

**ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Π.Χ.Π.**

Παρουσίαση του πλαισίου και βασικών εννοιών των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π., περιγραφή, ανάλυση και λογιστικός χειρισμός των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. 16, Δ.Λ.Π. 36 και Δ.Λ.Π 38.

ΑΚΑΜΑΤΗ Θ. ΖΑΧΑΡΟΥΛΑ

ΠΤΥΧΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

**ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΑ ΓΙΑ ΤΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΔΙΠΛΩΜΑ ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΣΤΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Ε-MBA)**

**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ**

2008

**ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Π.Χ.Π.**

ΑΚΑΜΑΤΗ Θ. ΖΑΧΑΡΟΥΛΑ

Σημαντικοί όροι: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, Δ.Λ.Π. 16, Δ.Λ.Π. 36, Δ.Λ.Π.38, ενσώματα πάγια, απομείωση αξίας, άυλα στοιχεία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Με το νόμο 3229/2004, οριστικοποιείται το βασικό πλαίσιο της καταρχήν εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) στην Ελλάδα. Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις σηματοδότησε σημαντικές αλλαγές στο επίπεδο της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις εισηγμένες στο Χ.Α. εταιρείες.

Στην παρούσα εργασία γίνεται μια εκτενής ανάλυση των Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού, Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού, Δ.Λ.Π 38 Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού.

Συγκριμένα στο Κεφάλαιο 1 γίνεται μια αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στο Κεφάλαιο 2 γίνεται ανάλυση του πλαισίου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων καθώς

και στο υφιστάμενο πλαίσιο των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Στα Κεφάλαια 3, 4 και 5 αντίστοιχα γίνεται μια διεξοδική ανάλυση και με θεωρία αλλά και με παραδείγματα των Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού, Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού, Δ.Λ.Π 38 Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού αντίστοιχα.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	1
1.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	1
1.2 ΤΑ Δ.Π.Χ.Π ΑΝΑ ΤΟΝ ΚΟΣΜΟ	3
1.3 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	4
1.3.1 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S.C.)	4
1.3.2 ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S.B.)	6
1.3.3 Η ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (S.A.C.).....	8
1.3.4 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (I.F.R.I.C).....	8
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	13
2.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	13
2.2 ΣΚΟΠΟΣ, ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	14
2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ.....	17
2.4 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .	17
2.5 ΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	21
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	28
3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	28
3.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	29
3.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	30
3.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	32
3.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	34
3.6 ΑΡΧΙΚΑ ΚΟΣΤΗ.....	36
3.7 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΚΟΣΤΗ	37
3.8 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	39
3.9 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	44
3.10 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	47
3.10.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	48
3.10.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	48
3.10.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ	51
3.11 ΑΠΟΣΒΕΣΗ	57
3.11.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	57
3.11.2 ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	59
3.11.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	63
3.12 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	65
3.13 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	67
3.14 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	69
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	77
4.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	77
4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	78
4.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	78

4.4	ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	81
4.5	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΟΙΩΘΕΙ ...	84
4.6	Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ	90
4.7	Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ.....	92
4.8	ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΜΕΝΗ ΚΑΤΑ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	93
4.9	ΑΞΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	95
4.9.1	ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	96
4.9.2	ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΤΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΚΙΟΥ.....	98
4.10	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	100
4.11	ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Μ.Δ.Τ.Ρ.)	101
4.12	ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟ ΠΟΣΟ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΗΣ Μ.Δ.Τ.Ρ.	103
4.13	ΥΠΕΡΑΞΙΑ	104
4.14	ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΑ Μ.Δ.Τ.Ρ.....	107
4.15	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	109
4.15.1	ΓΕΝΙΚΑ.....	109
4.15.2	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΕΝΑ ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	110
4.15.3	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΑ Μ.Δ.Τ.Ρ.	111
4.16	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	112
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	116
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	119
5.1	ΓΕΝΙΚΑ.....	119
5.2	ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	119
5.3	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	120
5.4	ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	122
5.5	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	126
5.5.1	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ	126
5.5.2	ΕΛΕΓΧΟΣ	127
5.5.3	ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ.....	128
5.6	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	129
5.6.1	ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΗ ΚΤΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	130
5.6.2	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	132
5.6.3	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕ ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ.....	135
5.6.4	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ	137
5.6.5	ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	138
5.6.6	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	142
5.6.7	ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	144
5.7	ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	145
5.7.1	ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	146
5.7.2	ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	146
5.8	ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	149
5.9	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ	152
5.9.1.	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	152
5.9.2.	ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	154
5.10	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ ...	155

5.11 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ	157
5.12 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	158
5.13 ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ(ΜΕΔ) 32.....	162
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	170
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	173
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	182

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΔΑΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Σήμερα καθίσταται επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής λογιστικών προτύπων, στον ιδιωτικό και στον δημόσιο τομέα, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Ο λόγος είναι ότι με το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών, οι δυνατότητες δανεισμού των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα έχουν διεθνοποιηθεί.

Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης των επιχειρήσεων, γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με βάση τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητας τους.

Μέσα από την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές.

Η χρησιμοποίηση ενιαίων λογιστικών προτύπων αναφορικά με τις δημοσιευμένες πληροφορίες διευκολύνει την παρουσίαση της φιλοσοφίας που ακολουθείται στην προετοιμασία των λογαριασμών. Επιπλέον οι λογιστικές

καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξη τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μια λογική συνέχεια και ως εκ τούτου αποφεύγονται εντάσεις και αντιθέσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Παρουσιάζουν τον τρόπο συμφωνά με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα έτσι ώστε η συμμόρφωση να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων Διαδικασιών γενικά αποδεκτών η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών.

Τον Μάρτιο του 2002 αποφασίστηκε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το I.A.S.B., θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards). Τα πρότυπα αντίθετα που είχαν εκδοθεί από την I.A.S.C. κατά την περίοδο 1973 -2001, ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. - International Accounting Standards).

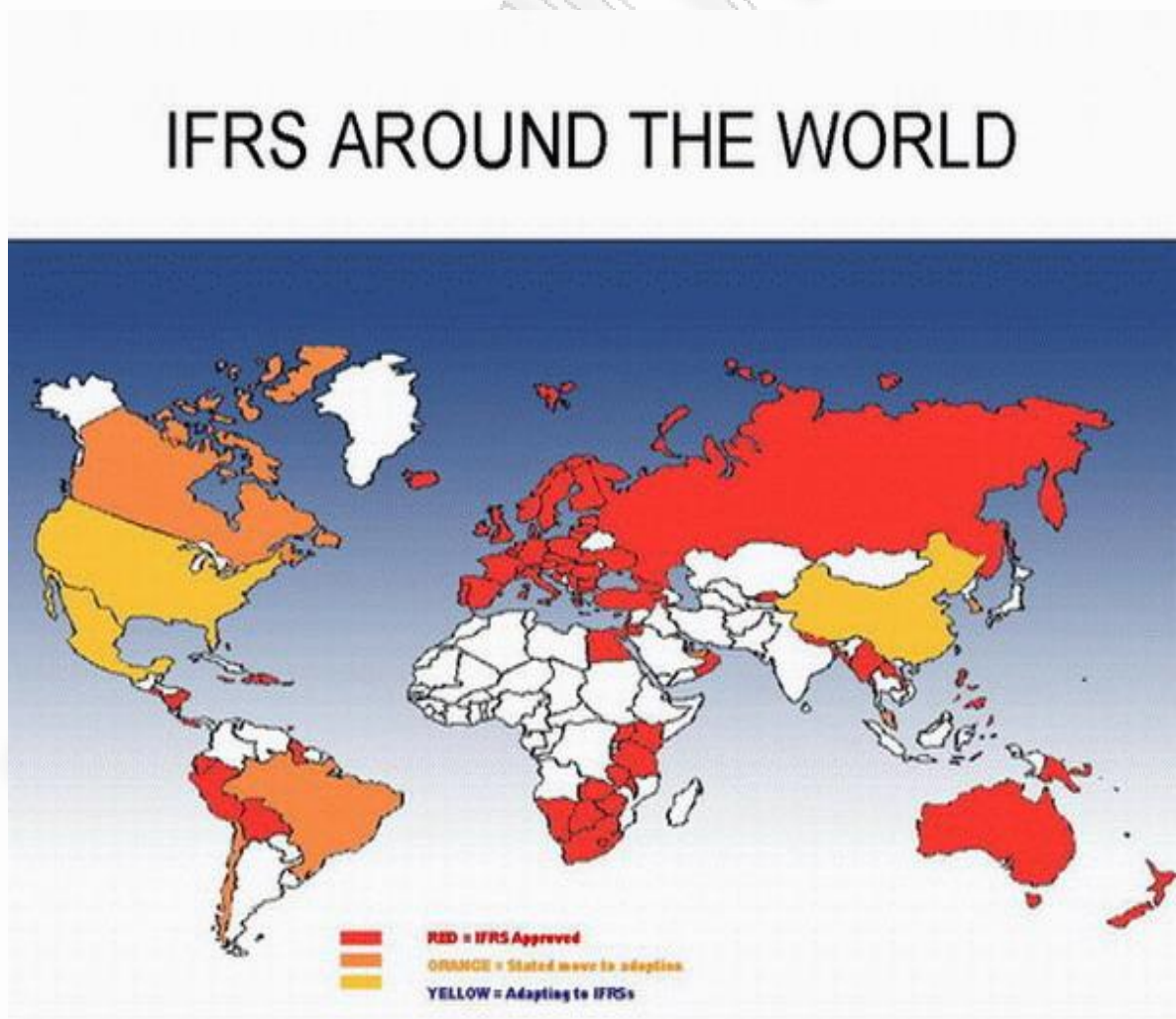
Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής.

1.2 ΤΑ Δ.Π.Χ.Π ΑΝΑ ΤΟΝ ΚΟΣΜΟ

Σχεδόν 100 χώρες σήμερα απαιτούν ή επιτρέπουν τη χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων ή ακολουθούν μια πολιτική η οποία συγκλίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Με την πάροδο των χρόνων η δουλειά του ιδρύματος (I.A.S.C.) τυγχάνει μεγαλύτερης αποδοχής και τα πρότυπα του υιοθετούνται ολοένα και από περισσότερα κράτη.

Η παρακάτω εικόνα δείχνει τα επίπεδα υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων.



Πηγή: IASB

1.3 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

1.3.1 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S.C.)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) προηγήθηκε του (I.A.S.B.) και συστήθηκε το 1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικό, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α.

Το Μάρτιο του 2001 το ίδρυμα (I.A.S.C.) ανασυστάθηκε σαν ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware, των Η.Π.Α. Το ίδρυμα (I.A.S.C.) αποτελεί τη μητρική εταιρεία του (I.A.S.B.) ενός ανεξάρτητου σώματος που καθορίζει τα λογιστικά πρότυπα και εδρεύει στο Λονδίνο, Ενωμένο Βασίλειο.

Τον Απρίλιο του 2001 το (I.A.S.B.) ανέλαβε την ευθύνη για την δημιουργία λογιστικών προτύπων από τον προκάτοχο του το (I.A.S.C.).

Η δομή του (I.A.S.B.) έχει τα παρακάτω χαρακτηριστικά: το ίδρυμα (I.A.S.C.)

είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που αποτελείται από δύο κύρια σώματα τους θεματοφύλακες και το (I.A.S.B), όπως επίσης και μια συμβουλευτική επιτροπή (S.A.C.) η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C). Το ίδρυμα θεματοφυλάκων του (I.A.S.C.) διορίζει τα μέλη του (I.A.S.B.) επιβλέπει και αυξάνει τα κονδύλια όταν χρειάζεται, αλλά το (I.A.S.B.) έχει αποκλειστική ευθύνη για τη θεσμοθέτηση των λογιστικών προτύπων.



Πηγή: IASB

Οι στόχοι του ιδρύματος (I.A.S.C.) είναι:

- Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας διεθνών λογιστικών προτύπων για το κοινό συμφέρον, τα

οποία να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες των πληροφοριών στις οικονομικές τους αποφάσεις.

- Η προώθηση της χρήσης και της σχολαστικής εφαρμογής αυτών των προτύπων.
- Η σύγκληση των εθνικών λογιστικών προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Το ίδρυμα (I.A.S.C.) διοικείται από 19 θεματοφύλακες οι οποίοι θα προέρχονται έξι από Βόρειο Αμερική, έξι από Ευρώπη, τέσσερις από την περιοχή της Ασίας και του Ειρηνικού και τρεις από οποιαδήποτε περιοχή, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται μια ευρεία διεθνής βάση. Η θητεία τους είναι τρία έτη και στόχος τους είναι να καταβάλλουν κάθε προσπάθεια για την τήρηση του καταστατικού. Οι θεματοφύλακες έχουν πληθώρα καθηκόντων. Για την λήψη αποφάσεων απαιτείται απαρτία τουλάχιστον ίση με το 60% των μελών και χρησιμοποιείται η μέθοδος της πλειοψηφείας πλην ορισμένων αποφάσεων που αποτελούν εξαίρεση.

1.3.2 ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S.B.)

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) ιδρύθηκε το 2001 ως τμήμα του (I.A.S.C.). Απαρτίζεται από 14 μέλη τα οποία διορίζονται από τους θεματοφύλακες. Το (I.A.S.B.) είναι υπεύθυνο για την έγκριση των Διεθνών

Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (τα Δ.Π.Χ.Π.) και των σχετιζόμενων εγγράφων, όπως το *Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*, τα προσχέδια και άλλα έγγραφα προς συζήτηση.

Η επιλογή των μελών δεν γίνεται με βάση τη γεωγραφική αντιπροσώπευση, αντίθετα γίνεται με βάση τις γνώσεις, τις απόψεις τους και την εμπειρία τους. Αναλυτικότερα πέντε μέλη τουλάχιστον θα έχουν εμπειρία ως ενεργοί ελεγκτές, τρία μέλη τουλάχιστον στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, τρία μέλη τουλάχιστον στην χρήση οικονομικών καταστάσεων και ένα μέλος τουλάχιστον θα προέρχεται από τον ακαδημαϊκό χώρο. Τα μέλη του (I.A.S.B.) θα διορίζονται για θητεία μέχρι πέντε ετών, που ανανεώνεται άπαξ.

Οι στόχοι του (I.A.S.B.) συμπίπτουν με τους στόχους του (I.A.S.C.). Οι θεματοφύλακες θα αναπτύσσουν κανόνες και διαδικασίες, ώστε να διασφαλιστεί ότι το (I.A.S.B.) είναι ανεξάρτητο και κρίνεται ως ανεξάρτητο.

Τα έγκυρα κείμενα οποιουδήποτε Προσχεδίου ή Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου ή Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Σχεδίου ή Διερμηνείας σε μορφή σχεδίου ή τελική θα είναι εκείνα που δημοσιεύει το (I.A.S.B.) στην αγγλική γλώσσα. Το (I.A.S.B.) δύναται να δημοσιεύει εγκεκριμένες μεταφράσεις ή να επιτρέπει σε άλλους να δημοσιεύουν το έγκυρο περιεχόμενο των Προσχεδίων ή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Σχεδίου ή Διερμηνείας σε μορφή σχεδίου ή τελική.

1.3.3 Η ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (S.A.C.)

Η συμβουλευτική επιτροπή προτύπων (S.A.C) διορίζεται από τους θεματοφύλακες. Παρέχει ένα επίσημο μέσο συμμετοχής για οργανισμούς και άτομα που ενδιαφέρονται για θέματα διεθνούς οικονομικής αναφοράς. Οι συμμετέχοντες είναι από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και έχουν διαφορετικό επαγγελματικό υπόβαθρο. Το S.A.C έχει ως στόχο:

- Την παροχή συμβουλών στο I.A.S.B. σχετικά με αποφάσεις επί των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης και των προτεραιοτήτων των εργασιών του I.A.S.B.
- Την ενημέρωση του I.A.S.B. για τις απόψεις των οργανισμών και των ατόμων της επιτροπής σχετικά με τις μείζονες εργασίες θεσμοθέτησης προτύπων.
- Την παροχή άλλων συμβουλών στο I.A.S.B. ή τους θεματοφύλακες.

Η επιτροπή απαρτίζεται από 30 ή περισσότερα μέλη και συνεδριάζει κανονικά τουλάχιστον 3 φορές ετησίως. Οι συναντήσεις είναι ανοιχτές στο κοινό.

1.3.4 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (I.F.R.I.C)

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C) αποτελείται από δώδεκα μέλη με δικαίωμα ψήφου

και έναν πρόεδρο άνευ δικαιώματος ψήφου που διορίζονται από τους θεματοφύλακες. Η επιτροπή οφείλει:

- Να ερμηνεύει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. και να παρέχει έγκυρη καθοδήγηση σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς για τα οποία δεν υπάρχει συγκεκριμένη αντιμετώπιση στα Δ.Λ.Π. και στα Δ.Π.Χ.Π. στα πλαίσια του Πλαισίου του I.A.S.B. και να διεξάγει άλλες εργασίες κατ' απαίτηση του I.A.S.B.
- Κατά την εκτέλεση των παραπάνω εργασιών της να ακολουθεί τον στόχο του I.A.S.B. που αφορά σε ενεργή συνεργασία με θεσμοθέτες εθνικών προτύπων προκειμένου να επιτευχθεί η σύγκληση των εθνικών λογιστικών προτύπων, των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. για υψηλής ποιότητας λύσεις.
- Να δημοσιεύει σχέδια διερμηνειών μετά την άδεια του I.A.S.B. για δημόσιο σχολιασμό και να εξετάζει τα σχόλια που λαμβάνονται σε εύλογο διάστημα προτού ολοκληρώσει μια διερμηνεία.
- Να αναφέρεται στο I.A.S.B. και να λαμβάνει την έγκρισή του για τις τελικές διερμηνείες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S) Αναλυτική Παρουσίαση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα 2006.
2. International Accounting Standards Board, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) 2005, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.
3. Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, Πρακτικό Εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2004.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες : Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
6. Γκόρτσος Χρήστος, Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση : οι προτάσεις, τα κείμενα διαβούλευσης και οι στόχοι, Οικονομική Βιομηχανική Επιθεώρηση, ν. τ. 71, Απρίλιος 2004.
7. Καβαδιάς Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software and Publications S.A., Αθήνα 2003.
8. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την

Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές , Εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα 2002.

9. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
10. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Κωδικοποίηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 2002.

ΞΕΝΗ

1. Epstein Barry J., Mirza, Abbas Li, IAS 2004, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, Wiley 2004.
2. Deloitte, IFRSs in your Pocket, 2007.
3. PriceWaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards a Pocket Guide, September 2006.

INTERNET

1. www.allmedia.gr
2. www.ase.gr
3. www.capital.gr
4. www.e-forologia.gr
5. www.europa.eu
6. www.euro2day.gr
7. www.express.gr
8. www.fasb.org

9. www.fee.be
10. www.grant-thornton.gr
11. www.iasb.org
12. www.iasplus.com
13. www.ifac.org
14. www.ifad.net
15. www.iosco.org
16. www.kathimerini.gr
17. www.kerdos.gr
18. www.kpmg.co.uk/ifrs
19. www.pwc.com
20. www.seodi.gr
21. www.soe.gr
22. www.soel.gr
23. www.taxheaven.gr
24. www.xak.com
25. www.ypetho.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Το πλαίσιο του I.A.S.B. εγκρίθηκε από το I.A.S.C. το 1989 και υιοθετήθηκε από το I.A.S.B. το 2001. Το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων θέτει τις λογιστικές πολιτικές πάνω στις οποίες βασίζονται τα πρότυπα, προκειμένου να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Δεν αποτελεί λογιστικό πρότυπο και συνεπώς δεν καθορίζει πρότυπα για οποιοδήποτε συγκεκριμένο θέμα επιμέτρησης ή γνωστοποίησης. Τίποτα σε αυτό το πλαίσιο δεν καταργεί οποιοδήποτε συγκεκριμένο Δ.Λ.Π..

Το I.A.S.B. αναγνωρίζει ότι σε περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων μπορεί να υπάρξει αντίφαση ανάμεσα στο πλαίσιο και σε κάποιο Δ.Λ.Π. Σε εκείνες τις περιπτώσεις που υπάρχει αντίφαση οι απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. υπερισχύουν εκείνων του πλαισίου. Το Πλαίσιο θα αναθεωρείται ενίοτε με βάση την αποκτηθείσα εμπειρία του I.A.S.B. από την εφαρμογή του.

2.2 ΣΚΟΠΟΣ, ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Αυτό το Πλαίσιο θέτει τις έννοιες που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς χρήστες. Ο σκοπός του

Πλαισίου είναι να:

- βοηθήσει το Συμβούλιο του I.A.S.C. στην ανάπτυξη και στην αναθεώρηση των Δ.Λ.Π. καθώς και στην προώθηση της εναρμόνισης των κανονισμών, λογιστικών προτύπων και διαδικασιών, που αφορούν στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης προτύπων στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων.
- βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και στην επίλυση θεμάτων που δεν αντιμετωπίζονται από αυτά.
- βοηθήσει τους ελεγκτές να σχηματίζουν γνώμη κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π.
- βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων εάν οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων συντάχθηκαν σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
- παρέχει σε όσους ενδιαφέρονται για το έργο της I.A.S.C., πληροφορίες σχετικά με την διαμόρφωση των Δ.Λ.Π.

Το Πλαίσιο αφορά τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, και ασχολείται με:

- τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων,
- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν την χρησιμότητα της πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις,
- τον ορισμό, την αναγνώριση και την επιμέτρηση των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και
- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης κεφαλαίου.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών, για να πάρουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές αποφάσεις που συντάσσονται για αυτό το σκοπό ανταποκρίνονται στις κοινές ανάγκες των περισσότερων χρηστών. Ωστόσο δεν παρέχουν όλες τις πληροφορίες και για το λόγο αυτό θα πρέπει να χρησιμοποιούνται συνδυαστικά με άλλες πληροφορίες, αφού η μεμονωμένη χρήση μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν κυρίως μη οικονομικές πληροφορίες.

Οι χρηστές των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν παρόντες και δυνητικούς επενδυτές, εργαζομένους, δανειστές, προμηθευτές και άλλους πιστωτές, πελάτες, κυβερνήσεις και τα όργανα τους, και το κοινό.

Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων απαιτούν εκτίμηση της ικανότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και του βαθμού βεβαιότητας της δημιουργίας τους.

Η χρηματοοικονομική θέση μιας οικονομικής επιχείρησης επηρεάζεται από τους οικονομικούς πόρους που ελέγχει, την οικονομική δομή της, τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα της, καθώς και από την ικανότητα της να προσαρμόζεται στις μεταβολές του περιβάλλοντος μέσα στο οποίο λειτουργεί. Οι παραπάνω πληροφορίες είναι χρήσιμες για να προβλέψει κανείς την ικανότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα, ικανά για να καλύπτουν τις μελλοντικές της υποχρεώσεις.

Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, ειδικότερα για την κερδοφορία της, απαιτούνται για να εκτιμηθούν πιθανές μεταβολές στους οικονομικούς πόρους, που πιθανώς θα ελέγχει στο μέλλον.

Οι πληροφορίες που αφορούν μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης είναι χρήσιμες για να εκτιμηθούν οι επενδυτικές, χρηματοδοτικές και λειτουργικές δραστηριότητες της κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν επίσης τις σημειώσεις, συμπληρωματικούς πίνακες καθώς και άλλες πληροφορίες.

2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ

Αρχικά, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με τον λογιστικό χειρισμό που βασίζεται στην αρχή **των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων**. Σύμφωνα με αυτή την αρχή αυτή, τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και καταχωρούνται και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων των οποίων αφορούν. Οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν πληροφορίες όχι μόνο για συναλλαγές του παρελθόντος αλλά και του μέλλοντος.

Επιπροσθέτως μια ακόμη βασική παραδοχή αποτελεί η παραδοχή της **συνεχιζόμενης δραστηριότητας**, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται δηλαδή με την παραδοχή ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει τις δραστηριότητες της και στο μέλλον, εκτός εάν υπάρχουν λόγοι. Σε αυτή την περίπτωση η βάση που χρησιμοποιήθηκε γνωστοποιείται.

2.4 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες. Τα τέσσερα κύρια χαρακτηριστικά είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία, και η συγκρισιμότητα.

Η **κατανοητότητα** είναι μια ιδιότητα σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών είναι άμεσα κατανοητές από τους χρήστες. Βέβαια αυτό προϋποθέτει την ύπαρξη γνώσεων από την μεριά των χρηστών και φυσικά δεν αποκλείει την ύπαρξη πληροφοριών γύρω από περίπλοκα θέματα επειδή ορισμένοι χρήστες δεν έχουν τις απαραίτητες γνώσεις.

Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να έχουν την ιδιότητα της **συνάφειας**, όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από τη φύση και τη **σημαντικότητα** τους. Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις αν η παράλειψη τους ή κακή διατύπωση τους μπορεί να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λήφθηκαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους, που κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας. Έτσι η σημαντικότητα αποτελεί το κριτήριο αποδοχής ή απόρριψης, παρά το βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό που πρέπει να έχει αυτή η πληροφόρηση προκειμένου να είναι χρήσιμη.

Επιπλέον, για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες. Οι πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της **αξιοπιστίας** όταν είναι ουδέτερες, δηλαδή όταν είναι απαλλαγμένες από σημαντικά λάθη και προκαταλήψεις και οι

χρήστες μπορούν να βασίζονται σε αυτές, ότι παρουσιάζουν πιστά αυτό που σκόπευαν ή θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν. Οι πληροφορίες μπορεί να είναι συναφείς, αλλά αρκετά αναξιόπιστες στη φύση ή στη παρουσίαση τους, ώστε η αναγνώριση τους πιθανόν να παραπλανεί.

Άλλο ποιοτικό χαρακτηριστικό είναι η **ουδετερότητα**. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι ουδέτερες, δηλαδή απαλλαγμένες από προκαταλήψεις. Οι οικονομικές πληροφορίες δεν είναι ουδέτερες, αν η επιλογή της παρουσίασης των πληροφοριών επηρεάζει τη λήψη μιας απόφασης ή κρίσης για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα ή έκβαση.

Επίσης οι πληροφορίες για να παρουσιάζουν σωστά τις συναλλαγές πρέπει να αποδίδονται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την **ουσία** και την οικονομική πραγματικότητα τους και **όχι μόνο σύμφωνα με τον τύπο** ή την νομική τους μορφή. Η ουσία των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων δεν συμπίπτει πάντοτε με αυτό που είναι ορφανές από το νομικό τύπο τους.

Εξίσου σημαντικό για τις οικονομικές καταστάσεις είναι οι πληροφορίες να **παρουσιάζουν πιστά** τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν. Οι περισσότερες οικονομικές πληροφορίες υπόκεινται σε σχετικό κίνδυνο να μην παρουσιάσουν σωστά αυτά που σκοπεύουν να απεικονίσουν. Αυτό μάλλον οφείλεται σε έμφυτες δυσκολίες είτε κατά την αναγνώριση των συναλλαγών που πρέπει να ποσοτικοποιηθούν, είτε κατά τον σχεδιασμό και την εφαρμογή τεχνικών

επιμέτρησης και παρουσίασης, που δίνουν το μήνυμα ότι αντιπροσωπεύουν αυτές τις συναλλαγές και τα γεγονότα.

Δεν θα πρέπει να παραλείψουμε ότι κατά την διάρκεια κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν αβεβαιότητες, οι οποίες αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις και μπορούν να αντιμετωπιστούν με τη επίδειξη **σύνεσης** κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η σύνεση είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας που εμπεριέχεται στην άσκηση των κρίσεων, που απαιτούνται για να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, έτσι ώστε τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα δεν υπερεκτιμώνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποεκτιμώνται.

Επίσης για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι **πλήρεις** μέσα στα όρια της σημαντικότητας και του κόστους. Μια παράλειψη μπορεί να καταστήσει τις πληροφορίες εσφαλμένες ή παραπλανητικές και κατά συνέπεια αναξιόπιστες και ανεπαρκείς ως προς τη συνάφεια τους.

Τέλος οι χρήστες πρέπει να μπορούν να **συγκρίνουν** τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά, καθώς και τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων. Συνεπώς η επιμέτρηση και η απεικόνιση των οικονομικών επιδράσεων όμοιων συναλλαγών πρέπει να γίνεται κατά τρόπο συστηματικό διαχρονικά μέσα στη ίδια επιχείρηση, όσο και στις διαφορετικές επιχειρήσεις.

2.5 ΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Με το νόμο 3229/2004, οριστικοποιείται το βασικό πλαίσιο της καταρχήν εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π) στην Ελλάδα.

Σημαντικά θέματα που ορίζονται με το νόμο αυτό είναι :

- Τα σχετικά με τα Δ.Λ.Π. θέματα ενσωματώνονται ως πρόσθετο κεφάλαιο (15ο) στο Ν. 2190/1920.
- Παρέμεινε η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για εταιρείες εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, χωρίς όμως να περιορίζεται η έννοια στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Βάσει της παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 3301/2004. Άρα εταιρεία με έδρα την Ελλάδα εισηγμένη μόνο σε χρηματιστήριο εξωτερικού, υποχρεούται να εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π.
- Επεκτάθηκε η υποχρέωση εφαρμογής τους και στις συνδεδεμένες εταιρείες. Οι οποίες όμως ενοποιημένες επιχειρήσεις θα πρέπει να αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των μετοχών της μειοψηφίας.
- Η προαιρετική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. επιτράπηκε (σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 134 του ΚΝ2190/20) αρκεί να τηρηθεί για μία 5ετία, και να ελέγχονται οι οικονομικές καταστάσεις από ορκωτούς ελεγκτές ανεξάρτητα αν η εταιρεία δεν υποχρεούται. Επιπλέον η εφαρμογή των Δ.Λ.Π προϋποθέτει την έγκριση της γενικής συνέλευσης των μετόχων με απόφαση που λαμβάνεται σύμφωνα με τις παρ. 1 και παρ. 2 του άρθρου 31 του ΚΝ2190/20 δηλαδή απλή απαρτία και πλειοψηφία ή σύμφωνα με

το άρθρο 13 του Ν3190/55, δηλαδή πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν περισσότερο από το μισό εταιρικό κεφάλαιο.

- Εφαρμόζονται όσα Δ.Λ.Π. υιοθετεί η Ευρωπαϊκή Ένωση.
- Οι ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να συντάξουν και να δημοσιεύσουν τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου που λήγει στις 31.3.2005 και εφεξής σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι παραπάνω υποχρεώσεις ισχύουν και για τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου που λήγει στις 30.9.2005 και εφεξής των ανωνύμων εταιρειών με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει την 1η Ιουλίου 2005. Σύμφωνα με το κεφάλαιο Β' άρθρο 11 παρ. 16 του νόμου 3301/2004 (ΦΕΚ 263/23.12.2004)

Για όσες εταιρείες εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. :

- Τα λογιστικά βιβλία τους τηρούνται, και οι πρωτογενείς καταχωρήσεις σε αυτά γίνονται, βάσει των Δ.Λ.Π..
- Στη Νομαρχία και τον Τύπο δημοσιεύονται οι κατά Δ.Λ.Π Οικονομικές Καταστάσεις. Επιπροσθέτως, αυτές αναρτώνται σε ιστοσελίδα του Διαδικτύου όπου και παραμένουν τουλάχιστον για μία 2ετία. Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. δεν συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

- Τηρούνται ως πρόσθετα βιβλία, Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, στα οποία καταγράφονται οι διαφορές από τα Δ.Λ.Π. που προκύπτουν βάσει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, και τα οποία, συνενωμένα με το κυρίως Ημερολόγιο, προσδιορίζουν το φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρείας. Τηρείται ακόμη Φορολογικό Μητρώο Παγίων ή Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Παγίων.
- Ειδικά για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, η λογιστική τους αντιμετώπιση βάσει των Δ.Λ.Π αναμορφώνεται φορολογικά κατά την προαίρεση της επιχείρησης (μισθώτρια ή εκμισθώτρια).
- Όπου στη νομοθεσία αναφέρονται λογιστικά μεγέθη, αυτά υπολογίζονται βάσει των Δ.Λ.Π (πχ αντικειμενική αποτίμηση αξίας μετοχής, όρια ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές).
- Ακολουθούνται οι κανόνες αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων-υποχρεώσεων των Δ.Λ.Π, κατά παρέκκλιση τυχόν άλλων οριζόμενων στη νομοθεσία.
- Διατάξεις του Κ.Β.Σ. που τυχόν αντίκεινται στα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π., δεν ισχύουν για τις εταιρείες που τα εφαρμόζουν (υποχρεωτικά ή προαιρετικά).
- Προβλέπονται σύνθετες (και αμφιλεγόμενες) διατάξεις για την επιχειρηματική και φορολογική μεταχείριση κονδυλίων που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή αξιών εδαφικών εκτάσεων και ακινήτων βάσει των Δ.Λ.Π.

Εταιρείες που δεν εφαρμόζουν συνολικά τα Δ.Λ.Π, μπορούν να εφαρμόζουν τις αρχές τους ειδικά για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, χωρίς να αναμορφώνεται

φορολογικά το αποτέλεσμα τους ως προς αυτές.

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις σηματοδότησε σημαντικές αλλαγές στο επίπεδο της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες. Κοινή διαπίστωση είναι ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι ανταποκρίθηκαν στην πρόκληση με συνέπεια παρόλο που οι απαιτήσεις για πληροφόρηση είναι πολύ υψηλές. Το επιθυμητό πλέον από όλους είναι η συνέπεια στην εφαρμογή των αρχών των Δ.Π.Χ.Π. .

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S) Αναλυτική Παρουσίαση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα 2006.
2. International Accounting Standards Board, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) 2005, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.
3. Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, Πρακτικό Εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2004.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες : Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
6. Γκόρτσος Χρήστος, Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση : οι προτάσεις, τα κείμενα διαβούλευσης και οι στόχοι, Οικονομική Βιομηχανική Επιθεώρηση, ν. τ. 71, Απρίλιος 2004.
7. Καββαδίας Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software and Publications S.A., Αθήνα 2003.

8. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , Εκδόσεις ΑΕΟΕ, Αθήνα 2004.
9. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές , Εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα 2002.
10. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
11. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων : Δ.Λ.Π. : 12, 16, 19, 28, 31, 39 και άλλων σχετικών προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 1998.
12. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΞΕΝΗ

1. Epstein Barry J., Mirza, Abbas Li, IAS 2004, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, Wiley 2004.
2. Deloitte, IFRSs in your Pocket, 2007.
3. PriceWaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards a Pocket Guide, September 2006.

INTERNET

1. www.allmedia.gr

2. www.ase.gr
3. www.capital.gr
4. www.e-forologia.gr
5. www.europa.eu
6. www.euro2day.gr
7. www.express.gr
8. www.fasb.org
9. www.fee.be
10. www.grant-thornton.gr
11. www.iasb.org
12. www.iasplus.com
13. www.ifac.org
14. www.ifad.net
15. www.iosco.org
16. www.kathimerini.gr
17. www.kerdos.gr
18. www.kpmg.co.uk/ifrs
19. www.pwc.com
20. www.seodi.gr
21. www.soe.gr
22. www.soel.gr
23. www.taxheaven.gr
24. www.xak.com
25. www.ypetho.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούμε στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (Δ.Λ.Π. 16) Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (I.A.S. 16, PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT).

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων που καθορίζονται από άλλα πρότυπα και θα τις αναλύσουμε στην συνέχεια. Επιπλέον μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 16 για πάγια στοιχεία που κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα. Το πρότυπο καθορίζει επίσης και τις γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνουν σχετικά με ενσώματα πάγια και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π 16 (1998): Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 16 ενθαρρύνεται. Το πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες διερμηνείες:

- ΜΕΔ-6 Κόστη τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού

- ΜΕΔ-14 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις –Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων
- ΜΕΔ- 23 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις- Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών.

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) αναθεώρησε το Δ.Λ.Π. 16 ως τμήμα του έργου του που αφορά στις Βελτιώσεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, λόγω αποριών και κριτικών επισημάνσεων. Στόχος του Συμβουλίου ήταν μια περιορισμένη αναθεώρηση με σκοπό την παροχή επιπρόσθετων οδηγιών και την αποσαφήνιση επιλεγμένων θεμάτων. Η θεμελιώδης προσέγγιση του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων ακίνητοποιήσεων του Δ.Λ.Π. 16 δεν αναθεωρήθηκε.

3.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις (υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού), ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές πληροφορίες με την επένδυση της επιχείρησης σε ενσώματες ακίνητοποιήσεις καθώς και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.

Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακίνητοποιήσεων αποτελούν:

1. η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων,
2. ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους,

3. οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

3.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 16 πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε:

- α) ενσώματες ακινητοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία),
- γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (Δ.Π.Χ.Π. 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων),
- δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στις παραπάνω περιπτώσεις β) και δ)

Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις απαιτεί η επιχείρηση να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

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

3.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Προτού προχωρήσουμε σε εκτενή ανάλυση του Δ.Λ.Π. 16 θεωρείται σκόπιμο να καθοριστούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόησή του.

Στοιχείο Ενεργητικού σύμφωνα με το πλαίσιο κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων ένα στοιχείο ενεργητικού είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη προς την επιχείρηση.

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

- (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, στην παραγωγική διαδικασία, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς
- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- I. η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση
- II. το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η επιχείρηση αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε συσσωρευμένων αποσβέσεων και συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

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

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το εκτιμώμενο ποσό το οποίο μια επιχείρηση θα λάμβανε στην τρέχουσα χρήση από την διάθεση ενός παγίου, μετά από την αφαίρεση των εκτιμωμένων εξόδων διάθεσης, εφόσον το

πάγιο ήταν σε τέτοια κατάσταση και χρονική στιγμή όπως αυτή που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ανακτήσιμο ποσό, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

Ειδική για την επιχείρηση αξία, είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών τις οποίες η επιχείρηση αναμένει, ότι θα προκύψουν από την συνεχιζόμενη χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και την εκποίησή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή οι ταμειακές ροές που αναμένονται να προκύψουν όταν γίνει διακανονισμός μιας υποχρέωσης.

3.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

1. πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
2. το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση αναμένεται να τα

χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Το Δ.Λ.Π 16 δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού, δηλαδή δεν καθορίζει τι αποτελεί στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης. Μπορεί να αρμόζει να αθροίζονται τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Μια 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 την συντήρηση του.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΟΜΙΚΡΟΝ» αγόρασε πριν δύο χρόνια ένα μηχάνημα αξίας €400.000, το οποίο θα χρησιμοποιούταν στην παραγωγική διαδικασία. Το μηχάνημα όμως έπαθε μεγάλη ζημία, η οποία εν μέρει οφείλταν στο γεγονός ότι δεν γινόταν τακτική και σωστή συντήρηση του μηχανήματος. Λόγω του μεγέθους της ζημιάς το μηχάνημα δεν μπορούσε πλέον να λειτουργήσει και

επειδή το κόστος της επισκευής ήταν μεγάλο η επιχείρηση αποφάσισε να μην προχωρήσει στην επισκευή του. Εξηγήστε αν το συγκεκριμένο μηχάνημα αποτελεί ακόμα στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης «ΟΜΙΚΡΟΝ»;

Σε αυτή την περίπτωση το παραπάνω μηχάνημα δεν αποτελεί πλέον στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης «ΟΜΙΚΡΟΝ». Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου το συγκεκριμένο μηχάνημα δεν ικανοποιεί πλέον το κριτήριο σύμφωνα με το οποίο θα εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του. Η λογιστική αξία με την οποία το συγκεκριμένο πάγιο εμφανίζεται στις λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης.

3.6 ΑΡΧΙΚΑ ΚΟΣΤΗ

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, παρόλο που δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην επιχείρηση να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η επιχείρηση δεν μπορεί να παράγει και να πουλάει χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

3.7 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΚΟΣΤΗ

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας

κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης του Δ.Λ.Π 16, η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται.

Η συνέχιση της λειτουργίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Οποιαδήποτε υπολειπόμενη λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (εφόσον διαχωρίζεται από τα φυσικά μέρη του παγίου) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού

στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

3.8 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

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

Στοιχεία του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

- (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
- (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.
- (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η επιχείρηση είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

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

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

Παραδείγματα από κόστη, τα οποία όμως δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι τα παρακάτω:

1. το κόστος για το άνοιγμα μιας νέας μονάδος

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

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει, όταν το πάγιο βρίσκεται σε κατάλληλη θέση και κατάσταση για να λειτουργήσει σύμφωνα με τον σκοπό για τον οποίο προορίζεται από την διοίκηση. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

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

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΘΗΤΑ» έκανε εισαγωγή ενός μηχανήματος με σκοπό να το χρησιμοποιήσει στη παραγωγική της διαδικασία αξίας € 300.000. Στο συμβόλαιο αγοράς υπήρχε όρος για έκπτωση 10% με πληρωμή τις μετρητοίς, όπως και έγινε. Για την εισαγωγή του μηχανήματος πληρώθηκαν δασμοί €10.000, μεταφορικά έξοδα € 2.000 και ασφάλιστρα μεταφοράς € 1.000. Για την διαμόρφωση του χώρου και την τοποθέτηση του μηχανήματος καταβλήθηκαν άλλα € 1.000 σε ειδικό συνεργείο. Η διοίκηση της επιχείρησης αποφάσισε να λειτουργήσει δοκιμαστικά το μηχάνημα προκειμένου να διαπιστώσει την ομαλή λειτουργία του. Η δοκιμαστική λειτουργία προβλεπόταν από τις οδηγίες του κατασκευαστή. Το κόστος ανήλθε στα € 1.500 (κατά τη διάρκεια της δοκιμαστικής λειτουργίας το μηχάνημα δεν συμμετείχε στην παραγωγική διαδικασία). Υπολογίστε το συνολικό κόστος του μηχανήματος.

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ
Κόστος Αγοράς	300.000
Έκπτωση	-30.000
Δασμοί Εισαγωγής	10.000
Μεταφορικά	2.000
Ασφάλιστρα	1.000

Έξοδα Διαμόρφωσης Χώρου & Εγκατάστασης	1.000
Έξοδα Δοκιμαστικής Λειτουργίας	1.500
Σύνολο	285.500

3.9 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων υπερβαίνει τα συνήθη πιστωτικά όρια, η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 23.

Ένα ενσώματο πάγιο μπορεί να αποκτηθεί κατά την ανταλλαγή με ένα μη νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού ή στοιχεία ή έναν συνδυασμό νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία του εκτός αν:

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

Το αποκτώμενο στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο ακόμα και αν η επιχείρηση δεν 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.

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

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

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

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν

(α) η διακύμανση των εκτιμήσεων της εύλογης αξία δεν είναι σημαντική για αυτό το στοιχείο του ενεργητικού, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η επιχείρηση μπορεί να αποτιμήσει 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.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» αντάλλαξε ηλεκτρονικό υπολογιστή λογιστικής αξίας €80.000 με μηχάνημα τροφοδοσίας εύλογης αξίας €110.000. Για την αγορά δεν καταβλήθηκαν μετρητά.

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

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Μηχάνημα τροφοδοσίας	110.000	
Ηλεκτρονικός Υπολογιστής		80.000
Κέρδος από ανταλλαγή παγίων		30.000

Σε αυτήν την περίπτωση υπάρχει ανταλλαγή παγίων στοιχείων. Η επιχείρηση «ΕΨΙΛΟΝ» αναγνωρίζει το αποκτώμενο μέσω ανταλλαγής, πάγιο στην εύλογη αξία του δεδομένου ότι μόνο 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 ενεργητικού που δόθηκε, δηλαδή του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Η λογιστική εγγραφή που πρέπει να διενεργηθεί για την απόκτηση του μηχανήματος με ανταλλαγή είναι η ακόλουθη.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Μηχάνημα τροφοδοσίας	80.000	
Ηλεκτρονικός Υπολογιστής		80.000

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάση σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις.

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

3.10 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16, η επιχείρηση καλείται να επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους, είτε τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, ως λογιστική της πολιτική την οποία θα εφαρμόζει σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

3.10.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ύστερα από την αναγνώριση του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως του, μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων του και οποιεσδήποτε συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

3.10.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η αναπροσαρμοσμένη αξία του αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά, έτσι ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτιρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις, στις οποίες να μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ειδικής φύσης του

στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και λόγω ότι σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, τότε η επιχείρηση μπορεί να χρειαστεί να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

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

Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τότε ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Για παράδειγμα αν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων τότε θα πρέπει να γίνεται αναπροσαρμογή για όλα τα κτίρια που κατέχει η επιχείρηση και όχι για κάποια συγκεκριμένα από αυτά.

Μια κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών

στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της επιχείρησης. Τα παρακάτω αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

- (α) εδαφικές εκτάσεις,
- (β) γήπεδα και κτίρια,
- (γ) μηχανήματα,
- (δ) πλοία,
- (ε) αεροσκάφη,
- (στ) οχήματα,
- (ζ) έπιπλα και σκεύη,
- (η) εξοπλισμός γραφείου.

Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

3.10.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ

Όταν ένα ενσώματο πάγιο αναπροσαρμόζεται, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του κατά τη ημερομηνία αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με μία από τις παρακάτω εναλλακτικές μεθόδους:

- Αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του στοιχείου του ενεργητικού, έτσι ώστε η λογιστική του αξία 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.

ΜΕΘΟΔΟΣ 1 – ΚΑΤΑ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Κόστος παγίου	
	Συσσωρευμένες αποσβέσεις
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής ή Κατάσταση αποτελεσμάτων

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

ΜΕΘΟΔΟΣ 2 - ΜΗΔΕΝΙΣΜΟΣ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Συσσωρευμένες αποσβέσεις (έτσι ώστε να μηδενιστούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του παγίου)	
Κόστος παγίου (εάν η εύλογη αξία είναι μεγαλύτερη του αρχικού κόστους)	
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής ή Κατάσταση αποτελεσμάτων (καθαρή αύξηση)
	Κόστος παγίου (εάν η εύλογη αξία είναι μικρότερη του αρχικού κόστους)

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, το πλεόνασμα που προκύπτει, θα αναγνωρίζεται στον λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων **Αποθεματικό Αναπροσαρμογής**.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 η διαφορά αυτή θα μεταφερθεί τελικώς στα Κέρδη εις νέον με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

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

Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών. 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. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα.

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

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η εταιρεία «ΩΜΕΓΑ» έχει ένα πάγιο με αξία κτήσης € 400.000 και συσσωρευμένες αποσβέσεις € 100.000. Βάσει πρόσφατης εκτίμησης το πάγιο θα αναπροσαρμοστεί στο ποσό των € 600.000. Η επανεκτίμηση θα καταχωρηθεί λογιστικά με τις δύο παρακάτω μεθόδους:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ
Αξία Κτήσης	400.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	(100.000)
Καθαρή Λογιστική Αξία	300.000

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργηθούν είναι οι ακόλουθες:

ΜΕΘΟΔΟΣ 1

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	100.000	
Αποσβεσμένα Πάγια		100.000
Ενσώματα Πάγια	400.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		400.000

ΜΕΘΟΔΟΣ 2

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		100.000
Αποσβεσμένα Πάγια	100.000	
Ενσώματα Πάγια	200.000	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής		200.000

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

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΕΘΟΔΟΣ 1	ΜΕΘΟΔΟΣ 2
Μικτή Λογιστική Αξία	800.000	600.000
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	(200.000)	0
Καθαρή Λογιστική Αξία	600.000	600.000

Και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις, το υπόλοιπο στο Αποθεματικό Αναπροσαρμογής είναι € 300. 000, το οποίο είναι ίσο με την αύξηση στην αναπόσβεστη αξία του παγίου. Η ετήσια απόσβεση στο μέλλον θα είναι ίδια ανεξάρτητα από τη μέθοδο που επιλέγετε.

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

Εάν όμως η λογιστική αξία του παγίου παρουσιάσει αύξηση μετά από προηγούμενη μείωση, τότε το ποσό της αύξησης που θα προκύψει θα αναγνωριστεί ως έσοδο, έως το ποσό που αναστρέφει την προηγούμενη υποτίμηση. Το επιπλέον ποσό αναγνωρίζεται απευθείας σε πίστωση του κονδυλίου των ιδίων κεφαλαίων Αποθεματικό Αναπροσαρμογής.

Εάν σε άλλη περίπτωση η λογιστική αξία ενός παγίου παρουσιάζει αύξηση σε σχέση με την λογιστική αξία που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις και η οποία είναι ήδη αυξημένη από προηγούμενες χρήσεις, τότε θα γίνει νέα αναπροσαρμογή με νέα αύξηση στη λογιστική αξία του παγίου αλλά και στο Αποθεματικό Αναπροσαρμογής.

Εάν κατά την πάροδο του χρόνου προκύψει μείωση της λογιστικής 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. Αν το ποσό της μείωσης είναι μεγαλύτερο από τις προηγούμενες αυξήσεις τότε η διαφορά θα αναγνωριστεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η εταιρεία «ΩΜΕΓΑ» αγόρασε ένα οικόπεδο (πάγιο). Η εύλογη αξία του τα επόμενα 4 χρόνια επανεκτιμάται ως εξής:

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ
Κόστος 01/01/2007	2.000
Αύξηση	300
Εύλογη αξία 01/01/2008	2.300
Μείωση	(150)
Εύλογη αξία 01/01/2009	2150
Μείωση	(250)
Εύλογη αξία 01/01/2010	1900
Αύξηση	300
Εύλογη αξία 01/01/2011	2200

Να καταχωρηθούν οι διαφορές επανεκτίμησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης «ΩΜΕΓΑ».

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
Κόστος 01/01/07	2000		
Αύξηση	300	300	
Κόστος 01/01/08	2300		
Μείωση	(150)	(150)	
Κόστος 01/01/09	2150	150	
Μείωση	(250)	(150)	(100)
Κόστος 01/01/10	1900	–	
Αύξηση	300	200	100
Κόστος 01/01/11	2200	200	–

3.11 ΑΠΟΣΒΕΣΗ

3.11.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Με βάση τον ορισμό της απόσβεσης που δώσαμε σε προηγούμενο κεφαλαίο, απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Με βάση τη θεμελιώδη αρχή της συσχέτισης, η απόσβεση αντικατοπτρίζει το κόστος χρήσης του ενσώματου στοιχείου και συσχετίζεται με τα οφέλη που προκύπτουν από την χρήση του.

Μερικοί κανόνες που διέπουν τις αποσβέσεις είναι οι παρακάτω:

- Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.
- Η επιχείρηση κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.
- Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα μπορούν να ομαδοποιηθούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.
- Στη έκταση που μία επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο πάγιο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της επιχείρησης για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου, κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του παγίου.

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

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (Δ.Λ.Π 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

3.11.2 ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται κατά συστηματικό τρόπο σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (ή οι μεταβολές), θα αντιμετωπίζονται ως μια μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση

σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8 Λογιστικές, Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά τους για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της επιχείρησης μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ότι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από παρόμοια στοιχεία.

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

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

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Σε αυτήν την περίπτωση η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου θα είναι μηδενική, εκτός και εάν αργότερα η υπολειμματική αξία του μειωθεί σε ποσό μικρότερο της

λογιστικής αξίας του.

Η απόσβεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αρχίζει όταν αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει ορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (ή όταν συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική όταν δεν υπάρχει παραγωγή. (Δ.Π.Χ.Π. 5) .

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

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

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

Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, καθαρισμού, απομάκρυνσης και αποκατάστασης της τοποθεσίας, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη

λόγω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε η απόσβεση τους γίνεται έτσι ώστε να αντανakλώνται τα οφέλη που πρόκειται να αποκομίζονται από την χρήση τους.

3.11.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

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

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος θα πρέπει να τροποποιείται έτσι ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μια μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η επιχείρηση επιλέγει τη μέθοδο που αντανakλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος που θα επιλεγεί

εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός και αν υπάρξει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Οι τρεις πιο συχνές χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι οι παρακάτω:

- **Σταθερή μέθοδος.** Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται.

Ο υπολογισμός του ποσού της απόσβεσης γίνεται με βάση των παρακάτω τύπο:

$$\text{Ποσό απόσβεσης ανά περίοδο χρήσης} = \frac{\text{Κόστος} - \text{Υπολ/τική_αξία}}{\text{Ωφελιμη_Ζωή}}$$

- **Φθίνουσα μέθοδος.** Με βάση τη συγκεκριμένη μέθοδο γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Δηλαδή 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 περισσότερα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο.

Ο υπολογισμός του ποσοστού της απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογισθεί το ποσό της απόσβεσης γίνεται με βάση τον εξής τύπο:

$$\text{Ποσοστό\%} = 1 - \left(\frac{\text{Ωφ. Ζωή} \sqrt{\text{Υπολειμματική αξία}}}{\text{Κόστος}} \right)$$

- **Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.** Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου.

3.12 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ

Η επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί. Αυτό το πρότυπο εξηγεί πως μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της, πως προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Μια επιχείρηση μπορεί να εισπράξει χρηματική ή άλλη αποζημίωση από τρίτα πρόσωπα για τυχόν απομείωση, απώλεια ή διάθεση κάποιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων με σκοπό να επιδιορθώσει το πάγιο ή να αγοράσει, κατασκευάσει καινούριο. Για παράδειγμα αποζημιώσεις ή σχετικές καλύψεις από ασφαλιστικές εταιρείες, κρατικές αποζημιώσεις, αντικατάσταση ή επιδιόρθωση του στοιχείου από τον κατασκευαστή του.

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης (στο κέρδος ή στη ζημιά της χρήσης), όταν η αποζημίωση καθίσταται εισπρακτέα.

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

- ✓ τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 36,
- ✓ η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο,
- ✓ η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται εισπρακτέα,
- ✓ το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις για να αναπληρώσουν την απομείωση/ζημιά προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

3.13 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ

ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

1. κατά τη διάθεση,
2. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το Δ.Λ.Π 17 απαιτεί διαφορετικά για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα πρέπει να κατατάσσονται στα έσοδα.

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

Αν, σύμφωνα με την αρχές της αναγνώρισης του Δ.Λ.Π. 16 , η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, άσχετα εάν το

αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η επιχείρηση να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης, ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

Το κέρδος ή η ζημία που προέρχεται από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης (ποσό πώλησης), αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

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

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

3.14 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη συσσωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους χρήσης,
- μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της χρήσης που δείχνει:
 1. προσθήκες,
 2. τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,(Δ.Π.Χ.Π. 5), εκποιήσεις,
 3. αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,

4. αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
5. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
6. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
7. αποσβέσεις,
8. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε ένα διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης και της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας επιχείρησης.
9. άλλες μεταβολές.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, επιπρόσθετα των παραπάνω πληροφοριών που απαιτούνται από τις παραγράφους 4 έως 6, η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αποκαλύπτουν επίσης:

- την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις, που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων και πιστωτών,

- το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,
- τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη (για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν) το οποίο συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

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

1. η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου,
2. η συσσωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, η επιχείρηση γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα

περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

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

Όταν τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, τότε θα γνωστοποιούνται τα εξής:

- η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
- αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,
- η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν απευθείας:
 - I. με παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς,
 - II. με πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση,
 - III. με τη χρησιμοποίηση άλλων τεχνικών αποτίμησης,
- για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους,

- τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

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

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

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S) Αναλυτική Παρουσίαση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα 2006.
2. International Accounting Standards Board, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) 2005, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.
3. Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς, Πρακτικό Εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2004.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες : Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
6. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις ΑΕΟΕ, Αθήνα 2004.
7. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
8. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.

9. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων : Δ.Λ.Π. : 12, 16, 19, 28, 31, 39 και άλλων σχετικών προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 1998.
10. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Κωδικοποίηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 2002.
11. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, Διερμηνείες διεθνών Λογιστικών Προτύπων αριθμ 1-25 Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 1998.
12. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΞΕΝΗ

1. Epstein Barry J., Mirza, Abbas Li, IAS 2004, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, Wiley 2004.
2. Deloitte, IFRSs in your Pocket, 2007.
3. PriceWaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards a Pocket Guide, September 2006.

INTERNET

1. www.allmedia.gr
2. www.ase.gr

3. www.capital.gr
4. www.e-forologia.gr
5. www.europa.eu
6. www.euro2day.gr
7. www.express.gr
8. www.fasb.org
9. www.fee.be
10. www.grant-thornton.gr
11. www.iasb.org
12. www.iasplus.com
13. www.ifac.org
14. www.ifad.net
15. www.iosco.org
16. www.kathimerini.gr
17. www.kerdos.gr
18. www.kpmg.co.uk/ifrs
19. www.pwc.com
20. www.seodi.gr
21. www.soe.gr
22. www.soel.gr
23. www.taxheaven.gr
24. www.xak.com
25. www.ypetho.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

4.1 ΓΕΝΙΚΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούμε στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 (Δ.Λ.Π. 36) Απομείωση της Αξίας των Στοιχείων του Ενεργητικού (I.A.S. 36, IMPAIRMENT OF ASSETS).

Το Δ.Λ.Π. 36 εισάγει στην ελληνική και λογιστική πραγματικότητα την έννοια της **απομείωσης της αξίας**, η οποία μέχρι τη στιγμή της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Π ήταν παντελώς άγνωστη.

Το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 αναθεωρήθηκε το Μάρτιο του 2004 και αντικαθιστά το Δ.Λ.Π 36 (1998) Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Στόχος της αναθεώρησης ήταν να εναρμονιστεί το παρόν Πρότυπο με τα νέα Πρότυπα που εκδόθηκαν. Θα πρέπει να εφαρμόζεται:

- κατά την απόκτηση σε υπεραξία καθώς και για άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων, η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.
- σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται.

4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση, για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

4.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 36 θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

1. αποθέματα (Δ.Λ.Π 2 Αποθέματα).
2. περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π 11 Συμβάσεις Κατασκευής).
3. αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (Δ.Λ.Π 12 Φόροι Εισοδήματος).
4. περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (Δ.Λ.Π 19 Παροχές σε Εργαζομένους),

5. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.
6. επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα).
7. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία).
8. αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.
9. μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες. (Δ.Π.Χ.Π.5).

Το Δ.Λ.Π. 36 εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία (δηλαδή στην εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο αναπροσαρμογής του Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις. Η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

- αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και

της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης, είναι τα άμεσα διαφορεικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή τα κόστη που απαιτούνται για να πουληθεί το στοιχείο του ενεργητικού. Σε αυτήν την περίπτωση διακρίνουμε δύο υποπεριπτώσεις:

1. εάν τα κόστη διάθεσης είναι αμελητέα, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (δηλαδή την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.
2. εάν τα κόστη διάθεσης δεν είναι αμελητέα, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

- αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μία βάση, άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο

ποσό του (η εύλογη αξία), μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

4.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Πριν την αναλυτική παρουσίαση του Δ.Λ.Π. 36, κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφερθούν παρακάτω.

Ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

1. Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.
2. πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή.
3. οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των εισηγμένων επιχειρήσεων η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια στο επενδυτικό κοινό. Στην περίπτωση

επιθετικής αγοράς εταιρίας, η ημερομηνία συμφωνίας είναι η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών, κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος, ώστε ο αποκτών να αποκτήσει τον έλεγχο. (Δ.Π.Χ.Π. 3)

Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιονδήποτε συσσωρευμένων αποσβέσεων και συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Μονάδα Δημιουργίας Ταμιακών Ροών (Μ.Δ.Τ.Ρ.) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. (Δ.Π.Χ.Π.5).

Κόστη (δαπάνες) διάθεσης είναι τα διαφορεικά κόστη που μπορούν να καταλογιστούν άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργία ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, εκτός από την υπεραξία, τα οποία συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές, τόσο της υπό εξέταση Μονάδας Δημιουργίας Ταμιακών Ροών όσο και άλλων Μονάδων Δημιουργίας Ταμιακών Ροών.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Στην περίπτωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή υπεραξίας, ο όρος της «απόσβεσης» χρησιμοποιείται γενικά, αντί του όρου «depreciation». Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την αφαίρεση των εξόδων πώλησης.

Ζημία απομείωσης (λόγω μείωσης της αξίας) είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

1. η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση
2. το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η επιχείρηση αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο

Η αξία λόγω χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

4.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΟΙΩΘΕΙ

Η επιχείρηση σε σχέση με τα περιουσιακά της στοιχεία θα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε φορά που υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία τους απομειώνεται. Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Η επιχείρηση εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, δηλαδή σε κάθε ημερομηνία παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, τότε η επιχείρηση θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Ανεξάρτητα όμως από το αν υπάρχουν ενδείξεις ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να προχωρά σε έλεγχο απομείωσης σε ετήσια βάση για τα εξής:

- για άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο ποσό τους. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του έτους, με την προϋπόθεση ότι θα λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετική χρονική περίοδο. Όμως, αν κάποιο τέτοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να ελεγχθεί για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.
- την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων. Η υπεραξία αποτελεί ιδιαίτερη περίπτωση, διότι ενώ δεν είναι καθαρό στοιχείο του ενεργητικού, ωστόσο αποτελεί ουσιαστικό κομμάτι των ενσώματων ή άυλων στοιχείων του ενεργητικού από τα οποία προέκυψε. Επομένως ο έλεγχος θα πρέπει να γίνεται όπως και για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία.

Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του, υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά εφόσον είναι διαθέσιμο προς χρήση.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 η επιχείρηση θα πρέπει εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον σε ετήσια βάση, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, τις ακόλουθες εσωτερικές και εξωτερικές ενδείξεις:

ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ

1. Κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.
2. Σημαντικές μεταβολές με αρνητική επίδραση στην επιχείρηση έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα συμβούν στο κοντινό μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ενταγμένο. Για παράδειγμα αν μια επιχείρηση κατασκευάζει κάτι το οποίο αργότερα απαγορευτεί από το νόμο σε ένα συγκεκριμένο κράτος τότε οι πωλήσεις της επιχείρησης θα μειωθούν.
3. Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων παρουσιάζουν σημαντική αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου. Αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάσουν αρνητικά το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας, λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και κατά συνέπεια μειώνουν το

ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου σημαντικά. Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς δεν οδηγεί πάντα σε μείωση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας Μ.Δ.Τ.Ρ). Για παράδειγμα:

- αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, δεν επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια, μπορεί να μην έχουν μία ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μία μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή.
- αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι: (i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμιακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ., σε ορισμένες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδα της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς), (ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μία ουσιαστική ζημία απομείωσης.

4. Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (καθαρής θέσης της επιχείρησης) , είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ

1. Υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική φθορά ενός περιουσιακού στοιχείου.
2. Σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την επιχείρηση, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν σύντομα, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση μιας εκμετάλλευσης, στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη . Δηλαδή εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για κατάταξη ως διαθέσιμο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.

3. Αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

Οι παραπάνω περιπτώσεις δεν εξαντλούν το θέμα. Η επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης, η επιχείρηση να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή, στην περίπτωση της υπεραξίας, να διεξάγει έλεγχο απομείωσης.

Αποδείξεις από την αναφορά εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη των παρακάτω:

- ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμιακών αναγκών για τη λειτουργία ή τη συντήρηση του, που είναι σημαντικά υψηλότερες από εκείνες που αρχικά είχαν υπολογισθεί.
- πραγματικών καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίσθηκαν.
- μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο.

- λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμιακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρείται και να προσαρμόζεται σύμφωνα με το Πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο.

4.6 Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 και όπως έχουμε ήδη αναφέρει το ανακτήσιμο ποσό ορίζεται ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στις προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού.

Δεν είναι απαραίτητο να προσδιορίζονται και η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου. Γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού, που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

Αν δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει σημαντικά την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του, τότε η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συχνά θα συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για πώληση. Σε αυτή την περίπτωση η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προορίζεται για διάθεση αποτελείται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεσή του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός και αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες

άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Σε αυτή την περίπτωση προσδιορίζουμε το ανακτήσιμο ποσό για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει εκτός αν:

- είτε η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του
- είτε η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης και η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης μπορεί να προσδιορισθεί.

4.7 Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να ελέγχεται σε ετησία βάση συγκρίνοντας τη λογιστική αξία του με το ανακτήσιμο ποσό του, ανεξάρτητα αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι έχει υποστεί απομείωση. Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο αυτό στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

1. αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχιζόμενη χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες

άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Το άυλο στοιχείο αυτό συνεπώς ελέγχεται για απομείωση στα πλαίσια μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν τη μονάδα αυτή δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας.

2. ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού ήταν σημαντικά μεγαλύτερος από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.
3. βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των περιστάσεων που έχουν μεταβληθεί στο περιβάλλον (μίκρο και μάκρο) σε σχέση με τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρή.

4.8 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΜΕΝΗ ΚΑΤΑ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή με καθαρά εμπορική βάση. Σε αυτή τη περίπτωση θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα κόστη που είναι άμεσα αποδοτέα σε μία τέτοια συναλλαγή.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης τότε:

- αν ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργός αγορά, τότε η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς.
- αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση.

Αν είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η εύλογη αξία τότε το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, η οποία αντανακλά το ποσό κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν αντανακλά μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πουλήσει άμεσα.

Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι:

1. τα νομικά έξοδα,
2. χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών,

3. έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και
4. άλλα έξοδα για να καταστεί το στοιχείο κατάλληλο για πώληση.

4.9 ΑΞΙΑ ΧΡΗΣΗΣ

Τα παρακάτω στοιχεία θα πρέπει να αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

1. Εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η επιχείρηση αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
2. Εκτίμηση των προσδοκιών σε σχέση με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών ταμιακών ροών,
3. Η διαχρονική αξία του χρήματος, η οποία αντιπροσωπεύεται από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,
4. Η αξία της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο,
5. Άλλα στοιχεία, για παράδειγμα η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Οι σχετικοί υπολογισμοί για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου διενεργούνται σε δύο διαδοχικά στάδια:

1. Στο πρώτο στάδιο γίνεται εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου καθώς και από την τελική διάθεση του.

2. εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

4.9.1 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Το πρώτο στάδιο της αποτίμησης της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι όπως έχουμε ήδη αναφέρει η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών και η επιχείρηση θα πρέπει να:

- βασίζει τις προβλέψεις ταμιακών ροών σε λογικές και τεκμηριωμένες εκτιμήσεις της διοίκησης, που αντιπροσωπεύουν τις καλύτερες και πιο ορθές εκτιμήσεις για τις οικονομικές συνθήκες που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της υπόλοιπης ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος θα δίνεται σε εξωτερικές αποδείξεις.
- βασίζει τις προβλέψεις των ταμιακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς εγκεκριμένους από τη διοίκηση, αλλά θα αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμιακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται.
- εκτιμά προβλέψεις ταμιακών ροών, πέραν των πέντε ετών, με αναγωγή των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα

επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους, χώρα ή χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών θα περιλαμβάνουν:

- προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,
- προβλέψεις ταμιακών εκροών, που είναι αναγκαίες, για να είναι υπό συνεχή χρήση το περιουσιακό στοιχείο (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορούν να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο και
- καθαρές ταμιακές ροές, εάν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών για το περιουσιακό στοιχείο θα γίνεται στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:

- μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμη δεσμευθεί,
- τη βελτίωση ή την αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν:

- ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες,
- εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται με τη χρησιμοποίηση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου κατάλληλου για αυτό το νόμισμα. Η επιχείρηση μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας λόγω χρήσης.

4.9.2 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΤΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΚΙΟΥ

Το δεύτερο στάδιο που ακολουθείται για την αποτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτίμηση του προεξοφλητικού επιτοκίου. Το προεξοφλητικό επιτόκιο θα είναι προ φόρου επιτόκιο το οποίο αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος καθώς και τους συναφείς κινδύνους για το περιουσιακό στοιχείο, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

Η επιχείρηση για το προεξοφλητικό επιτόκιο μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα από τα παρακάτω:

1. το μέσο σταθμικό κόστος του κεφαλαίου της.
2. το επαυξητικό δανειστικό επιτόκιο της επιχείρησης.
3. τα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.

Τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται αφενός για να αντανακλούν τον τρόπο που η αγορά εκτιμά τους κινδύνους σε σχέση με τις ταμιακές ροές ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου να αποκλείουν κινδύνους που δεν αφορούν τις σχετικές ταμιακές ροές.

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

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αντανακλούν σταθερές παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, αν το προεξοφλητικό επιτόκιο περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε ονομαστικούς όρους. Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους (αλλά περιλαμβάνουν μελλοντικές συγκεκριμένες αυξήσεις ή μειώσεις τιμών).

4.10 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση ονομάζεται **ζημία απομείωσης**.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του Δ.Λ.Π 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει μία υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Πρότυπο διαφορετικά 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.

Αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιοσδήποτε αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου ή υποχρεώσεις οι οποίες προσδιορίζονται σύμφωνα με το

Δ.Λ.Π 12 Φόροι Εισοδήματος με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του θα πρέπει να καταχωρηθούν.

4.11 ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

(Μ.Δ.Τ.Ρ.)

Όπως αναφέραμε σε προηγούμενη παράγραφο, σε μερικές περιπτώσεις είναι δύσκολο να εκτιμηθούν οι ταμιακές για ένα μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού, διότι το στοιχείο αυτό δεν μπορεί να δημιουργήσει ταμιακές ροές ανεξάρτητα από άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή οι ταμιακές ροές του δεν μπορούν να μετρηθούν με ακρίβεια. Τα στοιχεία αυτά δεν λειτουργούν αυτόνομα αλλά παράγουν ταμιακές ροές σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του ενεργητικού.

Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων ονομάζεται **Μονάδα Δημιουργίας Ταμιακών Ροών (Μ.Δ.Τ.Ρ.)**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Μία ακτοπλοϊκή εταιρία παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μία σύμβαση με το υπουργείο, εκτελεί ταξίδια σε διάφορους ταξιδιωτικούς προορισμούς(πχ.

Κυκλάδες, Λέσβος, Σάμος, κτλ) με τον όρο να εκτελεί και κάποια δρομολόγια σε νησιά της άγονης γραμμής. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμιακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Τα δρομολόγια όμως της άγονης γραμμής λειτουργούν με σημαντική ζημία. Επειδή όμως η επιχείρηση δεν έχει την επιλογή να περικόψει τα ζημιογόνα δρομολόγια, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές, από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, είναι οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από όλα τα δρομολόγια μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για κάθε δρομολόγιο είναι η ακτοπλοϊκή εταιρία των ως ένα σύνολο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση ΕΨΙΛΟΝ είναι ιδιοκτήτρια ενός ορυχείου. Η εταιρεία επίσης έχει κατασκευάσει μια ιδιωτική σιδηροδρομική γραμμή για να μεταφέρει την παραγωγή της. Η σιδηροδρομική γραμμή δεν παράγει από μόνη της ταμιακές ροές που είναι ανεξάρτητες από άλλα στοιχεία του ενεργητικού και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί η αξία χρήσης της καθώς και το ανακτήσιμο ποσό της. Κατά συνέπεια, η σιδηροδρομική γραμμή θα πρέπει να αποτελέσει μαζί με το ορυχείο μια ενιαία Μ.Δ.Τ.Ρ.

Αν μία ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα εξατομικεύεται ως μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος

χρησιμοποιείται αποκλειστικά από την επιχείρηση ως ενδιάμεσο προϊόν . Αν οι ταμιακές ροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζεται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης (εσωτερική τιμολόγηση), η επιχείρηση θα πρέπει να χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά τον προσδιορισμό:

- των μελλοντικών ταμιακών εισροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών
- των μελλοντικών ταμιακών εκροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που επηρεάζονται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης.

Οι μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μία μεταβολή δικαιολογείται.

4.12 ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟ ΠΟΣΟ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΗΣ

Μ.Δ.Τ.Ρ.

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει για τα περιουσιακά στοιχεία το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ

της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης αυτής. Το ίδιο ισχύει και για τις Μ.Δ.Τ.Ρ.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών θα προσδιορίζεται σε βάση που είναι συνεπή προς τον τρόπο που το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

- περιλαμβάνει τη λογιστική αξία, μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που είναι άμεσα αποδοτέα ή κατανέμονται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στη Μ.Δ.Τ.Ρ. και τα οποία θα δημιουργούν τις μελλοντικές ταμιακές εισροές, που θα χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης της Μ.Δ.Τ.Ρ.
- δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της Μ.Δ.Τ.Ρ. δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

4.13 ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Κατά την εξέταση για την ύπαρξη απομείωσης, η υπεραξία που αποκτάται σε περίπτωση συνένωσης επιχειρήσεων θα επιμερίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών σε μια λογική βάση. Συγκεκριμένα θα πρέπει να κατανέμονται στις Μ.Δ.Τ.Ρ του αγοραστή που αναμένεται να ωφεληθούν από

τις συνεργίες της συνένωσης, Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται υπεραξία όπως προαναφέρθηκε:

- θα αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της επιχείρησης, στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης
- δεν θα είναι μεγαλύτερη από έναν τομέα αναφοράς.

Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε Μ.Δ.Τ.Ρ. και η επιχείρηση διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με αυτή θα:

- περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης
- μετράτε βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας Μ.Δ.Τ.Ρ., εκτός αν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση.

Αν η επιχείρηση αναδιοργανώσει τη δομή του συστήματος αναφοράς της, κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση ενός ή περισσότερων Μ.Δ.Τ.Ρ. στις οποίες έχει επιμεριστεί η υπεραξία, η υπεραξία θα επιμεριστεί εκ νέου στις μονάδες που επηρεάστηκαν.

Όταν υπάρχει υπεραξία που έχει σχέση με περισσότερες από μία Μ.Δ.Τ.Ρ. στις οποίες έχει κατανεμηθεί, τότε όλες οι Μ.Δ.Τ.Ρ. θα πρέπει να παίρνουν από έλεγχο σε ετήσια βάση. Αυτός ο ετήσιος έλεγχος μιας Μ.Δ.Τ.Ρ. στην οποία έχει

κατανεμηθεί υπεραξία, μπορεί να στηρίζεται σε υπολογισμούς προγενέστερων χρήσεων με την προϋπόθεση ότι ισχύουν τα παρακάτω:

- τα στοιχεία του ενεργητικού καθώς και οι υποχρεώσεις που ανήκουν στη Μ.Δ.Τ.Ρ. δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά.
- το ανακτήσιμο ποσό που υπολογίστηκε είναι αρκετά μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία
- είναι μικρή η πιθανότητα το ανακτήσιμο ποσό να είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία βασιζόμενοι στις ενδείξεις και στα γεγονότα που έχουν προκύψει από τον τελευταίο έλεγχο.

Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας επιχείρησης, τέτοια όπως το κεντρικό κτίριο της επιχείρησης, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμιακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί, παρά μόνο κατά την πώληση. Συνεπώς αν υπάρχει μία ένδειξη ότι ένα εταιρικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη Μ.Δ.Τ.Ρ. στην οποία το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο ανήκει, συγκρινόμενο με τη λογιστική αξία αυτής της Μ.Δ.Τ.Ρ..

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας Μ.Δ.Τ.Ρ., η επιχείρηση πρέπει να εξατομικεύει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση Μ.Δ.Τ.Ρ. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:

- μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η επιχείρηση θα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα, με το ανακτήσιμο ποσό της.
- δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, τότε η επιχείρηση θα:
 1. συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και θα αναγνωρίσει κάθε ζημία απομείωσης,
 2. εξατομικεύει τη μικρότερη ομάδα Μ.Δ.Τ.Ρ., που περιλαμβάνει την υπό εξέταση Μ.Δ.Τ.Ρ. και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μία λογική και σταθερή βάση και
- συγκρίνει τη λογιστική αξία εκείνης της ομάδας Μ.Δ.Τ.Ρ., συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε εκείνη την ομάδα μονάδων, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων.

4.14 ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΑ Μ.Δ.Τ.Ρ.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται για μια Μ.Δ.Τ.Ρ (την μικρότερη ομάδα Μ.Δ.Τ.Ρ στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία ή εταιρικό περιουσιακό στοιχείο), όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας είναι μικρότερο από τη

λογιστική αξία της μονάδας. Η ζημία απομείωσης πρέπει να επιμερίζεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της Μ.Δ.Τ.Ρ., με την παρακάτω σειρά:

- πρώτα, για να μειώσει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη Μ.Δ.Τ.Ρ.,
- στη συνέχεια, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της Μ.Δ.Τ.Ρ. κατ' αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας.

Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ των παρακάτω μεγεθών:

- της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης (αν προσδιορίζεται) δηλαδή της καθαρής τιμής πώλησης του στοιχείου,
- της αξίας λόγω χρήσης του (αν προσδιορίζεται),
- του μηδέν.

Οποιαδήποτε μη κατανομημένη ζημία απομείωσης λόγω του πιο πάνω περιορισμού, θα πρέπει να κατανομηθεί στα υπόλοιπα στοιχεία ενεργητικού σε αναλογία με τη λογιστική τους αξία.

4.15 ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

4.15.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η επιχείρηση θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίζει το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Ενδείξεις για αναστροφή της ζημιάς απομείωσης μπορούν να προέλθουν από διάφορες εσωτερικές ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, οι οποίες είναι οι εξής:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

1. η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου.
2. σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται.
3. Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι μειώσεις

μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξήσει σημαντικά το ανακτήσιμο ποσό.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

1. σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, που επηρεάζουν τον τρόπο ή την έκταση της χρήσης του στοιχείου του ενεργητικού.
2. απόδειξη είναι διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

4.15.2 ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΕΝΑ ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού (για το οποίο είχε καταχωρηθεί ζημιά απομείωσης) θα αυξηθεί το ανακτήσιμο ποσό του.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιορισθεί αν δεν είχε αναγνωρισθεί καμία ζημιά απομείωσης σε προηγούμενα έτη.

Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου θα αναγνωρίζεται άμεσα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του Δ.Λ.Π 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

Μετά την αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, οι αποσβέσεις για το περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει επίσης να αναπροσαρμόζονται σε μελλοντικές περιόδους. Θα πρέπει να βασίζονται πάνω στην καινούργια λογιστική του αξία έτσι ώστε να αντανakλούν την κατανομή της νέας αξίας στη εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του.

4.15.3 ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΑ Μ.Δ.Τ.Ρ.

Όταν έχουμε μια αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μία Μ.Δ.Τ.Ρ., τότε αυτή θα κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της Μ.Δ.Τ.Ρ., εκτός της υπεραξίας. Η αύξηση αυτή θα γίνεται ανάλογα με τη λογιστική αξία κάθε στοιχείου του ενεργητικού στη Μ.Δ.Τ.Ρ. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες, θα αντιμετωπίζονται όπως οι αναστροφές ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού.

Κατά την κατανομή μίας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μία Μ.Δ.Τ.Ρ, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τη χαμηλότερη αξία από τα παρακάτω μεγέθη:

- ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου (εάν είναι προσδιοριστέο)
- λογιστική αξία, που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή αποσβέσεων), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους.

Λόγω του παραπάνω περιορισμού το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να επιμεριστεί στα υπόλοιπα στοιχεία της Μ.Δ.Τ.Ρ, εκτός υπεραξίας, σε μία αναλογική βάση.

Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για **υπεραξία δεν θα αντιστρέφεται** σε επόμενες περιόδους.

4.16 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για κάθε κατηγορία στοιχείων του ενεργητικού η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές τις καταστάσεις τα παρακάτω:

1. το ποσό των ζημιών απομείωσης που έχει αναγνωριστεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται.

2. το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται.
3. το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση (ίδια κεφάλαια) κατά τη διάρκεια της περιόδου.
4. το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε τομέα βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο αναφοράς της επιχείρησης:

1. το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.
2. το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Επιπλέον εάν η ζημία απομείωσης ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας Μ.Δ.Τ.Ρ. που

αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι σημαντική η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης.
- το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε.
- για ένα μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού:
 1. τη φύση του περιουσιακού στοιχείου
 2. αν η επιχείρηση παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 14, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο.
- για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:
 1. μία περιγραφή της Μ.Δ.Τ.Ρ.
 2. το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η επιχείρηση παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 14.
 3. οποιαδήποτε αλλαγή στην ομαδοποίηση 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.
- αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της Μ.Δ.Τ.Ρ.) είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του.

1. εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της (για παράδειγμα αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά).
2. εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση της.

Εάν δεν γνωστοποιούνται πληροφορίες σύμφωνα με τα παραπάνω, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου:

- τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημιές απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης.
- τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S) Αναλυτική Παρουσίαση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα 2006.
2. International Accounting Standards Board, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) 2005, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.
3. Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς, Πρακτικό Εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2004.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες : Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
6. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις ΑΕΟΕ Αθήνα 2004.
7. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.

8. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
9. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων : Δ.Λ.Π. : 12, 16, 19, 28, 31, 39 και άλλων σχετικών προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 1998.
10. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Κωδικοποίηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 2002.
11. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, Διερμηνείες διεθνών Λογιστικών Προτύπων αριθμ 1-25 Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 1998.
12. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΞΕΝΗ

1. Epstein Barry J., Mirza Abbas Li, IAS 2004, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, Wiley 2004.
2. Deloitte, IFRSs in your Pocket, 2007.
3. PriceWaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards a Pocket Guide, September 2006.

INTERNET

1. www.allmedia.gr
2. www.ase.gr

3. www.capital.gr
4. www.e-forologia.gr
5. www.europa.eu
6. www.euro2day.gr
7. www.express.gr
8. www.fasb.org
9. www.fee.be
10. www.grant-thornton.gr
11. www.iasb.org
12. www.iasplus.com
13. www.ifac.org
14. www.ifad.net
15. www.iosco.org
16. www.kathimerini.gr
17. www.kerdos.gr
18. www.kpmg.co.uk/ifrs
19. www.pwc.com
20. www.seodi.gr
21. www.soe.gr
22. www.soel.gr
23. www.taxheaven.gr
24. www.xak.com
25. www.ypetho.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 ΆΥΛΑ

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

5.1 ΓΕΝΙΚΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούμε στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (Δ.Λ.Π. 38) Άυλα στοιχεία του Ενεργητικού (I.A.S. 38, INTANGIBLE ASSETS).

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 38 (1998) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία και θα πρέπει να εφαρμόζεται:

- κατά την απόκτηση σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.
- σε όλα τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Οι αλλαγές στο Δ.Λ.Π 38 μετά την αναθεώρηση του συνοψίζονται στα παρακάτω.

5.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το εν λόγω Πρότυπο καθορίζει τα συγκεκριμένα κριτήρια

που πρέπει να πληρούνται έτσι ώστε μία επιχείρηση να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, οι οποίες συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

5.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό θα εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

1. άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
2. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,
3. την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (Δ.Π.Χ.Π. 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων) και
4. δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.(όπως τροπ. με τον 1910/2005 (Δ.Π.Χ.Π. 6)).

Μερικά από τα παρακάτω παραδείγματα αποτελούν άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου:

- στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία επιχείρηση για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα και Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής).
- στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 12 Φόροι Εισοδήματος).
- στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις.
- στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε Εργαζομένους).
- σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καθώς προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 39. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, το Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και το Δ.Λ.Π. 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες.
- στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).
- στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.
- σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται

προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες. (Δ.Π.Χ.Π.5)

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μία νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Σε αυτή την περίπτωση, αν ένα περιουσιακό στοιχείο ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό για αποφασίσει πως πρέπει να το αντιμετωπίσει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, τότε το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

5.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Προτού προχωρήσουμε σε εκτενή ανάλυση του Δ.Λ.Π. 38 κρίνεται απαραίτητο να καθοριστούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόησή του.

Αυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο (διακριτό), μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο 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.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται από την επιχείρηση καθώς και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προκαθορισμένα ποσά χρημάτων.

Ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

1. τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.
2. πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή.
3. οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των εισηγμένων επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια στο επενδυτικό κοινό. Στην περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η ημερομηνία συμφωνίας είναι η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών, κατά την οποία επαρκής αριθμός των

ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτή των έλεγχο. (Δ.Π.Χ.Π. 3)

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

1. η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση
2. το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η επιχείρηση αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Ειδική για την επιχείρηση αξία είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών, τις οποίες η επιχείρηση αναμένει ότι θα προκύψουν από την συνεχιζόμενη χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και την εκποίησή του στο τέλος της ωφέλιμης

ζωής του ή οι ταμειακές ροές που αναμένονται να προκύψουν όταν γίνει διακανονισμός μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

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

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανάπτυξη είναι 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 της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

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

5.5 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όπως αναφέραμε και παραπάνω άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο (διακριτό), μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο 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.

Επιπλέον όμως πρέπει να ικανοποιούν και άλλες προϋποθέσεις για να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή:

- **αναγνωρισιμότητα,**
- **έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και**
- **ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.**

Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου δεν πληρεί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

5.5.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ

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

1. αποτελεί ξεχωριστό στοιχείο, δηλαδή διαχωρίζεται, ή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί, είτε μεμονωμένα είτε ως μέρος ενός συμβολαίου στοιχείου του ενεργητικού ή του παθητικού
2. προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, άσχετα αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την επιχείρηση ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο, ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων όπως αυτή εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π. 3.

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.

5.5.2 ΕΛΕΓΧΟΣ

Η επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον στοιχείο του ενεργητικού και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη.

Η δυνατότητα μιας επιχείρησης να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα (copyrights) που είναι εκτελεστέα δικαστικώς. Κατά την απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστέο ενός δικαιώματος δεν είναι πάντα απαραίτητο για τον έλεγχο, διότι η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο. (π.χ. έξοδα με τα οποία έχουν εξευρεθεί εναλλακτικές παραγωγικές διαδικασίες ή know-how, που η επιχείρηση διατηρεί απόρρητα).

5.5.3 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

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

5.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού απαιτεί όπως μία επιχείρηση αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληρεί:

1. τον ορισμό του άυλου στοιχείου του ενεργητικού και
2. τα κριτήρια αναγνώρισης

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

Η φύση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν προσθήκες του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υφιστάμενο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο Δ.Λ.Π 38. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο, συνεπώς πολύ σπάνια θα αναγνωριστούν στη λογιστική του αξία.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:

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

Η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, χρησιμοποιώντας λογικές και βάσιμες παραδοχές, οι οποίες θα αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διεύθυνσης για το πλαίσιο και για τις οικονομικές συνθήκες που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος.

Συγκεκριμένα σε αυτό το κεφάλαιο θα εξετάσουμε τις ακόλουθες μορφές απόκτησης:

1. Μεμονωμένη αγορά
2. Απόκτηση κατά την ενοποίηση (συνένωση) επιχειρήσεων.
3. Απόκτηση με κρατική επιχορήγηση.
4. Απόκτηση με ανταλλαγή.
5. Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

5.6.1 ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΗ ΚΤΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η μεμονωμένη κτήση άυλων στοιχείων του ενεργητικού δεν διαφέρει από τις κτήσεις των ενσώματων παγίων. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου

που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να μετράτε αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

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

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:

1. το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του στοιχείου.
2. οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του στοιχείου.
3. το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του στοιχείου.

Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού είναι:

- I. το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),

- II. το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού),
- III. τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού, που πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Δ.Λ.Π..38. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων (δηλαδή δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την επιχείρηση και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

5.6.2 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, αν ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου στοιχείου του ενεργητικού είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα, ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για

αναγνώριση θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.

Η εύλογη αξία των άυλων στοιχείων του ενεργητικού που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία ώστε να αναγνωριστεί διακεκριμένα από την εύλογη αξία.

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

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

συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρούνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ο αποκτών μπορεί να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.

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

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

Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργός αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς.

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

ποσού, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

Οι επιχειρήσεις που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων στοιχείων του ενεργητικού μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται:

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

5.6.3 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕ ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ

Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι ενός ενδεικτικού ποσού, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία επιχείρηση άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών

σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοστώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο, το άυλο στοιχείο του ενεργητικού όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ έχει στην κατοχή μια άδεια εξόρυξης ενός ορυκτού. Η άδεια δόθηκε στην επιχείρηση από το κράτος δωρεάν, χωρίς αντάλλαγμα, καθώς μόνο η συγκεκριμένη επιχείρηση μπορεί να προβεί στη εξόρυξη του συγκεκριμένου 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 ΚΑΠΠΑ απέκτησε το 100% των μετοχών της επιχείρησης ΔΕΛΤΑ. Η διοίκηση της επιχείρησης ΚΑΠΠΑ εκτιμά 'ότι η συγκεκριμένη άδεια αξίζει €1.500.000.

Σε αυτήν την περίπτωση και εφόσον η άδεια είναι δωρεάν, η αξία της άδειας στον Ισολογισμό της επιχείρησης ΔΕΛΤΑ θα είναι μηδενική.

Όταν γίνει η ενοποίηση των δύο εταιρειών η άδεια θα εμφανιστεί με διαφορετική αξία στα βιβλία της επιχείρησης ΚΑΠΠΑ.

Εφόσον δεν υπάρχει ενεργός αγορά για την άδεια, η αξία της δεν μπορεί να προσδιοριστεί βασιζόμενη σε πληροφορίες από την ενεργό αγορά. Ωστόσο αν η αξία της άδειας, ποσού € 1.500.000 έχει υπολογιστεί βασιζόμενη στην προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών ροών, δηλαδή με αξιόπιστη μέθοδο

τότε μπορεί να αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις με το παραπάνω ποσό. Αν όμως η μέθοδος που ακολουθήθηκε για τον υπολογισμό του δεν είναι αξιόπιστη, τότε θα υπολογιστεί στη υπεραξία.

5.6.4 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος ενός μη χρηματικού στοιχείου σε ανταλλαγή με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν:

- η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
- δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν μετράτε στην εύλογη αξία, τότε το κόστος του θα μετρηθεί στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

5.6.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμηθεί αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο στοιχείο του ενεργητικού έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:

- να διαπιστωθεί αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη
- να προσδιορισθεί το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργημένης υπεραξίας της επιχείρησης ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την αρχική επιμέτρηση ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού η επιχείρηση εφαρμόζει και επιπλέον απαιτήσεις και οδηγίες για όλα τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

Η επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άυλο στοιχείο του ενεργητικού ικανοποιεί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

1. μία φάση έρευνας
2. μία φάση ανάπτυξης.

Αν η επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου στοιχείου του ενεργητικού, η επιχείρηση μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος σαν να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

ΦΑΣΗ ΕΡΕΥΝΑΣ

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

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

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
- η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
- η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες
- η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

ΦΑΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Η φάση της ανάπτυξης ακολουθεί σε σειρά την φάση της έρευνας και παρέχει στη επιχείρηση την δυνατότητα να μπορεί να αποδείξει βάσιμα, ότι θα δημιουργηθεί ένα άυλο πάγιο.

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

- την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού, έτσι ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού με σκοπό να διατεθεί για πώληση ή χρήση.
- την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού.
- τον τρόπο με τον οποίο το άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου στοιχείου του ενεργητικού ή για το ίδιο το άυλο στοιχείο του ενεργητικού ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.
- τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρωθεί η ανάπτυξη και να χρησιμοποιηθεί ή να πουληθεί το άυλο στοιχείο του ενεργητικού

- την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τα έξοδα που θα αποδοθούν στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης του.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:

- ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,
- ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπεικλείουν νέα τεχνολογία,
- ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή
- ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

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

Διαθεσιμότητα πόρων για ολοκλήρωση, χρησιμοποίηση και απόκτηση των ωφελειών από ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να αποδεικνύεται, για

παράδειγμα, από ένα επιχειρησιακό πρόγραμμα που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της επιχείρησης να εξασφαλίσει αυτούς τους πόρους.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλα στοιχεία του ενεργητικού. Δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου στοιχείου του ενεργητικού είναι το σύνολο των δαπανών, που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο στοιχείο του ενεργητικού για πρώτη φορά ικανοποίησε τα κριτήρια αναγνώρισης.

5.6.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Δαπάνες για ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

- αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης.
- το στοιχείο αποκτάται μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωρισθεί ως ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Αν αυτό

συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελέσουν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία επιχείρηση, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωρισθεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όταν πραγματοποιούνται.

Άλλα παραδείγματα δαπανών που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

1. δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης (δηλαδή κόστη εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης, όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας επιχείρησης, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης ή δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών.
2. δαπάνες εκπαίδευσης.
3. δαπάνες διαφήμισης και προώθησης.
4. δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχείρησης.

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

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

5.6.7 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

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

- Οι δαπάνες 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 συνένωση επιχειρήσεων και το οποίο θα συμπεριληφθεί στην υπεραξία της επιχείρησης, εξαιτίας του ότι δεν μπορεί να αναγνωρισθεί ξεχωριστά.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι μεταγενέστερες δαπάνες θα προσαυξήσουν το κόστος του άυλου παγίου μόνο όταν:

- Είναι πιθανό ότι οι δαπάνες αυτές θα προσauξήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα αποφέρει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, και
- Οι δαπάνες αυτές μπορούν να μετρηθούν και να αποδοθούν αξιόπιστα στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

Στην περίπτωση που απαιτούνται συγκεκριμένες δαπάνες για να διατηρηθεί το άυλο πάγιο στο αρχικό εκτιμηθέν πρότυπο της απόδοσης του, τότε αυτές οι μεταγενέστερες δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα.

5.7 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μετά την αρχική αναγνώριση η επιχείρηση έχει να επιλέξει μεταξύ δύο λογιστικών πολιτικών, της μεθόδου του κόστους και της μεθόδου της αναπροσαρμογής . (Το κεφάλαιο αυτό παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με το Δ.Λ.Π. 16).

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

5.7.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως του, μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων του και οποιοσδήποτε συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

5.7.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π. 38, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μη διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει:

- την επανεκτίμηση άυλων στοιχείων του ενεργητικού που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωρισθεί ως περιουσιακά στοιχεία
- την αρχική αναγνώριση άυλων στοιχείων του ενεργητικού με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

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

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές στην εύλογη αξία των στοιχείων των άυλων στοιχείων του ενεργητικού που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των άυλων στοιχείων του ενεργητικού υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία.

Αν ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων του ενεργητικού δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, για το λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, το

περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε συσσωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης.

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

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

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

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

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

5.8 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, η επιχείρηση υπολογίζει αν μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του παγίου. Συνεπώς η επιχείρηση καθορίζει το χρονικό διάστημα της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται αλλά υπόκεινται σε έλεγχο μείωσης της αξίας του.

Οι παράγοντες που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού είναι:

1. η προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση,
2. οι κύκλοι παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο με βάση ευρέως διαθέσιμες πληροφορίες που αφορούν εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
3. οι τεχνικές, τεχνολογικές ή άλλες μορφές απαξίωσης,
4. η σταθερότητα του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και οι μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,
5. οι αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,
6. το επίπεδο των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και την ικανότητα και πρόθεση της επιχείρησης να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,
7. η περίοδος ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων
8. η έκταση κατά την οποία η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

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

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η επιχείρηση αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο ή υπόκεινται σε ανανέωση, τότε η ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα περιλαμβάνει και τις περιόδους ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις ότι η ανανέωση μπορεί να επιτευχθεί.

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

- υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση

ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,

- υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και
- το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η επιχείρηση για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από την ανανέωση.

5.9 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

5.9.1. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν θα βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά (Δ.Π.Χ.Π.5), και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται.

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στην απόσβεση θα πρέπει να αντανακλά τον ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα τότε θα χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος.

Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

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

- η σταθερή μέθοδος,
- η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και
- η μέθοδος της μονάδας παραγωγής.

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο στοιχείο του ενεργητικού με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του

περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανάκλα το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

5.9.2. ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ

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

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

5.10 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ

ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, η επιχείρηση πρέπει να εξετάζει τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους

- ετησίως,
- όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η επιχείρηση εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, με

τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω μια άδεια εκπομπής η οποία είναι ανανεώσιμη κάθε 10 έτη εφόσον η επιχείρηση παρέχει στους πελάτες της ένα μέσο επίπεδο εξυπηρέτησης και συμμορφώνεται με τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις. Η άδεια μπορεί ανανεώνεται επ' αόριστον με χαμηλό κόστος και έστω ότι έχει ανανεωθεί ήδη δύο φορές πριν την τελευταία απόκτηση. Η επιχείρηση σκοπεύει να ανανεώσει την άδεια και τα δεδομένα δείχνουν ότι έχει την ικανότητα να πράξει αναλόγως. Ιστορικά δεν έχει υπάρξει λόγος να μην ανανεωθεί η άδεια. Η τεχνολογία που χρησιμοποιείται στις εκπομπές δεν αναμένεται να αντικατασταθεί από άλλη τεχνολογία στο ορατό μέλλον. Συνεπώς, η άδεια αναμένεται να συνεισφέρει στις καθαρές ταμιακές εισροές της επιχείρησης για αόριστο χρονικό διάστημα.

Η άδεια εκπομπής θα θεωρείται ότι έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή επειδή αναμένεται να συνεισφέρει στις καθαρές ταμιακές εισροές της επιχείρησης για αόριστο χρονικό διάστημα. Κατά συνέπεια, δεν θα γίνει απόσβεση της άδειας μέχρι η ωφέλιμη ζωή να θεωρηθεί ότι είναι περιορισμένη. Θα γίνεται έλεγχος της άδειας για απομείωση της αξίας σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι μπορεί να έχει υποστεί μείωση της αξίας.

Έστω τώρα ότι η αρχή που παραχωρεί τις άδειες εκπομπής αποφασίζει στο μέλλον ότι θα πάψει να ανανεώνει τις άδειες εκπομπής και θα προβαίνει σε δημοπράτηση. Υποθέτουμε επίσης ότι όταν η αρχή που παραχωρεί τις άδειες

εκπομπής λαμβάνει την απόφαση αυτή, υπολείπονται τρία έτη μέχρι τη λήξη της άδειας εκπομπής της επιχείρησης. Η επιχείρηση αναμένει ότι η άδεια θα συνεχίσει να συνεισφέρει στις καθαρές ταμιακές εισροές της επιχείρησης μέχρι να λήξει.

Σε αυτή την περίπτωση και επειδή η άδεια εκπομπής δεν μπορεί πλέον να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή της δεν είναι πλέον αόριστη. Συνεπώς θα γίνεται απόσβεση της άδειας κατά τη διάρκεια της τριετούς ωφέλιμης ζωής που απομένει και θα γίνεται έλεγχος για απομείωση της αξίας σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36.

5.11 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα διαγράφεται:

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

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

5.12 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων στοιχείων του ενεργητικού, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων στοιχείων του ενεργητικού και άλλων άυλων στοιχείων του ενεργητικού:

1. αν υπήρχε η δυνατότητα να προσδιοριστούν οι ωφέλιμες ζωές των παγίων. Στην περίπτωση που έχουν προσδιοριστεί οι ωφέλιμες ζωές γνωστοποιούνται οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
2. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα στοιχεία του ενεργητικού με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,
3. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε συσσωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου,
4. το συγκεκριμένο κονδύλιο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού,
5. μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:
 - τις προσθήκες της περιόδου, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
 - τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με σκοπό την πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,
 - αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές καθώς και από ζημίες

απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων,

- ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36,
- ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 (αν υπάρχουν),
- κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας, σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, στο νόμισμα παρουσίασης της επιχείρησης και
- άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα στοιχεία του ενεργητικού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 επιπρόσθετα των παραπάνω πληροφοριών.

Μία κατηγορία άυλων στοιχείων του ενεργητικού είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας επιχείρησης. Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

1. εμπορικά σήματα,

2. τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης,
3. λογισμικό,
4. άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων, συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
5. συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα
6. άυλα στοιχεία του ενεργητικού υπό ανάπτυξη.

Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται ή συναθροίζονται σε μικρότερες ή μεγαλύτερες κατηγορίες αντίστοιχα, αν αυτό καταλήγει σε περισσότερο σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Το Δ.Λ.Π. 8 απαιτεί η επιχείρηση να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στην εκτίμηση, που είτε έχει μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μία ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου του ενεργητικού,
- στη μέθοδο απόσβεσης,
- στην υπολειμματική αξία.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα:

1. για άυλο στοιχείο του ενεργητικού, το οποίο έχει αξιολογηθεί ότι έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία του καθώς και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης

ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η επιχείρηση θα πρέπει να περιγράψει τους παράγοντες που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο σε αυτήν την απόφαση.

2. μία περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε άυλου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.
3. για τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν μέσω μίας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία:
 - την εύλογη αξία που προέκυψε κατά την αρχική αναγνώριση,
 - τη λογιστική αξία τους,
 - αν μέτριοι μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.
4. την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων στοιχείων του ενεργητικού των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους ή που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων.
5. το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων στοιχείων του ενεργητικού.

Αν τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού αποτιμώνται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

1. κατά κατηγορία άυλων στοιχείων του ενεργητικού:
 - την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

- τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων του ενεργητικού,
 - τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωρισθεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων στοιχείων του ενεργητικού μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του αναπόσβεστου κόστους
2. το ποσό του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που αφορά στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους και
 3. τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

5.13 ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ(ΜΕΔ) 32

ΘΕΜΑ

Μία επιχείρηση μπορεί να αναλάβει εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της, για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση.

Ένας δικτυακός τόπος σχεδιασμένος για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να έχει διαφορετικές χρήσεις, όπως την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας, την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Ένας δικτυακός τόπος που σχεδιάζεται για εσωτερική πρόσβαση, μπορεί να χρησιμεύσει για την αποθήκευση των

εταιρικών πολιτικών και του αρχείου πελατών καθώς και για την αναζήτηση σχετικών πληροφοριών.

Τα στάδια της ανάπτυξης ενός δικτυακού τόπου μπορούν να περιγραφούν ως εξής:

1. Σχεδιασμός - περιλαμβάνει την ανάληψη μελετών σκοπιμότητας, τον ορισμό των σκοπών και των προδιαγραφών, την εκτίμηση των εναλλακτικών λύσεων και την επιλογή προτιμήσεων.
2. Ανάπτυξη της Υποδομής και των Εφαρμογών - περιλαμβάνει την απόκτηση ονόματος στο διαδίκτυο, την αγορά και ανάπτυξη των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λειτουργικού λογισμικού, την εγκατάσταση των εφαρμογών και τη δοκιμασία αντοχής.
3. Ανάπτυξη του Γραφικού Σχεδιασμού - περιλαμβάνει τον σχεδιασμό της εμφάνισης των δικτυακών σελίδων.
4. Ανάπτυξη Περιεχομένου - περιλαμβάνει τη δημιουργία, αγορά, προετοιμασία και μετάδοση των πληροφοριών είτε με τη μορφή κειμένου είτε με την μορφή γραφικών, στο δικτυακό τόπο, προτού ολοκληρωθεί η ανάπτυξη του. Οι πληροφορίες μπορούν είτε να αποθηκεύονται σε ξεχωριστές βάσεις δεδομένων οι οποίες ενσωματώνονται στο δικτυακό τόπο (ή είναι προσπελάσιμες μέσω αυτού) είτε να έχουν κωδικοποιηθεί κατευθείαν στις δικτυακές σελίδες.

Μόλις ολοκληρωθεί ή ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, ξεκινάει το στάδιο της λειτουργίας. Κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, η επιχείρηση συντηρεί και βελτιώνει τις εφαρμογές, την υποδομή, το γραφικό σχεδιασμό και τα

περιεχόμενα του δικτυακού τόπου.

Η λογιστική της εσωτερικής δαπάνης για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση έχει τα εξής θέματα:

- αν ο δικτυακός τόπος είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο στοιχείο του ενεργητικού το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 38,
- τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό της δαπάνης αυτής.

Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την αγορά, την ανάπτυξη και τη λειτουργία υλισμικού (π.χ., διακομιστές διαδικτύου, διακομιστές «staging», διακομιστές παραγωγής και συνδέσεις διαδικτύου) που αφορούν δικτυακό τόπο. Οι δαπάνες αυτές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16. Επιπροσθέτως, όταν μία επιχείρηση προβαίνει σε δαπάνες που αφορούν πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της επιχείρησης, η δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1.78 και το Πλαίσιο όταν παρέχονται οι υπηρεσίες.

Το Δ.Λ.Π. 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα στοιχεία του ενεργητικού που κατέχει μία επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της (Δ.Λ.Π. 2, "αποθέματα", και Δ.Λ.Π. 11, "συμβάσεις κατασκευής έργων") ή σε μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17, "μισθώσεις" (αναθεωρημένο 1997). Συνεπώς, η Διερμηνεία αυτή δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία ενός δικτυακού τόπου (ή λογισμικού δικτυακού τόπου) με σκοπό την πώληση σε μία άλλη επιχείρηση. Όταν ο

δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με μία λειτουργική μίσθωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Όταν ένας δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής εφαρμόζει αυτή τη Διερμηνεία μετά από την αρχική καταχώρηση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Ένας δικτυακός τόπος της επιχείρησης ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη και προορίζεται για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 38.

Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνον αν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις που περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 38 για καταχώρηση και αρχική αποτίμηση, μία επιχείρηση πληρεί τις προϋποθέσεις του Δ.Λ.Π. 38.

Ειδικά, μία επιχείρηση μπορεί να πληρεί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, συμπεριλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών.

Μία επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει πως ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της, θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου

πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν αναλαμβάνονται.

Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία αναλαμβάνεται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή μετά την ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, πρέπει να αξιολογούνται ώστε να καθορισθεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός.

Για παράδειγμα:

- Το στάδιο του Σχεδιασμού έχει παρόμοια φύση με το στάδιο της έρευνας κατά το Δ.Λ.Π. 38. Η δαπάνη η οποία αναλαμβάνεται κατά το στάδιο αυτό πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται.
- Τα στάδια της Εφαρμογής και της Δημιουργίας Υποδομής, του Γραφικού Σχεδιασμού και της Ανάπτυξης των Περιεχομένων, στην έκταση που το περιεχόμενο αναπτυχθεί για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της επιχείρησης, είναι παρόμοια με το στάδιο ανάπτυξης του Δ.Λ.Π. 38. Η δαπάνη που αναλαμβάνεται κατά τα στάδια αυτά πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος του δικτυακού τόπου, το οποίο καταχωρείται ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Σύμφωνα με αυτή την Διερμηνεία, όταν η δαπάνη μπορεί να αποδίδεται απευθείας ή να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στην προετοιμασία του δικτυακού τόπου για την προοριζόμενη χρήση του. Για παράδειγμα, μία δαπάνη για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και

προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης), ειδικά για ένα δικτυακό τόπο ή μία δαπάνη η οποία επιτρέπει τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. μία αμοιβή για την απόκτηση μιας άδειας για αναπαραγωγή) στο δικτυακό τόπο, πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος της ανάπτυξης όταν πληρείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, η δαπάνη για ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού το οποίο καταχωρήθηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, δεν πρέπει να καταχωρείται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν τα κόστη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο).

- Δαπάνη η οποία αναλήφθηκε κατά το στάδιο Ανάπτυξης Περιεχομένου, στην έκταση κατά την οποία το εν λόγω περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38. Για παράδειγμα, για τη λογιστική απεικόνιση της δαπάνης για επαγγελματικές υπηρεσίες που αφορούν τη λήψη ψηφιακών φωτογραφιών των προϊόντων μιας επιχείρησης και τη βελτίωση της παρουσιάσής τους, η δαπάνη θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο.

- Το στάδιο της λειτουργίας ξεκινά όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο, όταν πραγματοποιείται εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 38.
- Ένας δικτυακός τόπος που καταχωρείται ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού σύμφωνα με την παρούσα Διερμηνεία πρέπει να αποτιμάται μετά την αρχική καταχώρηση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 38. Η ορθή εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

Αυτή η Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από τη 25η Μαρτίου 2002. Οι επιδράσεις της υιοθέτησης αυτής της Διερμηνείας πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 38.

Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αλλά είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο πρέπει να διαγραφεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας Διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξή του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αλλά δεν είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άυλο στοιχείο του ενεργητικού δεν πρέπει να καταχωρηθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξής του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού το οποίο είχε προηγουμένως

καταχωρηθεί ως περιουσιακό στοιχείο και είχε αποτιμηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό το οποίο είχε καταχωρηθεί αρχικά, θεωρείται ότι έχει προσδιοριστεί κατάλληλα.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S) Αναλυτική Παρουσίαση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα 2006.
2. International Accounting Standards Board, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) 2005, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006,
3. Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς, Πρακτικό Εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2004.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες : Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
6. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις ΑΕΟΕ, Αθήνα 2004.
7. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές, Εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα 2002.
8. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.

9. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων : Δ.Λ.Π. : 12, 16, 19, 28, 31, 39 και άλλων σχετικών προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 1998.
10. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Κωδικοποίηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 2002.
11. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, Διερμηνείες διεθνών Λογιστικών Προτύπων αριθμ 1-25 Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 1998.
12. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΞΕΝΗ

1. Epstein Barry J., Mirza, Abbas Li, IAS 2004, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, Wiley 2004.
2. Deloitte, IFRSs in your Pocket, 2007.
3. PriceWaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards a Pocket Guide, September 2006.

INTERNET

1. www.allmedia.gr
2. www.ase.gr
3. www.capital.gr
4. www.e-forologia.gr

5. www.europa.eu
6. www.euro2day.gr
7. www.express.gr
8. www.fasb.org
9. www.fee.be
10. www.grant-thornton.gr
11. www.iasb.org
12. www.iasplus.com
13. www.ifac.org
14. www.ifad.net
15. www.iosco.org
16. www.kathimerini.gr
17. www.kerdos.gr
18. www.kpmg.co.uk/ifrs
19. www.pwc.com
20. www.seodi.gr
21. www.soe.gr
22. www.soel.gr
23. www.taxheaven.gr
24. www.xak.com
25. www.ypetho.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Μετά την πρόσφατη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.), στην Ελλάδα από 1.1.2005 λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, με όλα τα προβλήματα και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν αλλά και όσοι είναι αναγκασμένοι να παρακολουθούν και τα δύο.

Οι βασικές διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων και των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) - Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), παρουσιάζονται: α) στην σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων, β) τη διαφορετική αντιμετώπιση από πλευράς λογιστικής απεικόνισης επιχειρηματικών γεγονότων και γ) στις περιπτώσεις ενοποίησης Οικονομικών Καταστάσεων εταιρειών.

Κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. προέκυψαν αρκετές δυσκολίες. Να σημειωθεί ότι για την υιοθέτηση των προτύπων απαιτείται και η μετάφραση τους από την εκάστοτε χώρα, η οποία κρίνεται δυσχερής λόγω της ιδιαιτερότητας του αντικειμένου.

Δεδομένου ότι τα Δ.Π.Χ.Π. χειρίζονται λογιστικά γεγονότα με διαφορετικό τρόπο από ότι ορίζει η Ελληνική Νομοθεσία (Κ.Ν. 2190/20 και Π.Δ 1123/1980) και οι σχετικές διατάξεις, οι εταιρείες κατά την πρώτη τους εφαρμογή αντιμετώπισαν αρκετά προβλήματα εναρμόνισης, μέρος των οποίων επιλύθηκε με τις διατάξεις του Ν. 3301/2004.

Αυτός ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης δεν σχετίζεται τόσο με τις εφαρμοστές λογιστικές αρχές, όσο με τις φορολογικές διατάξεις οι οποίες αναμφισβήτητα επιδρούν στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Μετά την εφαρμογή τους η διάκριση μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος είναι σαφής.

Επίσης, βασικό πρόβλημα που προέκυψε με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. ήταν ο τρόπος τήρησης των βιβλίων από τις επιχειρήσεις που έφεραν την υποχρέωση υιοθέτησης τους. Λαμβάνοντας υπόψη το παραπάνω σχόλιο - σχετικά με το διαφορετικό χειρισμό λογιστικών γεγονότων-, είναι αυτονόητο ότι οι επιχειρήσεις θα έπρεπε να επιλέξουν τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, δηλαδή είτε με Δ.Π.Χ.Π., είτε βάση της Ελληνικής Νομοθεσίας.

Με τον Νόμο 3301/2004 δόθηκε η ευχέρεια στις επιχειρήσεις να επιλέξουν τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους. Με την τήρηση των επίσημων βιβλίων σε Δ.Π.Χ.Π. τηρήθηκαν παράλληλα και τα Φορολογικά Βιβλία. Σχετικές εγκύκλιοι υπεδείκνυαν τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να μεταβαίνουν κατά την τήρηση των βιβλίων τους από Δ.Π.Χ.Π. στα φορολογικά τους και αντίστροφα.

Για ορισμένες συναλλαγές τα πρότυπα προβλέπουν εναλλακτικούς χειρισμούς ή εξαιρέσεις κατά την πρώτη τους εφαρμογή. Στις περιπτώσεις αυτές οι

επιχειρήσεις προβληματίστηκαν ως προς την επιλογή τους.

Τα θέματα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων αποτέλεσαν σημαντικό κύκλο συζητήσεων δεδομένου, ότι ο προσδιορισμός της αποτίμησης μπορεί να αποτελέσει μεγάλη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις. Εν ολίγης, η έγνοια των επιχειρήσεων ήταν ο τρόπος προσδιορισμού της εύλογης αξίας ή αλλιώς του Fair Value των περιουσιακών στοιχείων.

Το πρόβλημα της αναβαλλόμενης φορολογίας προέκυψε σχεδόν σε όλα τα εφαρμοστέα πρότυπα κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π..

Στις περισσότερες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις δεν περιείχαν τις απαιτούμενες από το Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων» πληροφορίες και επεξηγήσεις.

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

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

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

στα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο ΧΑ επιχειρήσεων με την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. είναι η ακόλουθη:

- Με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και με το σχηματισμό προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα της χρήσης. Οι θετικές και αρνητικές επιδράσεις που προέκυψαν σε γενικές γραμμές είχαν μικρή απόκλιση μεταξύ τους.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού» οι επιχειρήσεις θα πρέπει να προβούν σε διαγραφή στοιχείων που δεν ικανοποιούν τα κριτήρια που τίθενται, καθώς και αναστροφή των αποσβέσεων τους. Μετά τη διαγραφή αυτών προέκυψαν σημαντικού ύψους αρνητικές επιδράσεις στα αποτελέσματα της χρήσης.
- Σε μικρότερο βαθμό επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης από την προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων και το σχηματισμό επισφαλών προβλέψεων.
- Αρνητική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης είχαμε και από την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση του Goodwill.
- Σημαντικά θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Θετική επίδραση σε μικρότερο βαθμό προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων καθώς και από τη διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και αναστροφής αποσβέσεων τους.
- Τέλος θετική επίδραση είχαμε και όσον αφορά την αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της Κατάστασης

Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Όσον αφορά τα ίδια κεφάλαια οι επιδράσεις συνοψίζονται ως ακολούθως:

- Η μεγαλύτερη θετική επίδραση των ιδίων κεφαλαίων προήλθε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Σημαντικά θετική επίδραση είχαμε και από την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Εξίσου σημαντική είναι η θετική επίδραση που προέκυψε από την ετεροχρονισμένη αναγνώριση διάθεσης κερδών της χρήσης 2004 με την έγκριση της γενικής συνέλευσης.
- Μια ακόμα θετική επίδραση προέκυψε από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση.
- Η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων και προβλέψεων επέφεραν τόσο θετικές όσο και αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια. Συγκριτικά οι θετικές υπερτερούν.
- Οι κυριότερες αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια προέκυψαν από την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 19 και Δ.Λ.Π. 26 καθώς και από την προσαρμογή αξίας απαιτήσεων.
- Αρνητική επίδραση προέκυψε επίσης από την διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και την αναστροφή των αποσβέσεων τους.
- Τέλος αρνητική επίδραση προέκυψε από την αναγνώριση των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20.

Σύμφωνα με έρευνα που διεξήγε η ελεγκτική εταιρεία Grant Thornton σχετικά με τις επιπτώσεις των Δ.Π.Χ.Π. κατά την πρώτη τους εφαρμογή, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες επιδράσεις στο σύνολο των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑ:

-Τα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων στο ΧΑ εταιρειών ωφελήθηκαν κατά ποσό 1.870 εκατ. ευρώ. Αυξήθηκαν σε ποσοστό 5%.

-Τα αποτελέσματα της χρήσης 2004 ωφελήθηκαν κατά ποσό 182 εκατ. ευρώ. Αυξήθηκαν σε ποσοστό 4%.

-Η κυριότερη ωφέλεια προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες.

-Η μεγαλύτερη επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. 19 και Δ.Λ.Π. 26 που αφορούν την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων.

-Η υψηλότερη θετική επίδραση τα αποτελέσματα της χρήσης 2004 προήλθε από την προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων και αντίστοιχα την μεγαλύτερη επιβάρυνση επέφερε η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι με την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. άλλαξε και το περιεχόμενο του Πιστοποιητικού Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, το οποίο και μετονομάστηκε σε Έκθεση Ελέγχου.

Πριν τη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής παρείχε στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις το πιστοποιητικό ελέγχου το οποίο σε πολλές περιπτώσεις περιείχε σημαντικές παρατηρήσεις, και τελείωνε με τη φράση,

«...οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν, αφού ληφθούν υπόψη οι προαναφερόμενες παρατηρήσεις, την περιουσιακή διάρθρωση και την χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 2ΧΧΧ». Είναι γεγονός ότι το πολύ επενδυτικό κοινό και γενικότερα κάθε ενδιαφερόμενος δεν ήταν δυνατό να ερμηνεύσει και να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις σχετικές παρατηρήσεις των Ορκωτών, με αποτέλεσμα να μη γνωρίζει την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων.

Μετά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. οι επιχειρήσεις αναπόφευκτα ενσωμάτωσαν τις παρατηρήσεις των Ορκωτών Ελεγκτών στις οικονομικές καταστάσεις τους. Συγκεκριμένα με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. η Έκθεση Ελέγχου - ή αλλιώς το πιστοποιητικό ελέγχου όπως λεγόταν -, και πάλι μπορεί να περιέχει κάποιες παρατηρήσεις οι οποίες αποτελούν εξαιρέσεις, που όμως δεν αλλοιώνουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων ως προς την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα της χρήσης. Εδώ έχουμε Έκθεση Ελέγχου με έμφαση. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει καμία παρατήρηση ή εξαίρεση έχουμε μία Έκθεση Ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, ενώ στην περίπτωση των πολλών παρατηρήσεων οδηγούμαστε σε Άρνηση Γνώμης. Η ενσωμάτωση των παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις συνέβαλε σημαντικά στην αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων.

Είναι εξαιρετικά δύσκολο να πούμε εάν τα Δ.Π.Χ.Π. επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι τα πρότυπα επιδρούν διαφορετικά στις Οικονομικές Καταστάσεις διαφορετικών εταιρειών. Είναι όμως

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

Τα Δ.Λ.Π. σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών αξιολογούνται πολύ θετικά από Ελεγκτές και Λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα και φαίνονται να υπερέχουν των Ε.Λ.Π. Η υιοθέτηση τους επιδρά θετικά στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Σταδιακά οι υπόχρεες εταιρείες επιδεικνύουν ικανοποιητική προσαρμοστικότητα, παρά την αρχική έλλειψη ικανοποιητικής προετοιμασίας. Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, καθώς και στη θέση των ελληνικών επιχειρήσεων στην ελληνική και διεθνή αγορά.

Μερικά από τα προβλήματα που αντιμετωπίζονται μέχρι και σήμερα είναι τα εξής:

- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Μη επαρκής ενημέρωση Ελεγκτών και Λογιστών για τα Δ.Λ.Π.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης, αναγνωρίζεται ότι τα Δ.Λ.Π παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών
- Οι αρμόδιες αρχές δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν έγκαιρα στην επίλυση των προβλημάτων.

Σήμερα το αναπάντητο ερώτημα, και όχι μόνο στην Ελλάδα, είναι αν μπορούν τα Δ.Λ.Π. να αποτελούν το λογιστικό σύστημα για όλες τις επιχειρήσεις.

Καταβάλλεται προσπάθεια από τις αρμόδιες αρχές αρκετών κρατών να προσαρμοστεί η εμπορική τους νομοθεσία, ώστε να μην λειτουργούν παράλληλα δύο λογιστικά συστήματα, το εθνικό και το διεθνές. Υπάρχουν όμως ορισμένα εμπόδια που ταυτόχρονα αποτελούν τις προϋποθέσεις ευρείας αποδοχής των Δ.Λ.Π..

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S) Αναλυτική Παρουσίαση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα 2006.
2. International Accounting Standards Board, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) 2005, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.
3. Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, Πρακτικό Εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2004.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες : Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
6. Γκόρτσος Χρήστος, Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση : οι προτάσεις, τα κείμενα διαβούλευσης και οι στόχοι, Οικονομική Βιομηχανική Επιθεώρηση, ν. τ. 71, Απρίλιος 2004.
7. Καββαδίας Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software and Publications S.A., Αθήνα 2003.
8. Καραμάνης Κωνσταντίνος, Παπαδάκης Βασίλης, Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελλάδα, Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές,

Επιχειρήσεις & Εποπτικές Αρχές Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών
Αθήνα 2008.

9. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις ΑΕΟΕ, Αθήνα 2004.
10. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές, Εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα 2002.
11. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
12. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων : Δ.Λ.Π. : 12, 16, 19, 28, 31, 39 και άλλων σχετικών προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 1998.
13. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Κωδικοποίηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 2002.
14. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, Διερμηνείες διεθνών Λογιστικών Προτύπων αριθμ 1-25 Εκδόσεις ΣΟΕ, Αθήνα 1998.
15. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΞΕΝΗ

1. Epstein Barry J., Mirza, Abbas Li, IAS 2004, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, Wiley 2004.

2. Deloitte, IFRSs in your Pocket, 2007.
3. PriceWaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards a Pocket Guide, September 2006.

INTERNET

1. www.allmedia.gr
2. www.ase.gr
3. www.capital.gr
4. www.e-forologia.gr
5. www.europa.eu
6. www.euro2day.gr
7. www.express.gr
8. www.fasb.org
9. www.fee.be
10. www.grant-thornton.gr
11. www.iasb.org
12. www.iasplus.com
13. www.ifac.org
14. www.ifad.net
15. www.iosco.org
16. www.kathimerini.gr
17. www.kerdos.gr
18. www.kpmg.co.uk/ifrs
19. www.pwc.com

20. www.seodi.gr

21. www.soe.gr

22. www.soel.gr

23. www.taxheaven.gr

24. www.xak.com

25. www.ypetho.gr

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΠΑ