€ 5.000	
	Έκδοση πρωτοτύπου	€ 2.000	
Σύνολο (1) + (2)		€ 94.000	

Η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» ξεκινά το project και τα πραγματοποιούμενα έξοδα ακολουθούν πιστά τον προϋπολογισμό. Να προσδιοριστεί τι θα αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης «ΕΨΙΛΟΝ» , ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

ΛΥΣΗ

Το πώς θα εμφανιστούν τα έξοδα που αναφέρονται στην εκφώνηση του παραδείγματος στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, εξαρτάται από το αν το λογισμικό πρόγραμμα προορίζεται για πώληση ή για εσωτερική χρήση. Στη συνέχεια εξετάζονται οι δύο περιπτώσεις ξεχωριστά.

Στην περίπτωση που το λογισμικό πρόγραμμα προορίζεται για πώληση παρατηρούνται τα εξής:

- Τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι τη δημιουργία του λογισμικού προγράμματος χαρακτηρίζονται ως έξοδα έρευνας και όχι ως έξοδα ανάπτυξης. Σύμφωνα με τους ορισμούς του Δ.Λ.Π. 38, τα έξοδα έρευνας δεν θα θεωρηθούν άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αλλά θα μεταφερθούν στα αποτελέσματα. Το ποσό των € 10.000, συνεπώς, θα αναγνωριστεί ως έξοδο έρευνας και θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης.

- Τα υπόλοιπα κόστη ποσού € 84.000 χαρακτηρίζονται ως έξοδα ανάπτυξης. Εξετάζοντας τα κριτήρια ένα προς ένα, διαπιστώνονται τα εξής:
- Η Επιχείρηση με την ανάπτυξη του πρωτοτύπου αποδεικνύει την τεχνική της ικανότητα, να διαθέσει το προϊόν.
- Η έρευνα αγοράς και οι ενέργειες δοκιμής αποδεικνύουν την πρόθεση της επιχείρησης να ολοκληρώσει το άυλο πάγιο και να το διαθέσει στην αγορά.
- Η ικανότητα της επιχείρησης να πωλήσει το άυλο πάγιο ορίζεται από το γεγονός ότι είναι ήδη στο χώρο και κατέχει αποδεδειγμένη εμπειρία και δίκτυο.
- Τα έξοδα για το copyright στοιχειοθετούν το στοιχείο του ελέγχου και της αναγνωρισιμότητας.
- Με την έρευνα αγοράς αποδεικνύεται η ύπαρξη της αγοράς στην οποία θα διατεθεί ένα προϊόν και άρα βάσιμη πιθανότητα να δημιουργηθούν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- Η επιχείρηση διαθέτει τους κατάλληλους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που θα εξασφαλίσουν την ολοκλήρωση, την ανάπτυξη και τη χρησιμοποίηση ή πώληση του άυλου παγίου.
- Μπορεί να γίνει αντιστοίχιση των εξόδων στο έργο, διότι κοστολογείται ξεχωριστά.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ορθά τα έξοδα ανάπτυξης συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του άυλου παγίου (λογισμικό πρόγραμμα). Στην προκειμένη περίπτωση και ανάλογα με τον τρόπο διανομής των προϊόντων της επιχείρησης, το συγκεκριμένο πρόγραμμα ενδεχομένως να πρέπει να παρακολουθείται σε σχετικό λογαριασμό αποθεμάτων.

Στην περίπτωση που το λογισμικό πρόγραμμα προορίζεται για εσωτερική χρήση παρατηρούνται τα εξής:

- Το γεγονός ότι έχει γίνει copyright στο πρόγραμμα αποτελεί συστατικό στοιχείο ελέγχου για το τελικό προϊόν. Η βασική δυσκολία που έχει να αντιμετωπίσει όμως η συγκεκριμένη επιχείρηση, συνίσταται στο να αποδείξει την ύπαρξη των μελλοντικών οικονομικών οφελών. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δεδομένα αναφορικά με τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου του

ενεργητικού, η επιχείρηση δεν μπορεί να προσδιορίσει και τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Ως συνέπεια τα ανωτέρω, το σύνολο των εξόδων, ποσού € 94.000, θα πρέπει να αναγνωριστεί σε επιβάρυνση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

- Αν γίνει η υπόθεση, ωστόσο, ότι από ένα σημείο και μετά η επιχείρηση μπορεί να εκτιμήσει τα μελλοντικά οφέλη, (π.χ. με προεξόφληση μελλοντικών ταμειακών ροών από τη χρήση του στοιχείου), τότε το στοιχείο θα πρέπει να αναγνωριστεί ως άυλο πάγιο. Η επιχείρηση, συνεπώς, θα συμπεριλάβει στο κόστος του προγράμματος και τα έξοδα ανάπτυξης, δηλαδή να αναγνωρίσει το άυλο πάγιο στην αξία των € 84.000. Ακόμα και με την αναγνώριση του στοιχείου του ενεργητικού, το ποσό των € 10.000, που αφορά σε έξοδα έρευνας, δεν μπορεί να προσανυξήσει την αξία του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.

5.6.6. Αναγνώριση Ενός Εξόδου

Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να πραγματοποιούνται έξοδα, ώστε να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια επιχείρηση, ωστόσο δεν δημιουργείται κάποιο άυλο πάγιο. Στις περιπτώσεις αυτές, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, όταν αυτά πραγματοποιούνται.

Παράδειγμα εξόδων που αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, αποτελούν:

- Έξοδα από δραστηριότητες εκκίνησης (κόστος εκκίνησης), εκτός από την περίπτωση που τα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται στο κόστος του στοιχείου των ενσώματων παγίων (σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.16)
- Έξοδα για εκπαιδευτικές δραστηριότητες
- Έξοδα για δραστηριότητες προώθησης και διαφήμισης
- Έξοδα για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 38 δεν αποκλείει την αναγνώριση μίας προπληρωμής ενός στοιχείου του ενεργητικού, όταν η πληρωμή για την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση ή την παροχή τους.

5.6.7 Μεταγενέστερες Δαπάνες

Οποιαδήποτε έξοδο πραγματοποιηθεί σε σχέση με κάποιο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης. Εξαιρέση αποτελούν οι περιπτώσεις όπου :

- Τα έξοδα αποτελούν προσαύξηση του κόστους ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης (σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38)
- Πρόκειται για άυλο στοιχείο που αποκτήθηκε από την εξαγορά άλλης επιχείρησης, εξαιτίας του γεγονότος ότι δεν μπορεί να αναγνωρισθεί ξεχωριστά (από μόνο του).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα μεταγενέστερα έξοδα θα προσαυξήσουν το κόστος του άυλου παγίου μόνον όταν:

- Είναι πιθανό ότι τα έξοδα αυτά θα προσαυξήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα αποφέρει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, και
- Τα έξοδα αυτά μπορούν να μετρηθούν και να αποδοθούν αξιόπιστα στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

Μεταγενέστερες δαπάνες, οι οποίες σχετίζονται με ένα αναγνωρισμένο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αναγνωρίζονται ως έξοδα, στην περίπτωση που η πραγματοποίηση των εξόδων αυτών απαιτείται, προκειμένου να διατηρηθεί το άυλο πάγιο στο αρχικό εκτιμηθέν πρότυπο της απόδοσής του.

Η φύση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού είναι τέτοια που δυσχεραίνει τη δυνατότητα προσδιορισμού, αν τα έξοδα που πραγματοποιούνται ενισχύουν την αξία του άυλου παγίου ή αν διατηρούν τα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση από αυτά τα στοιχεία. Είναι δύσκολο, επιπροσθέτως, να αποδίδονται οι μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα συγκεκριμένο άυλο πάγιο.

Γίνεται κατανοητό, ως συνέπεια των προαναφερθέντων, ότι σπανίως θα πραγματοποιούνται έξοδα, είτε μετά την αρχική αναγνώριση ενός αγορασμένου άυλου παγίου, είτε μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου.

5.7 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η ενότητα αυτή παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με το Πρότυπο που διέπει τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού (Δ.Λ.Π.16).

5.7.1 Μέθοδοι Αποτίμησης Μετά την Αρχική Αναγνώριση

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

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

Όταν ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αναπροσαρμόζεται, τότε όλα τα άλλα στοιχεία του ενεργητικού της κατηγορίας του θα πρέπει, επίσης, να αναπροσαρμόζονται εκτός από την περίπτωση που δεν υπάρχει ενεργός αγορά για τα στοιχεία αυτά.

Όταν ένα άυλο πάγιο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων παγίων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, διότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό, τότε το άυλο πάγιο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του μείον κάθε συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημιά από μείωση της αξίας του.

Στην περίπτωση, τέλος, που η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου παγίου δεν μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά, τότε η λογιστική αξία του άυλου παγίου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής σε παραπομπή στην ενεργό αγορά μείον κάθε

μεταγενέστερη συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημιά από μείωση της αξίας του.

Σε ότι αφορά τη λογιστική των αναπροσαρμογών ακολουθούνται οι ίδιες διαδικασίες που προβλέπονται για τα ενσώματα πάγια (Δ.Λ.Π.16).

5.7.2 Απόσβεση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Ως **απόσβεση** ορίζεται η συστηματική κατανομή της αποσβέσιμης αξίας του άυλου παγίου στα έτη της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του. Η κατανομή θα πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να αντικατοπτρίζει τον τρόπο με τον οποίο λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από την επιχείρηση. Αν δεν μπορεί κάτι τέτοιο να γίνει αξιόπιστα, τότε θα πρέπει να ακολουθείται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.

Ως **αποσβέσιμη αξία** ορίζεται η αξία κτήσης του παγίου στοιχείου (βασικός χειρισμός) ή η αναπροσαρμοσμένη αξία (εναλλακτικός χειρισμός) μείον την υπολειμματική αξία. Η υπολειμματική αξία θεωρείται ότι είναι μηδενική, εκτός ορισμένων περιπτώσεων, όπως όταν :

- Ένας τρίτος έχει δεσμευτεί να αγοράσει το άυλο πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Υπάρχει μία ενεργός αγορά για το άυλο πάγιο και :
 - η υπολειμματική του αξία μπορεί να προσδιοριστεί σε σχέση με την ενεργό αγορά,
 - είναι πιθανό να υπάρχει μία ενεργός αγορά, στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Για τον προσδιορισμό της αποσβέσιμης και της υπολειμματικής αξίας του άυλου παγίου είναι απαραίτητο να έχει εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή του.

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

Σε αντίθετη περίπτωση, η επιχείρηση θα θεωρήσει ότι το άυλο πάγιο δεν έχει προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή, όταν με βάση την εκτίμηση όλων των δυνατών παραγόντων, δεν προβλέπεται να υπάρχει χρονικός περιορισμός στις καθарές ταμειακές εισροές που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, το άυλο πάγιο δεν αποσβένεται αλλά υπόκειται σε έλεγχο μείωσης της αξίας του.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38 , οι παράγοντες που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου παγίου, είναι

- Η αναμενόμενη χρήση του στοιχείου
- Οι κύκλοι ζωής συναφών προϊόντων ή δημοσιευμένες πληροφορίες σχετικά με την ωφέλιμη ζωή παρόμοιων στοιχείων του ενεργητικού
- Οι τεχνικές, τεχνολογικές ή εμπορικές μορφές απαξίωσης.
- Η σταθερότητα του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση (και άρα το άυλο πάγιο), καθώς και η ζήτηση για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που προκύπτουν από το άυλο πάγιο.
- Οι αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών.
- Το επίπεδο συντήρησης που θα απαιτηθεί για το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο κατά τη διάρκεια των ετών που θα ακολουθήσουν, καθώς και το αν η επιχείρηση είναι διατεθειμένη να προβεί στην πραγματοποίηση των εξόδων συντήρησης που θα απαιτηθούν.
- Η περίοδος για την οποία μπορεί να εξασκηθεί ο έλεγχος και τυχόν νομικοί ή άλλοι περιορισμοί (π.χ. λήξη αδειών).
- Η έκταση κατά την οποία η ωφέλιμη ζωή του άυλου παγίου, εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 38, με τον όρο **απροσδιόριστη** δεν εννοεί **απεριόριστη**. Ο ορισμός της διάρκειας ως απροσδιόριστη προκύπτει από την υπάρχουσα κατάσταση του στοιχείου του ενεργητικού και δεν καλύπτει τυχόν μελλοντικές επεμβάσεις ή προσθήκες που θα αυξήσουν την ωφέλιμη ζωή του.

Η αρχική, συνεπώς, υπόθεση του Προτύπου πριν από την τελευταία του αναθεώρηση, ότι η ωφέλιμη ζωή του άυλου παγίου είναι πάντα προσδιορισμένη και μάλιστα στα 20 έτη, δεν ισχύει μετά την αναθεώρησή του. Η επιχείρηση θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να είναι σε θέση να διακρίνει αν η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι προσδιορίσιμη ή όχι.

Η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης, θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε έτος και να τροποποιούνται όταν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή αλλάζει σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Στην περίπτωση αυτή, οι αλλαγές θα πρέπει να αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.8.

Στην περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού προκύπτει από συμβατικά ή άλλα δικαιώματα, τότε η περίοδος απόσβεσής του μπορεί να είναι μικρότερη ανάλογα με την περίοδο κατά την οποία αναμένεται να γίνει η χρήση του παγίου. Αν πρόκειται για συμβατικό ή άλλο δικαίωμα που μεταβιβάζεται για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και υπόκειται σε ανανέωση, τότε η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου του ενεργητικού θα συμπεριλαμβάνει και τις περιόδους ανανέωσης. Αυτό θα συμβαίνει μόνο εάν υπάρχουν σαφή στοιχεία ότι η ανανέωση πρόκειται να επιτευχθεί.

5.7.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» αγόρασε το αποκλειστικό δικαίωμα εκμετάλλευσης μίας μαρίνας για 30 έτη. Η αγορά βεβαιώθηκε μέσω της σύνταξης σχετικής σύμβασης. Από το καταστατικό της επιχείρησης, ωστόσο, προκύπτει ότι η διάρκειά της δεν πρόκειται να συνεχιστεί μετά τα 20 έτη. Το προαναφερθέν γεγονός, βεβαιώνεται και από δημόσιες εκδηλώσεις της διοίκησης της επιχείρησης.

5.7.2.2 ΛΥΣΗ

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση θα πρέπει να αποσβέσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού μέσα σε διάστημα 20 ετών, δεδομένου ότι η παρούσα εκτίμηση δείχνει ότι, λόγω λύσης της επιχείρησης, δεν θα υπάρχουν οφέλη μετά το πέρας της εικοσαετίας. Στην περίπτωση που μετά από κάποιο χρονικό διάστημα αναθεωρηθεί η απόφαση για τη διάρκεια της επιχείρησης και προκύψει βάσιμη εκτίμηση ότι αυτή θα έχει τον έλεγχο του

στοιχείου για 30 έτη, τότε θα διενεργηθεί επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου.

5.7.3 Αναπροσαρμογή Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Εκτός από το αναπόσβεστο κόστος, το άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί εναλλακτικά να παρουσιαστεί στην αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η αναπροσαρμοσμένη αυτή αξία, είναι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές από μείωση της αξίας του.

Η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει σε αναπροσαρμογές των άυλων παγίων της μόνο όταν υπάρχει μια ενεργός αγορά, κάτι το οποίο δεν θεωρείται απαραίτητη για την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων. Δεν επιτρέπεται, επίσης η αρχική αναγνώριση να γίνει σε εύλογη αξία αλλά πάντα θα πρέπει να γίνεται στο κόστος.

Στην περίπτωση που μία επιχείρηση επιλέξει τον εναλλακτικό τρόπο χειρισμού, τότε η αναπροσαρμογή θα πρέπει να γίνεται τακτικά, έτσι ώστε το υπόλοιπο της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού να μη διαφέρει ουσιαστικά από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Θα πρέπει, επιπλέον, να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού και όχι μόνο ένα πάγιο της κατηγορίας αυτής.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, θεωρείται ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για τα ακόλουθα:

- Σήματα
- Τίτλους περιοδικών και εφημερίδων.
- Δικαιώματα μουσική και ταινιών.
- Πατέντες

Ουσιαστικά πρόκειται για άυλα πάγια τα οποία είναι μοναδικά για κάθε επιχείρηση.

Ενεργός αγορά υπάρχει, αντίθετα, για:

- Άδειες ταξί.
- Άδειες ψαρέματος.
- Ποσοστώσεις που αφορούν σε άδειες παραγωγής συγκεκριμένων ποσοτήτων.

Στην περίπτωση που κατά την αναπροσαρμογή προκύψει αύξηση της αξίας του άυλου παγίου, τότε η αύξηση αυτή θα πρέπει να αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής». Αν αυτή η αύξηση, ωστόσο, αντιστρέφει μία προηγούμενη ζημιά από μείωσης της αξίας, τότε θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο. Αν δε, η αύξηση είναι μεγαλύτερη από το ποσό που θα αναγνωριστεί ως έσοδο, τότε το υπερβάλλον ποσό θα αναγνωριστεί ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής».

Το αντίθετο ισχύει όταν προκύψει μείωση της αξίας του άυλου παγίου, οπότε η μείωση αυτή αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα. Αν η μείωση ωστόσο, αντιστρέφει μία προηγούμενη αύξηση που αναγνωρίστηκε ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής», τότε θα πρέπει να εξαλειφθεί πρώτα το αποθεματικό και στη συνέχεια, αν υπάρχει υπόλοιπο, το εναπομείναν να αναγνωριστεί ως έξοδο χρήσης.

Το σύνολο του λογαριασμού «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» μεταφέρεται απευθείας στα «Κέρδη εις νέον» είτε περιοδικά με τη χρήση του παγίου στοιχείου είτε και την πώληση ή απόσυρσή του. Η αναγνώρισή στα «Κέρδη εις νέον» δεν γίνεται μέσα από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

5.7.4 Ζημιές Λόγω Μείωσης της Αξίας

Οι προϋποθέσεις και οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τυχόν μειώσεις της αξίας των παγίων του ενεργητικού, περιγράφονται στο Δ.Λ.Π.36. Σύμφωνα με το Πρότυπο, ζημιά λόγω μείωσης της αξίας υπάρχει όταν το αναπόσβεστο ποσό του παγίου είναι μεγαλύτερο από το ανακτήσιμο ποσό, όποτε και θα πρέπει να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα της χρήσης. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της ανακτήσιμης αξίας, η οποία συνήθως προκύπτει από την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών που δημιουργούνται από τη χρήση του παγίου.

Μετά την αναθεώρηση του Δ.Λ.Π.38, τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται αλλά υπόκεινται, σε τακτά χρονικά διαστήματα, σε έλεγχο για τυχόν μείωση της αξίας τους. Θα πρέπει, επιπλέον, να γίνεται αναθεώρηση της απροσδιόριστης ωφέλιμης ζωής, για τα άυλα αυτά πάγια, προκειμένου

να διαπιστώνεται σε κάθε χρήση, αν ισχύουν οι λόγοι για τους οποίους η ωφέλιμη ζωή δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο προκύψει ότι το κριτήριο σχετικά με τον απροσδιόριστο χαρακτήρα της ωφέλιμης ζωής, παύει να ισχύει, τότε η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης (σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.8).

5.7.4.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» απέκτησε μία άδεια ταξί την 01/01/2003, έναντι ποσού € 10.000. Υπολόγισε ότι η ωφέλιμη ζωή της άδειας ανέρχεται σε 10 έτη. Η επιχείρηση ακολουθεί τον βασικό χειρισμό αποτίμησης.

Την 21/12/2005 και με βάση τις τιμές της αγοράς, η εύλογη αξία της άδειας εκτιμήθηκε σε ποσό € 6.000.

Διακρίνοντας, τέλος, αυξητικές τάσεις στην αγορά αδειών, η επιχείρηση αποφάσισε να αλλάξει την πολιτική αποτίμησης και να εφαρμόσει τον εναλλακτικό χειρισμό κατά πάγια τακτική.

Η εύλογη αξία της άδειας την 31/12/2007 ανέρχεται σε ποσό € 9.000.

5.7.4.2 ΛΥΣΗ

Η ετήσια απόσβεση ανέρχεται σε ποσό € 1.000 (10.000/10). Έτσι, μέχρι την 31/12/2005 οι συσσωρευμένες αποσβέσεις ανέρχονται σε €2.000 (2.000X2). Δεν έχουν ακόμη διενεργηθεί οι αποσβέσεις της χρήσης 2005.

Η αξία με την οποία πρέπει να απεικονιστεί το άυλο πάγιο την 31/12/2005 θα είναι € 6.000. Η επιχείρηση, συνεπώς, θα πρέπει να αντιλογήσει τις αποσβέσεις που έχει διενεργήσει έως και την 31/12/2005 και να υπολογίσει κατόπιν νέες, για τη χρήση 2005, με βάση τη μειωμένη αξία και την υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1142)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
-----------	--------	---------

Συσσωρευμένες αποσβέσεις	2.000	
Άδειες Ταξί		2.000
Ζημιά λόγω μείωσης της αξίας	2.000	
Άδειες Ταξί		2.000

Η ζημιά από μείωση της αξίας του άυλου στοιχείου του ποσού € 2.000 υπολογίζεται ως εξής: $10.000 - 2.000 = 8.000$. Η εύλογη αξία είναι € 6.000 άρα υπάρχει μία ζημιά από μείωση της αξίας κατά € 2.000 ($8.000 - 6.000$).

Την 31/12/2005 οι αποσβέσεις που θα καταλογίσει από εκείνη τη στιγμή και στο εξής η επιχείρηση θα είναι:

$$\frac{\text{Τρέχον κόστος παγίου}}{\text{Υπόλοιπο ωφέλιμης ζωής}} = \frac{6.000}{8} = 750$$

Κατά την 31/12/2007 η επιχείρηση θα πρέπει να αναπροσαρμόσει την αξία του παγίου της έχοντας δύο επιλογές:

Πρώτη μέθοδος: Να αυξήσει την αξία κτήσης και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις αναλογικά, έτσι ώστε το αναπόσβεστο υπόλοιπο να ανέρχεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία.

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1143)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Άδειες Ταξί	6.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		5.000
Κέρδος από αναπροσαρμογή		1.000
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	1.500	
Συσσωρευμένες αποσβέσεις		1.500

Δεύτερη μέθοδος: Να μεταφέρει τις αποσβέσεις στο κόστος του παγίου και στη συνέχεια να προσανζήσει το καθαρό ποσό.

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1143)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Συσσωρευμένες αποσβέσεις	1.500	
Άδειες Ταξί		1.500
Άδειες Ταξί	4.500	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		3.500
Κέρδος από αναπροσαρμογή		1.000

Στην πρώτη μέθοδο τα ποσά που εμφανίζονται στον ανωτέρω πίνακα υπολογίζονται ως ακολούθως:

Υπολογίστηκε ένας συντελεστής ο οποίος προσδιορίστηκε ως ο λόγος $9.000/4.500$, όπου 9.000 είναι η νέα εύλογη αξία κατά την 31/12/2007 και 4.500 η αναπόσβεστη αξία του παγίου (6.000-1.500). Το ποσό των € 1.500 αφορά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις των χρήσεων 2005 και 2006 (750 X 2)

Με τον συντελεστή αυτό, πολλαπλασιάστηκε τόσο η αξία κτήσης όσο και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις, έτσι ώστε το αναπόσβεστο υπόλοιπο του παγίου να ανέρχεται σε ποσό € 9.000 ($6.000 - 1.500 + 6.000 - 1.500$).

Στη δεύτερη μέθοδο, μειώνονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και αυξάνεται η αξία κτήσης του άυλου στοιχείου, προκειμένου η αξία κτήσης να ανέλθει στο ποσό των € 9.000 ($6.000 - 1.500 + 4.500$).

5.7.5 Αποσύρσεις και Διαθέσεις

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό κατά την πώληση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τυχόν κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση ενός άυλου πάγιου προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του

ύλου στοιχείου του ενεργητικού. Το κέρδος ή η ζημιά εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

5.7.5.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Συνεχίζοντας τα δεδομένα του παραδείγματος της παραγράφου 26.7.4, η επιχείρηση κατά την 01/01/2008 πώλησε την εν λόγω άδεια αντί του ποσού των € 10.000. Η εύλογη αξία της άδειας την ημερομηνία αυτή ανερχόταν σε €7.000.

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

5.7.5.2 ΛΥΣΗ

Εφόσον η επιχείρηση ακολουθεί πλέον τον εναλλακτικό χειρισμό, θα πρέπει να αποτιμήσει την εν λόγω άδεια σε € 7.000. Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει είναι οι ακόλουθες:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1144)

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	Εγγραφή από μείωση της αξίας	2.000	
Άδειες Ταξί	(9.000-7.000)		2.000
Ταμείο	Εγγραφή πώλησης παγίου	10.000	
Άδειες Ταξί			
Κέρδος από την πώληση			
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	Μεταφορά αποθεματικού σε «Κέρδη εις νέον»	1.500	
Κέρδη εις νέον			1.500

5.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Βασικό στοιχείο των γνωστοποιήσεων είναι η διάκριση μεταξύ των εσωτερικά δημιουργημένων άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού και των λοιπών άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού.

Για κάθε μία κατηγορία θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- Αν υπήρχε η δυνατότητα να προσδιοριστούν οι ωφέλιμες ζωές των άυλων παγίων. Στην περίπτωση που έχουν προσδιοριστεί οι ωφέλιμες ζωές, γνωστοποιούνται οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για τα άυλα πάγια
- Τις συσσωρευμένες αποσβέσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου

- Το κονδύλι της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, στο οποίο περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις των άυλων παγίων.
- Μία ανάλυση του συσσωρευμένου υπολοίπου αρχής και τέλους περιόδου, στην οποία να παρουσιάζονται:
 - Οι προσθήκες της περιόδου με διάκριση των προσθηκών που αφορούν σε έξοδα ανάπτυξης, σε αγορές ή σε ενοποίηση επιχειρήσεων.
 - Τα πάγια στοιχεία που κατέχονται με σκοπό την πώληση
 - Οι αυξήσεις ή μειώσεις στην αξία των άυλων παγίων, λόγω αναπροσαρμογών.
 - Οι ζημιές από μείωση της αξίας των άυλων παγίων.
 - Το ποσό της απόσβεσης που προέκυψε κατά την παρουσιαζόμενη περίοδο.
 - Τυχόν αντιλογισμοί της μείωσης της αξίας, οι οποίοι και αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα της περιόδου.
 - Τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά την μετατροπή συνδεδεμένων επιχειρήσεων του εξωτερικού.
 - Λοιπές αλλαγές στο υπόλοιπο του λογαριασμού κατά την παρουσιαζόμενη περίοδο.
- Στην περίπτωση που ένα άυλο πάγιο θεωρηθεί ότι έχει μη προσδιορίσιμη ωφέλιμη ζωή, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το υπόλοιπο του συγκεκριμένου στοιχείου, καθώς και τους λόγους για τους οποίους δεν καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής του. Οι λόγοι θα πρέπει να συνοδεύονται από τους κυριότερους παράγοντες που λήφθηκαν υπόψη, προκειμένου να ληφθεί η ανωτέρω απόφαση.
- Στην περίπτωση που κάποια άυλα πάγια έχουν αποκτηθεί μέσω κρατικής επιχορήγησης και έχουν αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί:
 - Την εύλογη αξία που προέκυψε κατά την αρχική αναγνώριση.
 - Το υπόλοιπο των στοιχείων αυτών.

- Τον τρόπο αποτίμησής τους μετά την αρχική αναγνώριση (αναπόσβεστο κόστος ή αναπροσαρμογές αξίας).
- Για τα άυλα πάγια που αποτιμώνται στην αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής:
 - Την ημερομηνία διενέργειας της αναπροσαρμογής
 - Το υπόλοιπο των αναπροσαρμοσμένων άυλων παγίων.
 - Το υπόλοιπο των στοιχείων όπως αυτό θα διαμορφωνόταν αν χρησιμοποιούταν ως μέθοδος αποτίμησης, το αναπόσβεστο κόστος.
 - Την κίνηση του υπολοίπου του λογαριασμού «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής», που δημιουργήθηκε για τα άυλα πάγια καθώς και τυχόν περιορισμούς που ισχύουν για τη δυνατότητα διανομής του υπολοίπου αυτού, στους μετόχους.
 - Τις μεθόδους που ακολουθήθηκαν και τις σημαντικότερες παραδοχές που εφαρμόστηκαν, προκειμένου να διενεργηθεί η αναπροσαρμογή των συγκεκριμένων άυλων παγίων.

5.9 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

5.9.1 ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ε.Γ.Λ.Σ., στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνεται και η υπεραξία (goodwill). Στα Δ.Π.Χ.Π. η υπεραξία εμφανίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις και πρέπει να εξετάζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π.3, ενώ μάλιστα, δεν πραγματεύεται μαζί με τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού. Σχετικά με τα υπόλοιπα άυλα πάγια, αυτά θα πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση.

5.9.2 Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, τα οποία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται στον Ισολογισμό (πολλά, δε, από τα κονδύλια αυτής της κατηγορίας έχουν σχηματιστεί με βάση φορολογικές διατάξεις).

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι τα έξοδα εκείνα τα οποία πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγάλη χρονική περίοδο – οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος – και για τον λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά. Η απόσβεσή τους γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38 τα έξοδα αυτά θα πρέπει να αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Τα Δ.Π.Χ.Π. περιέχουν σαφή διάταξη σύμφωνα με την οποία σε ορισμένες περιπτώσεις πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρά το γεγονός ότι θα αποφέρουν μελλοντικά οφέλη, δεν οδηγούν στην απόκτηση ή τη δημιουργία άυλου ή άλλου παγίου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο να ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης. Τα έξοδα αυτών των περιπτώσεων θα πρέπει να μεταφέρονται άμεσα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρει τέτοιου είδους έξοδα όπως:

- Έξοδα ερευνών
- Έξοδα ίδρυσης και εγκατάστασης (εκτός αν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτήσης ενσώματων παγίων π.χ. συμβολαιογραφικά, φόρος μεταβίβασης ακινήτων).
- Έξοδα αναδιοργάνωσης ή επανεγκατάστασης.
- Έξοδα προβολής και διαφήμισης
- Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού

Η πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων, επομένως, θα πρέπει κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. να αναλύσει με ιδιαίτερη προσοχή τους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στο σχετικό κονδύλι.

5.9.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» συντάσσει οικονομικές καταστάσεις με βάση την ελληνική Νομοθεσία. Στον Ισολογισμό που έχει συντάξει με ημερομηνία 31/12/2006 και στο κονδύλι « Έξοδα πολυετούς απόσβεσης» περιλαμβάνονται έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης συνολικού ποσού € 1.000, τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη χρήση και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα σε 5 έτη.

Περιλαμβάνονται, επίσης, φόροι μεταβίβασης ποσού € 2.000, οι οποίοι καταβλήθηκαν για την απόκτηση ακινήτου. Η απόκτηση του ακινήτου πραγματοποιήθηκε τον πρώτο μήνα της τρέχουσας χρήσης. Το ακίνητο αποσβένεται με συντελεστή 5%. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 35%. Να προσδιοριστούν οι προσαρμογές που θα πρέπει να διενεργηθούν, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση το Δ.Π.Χ.Π.1

5.9.2.2 ΛΥΣΗ

Οι προσαρμογές που πρέπει να διενεργηθούν έχουν ως εξής:

Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1148)

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη εις νέον	Επίδραση έως 31/12/2006	600	
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	Μηδενισμός υπολοίπου		600
Αποσβέσεις εξόδων πολυετούς	Αντιλογισμός αποσβέσεων		200
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	Υπόλοιπο 31/12/2006 (600X35%)	210	
Αναβαλλόμενοι φόροι - έξοδα	Αναλογία χρήσης 2006 (200X35%)	70	
Κέρδη εις νέον	Υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων (800X35%)		280

Η λογιστική αξία του άυλου παγίου με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. είναι μηδενική, ενώ η φορολογική του βάση ανέρχεται κατά την 31/12/2006 σε ποσό € 600.

Προκύπτει, συνεπώς, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ποσού € 210.

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

Φόρος μεταβίβασης ακινήτου

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1149)

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Κτίρια	Μεταφορά φόρου σε αύξηση λογαριασμού κτιρίων	2.000	
Αποσβέσεις εξόδων πολυετούς	Αντιλογισμός αποσβέσεων		400
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	Μηδενισμός υπολοίπου		1.600
Αποσβέσεις	Απόσβεση εξόδων με συντελεστή κτιρίου 5% (2.000X5%)	100	
Κτίρια			100
Αναβαλλόμενοι φόροι - έξοδα	Λογισμός αναβαλλόμενης φορολογίας	105	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις			105

Όπως γίνεται κατανοητό από τον ανωτέρω πίνακα, η λογιστική αξία του στοιχείου είναι € 1.600. Η φορολογική του βάση, αντίθετα, ανέρχεται στο ποσό των € 1.900. Το ποσό της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ανέρχεται σε € 105 [(1.900-1.600)X35%]

5.9.3 Έξοδα Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων

Ιδιαίτερη, τέλος, βαρύτητα θα πρέπει να δοθεί στη Διερμηνεία 17 (S.I.C. 17) η οποία έχει πλέον ενσωματωθεί στο Δ.Λ.Π.32. Σύμφωνα με αυτή τα έξοδα μίας συναλλαγής η οποία επηρεάζει τα ίδια κεφάλαια, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως μία μείωση των ιδίων κεφαλαίων και να είναι απαλλαγμένα από κάθε σχετικό όφελος εξόδου εισοδήματος.

Στην ανωτέρω περίπτωση, εμπίπτουν όλα τα εξωτερικά έξοδα που δεν θα είχαν πραγματοποιηθεί, εάν δεν είχε γίνει η συναλλαγή που μεταβάλλει τα ίδια κεφάλαια.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα αυτής της μορφής, αναγνωρίζονται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα και τμηματικά σε μία πενταετία.

5.9.3.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση « ΑΛΦΑ» στη χρήση 2006, προέβη σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την αύξηση ανέρχονται στο ποσό των € 1.000. Η επιχείρηση κεφαλαιοποίησε τα έξοδα αυτά που διενήργησε τις αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις (20%), επιβαρύνοντας τα έξοδα διοίκησης. Η επιχείρηση φορολογείται με συντελεστή 35%.

5.9.3.2 ΛΥΣΗ

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργήσει η επιχείρηση την 31/12/2006 προκειμένου να εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Π. είναι η ακόλουθη:

Grant Thornton, 2007 (σελ. 1150)

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη εις νέον	650	
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (800X35%)	280	
Αναβαλλόμενοι φόροι – έξοδα (200X35%)	70	
Έξοδα διοίκησης		200
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης		800

Παρατηρήσεις:

Τα ίδια κεφάλαια μειώνονται με το αποφορολογημένο ποσό των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν, με την απαλοιφή του λογαριασμού του ενεργητικού και με τη

μείωση των εξόδων διοίκησης, κατά το ποσό των αποσβέσεων με το οποίο επιβαρύνθηκαν (1.000X20%)

Η επιχείρηση στην τρέχουσα χρήση αλλά και στις επόμενες τέσσερις, θα εκπίπτει από το φορολογητέο της εισόδημα, τον φόρο που αναλογεί στις αποσβέσεις, όμως το έξοδο (αποφορολογημένο) έχει μειώσει απευθείας τα ίδια κεφάλαια. Για τον λόγο αυτό, η σχετική μείωση στη χρήση 2006 και στις επόμενες χρήσεις αντιλογίζεται.

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 5

- 1.** Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 – Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, σελ. 11-59.
- 2.** Grant Thornton, (Ιούλιος 2007), "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα", σελ. 142, 143, 205, 343, 441, 566, 1000, 1011, 10113, 1014, 1075 – 1077, 1080, 1081, 1091, 1106, 1108, 1109,
- 3.** Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας, (2003) Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Irirotiki Software & Publications, Αθήνα, σελ. 111, 112
- 4.** Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης, (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, σελ.484 – 486, 488-491

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Έχοντας ως σημείο αναφοράς όλα όσα εκτέθηκαν, με βεβαιότητα μπορούμε να πούμε ότι τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι πολλαπλά. Η εφαρμογή τους θα συμβάλλει στη δημιουργία ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς. Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων θα έχει θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και, κατ' επέκταση, σε ολόκληρη την αγορά, διότι θα συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς.

Παράλληλα, η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες επιχειρήσεις θα βελτιώσει τη γενικότερη εικόνα του Χρηματιστηρίου Αθηνών, αφού θα συμβάλλει και στην προσέλκυση ξένων κεφαλαίων. Στο πλαίσιο της ΕΕ, η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα επιφέρει αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών, ενώ θα δώσει στις επιχειρήσεις την ευκαιρία να προχωρήσουν στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών συστημάτων, των διαδικασιών, αλλά και της στρατηγικής τους.

Ωστόσο, ανησυχία εκφράζεται για την ετοιμότητα των εταιριών όσον αφορά τη μετάβαση στη νέα λογιστική πραγματικότητα. Για την προσαρμογή στο νέο καθεστώς, πρέπει οι επιχειρήσεις και οι εμπλεκόμενοι φορείς να κατανοήσουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ δεν είναι μία απλή διαδικασία μετατροπών των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα ΕΛΠ. Αντίθετα τα ΔΛΠ, πέρα από τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, απαιτούν την παροχή αναλυτικών πληροφοριών μέσα από τις σημειώσεις. Το πρόβλημα θα προκύψει από τη στιγμή που η εταιρία θα πρέπει να αλλάξει τον τρόπο τήρησης των βιβλίων της και όχι απλά να κάνει τη μετατροπή με εξωλογιστικές εγγραφές. Παρά το γεγονός ότι τα χρονικά περιθώρια στενεύουν, παραμένουν αναπάντητα κρίσιμα σημεία για την ομαλή μετάβαση.

Είναι απαραίτητη η ανάπτυξη ενός θεσμικού πλαισίου, ενός συνόλου αρχών και κανόνων που θα ρυθμίζουν με τρόπο ξεκάθαρο την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ενδεικτικά, ένα ζήτημα που απαιτεί απάντηση είναι πως θα γίνεται η αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών

στοιχείων σε τρέχουσες τιμές και, το κυριότερο, ποιός θα είναι ο φορέας που θα διενεργεί αξιόπιστα αυτές τις αποτιμήσεις. Επιπρόσθετα, για τις αποτιμήσεις λοιπών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως τα συνταξιοδοτικά προγράμματα και τα σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα απαιτείται η χρήση εξειδικευμένων επιστημονικών ομάδων και, κυρίως ποιές θα είναι οι ομάδες αυτές.

Το υπάρχον νομικό πλαίσιο δεν καλύπτει σήμερα θέματα προσαρμογής των εταιρειών στα ΔΛΠ, συγκεκριμένα, δεν έχουν ακόμα προβλεφθεί διατάξεις που να αντιμετωπίζουν θέματα φορολογίας και λογιστικής εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με τα διεθνή πρότυπα. Αναπάντητα παραμένουν βασικά ερωτήματα, όπως τί βιβλία θα τηρούν οι επιχειρήσεις και τί θα καταχωρείται σε αυτά, πως θα προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα, ποια κέρδη θα χρησιμοποιούνται ως βάση για τον υπολογισμό των διανεμόμενων μερισμάτων, του τακτικού και των αφορολόγητων αποθεματικών και άλλα.

Επιπρόσθετα, για την επιτυχή προσαρμογή στα νέα δεδομένα, οι επιχειρήσεις χρειάζεται να προβούν και σε οργανωτικές αλλαγές. Αυτές αφορούν τεχνικά θέματα, όπως την προσαρμογή του χρησιμοποιούμενου λογισμικού ή την εφαρμογή νέων διαδικασιών για τη συγκέντρωση νέων πληροφοριών και θέματα εκπαίδευσης του προσωπικού, ιδιαίτερα των στελεχών.

Πέρα όμως από όλα αυτά, θεμελιώδη ανάγκη αποτελεί να σχεδιαστεί και ένα πλάνο επικοινωνίας με τους επενδυτές, τους μετόχους, τις τράπεζες και τους αναλυτές, για να ενημερωθούν για τις αλλαγές στην εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, τυχόν ιδιομορφίες στη φύση κάποιων λογαριασμών και τις επιπτώσεις της μετάβασης στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση των εταιρειών. Η επικοινωνία με τους παράγοντες του οικονομικού περιβάλλοντος είναι μία από τις σημαντικότερες διαδικασίες μετάβασης, ώστε η ίδια η αγορά να αφομοιώσει ομαλά τη νέα μορφή πληροφόρησης.

Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε πως η επιτυχής εξοικείωση της εγχώριας αγοράς με τα ΔΛΠ είναι απλά θέμα χρόνου. Εξάλλου, απέναντι στις δυσκολίες προσαρμογής στα ΔΛΠ, αντιπαραβάλλονται τα αναμενόμενα οφέλη, τα οποία, αναμφισβήτητα, υπερεισχύουν. Τα ΔΛΠ θα δώσουν διαχρονική συγκριτική δυνατότητα

στις οικονομικές μονάδες σε παγκόσμιο επίπεδο, απαραίτητα στη διεθνοποίηση πλέον αγορά, όπου δρουν οι επιχειρήσεις.

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. **Grant Thornton**, (Ιούλιος 2007), "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα"
2. **Γκίκας Χ. Δημήτρης**, (2006), "Χρηματοοικονομική Λογιστική: International Financial Reporting Standards", Γ. Μπένου.
3. **Δρ. Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς**, (2007), "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007" Global Training.
4. **Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας**, (2003) Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα.
5. **Χρήστος Βασ. Ναούμ**, (1994), "Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική", Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
6. **Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης**, (Ιούλιος - Σεπτέμβριος 2002), "Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Οικονομικά Χρονικά, Τεύχος 117.
7. **Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης**, (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη.
8. **Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης**, (Μάρτιος 2002), "Η Αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Λογιστής, Τεύχος 564.
9. **Εμμανουήλ Σακέλλης**, (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Σακέλλη.
10. **Ιωάννης Φίλος**, (21 Σεπτεμβρίου 2002), "Τι σημαίνει η Ελληνική Πρωτιά στα ΔΛΠ", Επενδυτής.
11. **Ιωάννης Φίλος**, (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα "Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής" Εκδόσεις Πάμισος.
12. **Γιάννης Καπανταϊδάκης**, (21 Ιανουαρίου 2008), "Διεθνείς Λογιστικοί Κανόνες, Λογιστικά Πρότυπα Και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης", Τα Νέα – Ανοιχτό MBA.

ΞΕΝΗ

1. **Abbas Ali Mirtza, Graham Holt, Magnus Orrell, Liesel Knorr, (2006),** “International Financial Reporting Standards”, Wiley.
2. **Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirtza, (2006),** “ Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards” Wiley.
3. **Danid Alexander, (2004),** “Miller International Accounting Standards Guide 2004”, Aspen Law & Business.
4. **Financial Reporting Group of Ernst & Young, (2005),** “International GAAP” LexisNexis.

INTERNET

1. www.fasb.org, Financial Accounting Standards Board.
2. www.fee.be, The European Federation of Accountants.
3. www.grant-thornton.gr, Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη Της Grant Thornton.
4. www.hba.gr, Ένωση Ελλήνων Τραπεζών.
5. www.iasb.org, International Accounting Standards Board.
6. www.iasplus.com, Deloitte.
7. www.ifac.org, International Federation of Accountants.
8. www.seodi.gr, Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
9. www.soe.gr, Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών.
10. www.soel.gr, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
11. www.taxheaven.gr, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΒΣ	Βάση για Συμπεράσματα
ΔΔΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΔΔΠΧΠ	Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΙΣ	Εισαγωγή
ΜΔΤΡ	Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών
ΜΕΔ	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
ΟΕ	Οδηγός Εφαρμογής
ΣΟΕΛ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
FAS	Financial Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
SIC	Standing Interpretations Committee
WACC	Weighted Average Cost Of Capital (Μέσο Σταθμικό Κόστος Κεφαλαίου)
GAAP	General Accepted Accounting Principles
IFRS	International Financial Reporting Standards

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Ισχύ 31/03/2004

Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων
(Δεν είναι Πρότυπο)

ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

ΔΛΠ 2 Αποθέματα

ΔΛΠ 3 (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 27 και 28)

ΔΛΠ 4 (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 16, 22 και 38)

ΔΛΠ 5 (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 1)

ΔΛΠ 6 (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 15)

ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

ΔΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις
Λογιστικές Αρχές

ΔΛΠ 9 (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 38)

ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού

ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής έργων

ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

ΔΛΠ 13 (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 1)

- ΔΛΠ 14** Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
- ΔΛΠ 15** Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών
- ΔΛΠ 16** Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
- ΔΛΠ 17** Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18** Έσοδα
- ΔΛΠ 19** Παροχές σε εργαζομένους
- ΔΛΠ 20** Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21** Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 22** Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΛΠ 23** Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24** Γνωστοποιήσεις Συνδεομένων Μερών
- ΔΛΠ 25** (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 39 και 40)
- ΔΛΠ 26** Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης
- ΔΛΠ 27** Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές
- ΔΛΠ 28** Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς
- ΔΛΠ 29** Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30** Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31** Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32** Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33** Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34** Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

ΔΛΠ 35 Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις

ΔΛΠ 36 Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού

ΔΛΠ 37 Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

ΔΛΠ 38 Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού

ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΔΛΠ 41 Γεωργία

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ