**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΠΑΓΙΩΝ (από ΕΛΠ σε ΔΛΠ)**

Τα παραδείγματα που παρουσιάζονται και δείχνουν τους χειρισμούς αντιμετώπισης των παγίων, κατά τη διαδικασία μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, αναφέρονται στις εξής περιπτώσεις:

* στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος της πρώτης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο (άρα δεν υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως, αφού δεν υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλειόμενης χρήσης),
* στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος της δεύτερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως, αφού υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλειόμενης χρήσης),

Σημειώνεται ότι, για λόγους απλοποίησης, στα παραδείγματα αυτά, για την καταγραφή της επίδρασης από τη μετατροπή, επι των αποσβέσεων ως αποτελεσματικού λογαριασμού, χρησιμοποιείται το κονδύλι ‘κόστος πωλήσεων’. Πρέπει όμως, προκειμένου περί μετατροπής οικονομικών καταστάσεων να χρησιμοποιούνται όλα τα κονδύλια (κόστος πωλήσεων, έξοδα διοίκησης, έξοδα διάθεσης, ενδεχομένως και αποθέματα) στα οποία είχαν κοστολογηθεί οι αποσβέσεις.

Οι λογιστικές εγγραφές που περιέχονται στα παραδείγματα, τακτοποιούν τα πάγια και τα σχετικά αποτελέσματα, πλην του υπολογισμού των Αναβαλλόμενων Φόρων (deferred taxes).

Εκτενής αναφορά στο θέμα των Αναβαλλόμενων Φόρων παρατίθεται στο Κεφ Β3, όπου παρουσιάζεται και η συνέχεια και ολοκλήρωση κάποιων παραδειγμάτων του παρόντος κεφαλαίου.

**Παράδειγμα 1. Περίπτωση μετατροπής στα ΔΛΠ αν για πρώτη φορά αυτή γίνει στο τέλος του α' έτους λειτουργίας του παγίου (έστω 31/12/2001)**

**Δεδομένα**

Έστω πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/2001, με κόστος κτήσης 12.000 €, με εκτιμούμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία ίσο με 33,3 % (ήτοι απόσβεση σε τριετία).

Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της χρήσης 2001. Η εγγραφή αυτή είναι:

----------------------------------------------- (ΕΛΠ 1) ------------------------------------------

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 4.000

Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 4.000

------------------------------------------------ ------------------------------------------

**Αντιμετώπιση**

Υπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2001)

Όπως δηλαδή εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία, μετά και την ανωτέρω λογιστική εγγραφή (ΕΛΠ 1) :

Πάγιο - κόστος κτήσης: 12.000

Μείον: Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελ. 33,3%) (4.000)

Πάγιο – αναπόσβεστη αξία 8.000

Αποσβέσεις χρήσης 2001 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 4.000

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα ΔΛΠ (31/12/2001)

Όπως δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ αρχής τα ΔΛΠ και είχε γίνει η εξής μόνη λογιστική εγγραφή:

----------------------------------------------- (ΔΛΠ 1) -----------------------------------------

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.400

Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 2.400

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Πάγιο - κόστος κτήσης: 12.000

Μείον: Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελ. 20%) (2.400)

Πάγιο – αναπόσβεστη αξία 9.600

Αποσβέσεις χρήσης 2001 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.400

**Για να γίνει η μετατροπή** πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως ΔΛΠ ανωτέρω. Τόσο δηλαδή οι σωρευμένες αποσβέσεις όσο και οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με 4.000 - 2.400 = 1.600 €. Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή, η οποία ουσιαστικά είναι μερικός αντιλογισμός, θα είναι:

----------------------------------------------- (**ΕΜ 1)** ------------------------------------------

**Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 1.600**

(από 4.000 Π σε 2.400 Π)

**Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 1.600**

(από 4.000 Χ σε 2.400 Χ)

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Για την ακρίβεια, η πίστωση της εγγραφής πρέπει να γίνει στο λογαριασμό (ή στους λογαριασμούς) όπου καταχωρήθηκαν τα έξοδα των αποσβέσεων, περιλαμβάνοντας όχι μόνο τα αποτελέσματα, αλλά ίσως και λογαριασμούς αποθεμάτων, στο βαθμό που αποσβέσεις εμπεριέχονται ως κόστος στα τελικά αποθέματα.

Σχόλια (για επόμενα έτη, αναβαλλόμενους φόρους κλπ)

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

**Παράδειγμα 2. Περίπτωση μετατροπής στα ΔΛΠ αν για πρώτη φορά αυτή γίνει στο τέλος του β' έτους λειτουργίας του παγίου (έστω 31/12/2002)**

**Δεδομένα**

Έστω το ίδιο πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/2001, με κόστος κτήσης 12.000 €, με εκτιμούμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία ίσο με 33,3 % (ήτοι απόσβεση σε τριετία).

Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της χρήσης 2002. Η εγγραφή αυτή είναι:

----------------------------------------------- (ΕΛΠ 2) -----------------------------------------

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 4.000

Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 4.000

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Ίδια ακριβώς εγγραφή είχε διενεργηθεί και στις 31/12/2001 (η ΕΛΠ-1 ανωτέρω).

**Αντιμετώπιση**

Υπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2002)

Όπως δηλαδή εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία, μετά και την ανωτέρω λογιστική εγγραφή (ΕΛΠ 2).

Πάγιο - κόστος κτήσης: 12.000

Μείον: Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελ. 33,3%) (8.000)

Πάγιο – αναπόσβεστη αξία 4.000

Αποσβέσεις χρήσης 2002 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 4.000

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα ΔΛΠ (31/12/2002)

Όπως δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ αρχής τα ΔΛΠ και είχε γίνει κατά το 2002 η εξής μόνη λογιστική εγγραφή:

----------------------------------------------- (ΔΛΠ 2) ------------------------------------------

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.400

Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 2.400

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Ίδια εγγραφή είχε διενεργηθεί και στις 31/12/2001.

Πάγιο - κόστος κτήσης: 12.000

Μείον: Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (συντελ. 20%) (4.800)

Πάγιο – αναπόσβεστη αξία 7.200

Αποσβέσεις χρήσης 2002 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.400

**Για να γίνει η μετατροπή** από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως ΔΛΠ ανωτέρω. Οι σωρευμένες αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με 8.000 - 4.800 = 3.200 € ενώ οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με 4.000 - 2.400 = 1.600 €. Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή θα είναι:

----------------------------------------------- (**ΕΜ 2)** ------------------------------------------

**Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 3.200**

(από 8.000 Π σε 4.800 Π)

**Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 1.600**

(από 4.000 Χ σε 2.400 Χ)

**Αποτελέσματα εις νέο 1.600**

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Σημειωτεόν ότι ο λογαριασμός ‘Αποτελέσματα εις νέον’ πιστώνεται με ποσό το οποίο ισούται με την πίστωση επι των αποτελεσμάτων χρήσης 2001, όπως είχε γίνει με την αντίστοιχη εγγραφή μετατροπής της 31/12/2001 (δηλαδή με το σκιασμένο ποσό της εγγραφής ΕΜ1, στο παράδειγμα 1, ανωτέρω).

Σχόλια (για επόμενα έτη, αναβαλλόμενους φόρους κλπ)

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

**Παράδειγμα 5 - Μισθωμένο πάγιο (περίπτωση financial lease)**

Έστω πάγιο με κόστος κτήσης 20.000 €, με εκτιμούμενη ωφέλιμη ζωή 10 έτη, που αποκτήθηκε με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης την 1/1/2001. Το μίσθωμα του 2001 ανέρχεται σε 4.000 € και περιλαμβάνει τόκο 2.500 €.

Έστω ότι ο πίνακας καταβολών των δόσεων για το μισθωμένο πάγιο και η ανάλυση των σχετικών ποσών / μισθωμάτων έχει ως εξής:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Ημερομηνία Δόσης | Ποσό δόσης | Τόκος | Επιστροφή κεφαλαίου | Ανεξόφλητο κεφάλαιο |
|  |  |  |  | 20.000 |
| 31/12/2001 | 4.000 | 2.500 | 1.500 | 18.500 |
| 31/12/2002 | 4.000 | 2.000 | 2.000 | 16.500 |
| 31/12/2003 | 4.000 | 1.500 | 2.500 | 14.000 |
| 31/12/2004 | 4.000 | 1.000 | 3.000 | 11.000 |
| 31/12/2005 | 4.000 | 700 | 3.300 | 7.700 |
| 31/12/2006 | 4.000 | 200 | 3.800 | 3.900 |
| 31/12/2007 | 4.000 | 100 | 3.900 | 0 |
| Σύνολο | 28.000 | 8.000 | 20.000 |  |

Υπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2001)

Μίσθωμα: 4.000

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα ΔΛΠ (31/12/2001)

Πάγιο - κόστος κτήσης: 20.000

Μείον: Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (2.000)

Αναπόσβεστη αξία: 18.000

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.000

Για να γίνει η μετατροπή της 31/12/2001 πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως ΔΛΠ ανωτέρω. Πρέπει δηλαδή να εγγραφεί πάγιο και σωρευμένες αποσβέσεις, ενώ ταυτόχρονα να εγγραφεί η υποχρέωση του ανεξόφλητου κεφαλαίου ως δάνειο. Σημειωτέον ότι από το συνολικό κεφάλαιο των 20.000 €, τα 1.500 € έχουν επιστραφεί ως τμήμα του μισθώματος του 2001 (βλέπε πίνακα ανωτέρω).

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή για τη μετατροπή σε ΔΛΠ για το πρώτο έτος (2001) θα είναι:

----------------------------------------- (ΕΜ5-1) ------------------------------------------

Πάγιο 20.000

Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 2.000

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.000

Μισθώματα 4.000

Τόκοι χρεωστικοί 2.500

Υποχρεώσεις από συμβάσεις leasing 18.500

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Εάν κατά το δεύτερο έτος (2002) καταβληθεί μίσθωμα επίσης 4.000 € και αυτό περιλαμβάνει τόκο 2.000 €, όπως φαίνεται και στον πίνακα αποπληρωμής, και τα δεδομένα του 2001 είναι όπως αναφέρονται ανωτέρω, τότε η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή της 31/12/2001 θα είναι:

----------------------------------------- (ΕΜ5-2) ------------------------------------------

Πάγιο 20.000

Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις 4.000

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.000

Μισθώματα 4.000

Τόκοι χρεωστικοί 2.000

Υποχρεώσεις από συμβάσεις leasing 16.500

Αποτελέσματα εις νέον 500

------------------------------------------------ ------------------------------------------

Σημειώνεται ότι η επίδραση στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον ισούται με τη συνολική επίδραση στα αποτελέσματα του 2000, όπως αυτή είχε γίνει με την προηγούμενη εγγραφή, αυτή της 31/12/2000 (βλέπε σκιαγραφημένα ποσά στην εγγραφή Νο ΕΜ5-1). Με την ίδια λογική, τα σκιασμένα ποσά της εγγραφής Νο ΕΜ 5-2, θα αποτελέσουν ως αλγεβρικό άθροισμα το ποσό με το οποίο θα επηρεαστεί η αντίστοιχη εγγραφή της επόμενης χρήσης, δηλαδή του 2003.

Σχόλια (για επόμενα έτη, αναβαλλόμενους φόρους κλπ)

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..

…………………………………………………………………………………………..