

IPSAS 17: Ενσώματα πάγια

Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

IPSAS 17: Ενσώματα πάγια

Ο σκοπός του IPSAS 17 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ούτως ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις μιας οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις οποιεσδήποτε αλλαγές στις επενδύσεις αυτές. Τα θεμελιώδη ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι η αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, και τα ποσά των αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά. Το IPSAS 17 βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματα Πάγια» .

Βασικοί ορισμοί

Ενσώματα πάγια είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια λογιστικές περιόδους.

Αναγνώριση

Ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, όταν και μόνο όταν:

(α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα,

(β) το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Το IPSAS 17 δεν καθορίζει τι συνιστά ξεχωριστό στοιχείο ενσωμάτων παγίων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων του ορισμού στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως βιβλία βιβλιοθήκης, περιφερειακά ηλεκτρονικών υπολογιστών, και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στην συνολική αξία.

Το IPSAS 17 δεν απαιτεί την αναγνώριση των στοιχείων κληρονομιάς. Ωστόσο, μια οντότητα που επιλέγει να αναγνωρίζει στοιχεία κληρονομιάς στις οικονομικές της καταστάσεις θα πρέπει για τα στοιχεία αυτά, να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που καθορίζονται από το Πρότυπο. Ωστόσο, δεν απαιτείται να ακολουθεί και τις λοιπές απαιτήσεις του IPSAS 17 όσον αφορά αυτά τα στοιχεία κληρονομιάς.

Ο ειδικός στρατιωτικός εξοπλισμός κανονικά ανταποκρίνεται στον ορισμό των ενσώματων παγίων και θα πρέπει για αυτό να αναγνωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Οι υποδομές όπως τα οδικά δίκτυα ή τα δίκτυα υπονόμων, θα πρέπει επίσης να αναγνωρίζονται με βάση τα όσα ορίζει το παρόν Πρότυπο.

Αρχική αποτίμηση των ενσώματων παγίων

Ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων, που πληροί τις προϋποθέσεις για να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει αρχικά να αποτιμηθεί στο κόστος του. Το κόστος ενός ενσώματου παγίου αποτελείται από:

(α) την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, αφού έχουν αφαιρεθεί οι εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις τιμών,

(β) κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος για να φτάσει το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με την χρήση για την οποία προορίζεται,

(γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων.

Εάν ένα ενσώματο πάγιο αποκτάται σε μια μη-ανταλλακτική συναλλαγή, το κόστος του καθορίζεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Στοιχεία ενσωμάτων παγίων που αποκτώνται με **ανταλλαγή στοιχείων** (συμπεριλαμβανομένης της ανταλλαγής παρόμοιων στοιχείων) επιμετρώνται στην εύλογη αξία εκτός εάν η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή εάν η εύλογη αξία των στοιχείων που ανταλλάσσονται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Τότε το κόστος του αποκτημένου στοιχείου επιμετράται στην λογιστική αξία του στοιχείου που ανταλλάσσεται.

Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση

Μια οντότητα μπορεί να επιλέξει για τον σκοπό της αποτίμησης μετά την αρχική αναγνώριση, είτε την μέθοδο του κόστους, είτε την μέθοδο της αναπροσαρμογής και θα πρέπει να εφαρμόζει την μέθοδο αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο που αποτιμάται.

Σύμφωνα με την **μέθοδο του κόστους** το ενσώματο πάγιο αποτιμάται στο κόστος κτήσης, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης,

Κατά την **μέθοδο της αναπροσαρμογής**, ύστερα από την αρχική αναγνώριση του ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Ως κατηγορία ενσώματων παγίων, ορίζεται μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης για τις δραστηριότητες μιας οντότητας. Ορισμένα παραδείγματα κατηγοριών αποτελούν τα ακόλουθα: εδαφικές εκτάσεις, κτίρια, δρόμοι, μηχανήματα, αεροσκάφη, ειδικός στρατιωτικός εξοπλισμός, οχήματα, κλπ.

Στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μέθοδος της αναπροσαρμογής, θα πρέπει οι αναπροσαρμογές να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε η λογιστική αξία να μην διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον

τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, θα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα κατά την έκταση που αναστρέφει προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα.

Όταν, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα. Ωστόσο, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Στην περίπτωση πώλησης αναπροσαρμοσμένου παγίου στοιχείου, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας στο συσσωρευμένο πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Απόσβεση και απομείωση της αξίας

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός οδικού δικτύου, τα τούνελ, οι γέφυρες, ο φωτισμός κλπ., πρέπει να αποσβένονται ξεχωριστά.

Η επιβάρυνση της απόσβεσης κάθε περιόδου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στην λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών οφελών ή δυνατοτήτων παροχής υπηρεσιών του στοιχείου από την οντότητα.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον ετησίως, στη λήξη του οικονομικού έτους, και θα πρέπει να ανταποκρίνεται στο ποσό που θα λάμβανε η οντότητα από την διάθεση του παγίου, αν αυτό ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που αναμένεται να βρίσκεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Αν η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός ενσώματου παγίου στοιχείου (π.χ ένα αεροσκάφος) έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση τακτικών σημαντικών επιθεωρήσεων, τότε το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης θα αναγνωρίζεται στην λογιστική αξία του στοιχείου ως αντικατάσταση, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, οι μεταβολές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μεταβολές σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το IPSAS 3 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».

Οι εδαφικές εκτάσεις και τα κτήρια αποτελούν διακριτά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία και λογιστικοποιούνται χωριστά ακόμα και εάν αποκτώνται μαζί. Οι εδαφικές εκτάσεις, πλην ορισμένων εξαιρέσεων, έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής και ως εκ τούτου δεν αποσβένονται. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Για να καθοριστεί εάν η αξία ένα ενσώματου παγίου έχει **απομειωθεί**, η οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το IPSAS 21 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων μη-δημιουργίας ταμειακών ροών» ή το IPSAS 22 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών».

Απόσυρση και διάθεση

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα πρέπει να διαγράφεται: (α) κατά την διάθεση του, και (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από την χρήση ή τη διάθεση του.

Το κέρδος ή η ζημία από την διαγραφή ενός ενσώματου παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν το στοιχείο διαγράφεται. Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται ως έσοδα. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την διαγραφή ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ που καθαρού προϊόντος από την διάθεση, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.