

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

«ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

Καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων παγίων και θεμάτων όπως:

- Αναγνώριση
- προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας
- αποσβέσεις
- ζημίες απομείωσης

Διάκριση πληροφοριών από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με επενδύσεις μιας επιχείρησης σε ενσώματα πάγια και με τις μεταβολές τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σε κάθε λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων εκτός αν ορίζεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός από κάποιο άλλο Πρότυπο.

Δεν εφαρμόζεται για:

- Ενσώματα πάγια κατεχόμενα προς πώληση (ΔΠΧΑ 5)
 - Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετικά με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41)
 - Περιουσιακά στοιχεία από εξερεύνηση και αξιολόγηση (ΔΠΧΑ 6)
 - Μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα (π.χ. πετρέλαιο, φυσικό αέριο, μη ανανεώσιμοι πόροι)
- Όμως εφαρμόζεται στα χρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια για την ανάπτυξη ή διατήρησή τους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Λογιστική αξία:** το ποσό αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου, έπειτα από αφαίρεση οποιονδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.
- **Κόστος:** το καταβληθέν ποσό σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου ή το αποδιδόμενο ποσό στο περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση με βάση άλλα Δ.Π.Χ.Α.
- **Αποσβέσιμο ποσό:** το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.
- **Απόσβεση:** η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.
- **Εύλογη αξία:** το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί και μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς στα πλαίσια μιας συναλλαγής διεξαγόμενης σε καθαρά εμπορική βάση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- Ζημία απομείωσης: το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- Ενσώματα Πάγια: τα περιουσιακά στοιχεία που:
 - ✓ κατέχονται για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
 - ✓ αναμένεται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μία λογιστικές περιόδους.
- Ανακτήσιμο ποσό: η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.
- Υπολειμματική αξία: το ποσό που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Ωφέλιμη ζωή:
 - ✓ η περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση ή
 - ✓ το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η εταιρία αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Αναγνώριση του κόστους ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ως περιουσιακό στοιχείο, μόνον εάν:
 - ✓ Υπάρχει πιθανότητα εισροής στην εταιρία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών συνδεόμενων με το περιουσιακό στοιχείο
 - ✓ Υπάρχει δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του κόστους του στοιχείου
- Αποτίμηση κάθε κόστους των ενσώματων παγίων με την πραγματοποίησή του.

Περιλαμβάνονται:

- ✓ Αρχικές δαπάνες για την απόκτηση ή κατασκευή του στοιχείου
- ✓ Μεταγενέστερες δαπάνες για συμπλήρωση, αντικατάσταση μέρους ή συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ

- Αναγνώριση μεταγενέστερων δαπανών εάν καταρχήν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.
- Κόστη καθημερινής συντήρησης δεν αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου. Τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους.
- Κόστη αντικατάστασης αναγνωρίζονται με την πραγματοποίησή τους.
- Επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξαρτήτως αντικατάστασης τμημάτων του στοιχείου, αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του στοιχείου ως αντικατάσταση. Η εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους των εν λόγω επιθεωρήσεων παύει να αναγνωρίζεται.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

➤ Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης, απαιτείται επιμέτρηση του ενσώματου παγίου στο κόστος του.

Περιλαμβάνει:

- ✓ τιμή αγοράς (συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς έπειτα από αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών)
- ✓ κάθε άμεσα σχετιζόμενο κόστος που απαιτείται έτσι ώστε το περιουσιακό στοιχείο να περιέλθει στην απαιτούμενη τοποθεσία και κατάσταση για τη λειτουργία που έχει προσδιοριστεί από τη διοίκηση (π.χ. κόστη παροχών προς εργαζόμενους, διαμόρφωσης χώρου, αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς, καθώς και κόστη εγκατάστασης και συναρμολόγησης, δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης των παραγόμενων προϊόντων κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση και επαγγελματικές αμοιβές)
- ✓ αρχική εκτίμηση κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης ενός στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου θα τοποθετηθεί

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Κόστη
 - ✓ για το άνοιγμα νέας μονάδας
 - ✓ παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας
 - ✓ διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών
 - ✓ διοικητικά και άλλα γενικά κόστη
 - ✓ χρήσης ή επανατοποθέτησης ενός στοιχείου
 - ✓ που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που μπορεί να λειτουργήσει με βάση τον προσδιοριστέο από τη διοίκηση τρόπο, δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε δυναμικότητα μικρότερη της κανονικής
 - ✓ επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή συνόλου των λειτουργιών της εταιρίας
- αλλά και αρχικές λειτουργικές ζημίες, όταν για παράδειγμα αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

- Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης.
- Σε περίπτωση ανταλλαγής στοιχείων ενσώματων παγίων με μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων:

Αποτίμηση κόστους στην εύλογη αξία, εκτός εάν:

- ✓ Η συναλλαγή της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική ουσία.
Εξετάζεται ο βαθμός μεταβολής των ταμιακών ροών μετά τη συναλλαγή ανταλλαγής
- Εμπορική ουσία αν:
 - ✓ διαφέρει η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος, ποσό) των ταμιακών ροών των δύο στοιχείων
 - ✓ η συγκεκριμένη αξία μεταβάλλεται
 - ✓ η διαφορά των δύο ανωτέρω στοιχείων είναι σημαντική σχετικά με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων στοιχείων

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Αποτίμηση κόστους στην εύλογη αξία, εκτός εάν:

✓ Η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που λήφθηκε και εκείνου που δόθηκε δε μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Αν το ληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, αποτιμάται στη λογιστική αξία του δοθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Αξιόπιστη αποτίμηση σε περίπτωση:

- ✓ απουσίας σημαντικών διακυμάνσεων εκτιμήσεων της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου
- ✓ ύπαρξης δυνατότητα ορθολογικού προσδιορισμού των πιθανοτήτων των εκτιμήσεων στο εύρος τιμών και εφαρμογής τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας

ΑΣΚΗΣΗ 1

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» αντάλλαξε μηχανήμα λογιστικής αξίας 50.000 € με μεταφορικό μέσο χωρίς να καταβληθούν μετρητά.
Να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των εξής περιπτώσεων:

Α) Η εύλογη αξία του μεταφορικού μέσου είναι 70.000 €.

Το μεταφορικό μέσο αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του, δηλαδή 70.000 €.

Η επιχείρηση αναγνωρίζει κέρδος από την ανταλλαγή ίσο με 20.000 € (70.000 € – 50.000 €).

Β) Η εύλογη αξία του μεταφορικού μέσου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Το μεταφορικό μέσο αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του μηχανήματος που δόθηκε, δηλαδή 50.000 €.

Δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία από την ανταλλαγή.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 1

Α) Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί όταν η εύλογη αξία του αποκτώμενου παγίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα είναι:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μεταφορικά μέσα	70.000	
Μηχανήματα		50.000
Κέρδος από ανταλλαγή παγίων		20.000

Β) Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί όταν η εύλογη αξία του αποκτώμενου παγίου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα είναι:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μεταφορικά μέσα	50.000	
Μηχανήματα		50.000

Στην περίπτωση αυτή βλέπουμε ότι το κόστος του αποκτώμενου παγίου είναι η λογιστική αξία του παγίου που εκχωρήθηκε.

ΑΣΚΗΣΗ 2

Η επιχείρηση «ΚΑΝΑ» την 31.12.2011 εμφανίζει στα λογιστικά της βιβλία μηχανήμα που αποκτήθηκε την 1.1.2009, με λογιστική αξία 210.000 € (αξία κτήσης 300.000 € και συσσωρευμένες αποσβέσεις 90.000 €). Η Διοίκηση της εταιρίας εκτίμησε την ωφέλιμη ζωή του σε 10 χρόνια και εφαρμόζει σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των εξής περιπτώσεων:

- Α) Την 1.1.2012 πραγματοποιήθηκε προσθήκη στο μηχανήμα αξίας 30.000 €. Η προσθήκη αυτή αυξάνει την αξία του μηχανήματος αλλά και την ωφέλιμη ζωή του κατά 2 χρόνια.
- Β) Την 1.1.2012 πραγματοποιήθηκε προσθήκη στο μηχανήμα αξίας 20.000 €. Η προσθήκη αυτή αυξάνει την αξία του μηχανήματος αλλά όχι και την ωφέλιμη ζωή του.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 2

A)

1.1.2012

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μηχανήματα	30.000	
Προμηθευτές		30.000

31.12.2012

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποσβέσεις(240.000/9 έτη)	26.666,67	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		26.666,67

B)

1.1.2012

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μηχανήματα	20.000	
Προμηθευτές		20.000

31.12.2012

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποσβέσεις(230.000/7 έτη)	32.857,14	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		32.857,14

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

► Μέθοδος Κόστους

✓ Κόστος κτήσεως - σωρευμένες αποσβέσεις - σωρευμένες ζημίες απομείωσης

Προϋπόθεση: Η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

► Μέθοδος Αναπροσαρμογής

✓ Αναπροσαρμοσμένη αξία $\hat{=}$ εύλογη αξία την ημέρα της αναπροσαρμογής - μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

❖ Συχνές αναπροσαρμογές

❖ Υπολογισμός εύλογης αξίας γηπέδων και κτιρίων, βασίζεται σε στοιχεία της αγοράς και αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές

❖ Εύλογη Αξία μηχανημάτων $\hat{=}$ αγοραία αξία τους, με βάση τη μέθοδο της εκτίμησης

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Αν δεν υπάρχουν αγοραίες αξίες → υπολογισμός εύλογης αξίας με τη χρήση του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης ή των ροών
- Αν οι διακυμάνσεις της εύλογης αξίας είναι μεγάλες → ετήσιος υπολογισμός, ειδάλλως → υπολογισμός κάθε 3 ή 4 χρόνια (ασήμαντες μεταβολές εύλογης αξίας)
- Κατά την αναπροσαρμογή το ενσώματο πάγιο, οι σωρευμένες αποσβέσεις:
 - ✓ επαναδιατυπώνονται με βάση τη μεταβολή στην αξία πριν τις αποσβέσεις, ώστε λογιστική αξία μετά την αναπροσαρμογή = αναπροσαρμοσμένη αξία του
 - ✓ συμψηφίζονται έναντι της προ αποσβέσεων αξίας του στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου
- Η αναπροσαρμογή, πρέπει να αφορά όλη την κατηγορία παγίων και όχι μόνο κάποια στοιχεία αυτής.
- Κατηγορίες που δεν πρέπει να διαχωρίζονται κατά την αναπροσαρμογή:
μηχανήματα, γήπεδα και κτίρια, εδαφικές εκτάσεις, έπιπλα και σκεύη, εξοπλισμός γραφείου, πλοία, αεροπλάνα, λοιπά μεταφορικά μέσα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής → ειδικό αποθεματικό στην Καθαρή Θέση
 - Όμως, αν είχε γίνει προηγούμενη υποτίμηση με επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης → η αύξηση αυτή θα αναγνωρισθεί ως έσοδο στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου αναφοράς στον απαιτούμενο βαθμό για την αντιστροφή της προηγούμενης επίδρασης.
- Χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής → Αναγνωρίζεται ως ζημιά στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός αν υπάρχει αντίστοιχο αποθεματικό, οπότε συμψηφίζεται με αυτό στο βαθμό που το αποθεματικό είναι ίσο ή μεγαλύτερο από τη χρεωστική διαφορά.
- Οι πιστωτικές διαφορές αναπροσαρμογής → στα αποτελέσματα εις νέο, χωρίς επιρροή στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου.
 - Είτε σταδιακά, ανάλογα με το ποσοστό απόσβεσης του στοιχείου
 - Είτε συνολικά, όταν το στοιχείο πωληθεί ή διαγραφεί.

ΑΣΚΗΣΗ 3

Πάγιο αξίας 1.000.000 € και συσσωρευμένες αποσβέσεις 200.000 € αναπροσαρμόζεται την 1.1.13 στο ποσό του 1.600.000 €. Μετά την αναπροσαρμογή η υπολοιπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου προσδιορίζεται στα 20 έτη.

Να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής:

- A) Αναπροσαρμόζοντας το κόστος κτήσης και τις σωρευμένες αποσβέσεις
- B) Αντιλογίζοντας τις σωρευμένες αποσβέσεις και προσαρμόζοντας το καθαρό ποσό στην αναπροσαρμοσμένη αξία.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 3

A) Συντελεστής αναπροσαρμογής: Εύλογη αξία/Λογιστική αξία=
1.600.000/800.000=2

Άρα το κόστος κτήσης θα διαμορφωθεί στο ποσό: 1.000.000X2=2.000.000 Οι σωρευμένες αποσβέσεις στο ποσό:
200.000X2=400.000

Συνεπώς, νέα λογιστική αξία=2.000.000 - 400.000=1.600.000=εύλογη αξία

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Ενσώματα Πάγια	1.000.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		1.000.000

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	200.000	
Αποσβεσμένα Πάγια		200.000

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
B)		
Αποσβεσμένα Πάγια	200.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		200.000

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Ενσώματα Πάγια	600.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		600.000

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 3

Η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναπροσαρμογή διαμορφώνεται ως εξής:

A) Λογιστική αξία	2.000.000
- Σωρευμένες αποσβέσεις	400.000
Καθαρή λογιστική αξία	1.600.000

B) Λογιστική αξία	1.600.000
- Σωρευμένες αποσβέσεις	0
Καθαρή λογιστική αξία	1.600.000

Είτε με τον Α τρόπο, είτε με τον Β τρόπο το «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» διαμορφώνεται στο ποσό των 800.000

Την 31.12.13 θα διενεργηθεί η εξής εγγραφή όσον αφορά τις αποσβέσεις:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποσβέσεις	80.000	
Αποσβεσμένα Πάγια (1.600.000/20 έτη=80.000)		80.000
Και στην περίπτωση που το αποθεματικό αναπροσαρμογής αποσβένεται σταδιακά		

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	40.000	
Κέρδη εις νέο (800.000/20 έτη=40.000)		40.000

ΑΣΚΗΣΗ 4

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» την 31.12.10 εμφανίζει στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης οικόπεδο αξίας 340.000 €. Την 31.12.11 η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 400.000 €. Μετά από 2 έτη, δηλαδή την 31.12.13, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 320.000 €.

Κατά την 31.12.10 δεν υπάρχει σχηματισμένο αποθεματικό αναπροσαρμογής στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης «ΒΗΤΑ».

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 4

Την 31.12.11 θα γίνει αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 400.000 € διενεργώντας την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Οικόπεδο	60.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		60.000

Μετά από δύο έτη την 31.12.13 θα γίνει αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 320.000 €, δηλαδή η εύλογη αξία του οικοπέδου μειώνεται κατά $400.000 - 320.000 = 80.000$ €

Κατά την ημερομηνία αυτή το σχηματισμένο Αποθεματικό Αναπροσαρμογής είναι 60.000 € (από την αναπροσαρμογή την 31.12.11)

Συνεπώς θα γίνει η ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	60.000	
Ζημιά λόγω μείωσης αξίας οικοπέδου	20.000	
Οικόπεδο		80.000

ΑΣΚΗΣΗ 5

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» την 31.12.10 εμφανίζει στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης οικόπεδο αξίας 340.000 €. Την 31.12.11 η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 300.000 €. Την 31.12.12, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμάται σε 350.000 €.

Κατά την 31.12.10 δεν υπάρχει σχηματισμένο αποθεματικό αναπροσαρμογής στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης «ΔΕΛΤΑ».

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 5

Την 31.12.11 θα γίνει αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 300.000 € (μείωση της αξίας του οικοπέδου κατά $340.000 - 300.000 = 40.000$ €) διενεργώντας την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Ζημιά λόγω μείωσης αξίας οικοπέδου	40.000	
Οικόπεδο		40.000

Τον επόμενο χρόνο, την 31.12.12 θα γίνει αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 350.000 €, δηλαδή η εύλογη αξία του οικοπέδου αυξάνεται κατά $350.000 - 300.000 = 50.000$ €

Συνεπώς θα γίνει η ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Οικόπεδο	50.000	
Κέρδος λόγω αύξησης αξίας οικοπέδου		40.000
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		10.000

ΑΠΟΣΒΕΣΗ

- Ένα σύνθετο ενσώματο πάγιο διαχωρίζεται σε τμήματα, εφόσον το κόστος του τμήματος είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του παγίου και συνεπώς αποσβένεται και ξεχωριστά.
- Τμήματα με την ίδια ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου που αποτελείται από διάφορα τμήματα, μπορεί να αντιμετωπίζονται ενιαία.
- Οι αποσβέσεις της περιόδου μεταφέρονται στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου αναφοράς.
- Οι αποσβέσεις που αφορούν παραγωγή περιλαμβάνονται στο κόστος μεταποίησης αποθεμάτων, ενώ π.χ. Η απόσβεση ενσώματου παγίου που χρησιμοποιείται σε δραστηριότητες ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου

ΑΠΟΣΒΕΣΗ

- Απαιτείται συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.
 - ✓ Διαφοροποιείται από τις μεταγενέστερες δαπάνες και το βαθμό χρησιμοποίησης του
 - ✓ Προσδιορίζεται από την αναμενόμενη χρήση και φυσική φθορά του παγίου, την τεχνική και εμπορική απαξίωση και τους νομικούς ή παρόμοιους περιορισμούς
- Προσδιορισμός αποσβεστέου ποσού μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας.
- Στο τέλος κάθε χρήσης απαιτείται εξέταση της:
 - ✓ υπολειμματικής αξίας
 - ✓ ωφέλιμης ζωής
 - ✓ μεθόδου απόσβεσης

Εάν υπάρξει αλλαγή αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 ως αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ

- Αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών από την εταιρία.
- Απαιτείται επανεξέταση τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και σε περίπτωση σημαντικής μεταβολής → τροποποίηση.
- Ποικιλία μεθόδων
- Σταθερή εφαρμογή μεθόδου από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ

Εφαρμογή του ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»

Σε περίπτωση απαιτητής αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που υπέστησαν απομείωση, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν, συμπερίληψη σε:

- Κέρδη ή ζημιές της περιόδου

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Λογιστική αντιμετώπιση

✓ Απομείωση αξίας στοιχείων ενσώματων παγίων

ΔΛΠ 36

✓ Διαγραφή

✓ Αποζημίωση τρίτων μερών, όταν καθίσταται απαιτητή

✓ Αποκατάσταση, αγορά ή κατασκευή

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

➤ Λογιστική αντιμετώπιση

- ✓ Απομείωση αξίας στοιχείων ενσώματων παγίων
ΔΛΠ 36
- ✓ Διαγραφή
- ✓ Αποζημίωση τρίτων μερών, όταν καθίσταται απαιτητή
- ✓ Αποκατάσταση, αγορά ή κατασκευή

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

- Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, θα διαγράφεται όταν:

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

- $\text{Κέρδος ή ζημία} = \text{Καθαρό προϊόν διάθεσης} - \text{Λογιστική αξία παγίου}$

Μεταφορά στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου κατά τη χρονική στιγμή της διαγραφής του

- Σε περίπτωση που η πληρωμή από πώληση ενσώματου παγίου είναι μακροπρόθεσμη, προεξοφλείται.
Η διαφορά με το ονομαστικό ποσό αποτελεί έσοδο τόκου.
- Εάν υπάρχει «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» τότε αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (Λοιπά συνολικά έσοδα) και μεταφέρεται απευθείας στα «Κέρδη εις νέον»

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Απαιτείται γνωστοποίηση για:
 - ✓ τις βάσεις αποτίμησης για την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των παγίων
 - ✓ τις μεθόδους απόσβεσης
 - ✓ την ωφέλιμη ζωή των παγίων ή τους συντελεστές αποσβέσεων
 - ✓ την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση έναρξης και λήξης της χρήσης
 - ✓ μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης της χρήσης που να παρουσιάζει προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις μέσω συνενώσεων εταιριών, μεταβολές λόγω αναπροσαρμογών και ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην Καθαρή Θέση, ζημιές απομείωσης, αποσβέσεις, συναλλαγματικές διαφορές
 - ✓ την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση πιστωτών
 - ✓ τα ποσά αποζημίωσης σε τρίτους, εξόδων για το στάδιο της κατασκευής, συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση ενσώματων παγίων

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για τα στοιχεία των ενσώματων παγίων που εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες απαιτείται για κάθε κατηγορία γνωστοποίηση:

- ✓ της ημερομηνίας έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
- ✓ του βαθμού προσδιορισμού της εύλογης αξίας των παγίων άμεσα, με αναφορά σε αξίες ενεργού αγοράς ή σε πρόσφατες συναλλαγές αλλά και με άλλες τεχνικές αποτίμησης
- ✓ για το αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής
- ✓ των μεθόδων και παραδοχών στην εκτίμηση της εύλογης αξίας
- ✓ της αναγνωριζόμενης λογιστικής αξίας για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία ενσώματων παγίων, εάν εφαρμοζόταν η μέθοδος κόστους
- ✓ του πλεονάσματος αναπροσαρμογής και κάθε περιορισμού στη διανομή του υπολοίπου του στους μετόχους

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Επίσης, ενθαρρύνονται χωρίς να απαιτούνται γνωστοποιήσεις για:
- ✓ τη λογιστική αξία των παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια
 - ✓ την αξία κτήσης των πλήρως αποσβεσμένων χρησιμοποιούμενων παγίων
 - ✓ την αξία των κατεχόμενων για πώληση παγίων
 - ✓ την εύλογη αξία των ενσώματων παγίων για τα οποία χρησιμοποιείται το υπόδειγμα κόστους, όταν η εύλογη αξία διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική τους αξία

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΔΛΠ 16, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Νεγκάκης, Χ. (2015) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές
- Ντζανάτος, Δ. (2008) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Grant Thornton, (2009) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Grant Thornton, Αθήνα
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. and Hanekom, B. (2013), Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Willey