

THE PROVISION OF MANAGEMENT ADVISORY SERVICES AND THE INFLUENCE ON AUDITORS' INDEPENDENCE AND AUDITING FIRMS

GINOGLOU DIMITRIOS, TAHINAKIS PANAYIOTIS

Department of Accounting and Finance
University of Macedonia
E-mail: ginogl@uom.gr, tahi67@uom.gr

MARGARITI AIMILIA

Bank of Cyprus
E-mail: aimiliamarg@gmail.com

ABSTRACT

The purpose of this article is to provide evidence useful to policy makers in their attempts to preserve and increase the credibility of the Greek auditing profession. Emphasis is given to present the empirical research evidence deriving from literature concerning the provision of management advisory services and the influence on auditor's independence. Also, to evaluate the articles of Sarbanes-Oxley Act, to examine the recommendations of Securities Exchange Commission (SEC) and the proposals from Auditing Institutions. Moreover, to examine the provisions of auditing firms, the rules and the measures taken by the Greek auditing firms in order to protect their auditors' credibility and independence.

In conclusion, there is no clear evidence from the relevant auditing literature that the provision of management advisory services affects the auditor independence. Also, the empirical results shows not a clear connection between the auditor independence and financial interests for auditee firm.

Keywords: Auditor Independence, Management Advisory Services, Greek Auditing Profession

JEL Classification: M 41, M 42

Λογιστική Παρακολούθηση της Αναπροσαρμογής της Αξίας των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων: Η Περίπτωση των Ελληνικών Επιχειρήσεων

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π., Μωύση Σ. και Γκίνογλου Εμ.

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών,
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής,
ginogl@uom.gr, tahi67@uom.gr, sarina@uom.gr, gkinoglou@the.forthnet.gr

Περίληψη

Πάγια ενεργητικά στοιχεία χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από την επιχείρηση όχι με πρόθεση μεταπώλησης αλλά

μακροχρόνιας επιχειρηματικής κατοχής και εκμετάλλευσης με την ίδια περίπου μορφή. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν και τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Ως ενσώματα χαρακτηρίζονται εκείνα τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, π.χ. κτήρια-εγκαταστάσεις κτηρίων, κ.ο.κ.

Σκοπός του παρόντος άρθρου είναι να καταδείξει τον λογιστικό χειρισμό και υπολογισμό της αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον Ελληνικό χώρο. Οι λογιστικοί χειρισμοί αφορούν, κυρίως, τον τρόπο που αποτυπώνονται στα βιβλία της επιχείρησης μέσω των λογιστικών εγγραφών και της κίνησης των αντίστοιχων λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου-Ε.Γ.Λ.Σ. Τα προαναφερθέντα παρουσιάζονται ακολουθώντας τις ισχύουσες φορολογικές και νομοθετικές διατάξεις μετά και την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης-ΔΠΧΠ. Παράλληλα, καταβάλλεται προσπάθεια λογιστικής ερμηνείας του κόστους - ωφέλειας των κεφαλαίων που δεσμεύονται από την επιχείρηση για την απόκτηση πάγιων στοιχείων και της αναλογίας αυτών σε σχέση με το σύνολο του ενεργητικού ή της καθαρής θέσης ως ένδειξη των στόχων και της επιχειρηματικής στρατηγικής της επιχείρησης.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η περιοδικότητα και ο χρονικός περιορισμός των μεσοδιαστημάτων μεταξύ των αναπροσαρμογών σε συνδυασμό με τον περιορισμό των γραφειοκρατικών διαδικασιών θα βοηθούσε προς την κατεύθυνση της εμφάνισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε ρεαλιστικές τιμές. Το γεγονός αυτό συμβάλλει αφενός στην άρτια και έγκυρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της κατάστασης της επιχείρησης και αφετέρου στην εμφάνιση της εύλογης αξία κάθε περιουσιακού της στοιχείου.

Λέξεις κλειδιά: Λογιστική, Αναπροσαρμογές, Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης, Φορολογία εισοδήματος

Τυποποίηση JEL: M 41

Εισαγωγή

Το ενεργητικό της επιχείρησης περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση και αποτελούν τα μέσα δράσης για την επίτευξη των επιχειρηματικών της στόχων. Τα ενεργητικά στοιχεία διακρίνονται, μεταξύ των άλλων, σε πάγια ενεργητικά που χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται όχι με πρόθεση μεταπώλησης αλλά μακροχρόνιας (μεγαλύτερη του έτους) κατοχής, με την ίδια περίπου μορφή. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, ανήκουν: τα ενσώματα ή υλικά πάγια στοιχεία δηλ. τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι μεγαλύτερη του έτους, π.χ. εδαφικές εκτάσεις, κτήρια-εγκαταστάσεις κτηρίων και τεχνικά έργα, μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, μεταφορικά μέσα, έπιπλα-σκεύη και λοιπός εξοπλισμός, κ.ο.κ.

Ο Ισολογισμός, όπως και οι υπόλοιπες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τις γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές οι οποίες θεωρείται δεδομένο ότι ακολουθούνται από τις εταιρίες. Οι βασικές αυτές αρχές έχουν ενσωματωθεί στους νόμους που ρυθμίζουν τις ανώνυμες εταιρίες (α.ε.) και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (ε.π.ε.).

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους τα περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ αυτών και τα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία, πρέπει να

καταχωρούνται στο κόστος κτήσης. Στην αρχική καταχώριση (της απόκτησης) δεχόμαστε ότι το κόστος και η τρέχουσα αξία ενός παγίου συμπίπτουν. Τι γίνεται όμως σε μεταγενέστερο χρόνο όταν είναι πολύ πιθανό η αξία του παγίου να έχει μεταβληθεί; Αν η τρέχουσα αξία του παγίου (αξία σε οποιαδήποτε μεταγενέστερη στιγμή) είναι μεγαλύτερη από το ιστορικό κόστος του (το κόστος με το οποίο το αποκτήσαμε στο παρελθόν) σύμφωνα με την αναφερθείσα αρχή η λογιστική θα εξακολουθεί να το εμφανίζει στις λογιστικές καταστάσεις στο ιστορικό κόστος και επομένως οι καταστάσεις αυτές δεν θα αποκαλύπτουν το ποσό που πωλούμενο το σχετικό πάγιο μπορεί να αποφέρει (Ιγνατιάδης, 2000). Απόκλιση από την αρχή του ιστορικού κόστους αποτελεί η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων η οποία πραγματοποιείται **μόνο** όταν προβλέπεται από την νομοθεσία (ν. 2065/92).

Με την αναπροσαρμογή επιδιώκεται η λογιστική διόρθωση της υποτιμημένης αξίας με την οποία εμφανίζονται τα αντίστοιχα πάγια στις λογιστικές καταστάσεις ώστε οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές να είναι χρήσιμες στους χρήστες στη λήψη των οικονομικών αποφάσεων.

Οι λογιστικές επιπτώσεις της διαδικασίας της αναπροσαρμογής είναι μια αύξηση στη λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων και μια αύξηση στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων του ενεργητικού έχει θετική επίδραση στις ταμιακές ροές, αλλά αρνητική στα κέρδη, στο Ισολογισμό και την φορολογική επιβάρυνση της εταιρίας (Λεονταρής, 2008).

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

Αρχική καταχώριση των ενσώματων ακίνητοποιήσεων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ένα πάγιο στοιχείο, που καλύπτει τις προϋποθέσεις δηλ. πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής δύο: (α) να αναμένονται πιθανά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του και (β) το κόστος των στοιχείων αυτού να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, πρέπει να καταχωρείται στο βιβλίο της επιχείρησης ως στοιχείο του ενεργητικού και αρχικά να αποτιμάται στο κόστος. Το κόστος κτήσης ενός στοιχείου συμπεριλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους φόρους εισαγωγής, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς (π.χ. φόροι μεταβίβασης ακινήτων, μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ) και κάθε άμεσο επιρριπτό έξοδο ώστε το πάγιο στοιχείο να είναι έτοιμο για λειτουργία. Για τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς οι πάσης φύσεως εκπτώσεις αφαιρούνται (Σακέλλης, 2002).

Αποτίμηση των ενσώματων ακίνητοποιήσεων μετά την αρχική καταχώριση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ένα στοιχείο των ενσώματων ακίνητοποιήσεων **μπορεί** να εμφανίζεται στο ενεργητικό μετά την αρχική καταχώριση, ακολουθώντας τη **βασική ή την εναλλακτική επιτρεπόμενη μέθοδο**.

- **Βασική μέθοδος:** το ενσώματο πάγιο στοιχείο του ενεργητικού εμφανίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις αφού ληφθούν υπόψη και οι ζημίες υποτίμησης (απομείωσης) του παγίου στοιχείου.
- **Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος:** το ενσώματο πάγιο μετά την αρχική καταχώριση στο ενεργητικό πρέπει να εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Αναπροσαρμογή στα πλαίσια της επιτρεπόμενης εναλλακτικής μεθόδου

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών πρέπει να γίνεται κατά διαστήματα έτσι ώστε η πραγματική αξία ενός παγίου στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από την λογιστική του αξία. Επίσης, η συχνότητα εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Όταν η πραγματική αξία ενός παγίου στοιχείου δεν μεταβάλλεται συχνά, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, τότε αρκεί να αναπροσαρμόζεται κάθε 3 ή 5 χρόνια. Αντίθετα όταν η πραγματική αξία των παγίων στοιχείων μεταβάλλεται συχνά τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται κάθε χρόνο.

Η πραγματική αξία των γηπέδων και των κτιρίων είναι συνήθως η αγοραία αξία. Η εκτίμηση γίνεται από επίσημους εκτιμητές. Από την άλλη πλευρά, η πραγματική αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται με εκτίμηση. Όταν όμως δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας, λόγω της ιδιόζουσας φύσεως των στοιχείων αυτών, τότε αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος αντικαταστάσεώς τους.

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Το **δικαίωμα** της αναπροσαρμογής που παρέχει το ΔΛΠ 16 μπορεί να οδηγήσει σε 'δημιουργική λογιστική', επιχειρήσεις που θέλουν να δείξουν διογκωμένα κέρδη δεν επιλέγουν την αναπροσαρμογή, ενώ επιχειρήσεις που θέλουν να δείξουν ισχυρό Ισολογισμό επιλέγουν την αναπροσαρμογή.

Λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει είτε να:

- αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μέθοδο στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάσει ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικαταστάσεώς του. (Δηλαδή, σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο αυξάνεται το κόστος του παγίου και οι σωρευμένες αποσβέσεις κατ' αναλογία έτσι ώστε η λογιστική του αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη του αξία).
- συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου. Για παράδειγμα αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους. (Δηλαδή, σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο οι σωρευμένες αποσβέσεις μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου έτσι ώστε οι σωρευμένες αποσβέσεις να μηδενιστούν. Στη συνέχεια συγκρίνεται η αναπόσβεστη αξία του παγίου με την αναπροσαρμοσμένη πραγματική αξία του έτσι ώστε να προκύψει η διαφορά αναπροσαρμογής.)

Λογιστική εμφάνιση των διαφορών αναπροσαρμογής

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής». Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει

να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου πάγιου στοιχείου, η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα. Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη». Όμως, μια μείωση λόγω υποτιμήσεως πρέπει να βαρύνει άμεσα τις σχετικές «διαφορές αναπροσαρμογής», κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με αυτό το ίδιο πάγιο στοιχείο.

Πραγματοποίηση της διαφοράς αναπροσαρμογής

Η διαφορά αναπροσαρμογής που προκύπτει από την αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου στοιχείου, όπως αναφέρθηκε, εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «διαφορές αναπροσαρμογής» ο οποίος αποτελεί τμήμα των ιδίων κεφαλαίων. Οι διαφορές αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθούν στο «υπόλοιπο κερδών εις νέο», όταν πραγματοποιούνται.

Η πραγματοποίηση μπορεί να γίνει είτε τμηματικά με τη χρησιμοποίηση του παγίου από την επιχείρηση, είτε εφάπαξ όταν αποσύρεται ή πωλείται το αντίστοιχο πάγιο στοιχείο. Στην περίπτωση της τμηματικής πραγματοποίησης της διαφοράς αναπροσαρμογής, το ποσό που πραγματοποιείται προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ απόσβεσης πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου και απόσβεσης πάνω στο αρχικό κόστος του στοιχείου αυτού. Η μεταφορά της διαφοράς αναπροσαρμογής στο υπόλοιπο κερδών εις νέο δεν γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Αναπροσαρμογή των Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Σύμφωνα με τις Διατάξεις του Ελληνικού Νομοθετικού Πλαισίου

Το νομοθετικό πλαίσιο που προσδιορίζει τους χειρισμούς και τη διενέργεια των αναπροσαρμογών των αξιών των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων, στην Ελλάδα, στηρίζεται στο άρθρο 43 παρ.5^α και παρ. 9 του ν.2190/20, στα άρθρα 20-27 ν.2065/92 (όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με το άρθρο 20 ν.2443/96 καθώς επίσης και με τις Α.Υ.Ο.Οικ) καθώς και στο άρθρο 15 του ν. 3229/04. Αναλυτικά:

Το άρθρο 43 παρ.5α του ν. 2190/20 ορίζει ότι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Ως τιμή κτήσης ορίζεται η τιμολογιακή αξία αγοράς και προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων δηλ. οι φόροι μεταβίβασης τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Ως κόστος ιδιοκατασκευής ορίζεται η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των προϊόντων ή συνέβαλαν στην ιδιοκατασκευή. Η τιμή που προκύπτει προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγορών καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

Η απόσβεση των παγίων στοιχείων είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας και οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική του απαξίωση. Η απόσβεση κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής του χρησιμοποίησής και σύμφωνα

με τις ειδικές διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας. Οι πρόσθετες αποσβέσεις διενεργούνται σύμφωνα με τις ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία πάγιου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής σχηματίζεται πρόβλεψη ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις που δημιουργούνται βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως ή στο προσάρτημα όταν είναι αξιόλογο.

Το άρθρο 43 παρ.9 του ν. 2190/20 προβλέπει ότι οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων απαγορεύεται εκτός κι αν κάτι τέτοιο προβλέπεται από τις διατάξεις άλλου ειδικού νόμου. Επομένως, πέρα από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και κτιρίων που πραγματοποιήθηκαν τα τελευταία χρόνια από τις ελληνικές επιχειρήσεις, δεν επιτρέπεται να διενεργηθεί η αναπροσαρμογή των αξιών οποιονδήποτε άλλων περιουσιακών τους στοιχείων, είτε αυτά είναι ενσώματα πάγια, είτε ασώματα, είτε συμμετοχές.

Ο φορολογικός νόμος ν. 2065/92 καθιέρωσε την **υποχρέωση** των επιχειρήσεων να αναπροσαρμόζουν κάθε τέσσερα χρόνια, από το 1992 και μετά, την αξία των **γηπέδων** και **κτιρίων**. Η διαφορά αναπροσαρμογής λογιστικά εμφανίζεται στον λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων (ν. 2065/92)». Αναλυτικά:

Το άρθρο 20 του ν. 2065/92 ορίζει ότι σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική μορφή που λειτουργούν, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (ν.δ. 2687/53, ν. 4171/61, κ.λπ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς ή αν είναι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις ή αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού. Αντίθετα, δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή, οι επιχειρήσεις, που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής καθώς και οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) για τα ακίνητα για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις, χρηματοδοτικής μίσθωσης και για όσο διάστημα διαρκεί η σύμβαση.

Το άρθρο 21 του ν.2065/92 προβλέπει την υποχρέωση των επιχειρήσεων να αναπροσαρμόζουν, ανά τετραετία, στα βιβλία τους την αξία των γηπέδων και κτιρίων που έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία τους. Ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπ' όψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται και αυτή η παράμετρος

υπόψη.

Το άρθρο 22 του ν. 2065/92 ορίζει ότι οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσης του. Σε περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις μετά την απόκτηση του κτιρίου, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεως θα γίνει ως εξής: (α) αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής για το κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοσθεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το ακίνητο. (β) Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και των βελτιώσεων θα διαχωριστούν και θα αναπροσαρμοστούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Το άρθρο 23 του ν. 2065/92 προβλέπει ότι από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων μπορεί να αφαιρεθεί το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 'κέρδη και ζημιές' ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας έχει αναγνωρισθεί από το φορολογικό έλεγχο (Σκαλίδης, Βελέτζας, Σκαλίδη, 2007). Η αφαίρεση της ζημίας θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία και το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που θα απομείνει θα κεφαλαιοποιηθεί: (α) στις ατομικές επιχειρήσεις, με αύξηση τους κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, (β) στις προσωπικές εταιρίες, υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που θα γίνει μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής αφού τηρήσουν τις προβλεπόμενες διαδικασίες για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, (γ) στους συνεταιρισμούς, υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής τους μερίδας κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων, (δ) στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης-ε.π.ε., με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, υποχρεωτικά με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων που θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς εταίρους κατ' αναλογία των μεριδίων τους, (ε) στις ανώνυμες εταιρίες-α.ε., ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, με αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου, δηλ. είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με έκδοση νέων μετοχών, είτε συνδυασμός. Ωστόσο, εάν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενο με την ονομαστική αξία της μετοχής δώσει αριθμό μετοχών που δεν είναι δυνατή η διανομή τους σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία, παρέχεται η δυνατότητα στις α.ε. να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών.

Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων». Επίσης, αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσό αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, προκειμένου η ανώνυμη εταιρία να προβεί σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού ποσού της υπεραξίας. Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου, που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των

ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου. (Α.Υ.Οικ. 3657/442/ΠΟΛ.349/19.12.86, Σ.τ.Ε. 219/58, 3056/74).

Το άρθρο 24 του ν. 2065/1992, παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Ακόμη, το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που τυχόν απομένει αδιάθετο φορολογείται με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια. Αν η επιχείρηση δεν έχει ζημία προηγούμενων χρήσεων ή δεν επιθυμεί να την συμψηφίσει με την υπεραξία ολόκληρο το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας των γηπέδων και κτιρίων φορολογείται με τους παραπάνω συντελεστές. Η ζημία που αφαιρείται από την υπεραξία που προκύπτει δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Ο φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων της κερδών, αλλά ούτε και συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά της εισοδήματά.

Το άρθρο 25 του ν. 2065/92 προβλέπει ότι, κάθε επιχείρηση που έχει συνολική υπεραξία μεγαλύτερη των € 880,00 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου υπεραξίας. Αν η εκπίπτουσα υπεραξία είναι μικρότερη του πιο πάνω ποσού η επιχείρηση, παρά το γεγονός ότι θα προβεί με λογιστικές εγγραφές στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης φόρου υπεραξίας και καταβολή φόρου.

Το άρθρο 26 του ν. 2065/92 ορίζει ότι με την καταβολή του φόρου υπεραξίας εξαντλείται η υποχρέωση της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας, για το ποσό της υπεραξίας που φορολογήθηκε. Ειδικά για τις α.ε. και τις ε.π.ε. η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι οι εταιρίες δεν θα διαλυθούν ή το κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό να διανεμηθεί στους μετόχους ή εταίρους το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας ακινήτων πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων. Σε αντίθετη περίπτωση, το ποσό της υπεραξίας θα φορολογηθεί και θα προστεθεί στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου αφού αφαιρεθεί ο φόρος που καταβλήθηκε.

Το άρθρο 27 του ν. 2065/92 προβλέπει ότι, οι αποσβέσεις που ενεργούνται από τις επιχειρήσεις θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτηρίου. Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία των κτηρίων θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, οι επιχειρήσεις μπορούν να διενεργούν αποσβέσεις στο ποσό της υπεραξίας των κτηρίων που θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα τους έσοδα προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογικό τους εισόδημα.

Το άρθρο 15 του ν. 3229/04 ορίζει ότι, οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς τους την αναπόσβεστη αξία των κτηρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους και την αξία των εδαφικών τους εκτάσεων στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας αναπροσαρμογής μπορεί να

μεταφερθεί απευθείας σε λογαριασμό 'ειδικού αποθεματικού' και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων τους κερδών, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου. Σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΣΛΟΤ 10/322/20.02.04, όταν το σύνολο ή μέρος της υπεραξίας αυτής χρησιμοποιείται για την κάλυψη ζημιάς το ποσό που θα χρησιμοποιηθεί, μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.07 «Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων (ν. 2065/92)» της ζημιάς που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών α.ε., ομολογιών και λοιπών χρεογράφων καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της α.ε., στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής (άρθρο 43, παρ.6, περ. (β), ν. 2190/20), στο λογαριασμό 88.07 «Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση». Ομοιος λογιστικός χειρισμός ακολουθείται και σε περίπτωση ολικής ή μερικής κεφαλαιοποίησης ή διανομής του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων, κτιρίων και κτιριακών εγκαταστάσεων του άρθρου 15 του ν. 3229/04.

Το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησής του, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 10% στο όνομα του νομικού προσώπου, εξαντλούμενης για το ποσό της κεφαλαιοποίησης κάθε φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου και των μετόχων. Αντίθετα σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας το οποίο προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αξίας των εδαφικών εκτάσεων, δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου αποθεματικού, αυτό φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις.

Σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας αναπροσαρμογής, οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν επί του μέρους που υπερβαίνει την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Αντίθετα εκπίπτουν οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν επί του μέρους της υπεραξίας αναπροσαρμογής που κεφαλαιοποιήθηκε.

Οι κυριότερες διαφορές του Λογιστικού προτύπου από την Ελληνική νομοθεσία (Ε.Γ.Λ.Σ., Ν. 2190/20, Ν. 2065/92), πάνω στο θέμα συνοψίζονται ως εξής:

Πίνακας 1: Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου και Ελληνικής Νομοθεσίας

Κατηγορία	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Νο 16	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ
Χρόνος αναπροσαρμογής	Σύμφωνα με το ΔΛΠ16 τα υλικά πάγια στοιχεία του Ενεργητικού μετά την αρχική καταχώριση μπορούν να αναπροσαρμόζονται. (Σύμφωνα με τον ν. 3229/04 (εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων) οι τραπεζικές-ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Α.Ε και θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν να αναπροσαρμόζουν κάθε χρόνο την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16).	Σύμφωνα με τον ν.2065/92 οι επιχειρήσεις του αρ.20 υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, κάθε τέσσερα χρόνια την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους. Σε περίπτωση που οι εταιρίες έχουν αναπροσαρμόσει την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους σύμφωνα με το αρ.15 του ν. 3229/04, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του ν.2065/92.
Συντελεστές αναπροσαρμογής	Σύμφωνα με την παρ.31 και 32 του ΔΛΠ 16 η αγοραία αξία των παγίων καθορίζεται από επίσημους εκτιμητές .	Σύμφωνα με το αρ.21, παρ.2 του ν.2065/92, οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθορίζονται λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο κτήσης του

		ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθορίζονται με αποφάσεις του υπουργείου οικονομικών. Λαμβάνονται, επίσης, υπόψη και οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, όπου υπάρχει σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.
Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή	Σύμφωνα με την παρ.35 του ΔΛΠ 16 υπάρχουν δύο εναλλακτικοί λογιστικοί χειρισμοί. Σε αναπροσαρμογή υπόκειται η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων, έτσι ώστε να ισούται με την πραγματική (αγοραία) αξία τους.	Σύμφωνα με το αρ.22 παρ.4 και 5 του ν.2065/92, αναπροσαρμόζεται τόσο η αξία κτήσης των ακινήτων , όσο και οι σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι και την προηγούμενη διαχειριστική χρήση από το χρόνο της αναπροσαρμογής, με βάση του προβλεπόμενους συντελεστές.
Εμφάνιση της διαφοράς αναπροσαρμογής.	Η διαφορά αναπροσαρμογής εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» ως τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Η διαφορά αυτή μεταφέρεται στο Υπόλοιπο κερδών εις νέον τμηματικά, ανάλογα με τη χρήση του παγίου, ή εφάπαξ με την απόσυρση ή πώλησή του. (παρ.39, 40, 41)	Η διαφορά αναπροσαρμογής εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» ως τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Από την προκύπτουσα υπεραξία αφαιρείται η τυχόν υπάρχουσα ζημία. Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται , όπως ορίζει το αρ. 23 του ν.2065/92.
Ετήσιες αποσβέσεις	Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται στην επανεκτιμημένη αξία των παγίων (δηλαδή, στη νέα λογιστική αξία) και την υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή τους.	Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης των ακινήτων σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης. Άρα, επιμηκύνεται η ωφέλιμη ζωή των ακινήτων.
Φορολογία της υπεραξίας	Δεν αναγνωρίζεται το άρθρο 13 του ν. 2238/94 από τα ΔΛΠ	Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει, μετά την αφαίρεση της τυχόν υπάρχουσας ζημίας, φορολογείται εφάπαξ . Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του κεφαλαίου πριν από την πάροδο 5 ετών, η κεφαλαιοποιηθείσα διαφορά αναπροσαρμογής υπόκειται σε πλήρη φορολογία με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (ο φόρος που καταβλήθηκε αφαιρείται).

Αναβαλλόμενη Φορολογία και Αναπροσαρμογή Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Το αναθεωρημένο λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ 12) προβλέπει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις ανάλογα με τον τρόπο που η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της. Το θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από: (α) τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και (β) τις συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα εκπέσει φορολογικά από τα φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση όταν αυτή ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική του αξία. Επακόλουθο της καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους.

Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική του βάση το ποσό των φορολογητέων οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την επιχείρηση με τη μορφή φορολογικών πληρωμών (Grant Thornton, 2006).

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και τις προσαρμογής της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Αν, όμως, η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δε σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων .

Όταν η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την αποτίμηση και επομένως επηρεάζεται το φορολογικό κέρδος και αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. Αντίθετα, σε περίπτωση που η αποτίμηση δεν επηρεάζει το φορολογικό κέρδος και δεν αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση (Grant Thornton, 2007).

Συμπεράσματα

Το δικαίωμα της αναπροσαρμογής που παρέχει το ΔΛΠ 16 ενδεχόμενα να κατευθύνει τις επιχειρήσεις σε 'δημιουργική λογιστική', εάν υπάρχουν επιχειρήσεις που θέλουν να παρουσιάζουν 'διογκωμένα κέρδη' δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος δηλ. μικρότερες αποσβέσεις και περισσότερα κέρδη, αντίθετα εάν υπάρχουν επιχειρήσεις που επιθυμούν να δείχνουν 'ισχυρό ισολογισμό' και χαμηλό δείκτη δανειακών επιβαρύνσεων επιλέγουν να επανεκτιμήσουν δημιουργία αποθεματικού από επανεκτίμηση. Η κατάσταση αυτή δημιουργήσει, μεταξύ άλλων, πρόβλημα συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων.

Αν η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογία δεδομένου ότι η λογιστικά αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη φορολογική του βάση, δηλ. η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς.

Η ανάγκη θέσπισης πλαισίου για τις αναπροσαρμογές των αξιών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πηγάζει από την ύπαρξη διαφορετικών απόψεων αλλά και προσπαθειών δημιουργίας πλασματικών κερδών. Επιπλέον, το γεγονός της αναπροσαρμογής πρέπει να καταδειχθεί στην κατάρτιση των μελλοντικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι τα περιουσιακά στοιχεία, οι αξίες των οποίων επανεκτιμώνται έχουν υποτιμηθεί πλήρως, έχουν εγκαταλειφθεί, πωληθεί ή μεταβιβασθεί και έτσι δεν βρίσκονται

πλέον στην κυριότητα της επιχείρησης.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ήταν αναγνωρισμένη στη γενική λογιστική πρακτική, η πιθανότητα επιτυχίας των αντικειμενικών προτύπων θα βελτιωνόταν, πράγμα που συνεπάγεται επίτευξη, ή τουλάχιστον προσέγγιση σε μεγάλο βαθμό, ενός από τους θεμελιώδεις σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής δηλ. της άρτιας, πλήρους και έγκυρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης μέσω της προβολής μιας λογιστικής εικόνας που ανταποκρίνεται στην αντικειμενικότητα αλλά και στην πραγματική, τρέχουσα και εύλογα προσδιορισμένη πτυχή των μεμονωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Αναφορές

- A.Y.O.ικ. 1115944/10616/B0012/ΠΟΛ 1281/30.10.96 'Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων', Αθήνα.
- A.Y.O.ικ. 1105256/11260/B0012/ΠΟΛ 1269/15.11.00 'Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων', Αθήνα.
- A.Y.O.ικ. 1091653/11305/B0012/ΠΟΛ1121/17.11.04 'Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων', Αθήνα.
- A.Y.O.Ο.ικ. 1129550/15706/B0012/ΠΟΛ1315/3.12.96 'Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 1996 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του ν. 2065/92', Αθήνα.
- A.Y.O.Ο.ικ. 1110587/11310/B0012/ΠΟΛ1287/5.12.00 'Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2000 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του ν. 2065/92', Αθήνα.
- A.Y.O.Ο.ικ. 1099486/11447/B0012/ΠΟΛ1142/18.12.04 'Αναπροσαρμογή Αξίας ακινήτων: Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων Επιχειρήσεων', Αθήνα.
- A.Y.O.Ο.ικ. 1027259/ΠΟΛ1054/22.3.05 'Αναπροσαρμογή Αντικειμενικών αξιών Ακινήτων', Αθήνα.
- Νόμος 2065/92, 'Κεφάλαιο Γ: Αναπροσαρμογή Αξίας ακινήτων των Επιχειρήσεων (άρθρα 20-27)', ΦΕΚ 113Α/30.6.92.
- Νόμος 3229/04, 'Εποπτεία της Ιδιωτικής Ασφάλισης, Εποπτεία και Έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις', ΦΕΚ 38^Α/10.2.04.
- Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, 2^η έκδοση, Αθήνα.
- Grant Thornton, 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-Εξειδικευμένα θέματα, Αθήνα.
- Ιγνατιάδης, Α., 2000, Χρηματοοικονομική Λογιστική, τεύχος Ι και ΙΙ, Θεσσαλονίκη.
- Λεονταρής, Μ., 2008, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.
- Σακέλλης, Εμ., 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλης, Αθήνα.
- Σκαλίδης, Λ., Βελέτζας, Γ. και Χ., Σκαλίδη, 2007, Εμπορικός Κώδικας, Εκδόσεις JuS, Θεσσαλονίκη.

Παράρτημα

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

Η επιχείρηση «Χ» αγόρασε 1/1/2001 ένα ακίνητο αντί € 200.000 και ωφέλιμης ζωής 20 χρόνια. Μετά από 2 χρόνια 1/1/03 η πραγματική αξία του κτιρίου επανεκτιμάται στα € 270.000.

Λογιστική καταχώριση της επανεκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 16**1^{ος} Λογιστικός χειρισμός (μέθοδος μηδενισμού των αποσβέσεων)**

Υπολογισμός της διαφοράς αναπροσαρμογής	
Κτίριο-αξία κτήσης	200.000
- Απ/ντα Κτίρια	20.000
Καθαρή Λογιστική Αξία	180.000
Αξία επανεκτίμησης	270.000
Διαφορά αναπροσαρμογής	<u>90.000</u>

Λογιστικές Εγγραφές

		1/1/03
<hr/>		
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.99.00.00 Αποσβεσθέντα Κτίρια		20.000
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.00 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00.00		Κτίρια
20.000		
«		
<hr/>		
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.00 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00.00 Κτίρια		90.000
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.		
41.07.00 Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.		
41.07.00.00 Διαφορές Αναπροσαρμογής αξίας		λ.π.σ
90.000		
<hr/>		
31/12/03		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.11 Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων		
66.11.99 Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων		
66.11.99.00 Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων		15.000
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
-Τεχνικά έργα		
11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.99.00.00 Αποσβεσθέντα		Κτίρια
15.000		
«		
<hr/>		
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.		
41.07.00 Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.		
41.07.00.00 Διαφορές Αναπροσαρμογής αξίας		λ.π.σ
5.000		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		

42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον				
42.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον				
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών	εις	νέο	χρήσης	
5.000					

2^{ος} Λογιστικός χειρισμός (μέθοδος κατ' αναλογία αύξησης της αξίας κτήσης και των σωρευμένων αποσβέσεων)

Υπολογισμός της διαφοράς αναπροσαρμογής

Κτίριο-αξία κτήσης	200.000
- Απ/ντα Κτίρια	20.000
Καθαρή Λογιστική Αξία	180.000

Συντελεστής αναπροσαρμογής: $270.000/180.000 = 1,5$

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης: $200.000 \times 1,5 = 300.000$

Αναπροσαρμογή αποσβέσεων: $20.000 \times 1,5 = 30.000$

Πραγματική αξία κτιρίου 270.000

Διαφορά αναπροσαρμογής: $270.000 - 180.000 = \underline{90.000}$

Λογιστικές Εγγραφές

1/1/03

11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	
11.00 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων	
11.00.00 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων	
11.00.00.00 Κτίρια	100.000

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.	
41.07.00 Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.	
41.07.00.00 Διαφορές Αναπροσαρμογής αξίας	λ.π.σ
100.000	

«

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.	
41.07.00 Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.	
41.07.00.00 Διαφορές Αναπροσαρμογής	10.000

11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων	
-Τεχνικά έργα	
11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων	
11.99.00.00 Αποσβεσθέντα	Κτίρια
10.000	

31/12/03

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	
66.11 Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων	
66.11.99 Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων	
66.11.99.00 Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων	15.000

11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων -Τεχνικά έργα			
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων			
11.99.00.00	Αποσβεσθέντα			Κτίρια
15.000				«
<hr/>				
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ			
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.			
41.07.00	Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.			
41.07.00.00	Διαφορές Αναπροσαρμογής			5.000
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ			
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον			
42.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον			
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον			
5.000				
	(Κέρδος επανεκτίμησης που 'πραγματοποιείται' από την χρήση του κτιρίου (15.000-10.000))			

Σημειώσεις:

- και στους δύο λογιστικούς χειρισμούς, το υπόλοιπο του λογαριασμού **«Διαφορές Αναπροσαρμογής» είναι 90.000 ευρώ**, το οποίο ισούται με την αύξηση στην αναπόσβεστη αξία του κτιρίου (πριν την αναπροσαρμογή 180.000, μετά την αναπροσαρμογή 270.000. Αύξηση 90.000).
- Η **ετήσια απόσβεση** και στους δύο λογιστικούς χειρισμούς θα υπολογίζεται στη νέα λογιστική αξία (270.000). Δηλαδή: Υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του κτιρίου 20 - 2 = 18 χρόνια, και 270.000 : 18 = **15.000 ετησίως**.
- Κέρδος επανεκτίμησης που «πραγματοποιείται» από τη χρήση του κτιρίου: (15.000 - 10.000 = 5.000).

Λογιστική καταχώριση της επανεκτίμησης σύμφωνα με το ν.2065/92

Η επιχείρηση «X» αγόρασε το ακίνητο 200.000 ευρώ (1/1/01) και αναπροσαρμόζεται στην αντικειμενική του αξία 270.000 ευρώ (έστω ότι η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από το Υπουργείου Οικονομικών). Συντελεστής απόσβεσης 5% ετησίως.

Αποσβέσεις (2001 + 2002) : 200.000 X 10% = 20.000
 Συντελεστής αναπροσαρμογής: 270.000 : 200.000 = 1,35
 Αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης του ακινήτου:

$$200.000 \times 1,35 = 270.000$$

$$\begin{array}{r} -200.000 \\ \hline 70.000 \end{array}$$

Αναπροσαρμογή των σωρευμένων αποσβέσεων:

$$20.000 \times 1,35 = 27.000$$

$$\begin{array}{r} -20.000 \\ \hline 7.000 \end{array}$$

Διαφορά αναπροσαρμογής: 70.000 - 7.000 = 63.000
 Ετήσια απόσβεση : 270.000 X 5% = 13.500

Λογιστικές εγγραφές

		1/1/03	
<hr/>			
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00.00	Κτίρια	70.000	
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.		
41.07.00	Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.		
41.07.00.00	Διαφορές Αναπροσαρμογής		70.000
<hr/>			
«			
<hr/>			
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περ. στοιχ.		
41.07.00	Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών π.στοιχ.		
41.07.00.00	Διαφορές Αναπροσαρμογής	7.000	
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων -Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.99.00.00	Αποσβεσθέντα		Κτίρια
7.000			
<hr/>			
31/12/03			
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.11	Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων		
66.11.99	Αποσβέσεις κτηριακών εγκαταστάσεων		
66.11.99.00	Αποσβέσεις	13.500	
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων -Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.99.00.00	Αποσβεσθέντα		Κτίρια
13.500			
<hr/>			
<hr/>			

Σημείωση: Κεφαλαιοποίηση διαφοράς αναπροσαρμογής αρ.23 παρ.3 του ν.2065/92. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του 2^{ου} έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής.