

IPSAS 26: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων 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 26: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών

Το IPSAS 26 προδιαγράφει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργίας ταμειακών ροών είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι αναγνωρίζονται οι ζημίες απομείωσης. Το πρότυπο επίσης ορίζει πότε μια οντότητα πρέπει να αναστρέφει μια ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Το IPSAS 26 είναι βασισμένο στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

Βασικοί Ορισμοί

Τα **περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές** είναι εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται με κύριο σκοπό την δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Μια **μονάδα** δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που διακρατείται με κύριο σκοπό την δημιουργία εμπορικής απόδοσης, που δημιουργεί ταμειακές εισροές από την διαρκή χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Ζημία απομείωσης περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. **Ανακτήσιμο ποσό** ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του μείον τα κόστη της πώλησης, και της αξίας χρήσης του. **Αξία χρήσης** ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από την διαρκή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από την διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Σκοπός

Μια οντότητα που συντάσσει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών, εκτός από:

- (α) αποθέματα,
- (β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβόλαια κατασκευής έργου,
- (γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- (δ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία,
- (ε) ενσώματα πάγια δημιουργίας ταμειακών ροών που επιμετρώνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά,
- (στ) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- (ζ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους,

(η) άυλα πάγια δημιουργίας ταμειακών ροών που επιμετρώνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά,

(θ) υπεραξία,

(ι) βιολογικά προϊόντα που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα και που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον κόστη σημείου πώλησης

(ια) το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής συναφών διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων που ασχολούνται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια

(ιβ) μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με συναφή διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που διακρατώνται για πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες, και

(ιγ) άλλα περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών για τα οποία λογιστικές απαιτήσεις απομείωσης συμπεριλαμβάνονται σε άλλο Πρότυπο.

Έλεγχος απομείωσης

Η οντότητα εκτιμά 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 θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

(α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης,

(β) σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο,

(γ) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας, λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης:

(α) υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,

(β) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγούμεως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη,

(γ) μια απόφαση να σταματήσει η κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό ολοκληρωθεί ή είναι σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί, και

(δ) αποδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η οντότητα επίσης θα ελέγχει για απομείωση άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση σε ετήσια βάση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο ποσό τους. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του έτους, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν ένα τέτοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα ελέγχεται για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας περιόδου αναφοράς.

Επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού

Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας χρήσης του. Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

(α) μια εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,

(β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμειακών ροών,

(γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,

(δ) το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο, και

(ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Αναγνώριση και επιμέτρηση μιας ζημίας απομείωσης

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης. Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών

Αν υπάρχει μια ενεργός αγορά για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα εξατομικεύεται ως μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικώς. Αν οι ταμιακές ροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών επηρεάζεται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα θα χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά την εκτίμηση:

(α) των μελλοντικών ταμειακών εισροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, και

(β) των μελλοντικών ταμειακών εκροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας οποιωνδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών επηρεάζονται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης.

Οι μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μια μεταβολή δικαιολογείται.

Ζημία απομείωσης μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών

Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της μονάδας. Η ζημία απομείωσης πρέπει να επιμερίζεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας. Αυτές οι μειώσεις σε λογιστικές αξίες θα αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης, στα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης, η οντότητα δεν θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:

(α) της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης (αν είναι προσδιοριστέα),

(β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα), και

(γ) του μηδενός.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας σε μια κατ' αναλογία βάση.

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης

Η οντότητα θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή να έχει μειωθεί. Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

(α) η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(β) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται,

(γ) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι μειώσεις μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης:

(α) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,

(β) μια απόφαση να ξαναρχίσει η κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου που είχε σταματήσει προηγουμένως, προτού ολοκληρωθεί ή βρεθεί σε κατάσταση χρήσης, και

(γ) είναι διαθέσιμη απόδειξη από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν συμβαίνει αυτό, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση αποτελεί αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, στο περιουσιακό στοιχείο, σε προηγούμενα έτη.

Αφού μια αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης έχει αναγνωριστεί, η επιβάρυνση της απόσβεσης, για το περιουσιακό στοιχείο, θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να επιμερίζεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μια συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Μια αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, για μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, θα κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, κατ' αναλογία προς τις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες, θα αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Κατά την κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

(α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιοριστέο) και

(β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, σε μια κατ' αναλογία βάση.