

Εάν η οντότητα ακολουθεί αυτή την μέθοδο τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόζει σε τακτά χρονικά διαστήματα (**τουλάχιστον ανά τετραετία**) την αξία του, έτσι ώστε αυτή να απεικονίζει την πραγματική του αξία και να ακολουθείται για ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο και όχι επιλεκτικά. π.χ. όταν αναπροσαρμόζονται τα κτίρια θα πρέπει αυτή η εργασία να γίνεται για όλα τα κτίρια που κατέχει η επιχείρηση και όχι για κάποια συγκεκριμένα. Το πρόβλημα που πιθανώς να προκύπτει είναι ότι σε περιπτώσεις σημαντικών μεταβολών της πραγματικής αξίας των παγίων θα υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση της εικόνας της οντότητας σε σύγκριση με προηγούμενες χρήσεις.

Οποιαδήποτε **μέθοδος επιλεγεί ως λογιστική αρχή επιμέτρησης** των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων δηλαδή του κόστους (άρθρο 18) ή της εύλογης αξίας (άρθρο 24) θα πρέπει με βάση τα Ε.Λ.Π. να **ακολουθείται πάγια**.

### 1.1.6.2 Λογιστική Απεικόνιση της Αναπροσαρμογής

Ο λογιστικός χειρισμός των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα. Συγκεκριμένα, κατά περιουσιακό στοιχείο:

**α) Θετικές διαφορές** επιμέτρησης αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν σε αποθεματικό εύλογης αξίας (πλεόνασμα).

**β) Αρνητικές διαφορές** επιμέτρησης πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας (αποθεματικό) της καθαρής θέσης του ίδιου στοιχείου, και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημιά απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

Δηλαδή, δεν επιτρέπεται η ζημιά επιμέτρησης ενός ακινήτου να συμψηφίσει κέρδος (διαφορά) επιμέτρησης της καθαρής θέσης άλλου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (και πολύ περισσότερο άλλου στοιχείου).

#### Αναλυτικότερα:

#### 1. Αύξηση αξίας λόγω αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία

i. Χωρίς προγενέστερη απομείωση (προηγούμενη υποτίμηση)

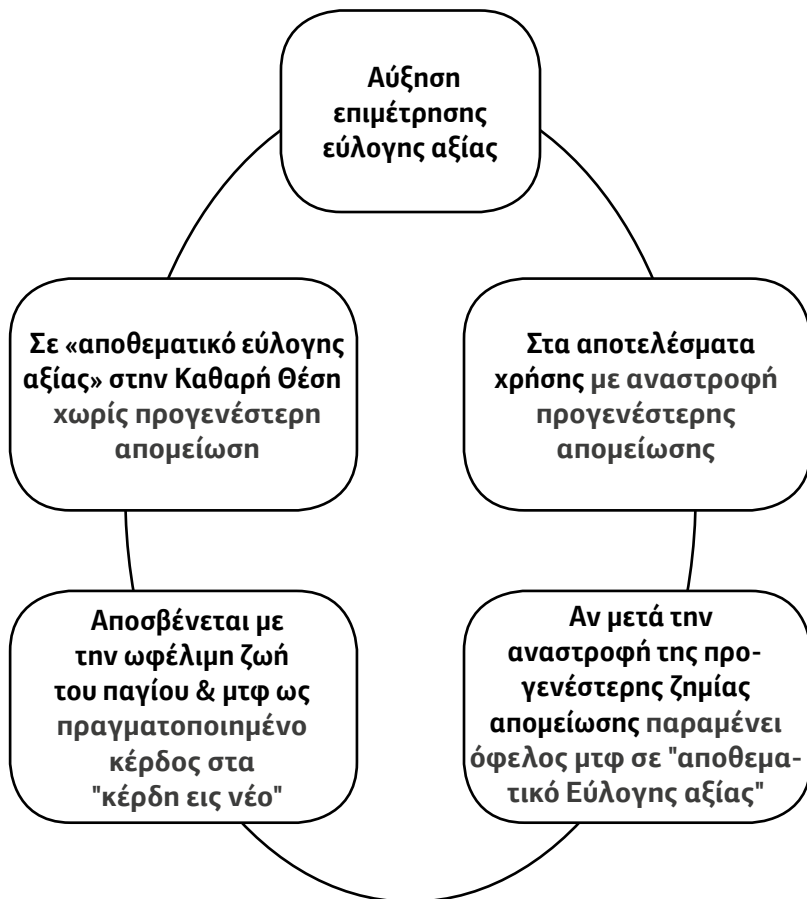
σε πίστωση του κονδυλίου **«Αποθεματικό εύλογης αξίας»** των Ιδίων Κεφαλαίων:

→ **Σταδιακά**, (προαιρετικά) μεταφέρεται αναλογικά με την ωφέλιμη ζωή που αποσβένεται το πάγιο, ποσό ως πραγματοποιημένο κέρδος από το ανωτέρω κονδύλι στα «Κέρδη εις νέο» των Ιδίων Κεφαλαίων, χωρίς προηγουμένως να απεικονιστεί στα αποτελέσματα χρήσης και αφορά την διαφορά μεταξύ της απόσβεσης της αναπροσαρμοσμένης αξίας και του αρχικού κόστους του παγίου.

→ **Συνολικά**, μεταφέρεται το ποσό ως πραγματοποιημένο κέρδος όταν το πάγιο πωληθεί ή αποσυρθεί.

ii. Με αναστροφή προγενέστερης απομείωσης (προηγούμενης υποτίμησης)

→ στην **«κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης»** ως έσοδο στο βαθμό που αντιστρέφει το ποσό της προηγούμενης υποτίμησης. Εάν υπάρχει διαφορά μετά την αντιστροφή αυτή τότε καταχωρείται στο κονδύλι **«Αποθεματικό εύλογης αξίας»** των Ιδίων Κεφαλαίων.



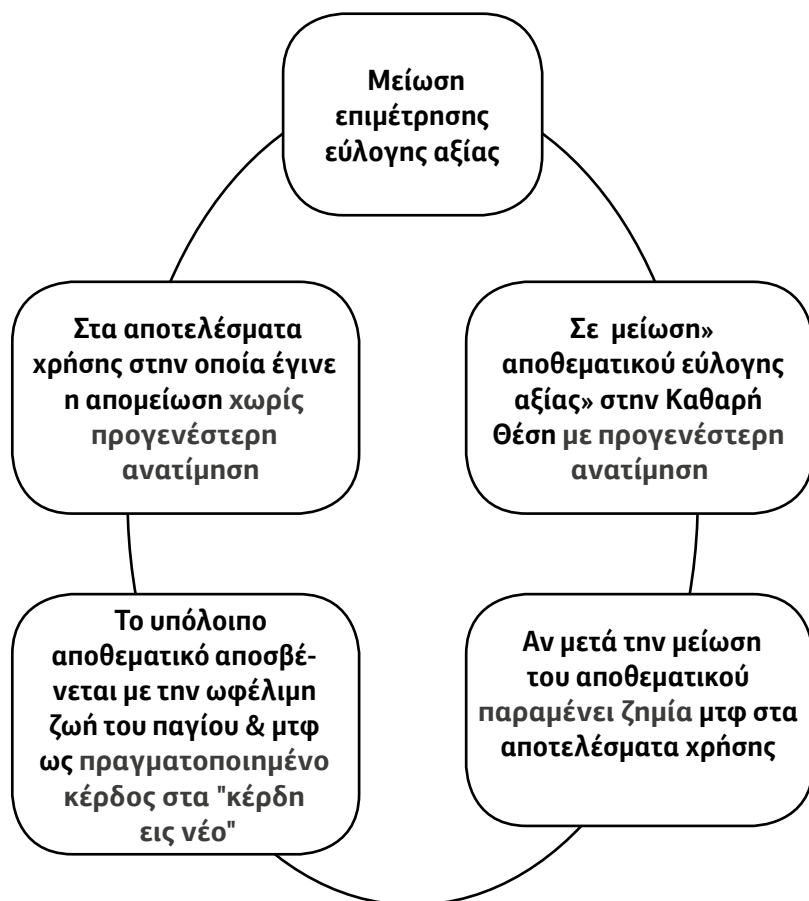
## 2. Μείωση αξίας λόγω αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία

i. Χωρίς προηγούμενη ανατίμηση (αύξηση αξίας)

→ ως έξοδο στην **«κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης»** στην οποία έγινε η απομείωση.

ii. Με αναστροφή προηγούμενης ανατίμησης (αύξηση αξίας)

→ σε χρέωση (μείωση) του κονδυλίου «Αποθεματικό εύλογης αξίας» των Ιδίων Κεφαλαίων στο βαθμό που καλύπτει το ποσό της προηγούμενης ανατίμησης. Εάν προκύψει αρνητική διαφορά μετά την αναστροφή τότε καταχωρείται ως έξοδο στην **«κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης»**.



☹ **Επισημάνσεις:** Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δύο χειρισμούς ακολουθηθεί δεν επιτρέπεται η καταχώρηση εσόδου από διαφορές αναπροσαρμογής της εύλογης αξίας στα «αποτελέσματα της χρήσης». Η μεταφορά των «διαφορών αναπροσαρμογής» στα «αποτελέσματα εις νέο» πραγματοποιείται απευθείας μέσω των ιδίων κεφαλαίων.

Οι κινήσεις αυτές απεικονίζονται στην «Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων».

Για την λογιστικοποίηση της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία του ενσώματου παγίου χρησιμοποιούνται εναλλακτικά δύο λογιστικοί χειρισμοί:

→ **Μέθοδος αναλογικής επαναδιατύπωσης** (Restate proportionately): αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και οι σωρευμένες αποσβέσεις έτσι ώστε η νέα αναπόσβεστη (λογιστική αξία) να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη (εύλογη) αξία, ή

**Μέθοδος συμψηφισμού** (elimination): απαλείφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολό τους ή κατά την έκταση που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει η αναπροσαρμοσμένη (εύλογη) αξία

## 21ο Παράδειγμα «Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτου σε εύλογη αξία»

Μια οντότητα έχει ακίνητο το οποίο παρακολουθεί στο κόστος σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και την 31/12/2013 αποφάσισε να εφαρμόσει την μέθοδο εύλογης αξίας (άρθρο 24) και να προχωρήσει σε αναπροσαρμογή της αξίας βάσει της μελέτης ανεξάρτητου εκτιμητή σε ποσό € 2.100.000.

### Δεδομένα:

Κόστος κτιρίου	1.500.000
Σωρευμένη απόσβεση	( 800.000)
<b>Αναπόσβεστη αξία</b>	<b>700.000</b>
<b>Εύλογη αξία</b>	<b>2.100.000</b>

### Ζητείται:

Να αναπροσαρμοστεί η αξία του ακινήτου και να διενεργηθούν οι εγγραφές αναπροσαρμογής.

### Απάντηση:

#### α. Μέθοδος της αναλογικής επαναδιατύπωσης:

Με αναλογική αύξηση κόστους και αποσβέσεων. Ο συντελεστής αναπροσαρμογής της αξίας κτήσης και των σωρευμένων αποσβέσεων είναι

**Αναπροσαρμοσμένη αξία / Αναπόσβεστη αξία = 2.100.000 / 700.000 = 3**

	<b>Κόστος</b>	<b>Υπολογισμός</b>	<b>Αναπροσαρμογή</b>
Κόστος κτιρίου	1.500.000	1.500.000 X 3	4.500.000
Σωρευμένη απόσβεση	( 800.000)	(800.000) X 3	( 2.400.000)
<b>Λογιστική αξία</b>	<b>700.000</b>		<b>2.100.000</b>

Άρα το όφελος από την αύξηση στην εύλογη αξία του ακινήτου προσδιορίζεται ως η διαφορά  
 $2.100.000 - 700.000 = 1.400.000$

<b>Εγγραφή αναπροσαρμογής 31/12/2013</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
11.XX Κτίρια	3.000.000	
11.99 Αποσβεσθέντα κτίρια		1.600.000
41.07 Κέρδος επιμέτρησης εύλογης αξίας		1.400.000
<i>“Αναπροσαρμογή ακινήτου στην εύλογη αξία”</i>		

#### **α. Μέθοδος συμψηφισμού:**

Με μείωση των σωρευμένων αποσβέσεων και αύξηση του κόστους με τη διαφορά.

	<b>Κόστος</b>	<b>Υπολογισμός</b>	<b>Αναπρ/γή</b>
Κόστος κτιρίου	1.500.000	600.000	2.100.000
Σωρευμένη απόσβεση	( 800.000)	800.000	-
<b>Λογιστική αξία</b>	<b>700.000</b>		<b>2.100.000</b>

<b>Εγγραφή αναπροσαρμογής 31/12/2013</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
11.XX Κτίρια	600.000	
11.99 Αποσβεσθέντα κτίρια	800.000	
41.07 Κέρδος επιμέτρησης εύλογης αξίας		1.400.000
<i>“Αναπροσαρμογή ακινήτου στην εύλογη αξία”</i>		

Κατά τις επόμενες χρήσεις το κτίριο θα αποσβένεται με το υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής του αφού υπολογιστεί και η υπολειμματική αξία που πιθανότατα θα έχει.

Εξυπακούεται ότι σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτίριο απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθηση αυτών.

### Πραγματοποιημένο κέρδος (realization profit)

Το ποσό της θετικής διαφορά επιμέτρησης της καθαρής θέσης ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου στοιχείου δεν είναι δουλευμένο κατά το χρόνο σχηματισμού του και συνεπώς δεν είναι ελεύθερο προς διανομή ποσό. Το ποσό αυτό, που αντανακλά **ισόποση αύξηση της λογιστικής αξίας του ακινήτου**, καθίσταται δουλευμένο και **πραγματοποιημένο κέρδος (realization profit)**:

- i. κατά το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων, βάσει της ωφέλιμης ζωής του παγίου που αντιστοιχεί στην αύξηση της αξίας του ακινήτου και αναλογικά το μέρος του πλεονάσματος (αποθεματικού) μπορεί να μεταφέρεται (προαιρετικά) κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.
- ii. Επισημάνσεις: κατά την πώληση ή καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου, οπότε και οριστικοποιείται το σχετικό ποσό θα μεταφερθεί απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, το υπόλοιπο αποθεματικό (θετική διαφορά).

### 22ο Παράδειγμα «Αναπροσαρμογή ακινήτου, αποσβέσεις & πραγματοποιημένο κέρδος»

Η οντότητα «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» αγόρασε ένα ακίνητο έναντι € 1.000.000 την 1η Ιανουαρίου 2004 και σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία διενεργούσε απόσβεση με 5%. Η οντότητα αποφάσισε να αποτιμήσει τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα της σύμφωνα με το άρθρο 24 των Ε.Λ.Π σε αναπροσαρμοσμένες (εύλογες) αξίες και την 31η Δεκεμβρίου 2013 το συγκεκριμένο ακίνητο αποτιμήθηκε βάσει ανεξάρτητου εκτιμητή σε € 1.200.000. Σύμφωνα με την μελέτη του εκτιμητή η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 50 έτη και η υπολειμματική του αξία σε € 100.000.

#### Ε.Γ.Λ.Σ 31/12/2013

Συντελεστής απόσβεσης ΕΓΛΣ	5%
Κόστος απόκτησης κτιρίου 1/1/2004	1.000.000
Σωρευμένη απόσβεση έως 31/12/2013 (10 έτη X 5%)	( 500.000)
Αναποσβέστη αξία 31/12/2013	500.000

#### Αναπροσαρμογή 31/12/2013

Εύλογη αξία	1.200.000
Υπολειμματική αξία	100.000
Ωφέλιμη ζωή (έτη)	50