

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων



Σπουδαστές: Ρηγόπουλος χάρης Α.Μ. 14762

Τζουμάκης Παναγιώτης Α.Μ 14814

Επιβλέπων καθηγητής: Πετράκης Λουκάς

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	7
1.1 Ορισμοί.....	7
1.2 Ιστορική αναδρομή	9
1.3 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.....	11
1.4 Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	12
1.5 Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	13
1.5.1 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων	14
1.5.2 Γενικές αρχές υπολογισμού των αποσβέσεων παγίων στοιχείων	16
1.5.3 Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις.....	18
1.6 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	21
1.7 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	25
2. 1 Εδαφικές Εκτάσεις (Λογ. 10)	25
2.2 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα.....	32
2.3 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	39
2.4 Μεταφορικά μέσα.....	47
2.5 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογ. 14).....	48
2.6 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων.....	53
2.7 Ασώματες ακινήτοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο :	61
3.1 Κίνητρα για αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων στις επιχειρήσεις	61
3.2 Κίνητρα των μάντζερ για τις αναπροσαρμογές των παγίων περιουσιακών στοιχείων .	77
3.3 Οι αντιδράσεις των αγορών στις αναπροσαρμογές των παγίων περιουσιακών στοιχείων	78
3.4 Έρευνα για την ποιοτικά και οικονομικά άριστη αγορά και θέση της παραγγελίας	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	83
4.1 Παραλαβή των αποκτώμενων πάγιων περιουσιακών στοιχείων – επιθεώρηση- αποδοχή ή απόρριψη – εγκατάσταση (αποθήκευση).....	83
4.2 Προσδιορισμός κόστους κτιρίων και εξοπλισμού με παράδειγμα (εφαρμογή)	84
4.3 Η διασφάλιση της καλής λειτουργίας των παγίων (συντήρηση και ασφάλιση)	86
4.4 Προγράμματα Επιδότησης για τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	86

4.5 Χρήση των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας και ο σκοπός τους.....	88
4.6 Η διαπίστωση της ανάγκης για την διενέργεια της αγοράς, η σχετική αίτηση αγοράς και η έγκριση της.....	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	90
5.1 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 16 – Ενσώματες ακινητοποιήσεις	90
5.2 Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι του κυκλώματος των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.....	93
5.3 Πρόγραμμα ελέγχου των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	96
5.4 Λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής.....	99
5.5 Η πώληση, καταστροφή και η οικονομική ή λειτουργική απαξίωση των παγίων	100
5.6 Εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	102
5.7Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων	103
5.8 Εξάντληση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	104
5.8.1 Υπολογισμός της εξάντλησης.....	105
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	106
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	106
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	125
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	127
ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ	128
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	129
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ	132

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί θέμα υπό συζήτηση στη λογιστική κοινότητα. Η κοινή άποψη στη λογιστική επιστήμη χαρακτηρίζει τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων περισσότερο σχετικές με την αξία αυτών και λιγότερο αξιόπιστες από το ιστορικό τους κόστος σαν μέθοδο αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού των επιχειρήσεων. Ο Lawrence και ο Henry (Chatfield 1974, σελ. 235) και οι δύο διακεκριμένοι θεωρητικοί της λογιστικής επιστήμης των αρχών του 1900, είχαν την ίδια άποψη ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να λογίζονται στο ιστορικό κόστος, διότι δεν προορίζονται για πώληση. Παρ' ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν προορίζονται για πώληση, οι επενδυτές που αγοράζουν μετοχές της εταιρείας, στην πραγματικότητα αγοράζουν ένα ποσοστό από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας με την προσδοκία ότι αυτό το ποσοστό θα παράγει ικανοποιητικές αποδόσεις, αποζημιώνοντας τους για το ρίσκο που έλαβαν.

Επομένως, μπορούμε να θεωρήσουμε ότι είναι σημαντικό οι επενδυτές να μπορούν να εξακριβώσουν την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας που θέλουν να επενδύσουν. Αυτό μπορεί να είναι δυνατόν μόνο αν τα ιστορικά κόστη προσαρμοστούν ώστε να αντιπροσωπεύουν τις τρέχουσες αξίες των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων.

Εκτενώς έχει συζητηθεί στη σχετική λογιστική βιβλιογραφία κατά πόσο θα πρέπει να επιτρέπεται στις εταιρείες να αναπροσαρμόζουν τα περιουσιακά τους στοιχεία και ειδικότερα την ανοδική αναπροσαρμογή (ανατίμηση) αυτών. Η συζήτηση επικεντρώθηκε στο αν θα πρέπει οι εταιρείες να διατηρούν στα βιβλία τους τα περιουσιακά στοιχεία στο ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία. Το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων και οι επαγγελματικές οργανώσεις ανά το κόσμο έχουν διχαστεί στο αν η ανοδική αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να επιτρέπεται στα λογιστικά βιβλία. Πολλές χώρες, όπως η Η.Π.Α. και ο Καναδάς δεν επιτρέπουν την ανοδική αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ενώ άλλες χώρες το επιτρέπουν κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες, όπως η Αυστρία, το Βέλγιο, η Ισπανία, η Γαλλία, το Χόνγκ Κόνγκ, η Ιταλία, η Ιαπωνία, η Νέα Ζηλανδία, η Ολλανδία, η Ινδία, η Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο (Missonier - Piera, 2007).

Ένα πρόσφατο άρθρο αναφέρει ότι υπάρχουν 48 χώρες όπου επιτρέπεται η ανοδική αναπροσαρμογή των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (Barlev, Fried,

Haddad and Livnat, 2007). Παρ' όλα αυτά, τέτοιες αναπροσαρμογές δεν πραγματοποιούνται με μηδενικά κόστη. Οι Henderson και Goodwin (1992) αναγνωρίζουν έναν αριθμό από τέτοια στοιχεία που αποτελούν τα κόστη της αναπροσαρμογής. Αυτά περιλαμβάνουν το κόστος του υπολογισμού της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων που εξετάζονται, αυξημένες αμοιβές ορκωτών ελεγκτών και επίσης, κόστη που σχετίζονται με το χρόνο και τα χρήματα που ξοδεύονται σε διαπραγματεύσεις για τη λήψη της σχετικής απόφασης. Εκτός από αυτά τα άμεσα κόστη, υπάρχουν επίσης και μερικά έμμεσα κόστη που μπορεί να προκύψουν από την απόφαση της επιχείρησης να αναπροσαρμόσει τα περιουσιακά της στοιχεία. Ένα από αυτά τα έμμεσα κόστη είναι η επίδραση της αναπροσαρμογής στις οικονομικές καταστάσεις. Η επίδραση των αναπροσαρμογών στις οικονομικές καταστάσεις εστιάζεται στην αύξηση των περιουσιακών στοιχείων (ενεργητικό) μιας εταιρείας. Αν άλλες μεταβλητές (όπως το επίπεδο των κερδών) παραμείνουν σταθερές, θα γίνει αντιληπτή η μείωση της απόδοσης της εταιρείας από τους μάνατζερς μέσω του συντελεστή απόδοσης στοιχείων ενεργητικού «Return of Assets» (ROA)).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board (IASB) αντιμετώπισε ισχυρές αντιρρήσεις όταν παρουσίασε τη λογιστική της εύλογης αξίας σε δύο μη χρηματοοικονομικά πεδία: τις επενδύσεις σε ακίνητα και τη γεωργία (Barlev et al., 2007).

Λόγω της σκληρής κριτικής η Επιτροπή αναγκάστηκε να επιτρέψει ένα διπλό λογιστικό σύστημα, χρησιμοποιώντας είτε την εύλογη αξία ή τη λογιστική του ιστορικού κόστους (Barlev et al., 2007).

Η δυσκολία που αντιμετώπισε η επιτροπή (IASB) στο να θεσπίσει τα προτεινόμενα πρότυπα της λογιστικής της εύλογης αξίας αντικατοπτρίζει το πόσο επίμαχο είναι το θέμα καθώς κάθε κίνηση της να καθιερώσει την εφαρμογή του προτύπου στις εκάστοτε χώρες θα προκαλούν σε κριτικές και εμπόδια.

Ένα σύνολο ερευνητικών εργασιών έχουν μελετήσει αν θα πρέπει να επιτρέπονται τέτοιου είδους αναπροσαρμογές. Στις μελέτες τους, ο Henderson και ο Goodwin (1992), επιχειρηματολόγησαν ενάντια της χρήσης της αναπροσαρμογής επί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων με τη λογική ότι θεωρητικά ήταν ελαττωματική.

Επίσης, διαπίστωσαν ότι το κόστος της αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων ξεπερνά κατά πολύ τα κέρδη που μπορεί να αποκτηθούν από την διαδικασία αυτή.

Σήμερα, η Επιτροπή (IASB) επιτρέπει την υιοθέτηση διάφορων μεθόδων εκτίμησης, περιλαμβάνοντας (α) το τρέχον κόστος αντικατάστασης, (β) τη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και (γ) το ιστορικό κόστος (καθαρή λογιστική αξία). Η έμφαση που δίνει η Επιτροπή είναι ότι οποιαδήποτε μέθοδος υιοθετηθεί, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί μόνιμα εφεξής.

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι ο αναγνώστης, να διαμορφώσει μια πλήρη και σφαιρική εικόνα για το τι είναι και τι περιλαμβάνουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης.

Στόχος μας είναι η παρουσίαση και η επεξήγηση αρχικά της διαδικασίας λειτουργίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και στη συνέχεια η αναλυτική θεωρητική προσέγγιση της λογιστικής αντιμετώπισης τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 Ορισμοί

Περιουσιακό στοιχείο, γενικά, θεωρείται οτιδήποτε βρίσκεται στην κατοχή κάποιου και έχει χρηματική αξία. Τα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο που μπορεί εύκολα να αναλωθεί ή να μετατραπεί σε μετρητά μέσα σε μια χρονική περίοδο μικρότερη ή ίση του ενός έτους θεωρείται τρέχον ή βραχυπρόθεσμο (current asset) – θεωρείται, δηλαδή, ότι ανήκει στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Σε αντίθεση με ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής τουλάχιστον ενός έτους που θεωρείται μεγάλης διάρκειας ή μακροπρόθεσμο (long - life asset) – θεωρείται, δηλαδή, ότι ανήκει στο πάγιο ενεργητικό.

Πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι εκείνο που αποφέρει οικονομικό όφελος για την επιχείρηση σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει την λογιστική ετήσια περίοδο. Πάγια είναι τα ενεργητικά στοιχεία του ισολογισμού, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή που αποκτήθηκαν, στην οικονομική μονάδα, καθώς επίσης και, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τα πάγια διακρίνονται σε:

- α) Ενσώματα ή υλικά πάγια, όπως μηχανήματα, σε μεταφορικά μέσα, έπιπλα, κτίρια κλπ.
- β) Ασώματα ή άυλα πάγια όπως αγορασθείσα φήμη και πελατεία, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, έξοδα πολυετούς απόσβεσης κλπ.
- γ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης, και συνήθως δεν προορίζονται για μεταπώληση. Για να μπορούν όλα τα παραπάνω να θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση με σκοπό να εξυπηρετήσουν την πραγματοποίηση του στόχους της. Δεν είναι απαραίτητο να χρησιμοποιούνται συνέχεια. Σκοπός των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή, είναι να βοηθούν στην πραγματοποίηση κέρδους. Κατά συνέπεια, το περιουσιακό στοιχείο είναι αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας ολοκλήρωσης μιας πώλησης.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται εκτός από τα αγαθά που προορίζονται να παραμείνουν στην επιχείρηση μακροχρόνια με την ίδια περίπου μορφή όπως ειπώθηκε και παραπάνω, και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται είναι:

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων

16 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Ανεξάρτητα εάν μια επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ΄ ή Β΄ κατηγορίας, πρέπει να υπολογίζει για τα πάγια της αποσβέσεις, υποχρεωτικά.

1.2 Ιστορική αναδρομή

Από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα οι επιχειρήσεις άρχισαν να δραστηριοποιούνται σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον από το οποίο γίνονταν όλο και πιο επιτακτική η ανάγκη για τη δημιουργία ενιαίων λογιστικών κανόνων και αρχών, με απώτερο σκοπό τη δημιουργία μια κοινής γλώσσα επικοινωνίας και απεικόνισης, κατανοητή από όλους του χρήστες που καλούνταν να ερμηνεύσουν και να αξιολογήσουν τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Τέτοιοι χρήστες είναι οι επενδυτές, τους δανειστές, τα στελέχη των ίδιων των επιχειρήσεων αλλά και τους θεσμοθετημένοι οργανισμοί της κάθε χώρας που διαδραματίζουν σημαντικό εποπτικό ρόλο (πχ. Τράπεζα της Ελλάδος, European Central Bank, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς κτλ) στη λειτουργία των επιχειρήσεων.

Για το σκοπό αυτό δημιουργήθηκαν όργανα υπεύθυνα για την τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας, που είχαν σαν σκοπό την υιοθέτηση λογιστικών αρχών και κανόνων κοινής αποδοχής. Μια τέτοια περίπτωση αποτέλεσε το FASB (Financial Accounting Standards Board Αμερική), ένας ανεξάρτητος οργανισμός ιδιωτικού δικαίου, που από το 1972 ήταν υπεύθυνος για τη δημιουργία λογιστικών προτύπων τα οποία στη συνέχεια εφαρμόστηκαν στο σύνολο των εταιρειών που δραστηριοποιούνταν εντός της επικράτειας των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής και έγιναν αποδεκτά από την επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η. Π. Α (SEC – Security Exchange Commission).

Ακολουθώντας το παράδειγμα της Αμερικής με το FASB, το 1973 μια ομάδα από επαγγελματικές ενώσεις της Αυστραλίας, Η.Π.Α, Καναδά, Αγγλίας, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας και άλλων χωρών δημιούργησαν ένα υπερεθνικό όργανο με έδρα τη Μεγάλη Βρετανία που είχε σαν σκοπό τη δημιουργία λογιστικών προτύπων ευρείας αποδοχής σε παγκόσμια κλίμακα, το όργανο αυτό ονομάστηκε International Accounting Standards Committee - IASC. Η IASC λειτούργησε χωρίς διακοπή από το 1973 έως το 2001 εκδίδοντας συνολικά 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – IAS), κάποια εκ των οποίων έχουν αντικατασταθεί ή καταργηθεί μέχρι και σήμερα. Από το 2001 μέχρι και σήμερα, το IASC μετονομάστηκε σε IASB (International Accounting Standards Board) αλλάζοντας ριζικά τη δομή του.

Το IASB είναι υπεύθυνο για τη δημιουργία και έκδοση των IAS (International Accounting Standards) που κατόπιν μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – ΔΠΧΑ (International Accounting Reporting Standards – IFRS).

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που δημοσιεύονται στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, που εφαρμόζουν τους κανόνες των ΔΠΧΑ, οι αναλυτές σε διάφορες χώρες του κόσμου είναι σε θέση να αξιολογούν και αποτιμούν την αξία των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, να κάνουν συγκριτικές μελέτες ανά χώρα και κλάδο και να εκτιμούν τη βιωσιμότητα των εταιρειών αυτών καθώς και τον επενδυτικό κίνδυνο.

1.3 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Ως πάγιο ενεργητικό ορίζεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (Σφακιάνος, 1996).

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων (Σφακιάνος, 1996):

α. Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

β. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

γ. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

δ. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής - Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες -, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

1.4 Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών (Βίγκος, 2007).

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα (Βίγκος, 2007).

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του (Βίγκος, 2007.)

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

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη (Βίγκος, 2007).

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσ αυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών (Βίγκος, 2007).

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ είδος της ομάδας 6.

1.5 Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες). (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1996).

1.5.1 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Libby & Patricia, 2004) υπάρχουν οι παρακάτω μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων:

1) Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της περίπτωσης της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μεικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος απόσβεσης που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται παγίως (Καραγιάννης, 2008).

Με τη σταθερή μέθοδο οι αποσβέσεις υπολογίζονται με την εφαρμογή σταθερού συντελεστή επί της αρχικής αξίας κτήσης ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων στοιχείων, προσαυξημένης με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων.

2) Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως

Με τη φθίνουσα μέθοδο ο συντελεστής απόσβεσης παραμένει σταθερός σε όλη τη διάρκεια, υπολογίζεται όμως επί της αξίας που απομένει μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων των προηγούμενων χρήσεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΠΔ 100/1998, για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, τα ποσοστά των αποσβέσεων που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή 3. Οι συντελεστές αποσβέσεων που προκύπτουν κατά τον πολλαπλασιασμό αυτόν υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς εφαρμόζεται η πρώτη μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης (Καραγιάννης, 2008).

Σύμφωνα εξάλλου με τις διατάξεις των δύο προτελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ της παρ. 9 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, οι επιχειρήσεις που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης των παγίων τους δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 1892/1990. Το ίδιο ισχύει και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση για την εγκατάσταση μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ (Καραγιάννης, 2008).

3) Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως

4) Μέθοδος της λειτουργικής αποσβέσεως

Οι αναγνωρισμένες από το νόμο και ευρύτερα χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων είναι 1) η σταθερή και 2) η φθίνουσα (Καραγιάννης, 2008).

1.5.2 Γενικές αρχές υπολογισμού των αποσβέσεων παγίων στοιχείων

Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως (www.mnec.gr).

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων (www.mnec.gr).

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς (www.mnec.gr).

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του (www.mnec.gr).

Οι αποσβέσεις έχουν υπολογιστεί μόνο για το διάστημα ωφέλιμης ζωής (5 έτη) και όχι για το σύνολο της πραγματικής διάρκειας χρήσης του πάγιου στοιχείου. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων έγινε ως εξής: (Αρχικά αξία – Υπολειμματική αξία) / έτη ωφέλιμης ζωής. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί (www.mnec.gr).

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων (www.mnec.gr).

1.5.3 Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99 (Βίγκος, 2007).

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως), όπως ειδικότερα ορίζεται στην παρ. 5.213 του πέμπτου μέρους, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως (Βίγκος, 2007).

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως).

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

Με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, προστέθηκε στην περίπτωση στ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ νέο εδάφιο σύμφωνα με το οποίο, ειδικά οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία (Offshore) δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εξωχώρια εταιρεία νοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα, με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση (www.mnec.gr).

Σύμφωνα με τη διάταξη του έκτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παρ. 1 του άρθρου 31, οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους μπορούν να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων, είτε με συντελεστή μηδέν είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση (www.mnec.gr).

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής (Καραγιάννης, 2008):

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.

- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού 16.16 αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

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

1.6 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων

Οι επιχορηγήσεις για την αγορά παγίων στοιχείων παρέχονται από το Κράτος ή τους ΟΤΑ με σκοπό την ανάπτυξη των επενδύσεων χωρίς την δανειακή επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Για τα πάγια εκείνα που έχουν αποκτηθεί με επιχορηγήσεις σχηματίζεται αποθεματικό το οποίο καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού «41.10 Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων». Το ποσό της επιχορήγησης που αναλογεί στις αποσβέσεις του παγίου μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού «81.01.05 Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις» (Καραγιάννης, 2008).



1.7 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

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

Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία (www.taxheaven.gr):

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

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

Από την 01/01/2003 υπάρχει υποχρέωση τήρησης μητρώου παγίων το οποίο είναι αθεώρητο.

Τα πάγια τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησης του μητρώου παγίου είχαν αποσβεστεί πλήρως, καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδείς κατηγορίες με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των αποσβεσμένων που είχαν υπολογιστεί. Σε όλα τα πάγια οι αποσβέσεις υπολογίζονται, και μάλιστα για κάθε πάγιο χωριστά, γιατί υπάρχει κίνδυνος να διενεργηθούν αποσβέσεις και σε πάγια που έχουν ήδη αποσβεστεί ολοκληρωτικά. Εξαιρέση αποτελούν τα έπιπλα και σκεύη που μπορούν να παρακολουθούνται στο βιβλίο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης. Το μητρώο παγίων μπορεί να ενημερωθεί μέχρι την τελευταία ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Τα πάγια αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

- Αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών ή βελτιώσεων.
- Αποσβέσεις.
- Αναπόσβεστη αξία. Όταν το πάγιο στοιχείο αποσβεστεί πλήρως, αφήνουμε υπόλοιπο 0,01€.

Τα περισσότερα βιβλία απογραφών είναι πιο αναλυτικά και περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών (υποθήκες) πάνω σ αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πώλησεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 Εδαφικές Εκτάσεις (Λογ. 10)

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία (Σφακιάνος, 1996).

Τα στοιχεία που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» είναι οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της επιχείρησης ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών (Σφακιάνος, 1996).

Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα) (Σφακιάνος, 1996).

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής (Σφακιάνος, 1996):

α. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «γήπεδα - οικόπεδα» ή το 10.10 «γήπεδα - οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία ή μεταλλεία έπειτα από χορήγηση σχετικής άδεια εκμεταλλεύσεώς τους. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

β. Με καταχώριση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή, αποκτούνται κατά πλήρη κυριότητα.

γ. Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12. «μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Η παραπάνω (α-γ) αξία κτήσεως των ορυχείων και μεταλλείων αποσβένεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία. Αν από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται αλλιώς, ως αποσβεστέα αξία θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από την αξία κτήσεως.

Όσα καθορίζονται παραπάνω για τα ορυχεία και μεταλλεία ισχύουν ανάλογα και για τις πετρελαιοπηγές, καθώς και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (π.χ. πηγές φυσικών αερίων ή ιαματικών νερών).

Στο λογαριασμό 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλειοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Στο λογαριασμό 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων.

Λατομικά προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δε χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χρώματα. Όσα αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση σχετικά με τα ορυχεία και μεταλλεία εφαρμόζονται ανάλογα και για τα λατομεία.

Στους λογαριασμούς 10.04 «αγροί», 10.05 «φυτείες» και 10.06 «δάση» παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης.

Στους λογαριασμούς 10.10 έως και 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

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

- **Έξοδα κτήσεως και διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων**

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» (Σφακιάνος, 1996).

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» (Σφακιάνος, 1996).

- **Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων**

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

Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10 (www.taxheaven.gr)

Στη συνέχεια ο λογ. 83.10 που το ποσό του θεωρείται ζημιά για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για τα μειώσει. Η ζημιά αυτή όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση (άρθρο 31 παρ. 1η Ν.2238/94). Έτσι, το όποιο ποσό του λογ. 83.10 δεν μειώνει τα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους που θα φορολογηθεί (www.taxheaven.gr).

Τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία υπόκεινται σε απόσβεση, που γίνεται σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Σε περιπτώσεις όπου δεν ορίζεται, μέσω της νομοθεσίας, ο τρόπος απόσβεσης τότε η απόσβεση διενεργείται με βάση τη χρονική διάρκεια χρησιμοποίησής τους και την υπολειμματική αξία (www.taxheaven.gr).

- **Αποτίμηση Εδαφικών εκτάσεων**

Η αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της οικονομικής χρήσης, γίνεται με βάση την αξία αγοράς ή κτήσης προσαυξημένης με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων μείον τις αποσβέσεις (όταν οι εκτάσεις αυτές υπόκεινται σε αποσβέσεις). (www.mnec.gr)

Οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο 'μητρώο παγίων'. Στο μητρώο παγίων καταχωρούνται οι εδαφικές εκτάσεις, η κάθε μια χωριστά, αναγράφοντας 1) την αξία κτήσης, 2) τις αποσβέσεις και 3) την αναπόσβεστη αξία. Έπειτα οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στο αναλυτικό και γενικό καθολικό και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τέλους χρήσης (www.mnec.gr).

Σε περιπτώσεις όπου μια εδαφική έκταση διαπιστωθεί ότι έχει υποτιμηθεί και δεν έχει την αξία που είχε στα βιβλία τότε κατά την απογραφή τέλους χρήσης καταγράφεται η πραγματική αξία της υποτιμημένης έκτασης. Η διαφορά (υποτίμηση) θεωρείται πρόβλεψη και χρεώνεται στο λογαριασμό 83.10 'προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων' και πιστώνεται ο λογαριασμός 44.10 (www.mnec.gr).

Όπως είδαμε και παραπάνω το ποσό του λογαριασμού 83.10 δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Κατά τις εργασίες τέλους χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 83.10 για με εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.02.10.000 'προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους' για να προσδιοριστούν τα λογιστικά κέρδη (www.mnec.gr).

- **Πώληση Εδαφικής Έκτασης**

Σε περιπτώσεις όπου γίνεται πώληση μιας εδαφικής έκτασης που είναι πάγιο στοιχείο για την πωλήτρια εταιρεία, πραγματοποιούνται οι παρακάτω εγγραφές (Καραγιάννης, 2008):

A) Πιστώνεται ένας τριτοβάθμιος λογ/σμος της εδαφικής έκτασης με τίτλο πχ 10.00.20.000 'πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες από το ΦΠΑ' με χρέωση του λογ. 38, σε περίπτωση που γίνεται πώληση μετρητοίς, ή του λογαριασμού 30 εάν η πώληση γίνεται με πίστωση.

Στο τέλος της χρήσης γίνεται χρέωση του λογ. 10.00.20.000 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός του ακινήτου που πωλείται. Σε περίπτωση που είχε σχηματιστεί πρόβλεψη για την υποτίμηση της έκτασης που πωλείται τότε πιστώνεται ο λογαριασμός της έκτασης με το ποσό πρόβλεψης και χρεώνεται ο λογαριασμός 44.10.

Β) ένας άλλος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης, υπό πώληση, με τίτλο πχ 10.00.20.000 'έξοδα πώλησης εδαφικής έκτασης χωρίς ΦΠΑ' χρεώνεται με τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης αυτής, με πίστωση του λογαριασμού 38. Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνεται ο λογαριασμός για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται. Σε περιπτώσεις που έχουν δημιουργηθεί έξοδα διαμόρφωσης στους λογαριασμούς 16.14 και 11.03 τότε χρεώνονται οι λογαριασμοί 16.99.14 και 11.99.03 και πιστώνονται οι 16.14 και 11.03. επιπλέον πιστώνονται οι 16.14 και 11.03 με το υπόλοιπο αναπόσβεστο ποσό εξόδων αυτών και εξισώνονται με πίστωση του λογαριασμού της εδαφικής έκτασης που πωλείται.

Γ) κατά το τέλος της οικονομικής χρήσης και μετά τα Α και Β, σε περίπτωση που ο λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται έχει χρεωστικό υπόλοιπο τότε αυτό θεωρείται ζημιά ενώ εάν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό αυτό είναι κέρδος.

Εάν υπάρχει ζημιά τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 10 και χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.00 'ζημιές από εκποίηση ακινήτων'. Εάν το υπόλοιπο είναι κέρδος τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.00 'κέρδη από εκποίηση ακινήτων'. Τα κέρδη που προέρχονται από πώληση ακινήτων φορολογούνται αλλά επίσης και οι ζημιές από την πώληση ακινήτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- **Φορολογία κερδών από πώληση εδαφικών εκτάσεων**

Σε περίπτωση που μια εταιρεία (εκτός από τις οικοδομικές επιχειρήσεις του άρθρου 34.) αποκτήσει με αγορά εδαφική έκταση που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως και έχει μεγάλη αξία και εντός 2 ετών την μεταπωλήσει τότε το όποιο κέρδος από την πώληση θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται όπως τα υπόλοιπα κέρδη της επιχείρησης (άρθρο 28 παρ. 3 Ν2238/94) (Καραγιάννης, 2008).

Το κέρδος μια επιχείρησης που προκύπτει από την δραστηριότητα της αγοραπωλησίας ακινήτων φορολογείται κανονικά. Το κέρδος στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα των ακινήτων που έχουν πωληθεί το κόστος των ακινήτων αυτών, των γενικών εξόδων, των φόρων, των τόκων και των άλλων εξόδων.

- **Αγορά Εδαφικής Έκτασης**

Με την αγορά μιας εδαφικής έκτασης χρεώνεται ο λογαριασμός 10 και αντίστοιχοι αναλυτικοί λογαριασμοί. Η αξία της χρέωσης αυτής είναι η αξία κτήσης των εκτάσεων που αγοράστηκαν ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Στη συνέχεια, εάν η αγορά έγινε μετρητοίς, πιστώνεται ο λογαριασμός 38. Χρηματικά Διαθέσιμα ή εάν η αγορά έγινε με πίστωση πιστώνεται ο λογαριασμός 50 Προμηθευτές (Βίγκος, 2007).

Τα έξοδα που σχετίζονται με την αγορά/πώληση εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται στο λογ. 16.14 'Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων'. Τα έξοδα αυτά είναι: οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών, οι αμοιβές δικηγόρων και τα λοιπά έξοδα κτήσης εδαφικών εκτάσεων.

2.2 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνενοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις κτιρίων παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Σε διαφορετική περίπτωση καταχωρούνται στους λογαριασμούς 12.01 ή 14 (Σφακιάνος, 1996).

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

Στο λογαριασμό 11.01 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών» παρακολουθούνται όσα από τα έργα αυτά εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας. Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.02 «λοιπά τεχνικά έργα».

Στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις: α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται (Σφακιάνος, 1996).

Στους λογαριασμούς 11.07 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων», 11.08 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», 11.09 «λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων» παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που

κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων (Σφακιάνος, 1996).

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησεως δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία.

Στους λογαριασμούς 11.14 έως και 11.17 καθώς και 11.21 έως και 11.24 παρακολουθούνται τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα τα οποία δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

Τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από καταχώριση σ αυτούς:

α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων». Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

- **Επέκταση, προσθήκη και βελτίωση κτιρίων και τεχνικών έργων**

Η αξία των κτιρίων και των τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων. Η επέκταση / προσθήκη ενός κτιρίου είναι οποιαδήποτε αύξηση που γίνεται στο μέγεθος, όγκο ή στην ωφελιμότητα του με την χρησιμοποίηση δομικών υλικών. Βελτίωση κτιρίου είναι η μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του ωφέλιμου χρόνου ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησης του (www.taxheaven.gr).

- **Αγορά κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων**

Σε περιπτώσεις αγοράς ενός ακινήτου χρεώνεται ο λογαριασμός 11 και συγκεκριμένα ένας αναλυτικός λογαριασμός με τίτλο 'Αγορές ακινήτων εξαιρούμενες από το ΦΠΑ' ή 'Αγορές ακινήτων με 19% ΦΠΑ'. Η χρέωση αυτή γίνεται με την αξία κτήσης του ακινήτου ή με την αξία μετά από τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης. Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογαριασμός 38 'χρηματικά διαθέσιμα' ή ο λογαριασμός 50 'προμηθευτές'. (www.taxheaven.gr)

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά και τα λοιπά έξοδα για την κτήση των ακινήτων και των τεχνικών εγκαταστάσεων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 'έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων'.

- **Πώληση Ακινήτου**

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα (Καραγιάννης, 2008):

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πώλησεως του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως.

β. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03).

Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).

γ. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14).

δ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» ή 81.02.01 «ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.01 «κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων», όταν είναι κέρδος.

- **Κατεδάφιση παγίων κτιρίων**

Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» (Βίγκος, 2007).

Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεώς του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

- **Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων**

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων κτιρίων χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την νομοθεσία συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται αποσβέσεις με την χρήση συντελεστών αποσβέσεις μεγαλύτερων από αυτούς που προβλέπει η νομοθεσία. Σε περιπτώσεις που υπολογιστούν αποσβέσεις με την χρήση υψηλότερων συντελεστών τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (www.taxheaven.gr).

Επίσης δεν επιτρέπεται η επιχείρηση να υπολογίζει αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από εκείνους που ορίζει η νομοθεσία. Εάν η επιχείρηση υπολογίσει αποσβέσεις λιγότερες από εκείνες που θα έπρεπε να υπολογίσει, τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό των αποσβέσεων αυτών από τα κέρδη επόμενων χρήσεων.

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

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη ημέρα χρήση του παγίου και όχι από την ημέρα απόκτησης του. Εάν η χρήση του πάγιου στοιχείου δεν αρχίζει από την αρχή του έτους τότε υπολογίσετε για τους μήνες (δωδέκατα) που χρησιμοποιείται.

Όταν η χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη τότε το ποσό απόσβεσης υπολογίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των μηνών που έγινε η χρήση και παρανομαστή τον αριθμό 12. Τακτικές υποχρεωτικές αποσβέσεις είναι αυτές που υπολογίζονται με το νόμιμο συντελεστή και είναι κοστολογήσιμες. Οι αποσβέσεις που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία με σκοπό την παροχή αναπτυξιακών κινήτρων ονομάζονται πρόσθετες αποσβέσεις και δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ούτε κοστολογήσιμες (www.taxheaven.gr).

Οι τακτικές αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.03.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κάθε χρόνο μέχρι να φτάσουν την αποσβεστέα αξία, και υπολογίζονται για τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για της ανάγκες της. Σε περιπτώσεις όπου οικοδομές ενοικιάζονται από την επιχείρηση σε τρίτους, η επιχείρηση υπολογίζει τις αποσβέσεις κανονικά όπως θα έκανε εάν χρησιμοποιούσε τις οικοδομές αυτές η ίδια.

Σε περιπτώσεις που αγοράζονται μεταχειρισμένα πάγια στοιχεία τότε οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αξία αγοράς του εκάστοτε μεταχειρισμένου στοιχείου. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που είχαν γίνει από την προκάτοχο επιχείρηση.

- **Απόσβεση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρεία**

Σε περίπτωση που κάποιος εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητας του σε μια Ο.Ε, Ε.Ε ή ΕΠΕ στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρεία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό. Το δικαίωμα αυτό το διατηρεί ο εταίρος που έχει την κυριότητα του εν λόγω ακινήτου (Βίγκος, 2007).

- **Αποτίμηση των κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων**

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται στην αξία αγοράς ή κτίσης τους προσαυξημένη με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς μείον τις αποσβέσεις.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο ‘μητρώο παγίων στοιχείων’ και στη συνέχεια καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων (www.mnec.gr).

- **Φορολογία κερδών από πώληση κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων**

Για τις επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, φορολογούνται κανονικά για το κέρδος που αποκτούν από τις αγοραπωλησίες αυτές. Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο οικοδομικές και τεχνικές δραστηριότητες και φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 34 το Ν. 2238/94. Γι’ αυτές τις επιχειρήσεις τα ακίνητα θεωρούνται εμπορεύσιμα αγαθά. Έτσι όταν αγοράζονται ακίνητα χρεώνεται ο λογαριασμός 20 ‘Εμπορεύματα’ και όταν πωλούνται πιστώνεται ο λογαριασμός 70 ‘Πωλήσεις εμπορευμάτων’. Τα όποια κέρδη από την αγοραπωλησία ακινήτων προσδιορίζονται ως εξής. Από τα ακαθάριστα έσοδα των ακινήτων που πωλήθηκαν αφαιρείται το κόστος των ακινήτων που πουλήθηκαν καθώς και οι σχετικές δαπάνες (www.mnec.gr).

Για κάποιες οικοδομικές επιχειρήσεις ο υπολογισμός κερδών γίνεται εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 34 Ν. 2238/94. Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που αναγράφονται στα συμβόλαια πώλησης και τα οποία δεν μπορούν να είναι μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ούτε και

μικρότερα από αυτά που προκύπτουν την ειδική δήλωση του ΦΠΑ. Στα βιβλία τους οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα καταχωρούν τις αξίες πώλησης που αναγράφονται στα συμβολαία αλλά οι αξίες αυτές είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες πιο πάνω αξίες τότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προσαυξάνονται οι αξίες των συμβολαίων αυτών με τις διαφορές μέχρι να φτάσουν στα πιο πάνω επίπεδα. Για αυτές τις επιχειρήσεις, οι τόκοι που προέρχονται από πωλήσεις οικοδομών με πίστωση, θεωρούνται ακαθάριστο έσοδο και προστίθενται στα άλλα ακαθάριστα έσοδα και πάνω στο σύνολο αυτό εφαρμόζεται ο συντελεστής του άρθρου 34 Ν.2238/94. Στις οικοδομικές επιχειρήσεις για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα που προέρχονται από τη σύνταξη των οριστικών συμβολαίων και όχι των προσυμφώνων (www.mnec.gr).

Όταν αγοράζεται κάποιο ακίνητο ως πάγιο στοιχείο για να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση και όχι για πώληση προς επίτευξη κέρδους. Τότε η αξία του ακινήτου καταχωρείται στο λογαριασμό 11. Εάν στη συνέχεια το ακίνητο αυτό πωληθεί και προκύψει κέρδος τότε το κέρδος αυτό φορολογείται.

Εάν μια επιχείρηση λάβει δάνειο και αγοράσει ακίνητο, τότε οι τόκοι του δανείου αυτού δεν επιτρέπεται να προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου αλλά καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 65 και στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00. Οι τόκοι αυτοί αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από έσοδα της χρήσης, μέσα στην οποία κατέστησαν δουλευμένοι.

Εξαιρούνται οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου. Οι τόκοι αυτοί αποσβένονται είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που άρχισε η χρήση του ακινήτου που αφορούν είτε σε περισσότερα έτη που δεν μπορούν να είναι περισσότερα από πέντε (5).

Οι τόκοι των δανείων που αφορούν οικοδομικές επιχειρήσεις των οποίων τα κέρδη τους υπολογίζονται με τεκμαρτό τρόπο δεν θεωρούνται δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

2.3 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

Στο λογαριασμό 12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 12.01 παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 12.02 παρακολουθούνται τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.

Στο λογαριασμό 12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «μικρά εργαλεία».

Στο λογαριασμό 12.04 παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

Στο λογαριασμό 12.05 παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

Στο λογαριασμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00-12.05.

Στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα. Σχετικά με τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων αυτών ισχύουν όσα αναφέρονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.105 για το λογαριασμό 11.07 (Σφακιάνος, 1996).

Στους λογαριασμούς 12.10 έως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμεταλλεύσεως, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με μία λογιστική μονάδα, είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με την αξία κτήσεώς τους (Σφακιάνος, 1996).

Πριν από τη μεταφορά της αξίας, π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογαριασμούς εκτός εκμεταλλεύσεως, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώριση σ αυτούς: α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος), η οποία προσανξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 «μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο προσανξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους (Σφακιάνος, 1996).

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

- **Πώληση μηχανήματος**

Σε περίπτωση πωλήσεως μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής (Βίγκος, 2007):

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος, καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πωλήσεως.

β. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.

γ. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 «ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.02 «κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρηστεύσεως ή καταστροφής, π.χ. μηχανημάτων τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες».

- **Φορολογία κερδών από πώληση μηχανημάτων**

Τα κέρδη που προέρχονται από πώληση μηχανημάτων αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια προστίθενται στα άλλα κέρδη χρήσης, για να διαμορφώσουν έτσι το τελικό ποσό κερδών που θα φορολογηθεί. Με το ίδιο σκεπτικό, οι ζημιές που προκύπτουν από την πώληση μηχανημάτων αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους, που θα φορολογηθεί (www.taxheaven.gr).

- **Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης**

Τα μηχανήματα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά από την επιχείρηση παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.10 – 12.19. Επίσης στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια που θεωρούνται οριστικά εκτός εκμετάλλευσης ανεξάρτητα εάν έχουν αποσβεστεί ολοκληρωτικά (www.taxheaven.gr).

Πριν να μεταφερθούν οι αξίες των μηχανημάτων στους οικείους λογαριασμούς, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων είτε με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν αυτά έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς των αποσβέσεων όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί. Προτείνεται για την καλύτερη πληροφόρηση να παρακολουθείται στους λογαριασμούς 12.10-12.19 η συνολική αρχική αξία των μηχανημάτων που δεν χρησιμοποιήθηκαν παραγωγικά ή έχουν τεθεί οριστικά εκτός λειτουργίας και να πιστώνεται με τις αντίστοιχες συνολικές αποσβέσεις των μηχανημάτων αυτών ο λογαριασμός 12.99 (www.taxheaven.gr).

- **Καταστροφή ή αχρηστευση μηχανήματος**

Όταν ένα μηχάνημα καταστραφεί ή αχρηστευτεί ολοκληρωτικά και δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 'λοιπές έκτακτες ζημιές' και αναγνωρίζονται φορολογικά (www.taxheaven.gr).

- **Αξία αποτίμησης των μηχανημάτων κατά την απογραφή τέλους χρήσης**

Η αποτίμηση των μηχανημάτων γίνεται στην τιμή αγοράς (κτήσης) προσαυξημένη με τα έξοδα μεταφοράς και τοποθέτησης καθώς και με τις προσθήκες βελτιώσεις και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον καιρό της απόκτησης του μηχανήματος μέχρι την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή. Όταν τα μηχανήματα ή τα εργαλεία κατασκευάζονται από την επιχείρηση η αποτίμηση ενεργείται στο κόστος κατασκευής, στο οποίο περιλαμβάνονται τα υλικά κατασκευής, τα εργατικά και ένα μέρος από τα γενικά έξοδα και μειωμένο το κόστος αυτό με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις, μέχρι την ημέρα της απογραφής (www.taxheaven.gr).

- **Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.**

Οι αποσβέσεις για τα μηχανήματα κλπ υπολογίζονται με βάση τον νόμο και τους συντελεστές απόσβεσης. Υπάρχουν δυο συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με το Π.Δ 299/03, ο ανώτερος και ο κατώτερος. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας (www.taxheaven.gr).

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

Από την 1/1/1998 επιβάλλεται η απόσβεση είτε με τη φθίνουσα είτε με τη σταθερή μέθοδο για καινούργια μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό που αποκτούν οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μεικτές αυτών επιχειρήσεις.

Σε περίπτωση που ένα μηχάνημα παύσει να λειτουργεί λόγω της αναστολής παραγωγής του σχετικού προϊόντος, τότε για αυτό το διάστημα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις (Στ. Ε. 884/68). Όμως εάν ένα μηχάνημα βρίσκεται σε αδράνεια λόγω βλάβης, επισκευών ή αργίας, τότε οι αποσβέσεις διενεργούνται κανονικά.

Εάν μια επιχείρηση παραχωρήσει μηχανήματα σε τρίτους (πρατήρια) με τους οποίους διαθέτει ειδική σύμβαση, τότε οι αποσβέσεις διενεργούνται κανονικά από την επιχείρηση που τα παραχωρεί.

Όταν συγχωνεύονται επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις γίνονται πάνω στην αξία των παγίων στοιχείων που καθόρισε η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 ή στην αξία που επαληθεύτηκε από τη Δ.Ο.Υ ή από τους ορκωτούς ελεγκτές. Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο 'μητρώο παγίων στοιχείων.

- **Αποσβέσεις μηχανημάτων για τα οποία παρακρατείται η κυριότητα μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος**

Σε περιπτώσεις που μια επιχείρηση αγοράσει μηχανήματα με πίστωση και ο προμηθευτής τους διατηρεί την κυριότητα μέχρι την εξόφληση τους, αυτά ανήκουν στην επιχείρηση που τα αγοράζει όμως δεν έχει δικαίωμα να τα μεταπωλήσει μέχρι να προβεί στην πλήρη εξόφληση τους (www.mnec.gr).

Σχετικά με τις αποσβέσεις, η επιχείρηση διενεργεί κανονικά αποσβέσεις από τον μήνα που αρχίζει να τα χρησιμοποιεί.

Εάν όμως η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εξοφλήσει πλήρως τα μηχανήματα τότε οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν ακυρώνονται και το ποσό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης εκείνης, κατά τη διάρκεια της οποίας έγινε η αίρεση της αποπληρωμής και φορολογούνται κανονικά μαζί με τα άλλα κέρδη. Το ποσό που κατέβαλε η αγοράστρια επιχείρηση ως αποζημίωση για τη χρήση και φθορά των μηχανημάτων τα οποία επιστράφηκαν, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης, που στα κέρδη της είχαν προστεθεί και οι ακυρούμενες αποσβέσεις. Έτσι, μειώνονται τα κέρδη της χρήσης και το υπόλοιπο από τα κέρδη αυτά θα φορολογηθεί κανονικά ως κέρδος χρήσης (www.mnec.gr).

- **Αποσβέσεις παγίων στοιχείων που μισθώνονται σε τρίτους με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing).**

Ο Ν.1665/86 αναφέρει ότι ο εκμισθωτής (Α), συνήθως Τράπεζα, και ο μισθωτής (Β), συνήθως επιχείρηση μπορούν να συνάψουν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Με βάση αυτή τη σύμβαση ο εκμισθωτής (Α) παραχωρεί έναντι μισθώματος στο μισθωτή (Β) τη χρήση κινητού ή ακίνητου στοιχείου που προορίζεται για χρήση του μισθωτή για ορισμένο χρόνο (όχι λιγότερο από 3 έτη). Παρέχεται, επιπλέον, το δικαίωμα είτε να αγοράσει τον εξοπλισμό στη λήξη της σύμβασης αυτή ή να τον επαναμισθώσει (άρθρο 1. παρ.2 Ν.1665/86) (www.mnec.gr).

Η εταιρεία εκμισθωτής (Α) που παραχωρεί τη χρήση κινητού στοιχείου σε τρίτο (Β) έναντι μισθώματος και παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα στο μισθωτή (Β) να το αγοράσει, έχει δικαίωμα να υπολογίσει αποσβέσεις, τόσο για τα κινητά όσο και για τα ακίνητα στοιχεία (εκτός από οικόπεδα) σε ίσα μέρη, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις για την αξία που αναλογεί στο οικόπεδο.

Ο μισθωτής (Β) δεν μπορεί να διενεργήσει αποσβέσεις εκτός αν αποκτήσει το κινητό στοιχείο όποτε και τότε ξεκινάει να υπολογίσει αποσβέσεις. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής (Β) εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα του (άρθρο 6 παρ.4 Ν.1665/86), εκτός από μισθώματα που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου τα οποία δεν αναγνωρίζονται και επομένως δεν εκπίπτουν ως δαπάνη.

Τα μηχανήματα που αγοράζονται μέσω χρονομεριστικής μίσθωσης (Leasing) θα πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξης με την ποσότητα τους.

Τα καταβαλλόμενα ενοίκια μίσθωσης (κινητών) πάγιων στοιχείων βάσει το Ν.1665/86 καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04 και σε ιδιαίτερους τριτοβάθμιους του π.χ. 62.04.10 'Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν.1652/86...', 62.04.20 'Ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανημάτων', ενώ τα προκαταβαλλόμενα παρόμοια ενοίκια καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 36.00.10 'Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης' κλπ. (Εγκ. 67022/92/Αρ.Γν.106. Υπ. Εθν. Οικ.).

- **Αποσβέσεις μηχανημάτων που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων.**

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και μετά από συγκεκριμένο προσυμφωνημένο χρονικό διάστημα η κυριότητα τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα, παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 (www.taxheaven.gr).

2.4 Μεταφορικά μέσα

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς (Σφακιάνος, 1996).

Σχετικά με την αγορά, φορολογία, αποτίμηση και πώληση των μεταφορικών μέσων ισχύουν τα ίδια με τα μηχανήματα.

- **Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων**

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται κατά τον ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Σημειώνεται ότι η μηχανή του αυτοκινήτου αποτελεί δαπάνη βελτίωσης και για το λόγο αυτό προσαυξάνει την αξία του αυτοκινήτου και αποσβένεται με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και το υπόλοιπο αυτοκίνητο. Τα ελαστικά των αυτοκινήτων θεωρούνται ανταλλακτικά και αποσβένονται εφάπαξ, μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ. 12242/58) (www.taxheaven.gr).

2.5 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογ. 14)

Στους οικείους λογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών). (Σφακίανος, 1996).

- **Έπιπλα**

Στον λογαριασμό 14.00 «έπιπλα» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν (Σφακίανος, 1996).

- **Σκεύη**

Στον λογαριασμό 14.01 «σκεύη» παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας) (Σφακίανος, 1996).

- **Μηχανές γραφείων**

Στον λογαριασμό 14.02 «μηχανές γραφείων» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας. (Σφακίανος, 1996).

- **Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα**

Στον λογαριασμό 14.03 «ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές (Σφακίανος, 1996).

- **Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς**

Στον λογαριασμό 14.04 «μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς» παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέινερ ή παλέτες) (Βίγκος, 2007).

- **Επιστημονικά όργανα**

Στον λογαριασμό 14.05 «επιστημονικά όργανα» παρακολουθούνται τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού) (Βίγκος, 2007).

- **Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών**

Στον λογαριασμό 14.08 «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, fax, τηλεφωνικές συνδέσεις κλπ). Ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 και όχι στον κωδικό 14.08 (www.taxheaven.gr).

- **Λοιπός εξοπλισμός**

Στο λογαριασμό 14.09 «λοιπός εξοπλισμός» καταγράφονται και παρακολουθούνται τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανένα από τους πιο πάνω λογαριασμούς 14.00-14.08. παράδειγμα τέτοιων ειδών είναι πχ. Τα λευκά είδη λινόθηκης, οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης, τα μαγνητόφωνα, οι πίνακες ζωγραφικής, κλπ (Σφακίανος, 1996).

Στον λογαριασμό 14.09 παρακολουθούνται επίσης οι φωτεινές επιγραφές, όταν το κόστος τους είναι μεγάλο και έτσι πρέπει να αποσβεστούν σε τμηματική ετήσια

απόσβεση. Τα έξοδα συντήρησης και λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 64.02.04.

Τα ενοίκια που καταβάλλονται για την εγκατάσταση και λειτουργία των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 62.04.08 (Καραγιάννης, 2008).

Οι επιχειρήσεις ενοικιάσεως DVD όταν τα αγοράζουν τα καταχωρούν στο λογαριασμό 14.09 και υπολογίζουν σε αυτά ετήσιες αποσβέσεις, ενώ τα έσοδα από την ενοικίαση τους τα καταχωρούν στον λογαριασμό 73 'Πωλήσεις υπηρεσιών'.

Στο λογαριασμό 14.09 καταγράφονται και παρακολουθούνται και οι ταινίες κινηματογράφου, οι τηλεοπτικές ταινίες, οι βιντεοκασέτες και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που έχει την ιδιότητα του πάγιου εξοπλισμού και αποσβένεται σε χρόνο μεγαλύτερο από ένα έτος.

Επίσης στον 14.09 καταχωρούνται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην κατηγορία «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» και τα οποία δεν εντάσσονται σε κανένα άλλο από τους λογαριασμούς 14.00-14.08. Εάν κάποιο στοιχείο των λογαριασμών 14.00-14.09 δεν χρησιμοποιείται παραγωγικά, μεταφέρεται στους λογαριασμούς 14.10-14.19 κατά τον ίδιο τρόπο που ισχύει και στα μηχανήματα.

- **Αποτίμηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού**

Τα έπιπλα αποτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο που αποτιμώνται και τα μηχανήματα. Τα έπιπλα μπορούν να αποτιμηθούν και να καταχωρηθούν στην απογραφή και στο μητρώο παγίων, συνολικά κατά ομοειδής ομάδες ή κατά συντελεστή απόσβεσης και όχι το καθέν χωριστά όπως γίνεται με τα μηχανήματα (www.mnec.gr).

Για τα ζώα που χρησιμοποιούνται για εκμετάλλευσης σύμφωνα με τον Καραγιάννη (2008) αυτά θα πρέπει να αποτιμώνται στην αξία αγοράς τους μείον τις αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι την ημέρα αποτίμησης. Για τα ζώα που έχουν γεννηθεί και μεγαλώσει μέσα στην επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμώνται σε τιμή που θα μπορούσαν να αγοραστούν όμοια ζώα από τρίτους αφαιρώντας τις αποσβέσεις που έχουν γίνει από την έναρξη της εκμετάλλευσης τους μέχρι την ημέρα απογραφής.

- **Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού**

Για τα έπιπλα και το λοιπό εξοπλισμό διενεργούνται αποσβέσεις κάθε χρόνο με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς στα μηχανήματα. Τα νόμιμα ποσοστά αποσβέσεων ονομάζονται τακτικά ποσοστά αποσβέσεων και είναι υποχρεωτικά.

Αν δηλαδή μια επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μικρότερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων. Αν σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο του νόμιμου τότε το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δεν χάνει όμως το δικαίωμα να υπολογίσει την διαφορά αυτή σε επόμενες χρήσεις (www.mnec.gr).

Οι Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση ποσοστού 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης σε 34% ή 40%. Το λογισμικό Η/Υ αποσβένεται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως. Η απόσβεση των Η/Υ και του λογισμικού μπορεί να γίνεται εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ 299/03, Ν.2753/99). Τα ποτήρια, πιάτα, πετσέτες, σεντόνια κλπ των ξενοδοχείων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων κ.α. αποσβένονται με συντελεστή 30% σε ετήσια βάση (Στ.Ε.291/80). Όταν τέτοια είδη αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20% (Π.Δ 299/03). Σε περιπτώσεις όπου η αξία του καθενός από τα παραπάνω είναι 1.200 ευρώ ή λιγότερο τότε μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ σε μια χρήση (άρθρο 31, παρ.1 Ν.2238/94, Π.Δ 299/03) (www.mnec.gr).

Ο εξοπλισμός γραφείου αποσβένεται με ετήσιο ποσοστό 15% ή 20% (ή με ενδιάμεσο ακέραιο συντελεστή). Αν αυτός ο εξοπλισμός χρησιμοποιείται ως μέσο εκπαίδευσης τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 29% ή 35% (Π.Δ. 299/03). Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις γιατί θεωρούνται ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με την πάροδο του χρόνου.

Σε περιπτώσεις ζημιών, καταστροφών κλπ υπάρχει φορολογική αναγνώριση της ζημιάς (Υπ. Οικ. Α 11139/71). Οι φωτεινές επιγραφές και παρόμοια πάγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με χρήση πάγιου

συντελεστή (Στ. Ε. 1587/66). Τα καλούπια από οποιαδήποτε ύλη αποσβένονται με συντελεστή 11% κατώτερο ή 15% ανώτερο (άρθρο 4 παρ. 12 Π.Δ 299/03). Τα καλούπια που κατασκευάζονται από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή προϊόντων αποσβένονται εξολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν.

- **Αγορές και πωλήσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.**

Όταν αγοράζονται έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός για χρήση ως πάγιος τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 14 κατά τον ίδιο τρόπο που χρεώνεται και ο λογαριασμός 12 στην αγορά μηχανημάτων.

Όταν πωλείται κάποιο έπιπλο που ήταν πάγιο στοιχείο τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 14 κατά τον ίδιο τρόπο που πιστώνεται ο λογαριασμός 12 όταν πωλείται κάποιο μηχάνημα (Βίγκος, 2007).

Σε περιπτώσεις που αγοράζονται και πωλούνται έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός ως εμπορεύσιμα αγαθά, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 20 (όταν αγοράζονται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός) ή χρεώνεται ο λογαριασμός 70 (όταν πωλούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός). Όταν η ίδια η επιχείρηση παράγει έπιπλα με σκοπό την πώληση τους τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 24 για τις Α & Β ύλες και πιστώνεται ο λογαριασμός 71 όταν γίνεται η πώληση.

2.6 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους. (Καραγιάννης, 2008).

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9, ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως. Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00. Το κόστος αυτό παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του 15 και κατά την επόμενη χρήση, κατά την οποία προσαυξάνεται και με το κόστος που πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση, και ούτω καθεξής, μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής, οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15 στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή αυτή, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά, είναι δυνατό να καταχωρείται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

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

Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτύτερα στις αποθήκες με καταχώρισή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Όταν η κατασκευή των πάγιων στοιχείων γίνεται από τρίτους, στους οποίους, εκτός από τη χορήγηση των υλικών, παρέχεται και συμπάρσταση των υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, η οποία συνεπάγεται πρόσθετο κόστος επιπλέον των υλικών, για τον προσδιορισμό του ολοκληρωμένου κόστους κατασκευής και για τη λειτουργία των σχετικών λογαριασμών ακολουθείται η διαδικασία της κατασκευής πάγιων στοιχείων από την οικονομική μονάδα (Βίγκος, 2007).

- **Προκαταβολές που δίδονται σε κατασκευαστές παγίων στοιχείων**

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων». Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή, προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16) (Σφακίανος, 1996).

2.7 Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες (Σφακίανος, 1996):

α. δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

- **Υπεραξία της επιχείρησης**

Στο λογαριασμό 16.00 παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920 (www.mnec.gr).

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

- **Παραχωρήσεις δικαιωμάτων**

Στους λογαριασμούς 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και 16.03 «λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών (Καραγιάννης, 2008).

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

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

Στο λογαριασμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται. Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες».

- **Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά (Καραγιάννης, 2008).

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

Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (Βίγκος, 2007).

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

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

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

Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι : η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, των νέων μεθόδων παραγωγής, των προτύπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων, κ.α.

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

Στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας (Σφακιάνος, 1996).

Στο λογαριασμό 16.16 «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Αυτές οι διαφορές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του εκάστοτε ομολογιακού δανείου (άρθρο 43 παρ.3β Ν.2190/20).

Τα όποια έξοδα έκδοσης του ομολογιακού καταχωρούνται, με χρέωση, στο λογαριασμό 16.13 ενώ οι τόκοι εξυπηρέτησης του δανείου στο λογαριασμό 65.00 και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων στο λογαριασμό 65.09 (Ρεβανόγλου & Γεωργόπουλος, 1996).

Στο λογαριασμό 16.17 «έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα με πέντε έτη (άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94). Ειδικότερα, στον υπολογαριασμό 16.17.00.000 'Λογισμικά προγράμματα Η/Υ' καταχωρείται η αξία των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ. Η αξία των προγραμμάτων αυτών αποσβένεται με συντελεστή 30% ή το λιγότερο 24% (ΠΔ 299/03). Υπάρχει η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης κατά την χρήση πρώτης λειτουργίας (ΠΔ 299/03, άρθρο 12 παρ. β, άρθρο 4 παρ.9 Ν.3522/06) (www.taxheaven.gr).

Στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα με πέντε έτη (άρθρο 43 παρ. 3α Ν. 2190/20 και άρθρο 31 παρ. 1β Ν.2238/94).

Τυχόν τόκοι υπερημερίας της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τεταρτοβάθμιο λογαριασμό του 81.00, ενώ οι τόκοι δανείων καθώς και οι τόκοι υπερημερίας μετά την λήξη της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται στον λογαριασμό 65.00 (www.taxheaven.gr).

Στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεως, η οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ στο 1ο έτος είτε εντός πέντε ετών. Στον λογαριασμό αυτό μπορούν να καταχωρηθούν και «οι σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού κατά τα προηγούμενα έτη (άρθρο 42ε παρ. 14, Ν.2190/20). Τέλος στον λογαριασμό 16.19 καταχωρείται και η αποζημίωση σε μισθωτή κτιρίου λόγω έξωσης για ιδιόχρηση του κτιρίου από τον ιδιοκτήτη (ΕΣΥΛ 2266/γνωμ. 265/12.2.96) (www.taxheaven.gr).

Στο λογαριασμό 16.90 «Έξοδα μετεγκατάστασης της ή εργοστασίου της» καταγράφονται και παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της, τα οποία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μές σε περισσότερες από μια χρήσεις που όμως δεν μπορούν να είναι περισσότερες από 5 (άρθρο 43 παρ.3 Ν.2190/20, άρθρο 31 παρ. 1ιβ Ν.2238/94). Εάν υπάρχουν επιχορηγήσεις αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 (Βίγκος, 2007).

Στο λογαριασμό 16.98 «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για την απόκτηση άυλων (ασώματων) πάγιων στοιχείων.

Στο λογαριασμό 16.99 «αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις» καταγράφονται οι αποσβέσεις που διενεργούνται και ολοκληρώνονται. Γίνεται χρέωση του λογαριασμού 16.99 με το ποσό της απόσβεσης και πιστώνεται ο λογαριασμός 16. Έτσι γίνεται εξίσωση των λογαριασμών αυτών και δεν απομένει το ποσό των 0,01 Ευρώ όπως γίνεται στα ενσώματα πάγια στοιχεία (παρ.2.2.110 υποπαρ. 8 και 24 ΠΔ.1123/80, γνωμ.6/318/9.1.04).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο:

3.1 Κίνητρα για αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων στις επιχειρήσεις

Παρά τις κριτικές, η αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται ευρέως σε χώρες όπως το Ηνωμένο Βασίλειο, Αυστραλία και Νέα Ζηλανδία. Η μεγαλύτερη εμπειρική έρευνα που έχει διεξαχθεί στον τομέα της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, έχει χρησιμοποιήσει στοιχεία από τις αγγλοσαξονικές χώρες, για να αξιολογηθούν μια σειρά από υποθέσεις. Αυτές οι έρευνες έχουν επικεντρωθεί κυρίως στα κίνητρα για την υλοποίηση της αναπροσαρμογής των στοιχείων του ενεργητικού.

Δύο σημαντικές υποθέσεις που έχουν γραφτεί κατά το παρελθόν ως προς το για τί γίνεται η αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι: (α) το πολιτικό κόστος και (β) η βελτίωση των δανειακών περιοριστικών όρων (debt covenants). Σύμφωνα με τη Θεωρία της Θετικής Λογιστικής (Positive Accounting Theory - PAT), προβάλλεται το επιχείρημα ότι οι λογιστικοί αριθμοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως μέσο για την παροχή «δικαιολογίας» ώστε να προβούν οι κυβερνήσεις στη μεταφορά πλούτου μεταξύ των στρωμάτων των κοινωνικών τάξεων (White et al. , 1998).

Προηγούμενες έρευνες παρέχουν επίσης αποδείξεις ότι οι ανοδικές αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις για να αποφύγουν το κόστος που συνδέεται με την τεχνική παραβίαση των συμβατικών όρων δανεισμού όπως ο δείκτης Δανεικά προς Ίδια κεφάλαια (Whittred and Chan, 1992; Brown et al. , 1992; and Cotter and Zimmer , 1995).

Η τεχνική παραβίαση των λογιστικών δανειακών όρων (ρήτρες) θα μπορεί να αποβεί μια δαπανηρή διαδικασία ενώ θα μπορούσε να επιφέρει και δυσμενείς επιπτώσεις σε μια επιχείρηση, όπως (α) αύξηση των επιτοκίων, (β) την επιβολή περισσότερων όρων για το χρέος της και (γ) τη μείωση του ποσού που η επιχείρηση είναι ικανή να δανειστεί στο μέλλον (Beneish και Press, 1995).

Ως εκ τούτου, η αναπροσαρμογή του ενεργητικού μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως λογιστική στρατηγική για να μειωθούν οι περιορισμοί, όπως ο δείκτης των

Δανειακών προς τα Ίδια Κεφάλαια. Ακόμα η διοίκηση της εταιρείας μπορεί να έχει ως κίνητρο να πληθωρίσει τα περιουσιακά της στοιχεία ή να αποπληθωρίσει τις υποχρεώσεις της ώστε να αποφύγει να πέσει σε συμβατική χρεωκοπία βάσει των όρων του χρέους της (Whittred και Zimmer,1986; Christie,1990).

Συμπεραίνουμε ότι, τα κίνητρα για την άσκηση της αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες: τα κίνητρα της διοίκησης και οι αντιδράσεις της αγοράς. Αυτές οι δύο μεγάλες κατηγορίες των κινήτρων εξηγούνται στην επόμενη ενότητα.

Μία από τις πρώτες ερευνητικές εργασίες που αναφέρονται στα κίνητρα της Διοίκησης των εταιρειών για να προβούν σε αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι αυτή του Brown et al, (1992).

Οι συγγραφείς εξέτασαν τις αποφάσεις αναπροσαρμογής των εταιρειών στην Αυστραλία και τα αποτελέσματά τους έδειξαν ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες αναφέρουν υψηλά κέρδη, ή αντιμετωπίζουν μια εξαγορά ή την πιθανότητα απειλής εργατικής απεργίας, θα έχουν περισσότερα κίνητρα να προβούν σε ανοδική αναπροσαρμογή των στοιχείων του ενεργητικού τους.

Χρησιμοποιώντας ένα δείγμα μεγέθους 204 και 206 επιχειρήσεων, εισηγμένες στο Βιομηχανικό Κλάδο του Χρηματιστηρίου της Αυστραλίας από την περίοδο 1974-1977 (υψηλού πληθωρισμού) και 1984-1986 (χαμηλού πληθωρισμού), αντίστοιχα, οι Brown et al. (1992) διερεύνησαν μια σειρά από υποθέσεις που αφορούν στην αναπροσαρμογή του πάγιου ενεργητικού. Οι συγγραφείς εξετάζουν και αξιολογούν μια σειρά από διοικητικά κίνητρα για την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβανομένων του κόστους των δανειακών συμβάσεων (covenants cost), του πολιτικού κόστους, της ασυμμετρίας πληροφόρησης, της οικονομικής επιβράδυνσης, της διανομής νέων μετοχών και την αμυντική στάση έναντι εξαγοράς. Από τη στιγμή που η αναπροσαρμογή μεταβάλλει τα στοιχεία του ενεργητικού και αλλάζει τα λογιστικά μεγέθη των επιχειρήσεων, εξετάζουν αν οι επιχειρήσεις με αυξημένο δείκτη Ξένων προς Ίδια Κεφάλαια (Debt to Equity ratio) έχουν περισσότερες πιθανότητες να προβούν σε αναπροσαρμογή.

Ομοίως, μια επιχείρηση που έχει περιοριστικούς όρους χρέους (debtant) είναι πιο πιθανό να προβεί σε ανατίμηση σε σχέση με μια επιχείρηση που δε φέρει τέτοιες ρήτρες.

Η υπόθεση αυτή συμβάλλει στην εξέταση του κίνητρου των διευθυντικών στελεχών να προβούν σε αναπροσαρμογή λόγω συμβατικών περιοριστικών όρων που έχουν τεθεί στην εταιρεία.

Οι Brown et al. (1992) εξετάζουν επίσης το πολιτικό κόστος ως κίνητρο για τους μάνατζερς να προβούν σε αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Οι συγγραφείς ανακαλύπτουν ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις θα ανατιμήσουν τα περιουσιακά στοιχεία τους πιο συχνά από τις μικρότερες επιχειρήσεις.

Η υπόθεση πηγάζει από το γεγονός ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις με τεράστια κέρδη είναι πιο πιθανό να γίνονται αντιληπτές από τις ρυθμιστικές αρχές και τις ομάδες πίεσης που έχουν τη δύναμη να ανακαταναείμουν τους πόρους των εν λόγω μεγάλων επιχειρήσεων.

Τα τεράστια κέρδη και οι μεγάλες αποδόσεις είναι συνήθως συνδεδεμένες με αιτήματα για υψηλότερους φόρους και άλλους περιορισμούς από αυτές τις ομάδες πίεσης (Watts και Zimmerman, 1978). Η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων θα βοηθήσει τις επιχειρήσεις να μειώσουν το ποσοστό των αποδόσεων (Return on Asset).

Οι Ball και Foster (1982) θεωρούν το μέγεθος της επιχείρησης ως ένα θορυβώδες υποκατάστατο για το πολιτικό κόστος και τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε κλάδους επιρρεπείς σε εργατικές απεργίες να είναι πιο πιθανό να αναπροσαρμόζουν τα περιουσιακά τους στοιχεία από ό,τι άλλες επιχειρήσεις σε διαφορετικούς κλάδους. Βιομηχανικοί κλάδοι επιρρεπείς σε απεργίες είναι αυτοί της εξόρυξης άνθρακα, της μεταλλουργίας και των κατασκευών (Perry, 1979).

Σε μια σημαντική τους εργασία οι Majluf και Myers (1984) βρίσκουν ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να λάβουν θετικές καθαρές παρούσες αξίες (NPV) των επενδυτικών τους σχεδίων παρά την ασύμμετρη πληροφόρηση, εάν η επιχείρηση έχει επαρκή οικονομική ρευστότητα (μετρητά, χρεόγραφα, αποθέματα δανεισμού). Οικονομικοί πόροι, όπως η δυνατότητα άντλησης δανειακών κεφαλαίων (borrowing reserves) μπορούν να δημιουργηθούν μέσω της αναπροσαρμογής του ενεργητικού, δεδομένου ότι μειώνεται ο δείκτης Ξένα προς Ίδια Κεφάλαια.

Οι Brown et al. (1992) βρίσκουν ότι οι επιχειρήσεις, οι οποίες δεν έχουν υποβληθεί σε επανεκτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού τους είναι πιο πιθανό στο εγγύς μέλλον να προβούν σε μία αναπροσαρμογή.

Επειδή οι τιμές ακινήτων είναι πιο πιθανό να σχετίζονται με τις πληθωριστικές αλλαγές, οι Brown et al. (1992) βρίσκουν ότι οι επιχειρήσεις είναι πιο πιθανό να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους από τις εγκαταστάσεις ή τον εξοπλισμό τους. Επιπλέον, τα αποτελέσματά τους δείχνουν, ότι μια επιχείρηση είναι πιο πιθανό να προβεί σε αναπροσαρμογή όταν έχει χαμηλή ρευστότητα και άλλα εμπορεύσιμα χρεόγραφα σε σχέση με το συνολικό της ενεργητικό (προκειμένου να μειωθεί η χρηματοοικονομική μόχλευση της).

Οι Casey και Eddey (1986) υποστηρίζουν ότι μια κοινή άμυνα ενάντια στη δημόσια πρόταση εξαγοράς είναι να επανεκτιμηθούν τα στοιχεία ενεργητικού της υπό εξαγοράς εταιρείας και να εμφανίζονται την πραγματική αξία της επιχείρησης προς τους μετόχους της. Χρησιμοποιώντας αυτό το επιχείρημα, οι Brown et al. (1992) βρίσκουν ότι μια εταιρεία υπό την απειλή της εξαγοράς, είναι πιο πιθανό να αναπροσαρμόσει τα περιουσιακά της στοιχεία σε σχέση με τις επιχειρήσεις χωρίς τέτοιου είδους απειλές.

Επίσης αποτελέσματα από τη μελέτη των Brown et al. (1992) δείχνουν, ότι οι επιχειρήσεις με υψηλή μόχλευση αναπροσαρμόζουν τα περιουσιακά τους στοιχεία πιο συχνά σε σχέση με επιχειρήσεις με χαμηλή μόχλευση. Ομοίως, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται πιο κοντά στην παραβίαση των δανειακών περιοριστικών όρων προβαίνουν σε αναπροσαρμογές πιο συχνά από ό,τι άλλες επιχειρήσεις. Υποστηρίζοντας την υπόθεση του πολιτικού κόστους, τα αποτελέσματά τους δείχνουν επίσης ότι οι μεγαλύτερες εταιρείες αναπροσαρμόζουν το ενεργητικό τους πιο συχνά από τις μικρότερες επιχειρήσεις. Επιπλέον, κατά την πρώτη περίοδο του 1974 -1977, οι επιχειρήσεις που ήταν επιρρεπείς σε απεργιακές κινητοποιήσεις αναπροσαρμόζαν συχνότερα το πάγιο ενεργητικό τους από εκείνες που άνηκαν σε άλλους βιομηχανικούς κλάδους με λιγότερες κινητοποιήσεις, επιβεβαιώνοντας και πάλι την υπόθεση του πολιτικού κόστους.

Οι Whittred και Chan (1992) βρήκαν στοιχεία παρόμοια με τους Brown et al. (1992). Χρησιμοποίησαν ένα δείγμα 428 επιχειρήσεων της Αυστραλίας (129 αναπροσαρμοσμένων επιχειρήσεων και 299 μη - αναπροσαρμοσμένων επιχειρήσεων) κατά τη διάρκεια της περιόδου 1980 - 1984. Οι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι το πρόβλημα των αν επαρκών επενδύσεων, όπως συζητήθηκε από Myers και Majluf

(1984), μπορεί να λυθεί με έναν ανέξοδο τρόπο μέσω των αναπροσαρμογών των περιουσιακών στοιχείων.

Το πρόβλημα των ανεπαρκών επενδύσεων επιδεινώνεται από τις ρήτρες που βασίζονται σε λογιστικά δεδομένου καθώς ορισμένες ρήτρες περιορίζουν την επιχείρηση να προβεί σε περαιτέρω δανεισμό και ως εκ τούτου να απορρίπτει θετικά επενδυτικά σχέδια NPV (Courtenay και Cahan, 2004).

Οι Whittred και Chan, (1992) ισχυρίζονται ότι, ο επιπλέον δανεισμός μπορεί να γίνει μέσω των διαπραγματεύσεων της εταιρείας με την τράπεζα, όμως μια λιγότερο δαπανηρή προσέγγιση θα ήταν η ανατίμηση των περιουσιακών της στοιχείων, δεδομένου ότι θα αποφύγει την επίπονη διαδικασία των διαπραγματεύσεων.

Έτσι τα προβλήματα των υποεπενδύσεων μπορούν να αμβλυνθούν μέσω της ελάφρυνσης των δανειακών ρητρών. Τα αποτελέσματα των δεδομένων από τους Whittred και Chan (1992), δείχνουν ότι υπάρχει ισχυρή σχέση μεταξύ της αναπροσαρμογής των στοιχείων του ενεργητικού και των υπαρχόντων ρητρών χρέους, της μόχλευσης, των επενδυτικών ευκαιριών και των ταμιακών αποθεματικών. Οι συγγραφείς βρίσκουν ότι οι αναπροσαρμογές αυτές πραγματοποιούνται από τους αυστραλιανούς επιχειρηματίες ώστε να αυξήσουν την ικανότητα δανεισμού τους και να επενδύσουν σε έργα με θετική καθαρή παρούσα αξία, περιορίζοντας έτσι κάθε πρόβλημα αν επαρκούς επένδυσης.

Οι Gaeremynck και Veugelers (1999) δημιουργούν ένα θεωρητικό μοντέλο για την αναπροσαρμογή του ενεργητικού και παρουσιάζουν κάποια εμπειρικά στοιχεία από το Βέλγιο σχετικά με τα κίνητρα των μάνατζερς για τις αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Χρησιμοποιώντας ένα αναλυτικό μοντέλο, οι συγγραφείς εξετάζουν το κίνητρο της αποτύπωσης των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων από τους μάνατζερς σε ένα περιβάλλον όπου η πιθανότητα άντλησης κεφαλαίων δεν εξαρτάται μόνο από τις αναμενόμενες μελλοντικές προοπτικές των επενδυτικών έργων, αλλά και από την υφιστάμενη οικονομική θέση της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή των αξιών μειώνει το αναμενόμενο κόστος της αναδιοργάνωσης της εταιρείας καθώς μια αντίθετη απόφαση θα οδηγούσε σε αύξηση της μόχλευσης της επιχείρησης (δείκτης Ξένων προς Ίδιων Κεφαλαίων) και θα παραβίαζε τις ρήτρες δανεισμού.

Ωστόσο, η απόφαση να μην αναπροσαρμοστεί η αξία του ενεργητικού αυξάνει την πιθανότητα να λάβει η επιχείρηση επιπρόσθετα δανειακά κονδύλια, γιατί αυτό

σημαίνει ότι είναι πιο επιτυχημένη η επίδοση της (και χωρίς να καταφύγει σε αναπροσαρμογή).

Οι συγγραφείς δείχνουν ότι μια ειδική ισορροπία μπορεί να επιτευχθεί μόνο όταν επιτυχημένες και κερδοφόρες επιχειρήσεις δεν αναπροσαρμόζουν την αξία του ενεργητικού τους επειδή το αναμενόμενο κόστος της αναδιοργάνωσης είναι μικρότερο από τα αντίστοιχα οφέλη που θα λάμβαναν από την επιπρόσθετη χρηματοδότηση. Ωστόσο, οι Gaeremynck και Veugelers (1999), υποστηρίζουν ότι μια τέτοια στρατηγική δεν είναι ευνοϊκή σε όλες τις περιπτώσεις. Η στρατηγική που είναι πιο ευνοϊκή, αφορά βιομηχανικούς κλάδους που χαρακτηρίζονται από υψηλή διακύμανση της απόδοσης τους και χαμηλό δείκτη Δανεικών προς Ίδια Κεφάλαια.

Οι Gaeremynck και Veugelers (1999) κάνουν χρήση εμπειρικών δεδομένων αποτελούμενα από 1.036 παρατηρήσεις (189 αναπροσαρμοσμένες εταιρείες και 847 μη - αναπροσαρμοσμένες), επιλέγοντας τις επιχειρήσεις εκείνες που δεν ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο του Βελγίου κατά τη διάρκεια της περιόδου 1989 - 1994. Θεωρούν αξιόπιστες ενδείξεις μιας επιτυχημένης επιχείρησης σε ένα κλάδο, στοιχεία όπως η υψηλή διακύμανση της απόδοσης της μετοχής, το χαμηλό δείκτη Ξένων προς Ίδια Κεφάλαια και την αποφυγή της αναπροσαρμογής των στοιχείων του ενεργητικού των επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματά τους δείχνουν ότι το ποσό της αναπροσαρμογής (δηλαδή αναπροσαρμοσμένη αξία ως ποσοστό των Ιδίων Κεφαλαίων) δεν επηρεάζει την απόφαση της διοίκησης για τη διενέργεια της αναπροσαρμογής ή μη. Υποστηρίζοντας τα στοιχεία προγενέστερων μελετών, οι συγγραφείς καταλήγουν ότι οι επιχειρήσεις προβαίνουν σε αναπροσαρμογή, όταν βρίσκονται κοντά στην παραβίαση των δανειακών τους περιορισμών και όταν η καθαρή θέση της εταιρείας μειώνεται. Τα αποτελέσματά τους παρέχουν επίσης αποδείξεις ότι η ανατίμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων δεν παρέχει καμία πληροφορία σχετικά με τις μελλοντικές ταμειακές ροές.

Οι Cotter και Zimmer (1995) εξετάζουν μερικά από τα ζητήματα που δεν έχουν διερευνηθεί νωρίτερα από άλλους ερευνητές. Οι συγγραφείς ασχολούνται με ένα μεγάλο αριθμό ανεξάρτητων αναπροσαρμογών που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν περιορισμοί. Επιπλέον, ενώ οι ανεξάρτητες επανεκτιμήσεις απαιτούνται προκειμένου να γίνει ο ισολογισμός πιο δελεαστικός, η διαδεδομένη χρήση των αναπροσαρμογών στις οικονομικές καταστάσεις, βάσει

αποφάσεων των μάνατζερς της επιχείρησης, οδηγεί τους συγγραφείς να σκέφτονται τα κίνητρα αυτών για τις αναπροσαρμογές που γίνονται.

Οι συγγραφείς αναρωτιούνται αν η μόχλευση αποτελεί το μοναδικό κριτήριο για τη λήψη πρόσθετων κεφαλαίων και τον προσδιορισμό της δανειοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων. Επίσης κατέληξαν ότι η δανειοληπτική ικανότητα εξαρτάται και από την αξιολόγηση των δανειστών για την ικανότητα της επιχείρησης να αποπληρώσει το χρέος της. Επιπλέον, οι συγγραφείς δηλώνουν ότι οι ταμειακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης είναι αυτές που καθορίζουν την ικανότητα δανεισμού της και όχι οι επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμειακές ροές.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα αυτά τα θέματα οι Cotter και Zimmer (1995) παραθέτουν μια σειρά από υποθέσεις: (α) οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή είναι πιο πιθανό να εμφανίσουν μειωμένες ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις (β) η σχέση μεταξύ των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες και των αναπροσαρμογών του ενεργητικού είναι ισχυρότερη όταν η επιχείρηση βρίσκεται σε υψηλή μόχλευση (γ) οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή, είναι πιο πιθανό να βελτιώσουν τα επίπεδα των δανειακών εξασφαλίσεων (ρήτρες) τους από τις επιχειρήσεις που δεν αναπροσαρμόζουν τις αξίες του ενεργητικού τους (δ) οι αναπροσαρμογές που γίνονται από τους διευθυντές είναι πιο πιθανό να αποτυπώνονται στους λογαριασμούς στο τέλος της οικονομικής χρήσης (Q4) πέρασε κάποια χρονική στιγμή εντός του έτους (Q1, Q2, Q3) και (ε) οι αναπροσαρμογές που καταγράφονται στους λογαριασμούς της εταιρείας σε ημερομηνίες διαφορετικές από το τέλος της χρήσης, ενδεχομένως να διενεργούνται από ανεξάρτητους εκτιμητές.

Οι Cotter και Zimmer (1995) χρησιμοποιούν 100 επιχειρήσεις από τη μελέτη των Whittred και Chan (1992). Η μελέτη τους υποστηρίζει τις περισσότερες από τις υποθέσεις τους. Πιο συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα των συγγραφέων υποστηρίζουν την υπόθεση ότι οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή είναι πιο πιθανό να εμφανίσουν αρνητικές ταμειακές ροές σε σχέση με επιχειρήσεις που δεν αναπροσαρμόσαν το ενεργητικό τους. Η αναπροσαρμογή είναι πιο πιθανό να συμβεί κατά το έτος της μείωσης των ταμειακών ροών, ενώ οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν αύξηση των ταμειακών ροών δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή.

Επιπλέον, η σχέση αυτή είναι ακόμη πιο έντονη στην περίπτωση των επιχειρήσεων με υψηλή μόχλευση. Τα στοιχεία επίσης δείχνουν ότι η αύξηση του περιθωρίου δανεισμού συνοδεύεται από τις αναπροσαρμογές που έγιναν στα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων.

Όσον αφορά την αιτία της αναπροσαρμογής, τα στοιχεία δείχνουν ότι οι περισσότερες αναπροσαρμογές που γίνονται κατ' εντολή των μανάτζερς καταγράφονται στο τέλος του έτους, ενώ αυτές που διενεργούνται κατά τη διάρκεια του έτους γίνονται ύστερα από απαίτηση των δανειστών και διενεργούνται από ανεξάρτητους εκτιμητές.

Οι Black, Sellers και Manly (1998) επεκτείνουν τα στοιχεία για την αναπροσαρμογή του πάγιου ενεργητικού εξετάζοντας το Ηνωμένο Βασίλειο, την Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία. Οι συγγραφείς επίσης εξέτασαν αν οι επιχειρήσεις στρέφονται στα κέρδη μέσω της πώλησης αναπροσαρμοσμένων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Χρησιμοποιώντας ένα δείγμα από 696 παρατηρήσεις από το Ηνωμένο Βασίλειο και 503 παρατηρήσεις από ένα συνδυασμένο δείγμα από την Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία κατά την περίοδο 1985 - 1995, οι συγγραφείς εξετάζουν αν οι εταιρείες που αναπροσάρμοσαν τα στοιχεία του ενεργητικού τους (revaluers) σε σχέση με αυτές που δεν προέβησαν σε τέτοιες αλλαγές (non - revaluers), διαφέρουν ως προς τους δείκτες των Δανειακών προς Ιδίων Κεφαλαίων, της χρηματιστηριακής προς τη λογιστική αξία και το δείκτη ρευστότητας. Το αποτέλεσμα έδειξε ότι οι πρώτοι (revaluers) εμφανίζουν να είναι αρκετά μεγάλες εταιρείες με μεγαλύτερη χρηματιστηριακή αξία έναντι των εταιρειών που δεν προέβησαν σε αναπροσαρμογές (δεδομένα από Νέα Ζηλανδία). Σύμφωνα και με προηγούμενες εργασίες, τα στοιχεία απέδειξαν ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές στους δείκτες των Δανειακών προς Ιδίων Κεφαλαίων, της χρηματιστηριακής προς τη λογιστική αξία και του δείκτη ρευστότητας μεταξύ των δύο κατηγοριών εταιρειών, για τα δεδομένα του Ην. Βασιλείου και Νέας Ζηλανδίας.

Εν τούτοις η μόχλευση των αναπροσαρμοσμένων εταιρειών είναι πολύ υψηλότερη από ό,τι των μη - αναπροσαρμοσμένων ενώ αντίθετα, η ρευστότητα είναι πολύ χαμηλότερη. Η έρευνα των συγγραφέων δεν εμφανίζει καν ένα σημάδι στην εξομάλυνση της συμπεριφοράς των κερδών των εταιρειών λόγω διάθεσης κάποιου αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου. Διαπιστώθηκε ότι οι πωλήσεις

αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων προκύπτουν κυρίως για λόγους επενδυτικούς και παραγωγικούς.

Ο Cotter (1999), χρησιμοποιώντας ένα δείγμα από Αυστραλιανές επιχειρήσεις, παρουσιάζει στοιχεία σχετικά με τα κίνητρα για την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων.

Ο συγγραφέας υποστηρίζει ότι, παρά τα προηγούμενα διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τα κίνητρα για τις αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων, είναι απαραίτητο να δοθούν νέα στοιχεία δεδομένων των θεσμικών αλλαγών που έχουν συντελεστεί. Ο συγγραφέας επισήμανε το θεσμικό κανονισμό για τις αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων και τις γνωστοποιήσεις του, τις αλλαγές στο μικροοικονομικό περιβάλλον αλλά και τις αλλαγές στην αγορά δανεισμού της Αυστραλίας, που οδηγούν στη λήψη νέων στοιχείων για τη μελέτη της έρευνας του. Πρωτίστως ο συγγραφέας προσπαθεί να ανακαλύψει αν παραμένουν τα κίνητρα για τη βελτίωση των συμβατικών περιοριστικών όρων δανεισμού μιας επιχείρησης στο νέο περιβάλλον που έχει δημιουργηθεί στην αγορά της Αυστραλίας.

Ο Cotter χρησιμοποιεί ένα δείγμα 485 παρατηρήσεων που αποτελείται από 171 επιχειρήσεις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Αυστραλίας κατά τη διάρκεια της περιόδου 1993 - 1995. Τα δεδομένα δείχνουν ότι οι περισσότερες από τις αναπροσαρμογές αφορούν τη γη και τα κτίρια, ενώ περίπου το 14 % των αναπροσαρμογών περιλαμβάνει τις κτιριακές εγκαταστάσεις, τον εξοπλισμό και τις επενδύσεις. Ένας σημαντικός αριθμός των αναπροσαρμογών δεν έγινε στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων αλλά γνωστοποιήθηκε στις υποσημειώσεις της οικονομικής τους έκθεσης. Σε ότι αφορά την προέλευση των αναπροσαρμογών, σχεδόν οι μισές από αυτές προήλθαν από ανεξάρτητους εκτιμητές, ενώ το υπόλοιπο μισό προέρχονταν από ένα συνδυασμό διευθυντικών εκτιμήσεων και ανεξάρτητων εκτιμητών αλλά και αναπροσαρμογών αποκλειστικά των ανώτατων στελεχών (BoD). Ωστόσο, η αύξηση της αναπροσαρμογής αντιπροσωπεύει μόνο ένα μικρό ποσοστό του συνόλου του ενεργητικού και ως εκ τούτου δεν επιφέρει σημαντική βελτίωση του δείκτη Δανειακών προς Ίδια Κεφάλαια. Ιδιαίτερα σημαντικό εύρημα στην έρευνα του αποτελεί η εμφάνιση μικρότερου αριθμού εταιρειών που προέβησαν σε αναπροσαρμογές τη δεκαετία του 1990 σε σχέση με τη δεκαετία του 1980. Επιπλέον, η αύξηση της αξίας του ενεργητικού δεν είναι σημαντική.

Ενώ το δείγμα των Whittred και Chan (1992) δείχνει μία μέση τιμή περίπου 7,73 % αύξησης της αξίας του ενεργητικού μέσω της αναπροσαρμογής, η μέση αύξηση του δείγματος του Cotter (1999) είναι μόνο 4,7 %.

Η ανάλυση των δεδομένων δείχνει ότι το κίνητρο για να αυξηθεί η ικανότητα δανεισμού ή η βελτίωση των δανειακών περιοριστικών όρων σε σχέση με τις αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων δεν συνδέονται.

Επίσης, η σημαντική αλλαγή κατά τη διάρκεια της περιόδου του δείγματος έγκειται στην αλλαγή του τρόπου χρηματοδότησης των επιχειρήσεων με τη μετάβαση από τον δημόσιο στον ιδιωτικό δανεισμό και την ισχυροποίηση των δεσμών με τις τράπεζες. Ακόμα, ο συντάκτης διευκρινίζει ότι η ανάγκη για διενέργεια αναπροσαρμογών μειώθηκε με τη δραματική αύξηση προς τον ιδιωτικό δανεισμό μέσω στενότερων σχέσεων με τις τράπεζες. Τονίζεται δε, ότι οι εταιρείες αποφεύγουν να διενεργούν αναπροσαρμογές από ανεξάρτητους εκτιμητές καθώς φέρουν υψηλό κόστος και προτιμούν να καταφεύγουν στην γνωστοποίηση των στοιχείων των αναπροσαρμοσμένων αξιών μέσω των παρατηρήσεων τους στην οικονομική τους έκθεση.

Τα αποτελέσματα έλαβαν πρόσθετη υποστήριξη από μια σειρά συνεντεύξεων που διεξήγαγε ο συγγραφέας με τους οικονομικούς διευθυντές (C.F.Os) μιας ομάδας επιχειρήσεων. Πέρα από τις αλλαγές στην πηγή του δανεισμού, ο χαμηλότερος πληθωρισμός αλλά και οι αλλαγές στη νομοθεσία που ανάγκαζαν τις επιχειρήσεις να προβαίνουν σε αναπροσαρμογή των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού τους ανά τριετία, είναι οι λόγοι που σύμφωνα με το συγγραφέα οδήγησαν στην ελάττωση του αριθμού των αναπροσαρμογών των επιχειρήσεων. Το αποτέλεσμα της έρευνας τους έχει σημαντικές διαφορές από προηγούμενες μελέτες και για αυτό θα πρέπει να αντληθούν νέα στοιχεία από όλες τις χώρες όπου η αναπροσαρμογή του ενεργητικού επιτρέπεται στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Μία άλλη μελέτη που διενεργήθηκε από τους Aboody, Barth & Kasznik (1999) αναφορικά με τη μελλοντική επίδοση της εταιρείας σε σχέση με τις αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στη Μεγάλη Βρετανία αν έδειξε εξίσου σημαντικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, οι τρεις ερευνητές εξέτασαν και αυτοί αν υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ ανοδικής αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και της μελλοντικής λειτουργικής κερδοφορίας των εισηγμένων εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την περίοδο της δημοσίευσης

των οικονομικών καταστάσεων που περιείχαν τις αναπροσαρμοσμένες αξίες. Σε αντίθεση με προηγούμενες έρευνες που εξετάζαν με έμμεσο τρόπο τη σχέση της λειτουργικής κερδοφορίας της επιχείρησης με τις αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσω της πορείας της μετοχής, της απόδοσης της και της βελτίωσης της πιστοληπτικής της ικανότητας, οι τρεις συγγραφείς αποφάσισαν να ερευνήσουν τη μελλοντική απόδοση της εταιρείας εξετάζοντας τα λειτουργικά κέρδη και τις ταμιακές ροές από τις λειτουργικές της δραστηριότητες.

Διαπίστωσαν ότι οι αναπροσαρμογές ήταν στατιστικά σημαντικά συσχετισμένες με τις μελλοντικές αλλαγές στην λειτουργική απόδοση της επιχείρησης για τα αμέσως επόμενα τρία έτη από την εφαρμογή της αναπροσαρμογής. Οι έλεγχοι έγιναν τόσο για την λειτουργική απόδοση όσο και για το λειτουργικό κίνδυνο, την ανάπτυξη και με το μέγεθος της επιχείρησης. Τα ευρήματα τους αποτέλεσαν ισχυρές αποδείξεις ότι οι αναπροσαρμογές αντανακλούν αλλαγές στην κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων που θα πραγματοποιηθούν μέσα από τις μελλοντικές λειτουργίες.

Στην ίδια έρευνα εξετάστηκε η συσχέτιση των αναπροσαρμοσμένων ποσών με τη τιμή της μετοχής και την ετήσια απόδοση αυτής. Όπως αναμενόταν βρέθηκε στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ του ποσού της αναπροσαρμογής (αναπροσαρμοσμένη αξία μείον ιστορικό κόστος) και της αύξησης της τιμής της μετοχής και της λογιστικής αξίας της επιχείρησης. Επίσης η αναπροσαρμογή του τρέχοντος έτους της έρευνας εμφάνισε στατιστικά σημαντική συσχέτιση με την απόδοση της μετοχής, αποδεικνύοντας ότι η αναπροσαρμογή συντελέστηκε στην κατάλληλη χρονική περίοδο από τους μάλιστα, αντικατοπτρίζοντας πλήρως την αξία των περιουσιακών στοιχείων.

Η θετική αναπροσαρμογή της εύλογης αξίας σύμφωνα με τα Βρετανικά λογιστικά πρότυπα αποτελεί μια διακριτή επιλογή των μάλιστα για αυτό το λόγο μια τέτοια επιλογή μπορεί να επηρεάσει την αξία της αναπροσαρμογής. Επίσης είναι συνδεδεμένη και με το δείκτη Ξένα προς Ίδια Κεφάλαια (debt to equity ratio) λόγω των δανειακών δεσμευτικών όρων της επιχείρησης, η οποία όμως πολλές φορές έρχεται σε αντιδιαστολή με την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Σαν αποτέλεσμα της παραπάνω αμφιλεγόμενης πολιτικής των μάλιστα, διαπιστώθηκε ότι οι αναπροσαρμογές του ενεργητικού σε σχέση με τη μελλοντική λειτουργική επίδοση, χρηματιστηριακή αξία και απόδοση της εταιρείας εμφάνιζαν μικρότερη συσχέτιση για τις εταιρείες εκείνες που είχαν αυξημένο δείκτη debt to equity.

Επιπρόσθετα, εξετάζοντας το δείκτη debt to Equity παρατηρήθηκε ότι δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι επενδυτές αντιλαμβάνονται τις ανατιμήσεις ως λιγότερο αξιόπιστες από άλλα στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού.

Εξετάστηκαν επίσης ευρήματα σχετικά με εταιρείες που είναι εισηγμένες σε διασυνοριακές χρηματιστηριακές αγορές καθώς προηγούμενες μελέτες είχαν δείξει ότι υπήρχε σημαντικά αρνητική συσχέτιση μεταξύ της αξία της αναπροσαρμογής και της χρηματιστηριακής αξίας της μετοχής για τις βρετανικές εισηγμένες εταιρείες που ήταν παράλληλα εισηγμένες και στο χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης.

Στη συγκεκριμένη μελέτη βρέθηκε ότι υπήρχε σημαντική συσχέτιση μεταξύ της αξίας αναπροσαρμογής και των μελλοντικών λειτουργικών κερδών τόσο για τις εταιρείες που ήταν εισηγμένες σε διασυνοριακή ενεργή αγορά όσο και εντός Ηνωμένου Βασιλείου, ενώ υπήρχε μικρό βαθμός σημαντικότητας για τη συσχέτιση με τις μελλοντικές ταμειακές ροές τους. Επιβεβαίωσαν έτσι και αυτοί, ότι υπάρχει σημαντικά αρνητική σχέση μεταξύ τιμής μετοχής και αξίας αναπροσαρμογής για τις εταιρείες που βρίσκονται σε διασυνοριακή χρηματιστηριακή αγορά εν αντιθέσει με τις εταιρείες που διαπραγματεύονται εντός Ην. Βασιλείου.

Επίσης παρατήρησαν ότι οι εξαγορές δεν επηρεάζουν τη σχέση των αναπροσαρμογών και της μελλοντικής επίδοσης - απόδοσης της εταιρείας. Τέλος, εξακρίβωσαν ότι οι ανοδικές αναπροσαρμογές σχετίζονται περισσότερο με τη μελλοντική επίδοση και απόδοση της εταιρείας σε εποχές με σταθερή ανάπτυξη παρά σε χρονικές στιγμές με υψηλή οικονομική αβεβαιότητα. Στα συμπεράσματα τους κατέληξαν ότι οι αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν μια αξιόπιστη πηγή πληροφόρησης που σχετίζεται θετικά με τη μελλοντική λειτουργική απόδοση της εταιρείας, τη χρηματιστηριακή τιμή και απόδοση της μετοχής της εταιρείας και αν έφεραν ότι οι αναπροσαρμογές έλαβαν χώρα σε σχετικά ορθή χρονική περίοδο.

Χρησιμοποιώντας μεγάλα δείγματα επιχειρήσεων που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών του Λονδίνου από το 1989 και 1991, οι Lin και Peasnell (2000a), εξέτασαν τη σχέση μεταξύ των συμβατικών δεσμευτικών όρων της επιχείρησης, του χρόνου αποτύπωσης της αναπροσαρμογής και του πολιτικού περιβάλλοντος σε σχέση με την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Εξέτασαν κατά πόσο η αναπροσαρμογή του ενεργητικού χρησιμοποιείται για να αναπληρώσει τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων λόγω εφαρμογής των λογιστικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου, οι οποίες απαιτούσαν από τις

επιχειρήσεις να διαγράψουν τις υπεραξίες των εξαγορών από τα αποθεματικά τους κεφάλαια. Η επιλογή των δύο ετών (1989 και 1991) βοήθησε τους συντάκτες να εξετάσουν κατά πόσον οι επιχειρήσεις δεν ανακοινώνουν αφανή αποθεματικά αναπροσαρμογών κατά τη διάρκεια περιόδων οικονομικής άνθησης (1989) και τα εκθέτουν στις δημοσιευμένες οικονομικές του καταστάσεις σε περιόδους οικονομικής ύφεσης (1991). Οι συγγραφείς χρησιμοποιούν ένα δείγμα 1.106 επιχειρήσεων για το 1989 και 1.083 επιχειρήσεων για το 1991.

Τα αποτελέσματα των Lin και Peasnell δείχνουν ότι η μείωση των ιδίων κεφαλαίων συνδέεται στενά με την αναπροσαρμογή του ενεργητικού. Επιπλέον, η αναπροσαρμογή του ενεργητικού είναι θετικά συσχετισμένη με το μέγεθος, τη μόχλευση και την ένταση του ενεργητικού της επιχείρησης, ενώ σχετίζεται αρνητικά με την ρευστότητα της. Το αποτέλεσμα των ερευνών τους υποστηρίζει την υπόθεση των συμβατικών ρητρών και δείχνει ότι η μείωση των ιδίων κεφαλαίων, τα ρευστά διαθέσιμα και το μέγεθος της επιχείρησης είναι σημαντικοί παράγοντες και καθορίζουν πότε μια συγκεκριμένη εταιρεία θα προβεί σε αναπροσαρμογή των περιουσιακών της στοιχείων.

Οι Lin και Peasnell (2000b) εξέτασαν την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων και τις ανακοινώσεις σχετικά με τη τρέχουσα λογιστική καταγραφή του κόστους (CCA) από τις Βρετανικές εταιρίες το 1983. Το 1980 υιοθετήθηκε η λογιστική του τρέχοντος κόστους (Current Accounting Cost - SSAP 16) στο Ηνωμένο Βασίλειο ως αποτέλεσμα του υψηλού πληθωρισμού που υπήρχε στις αρχές της δεκαετίας του 1970 και της απαίτησης για μια λογιστική αποτύπωση της τρέχουσας αξίας (εύλογης) των τιμών. Το πρότυπο αυτό αναστάλθηκε το 1985, αποσύρθηκε το 1988 και κατέστη σε ένα καθαρά εθελοντικό πρότυπο εφαρμογής για τις επιχειρήσεις στη συνέχεια.

Παρ' όλα αυτά, οι συντάκτες χρησιμοποιούν αυτή την περίοδο (όταν το πρότυπο τέθηκε σε εφαρμογή) για να εξετάσουν, εκτός από παράγοντες που επηρεάζουν την επανεκτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού κατά πόσον οι αναπροσαρμογές και η λογιστική του τρέχοντος κόστους αποτελούν μέρος του ίδιου νομίσιματος για την επίτευξη του ίδιου σκοπού. Σύμφωνα και με αποτελέσματα από προηγούμενες μελέτες, οι ερευνητές έκαναν χρήση ενός δείγματος 474 επιχειρήσεων του δείκτη FTΑ του 1983 και βρήκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τη θετική συσχέτιση των

αναπροσαρμογών με το μέγεθος της εταιρείας και τη μόχλευση της. Οι ερευνητές συνέδεσαν αυτή τη σχέση με το πολιτικό κόστος και τα κίνητρα των μάνατζερς για βελτίωση των συμβατικών περιοριστικών όρων δανεισμού. Ωστόσο, στα αποτελέσματα τους δεν βρέθηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο για τη σύνδεση των αναπροσαρμογών του ενεργητικού με το πρότυπο της τρέχουσας λογιστικής αξίας (Current Account in Cost).

Πιο πρόσφατες μελέτες όπως αυτή των Bikki Jaggi και Judi Tsui (2001) του πανεπιστημίου City University του Hong Kong εξετάζαν αν οι αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εισηγμένων εταιρειών του Hong Kong υπόκεινται σε κίνητρα από τις εταιρείες για την απόδοση της εύλογης αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή αν ήταν αποτέλεσμα των κινήτρων της μείωσης της μόχλευσης της εταιρείας (Financial leverage). Ο έλεγχος γινόταν εξετάζοντας τα μελλοντικά λειτουργικά κέρδη και την αξία της αναπροσαρμογής (ειδικός λογαριασμός αποθεματικού). Στην ίδια έρευνα μελετήθηκαν αν υπάρχουν κίνητρα από τους μάνατζερς για να βελτιώσουν τους περιορισμούς των δανειακών όρων, όπως ο δείκτης δανειακών προς ιδίων κεφαλαίων (Debt to Equity ratio), εξετάζοντας εταιρείες που έκαναν αναπροσαρμογές με εταιρείες που δεν προέβησαν σε αναπροσαρμογές, για τις περιόδους που ακολούθησαν από την περίοδο της αναπροσαρμογής. Επίσης αναλύθηκαν τα κίνητρα των μάνατζερς με σκοπό τη βελτίωση της δανειακής κατάστασης της εταιρείας ελέγχοντας τη συσχέτιση debt to equity ratio των αναπροσαρμοσμένων εταιρειών και καθώς και τους μακροπρόθεσμους δανειακούς δείκτες σε σχέση με τις εταιρείες που δεν προέβησαν σε αναπροσαρμογές. Τέλος ελέγχθηκε η συσχέτιση μεταξύ χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής, απόδοσης αυτής και της αξίας της αναπροσαρμογής, με απώτερο σκοπό την ερμηνεία των αποτελέσματος των από την αγορά.

Τα αποτελέσματα τους έδειξαν ότι ανοδικές αναπροσαρμογές από τις εταιρείες του Hong Kong είναι σημαντικά συσχετισμένες με τα μελλοντικά λειτουργικά κέρδη των εταιρειών αυτών κατά τις επόμενες τρεις χρονικές περιόδους (έτη). Αυτό το αποτέλεσμα ισχυροποίησε τα κίνητρα που έκαναν λόγο για αποτύπωση της εύλογης αξίας των παγίων μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης παρατηρούμε ότι ήταν στατιστικά ασήμαντη για τις εταιρείες που είχαν προβεί σε αναπροσαρμογές η αύξηση του δείκτη debt to equity σε σχέση με τις εταιρείες που δεν είχαν προβεί σε αναπροσαρμογές για τις αντίστοιχες χρονικές περιόδους, αναδεικνύοντας ότι δεν

υπήρχαν κίνητρα για τη βελτίωση των περιοριστικών όρων των δανείων των επιχειρήσεων (debt covenant violation). Εν τούτοις η αύξηση των δανειακών επιπέδων αλλά και του δείκτη debt to equity για τις αναπροσαρμοσμένες επιχειρήσεις σε σχέση με αυτές που δεν προέβησαν, αναδεικνύει ότι μάλλον οι αναπροσαρμογές αποτελούν κίνητρο για βελτίωση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.

Τα αποτελέσματα μεταξύ αναπροσαρμογών και αξίας της μετοχής έδειξαν ότι η καθαρή αύξηση της αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι σημαντικά θετικά συσχετισμένη με τη τιμή της μετοχής. Αυτή η διαπίστωση αποδεικνύει ότι η αξιολόγηση των επενδυτών για την αξία της επιχείρησης συνάδει με αυτή των μάνατζερς. Παρατηρήθηκε ακόμα, ότι η θετική συσχέτιση των αναπροσαρμογών με την απόδοση της μετοχής, παρόλο που είναι στατιστικά ασήμαντη, αποδεικνύει πως χρονικά οι αναπροσαρμογές έχουν γίνει τη δέουσα χρονική στιγμή με την εμφάνιση της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Στη μελέτη τους οι Jaggi και Tsui διαπίστωσαν ότι υπήρχε ισχυρότερη συσχέτιση μεταξύ αξίας μετοχής και αναπροσαρμογής για τις εταιρείες με σημαντικά παγία κεφάλαια στο ενεργητικό τους, σε σχέση με αυτές που είχαν μικρό μέρος του ενεργητικού τους κατανεμημένο σε πάγια. Εξίσου σημαντικές διαφορές εμφανίστηκαν να υπάρχουν όταν η αξιολόγηση γίνεται ανά εμπορικό κλάδο, όπου ισχυρότερη συσχέτιση παρουσιάζουν οι εταιρείες ακινήτων και παροχής υπηρεσιών ενώ για τις εταιρείες του βιομηχανικού κλάδου η συσχέτιση εμφανίζεται να είναι στατιστικά μη σημαντική, εμφανίζοντας έτσι τις εταιρείες ακινήτων πιο αξιόπιστες για σκοπούς μελέτης.

Τα ανωτέρω συμπεράσματα έρχονται να επαληθεύσουν παρόμοιες μελέτες σε Ηνωμένο Βασίλειο και Αυστραλία για τα αποτελέσματα των αναπροσαρμογών στην αξία της επιχείρησης.

Από τη συγκεκριμένη εργασία, γίνεται σαφές ότι παρά τις όποιες πολιτισμικές, θεσμικές και λογιστικές διαφοροποιήσεις που υπάρχουν ανάμεσα στο Χονγκ Κονγκ και τις άλλες χώρες, η αποτύπωση της εύλογης αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης από τους μάνατζερς της εταιρίας αποτελεί το μεγαλύτερο κίνητρο καθώς αποδεικνύεται εμπειρικά ότι υπάρχει θετική συσχέτιση με τα μελλοντικά λειτουργικά κέρδη της επιχείρησης. Επίσης αποδεικνύεται ότι οι αξιολογήσεις των επενδυτών συμβαδίζουν με τις πολιτικές αναπροσαρμογής των μάνατζερς αναφορικά με την αποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της

εταιρείας, δίδοντας σημαντικές πληροφορίες στους επενδυτές. Εν τούτοις η συγκεκριμένη μελέτη δε δίνει πληροφορίες για τις περιπτώσεις παραβίασης των δανειακών όρων, κάτι το οποίο απασχολεί ιδιαίτερα τις Αυστραλιανές επιχειρήσεις. Οι Bikki Jaggi και Judi Tsui (2001) κατέληξαν ότι ένα άλλο κίνητρο για την αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων για τους μάνατζερς του Χονγκ Κόνγκ είναι η βελτίωση των όρων δανεισμού.

Ο F. Missonier - Piera (2007) παρουσιάζει στοιχεία σχετικά με τα οικονομικά κίνητρα για την αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από τους Ελβετούς μάνατζερς. Η έρευνα του για την αναπροσαρμογή των παγίων από τις ελβετικές εταιρείες είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρουσα καθώς οι εταιρίες αυτές έχουν υιοθετήσει τις λογιστικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι ελβετικές εταιρείες απαρτίζονται από αρκετούς ξένους μετόχους και είναι ιδιαίτερα σημαντική η προσέλκυση διεθνών επενδυτών και πελατών, για αυτό το λόγο εξετάζεται η επίδραση που έχουν οι διεθνείς επενδυτές μέσα από τις λογιστικές αρχές που ακολουθούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Η Ελβετική χρηματιστηριακή αγορά είναι σχετικά ρηχή αγορά και αποτελείται κυρίως από επιχειρήσεις του χρηματοοικονομικού κλάδου.

Ο Missonier - Piera μελετά έναν αριθμό υποθέσεων για την ανατίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σχετικά με το κόστος δανεισμού, την ανάγκη διεθνών επενδυτών, τις αμοιβές αποζημίωσης των μάνατζερς, το δείκτη μόχλευσης, το επίπεδο των εξαγωγικών πωλήσεων και τη διασπορά κεφαλαίου (έλεγχο της πλειοψηφίας). Προκειμένου να συμπεριλάβει σημαντικές λογιστικές αλλαγές, ο συντάκτης χρησιμοποιεί δεδομένα από τα έτη 1994, 1997, 2000 και 2004.

Με τη χρήση ομαδοποιημένων δεδομένων και της ανάλυσης παλινδρόμησης, ο συγγραφέας διαπιστώνει ότι οι επιχειρήσεις που έχουν διεξαγάγει αναπροσαρμογές των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων φέρουν μεγαλύτερη μόχλευση και λιγότερες επενδυτικές ευκαιρίες. Η μείωση της πιθανότητας να παραβιαστούν οι ρήτρες χρέους και να βελτιωθεί η δανειοληπτική ικανότητα της εταιρείας αποτελούν τους δύο κύριους παράγοντες ώστε να προβούν οι μάνατζερς σε αναπροσαρμογές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, ο Missonier - Piera βρίσκει αποδεικτικά στοιχεία για τη σχέση των εξαγωγικών πωλήσεων με την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων και με την εκτίμηση των μάνατζερς πως αυτή η κίνηση αυξάνει την φερεγγυότητα της εταιρείας προς τους επενδυτές.

3.2 Κίνητρα των μάνατζερ για τις αναπροσαρμογές των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Από τις εν λόγω μελέτες που προαναφέρθηκαν προκύπτει ότι έχουν τεθεί ορισμένοι παράγοντες από τους ερευνητές για να εξηγήσουν τα κίνητρα των μάνατζερς ώστε να αναλαμβάνουν την ανοδική αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Οι κυριότεροι παράγοντες που επηρεάζουν τις ανατιμήσεις μπορούν να συνοψιστούν ως εξής: (α) η μόχλευση, (β) η αύξηση της ικανότητας δανεισμού, (γ) οι ρήτρες χρέους, (δ) η μείωση των ιδίων κεφαλαίων, (ε) οι προοπτικές ανάπτυξης, (ζ) η μείωση των λειτουργικών ταμειακών ροών και (η) η ενίσχυση της αμυντικής θέσης της εταιρείας από ενδεχόμενη πρόταση εξαγοράς. Ωστόσο, δεν έχουν όλοι οι παράγοντες την ίδια βαρύτητα κατά το πέρασμα του χρόνου για όλες τις επιχειρήσεις. Παρόλο που κάποιοι παράγοντες είναι σημαντικοί για κάποιες επιχειρήσεις, κάποιοι άλλοι παράγοντες μπορεί να μην είναι εξίσου σημαντικοί. Στη μελέτη του ο Cotter (1999) έδειξε ότι με το πέρασμα του χρόνου κάποιοι παράγοντες που ήταν ιδιαίτερα σημαντικοί τη δεκαετία του 1970 και 1980, στη συνέχεια έπαψαν να είναι σημαντικοί εν αντιθέσει με κάποιους άλλους παράγοντες που θεωρούνται διαχρονικοί. Για το σκοπό αυτό, κάθε φορά που προκύπτουν νέα δεδομένα ή αλλάζουν τα λογιστικά πρότυπα και οι θεσμικοί κανόνες, τότε θα πρέπει τα μοντέλα που προαναφέρθηκαν να επανεξεταστούν.

3.3 Οι αντιδράσεις των αγορών στις αναπροσαρμογές των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Η ανατίμηση των περιουσιακών στοιχείων επηρεάζει τους λογιστικούς αριθμούς, οι οποίοι στη συνέχεια επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις. Εάν οι αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων δίνουν σημαντικές πληροφορίες στους επενδυτές για τη λήψη αποφάσεων, τότε κάποιος θα περίμενε να δει μια σχέση μεταξύ αναπροσαρμοσμένων στοιχείων του ενεργητικού και τιμών της μετοχής. Προηγούμενες μελέτες (Sharpe and Walker, 1975; Standish, 1982; Emanuel, 1989 and Easton et al., 1993) έδειξαν ότι υπάρχουν ανάμικτα αποτελέσματα σχετικά με τη σύνδεση των αναπροσαρμογών και της τιμής της μετοχής.

Στη μελέτη τους για την αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι Sharpe και Walker (1975) αξιολόγησαν την αντίδραση της αγοράς για τις αναπροσαρμογές στο Ηνωμένο Βασίλειο πριν την ανακοίνωση των Βρετανικών λογιστικών προτύπων για αυτές. Οι Standish & Ung (1982) χρησιμοποίησαν το Capital Asset Market Model για την ανάλυση 232 εισηγμένων επιχειρήσεων από τη Μεγάλη Βρετανία. Τα αποτελέσματα τους έδειξαν ότι υπάρχουν θετικές μη αναμενόμενες αποδόσεις για εταιρείες που ανακοίνωσαν αναπροσαρμογές στις αξίες του πάγιου ενεργητικού τους. Με σκοπό να διαχωρίσουν τις ανακοινώσεις που αφορούσαν τις αναπροσαρμογές από άλλες γνωστοποιήσεις των εταιρειών, οι δύο ερευνητές χώρισαν το δείγμα τους σε δύο υποκατηγορίες. Από τη μελέτη της πρώτης υποκατηγορίας παρατηρήθηκε ότι η αναπροσαρμογή των παγίων ερμηνεύεται από την αγορά σαν ένα επιπλέον «προτέρημα» (benefit) για τους μετόχους, με αποτέλεσμα όταν λάβουν χώρα αυτά τα «προτερήματα» να βελτιωθεί η απόδοση της μετοχής. Όταν όμως αυτά τα «προτερήματα» δεν πραγματοποιηθούν τότε υπάρχει έλλειψη της μη αναμενόμενης απόδοσης από το μοντέλο τους. Οι συγγραφείς καταλήγουν ότι οι αναπροσαρμογές χρησιμεύουν από τους μάνατζερς σαν εργαλεία για να δείξουν στην αγορά τις θετικές προοπτικές που θα έχει η εταιρεία στο μέλλον. Ο Emanuel (1989) στην έρευνα του παρέχει αποδείξεις σχετικά με τη σημαντικότητα των αναπροσαρμογών του πάγιου ενεργητικού στη τιμή της μετοχής. Ο ερευνητής χρησιμοποιεί δεδομένα από 143 ποσοτικά σημαντικές αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων κατά την περίοδο 1970 - 1979.

Ο συντάκτης τονίζει ότι οι αναπροσαρμογές πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν μια συνήθη πρακτική των εταιρειών στη Νέα Ζηλανδία, καθώς το 9 0% αυτών προβαίνουν κάποια χρονική στιγμή σε αναπροσαρμογή. Στα αποτελέσματα του δεν εμφανίζεται να υπάρχει κάποια σχέση μεταξύ αναπροσαρμοσμένων λογαριασμών πάγιου ενεργητικού και των τιμών των μετοχών.

Παρότι υπάρχει κάποια αντίδραση της τιμής της μετοχής και την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων στην ετήσια οικονομική έκθεση (χρόνος μηδέν), ο συγγραφέας δυσκολεύεται να το αποδώσει στην ανακοίνωση των αναπροσαρμογών καθώς και άλλα σημαντικά στοιχεία παρουσιάζονται στην ετήσια οικονομική έκθεση (KPIs,) που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την πορεία της μετοχής. Παρά τις συνεχείς προσπάθειες να βρει μια σχέση μεταξύ αναπροσαρμογών και αξίας μετοχής, ο συγγραφέας κατέληξε ότι οι αναπροσαρμογές δεν είναι τίποτα άλλο από ένα λογιστικό τέχνασμα.

Οι Easton et al. (1993) εξετάζουν τις επιπτώσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στις τιμές των μετοχών. Οι συντάκτες κάνουν χρήση μιας σειράς από τεχνικές, όπως η υποβολή ερωτήσεων προς τους Οικονομικούς Διευθυντές και τον έλεγχο της συσχέτισης μεταξύ συλλεχθέντων δεδομένων και απόδοσης των μετοχών, ώστε να μπορέσουν να υπολογίσουν την επίδραση που έχουν οι αναπροσαρμογές των μη κυκλοφορούντων στοιχείων του ενεργητικού. Τα δεδομένα τους προήλθαν από την αγορά της Αυστραλίας για τη χρονική περίοδο από 1981 - 1991. Το δείγμα τους αποτελούνταν από 72 εταιρείες του βιομηχανικού κλάδου και 28 των εξορύξεων. Για τους σκοπούς της έρευνας τους, πραγματοποιήθηκε τηλεφωνική έρευνα με 59 Οικονομικούς Διευθυντές από το κλάδο της βιομηχανίας και 21 από το κλάδο των εξορύξεων.

Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι ο πιο σημαντικός παράγοντας για τη διενέργεια αναπροσαρμογών αποτελεί η βελτίωση του δείκτη δανειακών προς ίδια κεφάλαια. Τα αποτελέσματα από την ανάλυση της λογιστικής αξίας με τη χρηματιστηριακή και τις αποδόσεις έδειξαν μικρή συσχέτιση μεταξύ αναπροσαρμογών και μεταβολών στα λογιστικά κέρδη. Παρόλα αυτά διαπιστώθηκε μεγάλη συσχέτιση μεταξύ αναπροσαρμογών και απόδοσης μετοχής για εκείνες τις εταιρείες που είχαν υψηλό δείκτη μόχλευσης. Οι συγγραφείς κατέληξαν ότι η αναθεωρημένη λογιστική αξία της επιχείρησης συνάδει περισσότερο με τη χρηματιστηριακή αξία για τις εταιρείες που προέβησαν σε αναπροσαρμογές σε σχέση με αυτές που δεν προέβησαν.

Τέλος επιβεβαίωσαν ότι οι αναπροσαρμογές βελτιώνουν τη δανειοληπτική θέση της εταιρείας.

Οι Aboody et al. (1999) παρουσιάζουν μια αναλυτική έρευνα της επίδρασης των ανατιμήσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στη μελλοντική απόδοση των εταιρειών της Μεγάλης Βρετανίας. Χρησιμοποιώντας δεδομένα για περισσότερες από 1.236 επιχειρήσεις κατά την περίοδο 1983 - 1995, οι συντάκτες δείχνουν ότι η ανατίμηση των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων είναι συχνή στο Ηνωμένο Βασίλειο καθώς κατά ποσοστό 58.9% των επιχειρήσεων κατά την περίοδο που εξέτασαν εμφάνιζαν αποθεματικά αναπροσαρμογών στην καθαρή τους θέση. Οι συγγραφείς έδειξαν ότι υπάρχει μόνο έμμεση σχέση μεταξύ απόδοσης της μετοχής και αξίας αναπροσαρμογής καθώς οι αποδόσεις των μετοχών επηρεάζονται από τη χρηματοδότηση και τις επενδύσεις της εταιρείας.

Ερμηνεύουν τη σχέση μεταξύ αναπροσαρμογών και μελλοντικής επίδοσης της εταιρείας μέσω των λειτουργικών εσόδων και των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, ως ένα άμεσο τρόπο της συσχέτισης των δύο μεγεθών.

Χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 810 παρατηρήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου 1991 - 1995, οι Barth and Clinch (1998) ερευνούν το βαθμό στον οποίο διαφορετικές κατηγορίες αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων είναι συνδεδεμένες με τις τιμές των μετοχών και τις εκτιμήσεις της εξω - χρηματιστηριακής αγοράς για την αξία των αυστραλιανών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εξετάζουν κατά πόσον η συνάφεια, αξιοπιστία και διαχρονικότητα των αναπροσαρμοσμένων στοιχείων του ενεργητικού ποικίλλουν συστηματικά για τις διάφορες κατηγορίες παγίων.

Οι συγγραφείς έδειξαν ότι υπάρχει μεγαλύτερη συσχέτιση για τις αναπροσαρμογές των εγκαταστάσεων, οικοπέδων και μηχανολογικού εξοπλισμού με την απόδοση και τιμή της μετοχής, σε σχέση με άλλες κατηγορίες παγίων που δεν έχουν άμεση σχέση με την λειτουργική δραστηριότητα της επιχείρησης. Επίσης δεν εμφανίστηκε να υπάρχει διαφοροποίηση στην συμπεριφορά της αγοράς για τις εκτιμήσεις που έγιναν από ξεχωριστούς εκτιμητές και από μέλη της διοίκησης των εταιρειών.

Χρησιμοποιώντας δεδομένα 20 ετών (1972 - 92) των βρετανικών επιχειρήσεων, οι O' Hanlon and Pope (1999) διαπίστωσαν ότι η μόνη μεταβλητή που βρισκόταν σε πλήρη συσχέτιση με τις αναπροσαρμογές των παγίων είναι αυτή των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων.

Οι Cahan et al. 's (2000) στη μελέτη τους δείχνουν στοιχεία παρόμοια με των Aboody et al. (1999) και Barth and Clinch's (1998) και καταλήγουν στα ίδια πορίσματα. Χρησιμοποίησαν στοιχεία από 48 επιχειρήσεις για να εξετάσουν τη σχετικότητα της αξίας του αναπροσαρμοσμένου παγίου περιουσιακού στοιχείου με άλλες μεταβλητές. Η μελέτη τους δείχνει ότι η αξία του πρόσθετου συνολικού εισοδήματος έχει μεγαλύτερη συσχέτιση με τις αναπροσαρμογές από ό,τι τα καθαρά κέρδη, για τον προσδιορισμό της απόδοσης της εταιρείας.

Οι Courtenay και Cahan (2004) παρέχουν περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία από τη Νέα Ζηλανδία με ένα δείγμα 235 παρατηρήσεων από 48 εισηγμένες επιχειρήσεις του χρηματιστηρίου της χώρας κατά την περίοδο 1992 - 1996. Το αρχικό σκέλος της έρευνας τους εστιάζεται στην αντίδραση της αγοράς στην αναγγελία της αναπροσαρμογής από εταιρείες με μεγάλη μόχλευση ώστε να γίνει εμφανές αν πρόκειται για μια καιροσκοπική κίνηση των μάντζερς. Στην ίδια έρευνα διαπίστωσαν ότι οι αναπροσαρμογές είναι άμεσα συσχετισμένες με την τιμή και την απόδοση της μετοχής. Επίσης έδειξαν ότι υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ αναπροσαρμογών και δανεισμού στις επιχειρήσεις. Φανερώθηκε μέσα από την έρευνα τους ότι επιχειρήσεις που έχουν υψηλό δείκτη μόχλευσης δε προβαίνουν συχνά σε ανατιμήσεις των παγίων τους για να βελτιώσουν την εικόνα της μετοχής τους, καθώς κάτι τέτοιο προεξοφλείται άμεσα από τις αγορές. Ακόμα επιβεβαιώθηκε ότι όταν η χρηματοοικονομική μόχλευση αντικαθίσταται από την χρηματοοικονομική δυσχέρεια της επιχείρησης, τότε η αγορά δίνει και πάλι τα ίδια αποτελέσματα. Τέλος έδειξαν ότι υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ αναπροσαρμογών στα ασώματα πάγια και στην αξία της μετοχής.

3.4 Έρευνα για την ποιοτικά και οικονομικά άριστη αγορά και θέση της παραγγελίας

Συνήθως οι σημαντικές επενδύσεις μεγάλου ύψους δεν γίνονται από το υφιστάμενο τμήμα προμηθειών αλλά από μία αρμόδια επιτροπή για τον σκοπό αυτό, στην οποία συμμετέχουν ο Διευθύνων Σύμβουλος και μέλη του ΔΣ, καθώς επίσης και υψηλόβαθμα διευθυντικά στελέχη.

Η παραγγελία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με τα όσα προβλέπει ο εγκεκριμένος κανονισμός προμηθειών για τέτοιου είδους μεγάλες προμήθειες, δηλαδή, κατά κανόνα, με διενέργεια μειοδοτικού διαγωνισμού με υποβολή σφραγισμένων προσφορών ή την λήψη ανοικτών προσφορών ή και με απευθείας ανάθεση, κατά περίπτωση, ανάλογα με το ύψος των επιμέρους κονδυλίων, των συστατικών στοιχείων του κόστους της επένδυσης και της ανάγκης για την κατάλληλη υλοποίηση της .

Μέσω του τμήματος προμηθειών τίθενται μετά από έρευνα αγοράς, παραγγελίες προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών που αφορούν στην αγορά ή κατασκευή της επένδυσης μικρότερης σχετικής αξίας και πάντα σύμφωνα με τον κανονισμό προμηθειών της επιχείρησης.

Ένας από τους βασικότερους ελέγχους που κάνει η επιτροπή επενδύσεων ή το τμήμα προμηθειών κατά περίπτωση είναι αυτός της μη υπέρβασης του κόστους της επένδυσης που αφορά τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της.

Με τους επιλεγέντες προμηθευτές υπογράφονται σχετικές συμβάσεις οι οποίες είναι ελεγμένες από την νομική υπηρεσία της επιχείρησης.

Αντίγραφα των παραγγελιών αγορών και των οικονομικών μερών των συμβάσεων προωθούνται στο λογιστήριο το οποίο αργότερα θα λάβει προς καταχώριση τα σχετικά τιμολόγια και λοιπά αποδεικτικά (δικαιολογητικά) δαπανών της επένδυσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1 Παραλαβή των αποκτώμενων πάγιων περιουσιακών στοιχείων - επιθεώρηση- αποδοχή ή απόρριψη - εγκατάσταση (αποθήκευση)

Για την παραλαβή των πάγιων στοιχείων ισχύουν αναλογικά σε γενικές γραμμές όσα ισχύουν για την παραλαβή των αποθεμάτων. Στο στάδιο αυτό γίνεται η παραλαβή και ο ποιοτικός έλεγχος των παγίων. Γίνεται ποσοτική καταμέτρηση όταν συντρέχει περίπτωση, π.χ. παραλαβή κτιρίου και συνάσσεται κατά περίπτωση πρωτόκολλο παραλαβής ή εκδίδεται συνήθως για τα κινητά δελτία εισαγωγής. Το πάγιο εγκαθίσταται στο χώρο λειτουργίας του και λαμβάνει ένα κωδικό αριθμό που επικολλάτε συνήθως πάνω σε αυτό (για όσα πάγια αυτό έχει νόημα) όπως π.χ. τα έπιπλα.



4.2 Προσδιορισμός κόστους κτιρίων και εξοπλισμού με παράδειγμα (εφαρμογή)

Το κόστος των κτιρίων και του εξοπλισμού περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα έξοδα για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων και την κατάλληλη προσαρμογή τους, ώστε να μπορεί να τα χρησιμοποιήσει η παραγωγική μονάδα. Το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του συν τους οποιουδήποτε φόρους που το επιβαρύνουν κατά περίπτωση, το κόστος μεταφοράς του στη θέση όπου θα χρησιμοποιηθεί, το κόστος εγκατάστασης και οποιοδήποτε άλλο πιθανό κόστος είναι απαραίτητο για να καταστεί το στοιχείο λειτουργικό για την παραγωγική μονάδα. Ο λόγος για τον οποίο κάθε κόστος από τα παραπάνω περιλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου και δεν καταγράφεται ως ξεχωριστή δαπάνη είναι ότι όλα είναι απολύτως αναγκαία για να είναι η επιχείρηση σε θέση να χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο. Τα οφέλη που απορρέουν από αυτό το κόστος αναγνωρίζονται κατά την διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η αρχή του κόστους (cost principle), δηλώνει ότι κάθε περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία με το πραγματικό του κόστος.

Αυτό το κόστος περιλαμβάνει οποιοδήποτε συγκεκριμένο ή πιθανό κόστος είναι απαραίτητο ώστε να μπορεί η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο. Αυτή η αρχή αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έννοιας του συμψηφισμού του κόστους με τα έσοδα.

Έστω μια επιχείρηση επιθυμεί να αποκτήσει ένα μηχάνημα που έχει τιμή καταλόγου 5.000 €. Ο πωλητής προσφέρει μία έκπτωση της τάξεως του 20%. Υπάρχει μια επιβάρυνση για την παράδοση ύψους 200,00 € και ο φόρος τελωνείου επί της καθαρής τιμής αγοράς ανέρχεται σε 8% (χωρίς Φ.Π.Α.). Επίσης, για να είναι το μηχάνημα λειτουργικό θα πρέπει να κατασκευαστεί μια ειδική τσιμεντένια βάση που κοστίζει 120,00 € το κόστος εγκατάστασης του μηχανήματος ανέρχεται σε 400,00 €.

Στη συνέχεια απεικονίζεται ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους του μηχανήματος όπως θα εμφανίζεται στα βιβλία του αγοραστεί αν αποφασίσει η επιχείρηση να αγοράσει αυτό το περιουσιακό στοιχείο:

Τιμή καταλόγου του μηχανήματος	5.000,00
Μείων: έκπτωση αγοράς	- 1.000,00
Καθαρή τιμή αγοράς	4.000,00
Συν: φόρος (8%)	320,00
Κόστος παράδοσης	200,00
Τσιμεντένια βάση	120,00
Κόστος εγκατάστασης	400,00
Συνολικό κόστος μηχανήματος	5.040,00

Στα βιβλία του αγοραστή, το μηχάνημα θα εμφανίζεται ότι έχει συνολικό κόστος 5.040,00 €. Οποιαδήποτε μεταγενέστερο κόστος, όπως αυτό για επισκευές κ.λπ., θα πρέπει να θεωρείται δαπάνη. Αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα παραμείνει στα βιβλία με την τιμή που θα του αποδοθεί αρχικά, εκτός και αν πωληθεί η υπάρξει μια μεταγενέστερη κεφαλαιουχική δαπάνη (capital expenditure).

Για παράδειγμα, η αντικατάσταση της οροφής ενός κτιρίου αποτελεί μια κεφαλαιουχική δαπάνη η οποία αυξάνει το κόστος του κτιρίου στα βιβλία επειδή μπορεί να αυξήσει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του κτιρίου. Η επισκευή της οροφής, όμως, θεωρείται απλή δαπάνη η οποία δεν αυξάνει την αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αυτή η δαπάνη ονομάζεται συνήθως δαπάνη εσόδων εκμετάλλευσης.

4.3 Η διασφάλιση της καλής λειτουργίας των παγίων (συντήρηση και ασφάλιση)

Η επιχείρηση πρέπει να διαθέτει ένα σύστημα παρακολούθησης της συντήρησης και της ασφάλισης των παγίων καθώς επίσης και των συναφών κοστών των δραστηριοτήτων αυτών. Η κατάλληλη συντήρηση και ασφάλιση των παγίων στοιχείων της εταιρείας διασφαλίζει την επιχείρηση ως προς την προστασία των περιουσιακών αυτών στοιχείων της. Η τακτική επίσης συντήρηση προσαυξάνει την ωφέλιμη ζωή των παγίων. Σημαντικό στοιχείο επίσης για την λογιστική παρακολούθηση των παγίων είναι ο τρόπος μεταχείρισης των εξόδων επισκευών κατά την λήψη της σχετικής απόφασης κεφαλαιουχικής επένδυσης.



4.4 Προγράμματα Επιδότησης για τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Κατά καιρούς, για τις επιχειρήσεις δημιουργούνται προγράμματα επιδότησης για πάγια περιουσιακά στοιχεία και όχι μόνο. Αυτά τα προγράμματα δίνουν κίνητρα στις επιχειρήσεις για επενδύσεις, αφού χρηματοδοτούν ένα μεγάλο μέρος των επενδύσεων αυτών.

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται δυο τελευταία προγράμματα που αφορούν και χρηματοδότηση παγίων.

Συνήθως, η οργάνωση αυτών των προγραμμάτων διεξάγεται από το ΕΣΠΑ και το ΤΕΜΠΜΕ.

Το ΕΣΠΑ σημαίνει «Εθνικό Στρατηγικό Πλαίσιο Αναφοράς», και δεν είναι τίποτα άλλο από την νέα προγραμματική περίοδο 2007-2013. Όλοι θυμόμαστε το Γ΄ ΚΠΣ. Ήταν η προγραμματική περίοδος 2000-2006. Το Γ΄ ΚΠΣ έχει φτάσει στο τέλος του. Ξεκινάει λοιπόν μια νέα προγραμματική περίοδος έως το 2013, η οποία ονομάστηκε ΕΣΠΑ. Και είναι με άλλα λόγια το Δ΄ ΚΠΣ, δηλαδή το Τέταρτο Κοινοτικό Πλαίσιο Στήριξης. Δεν είναι λοιπόν κάποιο συγκεκριμένο πρόγραμμα. Είναι γενικότερα το σύνολο των προγραμμάτων. Είναι σαν μια “ομπρέλα” κάτω από την οποία, μεταξύ άλλων, βρίσκονται και τα προγράμματα για την ίδρυση νέων επιχειρήσεων και τον εκσυγχρονισμό υφιστάμενων.

Το ΕΣΠΑ έχει ως κοινοτική συνδρομή 20,4 δισ. Ευρώ, τα οποία με την εθνική χρηματοδότηση αθροίζονται σε 32 δισ. Ευρώ, μέχρι στιγμής.

Το ΤΕΜΠΜΕ είναι το ταμείο Εγγυοδοσίας μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Το ΤΕΜΠΜΕ (ΑΕ) από την αρχή της λειτουργίας του έχει εφαρμόσει προγράμματα που στηρίζουν τις δύο βασικότερες κατευθύνσεις δανεισμού των Ελληνικών μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων: τα κεφάλαια κίνησης και τα επενδυτικά δάνεια.

4.5 Χρήση των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας και ο σκοπός τους

Τα περιουσιακά στοιχεία μεγάλης διάρκειας αποκτώνται με αγορά, χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης, και συνήθως δεν προορίζονται για μεταπώληση.

Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνεται ο εξοπλισμός, τα εργαλεία, τα έπιπλα, τα μηχανήματα, τα οχήματα, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις και τα γήπεδα. Για να μπορούν όλα τα παραπάνω να θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση, αν και όχι απαραίτητως συνέχεια, και θα πρέπει να έχουν ελάχιστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής ένα έτος.

Σκοπός των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας είναι να βοηθούν στην παραγωγή εσόδων, που είναι άλλωστε και η πρωταρχική δραστηριότητα των περισσότερων επιχειρήσεων. Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όπως, για παράδειγμα, ένα φορτηγό παράδοσης δίνει σε μία επιχείρηση τη δυνατότητα να μεταφέρει αγαθά τα οποία έχει πωλήσει στους διάφορους πελάτες της. Κατά συνέπεια, αυτό το περιουσιακό στοιχείο είναι αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας ολοκλήρωσης της πώλησης. Χωρίς αυτό, η επιχείρηση θα έπρεπε να ενοικιάσει με πρόσθετο κόστος μια υπηρεσία παράδοσης για να ολοκληρώσει την συναλλαγή. Το κόστος αυτό είναι προφανώς μία δαπάνη. Όμως, και η χρήση του φορτηγού παράδοσης είναι μία δαπάνη, αν και όχι τόσο προφανής, η οποία θα πρέπει να αναγνωριστεί κατ' αναλογία με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του οχήματος.

4.6 Η διαπίστωση της ανάγκης για την διενέργεια της αγοράς, η σχετική αίτηση αγοράς και η έγκριση της

Η διαπίστωση της ανάγκης για την αγορά ή κατασκευή πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται κατά κανόνα σε υψηλά διευθυντικά επίπεδα λόγω της μεγάλης σημασίας της σχετικής απόφασης που συνεπάγεται, δέσμευση κεφαλαίων της επιχείρησης μεγάλου ύψους και για μεγάλο διάστημα.

Παρόλο που την ανάγκη αυτή διαπιστώνει για τις μεγάλες επενδύσεις η διοίκηση της επιχείρησης, πρέπει η σχετική αίτηση να υποστηρίζεται από τεκμηριωμένη έκθεση και μια συναφή μελέτη όσον αφορά την αναγκαιότητα της επένδυσης, την συνέπεια της με την εξυπηρέτηση των στρατηγικών στόχων της επιχείρησης, τόσο των βραχυπρόθεσμων όσο και των μακροπρόθεσμων, το ύψος της επένδυσης καθ και τον τρόπο χρηματοδότησης της.

Η έγκριση της αγοράς ή της κατασκευής γίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο, αλλά η αποδοχή του σχετικού προϋπολογισμού επενδύσεων που αφορά τις αποκτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται μόνο μετά την συμβουλευτική υποστήριξη της πρότασης από υψηλόβαθμα στελέχη της λειτουργίας παραγωγής και μετά από εμπειρισταωμένη μελέτη των συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης και των περιορισμών που οι συνθήκες αυτές επιβάλλουν.

Οι περιορισμοί μπορεί να σχετίζονται με την ύπαρξη διαθέσιμης εξειδικευμένης εργασίας, την ζήτηση των προϊόντων της επιχείρησης κ.λπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 16 – Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

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

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, π.χ. του ΔΠΧΑ 2, Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Αποσβέσιμο 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 αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό 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 της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

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

Ενσώματα πάγια είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

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

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

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή
- β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Το ΔΛΠ 16 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν πάγια στοιχεία με σκοπό να τα επενδύσουν σε ακίνητα. Στην περίπτωση που τα πάγια αυτά δεν πληρούν τα κριτήρια για να συμπεριληφθούν στο λογαριασμό «Επενδύσεις σε ακίνητα» θα πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16.

Θα πρέπει ωστόσο να σημειώσουμε ότι όταν η κατασκευή των παγίων ολοκληρωθεί, τότε τα πάγια θα συμπεριληφθούν στο παραπάνω λογαριασμό και η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

5.2 Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι του κυκλώματος των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι που αφορούν το κύκλωμα των παγίων περιουσιακών στοιχείων ελλοχεύουν σε μια από τις παρακάτω περιοχές ελέγχου που αποτελούν και τις βασικές κατηγορίες οικονομικών, λογιστικών και διαχειριστικών γεγονότων που σχετίζονται με τα πάγια.

- Κίνδυνοι απόκτησης, αποτίμησης και καταστροφής των παγίων.
- Κίνδυνοι φύλαξης των παγίων.
- Κίνδυνοι κατά την πώληση των παγίων.
- Κίνδυνοι συντήρησης, επισκευής και ασφάλισης των παγίων.
- Κίνδυνοι σχετικοί με την εγκεκριμένη απόσβεση της αξίας των παγίων

Όπως, ήδη διαπιστώθηκε από την παραπάνω περιγραφή του κυκλώματος των παγίων, οι κίνδυνοι που απορρέουν καθώς και οι συνακόλουθες επιπτώσεις είναι οι εξής :

1. Ο κίνδυνος της απόκτησης ακατάλληλων παγίων

Ο πρωταρχικός κίνδυνος είναι αυτός της επιλογής και αγοράς ή κατασκευής ακατάλληλων παγίων σε συνάρτηση με τους παραγωγικούς στόχους. Είναι εύκολο να καταλάβει κανείς τι θα σήμαινε η επέλευση του ανωτέρω κινδύνου. Τεράστια έξοδα και ζημιά για την επιχείρηση, ανεπιτυχή δέσμευση σημαντικότερων κεφαλαίων, καθυστέρηση έναρξης της παραγωγικής διαδικασίας, ή παραγωγή με συνεχή προβλήματα κ.λπ. Για την αποφυγή του ανωτέρω κινδύνου ο οποίος μπορεί να αποβεί μοιραίος για το μέλλον της επιχείρησης, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει μια σειρά από μέτρα μετά την επιλογή των βασικών προϊόντων που θα παράγει η επιχείρηση και πριν την προέγκριση της συγκεκριμένης επένδυσης. Τα μέτρα αφορούν κυρίως την εμπλοκή ειδικών στο στάδιο επιλογής της συγκεκριμένης τεχνολογίας (engineering) και στην διενέργεια δοκιμών πριν την απόκτηση του εξοπλισμού.

Προβλέπουν δε, την ύπαρξη συγκεκριμένης μελέτης της επένδυσης και εκθέσεις αξιολόγησης από κατάλληλα εξειδικευμένα άτομα (π.χ. μηχανικούς) σε σχέση με το κατά πόσο ο συγκεκριμένος εξοπλισμός που θα επιλεγεί πληρεί τους ποιοτικούς όρους της μελέτης. Επίσης προϋποθέτουν την ύπαρξη εμπειριστατωμένης έκθεσης σκοπιμότητας της επένδυσης μετά από σχετική έρευνα αγοράς από την οποία θα προκύπτει και το αναγκαίο μέγεθος της, ώστε να μην οδηγηθεί η επιχείρηση σε υπό-επένδυση και κυρίως σε υπερεπενδύσεις.

2. Ο κίνδυνος της απόκτησης της επένδυσης στην μη προσφορότερη τιμή.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην προσπάθειά του να αποτρέψει αυτόν τον ενδεχόμενο κίνδυνο έχει θεσπίσει διαδικασίες σχετικές με την διενέργεια μειοδοτικών διαγωνισμών ώστε να επιλεγεί η οικονομικότερη προσφορά για την επιχείρηση. Δηλαδή, δεν πρέπει να παραλείπεται ή να αντιμετωπίζεται γρήγορα και επιπόλαια το στάδιο της έρευνας αγοράς

3. Ο κίνδυνος της εσφαλμένης λογιστικής παρακολούθησης των παγίων

Η πραγμάτωση του κινδύνου αυτού θα τροφοδοτούσε την διοίκηση της επιχείρησης με λανθασμένα κοστολογικά κ.λπ. στοιχεία και θα την παραπλανούσε όσον αφορά την λήψη αποφάσεων. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης για την αποτροπή αυτού του φαινομένου έχει προβλέψει την τήρηση του μητρώου παγίων αλλά και την ενημέρωση της γενικής λογιστικής βάσει συγκεκριμένων οδηγιών όπως π.χ. την χρησιμοποίηση των κατάλληλων κάθε φορά δικαιολογητικών. Επίσης έχει θεσπίσει την ύπαρξη μιας σειράς εσωτερικών ελέγχων συμμόρφωσης, τόσο λογιστικών όσο, και προληπτικών ή κατασταλτικών από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου.

4. Ο κίνδυνος της κλοπής των παγίων

Για την αποφυγή του ανωτέρω κινδύνου το σύστημα εσωτερικού ελέγχου προβλέπει την λεπτομερή λογιστική παρακολούθηση των παγίων (μητρώο παγίων) και την διενέργεια σε τακτά χρονικά διαστήματα πραγματικών απογραφών τα δεδομένα των οποίων διασταυρώνονται και συγκρίνονται με αυτά του μητρώου παγίων.

Επίσης, λαμβάνει σειρά άλλων μέτρων, όπως τον διορισμό ατόμων υπεύθυνων για την φύλαξη των παγίων και την φύλαξη του εργοστασίου γενικότερα, την εγκατάσταση συστημάτων συναγερμού και παρακολούθησης του χώρου του εργοστασίου σε κλειστό τηλεοπτικό σύστημα.

5. Ο κίνδυνος της λειτουργικής απαξίωσης των παγίων

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου προβλέπει την διενέργεια σε τακτά χρονικά διαστήματα συντηρήσεων και επισκευών στον πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης. Επίσης ως μέτρο εσωτερικού ελέγχου στον τομέα αυτόν αξιολογεί και την εκπαίδευση του προσωπικού για την καλή μεταχείριση του παραγωγικού εξοπλισμού.

5.3 Πρόγραμμα ελέγχου των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Για τον πληρέστερο και σωστότερο έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να τηρούνται οι ακόλουθες ενέργειες (διαδικασίες):

- ❖ Αρχικά θα πρέπει να εξακριβωθεί η ύπαρξη συμφωνίας μεταξύ των γενικών λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των αναλυτικών λογαριασμών (μητρώο παγίων).
- ❖ Θα πρέπει να ελεγχτούν οι προσθήκες της χρήσεως (αποκτήσεις νέων παγίων) κατά την διάρκεια της περιόδου ως προς την συμπερίληψή τους στον προϋπολογισμό επενδύσεων εάν η επιχείρηση καταστρώνει τέτοιο προϋπολογισμό, την τήρηση των θεσπισμένων διαδικασιών προμηθείας και την έγκρισή τους από τους αρμόδιους της επιχείρησης.
- ❖ Πρέπει επίσης, να ελεγχθούν οι αριθμητικές πράξεις στα τιμολόγια καθώς και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων.
- ❖ Θα πρέπει να ενισχύεται η προσφυγή σε φυσική επαλήθευση των νέων παγίων αλλά και δειγματοληπτικά παλαιότερων, αυτό έχει ως αποτέλεσμα να ελέγχεται η ορθή ενημέρωση για τα νεοαποκτηθέντα πάγια των λογαριασμών της λογιστικής και του μητρώου παγίων, καθώς και των λογαριασμών φόρων (Φ.Π.Α.).
- ❖ Ο έλεγχος των εξαγωγών από την επιχείρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων και η ορθή λογιστική αποτύπωση τους στο μητρώο παγίων και στους γενικούς λογαριασμούς θα πρέπει να γίνεται βάσει:
 1. Των κινήσεων στο μητρώο παγίων.
 2. Των καταχωρίσεων σε λογαριασμούς εσόδων του τιμήματος της πωλήσεως.
 3. Των ερωτημάτων στους υπευθύνους των λειτουργιών σχετικά με το που βρίσκονται τα πάγια.
 4. Των εντολών απομακρύνσεως παγίων. (Για την αποφυγή του ενδεχόμενου απομάκρυνσης παγίων χωρίς την καταχώριση του γεγονότος στα βιβλία της επιχείρησης, θα ήταν καλό να θεσπιστεί για όλη την επιχείρηση η τακτική, να μην απομακρύνεται από την λειτουργία που βρίσκεται κανένα πάγιο χωρίς την ύπαρξη έγκρισης με αριθμημένη εντολή απομάκρυνσης, αντίγραφο της οποίας θα λαμβάνει το λογιστήριο της επιχείρησης).

5. Των συσχετίσεως με σειρά γεγονότων όπως η αγορά νέων παγίων, η μείωση της δαπάνης για ασφάλιστρα, η διακοπή της παραγωγής προϊόντων κ.λπ.
- ❖ Θα πρέπει να ελεγχθούν οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων και να διαπιστωθούν τυχόν σε αυτές προσθήκες και βελτιώσεις παγίων.
 - ❖ Για τα πάγια υπό εκτέλεση θα πρέπει να ελεγχτεί η πρόοδος των εργασιών, η λογιστική αποτύπωση της, στα βιβλία της επιχείρησης και η εφαρμογή των όρων των συμβάσεων με τους εργολάβους και τους λοιπούς προμηθευτές.
 - ❖ Θα πρέπει να γίνεται έλεγχος για την ύπαρξη εγγυήσεων καλής εκτελέσεως των έργων και την ορθή απεικόνιση τους στα βιβλία της επιχείρησης.
 - ❖ Για τα έργα που ολοκληρώθηκαν μέσα στην περίοδο ελέγχου, θα πρέπει να γίνει έλεγχος για την τυπική και ουσιαστική παραλαβή τους από τους αρμόδιους για τον σκοπό αυτόν, και σαφώς για την σωστή καταχώρηση τους στους κατάλληλους λογαριασμούς παγίων.
 - ❖ Σημαντικό ρόλο παίζει και η σωστή απεικόνιση των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους εργολάβους κατασκευαστές των παγίων και των παρακρατηθέντων από αυτούς φόρων, όπως αντίστοιχα και η εξόφληση τους.
 - ❖ Για τα πάγια που ιδιοκατασκευάζονται ο έλεγχος του κόστους κατασκευής τους και οι λογιστικοί χειρισμοί θα πρέπει να γίνονται βάσει της σχετικής εγκεκριμένης εντολής παραγωγής.
 - ❖ Πρέπει να εξασφαλίζεται αν είναι επαρκώς ασφαλισμένα, φυλαγμένα και προστατευμένα (π.χ. ύπαρξη φύλακα, συστήματος πυρασφάλειας, αντικλεπτικού συστήματος κ.λπ.).
 - ❖ Βάση των εκθέσεων συντήρησης πρέπει να ελέγχεται αν συντηρούνται τακτικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
 - ❖ Πρέπει ακόμα, να γίνεται έρευνα της κατάστασης στην οποία βρίσκονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως, αν βρίσκονται σε αδράνεια, ποία είναι τα μέτρα συντήρησης και προστασίας τους και ποιές οι σχετικές ενέργειες της διοίκησης αναφορικά με την τύχη τους.
 - ❖ Εξίσου, σημαντικό είναι και ο έλεγχος της έγκαιρης και σωστής λογιστικοποίησης των εσόδων από μισθώματα παγίων περιουσιακών στοιχείων.
 - ❖ Για τα πάγια που υπάγονται σε ευεργετικές διατάξεις αναπτυξιακών νόμων πρέπει να τηρείτε σωστά η σχετική νομοθεσία και η ορθή μεταχείριση τους.

- ❖ Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να υπάρχει στο να μην καταχωρούνται σε λογαριασμούς παγίων λειτουργικές δαπάνες.
- ❖ Τέλος, πρέπει να δίνεται μεγάλη προσοχή στη σωστή διενέργεια των αποσβέσεων των παγίων καθώς και στη λογιστική απεικόνιση τους.

5.4 Λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής

Τα αναπροσαρμοσμένα πάγια αποσβένονται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο όπως και με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Σε περίπτωση που μια αναπροσαρμογή οδηγήσει σε αύξηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου (ανατίμηση) τότε θα πρέπει να χρεώνεται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο (χρέωση) και να πιστώνεται το πρόσθετο συνολικό εισόδημα (Other Comprehensive Income ή recognized Income & Expense statement) και εκεί να συσσωρεύεται στη Καθαρή Θέση, σε λογαριασμό αποθεματικού (Revaluation Reserve).

Αν όμως η αύξηση αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης του παγίου και η οποία είχε αναγνωριστεί ως αρχική μείωση της αξίας του παγίου στο λογαριασμό αποτελεσμάτων (Income Statement), τότε αυτή θα χαρακτηριστεί ως έσοδο στη κατάσταση αποτελεσμάτων μέχρι το ύψος της παλαιότερης ζημιάς.

Αν όμως μια αναπροσαρμογή οδηγήσει σε μείωση (πίστωση) της αξίας του περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού, τότε η μείωση αυτή θα πρέπει να αναγνωριστεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης. Αν όμως η μείωση αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης ανατίμησης της αξίας του παγίου, τότε μειώνεται το πρόσθετο συνολικό εισόδημα και ο λογαριασμός αποθεματικών αναπροσαρμογών μέχρι το ποσό της αύξησης που είχε γίνει και το υπόλοιπο ποσό εμφανίζεται ως ζημιά στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

5.5 Η πώληση, καταστροφή και η οικονομική ή λειτουργική απαξίωση των παγίων

Η πώληση των παγίων

Οι πωλήσεις των παγίων πρέπει να τυγχάνουν εγκρίσεως από τα αρμόδια για τον σκοπό αυτό άτομα. Γίνονται στα πλαίσια άσκησης της πολιτικής της επιχείρησης και τα δεδομένα τους καταχωρούνται στην λογιστική και το μητρώο παγίων.

Οι πωλήσεις των παγίων μπορεί να υποκρύπτουν κακό προγραμματισμό και σπατάλη πόρων καθώς και ασυνέπεια τελικών και ενδιάμεσων στόχων της διοίκησης της επιχείρησης. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να διερευνά με προσοχή την βαθύτερη αιτία πώλησης ενός παγίου και όχι μόνο τα δεδομένα του εξωτερικού γεγονότος.

Επίσης πρέπει να βεβαιώνεται ότι το πάγιο πουλήθηκε στην πιο συμφέρουσα για την επιχείρηση τιμή. Αυτό συνεπάγεται την διενέργεια πλειοδοτικών διαγωνισμών, την λήψη προσφορών από περισσότερους από έναν ενδιαφερόμενους αγοραστές κ.λπ.

Η καταστροφή των παγίων

Η καταστροφή των παγίων ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε, συνεπάγεται την επίσημη διαπίστωσή της με την σύνταξη ενός πρωτοκόλλου καταστροφής και την εξαγωγή του παγίου που καταστράφηκε, όπως και στην περίπτωση της πωλήσεως, από το μητρώο παγίων. Τα στοιχεία που πρέπει να αξιοποιούνται από το μητρώο είναι η ασφαλισμένη αξία του (καλό είναι να καλύπτει το κόστος αντικατάστασής του) για την είσπραξη της ασφαλιστικής αποζημίωσης και η πιθανή υπολειμματική αξία του σε σχέση και με την αγοραία αξία του εάν υπάρχει για την πώλησή του ως άχρηστο υλικό. Επίσης, η καταστροφή ενός παγίου μπορεί να συνεπάγεται σημαντικά έξοδα απεγκατάστασης και απόρριψης αλλά και έξοδα εκπαίδευσης του προσωπικού στην νέα τεχνολογία που θα αγοραστεί. Όλα τα ανωτέρω, κύρια ή παρεπόμενα γεγονότα, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τον εσωτερικό ελεγκτή ως προς το εάν αντιμετωπίζονται κατάλληλα και αποδοτικά για την επιχείρηση. Όταν το κόστος της απεγκατάστασης είναι μεγάλο, καλό θα είναι όπως προβλέπουν και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα να προσαυξάνει την αξία κτήσεως του παγίου με την διενέργεια σχετικής πρόβλεψης και κράτησης σταδιακά του ποσού από τα κέρδη μέσω της διαδικασίας των αποσβέσεων.

Η πρόωγη καταστροφή των παγίων μπορεί να είναι αποτέλεσμα κακής χρήσης και συντήρησής τους ή και κακής ποιότητας του παγίου. Εάν η καταστροφή οφείλεται σε απρόβλεπτο γεγονός ή ανωτέρα βία, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να προβληματιστεί κατά πόσο υπήρχαν οι απαραίτητες προληπτικές και κατασταλτικές ασφαλιστικές δικλίδες για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (π.χ. ύπαρξη συστήματος πυρασφαλείας, ασφάλιση για σεισμούς). Επίσης, ανεξάρτητα με το εάν πρόκειται για γεγονός ανωτέρας βίας ή που δεν είχε προβλεφθεί ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει την ύπαρξη ενός σχεδίου αποκατάστασης της κανονικής ζωής της επιχείρησης και την ύπαρξη προσωρινών εναλλακτικών οικονομικών λύσεων. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να διερευνώνται τα αίτια για να είναι δυνατή η απόδοση ευθυνών εάν υπάρχουν και η αποφυγή επανάληψης του γεγονότος στο μέλλον.

Η απαξίωση των παγίων (Παλαιά τεχνολογία – Αδράνεια)

Η οικονομική απαξίωση ενός παγίου σημαίνει χαμηλή υπολειμματική αξία και συνήθως αφορά πάγια παλαιάς τεχνολογίας και τεχνοτροπίας. Η απαξίωση μπορεί να είναι αντικειμενική ή υποκειμενική (να αφορά σε αχρησία του παγίου από την ίδια την επιχείρηση). Η δεύτερη περίπτωση συνιστά μη αποδοτική χρησιμοποίηση του παγίου και δεν συνεπάγεται άμεσα την απαξίωση του ως αγαθού αλλά την στέρηση της δυνατότητάς του να εκπληρώσει την λειτουργική του αποστολή και να φέρει έσοδα ενώ από την άλλη πλευρά συνεπάγεται έξοδα δέσμευσης κεφαλαίων σε αυτό ενδεχόμενα συντήρησης και αποθήκευσης. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την κατάσταση στην οποία βρίσκονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία η οποία εξάλλου όπως προαναφέραμε, αναγράφεται και στο μητρώο παγίων. Από απόψεως ακρίβειας και εγκυρότητας των οικονομικών και λογιστικών πληροφοριών ο ελεγκτής πρέπει να σιγουρευτεί ότι το πάγιο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε χαμηλότερη αξία στην πρώτη περίπτωση της αντικειμενικής απαξίωσης και να προτείνει στην διοίκηση την πώλησή του, είτε άλλη εναλλακτική χρησιμοποίησή του στην δεύτερη περίπτωση της υποκειμενικής απαξίωσης στα πλαίσια του άλλου βασικού του μελήματος, εκείνου δηλαδή, της αποδοτικής λειτουργίας της επιχείρησης και της αποδοτικής χρησιμοποίησης των πόρων και των διευκολύνσεων που αυτή κατέχει.

5.6 Εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορούν να εκποιηθούν ανά πάσα στιγμή. Η εκποίηση τους μπορεί να γίνει λόγω παλαίωσης, πώλησης, ή επιδείνωσης πριν, μετά, ή τη στιγμή της πλήρους απόσβεσης τους. Οι λεπτομέρειες για τις εγγραφές της εκποίησης μπορεί να διαφέρουν, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι απαραίτητο να αφαιρεθεί από τα βιβλία η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων. Πολλά περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί πλήρως και έχουν μηδενική λογιστική αξία χρησιμοποιούνται ακόμη και παραμένουν στα βιβλία μέχρι την εκποίηση τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αποσβεστεί πλήρως, δεν έχει υπολειμματική αξία, και δε χρησιμοποιείται πλέον από την επιχείρηση, εκποιείται ως άχρηστο.

Αν ένα περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πριν αποσβεστεί πλήρως, τότε γίνεται μια εγγραφή προσαρμογής κατά τη στιγμή της πώλησης για να αναγνωριστεί η απόσβεση για την τρέχουσα λογιστική περίοδο μέχρι την ημερομηνία της πώλησης. Μετά την εγγραφή προσαρμογής, γίνεται άλλη μια για την εκποίηση.

Κάθε φορά που ένα περιουσιακό στοιχείο πωλείται ή εκποιείται με άλλο τρόπο και εισπράττονται μετρητά τα οποία είναι περισσότερα από την λογιστική του αξία, η διαφορά καταγράφεται ως κέρδος. Αν τα μετρητά που εισπράττονται είναι λιγότερα από τη λογιστική του αξία, η διαφορά καταγράφεται ως ζημιά. Τόσο τα κέρδη όσο και οι ζημίες από την εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν μη λειτουργικά στοιχεία και εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σε μη λειτουργικές ενότητες.

5.7 Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, όταν δεν έχουν πλέον χρησιμότητα για την επιχείρηση, μπορεί να ανταλλάγουν για παρόμοια ή διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία. Ο τρόπος ανταλλαγής των παλαιών στοιχείων εξαρτάται από το αν είναι όμοια ή διαφορετικά από τα νέα που αποκτώνται. Αν το περιουσιακό στοιχείο που δίνεται είναι διαφορετικό από αυτό που αποκτάται, τότε υπάρχει άμεση αναγνώριση κέρδους ή ζημιάς ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Όταν το περιουσιακό στοιχείο που δίνεται είναι το ίδιο ή παρόμοιο με αυτό που αποκτάται, τότε το κέρδος ή η ζημιά αναβάλλεται. Για να προσδιοριστεί αν υπάρχει κέρδος ή ζημιά, η λογιστική αξία του παλαιού περιουσιακού στοιχείου συγκρίνεται με το ποσό που δίνει ο πωλητής γι' αυτό το στοιχείο. Αυτό ονομάζεται ανταλλαγή. Η αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται ονομάζεται τίμημα ανταλλαγής. Το τίμημα μιας ανταλλαγής είναι η αξία του παλαιού περιουσιακού στοιχείου ως προς την τιμή πώλησης του νέου στοιχείου.

Κάθε φορά που ένα περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα άλλο διαφορετικής φύσης, το κέρδος ή η ζημιά που απορρέει από την ανταλλαγή πρέπει να αναγνωριστεί. Αν το τίμημα της ανταλλαγής είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται, η διαφορά είναι ζημιά και καταγράφεται σε ένα λογαριασμό με τίτλο «Ζημιές από ανταλλαγή πάγιων περιουσιακών στοιχείων».

Κάθε φορά που ένα περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα άλλο παρόμοιο, το κέρδος της ανταλλαγής δεν αναγνωρίζεται. Αυτή η μέθοδος ονομάζεται, μέθοδος φόρου εισοδήματος (income tax method) επιτρέπει την αναβολή της αναγνώρισης του κέρδους και τον επιμερισμό του σε όλη την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται.

Η ερμηνεία της ζημιάς που απορρέει από μια ανταλλαγή παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τις λογιστικές αρχές που ακολουθούνται. Σύμφωνα πάντως με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές, είναι απαραίτητο να αναγνωρίζονται αμέσως οι σημαντικές ζημιές που προκύπτουν από ανταλλαγές και να μην αναβάλλονται.

5.8 Εξάντληση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Δεν υπόκεινται σε απόσβεση όλα τα περιουσιακά στοιχεία μεγάλης διάρκειας. Το οικόπεδο στο οποίο είναι χτισμένο ένα αποσβεστέο κτίριο δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ο λόγος πρέπει να είναι φανερός: το οικόπεδο δε χάνει την αξία του, παρόλο που το κτίριο τη χάνει.

Άλλα περιουσιακά στοιχεία, λόγω της φύσης τους, μπορεί να μην υπόκεινται σε απόσβεση αλλά μπορεί και αυτά να χάνουν την αξία τους, κάτι που πρέπει να αναγνωρίζεται. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να κατέχει γήπεδα που χρησιμοποιεί για σκοπούς διαφορετικούς από την ανέγερση κτιρίων, όπως για καλλιέργειες ή για την εξόρυξη μεταλλευμάτων. Η επιχείρηση μπορεί να μην κατέχει καν τα γήπεδα, αλλά μπορεί απλώς να εκμισθώνει το δικαίωμα χρήσης τους για μια χρονική περίοδο ορισμένων ετών.

Το κόστος του γηπέδου που κατέχεται ή εκμισθώνεται μπορεί να μετατραπεί σε δαπάνη σύμφωνα με το γεγονός ότι η χρήση που γίνεται σε αυτό μπορεί να μειώνει την αξία του. Για παράδειγμα, μια εταιρεία εξόρυξης πετρελαίου μπορεί να εκτιμήσει ότι υπάρχουν 2.000.000 βαρέλια αργού πετρελαίου στο υπέδαφος του γηπέδου που εκμισθώνει. Αν το μίσθωμα του γηπέδου είναι 6.000 €, τότε για κάθε βαρέλι που εξάγεται από το γήπεδο στο κόστος του πετρελαίου μπορεί να αποδίδεται ένα κόστος 0,003€.

Αυτή η μορφή απόσβεσης που εφαρμόζεται στη χρήση γηπέδων ονομάζεται εξάντληση (depletion). Η εξάντληση είναι ο κατ' αναλογία επιμερισμός του κόστους ενός γηπέδου (ιδιόκτητου ή εκμισθούμενου) στις μονάδες των φυσικών πόρων που αφαιρούνται από αυτό.

5.8.1 Υπολογισμός της εξάντλησης

Ο υπολογισμός της εξάντλησης μοιάζει με την μέθοδο υπολογισμού της απόσβεσης ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος που περιγράφηκε παραπάνω. Επειδή η εξάντληση είναι στην πράξη η απόδοση κόστους σε οτιδήποτε εξάγεται από τη γη, πρέπει να γνωρίζουμε δύο παράγοντες :

- ❖ το κόστος της γης (κόστος κυριότητας ή μισθώματος) και
- ❖ το πλήθος των μονάδων που αναμένεται να εξαχθούν από τη γη.

Εφόσον είναι γνωστοί αυτό οι ίδιοι παράγοντες, είναι μετά δυνατό να υπολογιστούν τα έξοδα εξάντλησης για μια συγκεκριμένη λογιστική περίοδο με βάση το ρυθμό εξαγωγής των φυσικών πόρων από τη γη.

Η λογιστική αξία του μισθώματος ή των ιδιόκτητων γηπέδων είναι το κόστος της επένδυσης (γήπεδα ή μίσθωμα) μείον τη συσσωρευμένη εξάντληση.

Αν τα γήπεδα εκμισθώνονται για συγκεκριμένη χρονική περίοδο και το ποσό των ορυκτών που πρόκειται να εξαχθούν δεν μπορεί να υπολογιστεί, χρησιμοποιείται μια μέθοδος παρόμοια με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Φυσικά, δεν αναγνωρίζεται υπολειμματική αξία αφού στο τέλος της μίσθωσης τα γήπεδα επιστρέφονται στον ιδιοκτήτη τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 ορίζεται η θέσπιση κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης των πάγια περιουσιακών στοιχείων των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων, καθώς και των ελεύθερων επαγγελματιών για το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους αυτών κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 31,41,49 και 105 του Κ.Φ.Ε.

2. Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 ορίζεται ότι η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό, και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενέργησε.

Από τον κανόνα αυτό ορίζεται παρέκκλιση με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1. Ειδικότερα με το εν λόγω εδάφιο ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν την εξής δυνατότητα:

I. Είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους ή

II. Να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος

συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις γι' αυτό με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4% ($8\% * 50\%$), διαφορετικά θα έχει ανάλογη εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρούσα παραγράφου.

Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου όλες τις διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις και στις τρεις διαχειριστικές χρήσεις). Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, δεδομένου ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή αφορά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης. Για την εφαρμογή των παραπάνω ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

- i. Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από 1/1/2003 και μετά.
- ii. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- iii. Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν υποκαταστήματα.
- iv. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει υποκαταστήματα πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
- v. Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα.

Π.χ. μια βιομηχανική επιχείρηση ιδρύει μια νέα παραγωγική μονάδα η οποία κατασκευάζει προϊόντα όμοια με αυτά που ήδη παράγονται ή νέα προϊόντα ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο ήδη υφιστάμενο ή μια εταιρία κινητής τηλεφωνίας αρχίζει να παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας.

vi. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις iii, iv, v και vi οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνον όσον αφορά το υποκατάστημα και τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση αντίστοιχα, οπότε η επιλογή της μη διενέργειας ή διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα πάγια του υποκαταστήματος κλπ.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 ορίζεται ότι τα ποσοστά αποσβέσεων που καθορίζονται με το παράδειγμα, αφορούν ετήσια απόσβεση, καθώς και ότι τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Επομένως οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με τον προβλεπόμενο συντελεστή είναι αποσβέσεις ενός έτους ή με άλλα λόγια δώδεκα (12) μηνών, οπότε αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μικρότερο από δώδεκα (12) μήνες (π.χ. επειδή αγοράστηκε και τέθηκε σε λειτουργία τον 3^ο μήνα της 12μηνιαίας διαχειριστικής χρήσης ή επειδή πουλήθηκε το 10^ο μήνα της 12μηνιαίας διαχειριστικής χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή θα περιοριστούν στα 10/12 αυτών.

Σημειώνεται ότι στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του παγίου, περιλαμβάνεται και ο μήνας που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε ή λειτούργησε το μήνα αυτό.

Κατά την ίδια έννοια αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, έστω για δεκαπέντε (15) μήνες, όπως συμβαίνει π.χ. στην περίπτωση της υπερδωδεκάμηνιας διαχειριστικής χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή θα προσυζηθούν κατά τα 3/12 αυτών, δηλαδή θα ανέλθουν στα 15/12 των ετήσιων αποσβέσεων.

Όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται αποσβέσεις. Αντίθετα για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε διαχειριστική χρήση (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων κλπ.), θα υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση των παγίων τους για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 1 ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το παράδειγμα δεν δύναται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2.

Επομένως η διενέργεια αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Περισσότερα για την αποσβεστέα αξία των παγίων αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 1 ορίζεται ότι τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένονται εφάπαξ, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Σημειώνεται ότι η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να τα αποσβέσουν τμηματικά.

6. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 ορίζεται ότι πάγια περιουσιακά στοιχεία, η αξία κτήσης εκάστου των οποίων είναι μέχρι 600 € δύναται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά.

Δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, όπως είναι των παγίων της προηγούμενης παραγράφου, αλλά δυναμική.

Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση, είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα αν τμηματική απόσβεσή του, όπως ειδικότερα αναφέρεται στο επόμενο άρθρο, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο.

Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο αυτής της κατηγορίας ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 600€) να τα αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Επιπλέον σημειώνεται ότι το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, π.χ. με ένα Τ.Π.- Δ.Α., δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά.

7. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 του ν. 1809/1988 (Φ.Ε.Κ. 222 Α΄) δεν θίγονται από τις διατάξεις του κοινοποιούμενου παραδείγματος. Επομένως για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών αυτού του νόμου δεν έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις του κοινοποιούμενου παραδείγματος αλλά οι ως άνω διατάξεις αυτού του νόμου.

8. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 1 ορίζεται ο χρόνος έναρξης εφαρμογής των κατωτέρων και ανωτέρων συντελεστών απόσβεσης, για τον οποίο έχει γίνει αναφορά στην αρχή της παρούσας.

Άρθρο 2

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997. Καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1/1/1998 και μετά, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται με την παράγραφο 2 αυτού του άρθρου, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο. Δηλαδή όλα τα πάγια που έχουν ήδη αποκτηθεί, καθώς και εκείνα που θα αποκτηθούν μελλοντικά θα

αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παράγραφο 2 αυτού του άρθρου.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 ορίζεται δυνητική παρέκλιση από τον κανόνα της προηγούμενης παραγράφου, σύμφωνα με τον οποίο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο.

Ειδικότερα με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1/1/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, όπως δηλαδή ορίζεται με την προηγούμενη παράγραφο, είτε με την φθίνουσα μέθοδο, η μέθοδος δε απόσβεσης που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Δηλαδή οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις:

- i. Δεν έχουν την δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας να επιλέξουν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τη φθίνουσα, και
- ii. Εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης, έστω τη φθίνουσα, αυτήν θα χρησιμοποιήσουν μέχρι την πλήρη απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Ωστόσο αν π.χ. μια βιομηχανική επιχείρηση κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/2003-31/12/2003 αποκτήσει καινούργια μηχανήματα και επιλέξει γι' αυτά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει είτε καινούργια μηχανήματα είτε καινούργιο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό παραγωγής είτε και τα δύο, για την απόσβεση των νέων παγίων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μπορεί να επιλέξει είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Δηλαδή για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας που αποκτούνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση, οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας. Στην

περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται από τις προκύπτουσες από τη συγχώνευση επιχειρήσεις με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που θα αποσβένονταν από τις συγχωνευόμενες, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση. Το ίδιο ισχύει ανάλογα στην περίπτωση απορρόφησης ή διάσπασης επιχειρήσεων, εισφοράς κλάδου κλπ. Επισημαίνεται ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης ουσιαστικά αφορά τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις εντός των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά, και όχι εκείνα που έχουν αποκτηθεί τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις. Τούτο γιατί για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας τα οποία έχουν αποκτήσει οι ως άνω επιχειρήσεις κατά τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις, έχει ήδη γίνει η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με βάση τις σχετικές διατάξεις του παραδείγματος 100/1998, οπότε αυτά θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται με τη μέθοδο που έχει επιλεγεί.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο ή τη φθίνουσα μέθοδο, υπολογίζονται σύμφωνα με τα όσα ειδικότερα ορίζονται από τις οικείες διατάξεις του κοινοποιούμενου παραδείγματος, και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών, επί της σε ευρώ αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της σε ευρώ αναπροσαρμοσμένης αξίας τους (δηλαδή όπως η αξία αυτή προκύπτει από την αναπροσαρμογή που γίνεται με βάση τις οικείες διατάξεις του ν. 2065/1992).

Άρθρο 3

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των κτιριακών εγκαταστάσεων και των οικοδομημάτων.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 ορίζεται ότι τα ποσοστά απόσβεσης της προηγούμενης παραγράφου υπολογίζονται μόνο στην αξία των κτισμάτων, χωρίς να ενδιαφέρει αν έχουν κατασκευαστεί με το συνηθισμένο τρόπο ή αν είναι προκατασκευασμένα. Συνεπώς τα εν λόγω ποσοστά απόσβεσης δεν εφαρμόζονται επί της αξίας των οικοπέδων επί των οποίων έχουν ανεγερθεί τα κτίσματα.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 ορίζεται ότι από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται για τις κτιριακές εγκαταστάσεις και τα οικοδομήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αφαιρείται η απόσβεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που προκύπτει από τις κτιριακές εγκαταστάσεις και τα οικοδομήματα. Επομένως εάν π.χ. κάποιο οικοδόμημα ιδιοχρησιμοποιείται, οπότε προκύπτει εισόδημα από ιδιόχρηση, και υπό την προϋπόθεση ότι το καθαρό εισόδημα από την ιδιόχρηση αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (κατά τις οποίες από το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση εκπίπτουν μεταξύ των άλλων και αποσβέσεις, οι οποίες υπολογίζονται με συντελεστή 5% ή 10% επί του ακαθάριστου εισοδήματος ανάλογα με τη χρήση του οικοδομήματος), οι αποσβέσεις αυτές αφαιρούνται από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται για το οικοδόμημα με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, οπότε από το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εκπίπτει το τμήμα των αποσβέσεων. Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, καθώς και για τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.) που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Άρθρο 4

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων παραγωγής, μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, των ορυχείων που διατηρούν επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ύλες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των τελευταίων. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο αυτή ορίστηκε για πρώτη φορά συντελεστής απόσβεσης:

- Για τις μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου (περίπτωση γ')
- Για τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών (υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης ε')
- Για τα αιολικά πάρκα (υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης στ')

- Για τους σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας –ΣΗΘ- (περίπτωση ζ')
- Για τα συστήματα τηλεοπτείας- τηλεχειρισμών (υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης η')
- Για τα χωματοργικά μηχανήματα και τα οχήματα των προαναφερόμενων ορυχείων (υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιβ')
- Για τον εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (περίπτωση ι')
- Για τον εξοπλισμό συνεργείων συντήρησης των προαναφερόμενων ορυχείων (υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης ιβ')

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των τηλεπικοινωνιακών εγκαταστάσεων και των τηλεπικοινωνιακών έργων.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και γενικά του ειδικού εξοπλισμού των ραδιοτηλεοπτικών σταθμών.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των έργων δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης, των αντιπλημμυρικών έργων, των έργων αντιρρύπανσης και των κέντρων επεξεργασίας λυμάτων.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούνται για τις καπνοβιομηχανίες.

6. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων.

7. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των δοχείων μεταφοράς υγρών και αερίων, των δεξαμενών κλπ.

8. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των ψυκτικών μηχανημάτων. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο αυτή ορίστηκε για πρώτη φορά ιδιαίτερος συντελεστής απόσβεσης για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων, γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων (περίπτωση β')

9. Με την παράγραφο 9 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των γερανοφόρων και των ανυψωτικών μηχανημάτων.

10. Με την παράγραφο 10 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών.)

11. Με την παράγραφο 11 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των ειδικών εγκαταστάσεων και μηχανημάτων των ακόλουθων επιχειρήσεων:

- Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων
- Βυρσοδεψίας
- Παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι
- Παραγωγής πλαστικών ειδών
- Εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών
- Υποδηματοποιίας
- Παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό)
- Παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων
- Διυλιστηρίων
- Παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα και αλουμινίου.

12. Με την παράγραφο 12 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μητρών (καλουπιών) που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής. Όσον αφορά τις μήτρες που έχουν κατασκευαστεί από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη, έχει γίνει δεκτό (Σ.τ.Ε.

2697/1972) ότι επειδή γι' αυτές δεν προβλέπεται συντελεστής απόσβεσης, υπόκεινται σε φθορά όπως τα ανταλλακτικά και επομένως θα αποσβένονται, όπως και αυτά, εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.

13. Με την παράγραφο 13 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Σημειώνεται ότι για τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία προβλέπεται απόσβεση μόνο του εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της αξίας τους.

14. Με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μηχανημάτων και των ειδικών εγκαταστάσεων παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου.

15. Με την παράγραφο 15 του άρθρου 4 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των λοιπών μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των ακόλουθων επιχειρήσεων:

- Ξενοδοχείων
- Σανατορίων
- Κλινικών
- Εκπαιδευτηρίων
- Λοιπών επιχειρήσεων

Άρθρο 5

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 5 ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις των προηγούμενων παραγράφων αυτού του άρθρου δεν δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα άρθρα 3 (κτιριακές εγκαταστάσεις και οικοδομήματα), 4 (μηχανήματα κλπ.) και 10 (μεταφορικά μέσα κλπ.). Δηλαδή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτών των άρθρων, καθώς και οι λοιπές εγκαταστάσεις γενικά των εν λόγω επιχειρήσεων θα αποσβένονται με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές αυτού του άρθρου και όχι με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές των πιο πάνω άρθρων.

Άρθρο 6

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των λατομείων και των μεταλλείων. Σημειώνεται ότι οι συντελεστές αυτοί αφορούν αποκλειστικά τα ίδια τα λατομεία και μεταλλεία και δεν αφορούν τα κτίσματα, τα μεταφορικά μέσα κλπ. των λατομείων και μεταλλείων.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των εξόδων κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων της προηγούμενης παραγράφου.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των εξόδων κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ίδιων ως άνω επιχειρήσεων.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των σπαστήρων λίθων, των θραυστήρων, των τριβείων, των πετρελαιομηχανών και των λοιπών μηχανημάτων των παραπάνω επιχειρήσεων, όπως π.χ. των γεωτρύπανων, των χωματουργικών μηχανημάτων, των φορτωτών κλπ.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 ορίζεται ότι η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών γενικά, διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250), καθώς και ότι οι ενδείξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων.

Κατά τις διατάξεις αυτού του άρθρου οι δαπάνες για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και οι συναφείς με αυτές δαπάνες γενικά δύναται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης:

a) Εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν ή

b) Εφάπαξ μέσα σε κάποια από τις επόμενες τέσσερις (4) διαχειριστικές χρήσεις

ή

c) Τμηματικά μέσα στις διαχειριστικές αυτές χρήσεις. Με τον ίδιο τρόπο διενεργείται και η απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση κάθε φύσης λατομικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών.

Άρθρο 7

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των λιμενικών έργων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των ναυπηγείων.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων των εργοληπτικών επιχειρήσεων που εκτελούν δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διωρύγων δεν δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα άρθρα 3 (κτιριακές εγκαταστάσεις και οικοδομήματα), 4 (μηχανήματα κλπ.), 7 παράγραφος 1 (λιμένες, αποβάθρες, έργα ελάφρυνσης πρανών, ρυμούλκες κλπ.) και 10 (μεταφορικά μέσα κλπ.). Επομένως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτών των άρθρων, καθώς και οι λοιπές εγκαταστάσεις γενικά των εν λόγω επιχειρήσεων θα αποσβένονται με τους κατώτερους ή τους ανώτερους συντελεστές αυτού του άρθρου και όχι με τους κατώτερους ή ανώτερους συντελεστές των πιο πάνω άρθρων.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 7 ορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των εγκαταστάσεων των αεροδρομίων.

Άρθρο 8

Με το άρθρο 8 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των γεωργικών μηχανημάτων και των εργαλείων που χρησιμοποιούνται από τις γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις γενικά.

Άρθρο 9

Με το άρθρο 9 ορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορισμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοταινίες- D.V.D. και ραδιοτηλεοπτικούς σταθμούς. Ειδικότερα ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των κινηματογραφικών ταινιών, των βιντεοταινιών- D.V.D., των τηλεταινιών, των τηλεσειρών, των μουσικών εκπομπών, των εορταστικών εκπομπών, των κινούμενων σχεδίων, των τηλεπαιχνιδιών κλπ.

Άρθρο 10

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των μεταφορικών μέσων (εκτός των πλωτών και των εναέριων) και του τροχαίου υλικού. Σημειώνεται ότι τα αυτοκινούμενα μηχανήματα που εκτελούν παράλληλα ανυψωτικό και μεταφορικό έργο (κλάρκ κλπ.), επειδή δεν εκτελούν μεταφορές με την κλασσική έννοια του όρου, δεν εντάσσονται στα μεταφορικά μέσα αλλά στα ανυψωτικά μηχανήματα, των οποίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται στην παράγραφο 9 του άρθρου 4.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 10 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των εναέριων μεταφορικών μέσων.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 10 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των πλοίων και των λοιπών πλωτών μέσων χωρητικότητας φορτίου κάτω από 500 τόνους.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 10 ορίζεται ότι οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται, εάν από διατάξεις ειδικών νόμων προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές, οπότε εφαρμόζονται οι τελευταίοι.

Άρθρο 11

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά των σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης. Ως είδη εξοπλισμού γενικά νοούνται όλα τα κινητά περιουσιακά στοιχεία των παραπάνω επιχειρήσεων που είναι αναγκαία για την οργάνωση γενικά και τη λειτουργία τους, όπως είναι τα έπιπλα, τα λευκά είδη, τα σκεύη (μαγειρικά σκεύη, σερβίτσια κλπ.), τα είδη προθήκης και κάθε άλλο είδος χρήσιμο για την εξυπηρέτηση, τόσο του κοινού, όσο και του προσωπικού των εν λόγω επιχειρήσεων (π.χ. ανεμιστήρες, τηλεοράσεις κλπ.).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά των λοιπών επιχειρήσεων.

3. Με την παράγραφο του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή των αριθμομηχανών, των φωτοαντιγραφικών και των φωτοτυπικών μηχανημάτων, των γραφομηχανών, των μαγνητοφώνων κλπ.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γραφείου, όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης. Επομένως οι επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούντα πιο πάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά σύστημα για σκοπούς εκπαιδευτικούς (σχολές επαγγελματικής ή τεχνικής εκπαίδευσης, κέντρα ελευθέρων σπουδών κλπ.), θα διενεργούν γι' αυτά αποσβέσεις με τον κατώτερο ή τον ανώτερο συντελεστή της παρούσας παραγράφου, οι οποίοι είναι μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους της προηγούμενης παραγράφου.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών (Η.Υ.), και των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων γενικά. Επίσης ορίζεται διαφορετικός κατώτερος και

ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των Η.Υ. και των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων γενικά, οι οποίοι είναι μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους προηγούμενους, όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης. Επιπλέον ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού των Η.Υ. (software). Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ακόμη ότι η απόσβεση των Η.Υ. και του λογισμικού τους, μπορεί να γίνεται εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά.

6. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, των σανατορίων και των κλινικών. Εννοείται ότι οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τα συγκεκριμένα πάγια τα οποία παρακολουθούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, επειδή δεν είναι συστατικά του ακινήτου, δηλαδή δεν είναι συνδεδεμένα με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

7. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 11 ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των φωτεινών επιγραφών που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων. Σημειώνεται ότι για πρώτη φορά ορίζεται συντελεστής απόσβεσης για τα εν λόγω πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Άρθρο 12

Με το άρθρο 12 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των ελεύθερων επαγγελματιών.

Σχετικά με την απόσβεση των εν λόγω παγίων σημειώνονται τα ακόλουθα:

- Με την περίπτωση β' αυτού του άρθρου ορίζεται ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των Η.Υ., του λογισμικού τους και των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων, είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Επομένως οι ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να αποσβένουν τα εν λόγω πάγια τμηματικά και δεν έχουν την δυνατότητα, όπως οι επιχειρήσεις, να επιλέξουν την εφάπαξ απόσβεσή τους μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά.

- Με την περίπτωση γ' αυτού του άρθρου, εκτός από τους κατώτερους και τους ανώτερους συντελεστές απόσβεσης των οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, ορίζεται ότι τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται μέχρι ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της αξίας τους, όπως γίνεται και με τα ίδια πάγια που ανήκουν στις επιχειρήσεις.

Άρθρο 13

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 εξειδικεύονται τα καινούργια μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής, τα οποία, όπως ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου παραδείγματος, όταν αποκτούνται από 1/1/1998 και μετά από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές αυτών επιχειρήσεις, δύναται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης, είτε με τη σταθερή, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παραπάνω παγίων περιουσιακών στοιχείων, όταν γι' αυτά επιλέγεται η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης. Ειδικότερα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι κατά την απόσβεση των εν λόγω παγίων με τη φθίνουσα μέθοδο, εφαρμόζεται κατώτερος ή ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, αφού προηγουμένως τριπλασιαστεί. Π.χ. ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου των γερανοφόρων και των ανυψωτικών μηχανημάτων, που είναι έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα, γίνονται τριάντα τρία τοις εκατό (33%) και σαράντα πέντε τοις εκατό (45%) αντίστοιχα.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 ορίζεται ότι οι συντελεστές απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου των παραπάνω παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας τους. Συνεπώς ο οικείος συντελεστής απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου, αρχικά εφαρμόζεται επί της σε ευρώ αξίας κτήσης κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της σε ευρώ αναπροσαρμοσμένης αξίας του, και στη συνέχεια επί της κάθε φορά αναπόσβεστης αυτής αξίας.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 ορίζεται ότι κατά τη διαχειριστική χρήση που η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, αφού μειωθεί και με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχειριστική χρήση, είναι μικρότερη από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας κτήσης (προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων) ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτή τη διαχειριστική χρήση.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Παρατηρώντας τη διεθνή βιβλιογραφία πάνω στις μελέτες που έχουν γίνει σχετικά με την επίδραση της αναπροσαρμογής των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων τόσο στα κίνητρα των μάνατζερς όσο και στην επίδραση που αυτή έχει στην μετοχή, τη μελλοντική λειτουργική επίδοση της επιχείρησης αλλά και στην ερμηνεία του γεγονότος αυτού από την αγορά, μπορούμε να πούμε ότι μετά το 2005 όπου εφαρμόστηκε στη Ευρωπαϊκή Ένωση η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, για τις εισηγμένες εταιρείες, δεν έχει σημειωθεί καμία μελέτη και ανάλυση βασισμένη στις εισηγμένες, που να υποστηρίζει τους ισχυρισμούς των παλαιότερων μελετών. Προφανώς τόσο η περιπλοκότητα άντλησης δεδομένων μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις των ΔΠΧΑ (notes), όσο και ο διαχωρισμός των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων σε περισσότερες υποκατηγορίες ανάλογα με το σκοπό χρησιμοποίησης τους από τις εταιρείες, καθιστά τα παλαιά μοντέλα ανάλυσης της επίδρασης των αναπροσαρμογών αναχρονιστικά. Πλέον η αγορά και οι επενδυτές είναι σε θέση να ερμηνεύσουν καλύτερα τις μεταβολές των ενσώματων στοιχείων του ενεργητικού καθώς οι βασικές αρχές των ΔΠΧΑ οδηγούν τις επιχειρήσεις στην αυστηρότερη κατηγοριοποίηση και ανάλυση των δημοσιευμένων στοιχείων και την παροχή μεγαλύτερης πληροφόρησης επί των μεθόδων που ακολουθήθηκαν.

Από το πρώτο μοντέλο των Aboody et al όπως αυτό αναλύθηκε για τις αναπροσαρμογές των επενδύσεων σε ακίνητα, προκύπτει ότι κατά το πρώτο έτος μετά την αναπροσαρμογή υπάρχει θετική συσχέτιση των λειτουργικών κερδών με την λειτουργική επίδοση της εταιρείας κατά το προηγούμενο έτος αλλά και με το διαθέσιμο επενδυτικό χαρτοφυλάκιο ακινήτων προ αναπροσαρμογής. Η θετική συσχέτιση της αναπροσαρμογής με τη μελλοντική λειτουργική κερδοφορία της επιχείρησης έρχεται να επιβεβαιωθεί και τα επόμενα δύο και τρία έτη u956 μετά την πραγματοποίηση αυτής. Ασφαλή συμπεράσματα δεν μπορούν να εξαχθούν για τις αναπροσαρμογές του 2008 καθώς τα οικονομικά αποτελέσματα του 2011 δεν έχουν ακόμα ανακοινωθεί (Φεβρουάριος 2012). Από το δεύτερο μοντέλο των Aboody et al όπως αυτό τροποποιήθηκε στην εξίσωση 3, γίνεται εμφανής η στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ αναπροσαρμογών και μελλοντικών λειτουργικών ταμειακών ροών.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι το μοντέλο της αγοράς που αναλύθηκε για την επίδραση της πληροφόρησης της αναπροσαρμογής στην τιμή της μετοχής δε λαμβάνει υπόψη του το γεγονός ότι οι εταιρείες που κατέχουν ακίνητα για επενδυτικούς σκοπούς είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόζουν τις αξίες των επενδύσεων αυτών σε τακτά χρονικά διαστήματα (εξάμηνο, έτος). Άρα οποιαδήποτε μελέτη πάνω στη πορεία και απόδοση της μετοχής συγκαταλέγει και τις επιδράσεις από τις επόμενες αναπροσαρμογές που ακολουθούν με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η αμέσως επόμενη δωδεκάμηνη περίοδος.

Οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις είναι λογαριασμοί των εξόδων, οπότε και καθορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μιας οικονομικής μονάδας. Αυτό, λοιπόν, είναι σημαντικό κριτήριο για να κρίνει κάποιος τη σπουδαιότητα των θεμάτων που αναπτύχθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια.

Πολλοί είναι αυτοί που δεν δίνουν ιδιαίτερη σημασία στον καταλογισμό και στο χειρισμό των αποσβέσεων. Το γεγονός όμως και μόνο ότι οι νομοθέτες τακτικά αλλάζουν και βελτιώνουν τις διατάξεις που διέπουν τις αποσβέσεις, καταστούν το θέμα αυτό ιδιαίτερης προσοχής. Το πιο σημαντικό, όμως, που δεν πρέπει άλλωστε να το ξεχνάμε κατά την εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος, είναι ότι οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν αυτές αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά το έτος που καταλογίζονται. Διαφορετικά, αυτές «χάνονται».

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Κλείνοντας αυτή την εργασία, θεωρώ ότι το κέρδος είναι η συνειδητοποίηση της σημασίας των άυλων και ενσώματων παγίων, η ανάλυση και η ανάδειξη των χαρακτηριστικών των λογαριασμών και πόσο σημαντική είναι συμβολή τους σε μια οικονομική μονάδα για την σωστή της λειτουργία.

Ελπίζω η διενέργεια της παραπάνω εργασίας να ήταν χρήσιμη για την κατανόηση της λειτουργίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (άυλων και ενσώματων) από τους αναγνώστες αυτής της εργασίας.

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

Αρ.= Άρθρο

Παρ.= παράγραφος

Ν.= Νόμος

Εγκ. = Εγκύκλιος

Ν. Υπ. Αρ.= Νόμος Υπ' αριθμόν

Πολ.= πολυγραφημένη υπουργική εγκύκλιος

Υπ. Εθν. Οικ.= Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας

Στ.= Στίχος

Αρ. Γν. = Αριθμός Γνωστοποίησης

Π.Δ.= Προεδρικό Διάταγμα

Γ.Λ.Σ.= Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Aboody D, Barth, M.E & Kasznik R. (1999) Revaluation of fixed Assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics* 26,149 – 18

Αληφαντής Γ. (2002), «Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική», Αθήνα, εκδ. Σάκκουλα.

Αντύπας Α. (2010) Σημειώσεις του μαθήματος ειδικά θέματα Οικονομετρίας (Τμήμα Χρημ/κής & Τραπεζικής Διοικητικής Παν. Πειραιώς)

Baxter, W.T., 1979, *Accounting Standards-Boon or curse*. Emmanuel Saxe Distinguished Lectures in Accounting 1978-1979, New York

Ball R. & Foster G. (1982) Corporate Financial Reporting: A methodological review of empirical research. *Journal of Accounting Research*, 20(Supplement 161), 234

Barvel B., Fried D., Haddad J. R. & Livnat J., (2007). Revaluation of Revaluations: A cross-country examination of the motives and effects on future performance. *Journal of business finance and accounting* 1025-1050

Barth, M. E & Clinch G. (1998) Revalued financial, tangible and intangible assets: Associations with share prices and non-market based value estimates. *Journal of Accounting Research*, 199-233

Bernard V.L (1993). Discussion of an investigation of revaluations of tangible long-lived assets. *Journal of Accounting Research*, 31, 39 – 45

Brown P. & Finn F.(1980). Asset revaluations and stock prices. Alternative interpretation of a study by Sharpe and Walker. In R. Ball ,P. Brown, F. Finn and R. Officer (Eds) *.Share markets and Portfolio theory* (pp 349-354) Queensland – University of Queensland Press

Brown P, Izan H. Y & Loh A. L (1992). Fixed Assets Revaluations and managerial incentives .Abacus 28(1) , 36 - 57

Βίγκος Ν. (2007). Λογιστική. Αθήνα. Μπόνιας.

Casey R.S & Eddey P.H (1986) .Defense Strategies on listed companies under the takeover code. Australian journal of management,11,153-171

Cotter J. (1999) Asset revaluation and debtcontracting. Abacus 35(3) 268-285

Γεωργίου Άθως, Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα 2003

Γκινόγλου Δ. (2005). Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική. Rosili

Γρηγοράκος Θ., 2001, «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.», εκδ. Σάκκουλα.

Δημοσθένης Α. Χέβας & Αφροδίτη Ι. Παπαδάκη, "Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο", Έκδοση 2004, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004) Measuring the strategic readiness of intangible assets, Harvard Business Review, Vol. 82 No 2, February, p. 52

Καραγιάννης Δ. (2008) Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 7^η έκδοση, Θεσσαλονίκη.

Καρδακάρης Κ. (2003). Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών. Αθήνα. Interbooks

Καρδακάρης Ν. Κ., «Γενική Λογιστική Ι & ΙΙ, Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.», Β΄ έκδοση.

Κοντάκου Α. (1997). Γενική Λογιστική. Αθήνα. Έλλην.

Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης -Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. "Νικόλαος Τ . Πρωτοψάλτης, Γεώργιος Α. Κεραμόντε, έκδοση 2007.

Lev, B., Intangibles: Management, Measurement, and Reporting, 2001, Brookings Institute Press

Λεοντάρης Κ. (2004). «Γ.Λ.Σ.», Αθήνα. εκδ. Πάμισος

Μπερμπερίδου Α., Ποιές αλλαγές φέρνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, Περιοδικό Χρήμα, Ιούνιος 2006, Τεύχος 322

Ντομάλης Ι. (1983). Λογιστική Ι. Αθήνα. Οργανισμός Εκδόσεων Διδακτικών Βιβλίων

Παπαναστασίου Σπ. (1993). Λογιστική Εταιρειών. 2^η έκδοση. Αθήνα. Εκδόσεις: Σταμούλης

Πομόνης Ν. (1998). Λογιστική. Αθήνα. Α. Σταμούλης

Πομόνης Ν. (1999). «Γενική Λογιστική ΙΙ» έκδοση Β, Αθήνα. Αθ. Σταμούλης

Ρεβανόγλου Α., Γεωργόπουλος Ι. (1996). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ, Αθήνα, Interbooks.

Σφακίανος Γρ. (1996). Γενικές Αρχές Λογιστικής, έκδοση Θ, Αθήνα, Interbooks

Σακέλλης Ε. (2008). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Τόμος Α΄. 3^η έκδοση. Αθήνα. Εκδόσεις: Βρυκούς Ε.Ε.

Σακκέλης Εμμ., 2003, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Αθήνα, εκδ. Βρυκούς.

Σταυρόπουλος, Βαζακίδης, Τσόπογλου, 2004, «Χρηματοοικονομική Λογιστική, Λογιστικό Σχέδιο», Θεσσαλονίκη.

Τσόλης Κ., Φίλιος Β., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2004, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα

Goodwill and Other Intangible Assets, FASB (Financial Accounting Standards Board), 2001d, FASB Statement (SFAS) No. 142, Norwalk, Connecticut: FASB

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

Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα 2007 Β΄ τόμος

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

<http://epixeirisi.gr> (Περιοδικό επιχείρηση)

<http://www.power-tax.gr/>

www.forotexnis.com

www.ypes.gr

www.e-forosimv.gr/details.asp?ID=660&cat=3

www.openarchives.gr/view/422218

www.taxheaven.gr

www.alfavita.gr/ASEP/asep85a22d.php.

www.reporter.gr/.../3270-αποσβέσεις-παγίων

www.fle.gr/.../pd299_2003.htm

www.dsanet.gr/Epikairothta/Nomothesia/pd299_03.htm

<http://nefeli.lib.teicrete.gr>

<http://eclass.farm.teithe.gr>

www.pomida.gr/foroi/30foroi.html

www.i-finance.gr

www.tempme.gr

www.espa.gr

www.efeeeth.gr