

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40

«ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

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

ΣΚΟΠΟΣ

- Καθορισμός λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε ακίνητα και των σχετικών απαιτούμενων γνωστοποιήσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Εφαρμογή στην αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.
- Ειδικότερα, εφαρμόζεται στην:
 - ✓ αποτίμηση των δικαιωμάτων επί των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
 - ✓ αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

➤ Δεν εφαρμόζεται σε:

- ✓ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία γεωργικής δραστηριότητας (ΔΛΠ 41 «Γεωργία»)
- ✓ μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα, π.χ. φυσικό αέριο, πετρέλαιο και παρόμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι.

➤ Δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτει το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» όπως:

- ✓ διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές ή λειτουργικές
- ✓ αναγνώριση εσόδου από μισθώματα προερχόμενα από επενδύσεις σε ακίνητα
- ✓ επιμέτρηση δικαιωμάτων σε ακίνητα με λειτουργική μίσθωση, στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- ✓ επιμέτρηση καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση, στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή
- ✓ λογιστική συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης
- ✓ γνωστοποιήσεις μισθώσεων

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Λογιστική αξία:** Το ποσό αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.
- **Κόστος:** Το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την απόκτηση ή κατασκευή του ή όταν απαιτείται, το δοθέν ποσό σε αυτό κατά την αρχική του αναγνώριση, με βάση τις απαιτήσεις άλλων Δ.Λ.Π.
- **Εύλογη αξία:** Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί και ένα στοιχείο υποχρεώσεων να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- Επένδυση σε ακίνητα: Ακίνητα (γήπεδα, κτίρια) κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση, για την απόκτηση μισθωμάτων ή/και για κεφαλαιακούς σκοπούς και όχι για:
 - ✓ χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς
 - ✓ πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της εταιρίας
- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα: Ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

- Γη κατεχόμενη από μία εταιρία για μακροπρόθεσμη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων της.
- Γη κατεχόμενη για μελλοντική χρήση που είναι, επί του παρόντος, απροσδιόριστη.
- Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της εταιρίας ή κατεχόμενο από την εταιρία με χρηματοδοτική μίσθωση και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.
- Ένα κενό κτίριο που προορίζεται να μισθωθεί με λειτουργική μίσθωση.
- Ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Περιπτώσεις	Εφαρμοζόμενο Πρότυπο
Ακίνητα που προορίζονται για πώληση ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση	Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»
Ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων μερών	Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα	Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια»
Ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση	Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»

ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΚΑΙ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Ορισμένα ακίνητα χρησιμοποιούνται κατά ένα τμήμα για να κερδίζονται ενοίκια ή για να αυξάνεται η αξία των κεφαλαίων και κατά ένα άλλο για να χρησιμοποιείται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

- Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση
 - ➡ η εταιρία τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά
- Αν όμως δε μπορούν να πωληθούν ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά
 - ➡ το ακίνητο θεωρείται επένδυση μόνο εάν ένα ασήμαντο τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς

ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΙΑ ΟΜΙΛΟΥ

- Αν εταιρία κατέχει ακίνητο που μισθώνεται στη μητρική της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες:
- στον ατομικό ισολογισμό της εκμισθώτριας
 - επενδύσεις σε ακίνητα
- στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
 - ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

ΠΑΡΟΧΗ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

- Αν η παροχή βοηθητικών υπηρεσιών στους χρήστες ενός ακινήτου είναι:
 - ✓ ασήμαντες → επένδυση σε ακίνητα
 - ✓ ουσιώδεις → ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο
- Ορισμένες φορές είναι δύσκολος ο προσδιορισμός της σπουδαιότητας των βοηθητικών υπηρεσιών, ώστε μια ιδιοκτησία να έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα.

Π.χ. σε οικονομική οντότητα που κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που προσφέρει προς τους πελάτες της αποτελούν ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, συνεπώς πρόκειται για ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο. Στην περίπτωση όμως μεταφοράς ορισμένων ευθυνών του ξενοδοχείου σε τρίτους, όπως με μια σύμβαση διαχείρισης, απαιτείται εξέταση και κρίση.

ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Αναγνώριση επένδυσης ως περιουσιακό στοιχείο, μόνο εάν:
 - ✓ υπάρχει πιθανότητα εισροής στην εταιρία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα
 - ✓ μπορεί να υπάρξει αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους επένδυσης σε ακίνητα
 - ➡ Αποτίμηση κόστους επενδύσεων σε ακίνητα με την πραγματοποίησή του.
- Το αρχικό κόστος αυξάνεται με τυχόν μεταγενέστερα κόστη βελτίωσης ή συμπλήρωσης.
- Τα καθημερινά κόστη συντήρησης και επισκευής μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Η αποτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα γίνεται αρχικά στο κόστος κτήσης της.
 - ➡ σε αυτό περιλαμβάνονται και τα κόστη συναλλαγής
- Κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα
 - ➡ Τιμή απόκτησης + Άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες (αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόρος μεταβίβασης κ.α)
- Εξαιρούνται:
 - ✓ Κόστη εκκίνησης, εκτός αν είναι αναγκαία για να τεθεί στην απαιτούμενη για τη λειτουργία του κατάσταση
 - ✓ Λειτουργικές ζημίες, πριν το προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας
 - ✓ Υπερβολικά μεγάλη σπατάλη πόρων

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Αν υπάρχει αναβολή για πληρωμή επένδυσης σε ακίνητα, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά.
- Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και όλων των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για όλη τη διάρκεια της πίστωσης.
- Το αρχικό κόστος δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση και ταξινομήθηκε ως επένδυση σε ακίνητο, αποτιμάται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»
 - ➔ Λογίζεται στη μικρότερη αξία ανάμεσα στην παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων και την εύλογη αξία του ακινήτου, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Το κόστος επένδυσης σε ακίνητα που προκύπτει από ανταλλαγή, αποτιμάται στην εύλογη αξία, εκτός αν:
 - ✓ η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας
- Εξετάζεται αν μεταβάλλονται οι ταμιακές ροές της εταιρίας λόγω της συναλλαγής
- ✓ η εύλογη αξία δε μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Βιομηχανική επιχείρηση «Α» αγόρασε οικόπεδο στην τιμή των 210.000 € τις μετρητοίς για την ανέγερση κτιρίου που θα στεγάσει τις διοικητικές της υπηρεσίες. Επίσης κατέβαλε 4.000 € για συμβολαιογραφικά έξοδα, 1.500 για δικηγορικά έξοδα, 2.000 σε φόρο μεταβίβασης και 1.000 € σε διάφορα κόστη εκκίνησης. Επίσης υπήρξαν εργατικά κόστη 5.000 € τα οποία θεωρήθηκαν υπερβολικά. Στο διπλανό οικόπεδο βρίσκεται εργοστάσιο άλλης εταιρίας, η οποία προσφέρει 310.000 € για την αγορά από την «Α» του συγκεκριμένου οικοπέδου, θεωρώντας το απαραίτητο για την επέκταση του εργοστασίου της. Η Διοίκηση της «Α» σκέφτεται σοβαρά την πώληση, χωρίς όμως να έχει πάρει ακόμη απόφαση. Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές αναγνώρισης της αγοράς του οικοπέδου από την εταιρία «Α».

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

πό τη στιγμή που η Διοίκηση της εταιρίας «Α» δεν έχει ακόμη αποφασίσει την τελική χρήση του οικοπέδου που έχει αγοράσει, θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων της, δηλαδή για επένδυση σε ακίνητο.

Το κόστος αναγνώρισης αφορά το ποσό που καταβλήθηκε τις μετρητοίς καθώς και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη.

Δηλαδή: $210.000 + 4.000 + 1.500 + 2.000 = 217.500 \text{ €}$

Στο κόστος δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα εκκίνησης (εκτός εάν είναι απαραίτητα καθώς και υπερβολικά-ασυνήθιστα κόστη).

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί κατά την αρχική αναγνώριση έχει ως εξής:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Επενδύσεις σε ακίνητα	217.500	
Καταθέσεις όψεως		217.500

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Μέθοδοι Αποτίμησης:
 - ✓ Μέθοδος εύλογης αξίας
 - ✓ Μέθοδος κόστους(Η λογιστική πολιτική που επιλέγεται πρέπει να εφαρμόζεται για όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα)
- Ουσιαστικά, αποκλείεται η αλλαγή αποτίμησης από τη μέθοδο εύλογης αξίας σε αυτή του κόστους, αλλά δεν αποκλείεται το αντίστροφο.
- Ενθαρρύνεται αλλά δεν επιβάλλεται, η πραγματοποίηση εκτιμήσεων σε εύλογες αξίες από επαγγελματίες.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

- Μετά την αρχική αναγνώριση, εάν επιλεγεί η μέθοδος του κόστους τότε η εταιρία θα αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στο σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ΔΛΠ 16, εκτός εάν πρόκειται για ακίνητα που ταξινομούνται ως κατεχόμενα για πώληση (Βλ.ΔΠΧΑ 5)

ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

- Αν επιλεγεί η εύλογη αξία, μετά την αρχική αναγνώριση, απαιτείται να εφαρμόζεται για όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα εκτός αυτών που δεν μπορούν να αποτιμηθούν και ορίζονται από το παρόν Πρότυπο.
- Αν δικαίωμα ακινήτου που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης χαρακτηριστεί σαν επένδυση σε ακίνητα, εφαρμόζεται πάντα η εύλογη αξία.
- Κέρδη ή ζημίες από μεταβολές στην εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα μεταφέρονται στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου.
- Αποφεύγεται διπλός λογισμός των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις (π.χ. κλιματισμός ή ανελκυστήρας κτιρίου, περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία του ακινήτου και δεν καταχωρείται ξεχωριστά).
- Αν η εύλογη αξία κατά την εκτίμηση της εταιρίας είναι μεγαλύτερη από τις αναμενόμενες καθαρές ροές, η προκύπτουσα διαφορά και ειδικότερα η αναγνώριση και αποτίμηση, εξετάζεται με βάση το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία».

ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

► Η εύλογη αξία δεν αντανακλά τα παρακάτω στοιχεία στο βαθμό που δεν θα ήταν διαθέσιμα σε καλά πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές και πωλητές:

- ✓ επιπρόσθετη αξία από τη δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου ακινήτων σε διαφορετικές τοποθεσίες
- ✓ συνέργειες μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα και άλλων περιουσιακών στοιχείων
- ✓ νομικά δικαιώματα ή νομικοί περιορισμοί για τον τωρινό ιδιοκτήτη
- ✓ φορολογικά οφέλη ή βάρη για τον τωρινό ιδιοκτήτη

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Β έχει στην κατοχή της γραφείο από το οποίο εισπράττει ενοίκια. Η συγκεκριμένη επένδυση την 31-12-12 εμφανίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης στο κόστος κτήσης της. Στις 9-3-13 η Β αποκτά με χρηματοδοτική μίσθωση ακίνητο το οποίο και ταξινομεί στις επενδύσεις σε ακίνητα, εκμισθώνοντάς το και εισπράττοντας τα ενοίκια.

Να προσδιοριστεί ο τρόπος της αρχικής αναγνώρισης του ακινήτου κατά την 9-3-13 καθώς και ο τρόπος αναγνώρισης και των δύο επενδύσεων σε ακίνητα κατά την 31-12-13.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Από τη στιγμή που το ακίνητο αναγνωρίζεται ως επένδυση σε ακίνητα, (υπήρχε η εναλλακτική να μην αναγνωριστεί σαν επένδυση σε ακίνητα και να εφαρμόζονταν οι διατάξεις του ΔΛΠ 17), κατά την αρχική αναγνώριση (9-3-13), θα πρέπει να αποτιμηθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 17, δηλαδή θα αναγνωριστεί στα βιβλία της εταιρίας στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ εύλογης αξίας και παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων. Έπειτα θα το αποτιμά υποχρεωτικά στην εύλογη αξία του και εφόσον έχει επιλεγεί αυτή η μέθοδος για το ακίνητο αυτό, θα πρέπει να απεικονίζει και όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία.

Συνεπώς κατά την 31-12-13 η αποτίμηση, και για τις δύο επενδύσεις, θα γίνει στην εύλογη αξία, παρέχοντας παράλληλα τις απαραίτητες επεξηγηματικές σημειώσεις.

ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΟΥ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

- Σε ειδικές περιπτώσεις, δεν είναι εφικτός ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης σε μία συνεχή βάση.
 - Δεν υπάρχουν ή είναι σπάνιες παρόμοιες συγκρίσιμες συναλλαγές.
 - Δεν είναι διαθέσιμες εναλλακτικές εκτιμήσεις (π.χ. προεξ. ροών)
- Αν η εταιρία αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα σε εύλογη αξία και αποκτήσει ένα νέο που δε μπορεί να αποτιμηθεί εύλογα, μπορεί για το συγκεκριμένο ακίνητο να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο κόστους, με βάση το Δ.Λ.Π. 16, μέχρι να το διαγράψει.
- Αν μια επένδυση σε ακίνητα αποτιμηθεί μια φορά σε εύλογη αξία, τότε θα ακολουθείται πάντα αυτή η μέθοδος.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

- Μετά την αρχική αναγνώριση, αν η επιλεγμένη μέθοδος είναι αυτή του κόστους

Αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα με βάση το Δ.Λ.Π. 16. (κόστος κτήσης, μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις, μείον τις τυχόν συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας τους)

Εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, με βάση το Δ.Π.Χ.Α. 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες».

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

► Απαιτείται μεταφορά προς ή από επενδύσεις σε ακίνητα, μόνο εάν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

- ✓ Έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης του ακινήτου
→ μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα
- ✓ Έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση
→ μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα
- ✓ Λήξη ιδιοχρησιμοποίησης του ακινήτου
→ μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα σε επενδύσεις σε ακίνητα
- ✓ Έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο
→ μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

- Σε περίπτωση χρησιμοποίησης της μεθόδου του κόστους:
 - ✓ Η μεταφορά επενδύσεων σε ακίνητα στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή αποθέματα δεν μεταβάλλει τη λογιστική αξία του ακινήτου.
- Σε περίπτωση χρησιμοποίησης της μεθόδου της εύλογης αξίας:
 - ✓ Η μεταφορά επενδύσεων σε ακίνητα στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή αποθέματα γίνεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μεταβολής της χρήσης. Έπειτα από αυτή την ημερομηνία, η αναγνώριση γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 2.
- Σε περίπτωση:
 - ✓ Ιδιοχρησιμοποιούμενων → επενδύσεις σε ακίνητα και αναγνωρίζονται πλέον σε εύλογη αξία, τότε οποιαδήποτε διαφορά αντιμετωπίζεται ως διαφορά αναπροσαρμογής σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.
 - ✓ Αποθέματα → επενδύσεις σε ακίνητα και αναγνωρίζονται πλέον σε εύλογη αξία, οποιαδήποτε διαφορά αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου.
- Με τη ολοκλήρωση μιας ιδιοπαραγόμενης επένδυσης σε ακίνητα η οποία θα εμφανίζεται στην εύλογη αξία, η διαφορά μεταξύ εύλογης και προηγούμενης λογιστικής αξίας αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΚΑΠΑ Α.Ε.» κατέχει επένδυση σε ακίνητο του οποίου η εύλογη αξία την 31.12.2012 είναι 6.000.000,00 € (αξία οικοπέδου 2.000.000,00 € και αξία κτιρίου 4.000.000,00). Την 1.5.2013 αρχίζει να ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο αυτό. Η εταιρία εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ως λογιστική πολιτική στις επενδύσεις σε ακίνητα. Η εύλογη αξία του ακινήτου την 31.3.2013 ανέρχεται σε 6.700.000,00 € (2.200.000 € η αξία του οικοπέδου και 4.500.000 € η αξία του κτιρίου).

Η υπολειμματική αξία του ακινήτου εκτιμήθηκε σε μηδέν και η ωφέλιμη ζωή του εκτιμήθηκε σε 20 χρόνια από τη στιγμή που άρχισε να το ιδιοχρησιμοποιεί.

Ζητείται:

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές μεταφοράς του ακινήτου από τα επενδυτικά ακίνητα στα ιδιοχρησιμοποιούμενα την 1.5.2013 και να γίνουν οι σχετικές εγγραφές των αποσβέσεων την 31.12.2013.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Πρόκειται για μεταφορά ακινήτου από επένδυση που παρακολουθείται στην εύλογη αξία στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, άρα το κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστικοποίηση, θα είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μεταβολής της χρήσης, δηλαδή κατά την 1.5.2013. Συνεπώς θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

μεταβολής της χρήσης, δηλαδή κατά την 1.5.2013. Συνεπώς θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Επενδύσεις σε ακίνητα	700.000	
Αποτελέσματα		700.000
Προσαρμογή ακινήτου στην εύλογη αξία		

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Γήπεδα	2.200.000	
Κτίρια	4.500.000	
Επενδύσεις σε ακίνητα		6.700.000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Την 31-12-13 θα διενεργηθεί η ακόλουθη εγγραφή που αφορά τις αποσβέσεις:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποτελέσματα (Αποσβέσεις κτιρίων)	150.000	
Αποσβεσμένα Κτίρια		150.000
 (4.500.000 X 5% X 8/12)		
Υπολογισμός αποσβέσεων		

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΩΜΕΓΑ Α.Ε.» κατέχει ακίνητο που χρησιμοποιεί για την στέγαση των διοικητικών της υπηρεσιών το οποίο την 1.1.2013 εκμισθώνει σε τρίτους. Κατά την 31.12.12 το ακίνητο εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας ως εξής: Οικόπεδο 400.000 €, Κτίριο 1.000.000 €, Αποσβεσθέν κτίριο 200.000 €. Η εύλογη αξία του κτιρίου κατά την 31.12.12 εκτιμήθηκε από ειδικό εκτιμητή στην τιμή του 1.300.000 €, η ωφέλιμη ζωή του σε 20 χρόνια και η υπολειμματική του αξία μηδέν. Η εύλογη αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε σε 400.000 €.

Ζητείται:

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές μεταφοράς του ακινήτου από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στα επενδυτικά ακίνητα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργηθούν κατά την μεταφορά του ακινήτου από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε επενδύσεις σε ακίνητα έχουν ως εξής:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Επενδύσεις σε ακίνητα	1.700.000	
Αποσβεσθέν κτίριο	200.000	
Οικόπεδο		400.000
Κτίριο		1.000.000
Πλεόνασμα Αναπροσαρμογής		500.000

Μεταφορά ακινήτου από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε επενδύσεις σε ακίνητα

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

- Μία επένδυση σε ακίνητα διαγράφεται κατά τη διάθεση ή όταν αποσύρεται μόνιμα η επένδυση από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.
- Αν η διάθεση επένδυσης σε ακίνητα γίνεται με πώληση εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα», ενώ αν διατεθεί με χρηματοδοτική μίσθωση και πώληση και επαναμίσθωση, εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 17.
- Τα αποτελέσματα από διάθεση ή απόσυρση μίας επένδυσης σε ακίνητα μεταφέρονται στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου, εκτός εάν εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 17.
- Αν η εξόφληση πώλησης σε επενδύσεις σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα αναγνωρίζεται σε ισοδύναμη ταμειακή αξία. Η διαφορά ονομαστικού ποσού ανταλλάγματος και ταμειακής τιμής μετρητοίς, αναγνωρίζεται ως έσοδο από τόκους.
- Αν μετά την πώληση επένδυσης σε ακίνητα υφίστανται υποχρεώσεις, εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 37 ή άλλα κατάλληλα Πρότυπα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Γίνονται ανεξάρτητα και επιπρόσθετα των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 17.
- Γνωστοποιούνται:
 - ✓ η εφαρμοζόμενη μέθοδος (της εύλογης αξίας ή του κόστους κτήσης)
 - ✓ η τυχόν ύπαρξη επενδύσεων σε ακίνητα από λειτουργικές μισθώσεις, η τυχόν αποτίμησή τους σε εύλογη αξία και τα κριτήρια διάκρισής τους
 - ✓ τα κριτήρια διάκρισης των επενδύσεων σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και αυτά που κατέχονται για πώληση, σε περίπτωση δυσκολίας διαχωρισμού τους
 - ✓ οι μέθοδοι και ουσιαστικές παραδοχές για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας
 - ✓ η τυχόν αποτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή
 - ✓ τα ποσά κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκαν, όπως για παράδειγμα έσοδα μισθωμάτων, άμεσα λειτουργικά έξοδα από επένδυση ή από έσοδα μισθωμάτων, σωρευμένη μεταβολή εύλογης αξίας
 - ✓ η ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος πώλησης
 - ✓ οι συμβατικές δεσμεύσεις για αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση επένδυσης σε ακίνητα, συντήρηση ή αναβάθμιση

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Επίσης, αν εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας, γνωστοποιούνται και:
 - ✓ οι διάφορες προσθήκες
 - ✓ τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 και άλλες διαθέσεις
 - ✓ τα καθαρά κέρδη ή ζημίες από αναπροσαρμογή εύλογης αξίας
 - ✓ οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής
 - ✓ οι μεταφορές προς και από αποθέματα και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα
 - ✓ λοιπές μεταβολές
 - ✓ αναλυτικά τυχόν περιπτώσεις διαφορετικής αποτίμησης σε εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα και διαφορετικής εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις
 - ✓ κατά την πώληση επένδυσης σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία, το γεγονός της διάθεσης, η λογιστική αξία κατά την πώληση και το αποτέλεσμα της πώλησης
- Σε ειδικές περιπτώσεις, αν ενώ ακολουθείται η μέθοδος της εύλογης αξίας, μια νέα επένδυση σε ακίνητα παρακολουθείται από την αρχή στο κόστος, γνωστοποιούνται η περιγραφή αυτής της επένδυσης, η εξήγηση αδυναμίας αξιόπιστης αποτίμησης σε εύλογη αξία και αν είναι δυνατό, το εύρος εκτίμησης εύλογης αξίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Επίσης, σε περίπτωση εφαρμογής της μεθόδου κόστους, γνωστοποιούνται και:
 - ✓ οι μέθοδοι απόσβεσης
 - ✓ η συμφωνία λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης
 - ✓ η ωφέλιμη ζωή των παγίων
 - ✓ η λογιστική αξία προ αποσβέσεων και σωρευμένες αποσβέσεις
 - ✓ η εύλογη αξία της επένδυσης οι διάφορες προσθήκες

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΔΛΠ 40, Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές
- Ντζανάτος, Δ. (2008) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Grant Thornton, (2009) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Grant Thornton, Αθήνα
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. and Hanekom, B. (2013), Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Willey