

## Αποτίμηση των υλικών παγίων μετά την αρχική τους αναγνώριση και η έννοια του συνολικού εισοδήματος

---

Γεώργιος Ν. Κόντος

Η παράγραφος 29 του IAS 16 αναφέρει ότι κάθε επιχείρηση πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική αποτίμησης κάθε παγίου της, μετά την αρχική αναγνώρισή του:

- είτε το υπόδειγμα κόστους (cost model)
- είτε το υπόδειγμα αναπροσαρμογής (revaluation model).

Η λογιστική πολιτική που θα επιλεγθεί θα πρέπει να εφαρμόζεται σε ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο πάγιο.

Ως ξεχωριστή κατηγορία παγίων στοιχείων ενεργητικού νοείται εκείνη με όμοια φύση και χρήση στις λειτουργίες της επιχείρησης. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν η γη, τα κτήρια, τα μηχανήματα, τα πλοία, τα αεροπλάνα, τα έπιπλα και σκεύη κ.λπ.

### • Υπόδειγμα κόστους

Με βάση το υπόδειγμα κόστους (IAS 16.30), ένα υλικό πάγιο θα πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μειωμένο κατά το ποσό:

- των συσσωρευμένων αποσβέσεων, καθώς και
- των συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Η **απομείωση (impairment)** ενός στοιχείου ενεργητικού καθορίζεται βάσει του IAS 36. Το πρότυπο καθορίζει ότι ένα στοιχείο ενεργητικού δεν πρέπει να παρακολουθείται στα λογιστικά βιβλία σε αξία μεγαλύτερη από το **ανακτήσιμο ποσό (recoverable amount)**.

Ως ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου ενεργητικού ορίζεται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ:

- της εύλογης αξίας (fair value) του, μειωμένης κατά τα κόστη πώλησης, και
- της αξίας χρήσης (value in use) του, η οποία ισούται με την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να εισρεύσουν από τη χρήση και την τελική εκποίησή του.

Έτσι, η ζημία απομείωσης ισούται με το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του IFRS 13, ως **εύλογη αξία (fair value)** ορίζεται το ποσό που θα εισπραττόταν από την πώληση ενός στοιχείου ενεργητικού ή που θα πληρωνόταν για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης, σε μια συνήθη συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά, κατά την ημερομηνία αποτίμησης.

### • Υπόδειγμα αναπροσαρμογής

Εάν μια επιχείρηση ακολουθήσει το υπόδειγμα αναπροσαρμογής (IAS 16.31), κάθε πάγιο η εύλογη αξία του οποίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα πρέπει να εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αντιστοιχεί στην εύλογη αξία του την ημέρα

αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμοσμένη (εύλογη) αξία του παγίου θα μειώνεται, στη συνέχεια, με τα ποσά:

- των συσσωρευμένων αποσβέσεων, και
- των συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης,

που θα αναγνωριστούν μετά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής.

Εάν η αξία ενός υλικού παγίου αναπροσαρμοστεί, τότε ολόκληρη η ομάδα υλικών παγίων στην οποία ανήκει θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί.

Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται με τέτοια συχνότητα ώστε να εξασφαλίζεται ότι η λογιστική αξία δεν διαφέρει ουσιαστικά από αυτήν που θα προσδιοριζόταν, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

## Η έννοια του συνολικού εισοδήματος

Ένα μεγάλο θεωρητικό θέμα που αντιμετώπισε ο κόσμος της λογιστικής, όταν επιτράπηκε η αποτίμηση των παγίων στην εύλογή τους αξία, είναι ο χειρισμός της διαφοράς από την αναπροσαρμογή που προκύπτει κάθε φορά.

Αν π.χ. ένα κτήριο έχει αξία κτήσεως € 100 και αποτιμηθεί στα € 140, ποιος πρέπει να είναι ο χειρισμός της διαφοράς των € 40;

Διαφορές όπως αυτή που αναφέραμε δεν πρέπει να επηρεάζουν την τρέχουσα κερδοφορία, γιατί κάτι τέτοιο θα έδινε εσφαλμένα μηνύματα και θα προκαλούσε σύγχυση στις αγορές σχετικά με την πραγματική κερδοφορία της επιχείρησης. Πρέπει, όμως, να αποτυπωθεί με κάποιο τρόπο η αύξηση πλούτου των ιδιοκτητών της εταιρείας, αφού διαπιστώνεται αύξηση της αξίας ενός στοιχείου ενεργητικού.

Για την αντιμετώπιση του σοβαρού αυτού θέματος, αποφασίσθηκε να γίνει διάκριση των αποτελεσμάτων στις ακόλουθες δύο κατηγορίες:

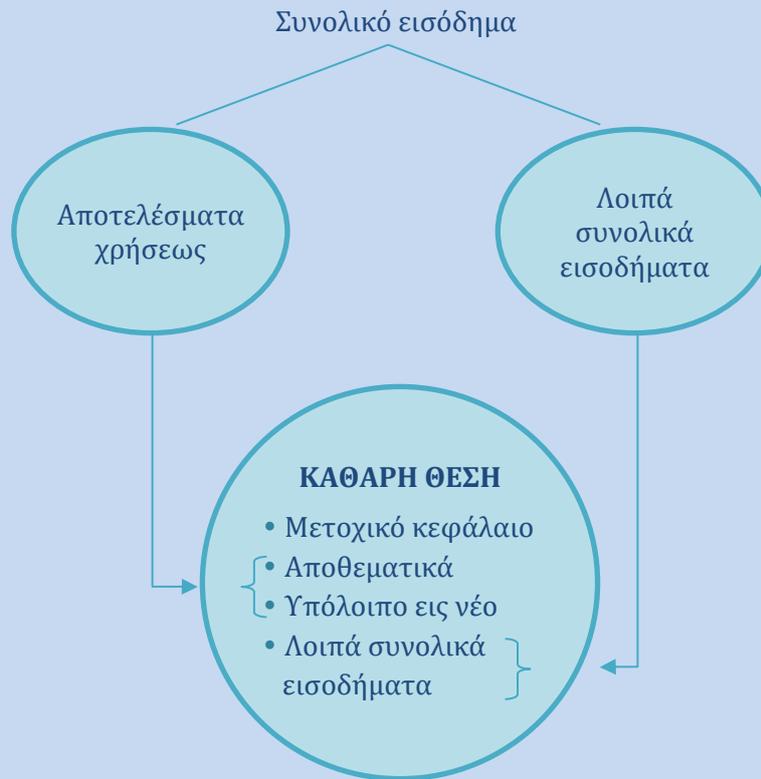
α. στον συνήθη λογαριασμό κερδών ή ζημιών (profit or loss account), στον οποίο συγκεντρώνονται όλα τα έσοδα και έξοδα από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, και

β. στον λογαριασμό των λοιπών συνολικών εισοδημάτων (other comprehensive income), ο οποίος είναι λογαριασμός της καθαρής θέσης και στον οποίο, σύμφωνα με το IAS 1, παράγρ.7, καταχωρούνται μεταξύ άλλων οι θετικές διαφορές από την αναπροσαρμογή των παγίων (υλικών και άυλων).

Στο ίδιο πρότυπο ορίζεται ότι το συνολικό εισόδημα (total comprehensive income) μιας επιχείρησης είναι η μεταβολή στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, εξαιτίας συναλλαγών ή άλλων γεγονότων, με εξαίρεση τις συναλλαγές που γίνονται με τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης, όταν αυτοί ενεργούν με αυτήν την ιδιότητα. Έτσι θα έχουμε:

**Συνολικό εισόδημα = Αποτελέσματα χρήσεως + Λοιπά συνολικά εισοδήματα  
(total comprehensive income = profit or loss + other comprehensive income)**

Σχηματικά:



Συμπέρασμα:

Από τα έσοδα που απαρτίζουν το συνολικό εισόδημα:

α. η πλειονότητά τους καταχωρείται πρώτα στον λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» και, στη συνέχεια, η μεταξύ τους διαφορά (κέρδη ή ζημιά) μεταφέρεται στην καθαρή θέση, τροφοδοτώντας τα αποθεματικά και το υπόλοιπο εις νέον,

β. συγκεκριμένα έσοδα και έξοδα, όπως π.χ. η θετική διαφορά αναπροσαρμογής παγίων, η διαφορά αναπροσαρμογής ορισμένων χρεογράφων κ.λπ. καταχωρούνται απ' ευθείας στην καθαρή θέση, στον λογαριασμό «Λοιπά συνολικά εισοδήματα».

Σημειώνεται ότι ορισμένα από τα έσοδα και έξοδα που καταχωρούνται απευθείας στην καθαρή θέση, μεταφέρονται (ανακυκλώνονται) στα αποτελέσματα χρήσεως κατά την πώληση ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο εκποίηση του στοιχείου από το οποίο προέκυψαν. Όσον αφορά όμως, ειδικότερα, τη θετική διαφορά από την αναπροσαρμογή των παγίων, αυτή δεν ανακυκλώνεται, αλλά μετακινείται εντός της καθαρής θέσης από τον λογαριασμό 41.07 «Διαφορές αναπροσαρμογής» στον λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο», σύμφωνα με το IAS 16 παράγρ.41.

Στην περίπτωση, λοιπόν, αύξησης της λογιστικής αξίας ενός παγίου ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής, αυτή πρέπει να αναγνωρίζεται στα «Λοιπά συνολικά εισοδήματα (other comprehensive income)» και να συσσωρεύεται στα ίδια κεφάλαια, και πιο συγκεκριμένα στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής». Στην περίπτωση που αναστρέφει μια υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου η οποία προγενέστερα είχε αναγνωριστεί στα «Αποτελέσματα χρήσης», τότε πρέπει να αναγνωριστεί σε αυτόν τον βαθμό στα «Αποτελέσματα χρήσης», ενώ το υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται όπως στην πρώτη περίπτωση.

Στην περίπτωση μείωσης της λογιστικής αξίας ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής, αυτή πρέπει να αναγνωρίζεται στα «Αποτελέσματα χρήσης». Αν, όμως, υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στον λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με αυτό το στοιχείο ενεργητικού, τότε το ποσό της μείωσης πρέπει να μεταφερθεί σε χρέωση του πιστωτικού αυτού υπολοίπου. Το υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται στα «Αποτελέσματα χρήσης».

Επίσης, το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή τη διαγραφή των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας και αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω.

### **Παράδειγμα**

Η τουριστική εταιρεία Κ αγοράζει την 20.3.2014 έναντι του ποσού των € 240.000 ένα παραθαλάσσιο οικόπεδο στην Πάρο προκειμένου να ανεγείρει εκεί στο μέλλον ξενοδοχειακό συγκρότημα.

Η εταιρεία αποφάσισε να αποτιμά το οικόπεδο στην εύλογη αξία, η οποία εκτιμήθηκε κατά την 31.12.2014 σε € 200.000 και κατά την 31.12.2015 σε € 260.000.

Τέλος, λόγω αλλαγής των σχεδίων της, η εταιρεία πώλησε το οικόπεδο την 20.2.2016 έναντι 260.000.

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που θα λάβουν χώρα στις κρίσιμες ημερομηνίες έχουν ως εξής:

1 / 20.3.2014			
X	10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	240.000
Π	38.03	Καταθέσεις όψεως / Εθνική Τράπεζα	240.000

Αιτιολογία: Αγορά οικοπέδου στην περιοχή ... της Πάρου, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ... συμβόλαιο του συμβολαιογράφου.

*Παρατήρηση*

*Προκειμένου να επικεντρώσουμε το ενδιαφέρον μας στις εγγραφές αναπροσαρμογής και μόνο, αγνοούμε τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τους φόρους μεταβίβασης κλπ. Το παράδειγμα της παραγράφου 8.10 περιέχει τέτοιες λεπτομέρειες.*

---

2 / 31.12.2014

---

X	81.02.xx	Ζημίες από αναπροσαρμογή ακινήτων	40.000
Π	10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	40.000

Αιτιολογία: Αναγνώριση ζημίας λόγω μείωσης της αξίας οικοπέδου μας στην Πάρο.

---

3 / 31.12.2015

---

X	10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	60.000
Π	81.03.xx	Κέρδη από αναπροσαρμογή ακινήτων	40.000
Π	41.07	Λοιπά συνολικά εισοδήματα / Διαφορές αναπροσαρμογής παγίων	20.000

Αιτιολογία: Αναγνώριση κερδών από αναπροσαρμογή, στον βαθμό που είχαν αναγνωρισθεί ισόποσες ζημιές € 40.000 κατά την 31.12.2014. Μεταφορά του υπερβάλλοντος ποσού των € 20.000 από την αποτίμηση στην καθαρή θέση.

---

4α / 20.2.2016

---

X	38.00	Ταμείο	260.000
Π	10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	260.000

---

4β / 20.2.2016

---

X	41.07	Διαφορές αναπροσαρμογής παγίων	20.000
Π	42.00	Υπόλοιπο εις νέο	20.000

Αιτιολογία: Πώληση του οικοπέδου μας στην Πάρο.