

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ενότητα: Επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 40)

Τι θα δούμε σε αυτή την ενότητα

- ✓ Τις βασικές έννοιες και ορισμούς που αφορούν στις επενδύσεις σε ακίνητα.
- ✓ Τις προβλέψεις του προτύπου σχετικά με την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα.
- ✓ Το χειρισμό των μεταφορών στοιχείων από και προς τις επενδύσεις σε ακίνητα.
- ✓ Τις προβλέψεις του προτύπου σχετικά με τη διάθεση επενδύσεων σε ακίνητα.
- ✓ Πρακτικά παραδείγματα σε σχέση με τις επενδύσεις σε ακίνητα.

Έννοιες και ορισμοί

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον παρά για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Παραδείγματα επενδύσεων σε ακίνητα

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επενδύσεων σε ακίνητα:

- α) Γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- β) Γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μία οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων).\
- γ) Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας (ή που κατέχεται από την οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.
- δ) Ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

Παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επενδύσεις σε ακίνητα

- α) Ακίνητα που προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση (βλ. Δ.Λ.Π. 2 - Αποθέματα).
- β) Ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων μερών (βλ. Δ.Λ.Π. 11 - Συμβάσεις Κατασκευής).
- γ) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλέπε Δ.Λ.Π. 16 - Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι πληρώνουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης.
- δ) Ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται σε τέτοια ακίνητα μέχρι να συμπληρωθεί η κατασκευή ή αξιοποίηση, οπότε τα ακίνητα καθίστανται επένδυση σε ακίνητα και το Δ.Λ.Π. 40 αρχίζει να εφαρμόζεται.
- ε) Ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

Αναγνώριση

Μια επένδυση σε ακίνητα θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- α) Είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οντότητα.
- β) Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης, όπως εργατικό κόστος, αναλώσιμα και το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών, στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Μία επένδυση σε ακίνητα θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής θα συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.

Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της απόκτησης και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες αποτελούν, για παράδειγμα, οι επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, οι φόροι μεταβίβασης ακινήτου και άλλα κόστη της συναλλαγής. Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

Η οντότητα μπορεί να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

Μέθοδος κόστους

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 16 – Ενσώματες ακινητοποιήσεις. *Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι η οντότητα υπολογίζει αποσβέσεις κάθε χρόνο με βάση την ωφέλιμη ζωή.*

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση συνχ

Μέθοδος εύλογης αξίας

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, *χωρίς να υπολογίζει ετησίως αποσβέσεις.*

Στις περιπτώσεις που τα δικαιώματα που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η μέθοδος της εύλογης αξίας.

Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα **θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.**

Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μεταφορές

Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

- α) Έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο.
- β) Έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μία μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα.
- γ) Πέραν της ιδιοχρησιμοποίησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα.
- δ) Έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μία μεταφορά από αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα.
- ε) Πέραν της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μία μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση σε επένδυση σε ακίνητα.

Διαθέσεις

Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Παράδειγμα αναγνώρισης επενδυτικών ακινήτων στις οικονομικές καταστάσεις

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ Α.Ε. και θυγατρικές αυτής έχουν στην κατοχή τους κατά την 31/12/2023 τα ακόλουθα ακίνητα:

Περιγραφή	Λογιστική Αξία
α. Η μητρική κατέχει οικόπεδο με απροσδιόριστη χρήση.	1.000.000
β. Η μητρική κατέχει κτήριο που μισθώνει με λειτουργική μίσθωση σε τρίτους.	7.000.000
γ. Η μητρική κατέχει κτήριο που το χρησιμοποιεί για τα γραφεία της.	2.000.000
δ. Η μητρική κατέχει κτήριο που μισθώνει σε θυγατρική της με λειτουργική μίσθωση.	4.000.000
Σύνολο	14.000.000

Ζητείται: Να προσδιοριστεί το πως θα εμφανιστούν τα παραπάνω ακίνητα στις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

Λύση:

α. Γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων. Συνεπώς, το οικόπεδο με την απροσδιόριστη χρήση παραπάνω θεωρείται επενδυτικό ακίνητο και στις ατομικές και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

β. Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις σε τρίτους θεωρείται επενδυτικό ακίνητο. Άρα και το κτήριο κατοχής της μητρικής το οποίο μισθώνεται σε τρίτους είναι επενδυτικό ακίνητο και στις ατομικές και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

γ. Το κτήριο κατοχής της μητρικής το οποίο χρησιμοποιείται από την ίδια την εταιρεία κατατάσσεται στα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια. Επομένως, δεν είναι επενδυτικό ακίνητο, ούτε στις ατομικές ούτε στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

δ. Το κτήριο που κατέχει η μητρική και μισθώνει στη θυγατρική της με λειτουργική μίσθωση αντιμετωπίζεται ως επενδυτικό ακίνητο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις (όπως το κτήριο της περίπτωσης β παραπάνω). Εντούτοις, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το ακίνητο αντιμετωπίζεται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο διότι δεν εννοείται η επίτευξη κέρδους μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιρειών.

Η συνολική εικόνα των ακινήτων στον ισολογισμό στις 31/12/2023 θα έχει ως ακολούθως:



Κονδύλι Ισολογισμού	Ατομικές Οικ. Κατ/σεις	Ενοποιημένες Οικ. Κατ/σεις
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα	2.000.000	6.000.000
Επενδυτικά ακίνητα	12.000.000	8.000.000
Σύνολο	14.000.000	14.000.000

Παράδειγμα χαρακτηρισμού ακινήτων

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ Α.Ε. και θυγατρικές αυτής έχουν στην κατοχή τους στις 31/12/2023 τα ακόλουθα ακίνητα:

Περιγραφή
α. Η μητρική κατέχει οικόπεδο με απροσδιόριστη χρήση.
β. Η μητρική κατέχει κτήριο που μισθώνει σε τρίτους με λειτουργική μίσθωση.
γ. Η θυγατρική 1, η οποία δραστηριοποιείται στο χώρο κατασκευής και πώλησης ακινήτων, κατέχει δύο συγκροτήματα γραφείων προς διάθεση.
δ. Η μητρική κατέχει κτήριο που χρησιμοποιείται από τη Διοίκηση της.
ε. Η μητρική κατέχει κτήριο που μισθώνει σε θυγατρική της με λειτουργική μίσθωση.
στ. Η μητρική κατέχει κτήριο που μισθώνει σε τρίτους με χρηματοδοτική μίσθωση.
Σύνολο

Ζητείται: Να προσδιοριστεί το πως θα εμφανιστούν τα παραπάνω ακίνητα στις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

Λύση:

α. Γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων. Συνεπώς, το οικόπεδο με την απροσδιόριστη χρήση παραπάνω θεωρείται επενδυτικό ακίνητο και στις ατομικές και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

β. Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις σε τρίτους θεωρείται επενδυτικό ακίνητο. Άρα και το κτήριο κατοχής της μητρικής το οποίο μισθώνεται σε τρίτους είναι επενδυτικό ακίνητο και στις ατομικές και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

γ. Η θυγατρική δραστηριοποιείται στο χώρο στο χώρο κατασκευής και πώλησης ακινήτων και κατέχει δύο συγκροτήματα γραφείων προς διάθεση. Τα κτήρια αυτά ανήκουν στα αποθέματα της θυγατρικής και του Ομίλου και όχι στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ή επενδυτικά ακίνητα.

δ. Το κτήριο κατοχής της μητρικής το οποίο χρησιμοποιείται από την ίδια την εταιρεία για διοικητικούς σκοπούς κατατάσσεται στα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, τόσο στις ατομικές όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023.

ε. Το κτήριο που κατέχει η μητρική και μισθώνει στη θυγατρική της με λειτουργική μίσθωση αντιμετωπίζεται ως επενδυτικό ακίνητο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Εντούτοις, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το ακίνητο αντιμετωπίζεται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο διότι δεν εννοείται η επίτευξη κέρδους μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιρειών.

στ. Ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση δεν αποτελούν επενδυτικά ακίνητα αλλά ούτε και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Το συγκεκριμένο ακίνητο θα εμφανιστεί στις ατομικές και οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2023 στις «Απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις».

Παράδειγμα μεταγενέστερης επιμέτρησης επενδυτικού ακινήτου

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ Α.Ε. απέκτησε την 1/1/2017 οικόπεδο με κόστος κτήσης 1.000.000 ευρώ. Κατά την απόκτηση του οικοπέδου η Εταιρεία δεν είχε αποφασίσει για τη μελλοντική χρήση του και, συνεπώς, λόγω απροσδιόριστης χρήσης, κατέταξε το οικόπεδο αυτό στα επενδυτικά ακίνητα. Η Εταιρεία χρησιμοποιεί για τα επενδυτικά της ακίνητα το μοντέλο επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Στις 31/12/2021 η επιχείρηση προέβη σε αποτίμηση της εύλογης αξίας του οικοπέδου με επαγγελματία ορκωτό εκτιμητή. Από την εκτίμηση που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η εύλογη αξία του οικοπέδου στις 31/12/2021 ισούταν με 1.200.000 ευρώ. Στις 31/12/2023 η επιχείρηση επανεκτίμησε την εύλογη αξία του του οικοπέδου λόγω αλλαγής προς το δυσμενέστερο των συνθηκών της περιοχής στην οποία βρίσκεται το οικόπεδο. Από την επανεκτίμηση προέκυψε ότι η εύλογη αξία του οικοπέδου κατά την 31/12/2023 ήταν 1.050.000 ευρώ.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να διενεργηθούν οι απαραίτητοι υπολογισμοί και οι λογιστικές εγγραφές για την αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου στις 31/12/2021 και 31/12/2023.

Λύση:

Η λογιστική αξία του οικοπέδου στις 31/12/2021 ήταν 1.000.000 ευρώ και η εύλογη του αξία ήταν 1.200.000 ευρώ. Άρα, από την αναπροσαρμογή στις 31/12/2021 προέκυψε κέρδος ύψους $1.200.000 - 1.000.000 = 200.000$ ευρώ.

Στην περίπτωση των επενδυτικών ακινήτων, κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω στοιχεία, η επιχείρηση έκανε στις 31/12/2021 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2019	Επενδυτικά ακίνητα	200.000	
	Κέρδος από επιμέτρηση επενδυτικών ακινήτων		200.000
	Αιτ.: Επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου (οικοπέδου) στην εύλογη αξία		

Σημ.: Ο λογαριασμός «Κέρδος από επιμέτρηση επενδυτικών ακινήτων» είναι στοιχείο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Από τη νέα αναπροσαρμογή στις 31/12/2023 προέκυψε ζημία ύψους $1.050.000 - 1.200.000 = 150.000$ ευρώ.

Αυτή η ζημία θα καταγραφεί στα αποτελέσματα της χρήσης 2023. Ως εκ τούτου, η επιχείρηση έκανε στις 31/12/2021 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Ζημία από επιμέτρηση επενδυτικών ακινήτων	150.000	
	Επενδυτικά ακίνητα		150.000
	Αιτ.: Επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου (οικοπέδου) στην εύλογη αξία		

Παράδειγμα μεταβολής στη χρήση

Δεδομένα: Την 31/12/2019 η Εταιρεία BAUL HUNTLERS A.E. είχε στην κατοχή της κτήριο κόστους κτήσης 40.000.000 ευρώ με ημερομηνία κτήσης την 1/1/1990, ωφέλιμη ζωή 40 έτη και υπολειμματική αξία μηδέν. Το κτήριο αυτό βρίσκεται κτισμένο σε ιδιόκτητο οικοπέδο κόστους κτήσης 5.000.000 ευρώ. Η Εταιρεία χρησιμοποιούσε το κτήριο αυτό μέχρι τις 31/12/2019 για τη στέγαση των διοικητικών της υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η Εταιρεία χρησιμοποιεί το μοντέλο του ιστορικού κόστους και τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα κτήρια της, η λογιστική αξία του κτηρίου στις 31/12/2019 ανέρχεται σε 10.000.000 ευρώ ($40.000.000 - 30 \times 1.000.000 = 10.000.000$). Την 1/1/2020 η Εταιρεία ολοκλήρωσε την κατασκευή ενός νέου κτηρίου στο οποίο μεταφέρθηκαν τα διοικητικά της γραφεία. Το παλαιό κτήριο εκμισθώθηκε σε τρίτους και χαρακτηρίστηκε ως επενδυτικό ακίνητο, το οποίο θα παρακολουθείται λογιστικά σύμφωνα με το μοντέλο της εύλογης αξίας. Την 1/1/2020 η εύλογη αξία του κτηρίου ορίστηκε στα 12.000.000 ευρώ. Επίσης, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε στα 6.000.000 ευρώ. Στις 31/12/2020 η Εταιρεία προέβη σε επανεκτίμηση του κτηρίου και του οικοπέδου στην εύλογη αξία. Από την αποτίμηση αυτή προέκυψε ότι η εύλογη αξία του κτηρίου και του οικοπέδου ανέρχονται σε 11.000.000 και 5.500.000 ευρώ, αντίστοιχα. Στις 30/6/2021 η Εταιρεία δέχθηκε πρόταση από τους ενοικιαστές για την εξαγορά του κτηρίου και του οικοπέδου συνολικού ύψους 18.500.000 ευρώ, την οποία αποδέχθηκε. Η αποπληρωμή από τους αγοραστές έγινε με μετρητά.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το ακίνητο από την 1/1/2020 μέχρι και την πώληση του στις 30/6/2021.

Λύση:

Η λογιστική εικόνα του ακινήτου στις 31/12/2019 είχε ως ακολούθως:

	Αξία Κτήσης	Σωρ/νες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
Οικόπεδο	5.000.000	0	5.000.000
Κτήριο	40.000.000	30.000.000	10.000.000
Σύνολο	45.000.000	30.000.000	15.000.000

Την 1/1/2020 το ακίνητο μεταφέρθηκε στα επενδυτικά ακίνητα με βάση την εύλογη του αξία των 18.000.000 ευρώ, ήτοι το άθροισμα των 6.000.000 ευρώ, που είναι η εύλογη αξία του οικοπέδου, και των 12.000.000 ευρώ, που είναι η εύλογη αξία του κτηρίου.

Η λογιστική εγγραφή που διενήργησε η Εταιρεία την 1/1/2020 για τη μεταφορά του ακινήτου στα επενδυτικά ακίνητα είναι η ακόλουθη:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2020	Επενδυτικά ακίνητα	18.000.000	
	Αποσβεσμένα κτήρια	30.000.000	
	Οικόπεδα		5.000.000
	Κτήρια		40.000.000
	Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		3.000.000
	Αιτ.: Μεταφορά ακινήτου στα επενδυτικά ακίνητα		

Σημ.: Ο λογαριασμός «Πλεόνασμα αναπροσαρμογής» είναι στοιχείο της Καθαρής Θέσης (Ιδίων Κεφαλαίων). Επισημαίνεται ότι αν στη διάρκεια μιας χρήσης ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο μετατρέπεται σε μία επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οντότητα θα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16. Δηλαδή:

α) Κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.

Παράδειγμα μεταβολής στη χρήση

Δεδομένα: Την 31/12/2019 η Εταιρεία BAUL HUNTLERS A.E. είχε στην κατοχή της κτήριο κόστους κτήσης 40.000.000 ευρώ με ημερομηνία κτήσης την 1/1/1990, ωφέλιμη ζωή 40 έτη και υπολειμματική αξία μηδέν. Το κτήριο αυτό βρίσκεται κτισμένο σε ιδιόκτητο οικοπέδο κόστους κτήσης 5.000.000 ευρώ. Η Εταιρεία χρησιμοποιούσε το κτήριο αυτό μέχρι τις 31/12/2019 για τη στέγαση των διοικητικών της υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η Εταιρεία χρησιμοποιεί το μοντέλο του ιστορικού κόστους και τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα κτήρια της, η λογιστική αξία του κτηρίου στις 31/12/2019 ανέρχεται σε 10.000.000 ευρώ ($40.000.000 - 30 \times 1.000.000 = 10.000.000$). Την 1/1/2020 η Εταιρεία ολοκλήρωσε την κατασκευή ενός νέου κτηρίου στο οποίο μεταφέρθηκαν τα διοικητικά της γραφεία. Το παλαιό κτήριο εκμισθώθηκε σε τρίτους και χαρακτηρίστηκε ως επενδυτικό ακίνητο, το οποίο θα παρακολουθείται λογιστικά σύμφωνα με το μοντέλο της εύλογης αξίας. Την 1/1/2020 η εύλογη αξία του κτηρίου ορίστηκε στα 12.000.000 ευρώ. Επίσης, η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε στα 6.000.000 ευρώ. Στις 31/12/2020 η Εταιρεία προέβη σε επανεκτίμηση του κτηρίου και του οικοπέδου στην εύλογη αξία. Από την αποτίμηση αυτή προέκυψε ότι η εύλογη αξία του κτηρίου και του οικοπέδου ανέρχονται σε 11.000.000 και 5.500.000 ευρώ, αντίστοιχα. Στις 30/6/2021 η Εταιρεία δέχθηκε πρόταση από τους ενοικιαστές για την εξαγορά του κτηρίου και του οικοπέδου συνολικού ύψους 18.500.000 ευρώ, την οποία αποδέχθηκε. Η αποπληρωμή από τους αγοραστές έγινε με μετρητά.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το ακίνητο από την 1/1/2020 μέχρι και την πώληση του στις 30/6/2021.

Λύση:

Η λογιστική εικόνα του ακινήτου στις 31/12/2019 είχε ως ακολούθως:

	Αξία Κτήσης	Σωρ/νες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
Οικόπεδο	5.000.000	0	5.000.000
Κτήριο	40.000.000	30.000.000	10.000.000
Σύνολο	45.000.000	30.000.000	15.000.000

Την 1/1/2020 το ακίνητο μεταφέρθηκε στα επενδυτικά ακίνητα με βάση την εύλογη του αξία των 18.000.000 ευρώ, ήτοι το άθροισμα των 6.000.000 ευρώ, που είναι η εύλογη αξία του οικοπέδου, και των 12.000.000 ευρώ, που είναι η εύλογη αξία του κτηρίου.

Η λογιστική εγγραφή που διενήργησε η Εταιρεία την 1/1/2020 για τη μεταφορά του ακινήτου στα επενδυτικά ακίνητα είναι η ακόλουθη:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2020	Επενδυτικά ακίνητα	18.000.000	
	Αποσβεσμένα κτήρια	30.000.000	
	Οικόπεδα		5.000.000
	Κτήρια		40.000.000
	Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		3.000.000
	Αιτ.: Μεταφορά ακινήτου στα επενδυτικά ακίνητα		

Σημ.: Ο λογαριασμός «Πλεόνασμα αναπροσαρμογής» είναι στοιχείο της Καθαρής Θέσης (Ιδίων Κεφαλαίων). Επισημαίνεται ότι αν στη διάρκεια μιας χρήσης ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο μετατρέπεται σε μία επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οντότητα θα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16. Δηλαδή:

α) Κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.

β) Κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:

- (i) κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μία προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.
- (ii) κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Με βάση τα παραπάνω, το «κέρδος» των 3.000.000 ευρώ που προέκυψε από την αναπροσαρμογή του ακινήτου στην εύλογη αξία κατά τη μεταφορά στα επενδυτικά ακίνητα καταχωρήθηκε κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Στις 31/12/2020 η εύλογη αξία του ακινήτου επανεκτιμήθηκε και πρόκυψε η ακόλουθη εικόνα συγκριτικά με την εικόνα κατά την 1/1/2020:

	Εύλογη Αξία 1/1/2020	Εύλογη Αξία 31/12/2020	Διαφορά
Οικόπεδο	6.000.000	5.500.000	-500.000
Κτήριο	12.000.000	11.000.000	-1.000.000
Σύνολο	18.000.000	16.500.000	-1.500.000

Η λογιστική εγγραφή που διενήργησε η Εταιρεία την 31/12/2020 για την καταχώρηση της ζημίας από τη νέα επιμέτρηση της εύλογης αξίας του ακινήτου είναι η εξής:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2020	Ζημίες επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων	1.500.000	
	Επενδυτικά ακίνητα		1.500.000
	Αιτ.: Επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου στην εύλογη αξία		

Στις 30/6/2021 η Εταιρεία πουλάει το ακίνητο έναντι 18.500.000 ευρώ, εισπράττοντας το τίμημα σε μετρητά.

Η λογιστική εγγραφή που διενήργησε η Εταιρεία στις 30/6/2021 για την πώληση του ακινήτου είναι η εξής:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
30/6/2021	Χρηματικά διαθέσιμα	18.500.000	
	Επενδυτικά ακίνητα		16.500.000
	Κέρδος από πώληση επενδυτικού ακινήτου		2.000.000
	Αιτ.: Πώληση επενδυτικού ακινήτου		

Παράδειγμα μεταφοράς από τα αποθέματα στα επενδυτικά ακίνητα

Δεδομένα: Την 31/12/2023 η Εταιρεία ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Α.Ε. είχε καταχωρημένο στα αποθέματα της ακίνητο λογιστικής αξίας 10.000.000 ευρώ, το οποίο εκμίσθωσε κατά την ημερομηνία αυτή σε τρίτους. Η εύλογη αξία του ακινήτου στις 31/12/2023 ήταν 12.000.000 ευρώ.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το ακίνητο στις 31/12/2023.

Λύση:

Η λογιστική εγγραφή που διενήργησε η Εταιρεία για τη μεταφορά του ακινήτου από τα αποθέματα της στα επενδυτικά ακίνητα είναι η ακόλουθη:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Επενδυτικά ακίνητα	12.000.000	
Αποθέματα		10.000.000
Κέρδος εύλογης αξίας		2.000.000
Αιτ.: Μεταφορά ακινήτου από τα αποθέματα στα επενδυτικά ακίνητα		

Σημ.: Για μία μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.