



**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ  
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ**

**Πτυχιακή Εργασία του φοιτητή ΠΑΡΜΑΚΙΔΗ ΝΙΚΟΛΑΟΥ Α.Μ. 074/12**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΒΑΣΙΛΕΙΑΔΗΣ ΑΧΙΛΛΕΑΣ**

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018**

**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ  
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ**

**Πτυχιακή Εργασία του φοιτητή ΠΑΡΜΑΚΙΔΗ ΝΙΚΟΛΑΟΥ Α.Μ. 074/12**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΒΑΣΙΛΕΙΑΔΗΣ ΑΧΙΛΛΕΑΣ**

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018**

## Περίληψη

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται με τα ενσώματα πάγια όπως αυτά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Αρχικά γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή αλλά και μια συνοπτική καταγραφή και ανάλυση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Από αυτά γίνεται εκτενέστερη και πιο λεπτομερής αναφορά στα ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» και ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

Καταγράφεται μια συνοπτική ανάλυση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων και εν συνεχεία παρατίθεται η λεπτομερής ανάλυση τους από το ΔΛΠ 16 και το πώς αυτό χειρίζεται λογιστικά τα ενσώματα πάγια. Στη συνέχεια εξετάζεται το ΔΛΠ 17 και ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων ενώ στο ΔΛΠ 40 γίνεται ανάλυση πώς μια οικονομική οντότητα χειρίζεται τις επενδύσεις σε ακίνητα.

Επίσης, γίνεται μικρή αναφορά στην εταιρεία Lamda Development SA και πώς αντιμετωπίζει και πρακτικά τα ενσώματα πάγια, χρησιμοποιώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μέσα από τις οικονομικές της καταστάσεις.

Τέλος, καταγράφονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την παρούσα πτυχιακή εργασία καθώς και η βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνησή της.

## **Abstract**

The current thesis deals with tangible assets and as how they are treated, in accordance with International Financial Reporting Standards.

Initially, there is a brief historical review and a brief record and analysis of International Financial Reporting Standards. This includes a more extensive and more detailed reference to IAS 16 "Property, Plant and Equipment", IAS 17 "Leases" and IAS 40 "Investment Property".

A summary breakdown of tangible assets is recorded, followed by a detailed breakdown of IAS 16 and the treatment of tangible assets. IAS 17 and lease accounting are then dealt with, while IAS 40 analyzes how an entity handles investment properties.

Also, a small reference is made to Lamda Development SA and how it treats tangible assets in practice, using International Accounting Standards, through its financial statements.

Finally, the conclusions drawn from this dissertation and the bibliography used for its elaboration, are recorded.

## Περιεχόμενα

Περίληψη.....	i
Abstract .....	ii
Περιεχόμενα.....	iii

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

#### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ/ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

1.1 Ορισμός των διεθνών λογιστικών προτύπων .....	10
1.2 Ιστορική εξέλιξη.....	10
1.3 Γενικές αρχές διεθνών λογιστικών προτύπων .....	12
1.3.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση ως προς τα ΔΠΧΑ .....	12
1.3.2 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα .....	12
1.3.3 Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δουλευμένου .....	12
1.3.4. Σημαντικότητα και συγκέντρωση.....	12
1.3.5 Συμψηφισμός.....	13
1.3.6 Συχνότητα αναφορών .....	13
1.3.7 Συγκριτική πληροφόρηση .....	13
1.3.8 Ομοιομορφία της παρουσίασης .....	13
1.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) σε ισχύ:.....	14
1.5 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) σε ισχύ: .....	14
1.6 Τρόπος έκδοσης ΔΛΠ .....	15
1.7 Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.....	15
1.8 Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις .....	16
1.8.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων.....	16
1.8.2 Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων .....	16

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

#### ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

2.1 Πάγιο Ενεργητικό - Ενσώματες Και Ασώματες Ακινήτοποιήσεις.....	17
2.2 Τα Ενσώματα Πάγια σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ....	17
2.3 Δ.Λ.Π. και Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις .....	18

2.4 Βασικές έννοιες Ενσωμάτων Περιουσιακών στοιχείων .....	19
2.5 Αποσβέσεις Ενσωμάτων Παγίων .....	20
2.5.1 Ενοιολογικοί προσδιορισμοί σύμφωνα με τα ΕΛΠ .....	20

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 "ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ"**

3.1 Η ιστορία του ΔΛΠ 16 .....	21
3.2 Σκοπός του ΔΛΠ 16 .....	21
3.3 Πεδίο εφαρμογής.....	21
3.4 Βασικές έννοιες και ορισμοί.....	22
3.5 Αναγνώριση και επιμέτρηση ενός Ενσωμάτου Παγίου .....	23
3.5.1 Προϋποθέσεις αναγνώρισης.....	23
3.5.2 Αρχικά κόστη .....	24
3.5.3 Μεταγενέστερα κόστη .....	25
3.6 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση.....	25
3.6.1 Επιμέτρηση του κόστους.....	27
3.7 Μεταγενέστερη αποτίμηση Ενσωμάτων Παγίων .....	29
3.7.1 Μέθοδος Κόστους .....	29
3.7.2 Μέθοδος Αναπροσαρμογής.....	30
3.7.2.1 Λογιστικοί χειρισμοί σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής .....	31
3.7.2.2 Αναπροσαρμογή ενσώματου παγίου μετά από προηγούμενη απομείωση .....	32
3.7.2.3 Αναπροσαρμογή ενσώματου παγίου μετά από προηγούμενη αύξηση της λογιστικής αξίας του .....	33
3.8 Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων .....	33
3.8.1 Αποσβεστέο ποσό .....	34
3.8.2 Υπολειμματική αξία.....	34
3.8.3 Περίοδος απόσβεσης .....	34
3.8.3.1 Γήπεδα και κτίρια.....	35
3.8.4 Μέθοδοι απόσβεσης.....	36
3.9 Απομείωση αξίας – αποζημίωση.....	36
3.10 Διαγραφή παγίου – παύση αναγνώρισης.....	37
3.11 Αναβαλλόμενος φόρος .....	38
3.12 Γνωστοποιήσεις.....	39
3.13 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ 16 και ΕΛΠ.....	41

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 "ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ"

4.1 Εισαγωγή.....	43
4.2 Σκοπός του προτύπου.....	43
4.3 Πεδίο εφαρμογής.....	43
4.4 Ορισμοί και διευκρινήσεις.....	44
4.5 Ταξινόμηση των μισθώσεων.....	47
4.5.1 Ταξινόμηση μισθώσεων σε γη και κτίρια.....	49
4.6 Η λογιστική των μισθώσεων.....	50
4.6.1 Χρηματοοικονομική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.....	50
4.6.1.1 Αρχική αναγνώριση.....	50
4.6.1.2 Μεταγενέστερη επιμέτρηση.....	51
4.6.2 Λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.....	52
4.6.3 Χρηματοοικονομική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.....	52
4.6.3.1 Αρχική αναγνώριση.....	52
4.6.3.2 Μεταγενέστερη επιμέτρηση.....	53
4.6.4 Λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.....	54
4.6.4.1 Αναγνώριση λειτουργικής μίσθωσης από τον εκμισθωτή.....	54
4.7 Μισθώσεις διενεργούμενες από κατασκευαστές ή εμπόρους ενσώματων παγίων.....	54
4.8 Επεκτάσεις μισθώσεων και ανανεώσεις.....	55
4.8.1 Δικαίωμα ανανέωσης ή επέκτασης που περιλαμβάνεται στην αρχική σύμβαση ....	56
4.8.2 Δικαίωμα ανανέωσης ή επέκτασης που περιλαμβάνεται στην τελική σύμβαση .....	56
4.8.3 Διαπραγμάτευση για ανανέωση ή επέκταση που δεν καλύπτεται από τους αρχικούς ορούς.....	57
4.8.4 Αναδιαπραγμάτευση για ανανέωση ή επέκταση που επηρεάζει τους αρχικούς ορούς.....	57
4.9 Πώληση και επαναμίσθωση (Sale & Leaseback).....	57
4.10 Γνωστοποιήσεις.....	58
4.10.1 Χρηματοοικονομικές μισθώσεις από την πλευρά του μισθωτή.....	59
4.10.2 Χρηματοοικονομικές μισθώσεις από την πλευρά του εκμισθωτή.....	59
4.10.3 Λειτουργικές μισθώσεις από την πλευρά του μισθωτή.....	60
4.10.4 Λειτουργικές μισθώσεις από την πλευρά του εκμισθωτή.....	60
4.11 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ 17 Και ΕΛΠ.....	61

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 "ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ"

5.1 Εισαγωγή.....	62
5.2 Σκοπός του προτύπου.....	62
5.3 Πεδίο εφαρμογής.....	62
5.4 Εννοιολογική προσέγγιση του προτύπου.....	63
5.5 Επένδυση σε ακίνητα.....	63
5.6 Ακίνητα που δεν θεωρούνται επένδυση.....	64
5.7 Αναγνώριση μιας επένδυσης.....	65
5.7.1 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση.....	65
5.7.2 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση.....	67
5.7.2.1 Λογιστική πολιτική.....	67
5.7.2.3 Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας.....	69
5.7.2.4 Μέθοδος κόστους.....	69
5.8 Μεταφορές.....	70
5.8.1 Λογιστική αντιμετώπιση των μεταφορών.....	70
5.8.1.1 Μεταφορά ακινήτου από επένδυση στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.....	70
5.8.1.2 Μεταφορά ακινήτου από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στις επενδύσεις σε ακίνητα.....	71
5.8.1.3 Μεταφορά ακινήτου από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα.....	71
5.8.1.4 Ολοκλήρωση κατασκευής ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα.....	72
5.9 Διαθέσεις.....	72
5.10 Γνωστοποιήσεις.....	73
5.10.1 Επιπλέον γνωστοποιήσεις.....	74
5.10.1.1 Μέθοδος εύλογης αξίας.....	74
5.10.1.2 Μέθοδος κόστους.....	75
5.11 Μεταβατικές διατάξεις.....	76
5.11.1 Μέθοδος εύλογης αξίας.....	76
5.11.2 Μέθοδος κόστους.....	76
5.12 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ 40 και ΕΛΠ.....	77



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

### ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ. ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ LAMDA DEVELOPMENT

6.1 Προφίλ Εταιρίας.....	78
6.2 Οικονομική Κατάσταση του Ομίλου.....	78
6.3 Οικονομικές Καταστάσεις Εταιρίας περιόδου 1-1-2016 έως 31-12-2016 .....	79
6.3.1 Γενικές πληροφορίες.....	79
6.3.2 Ενσώματα πάγια.....	80
6.3.3 Μισθώσεις.....	81
6.3.3.1 Η Εταιρεία ως μισθωτής.....	81
6.3.3.2 Η Εταιρεία ως εκμισθωτής .....	81
6.3.4 Επενδύσεις σε ακίνητα.....	82
Συμπεράσματα.....	84
Βιβλιογραφία .....	85
Παράρτημα.....	87

## Λίστα συντομογραφιών

### Ελληνικές Συντομεύσεις

Δ.Λ.Π.: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Π.Χ.Α.: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ε.Γ.Λ.Σ.: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Λ.Π.: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.: Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρημ/κης Αναφοράς

Μ.Ε.Δ.: Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

Σ.Ο.Ε.Λ.: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σ.Δ.Λ.Π.: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Χ.Α.: Χρηματιστήριο Αθηνών

### Αγγλικές συντομεύσεις

F.A.S.B.: Financial Accounting Standard Board

I.A.S.: International Accounting Standard

I.A.S.B.: International Accounting Standard Board

I.F.R.I.C.: International Financial Reporting Interpretation Committee

I.F.R.S.: International Financial Reporting Standard

I.A.S.C: International Accounting Standard Committee

S.A.C.: Standards Advisory Council

S.I.C.: Standing Interpretations Committee

## Εισαγωγή

Λογιστική είναι η συστηματική και ολοκληρωμένη καταγραφή των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και μη που σχετίζονται με μια οικονομική μονάδα, και ταυτόχρονα αναφέρεται στη διαδικασία σύνοψης, ανάλυσης και αναφοράς αυτών των πληροφοριών σε διάφορους αποδέκτες. Κύριοι αποδέκτες πέρα από τη διοίκηση, θεωρούνται και οι μέτοχοι, επενδυτές, κρατικές υπηρεσίες, χρηματιστές καθώς και οι ίδιοι οι εργαζόμενοι. Η λογιστική είναι μια θεμελιώδη λειτουργία για κάθε επιχείρηση και για αυτό το λόγο, αναφέρεται από πολλούς ως η «γλώσσα των επιχειρήσεων».

Στις αρχές του 21<sup>ο</sup> αιώνα, επετεύχθη συμφωνία μεταξύ πολλών χωρών, για ελεύθερη διακίνηση των αγαθών και υπηρεσιών, περιορίζοντας έτσι σημαντικά, αλλά χωρίς να εξαλείψουν εντελώς τους δασμούς στις εισαγωγές ή τις επιδοτήσεις των εξαγωγών προσπαθώντας να προστατεύσουν τις εγχώριες παραγωγές και επιχειρήσεις. Έτσι έγινε κατανοητό ότι θα χρειαζόταν ένα διεθνές λογιστικό σύστημα για την καταγραφή και παρακολούθηση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ), αργότερα Διεθνή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), τα οποία με απόφαση της Ε.Ε. από 1/1/2005 και με βάση τον κανονισμό 1606/2002, έγιναν απαραίτητη προϋπόθεση για όλες τις εισηγμένες εταιρείες σε Ευρωπαϊκά χρηματιστήρια. Παρατηρείται όμως ότι ένα μεγάλο μέρος του αναπτυσσόμενου σήμερα κόσμου, τα εφαρμόζει σε σημαντικό βαθμό. Ένα τέτοιο φαινόμενο εμφανίζεται και στην Ελλάδα όπου με τις τελευταίες εφαρμογές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), πλησιάζει σε έναν σημαντικό βαθμό την μορφή των ΔΛΠ.

Ένα μεγάλο κομμάτι των επιχειρήσεων, αποτελούν τα ενσώματα πάγια και ταυτόχρονα αποτελεί μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες της λογιστικής, την αποτίμησή τους στην πραγματική αξία. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καλύπτουν ένα μεγάλο μέρος του ενεργητικού των επιχειρήσεων. Όπως είναι ακόλουθο, ένα μεγάλο κομμάτι των ΔΛΠ ασχολείται με τα ενσώματα πάγια. Ειδικότερα στα πάγια αναφέρονται τα ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» και ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» καθώς είναι και βασικό αντικείμενο στα ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις», πλέον ΔΠΧΑ 16, ενώ εμφανίζονται και σε άλλα πρότυπα όπως στα ΔΛΠ 8, ΔΛΠ 20, ΔΛΠ 23, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 37 και στα ΔΠΧΑ 6.

Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε τα ΔΛΠ 16, 17 και 40, θα εξετάσουμε τι προβλέπουν τα Διεθνή Πρότυπα για τα πάγια, ειδικότερα τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις, και ποια είναι η λογιστική τους αντιμετώπιση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ / ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

#### 1.1 Ορισμός των διεθνών λογιστικών προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση κοινώς αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών, που πρέπει να ακολουθούνται από τους Λογιστές και τις Διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά τη σύνταξη των Οικονομικών τους Καταστάσεων.

Ένας ακόμη όρος που θα μπορούσε να χαρακτηρίσει τα ΔΛΠ, προέρχεται από τον σκοπό του ΔΛΠ 1, όπως αυτά είναι μεταφρασμένα από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) στην επίσημη εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συγκεκριμένα σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1, το οποίο ασχολείται με την «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους (Νεγκάκης 2015).

Επιπλέον αναφέρεται ότι Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και
- Διερμηνείες που αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.).

#### 1.2 Ιστορική εξέλιξη

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee I.A.S.C.) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973, ύστερα από συμφωνία των λογιστικών σωμάτων της Γαλλίας, Γερμανίας, Καναδά, Αυστραλίας, Μεξικού, Ολλανδίας, Ηνωμένου Βασιλείου, Ιρλανδίας και ΗΠΑ. (Νεγκάκης 2015) Η έδρα είναι στο Λονδίνο και στόχος της, η κατάρτιση και έκδοση λογιστικών προτύπων τα οποία θα βοηθήσουν στην ανάπτυξη και στην ομοιογένεια των χρηματοοικονομικών αναφορών μεταξύ διάφορων χωρών.

Κύρια καθήκοντα της επιτροπής αυτής, όπως ορίζονται στο καταστατικό της είναι (Τουρνά 2015):

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει, για το ευρύτερο κοινό, Λογιστικά Πρότυπα που πρέπει να τηρούνται κατά τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση των προτύπων αυτών.
- Να εργάζεται για τη συνεχή βελτίωση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων μέσω της βελτίωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η I.A.S.C. λειτούργησε χωρίς διακοπή μέχρι και το 2001 εκδίδοντας συνολικά 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με το πέρασμα το χρόνου ορισμένα από αυτά καταργήθηκαν, αντικαταστάθηκαν ή ενσωματώθηκαν σε άλλα πρότυπα. Η I.A.S.C. τον Ιανουάριο του 1997 δημιούργησε τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.) Standing Interpretation Committee (S.I.C.). Ο σκοπός της επιτροπής αυτής είναι να ενισχύει την αυστηρή εφαρμογή των ΔΛΠ και να βοηθάει την παγκόσμια συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, διερμηνεύοντας τα διαφιλονικούμενα λογιστικά ζητήματα που δεν εξηγούνται ικανοποιητικά από τα υφιστάμενα πρότυπα. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) έχει εκδώσει από το 1-41 ΔΛΠ και η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (S.I.C.) τις διερμηνείες σε ισχύ 7, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31, και 32.

Το έτος 2002 συστήθηκε το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board I.A.S.B.), το οποίο είναι από τότε και στο εξής υπεύθυνο για τα θέματα των διεθνών λογιστικών προτύπων. Κάθε χώρα και Οργανισμός που έχει ενδιαφέρον και συμφέροντα για την κατάρτιση νέων ΔΛΠ συμμετέχει στο Συμβούλιο με 1 ψήφο. Παράλληλα δημιουργήθηκε και η νέα Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης –International Financial Reporting Interpretations Committee (I.F.R.I.C.), η οποία συνεδριάζει όποτε κρίνεται απαραίτητο και η βασική της αρμοδιότητα αφορά την ερμηνεία των προτύπων, την πληροφόρηση και την καθοδήγηση πάνω σε θέματα των εκδοθέντων προτύπων που χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση.

Οι διερμηνείες που προτείνονται από την I.F.R.I.C., αφού εγκριθούν από το Συμβούλιο, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των επίσημων κειμένων του I.A.S.B.. Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) έχει εκδώσει από το 1-16 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) - International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.) και η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.C.) τις διερμηνείες 1-17.

Σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 16 ΔΠΧΑ, 25 ΔΛΠ., 13 διερμηνείες από την I.F.R.I.C. και 5 διερμηνείες από τη S.I.C. (ΔΛΠ 1). Επιπλέον έχει ξεκινήσει μια μεθοδευμένη προσπάθεια για σύγκλιση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς του I.A.S.B. με τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα του F.A.S.B., καθώς από κοινού αποφάσισαν να εντείνουν τις προσπάθειες τους για τη δημιουργία κοινών λογιστικών προτύπων για όλο τον πλανήτη, καθιερώνοντας μηνιαίες συζητήσεις.

### **1.3 Γενικές αρχές διεθνών λογιστικών προτύπων**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικές παραδεκτά λογιστικές αρχές οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, παρουσιάζονται παρακάτω. (ΔΛΠ 1)

#### **1.3.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση ως προς τα ΔΠΧΑ**

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλή πληροφόρηση. Αυτό γίνεται να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι κάθε παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγηθεί ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

#### **1.3.2 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα**

Η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **1.3.3 Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δουλευμένου**

Η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την αρχή του δουλευμένου, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμειακών ροών. Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή του δουλευμένου, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης που έχουν τεθεί για τα στοιχεία εκείνα.

#### **1.3.4. Σημαντικότητα και συγκέντρωση**

Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει τα παρόμοια στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα. Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.

### 1.3.5 Συμψηφισμός

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, ζημιών - κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο ΔΛΠ 1.

### 1.3.6 Συχνότητα αναφορών

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (που συμπεριλαμβάνουν συγκριτικές πληροφορίες) τουλάχιστον ετησίως. Όταν μια οικονομική οντότητα αλλάζει το τέλος της περιόδου αναφοράς της και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μιας περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης του ενός έτους, θα γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:

- α. το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και
- β. το γεγονός ότι ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα.

### 1.3.7 Συγκριτική πληροφόρηση

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δυο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να συμβεί να υπάρξει παρέκκλιση από τη προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα.

### 1.3.8 Ομοιομορφία της παρουσίασης

Η οικονομική οντότητα διατηρεί την εμφάνιση και την κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

- α. είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του Δ.Λ.Π. 8 ή
- β. απαιτούνται αλλαγές στην παρουσίαση βάσει ενός Δ.Π.Χ.Α.

#### **1.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) σε ισχύ:**

- ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»
- ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»
- ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών»
- ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών εκτιμήσεων και Λάθη»
- ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού»
- ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»
- ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»
- ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζόμενους»
- ΔΛΠ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»
- ΔΛΠ 21 «Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος»
- ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»
- ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»
- ΔΛΠ 26 «Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία»
- ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»
- ΔΛΠ 28 «Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»
- ΔΛΠ 29 «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες»
- ΔΛΠ 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση»
- ΔΛΠ 33 «Κέρδη κατά Μετοχή»
- ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση»
- ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»
- ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»
- ΔΛΠ 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»
- ΔΛΠ 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση»
- ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»
- ΔΛΠ 41 «Γεωργία»

#### **1.5 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) σε ισχύ:**

- Δ.Π.Χ.Α. 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς»
- Δ.Π.Χ.Α. 2 «Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών»
- Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων»
- Δ.Π.Χ.Α. 4 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια»
- Δ.Π.Χ.Α. 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες»
- Δ.Π.Χ.Α. 6 «Ερευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων»
- Δ.Π.Χ.Α. 7 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις»
- Δ.Π.Χ.Α. 8 «Λειτουργικοί Τομείς»
- Δ.Π.Χ.Α. 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα»



- Δ.Π.Χ.Α. 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις»
- Δ.Π.Χ.Α. 11 «Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο»
- Δ.Π.Χ.Α. 12 «Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε άλλες οντότητες»
- Δ.Π.Χ.Α. 13 «Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας»
- Δ.Π.Χ.Α. 14 «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Δραστηριοτήτων»
- Δ.Π.Χ.Α. 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες»
- Δ.Π.Χ.Α. 16 «Μισθώσεις»

## 1.6 Τρόπος έκδοσης ΔΛΠ

Η διαδικασία έκδοσης ενός ΔΛΠ γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών για την επιλογή των θεμάτων προς εξέταση και μελέτη και την έκδοση σχεδίων κατά θέμα. Τα σχέδια αυτά υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση και εφόσον εγκριθούν τα δύο τρίτα αυτών διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους (λογιστικές οργανώσεις, οι κυβερνήσεις, οι χρηματιστηριακές αρχές) για μελέτη και σχόλια, τα οποία λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο και έτσι γίνονται οι απαιτούμενες τροποποιήσεις στα αρχικά σχέδια. Για να πάρει τη μορφή ενός λογιστικού προτύπου πρέπει να εγκριθεί από τα τρία τέταρτα του συμβουλίου.

## 1.7 Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ εφαρμόζονται υποχρεωτικά για ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις από 1/1/2005 και μετά, από τις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.) που έχουν τις μετοχές τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Οι μητρικές εταιρείες και οι όμιλοι εταιρειών, οι οποίες πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα.

Οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή ακόμα και όταν δεν είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα (αλλά στην περίπτωση αυτή όμως να παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ στη χώρα εγκατάστασής τους) είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών (Καραγιάννης, Καραγιάννη, Καραγιάννης 2014).

Τέλος, προαιρετική είναι η εφαρμογή τους και στις Α.Ε. που δεν είναι εισηγμένες σε κάποια οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι Ε.Π.Ε., εφόσον πρώτα το εγκρίνει αυτό με απόφαση η Γενική Συνέλευση των μετόχων αρκεί να είναι υποχρεωτική η εφαρμογή τους για τουλάχιστον 5 συνεχόμενες χρήσεις.

## 1.8 Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

### 1.8.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οικονομικής οντότητας:

- i. τα περιουσιακά στοιχεία,
- ii. τις υποχρεώσεις,
- iii. τα ίδια κεφάλαια,
- iv. τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- v. τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς, και
- vi. τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών (Νεγκάκης 2015).

### 1.8.2 Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων

1. Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Statement of Financial Position)
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων και λοιπών Εσόδων (Statement of Profit or Loss and other comprehensive income)
3. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (Statement of Changes in Equity)
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statement)
5. Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων (Notes)

Η διοίκηση μιας εταιρείας μπορεί να καταρτίζει Οικονομικές Καταστάσεις για δική της χρήση με διάφορους τρόπους που η ίδια επιθυμεί, αλλά όταν εκδίδονται για άλλα πρόσωπα όπως οι μέτοχοι, οι προμηθευτές και το ευρύτερο κοινό, πρέπει να ανταποκρίνονται στα ΔΛΠ 1 (Νεγκάκης 2015).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

#### 2.1 Πάγιο Ενεργητικό - Ενσώματες Και Ασώματες Ακινήτοποιήσεις

Ένα από τα πιο σημαντικά κεφάλαια της λογιστικής, καθώς και το κυριότερο τμήμα του μη κυκλοφορούντος Ενεργητικού, είναι το πάγιο Ενεργητικό. Αποτελεί ένδειξη του κύκλου εργασιών και της παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί μακροπρόθεσμα στην παραγωγή έργου. Το πάγιο Ενεργητικό διαχωρίζεται σε δύο κατηγορίες, τις ενσώματες και ασώματες ακινήτοποιήσεις. Σημειώνεται επίσης ότι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, καταχωρούνται και αυτά στο πάγιο ενεργητικό, καθώς είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις, αλλά δεν αποτελούν τμήμα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

#### 2.2 Τα Ενσώματα Πάγια σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>1</sup>

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αποτελούν την πρώτη ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και αποτελούν το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με περίπου ίδια μορφή, στην οικονομική μονάδα. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χωρίζονται σε δύο μικρότερες ομάδες:

Ενσώματα Πάγια: Αποτελούνται από τους λογαριασμούς 10-15 και είναι εκείνα τα υλικά αγαθά που αποκτά μια οικονομική οντότητα, με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία πρέπει να είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη του ενός έτους.

- 10 Εδαφικές εκτάσεις.
- 11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις - Τεχνικά έργα.
- 12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός.
- 13 Μεταφορικά Μέσα.
- 14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός.
- 15 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Ασώματες Ακινήτοποιήσεις (Άυλα πάγια στοιχεία): Αποτελούνται από τους λογαριασμούς 16-16.09 και είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτούνται από μια οικονομική οντότητα, με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινήτοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρεία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών.

---

<sup>1</sup> <https://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio>

- 16.00 Υπεραξία της επιχείρησης(φήμη και πελατεία)
- 16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας(Σήματα, μέθοδοι, κ.λ.π).
- 16.02 Δικαιώματα

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι έξοδα που αφορούν μεγάλα χρηματικά ποσά και γίνονται σε μια λογιστική χρήση, αλλά η επιχείρηση τα χρησιμοποιεί και στις επόμενες. Έτσι αν δεν καταχωρηθούν ως λογαριασμοί πάγιου ενεργητικού, αλλά ως λογαριασμοί εξόδων, τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης λογιστικής περιόδου θα επιβαρυνθούν υπέρμετρα σε σχέση με αυτά των επομένων και παράλληλα παραβιάζεται η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων. Παραδείγματα λογαριασμών εξόδων πολυετούς απόσβεσης αποτελούν:

- 16.10 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.
- 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου & έκδοσης ομολογιακού δανείου.
- 16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων.
- 16.11 Έξοδα ερευνών κ.λ.π

Συμμετοχές & Λοιπές μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις: Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι λογαριασμοί που δεν ανήκουν στις δύο προηγούμενες και περιλαμβάνουν μετοχές, ομολογίες και κάθε είδους επενδύσεις σε επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής και που σχεδιάζει να κατέχει για κάποια χρόνια. Παραδείγματα λογαριασμών των συμμετοχών είναι:

- 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.
- 18.02 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων.
- 18.11 Δοσμένες εγγυήσεις κ. λ. π.

### **2.3 Δ.Λ.Π. και Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις**

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 1, ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στη παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή διοικητικούς σκοπούς. Επίσης, αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μία χρήση. Τα βασικά χαρακτηριστικά των άυλων πάγιων στοιχείων είναι ότι δεν έχουν φυσική υπόσταση, εξασφαλίζουν στον κάτοχο τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα, παρέχουν στην επιχείρηση ορισμένα μελλοντικά οφέλη και επιπλέον έχουν αρκετά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, άυλο περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού είναι αυτό που δεν έχει φυσική υπόσταση και κατέχει η επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Προκειμένου να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό και να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, θα πρέπει να έχει αναγνωρισιμότητα, να ελέγχεται από την επιχείρηση και να προσδοκάτε ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Σε περίπτωση που ένα στοιχείο δεν καλύπτει αυτά τα χαρακτηριστικά, οι δαπάνες για την απόκτηση ή τη δημιουργία του στοιχείου από την επιχείρηση την επιχείρηση καταχωρούνται στις τρέχουσες δαπάνες της χρήσεως στην οποία διενεργούνται. Η συνολική αξία των στοιχείων αυτών καταχωρείται ως υπεραξία κατά το χρόνο ενοποίησης των επιχειρήσεων, μόνο όταν τα τελευταία αυτά στοιχεία αποκτώνται από ενοποίηση επιχειρήσεων (π.χ. συγχώνευση).

## 2.4 Βασικές έννοιες Ενσώματων Περιουσιακών στοιχείων

**Τιμή κτήσης**, είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (πχ ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, λοιπές δαπάνες εγκατάστασης κτλ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

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

**Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος**, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

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

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

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

**Το κόστος των επεκτάσεων**, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Για έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατά είδος της ομάδας 6.

## 2.5 Αποσβέσεις Ενσωμάτων Παγίων<sup>2</sup>

### 2.5.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί σύμφωνα με τα ΕΛΠ

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

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

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

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

*Υπολειμματική αξία* ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι ή καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

---

<sup>2</sup> <https://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ»

#### 3.1 Η ιστορία του ΔΛΠ 16

Η πρώτη έγκριση για εφαρμογή του ΔΛΠ 16 «Λογιστική Ενσώματων Παγίων» χρονολογείται το Μάρτιο του 1982. Εν συνεχεία το Δεκέμβριο του 1993, αναθεωρείται στο πλαίσιο του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτίωσης των οικονομικών καταστάσεων και δημιουργείται το ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια» (αναθεωρημένο το 1994), το οποίο αναθεωρείται ξανά το 1998. Η τελευταία του αναθεώρηση πραγματοποιείται το Δεκέμβριο του 2003. Το πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που ξεκινούν μετά τη 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, ενώ ενθαρρύνεται η εφαρμογή του για προηγούμενες οικονομικές περιόδους, με γνωστοποίηση αυτού του γεγονότος. (Deloitte IAS 16)

#### 3.2 Σκοπός του ΔΛΠ 16

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. (Deloitte IAS 16)

Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν:

- Η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων,
- Ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους,
- Οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και
- Οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

#### 3.3 Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Οι περιπτώσεις που το ΔΛΠ 16 δεν εφαρμόζεται, είναι οι εξής:

- α. Σε ενσώματα πάγια τα οποία προορίζονται προς πώληση κατά το ΔΧΠΑ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες»
- β. Για τα συνδεδεμένα με τη γεωργική δραστηριότητα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όπου εφαρμόζεται το ΔΛΠ 41

- γ. Για τα μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα πχ πετρέλαιο, φυσικό αέριο και όμοιοι μη ανανεώσιμοι φυσικοί πόροι
- δ. Αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 6 «Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων»

Το πρότυπο όμως εφαρμόζεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή την διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που αναφέρονται παραπάνω, αρκεί να είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τα περιουσιακά στοιχεία. Η οντότητα κατά το στάδιο της κατασκευής ή αξιοποίησης για μελλοντική χρήση μιας επένδυσης σε ακίνητα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16. Μετά όμως την ολοκλήρωση της κατασκευής ή της αξιοποίησης πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα». Επίσης το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου. (Grant Thornton 2016)

### 3.4 Βασικές έννοιες και ορισμοί

Κάποιοι από τους βασικούς ορισμούς που συναντάει κάποιος στο ΔΛΠ 16, είναι οι εξής (Grant Thornton 2016):

**Ενσώματα Πάγια:** Είναι τα υλικά (ενσώματα) πάγια στοιχεία που:

- α. Κατέχονται από μία επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή ή στη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και εφόσον
- β. αναμένεται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μία χρήσεις

**Απόσβεση:** Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

**Αποσβεστέο ποσό:** Είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

**Ωφέλιμη ζωή:** Είναι

- α. Είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,
- β. Είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο.

Η ωφέλιμη ζωή κάθε ενσώματου παγίου θα πρέπει να επανεξετάζεται στο τέλος κάθε έτους.

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

**Κόστος:** Είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού



στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, π.χ. του ΔΠΧΑ 2, Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

**Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα:** Είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

**Εύλογη αξία/Πραγματική αξία:** Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

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

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

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

## 3.5 Αναγνώριση και επιμέτρηση ενός Ενσώματου Πάγιου

### 3.5.1 Προϋποθέσεις αναγνώρισης

Ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αναγνωρίζεται – καταχωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού της οντότητας, όταν συρρέουν οι εξής προϋποθέσεις (Grant Thornton 2016):

- Όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από αυτό το στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.
- Όταν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποτιμήσει το κόστος του στοιχείου αυτού αξιόπιστα.

Στην πράξη πολλές φορές απαιτείται και επιπλέον κρίση για τον προσδιορισμό εάν ένα στοιχείο έχει τα κριτήρια καταχώρησής του στις ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Στοιχεία όπως ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, εφόσον εμπίπτουν στον ορισμό των ενσώματων παγίων. Σε διαφορετική περίπτωση τα εν λόγω στοιχεία ταξινομούνται ως αποθέματα.

Όσον αφορά στο πρώτο από τα παραπάνω κριτήρια αναγνώρισης, δηλαδή στο να πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη χρήση ενός ενσώματου παγίου θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, ικανοποιείται συνήθως,

μόνον όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση των ενσώματων παγίων, έχουν περιέλθει στην οικονομική οντότητα.

Κατά κανόνα, το κόστος ενός ενσώματου παγίου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, όταν η πράξη ανταλλαγής βάσει της οποίας αποκτήθηκε το ενσώματο πάγιο, προσδιορίζει το κόστος του. Στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα ιδιοκατασκευάζει ένα ενσώματο πάγιο, τότε το κόστος του αποτελείται από τα κόστη των αναλωθέντων υλικών, της άμεσης εργασίας και ενός εύλογου ποσού γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Το ΔΛΠ 16 δεν καθορίζει την μονάδα μέτρησης για την αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου, δηλαδή τι αποτελεί ένα ενσώματο πάγιο. Για το λόγο αυτόν, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, ανάλογα με τις ειδικές περιστάσεις που αφορούν σε κάθε οικονομική οντότητα. Συχνά, κρίνεται κατάλληλο να αθροίζονται διάφορα ενσώματα πάγια τα οποία δεν έχουν σημαντική αξία, όπως εργαλεία, και να εφαρμόζονται τα κριτήρια στο σύνολο της αξίας τους.

Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί, σύμφωνα με τα παραπάνω κριτήρια αναγνώρισης, τα κόστη σωμάτων παγίων κατά τη χρονική στιγμή που αυτά πραγματοποιούνται. Τα κόστη αυτά περιλαμβάνουν επιμέρους κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά την απόκτηση ή κατασκευή ενός ενσώματου παγίου, αλλά και κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα ως προσθήκες ή για την αντικατάσταση μέρους ενός ενσώματου παγίου ή για τη συντήρησή τους.

### **3.5.2 Αρχικά κόστη**

Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων παγίων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οικονομική οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων παγίων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα ενσώματα πάγια, επίπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών (Νεγκάκης 2015).

Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες μεταφοράς χημικών προϊόντων, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.

### 3.5.3 Μεταγενέστερα κόστη

Σύμφωνα με τα κριτήρια των ενσώματων παγίων, μια οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων.

Αντιθέτως, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων παγίων.

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων παγίων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και κουζίνες, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση.

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. (Grant Thornton 2016)

## 3.6 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία, που πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης τους ως στοιχεία του ενεργητικού, πρέπει να καταχωρίζονται στο κόστος τους. Το κόστος ενός ενσώματου παγίου αποτελείται από την τιμή της αγοράς του, καθώς και από όλα τα έξοδα που απαιτείται να πραγματοποιηθούν, προκειμένου να καταστεί έτοιμο για λειτουργία. Αναλυτικά, στο κόστος ενός ενσώματου παγίου συμπεριλαμβάνονται (Grant Thornton 2016):

1. Η τιμή αγοράς, στην οποία προστίθενται οι δασμοί εισαγωγής και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, αφού αφαιρεθούν οι παρεχόμενες εμπορικές εκπτώσεις και οι μειώσεις τιμών.
2. Τα άμεσα αποδοτέα κόστη από διαδικασίες που θα φέρνουν το στοιχείο σε τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για να καταστεί ικανό προς λειτουργία με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση.
3. Η αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης ενός ενσώματου παγίου, καθώς και το κόστος αποκατάστασης της τοποθεσίας στην οποία εγκαθίσταται. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει είτε κατά την απόκτηση του είτε ως συνέπεια της χρησιμοποίησης του για συγκεκριμένη χρονική περίοδο και για σκοπούς άλλους, εκτός της παραγωγής αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτόμενων εξόδων στο κόστος κτήσης των ενσώματων παγίων είναι τα ακόλουθα:

- Τα κόστη παροχών στους εργαζομένους για την κατασκευή και απόκτηση του παγίου,
- Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου,
- Τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,
- Τα κόστη συναρμολόγησης και εγκατάστασης,
- Οι επαγγελματικές αμοιβές π.χ. μηχανικών,
- Τα κόστη των δοκιμών προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το ενσώματο πάγιο λειτουργεί κανονικά, μετά την αφαίρεση των καθαρών εισπράξεων από την πώληση των προϊόντων που παρήχθησαν (όπως είναι τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού ).

Παραδείγματα στοιχείων που δεν προσαυξάνουν το κόστος των ενσώματων παγίων είναι τα:

- Έξοδα παρουσίασης ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας,
- Έξοδα για την έναρξη μιας νέας εγκατάστασης,
- Έξοδα διεξαγωγής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε νέα μέρη ή σε νέα κατηγορία πελατών,
- Διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα.

Η αναγνώριση εξόδων σε αύξηση της λογιστικής αξίας ενός ενσώματου παγίου παύει, όταν το εν λόγω ενσώματο πάγιο περιέλθει σε κατάλληλη θέση και κατάσταση προκειμένου να λειτουργήσει σύμφωνα με τον σκοπό για τον οποίο προορίζεται από τη Διοίκηση. Συνεπώς, κόστη που πραγματοποιούνται κατά τη χρήση ή την επαναλειτουργία του ενσώματου παγίου δεν περιλαμβάνονται στην λογιστική του αξία. Για παράδειγμα, τα παρακάτω κόστη δεν περιλαμβάνονται στην λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου:

- Τα κόστη που πραγματοποιούνται στην περίπτωση που ένα ενσώματο πάγιο είναι ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τους σκοπούς της Διοίκησης, αλλά είτε δεν λειτουργεί καθόλου είτε λειτουργεί σε μικρότερο βαθμό από την πλήρη δυναμικότητά του.
- Οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως αυτές πραγματοποιούνται όταν ξεκινά να αυξάνεται η ζήτηση για την παραγωγή του.
- Τα κόστη της μετεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή όλων των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

Είναι δυνατό να λάβουν χώρα ορισμένες δραστηριότητες που σχετίζονται με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός ενσώματου παγίου, οι οποίες όμως δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να φέρουν το εν λόγω ενσώματο πάγιο σε θέση και κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τους σκοπούς της Διοίκησης. Οι περιστασιακές αυτές δραστηριότητες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της κατασκευής ή ανάπτυξης. Για παράδειγμα, για μία οικονομική οντότητα μπορεί να προκύψει έσοδο από τη χρήση ενός οικοπέδου ως χώρου στάθμευσης, πριν αρχίσουν οι εργασίες κατασκευής ενός κτιρίου επί του οικοπέδου αυτού.

Επειδή οι περιστασιακές αυτές δραστηριότητες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να φέρουν το ενσώματο πάγιο σε θέση και κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τους σκοπούς της Διοίκησης, τα έσοδα και τα έξοδα των δραστηριοτήτων αυτών, αναγνωρίζονται στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται.

Το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου ενσώματου παγίου προσδιορίζεται με τις ίδιες αρχές, όπως και το κόστος ενός ενσώματου παγίου το οποίο αγοράζεται. Στην περίπτωση που μια οικονομική οντότητα κατασκευάζει παρόμοια στοιχεία προς πώληση κατά τις συνήθειες δραστηριοτήτες της, τότε το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου ενσώματου παγίου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος των παραγόμενων προς πώληση στοιχείων, ενώ κάθε εσωτερικό κέρδος απαλείφεται.

Αντίστοιχα, το κόστος των μη φυσιολογικών ποσοτήτων φύσης, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκαν κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευαζόμενου ενσώματου παγίου, δεν συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του. Το ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού» ορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται για την αναγνώριση των τόκων δανεισμού ως στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου ενσώματου παγίου.

Το κόστος κτήσης για κάθε κατηγορία ενσώματου παγίου μπορεί ενδεικτικά να περιλαμβάνει:

- α. **Γήπεδα:** Το κόστος των γηπέδων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, την προμήθεια του κτηματομεσίτη, τις νομικές αμοιβές, τις αμοιβές των τοπογράφων, τα έξοδα αποξήρανσης, τα έξοδα καθαρισμού και διαμόρφωσης εδάφους, καθώς και τα έξοδα κατεδάφισης σε περιπτώσεις που προϋπήρχαν κτίρια επί του εδάφους κατά την αγορά, χωρίς να υπάρχει η πρόθεση χρήσης τους.
- β. **Κτίρια:** Το κόστος των κτιρίων διαμορφώνεται από την τιμή αγοράς τους πλέον του κόστους μετατροπής και βελτίωσης των κτιρίων, προκειμένου αυτά να καταστούν έτοιμα για τη χρήση που τα προορίζει η Διοίκηση.
- γ. **Εγκαταστάσεις και μηχανήματα:** Το κόστος των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τα μεταφορικά, τα έξοδα εγκατάστασης, καθώς και το κόστος της δοκιμαστικής λειτουργίας των μηχανημάτων για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι λειτουργούν σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές τους.

### 3.6.1 Επιμέτρηση του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία απόκτησης. Εάν η πληρωμή εκτείνεται πέραν των

συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής σε μετρητά, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

Ένα ενσώματο πάγιο μπορεί να αποκτηθεί με την ανταλλαγή ενός μη νομισματικού στοιχείου του ενεργητικού ή με έναν συνδυασμό νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού. Το κόστος ενός τέτοιου ενσώματου παγίου επιμετράται στην εύλογη αξία του, εκτός εάν:

- α. Η συναλλαγή της ανταλλαγής δεν έχει εμπορική υπόσταση (στερείται εμπορικής ουσίας)
- β. Δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του στοιχείου του ενεργητικού που λήφθηκε ούτε του στοιχείου του ενεργητικού που εκχωρήθηκε.

Το αποκτώμενο στοιχείο του ενεργητικού επιμετράται στην εύλογη αξία, ακόμη και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποαναγνωρίσει άμεσα το στοιχείο του ενεργητικού που εκχωρήθηκε. Εάν το αποκτώμενο στοιχείο του ενεργητικού δεν επιμετράται στην εύλογη αξία του, τότε το κόστος του είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που εκχωρήθηκε (Grant Thornton 2016).

Μία οικονομική οντότητα προσδιορίζει εάν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία όταν:

1. Η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμειακών ροών του στοιχείου του ενεργητικού που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του στοιχείου του ενεργητικού που εκχωρήθηκε
2. Η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία, κατά το μέρος των δραστηριοτήτων της που επηρεάζονται από τη συναλλαγή ανταλλαγής, μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής
3. Η διαφορά μεταξύ των παραπάνω, είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων στοιχείων του ενεργητικού.

Προκειμένου να προσδιοριστεί εάν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία του μέρους των δραστηριοτήτων της που επηρεάζονται από την ανταλλαγή, θα πρέπει να αντανakλά τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα της παραπάνω ανάλυσης, μπορεί να είναι σαφές χωρίς να πρέπει η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

Η εύλογη αξία ενός ενσώματου παγίου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα εάν:

- 1) Η διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για αυτό το στοιχείο του ενεργητικού
- 2) Είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους των τιμών και η εφαρμογή τους στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.

Εάν μία οικονομική οντότητα είναι ικανή να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του στοιχείου του ενεργητικού που αποκτήθηκε είτε του στοιχείου του ενεργητικού που εκχωρήθηκε, τότε η εύλογη αξία του στοιχείου που εκχωρήθηκε

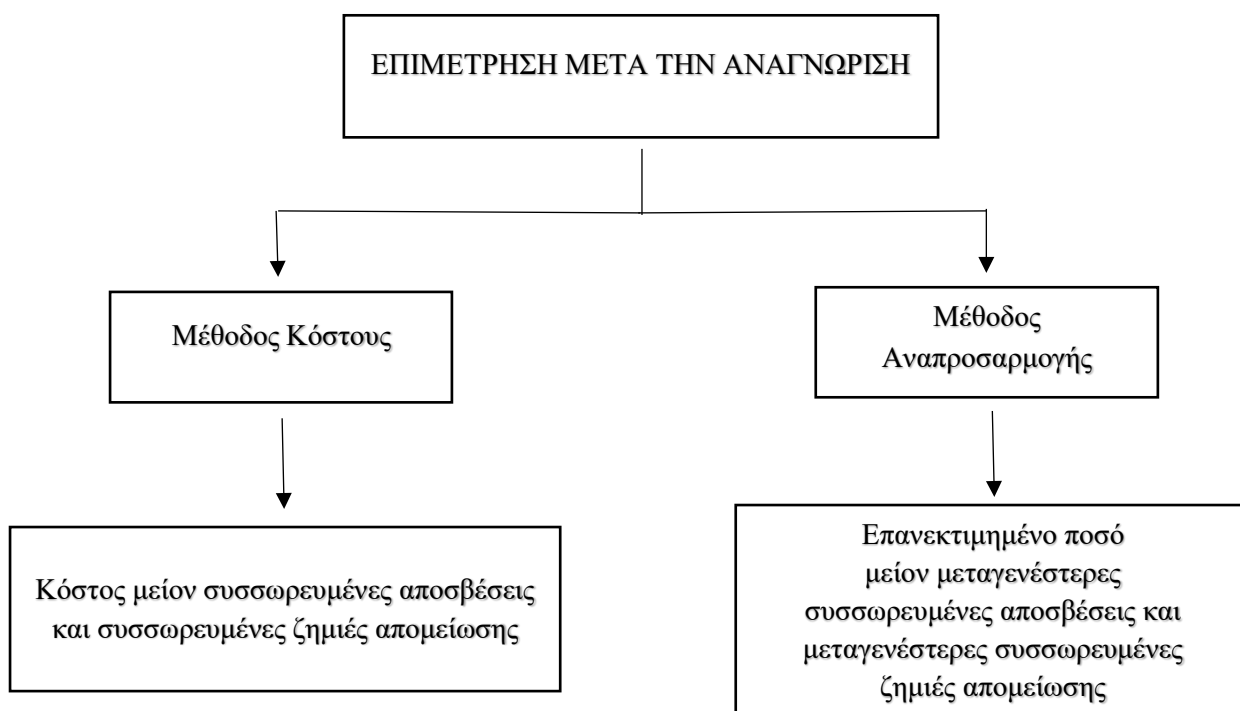
χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους του στοιχείου που αποκτήθηκε, εκτός και αν η εύλογη αξία του είναι περισσότερο εμφανής.

Είναι δυνατό ορισμένα άλλα Πρότυπα, να προσδίδουν επιπλέον χαρακτηριστικά στο κόστος ενός ενσώματου παγίου. Για παράδειγμα, το κόστος ενός ενσώματου παγίου που κατέχεται από μισθωτή βάση μίας σύμβασης χρηματοοικονομικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις». Επίσης η λογιστική αξία ενός ενσώματου παγίου που αποκτάται με κρατική επιχορήγηση, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 20.

### 3.7 Μεταγενέστερη αποτίμηση Ενσωμάτων Παγίων

Η οικονομική οντότητα μετά την αναγνώριση του ενσώματου παγίου, θα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική που θα εφαρμόσει σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (Deloitte IAS 16):

- ❖ Είτε τη μέθοδο του κόστους
- ❖ Είτε την εναλλακτική μέθοδο της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία



#### 3.7.1 Μέθοδος Κόστους

Η λογιστική αξία του παγίου, είναι το κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του. Στο τέλος κάθε χρήσης θα πρέπει να εξετάζεται κάθε ένα στοιχείο ξεχωριστά όσον αφορά τον ωφέλιμο χρόνο ζωής και τη μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζεται (Νεγκάκης 2015).

### 3.7.2 Μέθοδος Αναπροσαρμογής

Μετά την αναγνώριση του ως στοιχείο του ενεργητικού, ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, πρέπει να λογιστικοποιείται στο επανεκτιμώμενο ποσό, το οποίο αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται με επαρκή συχνότητα έτσι ώστε η λογιστική αξία του παγίου, να μην διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όταν επιλεγθεί το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής, τότε αυτό θα πρέπει να ακολουθείται για ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το ενσώματο πάγιο και όχι επιλεκτικά. Όταν, για παράδειγμα, αναπροσαρμόζονται τα κτίρια θα πρέπει η αναπροσαρμογή να γίνεται για όλα τα κτίρια που είναι στην κατοχή της οικονομικής οντότητας και όχι για ορισμένα εξ' αυτών.

Μία κατηγορία ενσώματων παγίων είναι ένα σύνολο στοιχείων του ενεργητικού, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας.

Κατηγορίες ενσώματων παγίων αποτελούν:

- 1) Οι εδαφικές εκτάσεις
- 2) Τα γήπεδα και τα κτίρια
- 3) Τα μηχανήματα
- 4) Τα πλοία
- 5) Τα αεροπλάνα
- 6) Τα οχήματα
- 7) Τα έπιπλα και τα σκεύη
- 8) Ο εξοπλισμός γραφείων
- 9) Τα καρποφόρα φυτά

Τα επιμέρους στοιχεία μίας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα. Με τον τρόπο αυτόν αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή και η εμφάνιση στις Οικονομικές Καταστάσεις ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Είναι δυνατό, ωστόσο, μία κατηγορία ενσώματων παγίων να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, υπό την προϋπόθεση ότι η αναπροσαρμογή ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και συμβαδίζει με τα τρέχοντα δεδομένα.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές στην εύλογη αξία των ενσώματων παγίων που αναπροσαρμόζονται. Όταν η εύλογη αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού που έχει υποστεί αναπροσαρμογή και διαφέρει ουσιωδώς από την λογιστική αξία του, τότε είναι αναγκαία μία περαιτέρω αναπροσαρμογή.

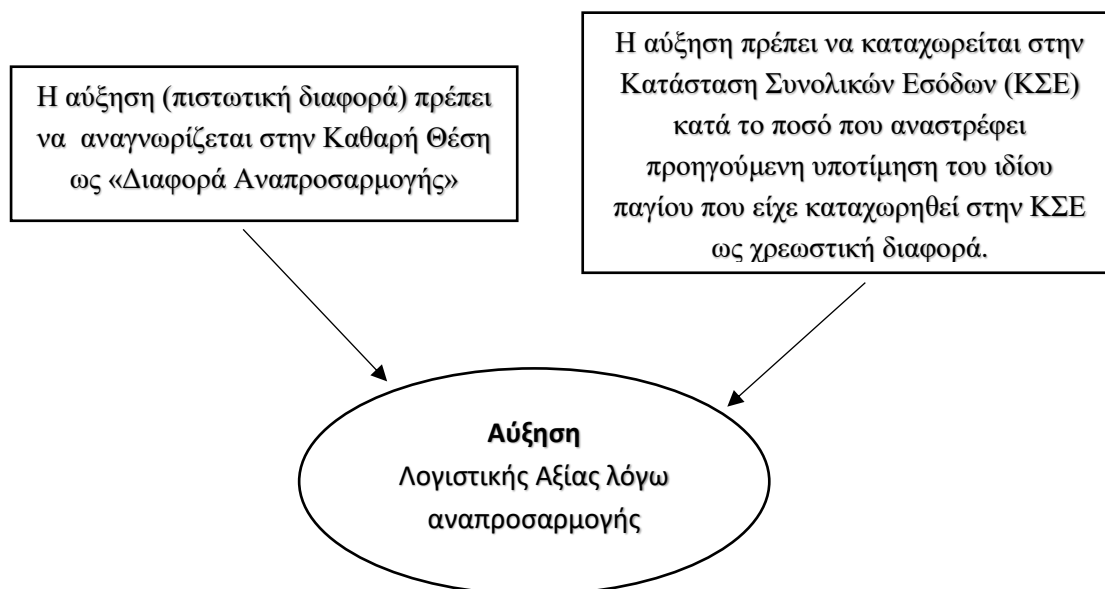
Ορισμένα ενσώματα πάγια υπόκεινται σε σημαντικές και ασταθείς μεταβολές της εύλογης αξίας τους και χρειάζονται ετήσια αναπροσαρμογή. Δεν είναι αναγκαίες τόσο συχνές αναπροσαρμογές για ενσώματα πάγια με ασήμαντες μεταβολές στην εύλογη αξία τους. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να απαιτείται αναπροσαρμογή μόνο κάθε τρία ή πέντε έτη (Grant Thornton 2016).



### 3.7.2.1 Λογιστικοί χειρισμοί σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής

Όταν ένα ενσώματα πάγιο αναπροσαρμόζεται, η λογιστική αξία του τροποποιείται, έτσι ώστε να ανέλθει στην αναπροσαρμοσμένη αξία. Κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, επιλέγεται ένας από τους παρακάτω λογιστικούς χειρισμούς (ΔΛΠ 16):

- α. Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του ενσώματος παγίου προσαρμόζεται, έτσι ώστε να είναι συνεπής με την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του. Για παράδειγμα, η προ αποσβέσεων λογιστική αξία μπορεί να αναπροσαρμόζεται αναλογικά με τη μεταβολή της λογιστικής αξίας. Οι σωρευμένες αποσβέσεις κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής προσαρμόζονται έτσι ώστε να ισούνται με τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξία του ενσώματος παγίου και της λογιστικής αξίας αφότου ληφθούν υπόψη οι σωρευμένες ζημιές απομείωσης
- β. Οι σωρευμένες αποσβέσεις συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του ενσώματος παγίου.



Το ποσό της προσαρμογής των σωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας, η οποία αντιμετωπίζεται ως ακολούθως:

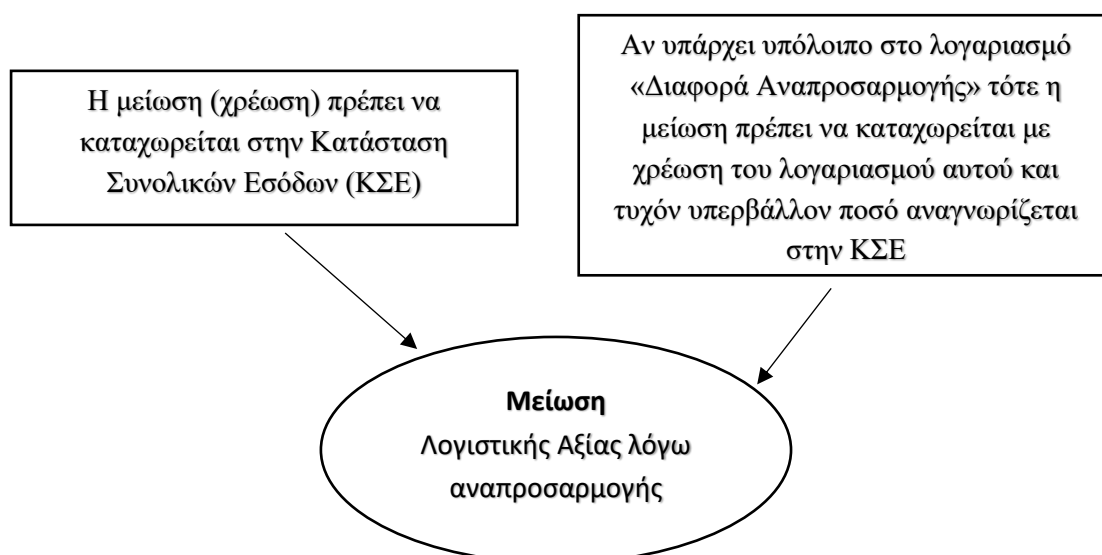
- α. Η αύξηση που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματος παγίου αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών εσόδων και σωρευτικά στο κονδύλι «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων. Όπως ορίζει το ΔΛΠ 16, η διαφορά αυτή θα μεταφερθεί τελικώς στα «Αποτελέσματα εις νέον» με έναν από τους παρακάτω δύο τρόπους:
  - ι. Σταδιακά και ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του σχετικού ενσώματος παγίου. Στην περίπτωση αυτή, μέρος του κονδυλίου «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα εις νέον» κατά τη διάρκεια της χρησιμοποίησης του ενσώματος παγίου από την οικονομική οντότητα. Το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που μεταφέρεται, συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης στην

αναπροσαρμοσμένη αξία του ενσώματου παγίου και της απόσβεσης στο αρχικό κόστος του εν λόγω ενσώματου παγίου.

- ii. Συνολικά, όταν το ενσωμάτο πάγιο αποαναγνωριστεί (πωληθεί ή αποσυρθεί)

Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δύο χειρισμούς και αν ακολουθηθεί, δεν επιτρέπεται η μεταφορά εσόδου από το «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου. Η μεταφορά του «Αποθεματικού αναπροσαρμογής» στα «Αποτελέσματα εις νέον» πραγματοποιείται απευθείας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων και δεν γίνεται μέσω των κερδών ή ζημιών της περιόδου.

- β. Στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή μειώνει τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου, τότε η μείωση αυτή αναγνωρίζεται ως ζημιά στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου, εκτός αν η μείωση αυτή αναστρέφει προηγούμενη αύξηση που είχε αναγνωριστεί στο «Αποθεματικό αναπροσαρμογής». Στην περίπτωση αυτήν, η μείωση θα πρέπει να αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και να μειώσει το σωρευτικό ποσό του κονδυλίου «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων.



Οι επιδράσεις του φόρου εισοδήματος, αν υπάρχουν, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων αναλύονται στο ΔΛΠ 12.

### 3.7.2.2 Αναπροσαρμογή ενσώματου παγίου μετά από προηγούμενη απομείωση

Στην περίπτωση που η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου (ΔΛΠ 16):

- α. Μειωθεί μετά από απομείωση προηγούμενης περιόδου, τότε η πρόσθετη απομείωση θα πρέπει να αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου, με αντίστοιχη μείωση της αξία του παγίου.
- β. Αυξηθεί μετά από απομείωση προηγούμενης περιόδου, τότε το ποσό της αύξησης που θα προκύψει θα αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου, κατά την έκταση που αναστρέφει την προηγούμενη υποτίμηση. Η επιπλέον διαφορά αναγνωρίζεται στα λοιπά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και παρουσιάζεται σωρευτικά στο κονδύλι «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων.

### 3.7.2.3 Αναπροσαρμογή ενσώματου παγίου μετά από προηγούμενη αύξηση της λογιστικής αξίας του

Στην περίπτωση που η αξία ενός ενσώματου παγίου εκτιμάται ότι είναι μεγαλύτερη της, ήδη αυξημένης σε προγενέστερες περιόδους, λογιστικής αξίας με την οποία το ενσώματο πάγιο παρουσιάζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις, τότε αναπροσαρμόζονται με νέα αύξηση τόσο η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου όσο και ο λογαριασμός «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων. Το ποσό, συνεπώς, της επιπλέον αύξησης αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και σωρευτικά στο λογαριασμό «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων.

Εάν στη συνέχεια προκύψει ότι συντρέχουν λόγοι απομείωσης του ενσώματου παγίου, η λογιστική αξία του οποίου είχε αυξηθεί σε προηγούμενες περιόδους, τότε ο λογαριασμός «Αποθεματικό αναπροσαρμογής» θα μειωθεί κατά το ποσό με το οποίο είχε αναπροσαρμοστεί η αξία του ενσώματου παγίου στις προηγούμενες περιόδους και η σχετική μείωση θα παρουσιαστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων. Το τυχόν υπόλοιπο που θα απομείνει, θα αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου.

## 3.8 Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, «Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του». Συνεπώς οι παράγοντες που προσδιορίζουν την απόσβεση των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ, είναι η ωφέλιμη ζωή και το αποσβεστέο ποσό.

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα αποσβένεται ξεχωριστά. Η επιχείρηση κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο, είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

Στην έκταση που μία επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της επιχείρησης για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή / και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου. Η επιχείρηση μπορεί

να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του.

### **3.8.1 Αποσβεστέο ποσό**

Το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι το αποσβεστέο ποσό θα πρέπει να κατανεμηθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου με συστηματικό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι η επιλογή της μεθόδου κατανομής του αποσβεστέου ποσού θα πρέπει να γίνει έτσι ώστε οι χρεώσεις για απόσβεση να αντικατοπτρίζουν τη ροή των οικονομικών οφελών από τη χρήση του παγίου (αρχή της συσχέτισης).

### **3.8.2 Υπολειμματική αξία**

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους και, εάν οι νέες εκτιμήσεις διαφέρουν από τις προηγούμενες, οι μεταβολές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ακόμα και στην περίπτωση που η δίκαιη αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία, νοουμένου ότι η υπολειμματική αξία του στοιχείου δεν είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας. Οι επιδιορθώσεις και η συντήρηση ενός στοιχείου δεν καταργούν την ανάγκη για απόσβεση του στοιχείου.

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου καθορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου είναι ασήμαντη και, ως εκ τούτου, αγνοείται στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία. Εάν συμβεί αυτό, το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν εκτός εάν, και μέχρι, η υπολειμματική αξία, σε κάποιο μεταγενέστερο στάδιο, μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας.

### **3.8.3 Περίοδος απόσβεσης**

Η απόσβεση ενός παγίου ξεκινά όταν αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην θέση και στην κατάσταση που το επιθυμεί η διοίκηση της οντότητας για την λειτουργία του. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου σταματά:

- Την ημερομηνία που το στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση, ή
- Την ημερομηνία κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο αναλόγως τι από τα δύο συμβαίνει νωρίτερα.

Συνεπώς η απόσβεση δεν παύει όταν ένα περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση αν δεν έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από ένα πάγιο αναλώνονται μέσω της χρήσης του αλλά και για άλλες αιτίες, όπως η τεχνική απαξίωση και φθορά. Συνεπώς για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου λαμβάνονται υπόψη:

- Η αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- Αναμενόμενη φυσιολογική φθορά.
- Τεχνική ή εμπορική απαξίωση.
- Νομικοί ή άλλοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει είτε την διάθεση ενός στοιχείου ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου είναι θέμα της κρίσης της διοίκησης και εξαρτάται από την εμπειρία της διοίκησης σε παρόμοια πάγια.

### 3.8.3.1 Γήπεδα και κτήρια

Ειδικά για τα οικόπεδα και τα κτήρια το πρότυπο ΔΛΠ 16 αναφέρει τα εξής:

- Τα γήπεδα και τα κτήρια, αποτελούν περιουσιακό στοιχείο μιας οντότητας, ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, ακόμη και όταν αποκτώνται μαζί.
- Η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται (λατομεία, χώροι ταφής κ.α.).
- Τα κτήρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς αποσβένονται.
- Αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτήριο δεν επηρεάζει το αποσβέσιμο ποσό του κτηρίου.
- Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται με τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που θα αποκομιστούν από αυτή.

### 3.8.4 Μέθοδοι απόσβεσης

Η οικονομική μονάδα έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την μέθοδο απόσβεσης που αντιπροσωπεύει και αντανακλά καλύτερα το περιουσιακό στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα πάγιο στοιχείο θα πρέπει να επανεξετάζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα από την οικονομική μονάδα προκειμένου αυτή να έχει τη δυνατότητα να τροποποιήσει την μέθοδο απόσβεσης (αλλαγή λογιστικής εκτίμησης) αν τυχόν αυτή δεν αντανακλά τα νέα οφέλη για το πάγιο περιουσιακό στοιχείο. (Grant Thornton 2016)

Οι μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια οικονομική μονάδα έχουν ως εξής:

1. *Σταθερή μέθοδος*: με την σταθερή μέθοδο η απόσβεση γίνεται με ένα σταθερό ποσό καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, οπότε και το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης είναι σταθερό.
2. *Φθίνουσα μέθοδος*: με την φθίνουσα μέθοδο το πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται σταθερά αλλά τα πρώτα έτη χρησιμοποίησης του παγίου έχουν μεγαλύτερη επιβάρυνση, σε σχέση με τα μεταγενέστερα έτη λόγω εντονότερης χρήσης του παγίου κατά τα πρώτα έτη, οπότε και το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα μειώνεται με τα χρόνια.
3. *Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων*: με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων η οικονομική μονάδα αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο ανάλογα με την χρήση του στην παραγωγική διαδικασία, οπότε και τα αποτελέσματα της χρήσης επιβαρύνονται διαφορετικά από χρήση σε χρήση.

### 3.9 Απομείωση αξίας – αποζημίωση

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μια οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης (Νεγκάκης 2015).

Η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων παγίων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημίωσης ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως (Grant Thornton 2016):

- α. Απομειώσεις αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
- β. Η παύση αναγνώρισης στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

- γ. Η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν καθίσταται απαιτητή και
- δ. Το κόστος στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

### 3.10 Διαγραφή παγίου – παύση αναγνώρισης

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο απαλείφεται όταν εκποιείται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την εκμετάλλευσή του (τίθεται προς απόσυρση). Το αποτέλεσμα αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και προορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος από την διάθεση και της λογιστικής αξίας εκτός αν η διάθεση είναι πώληση ή επανεκμίσθωση. Το αποτέλεσμα από την αποαναγνώριση του παγίου δεν θα πρέπει να περιλαμβάνεται στον κύκλο εργασιών της οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα είχε ένα περιουσιακό στοιχείο με σκοπό την εκμετάλλευσή του και την εισροή εσόδων από την εκμίσθωσή του (ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα») η τυχόν επιθυμία για πώληση κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο ως «Απόθεμα», μόλις πάψει η μίσθωση και χαρακτηριστεί ως «Διαθέσιμο προς πώληση». Το αποτέλεσμα (κέρδος) που θα προκύψει από την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως έσοδο (Grant Thornton 2016).

Η εισπρακτέα αμοιβή που προκύπτει κατά την διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχικά αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία της. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της αμοιβής και της ισοδύναμης αξίας της τοις μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδα τόκων. Στην περίπτωση που στα Ίδια Κεφάλαια υπάρχει το κονδύλιο «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» που έχει δημιουργηθεί ως αποτέλεσμα προηγούμενης ανατίμησης περιουσιακού στοιχείου που πουλήθηκε, τότε η αξία αυτή θα αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων και θα μεταφερθεί απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια στο κονδύλι «Κέρδη εις νέον».

Η ημερομηνία διαγραφής καθορίζεται από τα όσα ορίζονται στο ΔΛΠ 18 «Έσοδα» βάσει του οποίου ένα έσοδο αναγνωρίζεται όταν πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- Η οικονομική μονάδα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός στοιχείου. Στις περισσότερες των περιπτώσεων αυτό συμβαίνει με την μεταβίβαση του τίτλου ιδιοκτησίας.
- Η οικονομική μονάδα παύει να έχει την διαχείριση του πωληθέντος στοιχείου και πλέον δεν διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο επ' αυτού.
- Η συναλλαγή είναι πιθανό να αποδώσει οικονομικά οφέλη στην οικονομική μονάδα.
- Τα υποτιθέμενα κόστη της συναλλαγής μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

### 3.11 Αναβαλλόμενος φόρος

Ως αναβαλλόμενος φόρος ορίζεται η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου του ενεργητικού και της λογιστικής αξίας αυτού. Κατ' ουσία, ο αναβαλλόμενος φόρος είναι το ποσό του φόρου που η οικονομική μονάδα θα πληρώσει ή θα εισπράξει στο μέλλον και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές. Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (κερδών) για αποσβέσεις (και γενικότερα για έξοδα) προκύπτει αν πολλαπλασιάσουμε το ποσοστό φορολογίας της συγκεκριμένης μορφής της επιχείρησης με τη διαφορά στα κέρδη εξαιτίας της καταχώρησης της δαπάνης με τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. (Grant Thornton 2016).

Στα ενσώματα πάγια οι αναβαλλόμενοι φόροι προκύπτουν στις κάτωθι περιπτώσεις:

- Όταν οι συντελεστές απόσβεσης που έχει επιλέξει η οικονομική μονάδα διαφοροποιούνται από τους αντίστοιχους για τον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων, η λογιστική αξία του παγίου διαφοροποιείται από την αντίστοιχη φορολογική του αξία.
- Όταν η οικονομική μονάδα προβαίνει σε αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προκύπτει διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης.

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις είναι υψηλότερες των λογιστικών προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σε αυτή την περίπτωση η διαφορά μεταξύ των φορολογικών και των λογιστικών αποσβέσεων:

1. Ενόσω διενεργούνται ταυτόχρονα φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται.
2. Για το χρονικό διάστημα που η οικονομική μονάδα διενεργεί λογιστικές αποσβέσεις, μετά το τέλος των φορολογικών αποσβέσεων, η υποχρέωση μειώνεται.
3. Μετά την ολοκλήρωση και των λογιστικών αποσβέσεων η διαφορά μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων εξισώνεται.

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες από τις λογιστικές, προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, η οποία αναγνωρίζεται σε χρέωση των απαιτήσεων και σε πίστωση των εσόδων.

Μετά το τέλος των λογιστικών αποσβέσεων και για όσο διάστημα διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις, η απαίτηση μεταφέρεται σταδιακά στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου, ως έξοδο.

Στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόσει την αξία ενός ενσώματου παγίου, η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογία (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση), δεδομένου ότι η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου διαφέρει από τη φορολογική του βάση.



### 3.12 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων (ΔΛΠ 16):

- α. τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας·
- β. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·
- γ. τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- δ. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου, και
- ε. μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:
  - i. προσθήκες
  - ii. τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,
  - iii. αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
  - iv. αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
  - v. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
  - vi. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
  - vii. αποσβέσεις
  - viii. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και
  - ix. άλλες μεταβολές.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

- α. την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων·
- β. το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του·
- γ. τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων και
- δ. αν δεν γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

- α. η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και
- β. η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τα ενσώματα πάγια, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

- α. τις υπολειμματικές αξίες·
- β. το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων παγίων·
- γ. τις ωφέλιμες ζωές και
- δ. τις μεθόδους απόσβεσης.

Αν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

- α. την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής·
- β. αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής·
- γ. οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών·
- δ. η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργού αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης·
- ε. για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους, και
- στ. τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένα ενσώματα πάγια.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α. τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια·

- β. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων παγίων, που είναι ακόμη σε χρήση·
- γ. τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και δεν ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και
- δ. την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

### 3.13 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ 16 και ΕΛΠ

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει.

Με τον Ν. 4308/14, τα ΕΛΠ έχουν υιοθετήσει τις περισσότερες από τις αρχές που προβλέπονται στο ΔΛΠ 16. Τα κόστη που σχετίζονται με την απόκτηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου και είναι απαραίτητα ώστε να έρθει το πάγιο στη θέση και την κατάσταση για την οποία προορίζεται από τη Διοίκηση, συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης τους. Επιπλέον, στο κόστος του παγίου προστίθενται και κόστη σχετικά με την αποσυναρμολόγηση του παγίου και την αποκατάσταση του χώρου δηλαδή μελλοντικά έξοδα, τα οποία όμως εκτιμώνται κατά την απόκτηση και αποσβένονται στη διάρκεια ζωής του παγίου. (Νεγκάκης 2015)

Με την εφαρμογή του Ν. 4308/14 καταργούνται οι λογαριασμοί πολυετούς απόσβεσης καθώς και ο λογιστικός χειρισμός που το ΕΓΛΣ προέβλεπε. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τα ενσώματα πάγια, τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων που περιλαμβάνουν φόρους μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων μελετητών, μεσιτών, προσαυξάνουν πλέον την αξία κτήσης του παγίου και δεν παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό στον οποίο αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε εντός πέντε ετών, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ.

Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων παγίων τα ΔΠΧΑ, προβλέπουν είτε την παρακολούθηση στο κόστος, είτε στην εύλογη αξία που σημαίνει ότι σε περίπτωση που συντρέχει μεταβολή της εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου αναφοράς γίνονται αναπροσαρμογές. Πριν την εφαρμογή του Ν. 4308/14 στα ΕΛΠ αναπροσαρμογές γινόταν ανά τέσσερα έτη βάση ειδικού νόμου. Ωστόσο, ο Ν. 4308/14 επιτρέπει τη χρήση εύλογης αξίας κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων ως εναλλακτικό λογιστικό χειρισμό με επανεκτίμηση τουλάχιστον ανά τετραετία ή σε κάθε περίπτωση που οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του παγίου διαφέρει από την εύλογή του αξία. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η συχνότητα των αναπροσαρμογών επιλέγεται από την οικονομική οντότητα.

Σε ότι αφορά το λογιστικό χειρισμό των διαφορών αναπροσαρμογής το ΔΛΠ 16 και τα ΕΛΠ με το Ν. 4308/14 έχουν την ίδια αντιμετώπιση. Συγκεκριμένα, αυξήσεις στην αξία ενός παγίου ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής καταχωρούνται σε

αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση, τώρα, που σε προηγούμενο έτος είχε καταχωρηθεί ζημία στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής, τότε η διαφορά του τρέχοντος έτους πιστώνεται σε λογαριασμό που θα εμφανισθεί στα αποτελέσματα και στην περίπτωση που είναι υψηλότερη από την μεταβολή του προηγούμενου έτους, το υπερβάλλον ποσό καταχωρείται σε αποθεματικό των Ιδίων κεφαλαίων. Αντίστοιχα, μειώσεις στην αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής καταχωρούνται στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου.

Εάν ωστόσο, σε προηγούμενο έτος είχε καταχωρηθεί αύξηση σε αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων, ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής, τότε η διαφορά του τρέχοντος έτους αναγνωρίζεται στο αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων και στην περίπτωση που είναι υψηλότερη από το πιστωτικό υπόλοιπο του αποθεματικού, το υπερβάλλον ποσό καταχωρείται στα αποτελέσματα. Αντίστοιχος λογιστικός χειρισμός σε ότι αφορά τις χρεωστικές διαφορές αναπροσαρμογής δεν προβλέπονταν στα ΕΛΠ, με το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο. Παρόλο αυτά, βάσει των γενικών ρυθμίσεων ήταν δυνατό και έπρεπε να υποτιμηθούν τα πάγια, αν η τρέχουσα τους αξία υπολείπονταν της λογιστικής, μέσω του μηχανισμού των προβλέψεων οι οποίες επιδρούσαν κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης. Στην περίπτωση ύπαρξης πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής αυτή εμφανιζόταν σε ειδικό λογαριασμό στα ίδια κεφάλαια και στη συνέχεια είτε συμψηφίζονταν με ζημίες ή κεφαλαιοποιούνταν.

Προκύπτει λοιπόν, ότι η εισαγωγή του Ν. 4308/14 επιτρέπει ανάλογους λογιστικούς χειρισμούς για τα ενσώματα πάγια με αυτούς του ΔΛΠ 16 και του ΔΛΠ 40, εξαλείφοντας ουσιαστικά τις διαφορές που υπήρχαν. (Νεγκάκης 2015)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»

#### 4.1 Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 ασχολείται με τις μισθώσεις και πιο συγκεκριμένα με μακροπρόθεσμες μισθώσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Ορίζει ποιες λογιστικές αρχές πρέπει να ακολουθήσουν τόσο οι εκμισθωτές, όσο και οι μισθωτές και πως πρέπει να γίνει η αναγνώριση και η καταχώριση της μίσθωσης στα λογιστικά τους βιβλία. Επίσης καθορίζει ποιες γνωστοποιήσεις είναι απαραίτητες να γίνουν στις επεξηγηματικές σημειώσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από εκμισθωτές που παραχωρούν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου σε μισθωτή και από μισθωτές που κάνουν χρήση αυτού του δικαιώματος, ανεξαρτήτως ποιος είναι υπεύθυνος για τη συντήρηση του παγίου. Επομένως δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε συμβάσεις υπηρεσιών στις οποίες δεν είναι δυνατή η μεταβίβαση του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Αναθεώρηση του Προτύπου έγινε στις 31 Μαρτίου 2004 και εφαρμόζεται στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από 01/01/2005. Τελευταία αναθεώρηση γίνεται στις 13 Ιανουαρίου 2016, όπου και αποφασίζεται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η αντικατάσταση του ΔΛΠ 17 και η επανέκδοση του ως ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις». Το νέο πρότυπο θα τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου 2019 (Deloitte IAS 17).

#### 4.2 Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 17 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των μισθώσεων. Το ΔΛΠ 17 περιγράφει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται, αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή. Σημείο αναφοράς είναι ο τρόπος ταξινόμησης μίας μίσθωσης ως χρηματοοικονομική ή ως λειτουργική, γεγονός που απαιτεί την άσκηση κρίσεων και εκτιμήσεων της Διοίκησης (Deloitte IAS 17).

#### 4.3 Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό όλων των μισθώσεων, εκτός από τις εξής περιπτώσεις:

1. Μισθώσεις που αφορούν την εκμετάλλευση, χρήση ή εξεύρεση μεταλλευμάτων, ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιες πηγές που δεν μπορούν να αναπαραχθούν
2. Συμβάσεις στις οποίες παραχωρούνται δικαιώματα χρήσης κινηματογραφικών ταινιών, μαγνητοσκοπήσεων, θεατρικών έργων, χειρόγραφων κειμένων, ευρεσιτεχνιών και όπου υπάρχουν πνευματικά δικαιώματα.

Επίσης το συγκεκριμένο πρότυπο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αποτίμηση των εξής:

1. Ακινήτων που βρίσκονται στην κατοχή μισθωτών και θεωρούνται επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40 που ορίζει τις επενδύσεις σε ακίνητα
2. Ακινήτων που παραχωρούν εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις και θεωρούνται επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40
3. Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην κατοχή μισθωτών μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων όπου εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 41 που αφορά την γεωργία
4. Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που παρέχουν εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις όπου εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 41.

Το πρότυπο έχει εφαρμογή ακόμη και αν ο εκμισθωτής σύμφωνα με τη σύμβαση προσφέρει σημαντικές υπηρεσίες που αφορούν τη λειτουργία ή τη συντήρηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου (Grant Thornton 2016).

#### 4.4 Ορισμοί και διευκρινήσεις

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται (Grant Thornton 2016):

**Μίσθωση** είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

**Χρηματοοικονομική μίσθωση** είναι μια μίσθωση, με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι κίνδυνοι και τα οφέλη που σχετίζονται με την κυριότητα ενός στοιχείου του ενεργητικού, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας του στοιχείου.

**Λειτουργική μίσθωση** είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοοικονομική.

**Μη ακυρωτέα μίσθωση** είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

- α. με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος
- β. με την έγκρισή του εκμισθωτή
- γ. εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, ή
- δ. με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου εξασφαλίζει ότι η συνέχιση της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιη κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης. Δηλαδή, οι οικονομικοί όροι για την ακύρωση της σύμβασης είναι ουσιαστικά απαγορευτικοί.

**Έναρξη της μίσθωσης** είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης. Την ημερομηνία αυτή:

- α. η μίσθωση κατατάσσεται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική και
- β. στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

**Η έναρξη της μισθωτικής περιόδου** είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμά του για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (ήτοι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των εξόδων που προκύπτουν από τη μίσθωση, όπως αρμόζει).

**Η διάρκεια της μίσθωσης/μισθωτική περίοδος** είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

**Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων** είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλλει κατά τη μισθωτική περίοδο, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- α. από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με τον μισθωτή ή
- β. από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
  - i. τον μισθωτή,
  - ii. έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή
  - iii. ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία που καθίσταται ασκίσιμο το δικαίωμα, ώστε να είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μίσθωσης ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα ελάχιστα μισθώματα τα οποία πρέπει να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

**Οικονομική ζωή** είναι είτε:

- α. η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες ή
- β. ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από την μισθωτική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.

**Εγγυημένη υπολειμματική αξία** είναι:

- α. από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή (το ποσό της εγγύησης όντας το μέγιστο ποσό που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο) και
- β. από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις που προβλέπει η εγγύηση.

**Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία** είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

**Το αρχικό άμεσο κόστος** είναι διαφορικό κόστος που αφορά άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

**Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση** είναι το σύνολο:

- α. των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης και
- β. κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

**Καθαρή επένδυση στη μίσθωση** είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλούμενη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Μη δουλευμένο χρηματοδοτικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

- α. της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και
- β. της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

**Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης** είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία: α) της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με i) την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και ii) κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

**Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού** του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο



μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

**Ενδεχόμενο μίσθωμα** είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός συντελεστή που αλλάζει με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των μελλοντικών πωλήσεων, πλήθος μελλοντικών χρησιμοποιήσεων, μελλοντικοί δείκτες τιμών, επιτόκια που θα ισχύουν μελλοντικά).

**Ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ή δέσμευση** μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στην κατασκευή ή το κόστος απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη επιμέτρηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, η επίδραση τέτοιων αλλαγών θα θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την έναρξη της μίσθωσης για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

## 4.5 Ταξινόμηση των μισθώσεων

Οι λογιστικοί χειρισμοί που θα πρέπει να ακολουθούνται, είτε πρόκειται για τις Οικονομικές Καταστάσεις του μισθωτή είτε για αυτές του εκμισθωτή, προκειμένου να απεικονιστούν οι μισθώσεις, εξαρτώνται από το είδος της σύμβασης μίσθωσης και βασίζονται στον βαθμό κατά τον οποίο οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού, ανήκουν στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης, καθώς και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Τα οφέλη μπορεί να αφορούν στην αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του στοιχείου του ενεργητικού κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του, καθώς και στο κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας (Νεγκάκης 2015).

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.

Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή του συμβολαίου. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής (Grant Thornton 2016):

- α. η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου·
- β. ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί·
- γ. η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται·
- δ. κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και
- ε. τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

- α. αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή·
- β. κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης) και
- γ. ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Τα παραδείγματα και οι ενδείξεις των παραπάνω καταστάσεων δεν είναι πάντα οριστικά. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους.

Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης σύμφωνα με τα κριτήρια των παραγράφων 7-12, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή

μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

#### 4.5.1 Ταξινόμηση μισθώσεων σε γη και κτίρια

Μισθώσεις γης και κτηρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής συνήθως δε λαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή η μίσθωση της γης θα είναι λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη ή την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με τη διάρθρωση των ωφελειών που παρέχονται.

Τα στοιχεία της γης και των κτηρίων μιας μίσθωσης γης και κτηρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης. Αν αναμένεται η κυριότητα αμφοτέρων των στοιχείων να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, αμφότερα τα στοιχεία κατατάσσονται ως χρηματοδοτική μίσθωση, είτε αναλύονται σε μία είτε σε δύο μισθώσεις, εκτός αν άλλα χαρακτηριστικά καθιστούν φανερό ότι η μίσθωση δε μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του ενός ή και των δύο στοιχείων. Όταν η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή, συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν αναμένεται να μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου. Το στοιχείο του κτηρίου κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις διαφορές που αναφέρθηκαν προηγουμένως (Νεγκάκης 2015).

Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτηρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτηρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτηρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

Για μίσθωση γης και κτηρίων κατά την οποία το ποσό που θα αναγνωριζόταν αρχικά για το στοιχείο του γης, είναι επουσιώδες, η γη και τα κτήρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η μίσθωση να καταταχθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτηρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Η ξεχωριστή επιμέτρηση των στοιχείων της γης και των κτηρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτήρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας.

Απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για την εκτίμηση αυτή μόνον όταν η κατάταξη ενός εκ των δύο ή και των δύο στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ένας μισθωτής μπορεί να κατατάξει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης ως επένδυση σε ακίνητα. Αν πράξει έτσι, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής (Grant Thornton 2016):

- α. χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταβάλλεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης ή
- β. υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που απορρέουν από την ιδιοκτησία σε τρίτο, μη συνδεδεμένο μέρος. Τέτοια υπομίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση στο τρίτο μέρος, αν και μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση από το τρίτο μέρος.

## 4.6 Η λογιστική των μισθώσεων

Μετά την ταξινόμηση των μισθωτικών συμβάσεων μίας οικονομικής οντότητας σε χρηματοοικονομικές και λειτουργικές, ακολουθεί η λογιστική αναγνώρισή τους. Ο λογιστικός χειρισμός εξαρτάται, όπως προαναφέρθηκε, από τον τύπο της μίσθωσης (λειτουργική ή χρηματοοικονομική) και από το συμβαλλόμενο μέρος (μισθωτής ή εκμισθωτής). Διακρίνονται, επομένως οι ακόλουθες περιπτώσεις.

### 4.6.1 Χρηματοοικονομική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή

#### 4.6.1.1 Αρχική αναγνώριση

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοοικονομικές μισθώσεις ως στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό εφικτό να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου

συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την δέσμευσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοδοτική επιβάρυνση.

Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οικονομικής οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των δεσμεύσεών της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως δέσμευση για την καταβολή των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.

Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο (Grant Thornton 2016).

#### 4.6.1.2 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα πρέπει να επιμερίζονται στο χρηματοοικονομικό κόστος και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Σημειώνεται ότι στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης στη διάρκεια της περιόδου της μίσθωσης, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον σχετικό υπολογισμό.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί ένα έξοδο αποσβέσεων επί των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό κόστος για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να είναι συνεπής προς

τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική οντότητα και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια» και το ΔΛΠ 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία».

Στην περίπτωση που:

- δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του στοιχείου αυτού θα γίνει στο συντομότερο χρονικό διάστημα μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου.
- υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το σύνολο των εξόδων της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και του χρηματοοικονομικού κόστους της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνο η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως έξοδα. Κατόπιν τούτου, το στοιχείο του ενεργητικού δεν αναμένεται να ισούται με την σχετική υποχρέωση μετά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», προκειμένου να προσδιορίζει εάν ένα μισθωμένο στοιχείο του ενεργητικού έχει υποστεί απομείωση.

Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις» θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις (Grant Thornton 2016).

#### **4.6.2 Λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή**

Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε επιβάρυνση των κερδών ή ζημιών της περιόδου, με βάση τη σταθερή μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτή τη βάση (Νεγκάκης 2015).

#### **4.6.3 Χρηματοοικονομική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή**

##### **4.6.3.1 Αρχική αναγνώριση**

Οι εκμισθωτές θα πρέπει να αναγνωρίζουν στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης τα κατεχόμενα στοιχεία του ενεργητικού που τελούν υπό χρηματοοικονομική μίσθωση και να τα απεικονίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Σε μία χρηματοοικονομική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση (αποπληρωμή) κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.

Αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορεικά και επιρρίπτονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, συχνά βαρύνουν τους εκμισθωτές. Σε αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για τις χρηματοοικονομικές μισθώσεις, εκτός από εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό του άμεσου αρχικού κόστους. Συνεπώς, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου (Νεγκάκης 2015).

#### 4.6.3.2 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου θα πρέπει να γίνεται με τρόπο που να αντανakλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοοικονομική μίσθωση.

Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, με εξαίρεση τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

Ένα στοιχείο του ενεργητικού που κατέχεται βάσει τη χρηματοοικονομικής μίσθωσης και το οποίο ταξινομείται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε μία ομάδα διάθεσης που ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο (Grant Thornton 2016).

#### **4.6.4 Λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή**

Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μίας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε επιβάρυνση των κερδών ή ζημιών της περιόδου, με βάση τη σταθερή μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική της χρονική κατανομής του οφέλους για τον χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτή τη βάση (Grant Thornton 2016).

##### **4.6.4.1 Αναγνώριση λειτουργικής μίσθωσης από τον εκμισθωτή**

Στην περίπτωση αναγνώρισης λειτουργικής μίσθωσης από τον εκμισθωτή, το στοιχείο του ενεργητικού παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή, επομένως θα πρέπει να το παρακολουθεί λογιστικά με βάση τις διατάξεις των ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38.

Τα εισπραττόμενα μισθώματα αναγνωρίζονται συστηματικά ως έσοδα στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου. Τα έσοδα της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις θα αναγνωρίζονται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου με βάση τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του στοιχείου του ενεργητικού.

Δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων αναγνωρίζονται στα έξοδα. Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης, προστίθενται στην λογιστική αξία του μισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης (δηλαδή αποσβένονται κατά τη διάρκεια της σύμβασης).

Οι αποσβέσεις που πραγματοποιούνται επί του μισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού αναγνωρίζονται ως έξοδα στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου. Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων στοιχείων του ενεργητικού θα ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια στοιχεία του ενεργητικού και η απόσβεση θα υπολογίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38.

Προκειμένου να προσδιορίσει μια οικονομική οντότητα πότε ένα μισθωμένο στοιχείο του ενεργητικού απομειώνεται, εφαρμόζει τις απαιτήσεις τους ΔΛΠ 36 (Grant Thornton 2016).

#### **4.7 Μισθώσεις διενεργούμενες από κατασκευαστές ή εμπόρους ενσώματων παγίων**

Συχνά εμπορικές ή βιομηχανικές οικονομικές οντότητες προσφέρουν στους πελάτες τους, εναλλακτικά, αντί της απευθείας πώλησης των προϊόντων τους, τη δυνατότητα σύναψης σύμβασης χρηματοοικονομικής μίσθωσης.



Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση στην περίοδο που αυτό ανακύπτει, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται από την οικονομική οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις. Στις περιπτώσεις που τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση θα πρέπει να περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με βάση το επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μίας μίσθωσης θα αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την αναγνώριση του κέρδους από την πώληση.

Μία χρηματοοικονομική μίσθωση ενός στοιχείου του ενεργητικού από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:

- α. το κέρδος ή τη ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία άμεση πώληση του εκμισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμοστέες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας, και
- β. το χρηματοοικονομικό έσοδο καθόλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με το επιτόκιο της αγοράς. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μειωμένης με την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο και αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οικονομική οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις.

Στην περίπτωση που ένας κατασκευαστής ή έμπορος προβεί σε λειτουργική αντί για τη χρηματοοικονομική μίσθωση, δεν αναγνωρίζει κανένα κέρδος, δεδομένου ότι η συναλλαγή αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση (Νεγκάκης 2015).

#### **4.8 Επεκτάσεις μισθώσεων και ανανεώσεις**

Κατά τη σύναψη μιας σύμβασης μίσθωσης, μία οικονομική οντότητα πρέπει να μελετά τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης, συμπεριλαμβανομένων τυχόν όρων ανανεώσεων και επεκτάσεων, με σκοπό την κατάλληλη ταξινόμηση της μίσθωσης (ως λειτουργική ή χρηματοοικονομική). Οι όροι της μίσθωσης περιλαμβάνουν κάθε επιπλέον περίοδο για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να συνεχίσει τη μίσθωση, και κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα εξασκήσει το δικαίωμα αυτό. Η επίδραση από την εξάσκηση του δικαιώματος ανανέωσης ή επέκτασης, ή από τη διαπραγμάτευση της ανανέωσης ή επέκτασης, εξαρτάται από τις περιστάσεις. Οι απαιτήσεις συνοψίζονται κατωτέρω και εν συνεχεία αναλύονται περαιτέρω:

- α. εξάσκηση δικαιώματος ανανέωσης ή επέκτασης, όπου η περίοδος επέκτασης περιλαμβάνεται στους αρχικούς όρους της σύμβασης,
- β. εξάσκηση δικαιώματος ανανέωσης ή επέκτασης, όπου η περίοδος επέκτασης δεν περιλαμβάνεται στους αρχικούς όρους της σύμβασης,

- γ. διαπραγμάτευση για ανανέωση ή επέκταση, η οποία δεν καλύπτεται από τους όρους της αρχική μίσθωσης,
- δ. αναδιαπραγμάτευση μίας μίσθωσης, συμπεριλαμβανόμενης ανανέωσης ή επέκτασης, η οποία επηρεάζει τους όρους και τις προϋποθέσεις που ισχύουν κατά τη διάρκεια της αρχικής περιόδου μίσθωσης.

Οι μισθώσεις δεν αναταξινομούνται λόγω αλλαγών στις εκτιμήσεις, όπως για παράδειγμα, αλλαγές:

- 1) της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής,
- 2) της εκτιμώμενης υπολειμματικής αξίας, ή
- 3) συνθηκών, όπως η αθέτηση όρων από τον μισθωτή.

Η εξάσκηση δικαιώματος ανανέωσης ή επέκτασης, η οποία περιλαμβανόταν στους όρους της σύμβασης κατά τη σύναψη της, δεν οδηγεί σε επανεκτίμηση της ταξινόμησης της μίσθωσης. Ο υφιστάμενος λογιστικός χειρισμός της μίσθωσης θα πρέπει να συνεχίζεται χωρίς τροποποιήσεις.

#### **4.8.1 Δικαίωμα ανανέωσης ή επέκτασης που περιλαμβάνεται στην αρχική σύμβαση**

Εάν το δικαίωμα ανανέωσης ή επέκτασης περιλαμβάνεται στις αρχικές προβλέψεις της σύμβασης μίσθωσης και κατά την έναρξη της μίσθωσης θεωρούνταν σχεδόν βέβαιο ότι θα εξασκούνταν το δικαίωμα αυτό (πχ αν το δικαίωμα ήταν σε μια συμφωνημένη τιμή), τότε στην αρχικά καθορισμένη σύμβαση θα συμπεριλαμβανόταν η περίοδος της επέκτασης. Συνεπώς, η εξάσκηση του δικαιώματος δεν θα οδηγήσει σε επανακαθορισμό της ταξινόμησης της μίσθωσης. Η αρχική ταξινόμηση της μίσθωσης θα συνεχίσει να εφαρμόζεται, ακόμη και αν ο μισθωτής αποφασίσει ότι δεν αναμένει πλέον να εξασκήσει το δικαίωμα (Grant Thornton 2016).

#### **4.8.2 Δικαίωμα ανανέωσης ή επέκτασης που περιλαμβάνεται στην τελική σύμβαση**

Εάν ο μισθωτής, κατά τη έναρξη της μίσθωσης, εκτιμά ότι το δικαίωμα εξάσκησης είναι λιγότερο πιθανό (κυρίως αφορά σε περιπτώσεις όπου το δικαίωμα είναι σε εύλογη αξία ή σε ένα μη συμφωνημένο επιτόκιο), τότε οι όροι της σύμβασης δεν θα συμπεριλάβουν περίοδο ανανέωσης ή επέκτασης. Εάν ο μισθωτής εκτιμήσει αργότερα ότι είναι πιθανό να εξασκήσει το δικαίωμα, αυτό δεν θα επηρεάσει την αρχική ταξινόμηση της μίσθωσης. Αλλαγές σε εκτιμήσεις (πχ αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή ή αλλαγή στην υπολειμματική αξία του μισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού) ή αλλαγές συνθηκών (πχ αθέτηση των όρων από την πλευρά του μισθωτή) δεν αποτελούν λόγο για νέα ταξινόμηση μιας μίσθωσης (Grant Thornton 2016).

#### **4.8.3 Διαπραγμάτευση για ανανέωση ή επέκταση που δεν καλύπτεται από τους αρχικούς όρους**

Στην περίπτωση που δεν περιλαμβάνεται δικαίωμα ανανέωσης ή επέκτασης στην αρχική σύμβαση μίσθωσης, αλλά ο μισθωτής διαπραγματεύεται με τον εκμισθωτή ανανέωση ή επέκταση, η αναδιαπραγμάτευση των προβλέψεων της αρχικής σύμβασης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη προσεκτικά, ούτως ώστε να αξιολογηθεί εάν απαιτείται ή όχι επανεκτίμηση της ταξινόμησης της μίσθωσης. Μια ανανέωση ή επέκταση της συμφωνίας που δεν συμπεριλαμβανόταν στις προβλέψεις για τροποποιήσεις της αρχικής σύμβασης, θα πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με την περίοδο επέκτασης ή ανανέωσης. Εάν δεν υπάρχουν αλλαγές στις προβλέψεις της αρχικής σύμβασης, τότε η συμφωνία για ανανέωση ή επέκταση θα αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση (Grant Thornton 2016).

#### **4.8.4 Αναδιαπραγμάτευση για ανανέωση ή επέκταση που επηρεάζει τους αρχικούς όρους**

Στην περίπτωση που η αναδιαπραγμάτευση περιλαμβάνει την αλλαγή των όρων της αρχικής σύμβασης για την εναπομένουσα περίοδο πριν την περίοδο ανανέωσης ή επέκτασης, τότε αρχική ταξινόμηση της μίσθωσης θα πρέπει να επανεκτιμηθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 17. Η αναθεωρημένη σύμβαση αναγνωρίζεται ως μία νέα σύμβαση πάνω στους προϋπάρχοντες όρους και περιλαμβάνει την εναπομένουσα διάρκεια της αρχικής σύμβασης πλέον της διάρκειας της ανανέωσης ή επέκτασης. Κάθε αναταξινόμηση τίθεται σε ισχύ (εφαρμόζεται) από την ημερομηνία τροποποίησης και δεν απαιτείται καμία αναδρομική αναδιατύπωση (Grant Thornton 2016).

### **4.9 Πώληση και επαναμίσθωση (Sale & Leaseback)**

Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση.

Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης. Πιο συγκεκριμένα:

Στην περίπτωση που μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοοικονομική μίσθωση:

Οποιαδήποτε θετική διαφορά πάνω από το προϊόν της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική του αξία, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, πρέπει να απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επόμενων χρήσεων και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθόλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοοικονομική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλιση του το σχετικό στοιχείο του ενεργητικού. Για τον λόγο αυτόν, δεν θα ήταν ορθό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με τη λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και μεταφέρεται τμηματικά στα κέρδη ή στις ζημίες καθόλη τη διάρκεια της μίσθωσης (Νεγκάκης 2015).

Στην περίπτωση που η συναλλαγή γίνεται σε αξία μικρότερη από την λογιστική του αξία, η διαφορά που προκύπτει δεν αποτελεί καταρχήν ζημιά, εκτός και αν συντρέχει περίπτωση απομείωσης του στοιχείου του ενεργητικού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 36.

Στην περίπτωση που μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση:

και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως (καθώς θεωρείται ότι υπάρχει κανονική πώληση).

Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημιά συμψηφίζεται με επί έλαττον διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημιά αυτή παραμένει στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως έξοδο επόμενων χρήσεων και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το στοιχείο του ενεργητικού.

Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθόλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου αυτού.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του στοιχείου του ενεργητικού, κατά τη χρονική στιγμή μίας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημιά που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως (Grant Thornton 2016).

#### **4.10 Γνωστοποιήσεις**

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας, αναφορικά με τις μισθώσεις.

Το ΔΛΠ 17 απαιτεί συγκεκριμένες πληροφορίες που θα πρέπει να γνωστοποιούνται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για κάθε μορφή μίσθωσης, από την πλευρά τόσο του εκμισθωτή όσο και του μισθωτή.

#### 4.10.1 Χρηματοοικονομικές μισθώσεις από την πλευρά του μισθωτή

Οι μισθώσεις, επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις», πρέπει να προβαίνουν και στις παρακάτω γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές μισθώσεις:

- α. για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, της καθαρής λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·
- β. συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i. όχι αργότερα από ένα έτος,
  - ii. για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
  - iii. για περισσότερα από πέντε έτη
- γ. ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου
- δ. το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ε. μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
  - i. τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
  - ii. την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
  - iii. τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41, εφαρμόζονται σε μισθωτές για στοιχεία του ενεργητικού που μισθώθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις.

#### 4.10.2 Χρηματοοικονομικές μισθώσεις από την πλευρά του εκμισθωτή

Οι εκμισθωτές, επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, πρέπει να προβαίνουν και στις παρακάτω γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές μισθώσεις:

- α. σύμφωνα μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς και της παρούσας αξίας της εισπρακτέα ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i. όχι αργότερα από ένα έτος,

- ii. για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
- iii. για περισσότερα από πέντε έτη.
- β. το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.
- γ. τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.
- δ. τη σωρευμένη πρόβλεψη για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.
- ε. ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- στ. μία γενική περιγραφή των σημαντικών διακανονισμών του εκμισθωτή που αφορούν στη μίσθωση.

#### **4.10.3 Λειτουργικές μισθώσεις από την πλευρά του μισθωτή**

Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:

- α. το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i. όχι αργότερα από ένα έτος,
  - ii. για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
  - iii. για περισσότερα από πέντε έτη.
- β. το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- γ. πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων.
- δ. μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
  - i. τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
  - ii. την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
  - iii. τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

#### **4.10.4 Λειτουργικές μισθώσεις από την πλευρά του εκμισθωτή**

Οι εκμισθωτές, επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:

- α. τις μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i. όχι αργότερα από ένα έτος,

- ii. για περισσότερο από ένα έτος μέχρι και πέντε έτη,
- iii. για περισσότερα από πέντε έτη.
- β. συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- γ. μία γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

#### **4.11 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ 17 Και ΕΛΠ**

Στα ΕΛΠ, πριν από τον Ν. 4308/14, ο μισθωτής δεν εμφάνιζε στις οικονομικές του καταστάσεις ένα πάγιο που μίσθωνε, ενώ τα μισθώματα που κατέβαλε εμφανίζονταν ως έξοδα. Το ΔΛΠ 17, επιτρέπει την απεικόνιση των παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση ως στοιχείο του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, ενώ αντίστοιχη απεικόνιση (ως στοιχείο παθητικού) γίνεται και για τις σχετικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη χρηματοδοτική μίσθωση. Επιπλέον, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ο μισθωτής θα πρέπει να προβεί σε απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου που κατέχει με χρηματοδοτική μίσθωση.

Με την εισαγωγή του Ν. 4308/14, τα ΕΛΠ αντιμετωπίζουν το ζήτημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης και του τρόπου εμφάνισης των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τόσο από την πλευρά του μισθωτή όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή, με τρόπο αντίστοιχο των ΔΠΧΑ. Παράλληλα, καθορίζεται και το ζήτημα της πώλησης περιουσιακών στοιχείων και επαναμίσθωσης αυτών με χρηματοδοτική μίσθωση. Σημειώνεται, πως ο Ν. 4308/14 παρέχει τη δυνατότητα οι οικονομικές οντότητες να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ. (Νεγκάκης 2015)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»

#### 5.1 Εισαγωγή

Όταν λέμε «επενδύσεις σε ακίνητα» εννοούμε τις επενδύσεις εκείνες που πραγματοποιούνται σε έδαφος ή κτίριο ή ακόμα και σε μέρος κτιρίου και που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα για την απόκτηση εισοδημάτων από ενοίκια ή για αύξηση της αξίας του ακινήτου.

Το Δ.Λ.Π. 40 εγκρίθηκε το Μάιο του 2002 και αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 25 «Λογιστική των Επενδύσεων» το οποίο καταργήθηκε. Το Πρότυπο αυτό αναθεωρήθηκε με το Δ.Λ.Π. 40 και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Η αναδρομική εφαρμογή του Προτύπου από προηγούμενες χρήσεις ενθαρρύνεται, αρκεί το γεγονός αυτό να γνωστοποιηθεί στις Σημειώσεις (Deloitte IAS 40).

#### 5.2 Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται (Deloitte IAS 40).

#### 5.3 Πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 40 εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση των επενδύσεων σε ακίνητα. Εφαρμόζεται, επίσης, κατά την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, καθώς και των επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί με σύμβαση λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το παρόν πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις, συμπεριλαμβανομένων:

- α. την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών
- β. την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλ. επίσης ΔΛΠ 18 Έσοδα)
- γ. την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- δ. την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή
- ε. τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης
- στ. τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις



Δεν εφαρμόζεται επίσης σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία) και μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους (Deloitte IAS 40).

## 5.4 Εννοιολογική προσέγγιση του προτύπου

Πριν την παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 40 είναι χρήσιμο να παρατεθούν κάποιες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των όσων αναφέρονται παρακάτω (Grant Thornton 2016):

**Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

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

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

**Επένδυση σε ακίνητα** είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτήρια ή μέρη κτηρίων ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο παρά για:

- α. Χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
- β. 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.

## 5.5 Επένδυση σε ακίνητα

Παραδείγματα επενδύσεων σε ακίνητα είναι τα ακόλουθα (Grant Thornton 2016):

- Γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων, παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- 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),

- 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,
- Ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή και για τα δύο. Είναι προφανές, δηλαδή, ότι οι επενδύσεις σε ακίνητα δημιουργούν ταμιακές ροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές ροές που δημιουργούνται από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.

Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον και μόνον όταν το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο. Η εναλλακτική κατάταξη που περιγράφεται μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με το ακίνητο. Αν όμως, επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη για ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται με λειτουργική μίσθωση, κάθε ακίνητο που κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

## 5.6 Ακίνητα που δεν θεωρούνται επένδυση

Υπάρχουν χαρακτηριστικά παραδείγματα ακινήτων τα οποία δεν θεωρούνται επένδυση σε ακίνητα και επομένως είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου (Grant Thornton 2016):

- Τα ακίνητα που προορίζονται για πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και επαναπώληση
- Τα ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων (Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»)
- Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις») συμπεριλαμβανομένων αυτών που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, τα ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα, τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα αν πληρώνουν ή όχι ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή της διάθεσής τους
- Τα ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16 μέχρι να συμπληρωθεί η κατασκευή ή η αξιοποίησή τους, οπότε καθίστανται επένδυση σε ακίνητα και εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο. Όταν η υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα ανακατασκευάζεται με σκοπό τη συνεχή μελλοντική

χρήση ως επένδυση σε ακίνητα, κατά το κατασκευαστικό στάδιο εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο

- Ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

Χρειάζεται κρίση για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η οικονομική οντότητα αναπτύσσει κριτήρια ούτως ώστε να μπορεί να ασκήσει αυτήν την κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και με τις σχετικές οδηγίες. Όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη, δημιουργείται απαίτηση από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί αυτά τα κριτήρια,.

Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην μητρική εταιρεία της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες. Το ακίνητο δεν έχει τις ιδιότητες της επένδυσης σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο όταν εξεταστεί από την προοπτική του ομίλου. Όμως, από την προοπτική της ιδιοκτήτριας οικονομικής οντότητας, το ακίνητο είναι επένδυση αν πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν. Συνεπώς, ο εκμισθωτής μεταχειρίζεται το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του.

## 5.7 Αναγνώριση μιας επένδυσης

Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

1. Είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. 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. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης της επένδυσης που αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα περιγράφονται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται (Νεγκάκης 2015).

### 5.7.1 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Μια επένδυση σε ακίνητα πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.

Στο κόστος μιας επένδυσης σε ακίνητα δεν συμπεριλαμβάνονται (Grant Thornton 2016):

- Τα έξοδα εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία για να φέρουν το ακίνητο σε κατάσταση λειτουργίας),

- Οι λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι η επένδυση να φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας,
- Υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

Το κόστος μιας αγορασμένης επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της απόκτησης του ακινήτου και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη, όπως αμοιβές δικηγόρου, συμβολαιογράφου, φόρος μεταβίβασης ακινήτου και τυχόν άλλα κόστη της συναλλαγής.

Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα, είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία όπου η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Μέχρι την ημερομηνία αυτή εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Το παρόν πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία ολοκλήρωσης της επένδυσης και μετά. Αν η πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τιμή τοις μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς και του ποσού που συνολικά θα καταβληθεί αναγνωρίζεται ως έξοδο σε όλη την περίοδο της πίστωσης.

Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση και κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα προσδιορίζεται για χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», δηλαδή το περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων.

Ένα ισοδύναμο ποσό θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17.

Κάθε υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και συνεπώς συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου αλλά δε συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο. Στην συνέχεια παρέχονται οδηγίες για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας του δικαιώματος επί του ακινήτου βάσει της μεθόδου της εύλογης αξίας.

Οι οδηγίες αυτές σχετίζονται επίσης με τον υπολογισμό της εύλογης αξίας όταν η αξία αυτή θεωρείται το κόστος για τους σκοπούς της αρχικής αναγνώρισης. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν:

1. Η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
2. Δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

## 5.7.2 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

### 5.7.2.1 Λογιστική πολιτική

Η οντότητα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της μια από τις ακόλουθες μεθόδους (Grant Thornton 2016):

- Τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή
- Τη μέθοδο του κόστους.

Τη λογιστική πολιτική που θα επιλέξει η οντότητα θα την εφαρμόζει σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

Με βάση τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη», η οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πρέπει να γίνεται μόνο αν αυτή θα οδηγήσει σε μια πιο κατάλληλη παρουσίαση των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στις οικονομικές καταστάσεις.

Το παρόν πρότυπο απαιτεί όλες οι οντότητες να προσδιορίζουν την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, με σκοπό, είτε την επιμέτρηση, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας, είτε την γνωστοποίηση πληροφοριών, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους.

### 5.7.2.2 Μέθοδος εύλογης αξίας

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός της περίπτωσης που υπάρχει αποδεδειγμένα αδυναμία εκτίμησης της πραγματικής αξίας ενός ακινήτου, οπότε για την επένδυση αυτή εφαρμόζονται τα αναφερόμενα παρακάτω στην σχετική παράγραφο.

Όταν το δικαίωμα επί ακινήτου που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η μέθοδος της εύλογης αξίας.

Κάθε κέρδος ή ζημιά που προκύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου κατά την οποία προκύπτει.

Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13, μία οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι η εύλογη αξία αντανακλά, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από μισθώματα από τρέχουσες μισθώσεις, καθώς και άλλες υποθέσεις, τις οποίες θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Είναι δυνατόν, τέλος, ένα ακίνητο που μισθώνεται βάσει λειτουργικής μίσθωσης από έναν μισθωτή, να μπορεί να θεωρηθεί ως επένδυση σε ακίνητα, στην περίπτωση που το ακίνητο ικανοποιεί τις προϋποθέσεις του ορισμού της επένδυσης σε ακίνητα και επιμετράται στην εύλογη αξία του. Αυτό σημαίνει ότι, παρότι το ακίνητο έχει περιέλθει στον μισθωτή μέσω λειτουργικής μίσθωσης, η συγκεκριμένη εναλλακτική ταξινόμηση του επιτρέπει να αναγνωρίσει το ακίνητο ως επένδυση, μόνον

εφόσον το χρησιμοποιεί ως επένδυση (δηλαδή αναμένει υπεραξία ή το υπεκμισθώνει και εισπράττει ενοίκια) και το επιμετρά στην εύλογη αξία του. Κατά την αρχική του αναγνώριση, το ακίνητο θα πρέπει να επιμετρηθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 17 αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές μισθώσεις. Θα πρέπει, δηλαδή, να επιμετρηθεί στην μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων.

Η περιγραφόμενη εναλλακτική ταξινόμηση χρησιμοποιείται για κάθε περίπτωση ακινήτου ξεχωριστά και όχι για συγκεκριμένες κατηγορίες. Αν όμως, ο μισθωτής έχει στην κατοχή του και άλλα ακίνητα χαρακτηριζόμενα ως επενδύσεις σε ακίνητα και χρησιμοποιήσει την ανωτέρω επιλογή, τότε όλα τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως επενδυτικά ακίνητα θα πρέπει να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους. (Grant Thornton 2016)

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα για πρώτη φορά (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επενδυτικό μετά από μία αλλαγή στη χρήση του για πρώτη φορά) ενδέχεται να υπάρξει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μίας απλής επιμέτρησης της εύλογης αξίας να αναιρείται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δεν θα είναι δυνατόν να επιμετράται αξιόπιστα σε συνεχή βάση.

Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μια επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα δεν θα πρέπει να διπλό-υπολογίζει στοιχεία του ενεργητικού ή υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Οικονομικές Θέσης. Για παράδειγμα:

- α. Ο εξοπλισμός (όπως ανελκυστήρας ή κλιματισμός) που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου, θα περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα και δεν θα αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως ενσώματο πάγιο.
- β. Στην περίπτωση που ένα γραφείο μισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου θα περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, καθώς τα έσοδα από τη μίσθωση αφορούν στον επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίζει αυτή την επίπλωση ως ξεχωριστό στοιχείο ενεργητικού.
- γ. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα ή δεδουλευμένα λειτουργικά έσοδα μίσθωσης, επειδή η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτά ως ξεχωριστή υποχρέωση ή στοιχείο του ενεργητικού.
- δ. Η εύλογη αξία μίας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται με μίσθωση αντανακλά τις αναμενόμενες ταμειακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων μισθωμάτων που αναμένεται να καταβληθούν). Συνεπώς, αν η αποτίμηση ενός ακινήτου είναι καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση της μίσθωσης, προκειμένου να υπολογιστεί η εύλογη αξία της επένδυσης.

Στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η παρούσα αξία των πληρωμών της, που αφορούν σε μία επένδυση σε ακίνητα (εκτός από πληρωμές που αφορούν σε αναγνωρισμένες υποχρεώσεις), θα ξεπεράσει την παρούσα αξία των σχετικών ταμειακών εισπράξεων, θα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 37 προκειμένου να προσδιορίσει αν θα πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο θα επιμετρήσει.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, υπάρχει η εκτίμηση ότι η παρούσα αξία των μελλοντικών πληρωμών που σχετίζονται με μία επένδυση σε ακίνητα θα ξεπεράσει την παρούσα αξία των σχετικών ταμειακών εισπράξεων, και συνεπώς θα προκύψουν ζημιές. Η περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως επαχθής σύμβαση. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν θα πρέπει να λογιστεί μια υποχρέωση που προκύπτει από την επαχθή σύμβαση, εφαρμόζεται η καθοδήγηση του ΔΛΠ 37, το οποίο επιπλέον προσδιορίζει πώς θα επιμετρηθεί η υποχρέωση αυτή. (Grant Thornton 2016)

#### 5.7.2.3 Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου κατά την απόκτηση μιας επένδυσης σε ακίνητο είναι προφανές ότι δεν θα είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας αξιόπιστα σε μια συνεχή βάση. Στις περιπτώσεις αυτές η επένδυση θα πρέπει να αποτιμάται για όλο το χρονικό διάστημα μέχρι την διάθεση της με την μέθοδο του κόστους του Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», με υπολειμματική αξία μηδενική (Grant Thornton 2016).

Η οντότητα που αναγκάστηκε να αποτιμήσει μια επένδυση σε ακίνητο με τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, για το λόγο που προαναφέρθηκε, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

Επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν προηγουμένως αποτιμηθεί με την μέθοδο της εύλογης αξίας θα πρέπει να συνεχίσουν να αποτιμώνται με την μέθοδο αυτή μέχρι τη διάθεσή τους ή μέχρι την μεταβολή της χρήσης τους ανεξάρτητα αν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές γίνονται λιγότερο εύκολα διαθέσιμες.

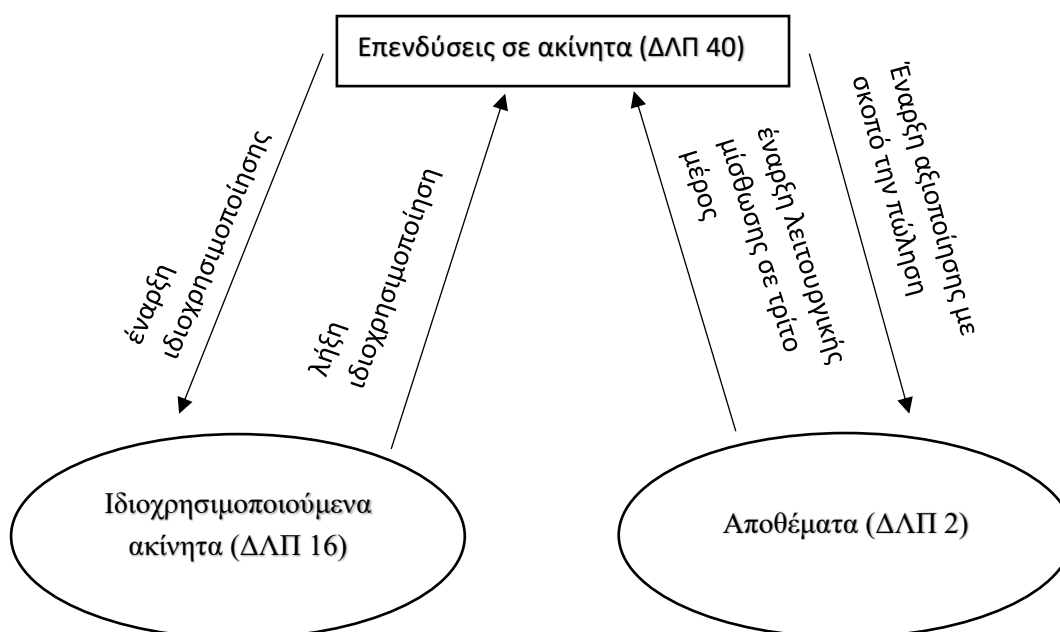
#### 5.7.2.4 Μέθοδος κόστους

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, για αυτήν τη μέθοδο, εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες» (Νεγκάκης 2015).

## 5.8 Μεταφορές

Μεταφορές από τις επενδύσεις σε ακίνητα στην κατηγορία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων ή στα αποθέματα και αντίστροφα πρέπει να γίνονται μόνο όταν μεταβάλλεται η χρήση του ακινήτου η οποία θα πρέπει να αποδεικνύεται από (Grant Thornton 2016):

1. Έναρξη της ιδιοχρησιμοποίησης, για τη μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο.
2. Έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, για τη μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα, εφόσον πρόκειται για επιχείρηση που ασχολείται με πωλήσεις ακινήτων.
3. Πέρασ της ιδιοχρησιμοποίησης, για τη μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο στις επενδύσεις σε ακίνητα.
4. Έναρξη μιας σύμβασης λειτουργικής μίσθωσης, για τη μεταφορά από τα αποθέματα στις Επενδύσεις σε Ακίνητα ή
5. Ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης για τη μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση (καλυπτόμενες από το Δ.Λ.Π. 16) στις επενδύσεις σε ακίνητα. Αν όμως μία υπάρχουσα επένδυση αποφασίζεται να ανακατασκευαστεί για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση, παραμένει ως επένδυση και κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής και δεν εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16.



### 5.8.1 Λογιστική αντιμετώπιση των μεταφορών

#### 5.8.1.1 Μεταφορά ακινήτου από επένδυση στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, οι μεταφορές μεταξύ επένδυσης σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου και αποθεμάτων δε μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δε μεταβάλλουν το κόστος του ακινήτου ως προς την αποτίμησή του ή τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.



Όταν όμως ένα ακίνητο μεταφέρεται από επένδυση σε ακίνητα όπου παρακολουθείται στην εύλογη αξία, στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή στα αποθέματα, το κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστικοποίηση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ή το Δ.Λ.Π. 2, θα είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μεταβολής της χρήσης (ΔΛΠ 40).

#### 5.8.1.2 Μεταφορά ακινήτου από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στις επενδύσεις σε ακίνητα

Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο αλλάξει χρήση και γίνει επένδυση σε ακίνητα που θα παρακολουθείται στην εύλογη αξία, μέχρι την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16. Κάθε διαφορά που προκύπτει, κατά την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης, μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 και της εύλογης αξίας του αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16. Συγκεκριμένα:

- α. Κάθε προκύπτουσα μείωση της λογιστικής αξίας του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, εάν η αξία κτήσης του ακινήτου έχει αναπροσαρμοστεί κατά το παρελθόν και η προκύψασα διαφορά έχει καταχωρηθεί στον λογαριασμό Πλεονάσματα Αναπροσαρμογής, η μείωση αυτή μεταφέρεται σε χρέωση του παραπάνω λογαριασμού Πλεονάσματα Αναπροσαρμογής. Εάν η προκύπτουσα μείωση είναι μεγαλύτερη από το ποσό που είχε καταχωρηθεί στον λογαριασμό Πλεονάσματα Αναπροσαρμογής το απομένον υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα.
- β. Κάθε προκύπτουσα αύξηση 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 αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που απαιτείται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στο ύψος που θα είχε (καθαρή αποσβέσεων) αν δεν είχε αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης.
  - ii. Το τυχόν απομένον υπόλοιπο της αύξησης πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση στον λογαριασμό Πλεονάσματα Αναπροσαρμογής. Σε τυχόν μελλοντική διάθεση του ακινήτου, τα Πλεονάσματα Αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις έον, όχι όμως μέσω των κερδών ή ζημιών.

#### 5.8.1.3 Μεταφορά ακινήτου από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα

Όταν ένα ακίνητο μεταφέρεται από τα αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτή την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 40).

#### 5.8.1.4 Ολοκλήρωση κατασκευής ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα

Όταν ολοκληρώνεται η κατασκευή ή η αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα, η οποία θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτή την ημερομηνία και της λογιστικής αξίας, όπως προσδιορίστηκε κατά το κατασκευαστικό στάδιο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 40).

### 5.9 Διαθέσεις

Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να αναγνωρίζεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) 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. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη της τις σχετικές οδηγίες του προσαρτήματος του ΔΛΠ 18. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16 η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστάμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανακλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μια εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα χρειαζόταν για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.

Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μια πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μια

επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 ή άλλα Πρότυπα, όπως αρμόζει, για κάθε υποχρέωση που διατηρεί μετά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα.

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

Απομειώσεις ή ζημίες επενδύσεων σε ακίνητα, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως (Grant Thornton 2016):

- α. Απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36
- β. Αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους
- γ. Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή και
- δ. Το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με την επιμέτρηση του παγίου κατά την αναγνώριση.

## 5.10 Γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οικονομική οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει (ΔΛΠ 40).

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

1. Αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους,
2. Αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων,
3. Αν η κατάταξη είναι δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης,
4. Τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μία κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός

- της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή ήταν περισσότερο έντονα βασισμένος σε άλλους παράγοντες (που η οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς,
5. Την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις, βασίζεται σε μία εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται,
  6. Το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:
    - i. Έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,
    - ii. Άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου,
    - iii. Άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που ανακύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δε δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου,
    - iv. Τη σφραγισμένη μεταβολή της εύλογης αξίας που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας,
  7. Την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης,
  8. Συμβατικές υποχρεώσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

### 5.10.1 Επιπλέον γνωστοποιήσεις

Επιπρόσθετα, μία επιχείρηση έχει επιπλέον υποχρεώσεις για παροχή γνωστοποιήσεων, οι οποίες καθορίζονται από τη μέθοδο που έχει επιλέξει να ακολουθεί (ΔΛΠ 40).

#### 5.10.1.1 Μέθοδος εύλογης αξίας

Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, εκτός των παραπάνω γνωστοποιήσεων θα πρέπει να παραθέτει μία συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, που να περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- Τις προσθήκες, παρουσιάζοντας ξεχωριστά αυτές που προέρχονται από αποκτήσεις από εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες,
- Τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
- Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,
- Τα καθαρά κέρδη ή ζημίες από αναπροσαρμογές της εύλογης αξίας,

- Τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα και κατά τη μετατροπή μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας,
- Τις μεταφορές από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και
- Άλλες μεταβολές.

Όταν η εκτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα προσαρμόζεται για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί συμφωνίες μεταξύ της εκτίμησης και της προσαρμοσμένης εκτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης υποχρέωσης μίσθωσης που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε σημαντική προσαρμογή.

Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους του Δ.Λ.Π. 16, για την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα, η λογιστική συμφωνία της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά που σχετίζονται με την συγκεκριμένη επένδυση ξεχωριστά από αυτά που σχετίζονται με άλλες επενδύσεις σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- α. Μια περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·
- β. Επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα·
- γ. Αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται, και
- δ. Κατά τη διάθεση επένδυσης σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία:
  - I. Το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα έχει διαθέσει την επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία,
  - II. Τη λογιστική αξία αυτής της επένδυσης σε ακίνητα κατά το χρόνο της πώλησης και
  - III. Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε.

#### 5.10.1.2 Μέθοδος κόστους

Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους, εκτός από αυτά που αναφέρουμε παραπάνω, θα πρέπει επιπλέον να γνωστοποιεί:

1. Τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο απόσβεσης,
2. Τους συντελεστές απόσβεσης, ή την ωφέλιμη ζωή που χρησιμοποιήσε,
3. Τη λογιστική αξία προ αποσβέσεων και τις σωρευμένες αποσβέσεις κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου,
4. Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου,
5. Την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Όταν δεν μπορεί να προσδιορισθεί η εύλογη αξία, θα πρέπει να δίνεται μια περιγραφή του ακινήτου, μια επεξήγηση γιατί δεν μπορεί να προσδιορισθεί η εύλογη αξία αξιόπιστα και να γίνεται μία εκτίμηση του εύρους εντός του οποίου εντοπίζεται η εύλογη αξία.

Επιπλέον πρέπει :

1. Να γνωστοποιεί μια περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα,
2. Να γνωστοποιεί τον λόγο για τον οποίο δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί αξιόπιστα η εύλογη αξία,
3. Να γίνεται έστω και κατά προσέγγιση εκτίμηση του εύρους εντός του οποίου εντοπίζεται η εύλογη αξία,
4. Κατά τη διάθεση μιας επένδυσης που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία:
  - i. Να γνωστοποιείται το γεγονός ότι η οντότητα διέθεσε επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία,
  - ii. Να γνωστοποιείται η λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα κατά τον χρόνο της πώλησης,
  - iii. Να γνωστοποιείται το κέρδος ή η ζημία που προέκυψε από τη πώληση.

## **5.11 Μεταβατικές διατάξεις**

### **5.11.1 Μέθοδος εύλογης αξίας**

Η οικονομική οντότητα που έχει προηγουμένως εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 και επιλέγει για πρώτη φορά να κατατάξει και να αντιμετωπίσει κάποια ή όλα τα δικαιώματα επί ακινήτων που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση ως επενδύσεις σε ακίνητα θα αναγνωρίζει τις επιδράσεις εκείνης της επιλογής ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά η εκλογή. Επιπρόσθετα (Grant Thornton 2016):

- α. Αν η οικονομική οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως (με τις οικονομικές καταστάσεις ή αλλιώς) την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων επί ακινήτων σε προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να:
  - i. Προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την περίοδο που παρουσιάστηκε για πρώτη φορά τέτοια εύλογη αξία και γνωστοποιήθηκε δημόσια και
  - ii. Επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση για αυτές τις περιόδους και
- β. Αν η οικονομική οντότητα δεν έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως την πληροφορία που περιγράφεται στην περίπτωση α), δεν θα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Όταν η οντότητα υιοθετεί αυτό το Πρότυπο για πρώτη φορά, η προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον περιλαμβάνει την επαναταξινόμηση κάθε ποσού των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής για την επένδυση.

### **5.11.2 Μέθοδος κόστους**

Η οντότητα που υιοθετεί για πρώτη φορά αυτό το Πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους εφαρμόζει σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών το Δ.Λ.Π. 8. Το αποτέλεσμα της μεταβολής στις λογιστικές πολιτικές περιλαμβάνει την επαναταξινόμηση κάθε ποσού που βρίσκεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για την επένδυση σε ακίνητα.

## 5.12 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ 40 και ΕΛΠ

Μέχρι πρότινος στην νομοθεσία δεν υπήρχε ο όρος επενδυτικά ακίνητα, καθώς το σύνολο των στοιχείων αυτών παρακολουθούνταν μαζί με τα υπόλοιπα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία. Δεν υπήρχαν συνεπώς, διακεκριμένοι λογιστικοί χειρισμοί αναφορικά με την αναγνώριση, αποτίμηση, απόσβεση και μεταφορά των σχετικών στοιχείων από και προς τα επενδυτικά ακίνητα.

Η μόνη διάκριση που υπήρχε, η οποία όμως δεν κάλυπτε απόλυτα όλα τα επενδυτικά ακίνητα, σχετιζόταν με το λογαριασμό εμφάνισής τους στο Ελληνικό Γενικό και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια. Στα λογιστικά σχέδια, υπήρχαν λογαριασμοί παγίων «εκτός εκμεταλλεύσεως» όπου κανονικά έπρεπε να παρακολουθούνται τα πάγια που κατέχονταν και δεν χρησιμοποιούνταν με βάση την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Ωστόσο, με τον Ν. 4308/14 υπάρχει σύγκλιση με το αντίστοιχο Πρότυπο των ΔΠΧΑ (ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»).

Με το Ν. 4308/14 στα ΕΛΠ γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στα επενδυτικά ακίνητα, αντιμετωπίζοντάς τα πλέον ξεχωριστά σε σχέση με τα υπόλοιπα ακίνητα της οικονομικής οντότητας. Η αναγνώριση και οι λογιστικοί χειρισμοί δεν διαφέρουν με αυτούς του ΔΛΠ 40, εφόσον άλλωστε ο παρόν νόμος παραπέμπει στο συγκεκριμένο πρότυπο.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, οι επενδύσεις σε ακίνητα παρακολουθούνται διακεκριμένα. Επίσης, τα κόστη που σχετίζονται με την απόκτηση των στοιχείων αυτών ενσωματώνονται στο κόστος του επενδυτικού ακινήτου. Η αποτίμησή τους γίνεται είτε με τη μέθοδο του κόστους ή με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Τυχόν διαφορές αναπροσαρμογής στην περίπτωση αποτίμησης στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται, τόσο με τα ΕΛΠ, όσο και με το ΔΛΠ 40, στα αποτελέσματα της περιόδου. Επιπλέον, τόσο το ΔΛΠ 40, όσο και τα ΕΛΠ ενθαρρύνουν τη χρήση ειδικών επαγγελματιών εκτιμητών για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των επενδυτικών ακινήτων. Τέλος, προβλέπεται σημαντικός αριθμός γνωστοποιήσεων για τα επενδυτικά ακίνητα. (Νεγκάκης 2015).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

### ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ. ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ LAMDA DEVELOPMENT

#### 6.1 Προφίλ Εταιρίας

Η LAMDA Development, εισηγμένη στην Κύρια Αγορά του Χρηματιστηρίου Αθηνών, είναι εταιρεία συμμετοχών και δραστηριοποιείται στην ανάπτυξη, επένδυση και διαχείριση ακινήτων.

Η εταιρεία διαδραματίζει πρωταγωνιστικό ρόλο στον κλάδο των μεγάλων εμπορικών και ψυχαγωγικών κέντρων στην Ελλάδα και έχει διαφοροποιηθεί με επιτυχία σε αναπτύξεις γραφείων και οικιστικές αναπτύξεις.

Στις αναπτύξεις της LAMDA Development περιλαμβάνονται τρία εμπορικά και ψυχαγωγικά κέντρα (The Mall Athens και Golden Hall στην Αθήνα και Mediterranean Cosmos στη Θεσσαλονίκη) με διαθέσιμο προς χρήση χώρο 147.000 τ.μ., συγκροτήματα γραφείων, οικιστικά συγκροτήματα, και η Μαρίνα Φλοίσβου στο Φάληρο.

Το Νοέμβριο του 2014, η LAMDA Development υπέγραψε με το ΤΑΙΠΕΔ τη σύμβαση αγοραπωλησίας μετοχών της «Ελληνικών ΑΕ». Σκοπός του έργου είναι η ολοκληρωμένη μητροπολιτική ανάπλαση της έκτασης του πρώην αεροδρομίου του «Ελληνικού», η οποία θα αποτελέσει τη μεγαλύτερη ιδιωτική επένδυση στην Ελλάδα.

Η εταιρεία είναι μέλος του Ομίλου Λάτση και διατηρεί στρατηγικές συμμαχίες με διεθνείς εταιρίες όπως οι: Värde, Blackstone Group, Dogus, HSBC, Fosun, Eagle Hills.

#### 6.2 Οικονομική Κατάσταση του Ομίλου

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα βασικά οικονομικά μεγέθη για τον Όμιλο και την Εταιρία κατά τη περίοδο από 1/1/2016 έως 31/12/2016 έχουν ως ακολούθως:

Τα ενοποιημένα αποτελέσματα μετά φόρων διαμορφώθηκαν σε ζημιές € 3.182 χιλιάδες έναντι ζημιών €22.103 χιλιάδων την αντίστοιχη περίοδο του 2015.

Η Εταιρία από την 1/1/2014 εφαρμόζει τα προβλεπόμενα από το ΔΠΧΑ 11 σύμφωνα με το οποίο οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες του Ομίλου ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης διότι τόσο η νομική μορφή των κοινοπραξιών όσο και λοιπά γεγονότα και συνθήκες παρέχουν στον Όμιλο δικαιώματα στην καθαρή θέση των κοινοπραξιών και όχι στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με το νέο τρόπο παρουσίασης της κατάστασης αποτελεσμάτων, αρνητική ήταν η επίδραση στο ενοποιημένο αποτέλεσμα των ζημιών από μεταβολές



στην εύλογη αξία των ακινήτων, που επηρέασαν την περίοδο κατά το ποσό των € 180 χιλιάδων έναντι επίσης αρνητικού ποσού € 752 χιλιάδων για την αντίστοιχη περίοδο του 2015. Επίσης, ο Όμιλος απομείωσε την αξία οικοπέδων που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό των αποθεμάτων, κατά το ποσό των € 645 χιλιάδων έναντι € 8.551 χιλιάδων την αντίστοιχη περίοδο του 2015.

Ο ενοποιημένος κύκλος εργασιών ανήλθε σε € 49.158 χιλιάδες έναντι € 44.037 χιλιάδων την αντίστοιχη περίοδο του 2015 παρουσιάζοντας αύξηση κατά 11,6% λόγω της πώλησης οικοπέδων της Ομίλου στο εξωτερικό.

Το σύνολο της καθαρής αξίας ενεργητικού όπως αυτή προκύπτει από την εσωτερική πληροφόρηση του Ομίλου που αναλογεί στους μετόχους της Εταιρίας, σε € 403.699 χιλιάδες έναντι € 408.113 χιλιάδες κατά την 31/12/2015. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στον υπολογισμό της καθαρής αξίας του ενεργητικού υπολογίζεται και το μερίδιο της αναβαλλόμενης φορολογίας των κοινοπραξιών που λόγω του ΔΠΧΑ 11 ενοποιούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης.

(ποσά σε € '000)	2016	2015	Μεταβολή
Καθαρή αξία Ενεργητικού <i>(όπως προκύπτει από την εσωτερική πληροφόρηση του Ομίλου)</i>	403.699	408.113	-1,1%
Ίδια Κεφάλαια Μετόχων	355.262	360.773	-1,5%
Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης προ αποτιμήσεων <i>(όπως προκύπτει από την εσωτερική πληροφόρηση του Ομίλου)</i>	33.827	29.991	12,8%
Διαφορές αποτίμησης επενδυτικών ακινήτων	-180	-752	-
Αποτελέσματα προ φόρων	3.387	-14.609	-
Αποτελέσματα μετά φόρων & δικαιωμάτων μειωσιμότητας	-3.159	-22.060	-
Κύκλος εργασιών	49.158	44.037	11,6%

## 6.3 Οικονομικές Καταστάσεις Εταιρίας περιόδου 1-1-2016 έως 31-12-2016

### 6.3.1 Γενικές πληροφορίες

Οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις εταιρικές οικονομικές καταστάσεις της LAMDA Development S.A. (η «Εταιρία») και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας και των θυγατρικών της (μαζί ο «Όμιλος») για την χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2016.

Οι κυριότερες δραστηριότητες του Ομίλου είναι η επένδυση, ανάπτυξη, μίσθωση και διατήρηση πρωτοποριακών έργων στην αγορά ακινήτων.

Ο Όμιλος δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και σε γείτονες βαλκανικές χώρες κυρίως, Ρουμανία, Βουλγαρία, Σερβία, Μαυροβούνιο και οι μετοχές της Εταιρίας διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Η Εταιρία εδρεύει στην Ελλάδα, Λεωφ. Κηφισίας 37, 15123 Μαρούσι με Γ.Ε.ΜΗ. :3379701000 και η ηλεκτρονική της διεύθυνση είναι [www.lamdadev.com](http://www.lamdadev.com). Η

εταιρία Consolidated Lamda Holdings S.A. («Μητρική» της Εταιρίας) η οποία έχει έδρα το Λουξεμβούργο, κατά την 31/12/2016 έχει την πλειοψηφία των μετοχών της Εταιρίας, ήτοι ποσοστό 50,87% και ως εκ τούτου οι οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

Οι παρούσες ετήσιες ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί προς δημοσίευση από το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας στις 31 Μαρτίου 2017 και τελούν υπό την έγκριση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων.

Οι παρούσες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί από τη διοίκηση σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και τις Διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και παρουσιάζουν την οικονομική θέση, τα λειτουργικά αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές με βάση την αρχή συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία θεωρεί ότι η Εταιρία έχει θέσει σχέδια να αποφύγει σημαντικές αποδιοργανώσεις στις λειτουργίες της και διαθέσιμες χρηματοοικονομικές πηγές που να πληρούν τις λειτουργικές της ανάγκες.

### 6.3.2 Ενσώματα πάγια

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία περιλαμβάνουν: εγκαταστάσεις σε κτίρια τρίτων, μεταφορικά μέσα και μηχανολογικό εξοπλισμό, λογισμικό, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στο κόστος κτήσης μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν ζημία απομείωσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει και τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση στοιχείων ακινήτων και εξοπλισμού και τυχόν κόστη δανεισμού.

Οι μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε αύξηση της λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων ή ως ξεχωριστό πάγιο μόνο όταν θεωρείται πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στον Όμιλο και υπό την προϋπόθεση ότι το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν πραγματοποιείται.

Οι αποσβέσεις των άλλων στοιχείων των ενσώματων παγίων υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο με ισόποσες ετήσιες επιβαρύνσεις στο διάστημα της αναμενόμενης ωφέλιμης ζωής του στοιχείου, έτσι ώστε να διαγραφεί το κόστος στην υπολειμματική του αξία. Η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή των στοιχείων παγίου ενεργητικού είναι ως εξής:

• Εγκαταστάσεις σε κτίρια τρίτων	10-12	έτη
• Μεταφορικά μέσα & μηχ/κός εξοπλισμός	6-8	έτη
• Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	5-10	έτη
• Λογισμικό	έως 5	έτη

Οι υπολειμματικές αξίες και οι ωφέλιμες ζωές των ενσώματων παγίων αναθεωρούνται και αναπροσαρμόζονται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού αν αυτό θεωρηθεί αναγκαίο.

Όταν οι λογιστικές αξίες των ενσώματων παγίων υπερβαίνουν την ανακτήσιμη αξία τους, η διαφορά (ζημιά απομείωσης) καταχωρείται άμεσα ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση διαγραφής παγίων που έχουν απαξιωθεί πλήρως, η αναπόσβεστη αξία αυτών καταχωρείται ως ζημιά στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Κατά την πώληση ενσώματων παγίων, οι διαφορές μεταξύ του τιμήματος που λαμβάνεται και της λογιστικής τους αξίας καταχωρούνται ως κέρδη ή ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

### **6.3.3 Μισθώσεις**

#### **6.3.3.1 Η Εταιρεία ως μισθωτής**

Οι μισθώσεις παγίων και επενδυτικών ακινήτων όπου ο Όμιλος διατηρεί ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και ωφέλειες της ιδιοκτησίας ταξινομούνται ως χρηματοδοτικές μισθώσεις. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις κεφαλαιοποιούνται με την έναρξη της μίσθωσης στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της εύλογης αξίας του πάγιου στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων. Κάθε μίσθωμα επιμερίζεται μεταξύ της υποχρέωσης και των χρηματοοικονομικών εξόδων έτσι ώστε να επιτυγχάνεται ένα σταθερό επιτόκιο στην υπολειπόμενη χρηματοδοτική υποχρέωση.

Η αντίστοιχη υποχρέωση από μισθώματα, καθαρή από χρηματοοικονομικά έξοδα, απεικονίζεται στις υποχρεώσεις. Το μέρος του χρηματοοικονομικού εξόδου που αφορά στο επιτόκιο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Τα πάγια που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση αποσβένονται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ της ωφέλιμης ζωής των παγίων στοιχείων και της διάρκειας μίσθωσής τους αν ταξινομηθούν σαν πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενώ αν αφορούν σε επενδυτικά ακίνητα δεν αποσβένονται και παρουσιάζονται στην εύλογη αξία τους.

Οι μισθώσεις όπου ουσιωδώς οι κίνδυνοι και ωφέλειες της ιδιοκτησίας διατηρούνται από τον εκμισθωτή ταξινομούνται ως λειτουργικές μισθώσεις. Οι πληρωμές που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των λειτουργικών μισθώσεων (καθαρές από τυχόν κίνητρα που έλαβε από τον εκμισθωτή) αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

#### **6.3.3.2 Η Εταιρεία ως εκμισθωτής**

Ακίνητα που εκμισθώνονται με λειτουργικές μισθώσεις περιλαμβάνονται στις επενδύσεις σε ακίνητα και επιμετρούνται σε εύλογη αξία.

Τα έσοδα από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου της μίσθωσης. Το σημαντικότερο τμήμα του εσόδου από λειτουργικές μισθώσεις αφορά στο ετήσιο

αντάλλαγμα που καταβάλλει ο κάθε καταστηματάρχης στα Εμπορικά Κέντρα (Base Remuneration - πάγιο αντάλλαγμα που προκύπτει από τη Σύμβαση Εμπορικής Συνεργασίας), το οποίο αναπροσαρμόζεται ετησίως κατά τον πληθωρισμό πλέον μιας μικρής προσαύξησης (indexation) που διαφοροποιείται στον κάθε ενοικιαστή. Όταν ο Όμιλος παρέχει κίνητρα στους πελάτες του, το κόστος αυτών των κινήτρων αναγνωρίζεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης ή της εμπορικής συνεργασίας με την σταθερή μέθοδο, μειωτικά του εσόδου.

#### 6.3.4 Επενδύσεις σε ακίνητα

Ακίνητα τα οποία κατέχονται ή για μακροχρόνιες εκμισθώσεις ή για κεφαλαιουχικά κέρδη ή και για τα δύο, και τα οποία δε χρησιμοποιούνται από τον Όμιλο, κατηγοριοποιούνται ως επενδύσεις σε ακίνητα.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα περιλαμβάνουν ιδιόκτητα οικόπεδα, ιδιόκτητα κτίρια, κτίρια από χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις και ακίνητα υπό κατασκευή τα οποία αναπτύσσονται για μελλοντική χρήση ως επενδυτικά ακίνητα.

Οι ιδιόκτητες επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών άμεσων εξόδων κτήσης, καθώς και αν είναι εφαρμόσιμο, του κόστους δανεισμού. Οι επενδύσεις σε ακίνητα που προκύπτουν από χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στη χαμηλότερη μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου ή της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων.

Μετά την αρχική αναγνώριση, οι επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται σε εύλογη αξία. Η εύλογη αξία βασίζεται σε τιμές που ισχύουν σε μία ενεργή αγορά, αναμορφωμένες, όπου κρίνεται απαραίτητο, λόγω διαφορών στη φυσική κατάσταση, την τοποθεσία ή την κατάσταση του εκάστοτε ακινήτου. Αν η πληροφόρηση αυτή δεν είναι διαθέσιμη, ο Όμιλος εφαρμόζει εναλλακτικές μεθόδους αποτίμησης όπως πρόσφατες τιμές σε λιγότερο ενεργές αγορές ή προεξόφληση ταμειακών ροών. Οι αποτιμήσεις αυτές διεξάγονται κάθε εξάμηνο από ανεξάρτητους εκτιμητές και συνάδουν με τις οδηγίες που εκδίδονται από την Επιτροπή των Διεθνών Προτύπων Αποτίμησης (International Valuation Standards Committee).

Η μέθοδος της εύλογης αξίας στα υπό κατασκευή ακίνητα εφαρμόζεται μονάχα όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Σε αντίθετη περίπτωση καταχωρούνται στο κόστος κτήσης και παραμένουν στο κόστος κτήσης (μείον τυχόν ζημιά απομείωσης) μέχρι που (α) η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία ή (β) η κατασκευή έχει ολοκληρωθεί.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα που αξιοποιούνται περαιτέρω για συνεχιζόμενη χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα, ή για τα οποία η αγορά έχει εξελιχθεί σε λιγότερη ενεργή, συνεχίζουν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία.

Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα απεικονίζει, μεταξύ άλλων, έσοδα από ενοίκια υφιστάμενων εκμισθώσεων, έσοδα από παραχωρήσεις χρήσης και παραδοχές σχετικά με τα έσοδα από μελλοντικές εκμισθώσεις, βάσει των τρεχουσών συνθηκών που ισχύουν στην αγορά.

Η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει επίσης, σε παρόμοια βάση, οποιαδήποτε ταμειακή εκροή που αναμένεται σχετική με το ακίνητο. Ορισμένες από τις εκροές αυτές αναγνωρίζονται ως υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων χρηματοδοτικών μισθώσεων γης που έχει ταξινομηθεί ως επενδύσεις σε ακίνητα. Άλλες εκροές, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων ενοικίων πληρωτέων, δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Μεταγενέστερες δαπάνες προστίθενται στη λογιστική αξία του ακινήτου μόνο όταν είναι πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που σχετίζονται με το εν λόγω ακίνητο, θα εισρεύσουν στον Όμιλο και ότι τα σχετικά κόστη μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα. Τα έξοδα επιδιορθώσεων και συντηρήσεων επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Μεταβολές στις εύλογες αξίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Οι επενδύσεις σε ακίνητα παύουν να αναγνωρίζονται όταν πωλούνταν ή όταν παύει οριστικά η χρήση ενός επενδυτικού ακινήτου και δεν αναμένεται οικονομικό όφελος από την πώληση του.

Αν η χρήση κάποιου ακινήτου το οποίο έχει ταξινομηθεί στις επενδύσεις σε ακίνητα μεταβληθεί σε ιδιόχρηση, τότε το ακίνητο ταξινομείται στα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της επαναταξινόμησης θεωρείται το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου για λογιστικούς σκοπούς.

Αν η χρήση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μεταβληθεί και το ακίνητο χαρακτηριστεί ως επενδυτικό ακίνητο, οποιαδήποτε διαφορά που προκύπτει μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης του αξίας κατά την ημερομηνία της μεταφοράς του, αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια ως επανεκτίμηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, βάσει του ΔΛΠ 16. Ωστόσο, εάν το κέρδος από αποτίμηση σε εύλογη αξία αντιστρέφει προγενέστερες ζημιές απομείωσης, τότε το κέρδος αυτό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης στο βαθμό που αντिलογίζει μια προγενέστερη ζημία απομείωσης. Τυχόν υπόλοιπο κέρδους αναγνωρίζεται στα Λοιπά συνολικά έσοδα αυξάνοντας το αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων στα ίδια κεφάλαια.

Γενικότερα, αναταξινόμησης από και προς τις επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιούνται όταν υπάρχει αλλαγή στην χρήση η οποία αποδεικνύεται ως ακολούθως:

1. έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου, μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα
2. έναρξη ανάπτυξης ακινήτου με σκοπό την μεταγενέστερη πώληση, μεταφορά από τα επενδυτικά ακίνητα στα αποθέματα
3. λήξη ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου, μεταφορά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στα επενδυτικά ακίνητα
4. έναρξη συμφωνίας λειτουργικής μίσθωσης ακινήτου σε τρίτο μέρος, μεταφορά από τα αποθέματα στα επενδυτικά ακίνητα.

Τα έσοδα από επενδύσεις σε ακίνητα συμπεριλαμβάνουν έσοδα λειτουργικών μισθώσεων, συντήρησης και διαχείρισης ακινήτων, παραχωρήσεων χρήσης και συμβάσεων εμπορικής συνεργασίας.

## Συμπεράσματα

Η παρούσα πτυχιακή εργασία συντελεί στην επισκόπηση των ενσώματων παγίων όπως αυτά αντιμετωπίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Όπως είδαμε παραπάνω, τα πρότυπα που διαπραγματεύονται άμεσα ή έμμεσα με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, είναι τα Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια», το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» καθώς και το Δ.Π.Χ.Α. 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες». Η παρούσα πτυχιακή αναλύει τρία από τα παραπάνω πρότυπα, τα Δ.Λ.Π. 16, Δ.Λ.Π. 17 και Δ.Λ.Π. 40.

Οι συνέπειες εφαρμογής των παραπάνω προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, έχουν ως στόχο την κατεύθυνση ως προς μια ρεαλιστικότερη αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που εφαρμόζονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις μέχρι και σήμερα.

Από τα τρία παραπάνω πρότυπα που εμπλέκονται με τα ενσώματα πάγια, εκείνο που έχει μεγαλύτερη επίπτωση και χρησιμοποιείται για την πλειοψηφία των λογιστικών χειρισμών των ενσώματων παγίων, είναι το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια». Κάτι τέτοιο είναι φανερό και στην σύγκριση που γίνεται με τα Ε.Λ.Π.. Οι κυριότερες αλλαγές που αποφέρει εμφανίζονται στις αποσβέσεις των ενσώματων παγίων αλλά και στην αποτίμησή τους, με αποτέλεσμα να δημιουργείται υπεραξία. Αυτό έχει συνέπειες και στον φορολογικό προσανατολισμό μιας οικονομικής οντότητας, κάτι που γίνεται εμφανές και στις οδηγίες του προτύπου, στην παράγραφο του αναβαλλόμενου φόρου.

Μεγάλο ενδιαφέρον συναντάται και στο Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», που και εκεί εμφανίζονται ουσιώδεις διαφορές με τα Ε.Λ.Π.. Καταρχάς οι μισθώσεις ταξινομούνται σε λειτουργικές ή χρηματοδοτικές με βάση την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο της σύμβασης, ενώ στα Ε.Λ.Π. οι μισθώσεις λογίζονται μόνον ως λειτουργικές. Επίσης εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, ως πάγια στο Ενεργητικό. Τέλος, το Δ.Λ.Π. 17 απαιτεί συγκεκριμένες πληροφορίες που θα πρέπει να γνωστοποιούνται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για κάθε μορφή μίσθωσης, από την πλευρά τόσο του εκμισθωτή όσο και του μισθωτή.

Το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα», παρουσιάζει έναν εντελώς διαφορετικό τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης για τις επενδύσεις σε ακίνητα. Σε σύγκριση με τα Ε.Λ.Π., απεικονίζονται ξεχωριστά τα ακίνητα που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση.

Περαιτέρω ανάλυση και μελέτη για τα ενσώματα πάγια, θα ήταν χρήσιμο να γίνει όχι μόνο με τα Πρότυπα 16, 17 και 40 αλλά και με τα άλλα σχετικά πρότυπα που αναφέρθηκαν παραπάνω όπως τα Δ.Λ.Π. 8, Δ.Λ.Π. 36 και Δ.Π.Χ.Α. 5.

## Βιβλιογραφία

### Βιβλία

Grant, Thornton. (2016). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* (Τόμοι Α-Β). 4<sup>η</sup> Έκδοση.

Grant, Thornton. (2009). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* (Τόμοι Α-Β-Γ). 3<sup>η</sup> Έκδοση.

Καραγιάννης Δ., Ιωάννης, Καραγιάννης Ι., Δημήτριος, Καραγιάννη Δ., Αικατερίνη. (2014). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές, Δ.Λ.Π – Δ.Π.Χ.Α. στην Πράξη*. 4<sup>η</sup> έκδοση.

Νεγκάκης Ι., Χρήστος, (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές*.

Νεγκάκης Ι., Χρήστος, (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Ειδικά Θέματα*.

### Ηλεκτρονικά Βιβλία / Άρθρα από το Διαδίκτυο

Δημητράς, Αυγουστίνος, Βρέντζου, Ελένη. (2015). *Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα*.  
<http://hdl.handle.net/11419/4964>

Τουρνά-Γερμανού, Ελένη. (2015). *Χρηματοοικονομική λογιστική*.  
<http://hdl.handle.net/11419/946>

EC staff, International Accounting Standard 16, 2009:  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias16\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf)

EC staff, International Accounting Standard 17, 2010:  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias17\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias17_en.pdf)

EC staff, International Accounting Standard 40, 2009:  
<http://www.moretele.org.za/Data/Access/8.0.2%20IAS%2040%20PDF%20doc.pdf>

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2008:  
[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2008.320.01.0001.01.ELL](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2008.320.01.0001.01.ELL)

Deloitte IAS Plus, IAS 16 - Property, Plant and Equipment:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>

Deloitte IAS Plus, IAS 17 – Leases:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>

Deloitte IAS Plus, IAS40 – Investment Property:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>

## Ηλεκτρονικές Πηγές

International Financial Reporting Standards: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Financial Accounting Standards Board: [www.fasb.org](http://www.fasb.org)

Deloitte IAS Plus: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

Investopedia: [www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή: <https://ec.europa.eu>

Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης: <http://www.mnec.gr>

Grant Thornton Greece: [www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr)

Lamda Development SA: [www.lamdadev.com](http://www.lamdadev.com)

Google Books: <https://books.google.gr>

Google Scholar: <https://scholar.google.gr>

Tax Heaven: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)



## **Παράρτημα**

Δίνεται ο ισολογισμός της εταιρείας LAMDA Development για τη χρήση 2016.