

## **IPSAS 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη-δημιουργίας ταμειακών ροών**

*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 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη-δημιουργίας ταμειακών ροών**

Ο στόχος του IPSAS 21 είναι να ορίσει τις διαδικασίες που θα εφαρμόζει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο μη-δημιουργίας ταμειακών ροών έχει υποστεί απομείωση της αξίας του και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Το Πρότυπο επίσης διευκρινίζει πότε μια οντότητα θα πρέπει να αναστρέφει μια ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις. Το IPSAS 21 βασίζεται γενικώς στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», ωστόσο το IPSAS 21 ασχολείται μόνο με τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές.

### **Βασικοί Ορισμοί**

**Περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών**, είναι τα περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται με στόχο την δημιουργία εμπορικής απόδοσης. **Περιουσιακά στοιχεία μη-δημιουργίας ταμειακών ροών**, είναι τα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν ως στόχο την δημιουργία εμπορικής απόδοσης.

Η **απομείωση** αποτελεί μια απώλεια στους μελλοντικούς οικονομικούς πόρους ή την δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, πέρα από την συστηματική αναγνώριση της απώλειας στους μελλοντικούς οικονομικούς πόρους ή την δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του στοιχείου μέσω των αποσβέσεων.

**Ανακτήσιμο ποσό** είναι το υψηλότερο μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μη-δημιουργίας ταμειακών ροών μειωμένης με το κόστος της πώλησης, και της αξίας χρήσης του. **Αξία χρήσης** ενός περιουσιακού στοιχείου μη-δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας χρήσης του στοιχείου.

**Ζημία απομείωσης** ενός περιουσιακού στοιχείου μη-δημιουργίας ταμειακών ροών είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.

### **Σκοπός**

Το IPSAS 21 εφαρμόζεται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία μη-δημιουργίας ταμειακών ροών, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (α) αποθέματα (βλ. IPSAS 12 «Αποθέματα»)
- (β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικές συμβάσεις (βλ. IPSAS 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»)
- (γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο των IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση», IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση» και IPSAS 30 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις»
- (δ) επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»)

(ε) ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία μη-δημιουργίας ταμειακών ροών που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλ. IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»)

(στ) άλλα περιουσιακά στοιχεία που ο λογιστικός χειρισμός της απομείωσης της αξίας τους ρυθμίζεται από άλλα IPSAS (για παράδειγμα όσα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία εντάσσονται στο IPSAS 27 «Γεωργία»)

Οι οντότητες του δημοσίου που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών πρέπει να εφαρμόζουν το IPSAS 26 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών» για τους σκοπούς της απομείωσης της αξίας.

### **Διαδικασία επιμέτρησης**

Ένα περιουσιακό στοιχείο μη-δημιουργίας ταμειακών ροών απομειώνεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό χρησιμοποίησής του. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μειωμένης με τα κόστη της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου μη-δημιουργίας ταμειακών ροών και της αξίας χρήσης του.

### **Έλεγχος απομείωσης**

Μια οντότητα πρέπει να αξιολογεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Για να αξιολογηθεί αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένο, γίνεται ένας διαχωρισμός μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών πηγών πληροφόρησης. Εάν παρατηρείται οποιαδήποτε από τις ενδείξεις αυτές, η οντότητα θα πρέπει να κάνει μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Εάν δεν παρουσιάζεται κάποια ένδειξη πιθανής ζημίας απομείωσης, τότε το IPSAS 21 δεν απαιτεί από την οντότητα να προβεί σε επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού.

Δεν είναι πάντα απαραίτητο να καθοριστεί η εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από τα δύο ποσά υπερβαίνει την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι απαραίτητο να εκτιμηθεί το άλλο ποσό.

### **Αποτίμηση ανακτήσιμου ποσού**

(α) Καθορισμός της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης

Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Όμως μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέληση τους. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

(β) Καθορισμός της αξίας χρήσης

Η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου μη-δημιουργίας ταμειακών ροών, ορίζεται ως η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου. Η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, ανάλογα με τα δεδομένα που είναι διαθέσιμα και τη φύση της απομείωσης, καθορίζεται χρησιμοποιώντας μια από τις ακόλουθες προσεγγίσεις:

Σύμφωνα με την **μέθοδο του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης**, η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται ως το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος αντικατάστασης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος για την αντικατάσταση της καθαρής δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος αυτό αποσβένεται για να αντανakλά επαρκώς την τεχνική, φυσική και οικονομική παλαίωση του περιουσιακού στοιχείου. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε με ανακατασκευή είτε με αντικατάσταση της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών. Το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης επιμετράται στο χαμηλότερο μεταξύ του κόστους αντικατάστασης και του κόστους ανακατασκευής, μείον των σωρευμένων αποσβέσεων που υπολογίζονται βάσει του κόστους αυτού, ώστε να αντανakλά την ήδη χρησιμοποιημένη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με την **μέθοδο του κόστους αποκατάστασης** η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται με την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους αποκατάστασης από το τρέχον κόστος για την αντικατάσταση της δυνατότητας χρήσης πριν την απομείωση. Το τελευταίο κόστος συνήθως υπολογίζεται ως το χαμηλότερο μεταξύ αποσβεσμένου κόστους ανακατασκευής και αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την **μέθοδο των μονάδων υπηρεσίας** η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται με την αφαίρεση του τρέχοντος κόστους της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου πριν την απομείωση για να ανταποκρίνεται στον μειωμένο αριθμό υπηρεσιών που αναμένεται από το περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση απομείωσης στην οποία βρίσκεται. Όπως και στην μέθοδο του κόστους αποκατάστασης, το τρέχον κόστος αντικατάστασης της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου πριν την απομείωση της αξίας του συνήθως προσδιορίζεται ως το χαμηλότερο μεταξύ αποσβεσμένου κόστους ανακατασκευής και αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου πριν την απομείωση.

Η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου για την μέτρηση της αξίας χρήσης εξαρτάται από την διαθεσιμότητα των δεδομένων και την φύση της απομείωσης.

**Αναγνώριση και επιμέτρηση μιας ζημίας απομείωσης**

Όταν και μόνο όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από την λογιστική του αξία, η λογιστική του αξία θα πρέπει να μειωθεί

στο ύψος του ανακτήσιμου ποσού. Η μείωση αυτή της αξίας αποτελεί ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα. Όταν το ποσό που εκτιμάται για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση εάν και μόνον εάν κάτι τέτοιο απαιτείται από κάποιο άλλο Πρότυπο.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, οι αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν στις μελλοντικές περιόδους έτσι ώστε να κατανέμεται συστηματικά στην ωφέλιμη ζωή που απομένει, η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μείον την υπολειμματική του αξία (αν υπάρχει).

#### **Αναστροφή ζημίας απομείωσης**

Μια οντότητα πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί πλέον να μην υπάρχει ή να έχει μειωθεί. Εάν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Η αναστροφή μιας ζημίας που έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενες περιόδους είναι επιτρεπτή κάτω από ορισμένα κριτήρια που διακρίνονται και πάλι σε εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

Μια ζημία απομείωσης που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, πρέπει να αναστραφεί αν και μόνο αν, έχει επέλθει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε καταχωρηθεί. Αν τελικά ισχύει κάτι τέτοιο, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξηθεί στο ανακτήσιμο ποσό του. Η αύξηση αυτή αποτελεί αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

Η αυξημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποδίδεται σε αναστροφή της απομείωσης της αξίας του, δεν μπορεί να ξεπερνά την λογιστική αξία που θα είχε (δηλαδή με την αφαίρεση των αποσβέσεων στις περιόδους) εάν δεν είχε καταγραφεί καθόλου ζημία απομείωσης κατά τις προηγούμενες περιόδους. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται απευθείας στο πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Μετά την αναγνώριση της αναστροφής της ζημίας απομείωσης, τα ποσά των αποσβέσεων θα πρέπει να προσαρμοστούν στις μελλοντικές περιόδους για να κατανεμηθούν συστηματικά στην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής που απομένει, στην νέα λογιστική αξία μειωμένη με την υπολειμματική αξία (αν υπάρχει).

#### **Ανακατάταξη των περιουσιακών στοιχείων**

Η ανακατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου από δημιουργίας ταμειακών ροών σε μη-δημιουργίας ταμειακών ροών ή το αντίστροφο μπορεί να συμβεί μόνο όταν είναι ξεκάθαρο ότι μια τέτοια ανακατάταξη είναι κατάλληλη. Η ανακατάταξη από μόνη της δεν σηματοδοτεί την ανάγκη για έλεγχο απομείωσης. Αντίθετα, η ένδειξη

για έναν έλεγχο απομείωσης ή για μια αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης προκύπτουν από την κατηγορία ενδείξεων που αφορούν το περιουσιακό στοιχείο μετά την ανακατάταξη.

**Γνωστοποιήσεις**

Μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κριτήρια με βάση τα οποία διαχώρισε τα περιουσιακά στοιχεία μη-δημιουργίας ταμειακών ροών από εκείνα που δημιουργούν ταμειακές ροές.