



Εισηγητής

Καγιάς Πασχάλης, ACCA, CIA

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς



Εννοιολογικό Πλαίσιο (Conceptual Framework)



Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Το Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς των ΔΠΧΑ παρέχει την βάση, τους κανόνες και τους ορισμούς οι οποίοι υποστηρίζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με αυτά.

Η ύπαρξη του πλαισίου είναι σημαντική καθώς:

- Τα πρότυπα αναπτύσσονται μέσω αυτού
- Παρέχει καθοδήγηση σε περιοχές οι οποίες δεν καλύπτονται από κάποιο πρότυπο.
- Βοηθάει στην βελτίωση των υφιστάμενων προτύπων
- Οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι χρήσιμες για τους χρήστες
- Βοηθάει στην αποτροπή «δημιουργικής λογιστικής».

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων (κεφάλαιο 1)

Κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θεωρούνται οι υπάρχοντες και οι δυνητικοί επενδυτές, οι δανειστές και οι πιστωτές οι οποίοι χρησιμοποιούν τις πληροφορίες στην λήψη αποφάσεων. Οι χρήστες αυτοί χρειάζονται πληροφορίες όχι μόνο για την σημερινή κατάσταση και τις προοπτικές της οντότητας αλλά και για το κατά πόσο η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει τους πόρους αποτελεσματικά

Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων (κεφάλαιο 2)

Κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά

- **Σχετικότητα (relevance):**

Σχετική είναι η πληροφόρηση η οποία μπορεί να κάνει τις αποφάσεις των χρηστών να διαφέρουν και παρέχει την δυνατότητα μελλοντικών εκτιμήσεων και την δυνατότητα επιβεβαίωσης προηγούμενων εκτιμήσεων.

- **Αξιοπιστία (faithful representation):**

Αξιόπιστη είναι η λογιστική πληροφόρηση όταν

α) αποτυπώνει την οικονομική πραγματικότητα των γεγονότων και των συναλλαγών

β) είναι πλήρης, ουδέτερη (απαλλαγμένη από μεροληψία) και απαλλαγμένη από ουσιώδη σφάλματα

Η αξιοπιστία επηρεάζεται από το επίπεδο αβεβαιότητας επιμέτρησης

Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Επιπρόσθετα χαρακτηριστικά που βελτιώνουν την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων

- **Συγκρισιμότητα (Comparability)**

Η πληροφόρηση είναι πιο χρήσιμη όταν μπορεί να συγκριθεί είτε με άλλες οντότητες είτε με οικονομικά δεδομένα της ίδιας οντότητας σε προηγούμενες περιόδους.

- **Δυνατότητα επαλήθευσης (Verifiability)**

Η δυνατότητα επαλήθευσης βοηθάει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να επιβεβαιώσουν ότι η πληροφορία απεικονίζει αξιόπιστα τα οικονομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται και ότι ανεξάρτητοι οικονομικοί παρατηρητές με επαρκείς γνώσεις θα μπορούσαν να καταλήξουν σε συμφωνία ότι κάποια συγκεκριμένα απεικόνιση είναι αξιόπιστη.

- **Έγκαιρη (Timeliness)**

Σημαίνει ότι η πληροφόρηση θα πρέπει να παρέχεται έγκαιρα στους χρήστες.

- **Δυνατότητα κατανόησης (unperturbability)**

Η ταξινόμηση, ο χαρακτηρισμός και η παρουσίαση της πληροφόρησης θα πρέπει να είναι τέτοιας μορφής ούτως ώστε να είναι κατανοητή. Παρ' όλο που κάποιες συναλλαγές και γεγονότα είναι από την φύση τους δυσνόητα, αυτά δεν θα πρέπει να αγνοηθούν (προκειμένου η πληροφόρηση να είναι κατανοητή), καθώς κάτι τέτοιο θα είχε ως συνέπεια η πληροφόρηση να είναι ελλιπής και πιθανόν παραπλανητική. Οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε χρήστες οι οποίοι έχουν επαρκείς γνώσεις και οι οποίοι αναλύουν την οικονομική πληροφόρηση με εύλογη επιμέλεια.

Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Οικονομικές καταστάσεις και οντότητα (Financial Statements & Reporting Entity) – Κεφάλαιο 3

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχει πληροφόρηση σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία είναι χρήσιμα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις προοπτικές για τις μελλοντικές καθαρές εισροές και την επιμέλεια που δείχνει η διοίκηση στην αξιοποίηση των πόρων της οντότητας.

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση για συναλλαγές και άλλα γεγονότα από την πλευρά της οντότητας και προετοιμάζονται με την υπόθεση ότι η οντότητα θα συνεχίσει τις δραστηριότητες της στο προσεχές μέλλον.

Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ορισμοί

- **Περιουσιακό στοιχείο**

Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας οικονομικός πόρος ο οποίος ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθοντικού γεγονότος από την οποία αναμένεται να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη προς την οντότητα.

- **Υποχρέωση**

Υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται πως συνεπάγεται σε εκροή πόρων που εμπεριέχουν οικονομικά οφέλη.

- **Καθαρή περιουσία**

Είναι η υπολειπόμενη αξία των περιουσιακών στοιχείων μείον τις υποχρεώσεις

- **Έσοδα**

Έσοδο είναι η αύξηση των οικονομικών πόρων στην διάρκεια της χρήσης με την μορφή εισροών ή βελτιώσεις των οικονομικών πόρων ή μειώσεις των υποχρεώσεων το οποίο συνεπάγεται σε αύξηση της καθαρής περιουσίας **και** δεν σχετίζεται με τις εισφορές των ιδιοκτητών (Income is increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants).

Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ορισμοί

- **Έξοδα**

Έξοδα είναι μειώσεις των οικονομικών πόρων στην διάρκεια της περιόδου με την μορφή της μείωσης ή της απαξίωσης περιουσιακών στοιχείων τα οποία συνεπάγονται σε μείωση της καθαρής περιουσίας **και** δεν σχετίζονται με διανομή στους ιδιοκτήτες.

Expense. Expenses are decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to equity participants.



ΔΛΠ 1

Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων απαρτίζεται από:

- α) τον ισολογισμό
- β) την κατάσταση συνολικού εισοδήματος
- γ) την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
- δ) την κατάσταση ταμιακών ροών και
- ε) τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εργασιών της οικονομικής οντότητας
- β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς
- γ) αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή
- δ) είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (σύμφωνα με το ΔΛΠ 7) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα.

Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας
- β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς
- γ) αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή
- δ) η οικονομική οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Όταν μια οικονομική οντότητα αθετεί μία δέσμευση που απορρέει από μακροπρόθεσμη συμφωνία δανεισμού την ή πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού ώστε η υποχρέωση να καθίσταται αμέσως εξοφλήσιμη, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής έχει συμφωνήσει, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης.

Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μακροπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφωνήσει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δεν δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση.



Ιδιοχρησιμοποιούμενα
πάγια

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια είναι

- Ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών **και**
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία χρήσεις

Εάν τα πάγια που κατέχονται για τους παραπάνω λόγους δεν είναι ιδιοχρησιμοποιούμενα:

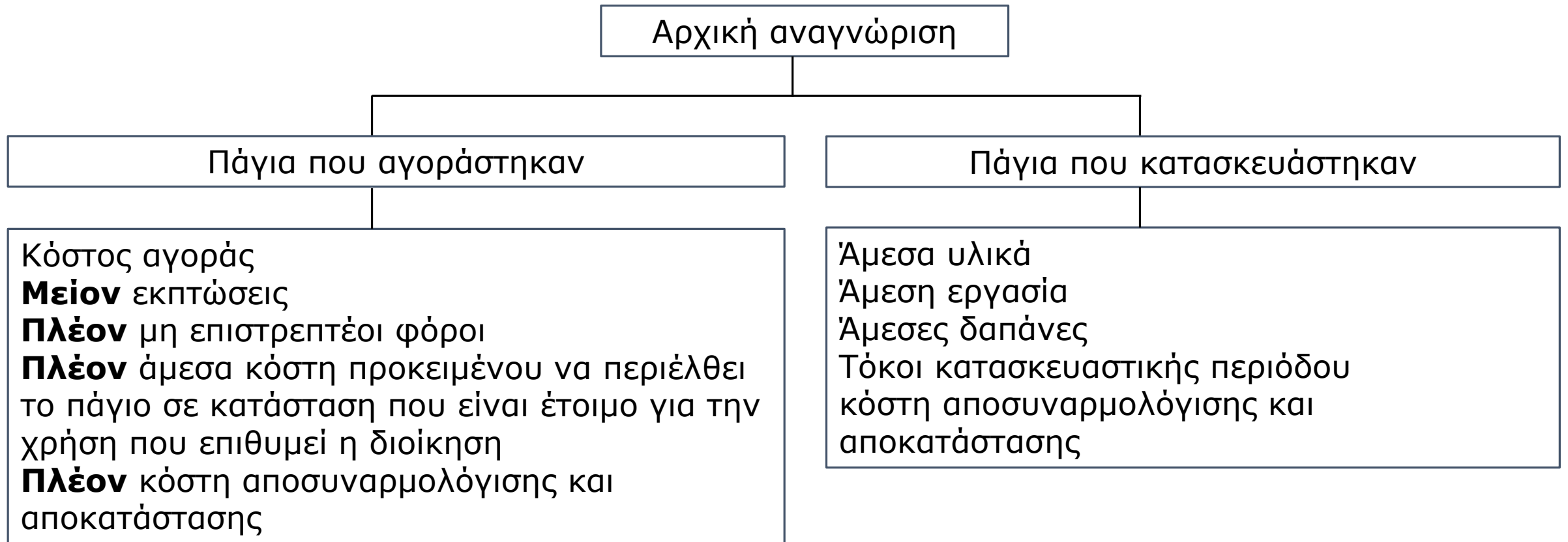
- Ακίνητα που κατέχονται είτε για ανατίμηση και μεταγενέστερη πώληση, είτε για ενοικίαση είτε για μη προσδιορισμένη χρήση, τότε κατατάσσονται σαν επενδυτικά ακίνητα.
- Ακίνητα τα οποία κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη δραστηριότητα της οντότητας αντιμετωπίζονται σαν απόθεμα.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Αρχική αναγνώριση

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια αναγνωρίζονται μόνο και μόνο όταν:

- Είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη στην οντότητα **και**
- Το κόστος μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα



Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Δαπάνες μετά την αρχική αναγνώριση

- **Ανταλλακτικά παγίων**

Συνήθως αναγνωρίζονται σαν αποθέματα και κατόπιν αναγνωρίζονται σαν έξοδο (κόστος πωληθέντων) καθώς αναλώνονται. Ωστόσο, ανταλλακτικά μεγάλης αξίας μπορούν να αναγνωριστούν σαν πάγια όταν αναμένεται ότι θα χρησιμοποιούν σε περισσότερες από μία χρήσεις.

- **Επισκευές και συντηρήσεις**

Συνήθως αναγνωρίζονται σαν έξοδα. Σε κάποιες περιπτώσεις όμως τα πάγια μπορεί να απαιτούν μεγάλες δαπάνες για αντικατάσταση μερών, για παράδειγμα στα αεροσκάφη οι κινητήρες μπορεί να χρειάζονται αλλαγή μετά από την συμπλήρωση κάποιων ωρών πτήσης. Οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται σαν πάγια όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

- **Δαπάνες επιθεώρησης**

Σε πολλές περιπτώσεις ενδέχεται να απαιτούνται μεγάλες δαπάνες επιθεώρησης (για παράδειγμα στα αεροσκάφη). Οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται σαν πάγια όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Παραδείγματα άμεσων και όχι άμεσων δαπανών

Άμεσες δαπάνες

- Άμεσα εργατικά
- Έξοδα προετοιμασίας του χώρου
- Έξοδα αποστολής και διαχείρισης
- Κόστος δοκιμών καλής λειτουργίας
- Επαγγελματικές αμοιβές

Λοιπές δαπάνες

- Κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος
- Διοικητικές και λοιπές δαπάνες

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Μοντέλο κόστους

Κόστος κατασκευής ή απόκτησης

- Συνολικές αποσβέσεις
- Συνολικές απομειώσεις

Μοντέλο Εύλογης Αξίας

Εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αποτίμησης

- Συνολικές αποσβέσεις
- Συνολικές απομειώσεις

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Προσδιορισμός εύλογης αξίας

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία μπορεί να χρειαστεί η οικονομική οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό που βασίζεται στα έσοδα ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Στην πράξη όταν δεν υπάρχουν σημαντικές διακυμάνσεις στην εμπορική αξία των ακινήτων η εκτίμηση μπορεί να γίνεται ανά 2 με 3 χρόνια.

Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Λογιστική αντιμετώπιση επιμέτρησης στην εύλογη αξίας

Όταν προκύπτει
θετική διαφορά

Αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση (αποθεματικό εύλογης αξίας)

Εκτός εάν αναστρέφει προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου και στον βαθμό που την αναστρέφει

Όταν προκύπτει
αρνητική διαφορά

Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

Εκτός εάν αναστρέφει προηγούμενη υπερτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου η οποία είχε αναγνωρισθεί στην καθαρή θέση και στον βαθμό που την αναστρέφει.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Λογιστικός χειρισμός αποθεματικού εύλογης αξίας

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να μεταφερθούν απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται.

Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται.

Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα ήταν η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία και της απόσβεσης που βασίζεται στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Παράδειγμα

Η Εταιρία κατασκευής και εμπορίας σκαφών αναψυχής «ΠΥΘΜΕΝΑΣ Α.Ε.» υιοθετήσει την λογιστική πολιτική της εύλογης αξίας για τα οικόπεδα και τα κτήρια που έχει στην κατοχή της τα οποία έχουν υπολειπόμενη αξία 100.000 ευρώ και 2.000.000 αντίστοιχα. Βάσει εκτίμησης ανεξάρτητου, πιστοποιημένου εκτιμητή η αξία τους κατά την 31.12.2018 ανέρχεται σε ποσό 150.000 ευρώ και 2.500.000 αντίστοιχα.

Ζητείται να διενεργηθούν οι εγγραφές στο 2018 και στο 2019. Τα κτήρια αποσβένονται με συντελεστή 4%.

Απάντηση

Η αύξηση της αξίας των ακινήτων αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση στο αποθεματικό της εύλογης αξίας.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδα	50.000	
Κτήρια	500.000	
Αποθεματικό εύλογης αξίας		550.000

Στο έτος 2019, οι αποσβέσεις λογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	100.000	
Κτήρια		100.000

Εάν η Εταιρία επιλέξει να μεταφέρει την τμηματική μεταφορά του αποθεματικού της εύλογης αξίας στα αποτελέσματα στο 2019, υπολογίζονται οι αποσβέσεις που θα καταλογίζονταν εάν δεν είχε γίνει η αποτίμηση στην εύλογη αξία. Στο παράδειγμα το ποσό αυτό ανέρχεται σε 80.000 ευρώ ($2.000.000 \times 4\%$).

Η διαφορά που προκύπτει ($100.000 - 80.000 = 20.000$) μεταφέρεται στα αποτελέσματα εις νέο χωρίς να επηρεάσει τα αποτελέσματα (equity transfer).

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Απόσπασμα κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων

	Αποθεματικό εύλογης αξίας	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο
Μετοχικό κεφάλαιο			
Υπόλοιπα έναρξης	550.000	X	550.000+X
Μεταφορές	-20.000	20.000	0
Υπόλοιπο λήξης	530.000	20.000 + X	550.000+X

Διευκρινίζεται ότι σκόπιμα δεν λήφθηκε υπόψη ο αναβαλλόμενος φόρος καθώς είναι αντικείμενο εξέτασης σε επόμενο κεφάλαιο.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Πρόβλεψη αποκατάστασης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης

Αναγνώριση ως πάγια

Όταν κατά την απόκτηση του παγίου η οντότητα αναλαμβάνει την υποχρέωση να πραγματοποιήσει δαπάνες αποκατάστασης τότε η παρούσα αξία των δαπανών περιλαμβάνεται στην παρούσα αξία των παγίων.

Αναγνώριση ως απόθεμα / κόστος πωληθέντων

Όταν το πάγιο χρησιμοποιείται για την παραγωγή προϊόντων, τότε οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος πωληθέντων.

Φυσικά το ποσό που θα απαιτηθεί δεν μπορεί να είτε επ' ακριβώς γνωστό εκ των προτέρων επομένως στο σημείο αυτό προκύπτει μία λογιστική εκτίμηση η οποία ενδεχομένως να αλλάξει κατά την διάρκεια των ετών.

Η διερμηνεία IFRIC 1 παρέχει μεγαλύτερη καθοδήγηση στον λογιστικό χειρισμό μίας τέτοιας περίπτωσης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Πρόβλεψη αποκατάστασης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης

Σύμφωνα με το IFRIC 1, παράγραφος 5

Αν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους οι μεταβολές στην υποχρέωση προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του σχετικού περιουσιακού στοιχείου στην τρέχουσα περίοδο.

Αν μια μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η υπέρβαση αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα, δηλαδή σαν έσοδο.

Αν η προσαρμογή καταλήγει σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν αυτό αποτελεί ένδειξη ότι η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι πλήρως ανακτήσιμη. Αν αποτελεί τέτοια ένδειξη, η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Πρόβλεψη αποκατάστασης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης

Σύμφωνα με το IFRIC 1, παράγραφος 6

Αν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής:

- Μείωση της υποχρέωσης πιστώνεται απευθείας στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στο μέτρο που αναστρέφει ένα έλλειμμα αναπροσαρμογής επί του περιουσιακού στοιχείου που προηγουμένως είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα.
- Αύξηση της υποχρέωσης να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι θα χρεώνεται απευθείας στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια στο μέτρο που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο για το περιουσιακό στοιχείο εκείνο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής.

Μια μεταβολή της υποχρέωσης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμοστεί ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Πρόβλεψη αποκατάστασης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης

Η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» η οποία δραστηριοποιείται στον χώρο της εξόρυξης υδρογονανθράκων έχει δημιουργήσει πλατφόρμα άντλησης και σύμφωνα με την σύμβαση παραχώρησης θα πρέπει στο τέλος του έργου να προβεί σε εργασίες απομάκρυνσης της. Εκτιμάται ότι η περίοδος εξόρυξης θα διαρκέσει 10 έτη και ότι στο τέλος της ωφέλιμης ζωής θα χρειαστεί να καταβληθεί το ποσό των 450.000 ευρώ, το επιτόκιο προεξόφλησης είναι 8%. Πολιτική της εταιρίας είναι να παρακολουθεί τα πάγια αυτής της κατηγορίας στο κόστος.

Βάση των ανωτέρω το ποσό των 208.437,07 ευρώ $[(450.000 / 1,08^{10})]$ θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην αξία του παγίου, σε πίστωση της πρόβλεψης. Στο τέλος του κάθε έτους θα αναγνωρίζεται τόκος – έξοδο σε πίστωση της υποχρέωσης. Η κίνηση της πρόβλεψης θα έχει ως ακολούθως:

	01.01.2018	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
Υπόλοιπο έναρξης	208.437,07	225.112,04	243.121,00	262.570,68	283.576,33	306.262,44	330.763,43	357.224,51	385.802,47	416.666,67
Τόκος	16.674,97	18.008,96	19.449,68	21.005,65	22.686,11	24.501,00	26.461,07	28.577,96	30.864,20	33.333,33
Υπόλοιπο λήξης	225.112,04	243.121,00	262.570,68	283.576,33	306.262,44	330.763,43	357.224,51	385.802,47	416.666,67	450.000,00

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Πρόβλεψη αποκατάστασης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης

Συνεχίζοντας το παράδειγμα, στο τέλος του έτους 2021, η οντότητα εκτιμά ότι το ποσό που θα απαιτηθεί ανέρχεται σε ποσό 500.000 ευρώ και το επιτόκιο προεξόφλησης είναι 7%.

	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
Υπόλοιπο έναρξης	333.171,11	356.493,09	381.447,61	408.148,94	436.719,36	467.289,72
Τόκος	23.321,98	24.954,52	26.701,33	28.570,43	30.570,36	32.710,28
Υπόλοιπο λήξης	356.493,09	381.447,61	408.148,94	436.719,36	467.289,72	500.000,00

Όπως είναι φανερό η πρόβλεψη έχει αυξηθεί κατά το ποσό των 50.230,65 ευρώ (35.6493,09 – 306.262,44). Επομένως η υποχρέωση στα βιβλία της Εταιρίας θα πρέπει να πιστωθεί και το πάγιο να χρεωθεί κατά το ποσό αυτό.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Μέθοδοι αποτίμησης της μεταβολής της εύλογης αξίας

Παράδειγμα

Η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε. » έχει στην κατοχή της κτήριο το οποίο αγοράστηκε στις 01.01.2009 προς ευρώ 1.000.000 και το οποίο θεωρήθηκε πως θα έχει ωφέλιμη ζωή 25 έτη. Στις 31.12.2018, η αξία του εκτιμάται σε ποσό 900.000 ευρώ. Ζητείται να απεικονιστεί η μεταβολή στην αξία του κτηρίου και με τις δύο μεθόδους

Κόστος	1.000.000,00
Συνολικές αποσβέσεις	-400.000,00
Αξία στις 31.12.2018	600.000,00

Συνολικές αποσβέσεις στις 31.12.2018: $1.000.000 \times 4\% \times 10 \text{ έτη} = 400.000$

Αύξηση εύλογης αξίας: $900.000 - 600.000 = 300.000$

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Μέθοδος Α

Οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τις 31.12.2018, μεταφέρονται στην αξία του παγίου όπως και η αύξηση της αξίας του έτσι στις 31.12.2018. Στις επόμενες περιόδους οι αποσβέσεις υπολογίζονται στα υπολειπόμενα 15 έτη (25-10).

Κόστος	1.000.000
Συνολικές αποσβέσεις	-400.000
Αύξηση εύλογης αξίας	300.000
Αναπροσαρμοσμένη αξία στις 31.12.2018	900.000

Αποσβέσεις στα μεταγενέστερα έτη: $900.000 / 15 = 60.000$

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια

Μέθοδος Β

Αναπροσαρμόζεται τόσο το κόστος όσο και οι αποσβέσεις κατά το ποσό της αύξησης ή μείωσης της αξίας του παγίου. Στο παράδειγμα μας η αξία αυξήθηκε κατά 50% $((900.000 - 600.00) / 600.000)$.

	Αρχική αποτίμηση		Αποτίμηση στην εύλογη αξία
Κόστος	1.000.000	1,50	1.500.000
Συνολικές αποσβέσεις	-400.000	1,50	-600.000
Αξία στις 31.12.2018	600.000		900.000

Αποσβέσεις στα μεταγενέστερα έτη: $1.500.000 \times 4\% = 60.000$



Σημεία προσοχής

- Η αναθεώρηση της ωφέλιμης ζωής και της υπολειπόμενης αξίας αντιμετωπίζεται σαν αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.
- Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.
- Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.
- Οι οντότητες θα πρέπει να επιλέξουν το μοντέλο του κόστους ή της εύλογης αξίας ως λογιστική πολιτική για μία κατηγορία παγίων. Δηλαδή:
 - Υπάρχει η δυνατότητα σε μία κατηγορία παγίων (πχ ακίνητα) να επιλεγεί το μοντέλο της εύλογης αξίας και σε μία άλλη κατηγορία το (πχ οχήματα) το μοντέλο του κόστους.
 - Δεν μπορεί όμως κάποια πάγια της ίδιας κατηγορίας (πχ ακίνητα) να παρακολουθούνται με το μοντέλο του κόστους και κάποια άλλα με το μοντέλο της εύλογης αξίας.

ΔΛΠ 40



Επενδυτικά ακίνητα

Επενδυτικά ακίνητα

Επενδυτικά ακίνητα, αφορούν ακίνητα τα οποία κατέχονται είτε για ενοικίαση, είτε για κεφαλαιουχικά κέρδη είτε και για τα δύο και όχι για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών είτε πώλησης κατά τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

Το χαρακτηριστικό τους είναι ότι δημιουργούν ταμιακές ροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Παραδείγματα:

- Ακίνητο το οποίο μισθώνεται με λειτουργικές μισθώσεις.
- Ακίνητο το οποίο κατέχεται για χρήση η οποία δεν έχει προσδιοριστεί.
- Ακίνητο το οποίο κατέχεται για να πουληθεί στο μέλλον, όταν θα αυξηθεί η εμπορική του αξία

Σε κάποιες περιπτώσεις ένα ακίνητο ενδέχεται να χρησιμοποιείται τόσο σαν ιδιοχρησιμοποιούμενο όσο και σαν επενδυτικό. Σε αυτές τις περιπτώσεις:

- Εάν είναι δυνατό να προσδιοριστεί ξεχωριστά η αξία του επενδυτικού ακινήτου ξεχωριστά τότε λογιστικοποιείται ξεχωριστά.
- Εάν ένα μόνο μικρό μέρος του ακινήτου είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο, τότε αντιμετωπίζεται σαν επενδυτικό μόνο εάν ένα μικρό μέρος του μόνο είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο.

Επενδυτικά ακίνητα

Ενδοομιλικές συναλλαγές

Όταν μια οντότητα έχει στην κατοχή της ένα ακίνητο και το ενοικιάζει σε μία συνδεδεμένη οντότητα:

- Στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις είναι επενδυτικό ακίνητο
- Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντιμετωπίζεται σαν ιδιοχρησιμοποιούμενο.

Αναγνώριση

Αναγνωρίζεται μόνο όταν:

- Είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οφέλη και
- Το κόστος μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα

Αρχική αναγνώριση

Η αρχική αναγνώριση γίνεται στο κόστος, το οποίο περιέχει την τιμή αγοράς ή κατασκευής και τις άμεσες δαπάνες, δηλαδή δαπάνες που προκύπτουν ως αποτέλεσμα της συναλλαγής, για παράδειγμα συμβολαιογραφικά έξοδα. Εάν η καταβολή του τιμήματος είναι σε μέλλοντα χρόνο, λαμβάνεται υπόψη και η χρονική αξία του χρήματος, ενώ εάν το ακίνητο κατέχεται μέσω μίσθωσης η αξία του είναι η μικρότερη μεταξύ της εύλογης αξίας και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων. Εάν στο μέλλον πραγματοποιηθούν δαπάνες οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη τότε αναγνωρίζονται σαν προσθήκες ενώ στην αντίθετη περίπτωση σαν έξοδα.

Επενδυτικά ακίνητα

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Η οντότητα έχει την δυνατότητα να επιλέξει ανάμεσα στο μοντέλο του κόστους και της εύλογης αξίας.

Μοντέλο κόστους

Κόστος κατασκευής ή απόκτησης

Μείον αποσβέσεις

Μείον απομειώσεις (σύμφωνα με το ΔΛΠ 36)

Μοντέλο Εύλογης Αξίας

Η αξία του επιμετράται στο τέλος κάθε χρήσης και οι μεταβολές της αξίας του αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Επενδυτικά ακίνητα

Προσδιορισμός της εύλογης αξίας

Εύλογη αξία είναι το αντίτιμο με το οποίο το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο **ενήμερων (knowledgeable) και ενδιαφερομένων (willing) μερών** σε μία **συναλλαγή μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών «arm's length»**.

Ενήμερα και ενδιαφερόμενα είναι τα μέρη όταν και τα δύο έχουν επαρκή γνώση των χαρακτηριστικών του επενδυτικού ακινήτου και των συνθηκών της αγοράς. Επιπλέον, κανένα από τα δύο μέρη δεν είναι εξαναγκασμένο να προχωρήσει στην συναλλαγή.

Η εύλογη αξία προσδιορίζεται (σε αντίθεση με το ΔΛΠ 16), χωρίς τα έξοδα που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης και θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τις συνθήκες της αγοράς οι οποίες υπάρχουν κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας είναι οι τιμές σε μία ενεργή αγορά παρόμοιων ακινήτων, στην ίδια τοποθεσία και με τα ίδια χαρακτηριστικά. Εάν αυτό δεν είναι εφικτό η οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει άλλες πηγές πληροφόρησης όπως:

- Οι τιμές σε ενεργή αγορά ακινήτων με διαφορετική φύση, τοποθεσία ή χαρακτηριστικά με τις κατάλληλες προσαρμογές.
- Πρόσφατες τιμές σε ανενεργές αγορές με προσαρμογές της αξίας προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι τρέχουσες εξελίξεις
- Προεξοφλημένες ταμιακές ροές βασισμένες σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Επενδυτικά ακίνητα

Σημεία προσοχής



Γνωστοποιήσεις – μοντέλο κόστους

Όταν επιλέγεται το μοντέλο του κόστους η εύλογη αξία θα πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις

Επιλεκτική επιλογή λογιστικής πολιτικής

Η επιλογή μοντέλου είναι επιλογή λογιστικής πολιτικής. Όποια και να είναι η λογιστική πολιτική θα πρέπει να εφαρμόζεται **για όλα** τα επενδυτικά ακίνητα. Με άλλα λόγια δεν επιτρέπεται επιλεκτική εφαρμογή λογιστικής πολιτικής (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων). Αλλαγή λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Επιμέτρηση εύλογης αξίας

Ενθαρρύνεται αλλά **δεν επιβάλλεται** η επιμέτρηση να γίνεται από ανεξάρτητο και πιστοποιημένο εκτιμητή.

ΔΛΠ 38



Άυλα περιουσιακά
στοιχεία

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Ορισμός

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα **διακριτό** μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο **χωρίς φυσική υπόσταση**.

Διακριτό

Διακριτό είναι ένα περιουσιακό στοιχείο όταν ισχύει ένα από τα δύο:

- Μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή
- Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις

Μη χρηματικό

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εισπραχθούν σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Άλλοι σημαντικοί ορισμοί:

Έρευνα

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Ανάπτυξη

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Εύλογη αξία

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.

Κόστος

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, παραδείγματος χάρι του ΔΠΧΑ 2, Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό.

Για παράδειγμα τα κινητά τηλέφωνα και οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν λογισμικό. Όταν το λογισμικό δεν είναι αναπόσπαστο μέρος του παγίου αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου

β) τα κριτήρια αναγνώρισης

- Πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Επιμέτρηση

	Κόστος αγοράς
-	Εμπορικές εκπτώσεις
+	Άμεσες δαπάνες
-	Μη επιστρεπτέοι δασμοί και φόροι
-	Άμεσο εργατικό κόστος
-	Επαγγελματικές αμοιβές
-	Κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας

Δαπάνες που δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος

- Κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας
- Κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)
- Διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη

Καταβολή τιμήματος αγοράς σε μελλοντικό χρόνο

Σε περίπτωση που το τίμημα καταβάλλεται σε μέλλοντα χρόνο η αξία αναγνώριση είναι η παρούσα αξία του τιμήματος που θα καταβληθεί.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια οικονομική οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Συνήθως δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις καθώς είναι δύσκολο να αποδειχθεί ότι θα δημιουργηθούν οικονομικά οφέλη, είτε ότι είναι διακριτά, είτε να προσδιοριστεί το κόστος τους με ακρίβεια.

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Οι δαπάνες της έρευνας δεν αναγνωρίζονται σαν περιουσιακό στοιχείο, αλλά σαν έξοδα καθώς είναι δύσκολο να αποδειχθεί ότι θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη.

Οι δαπάνες της ανάπτυξης μπορούν εάν η οντότητα μπορεί να αποδείξει:

- i. την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- ii. την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει
- iii. την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- iv. πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- v. τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- vi. την ικανότητα της να επιμετρά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Μεταγενέστερη αποτίμηση

```
graph TD; A[Μεταγενέστερη αποτίμηση] --> B[Μοντέλο κόστους]; A --> C[Μοντέλο εύλογης αξίας];
```

Μοντέλο κόστους

Κόστος
Μείον συνολικές αποσβέσεις
Μείον συνολικές απομειώσεις

Μοντέλο εύλογης αξίας

Εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης
Μείον μεταγενέστερες αποσβέσεις
Μείον απομειώσεις

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας θα πρέπει να επιμετρούνται στην ίδια βάση ούτως ώστε να αποφεύγεται επιλεκτική λογιστική αντιμετώπιση. Επιπλέον απαγορεύεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία περιουσιακά στοιχεία τα οποία προηγουμένως δεν έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Αποσβέσεις

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με προσδιορίσιμη ωφέλιμη ζωή

Αποσβένονται κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

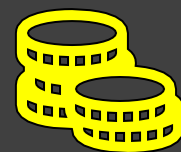
Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή

Δεν αποσβένονται αλλά εξετάζονται για απομείωση ετησίως και όταν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Το χρονικό σημείο έναρξης των αποσβέσεων είναι όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση δηλαδή όταν το πάγιο βρίσκεται στην κατάσταση και την τοποθεσία που επιθυμεί η διοίκηση.

Η μεταβολή ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε προσδιορίσιμη είναι αντιμετωπίζεται σαν αλλαγή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

ΔΛΠ 23



Κόστος δανεισμού

Κόστος δανεισμού

Αναγνώριση

Η οντότητα θα **πρέπει** να κεφαλαιοποιεί κόστη δανεισμού τα οποία είναι άμεσα σχετιζόμενα με την απόκτηση, κατασκευή, παραγωγή ενός επιλέξιμου παγίου σαν μέρος του κόστους του παγίου. Η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει σαν έξοδα όλα τα υπόλοιπα κόστη δανεισμού στην περίοδο που πραγματοποιούνται [IAS 23:8].

Επιλέξιμο περιουσιακό στοιχείο

Είναι ένα περιουσιακό στοιχείο για το οποίο απαιτείται σημαντικός χρόνος προκειμένου να ετοιμαστεί για την σκοπούμενη χρήση του παραδείγματα αποτελούν:

- Αποθέματα που απαιτούν πολύ χρόνο έως ότου να είναι έτοιμα για πώληση (πχ ουίσκι)
- Επενδυτικά ακίνητα (πχ ακίνητα υπό κατασκευή που προορίζονται προς ενοικίαση)
- Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια (πχ εργοστάσια που είναι υπό κατασκευή)

Κόστος δανεισμού

Έναρξη κεφαλαιοποίησης τόκων

Όταν πληρούνται σωρευτικά τα εξής:

- Πραγματοποιείται επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο
- Σημειώνεται κόστος δανεισμού
- Αρχίζει η δραστηριότητα κατασκευής του παγίου

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

Εάν η κατασκευή του παγίου σταματήσει προσωρινά, κατά την περίοδο αυτή τα χρηματοοικονομικά έξοδα δεν κεφαλαιοποιούνται αλλά αναγνωρίζονται σαν έξοδα.

Παύση κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση των τόκων παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

Κόστος δανεισμού

Επιμέτρηση

Ο τρόπος της επιμέτρησης δηλαδή ο τρόπος υπολογισμού εξαρτάται από το εάν το περιουσιακό στοιχείο χρηματοδοτείται με συγκεκριμένο δάνειο ή εάν χρηματοδοτείται από τον γενικό δανεισμό της οντότητας.

Ειδικός δανεισμός

Κεφαλαιοποιηθέντες τόκοι = Κόστος δανεισμού - έσοδα από τόκους (εάν μέρος του δανείου δεν χρησιμοποιείται προσωρινά και επιφέρει τόκο).

Γενικός δανεισμός

Επενδυτικές δαπάνες $\times$ συντελεστής κεφαλαιοποίησης, όπου ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης είναι ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου.

ΔΛΠ 20

Κρατικές
επιχορηγήσεις



Κρατικές επιχορηγήσεις

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια οικονομική οντότητα, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις διακρίνονται σε:

- **Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία**

Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που ο βασικός όρος είναι η οντότητα να αποκτήσει, να κατασκευάσει πάγια περιουσιακά στοιχεία.

- **Επιχορηγήσεις που αφορούν έσοδα**

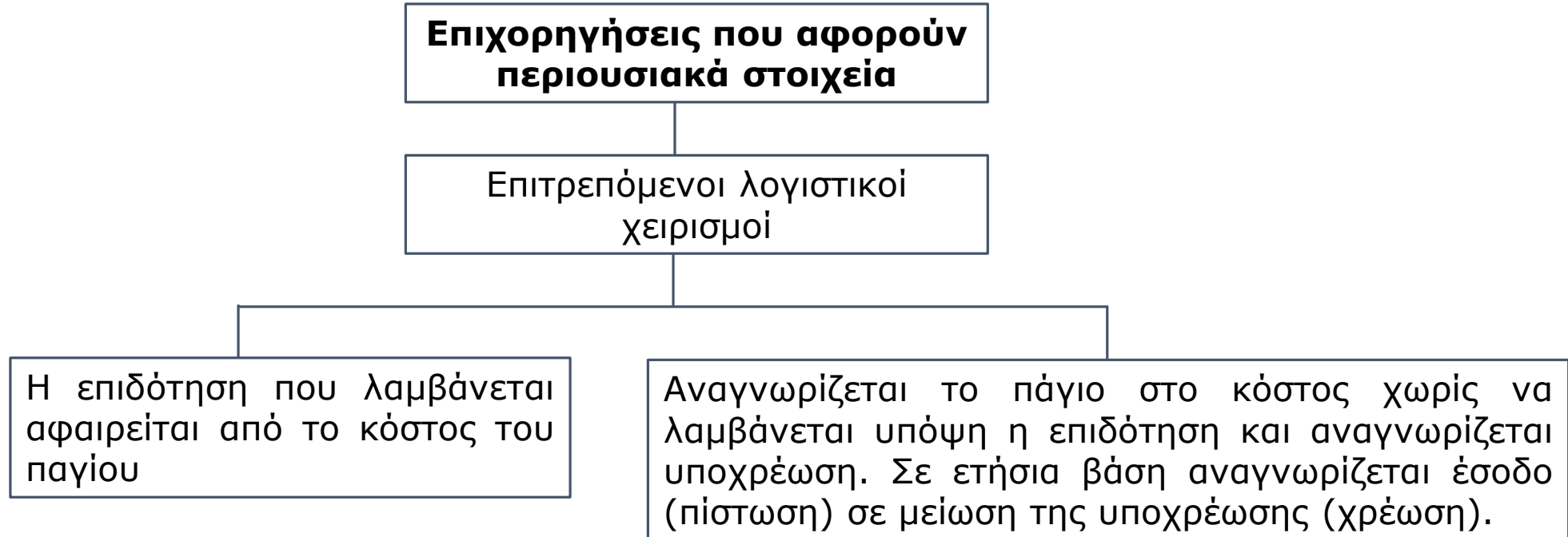
Είναι επιχορηγήσεις οι οποίες δεν αφορούν πάγια.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους και
- Οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν

Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι που διέπουν την επιχορήγηση.

Κρατικές επιχορηγήσεις



Κρατικές επιχορηγήσεις

Η Εταιρία «ΦΧΨ Α.Ε.» προέβη στην απόκτηση μηχανικού εξοπλισμού με κόστος 2.000.000 ευρώ. Λήφθηκε επιδότηση ίση με το 40% του κόστους. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται με συντελεστή 10%.

Λογιστικός χειρισμός Α

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανολογικός εξοπλισμός	2.000.000	
Καταθέσεις όψεως		2.000.000
Μηχανολογικός εξοπλισμός		800.000
Καταθέσεις όψεως	800.000	
Αποσβέσεις	120.000	
Μηχανολογικός εξοπλισμός		120.000

Επομένως η επίδραση στα αποτελέσματα είναι ίδια

Λογιστικός χειρισμός Β

	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανολογικός εξοπλισμός	2.000.000	
Καταθέσεις όψεως		2.000.000
Καταθέσεις όψεως	800.000	
Κρατικές επιχορηγήσεις (υποχρέωση)		800.000
Αποσβέσεις	200.000	
Μηχανολογικός εξοπλισμός		200.000
Αποσβέσεις επιχορηγήσεων		80.000
Κρατικές επιχορηγήσεις (υποχρέωση)	80.000	

Κρατικές επιχορηγήσεις

Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αντιστάθμιση για έξοδα ή ζημίες που επιβάρυναν ήδη την οικονομική οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά έξοδα, αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

Επιχορηγήσεις που αφορούν έσοδα

Αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα:

- Είτε ως έσοδο
- Είτε αφαιρετικά των εξόδων που αφορούν

Μη χρηματικές κρατικές επιχορηγήσεις

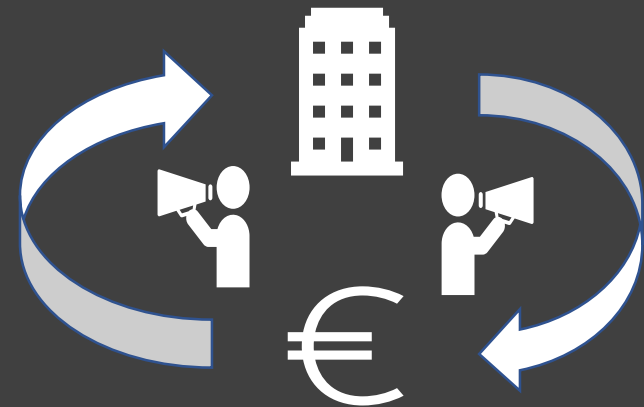
Όταν η κρατική επιχορήγηση έχει την μορφή μεταβίβασης ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος είναι η αναγνώριση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της επιχορήγησης με συμβολικό ποσό.

Αποπληρωμή κρατικών επιχορηγήσεων

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση αποπληρωμής της λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.

ΔΠΧΑ 5

Κατεχόμενα για πώληση
και διακοπείσες
δραστηριότητες



Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Ορισμός μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται για πώληση

Η οντότητα θα πρέπει να ταξινομήσει τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδα εκποίησης) όταν αναμένεται πως η αξία τους θα ανακτηθεί από μία συναλλαγή πώλησης παρά από συνεχόμενη χρήση.

Στο εύρος του προτύπου εμπίπτουν και περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται για διανομή στους ιδιοκτήτες της Εταιρίας.

Κριτήρια κατάταξης ως κατεχόμενα για πώληση

Η πώληση θα πρέπει να είναι σφόδρα πιθανή για να γίνει αυτό

- Το πάγιο θα πρέπει είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην παρούσα κατάσταση του
- Η πώληση να είναι σφόδρα πιθανή:
 - Η διοίκηση θα πρέπει να έχει ξεκινήσει ένα επίσημο σχέδιο για να βρεθεί αγοραστής και να πραγματοποιηθεί η πώληση.
 - Το πάγιο ή η ομάδα εκποίησης θα πρέπει να εμπορεύεται σε αξία που να είναι λογική συγκρινόμενη την εύλογη αξία του.
 - Θα πρέπει η πώληση να αναμένεται πως θα πραγματοποιηθεί εντός ενός έτους από την κατάταξη ως κατεχόμενο για πώληση (εκτός κάποιων εξαιρέσεων).
- Τα κριτήρια της κατάταξης ως κατεχόμενα για πώληση θα πρέπει να τηρούνται πριν την ημερομηνία αναφοράς.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Εξαίρεση

Εάν η μη πραγματοποίηση της πώλησης οφείλετε σε γεγονότα και περιστάσεις οι οποίες δεν είναι στον έλεγχο της οντότητας και υπάρχουν επαρκή τεκμήρια ότι η οντότητα επιδιώκει ενεργά να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Εγκαταλειμμένα περιουσιακά στοιχεία

Η οντότητα δεν πρέπει να κατατάσσει περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρόκειται να εγκαταλειφθούν ως κατεχόμενα για πώληση. Αυτό συμβαίνει γιατί η αξία τους πρόκειται να ανακτηθεί μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης τους και όχι από μία συναλλαγή πώλησης.

Επιμέτρηση πριν την κατάταξη σε κατεχόμενα για πώληση

Η επιμέτρηση γίνεται σύμφωνα με το σχετικό πρότυπο (πχ IAS 2, για τα αποθέματα ή το IAS 16 για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια).

Επιμέτρηση

Η οντότητα θα πρέπει να επιμετρά τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που είναι κατεχόμενα για πώληση στην μικρότερη από την λογιστική αξία και την εύλογη αξία που είναι μειωμένη με τα έξοδα της πώλησης ή τα έξοδα της διανομής στους ιδιοκτήτες της.

Σημειώνεται ότι από την στιγμή που κάποιο πάγιο (ή μονάδα εκποίησης) ταξινομείται σαν κατεχόμενο για πώληση παύει να καταλογίζει αποσβέσεις.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Αναγνώριση απομείωσης

Αμέσως πριν από την αρχική κατάταξη του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) ως κατεχόμενου προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) επιμετρούνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.

Αναστροφή απομείωσης

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά το οποίο δεν υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης της αξίας του που έχει αναγνωρισθεί.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Αλλαγή σχεδίου πώλησης

Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση στην χαμηλότερη αξία μεταξύ:

- της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, προσαρμοσμένη για τυχόν απόσβεση ή αναπροσαρμογές που θα είχαν αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) δεν είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση και
- του ανακτήσιμου ποσού του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί

Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει σε μία γραμμή στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος το συνολικό ποσό των:

- Κερδών προ φόρων των δραστηριοτήτων που διακόπτονται
- Τα κέρδη ή τις ζημίες μετά φόρων που αναγνωρίστηκαν από την επιμέτρηση σε εύλογη αξία

Στις σημειώσεις το ποσό αυτό θα πρέπει να αναλύεται περεταίρω.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Διακοπείσες δραστηριότητες

Μία διακοπείσα δραστηριότητα αποτελεί συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενη προς πώληση και:

- i. αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μία γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων
- ii. αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος εκποίησης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων ή
- iii. είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

Χρονικό σημείο ταξινόμησης

Όταν τα κριτήρια ταξινόμησης πληρούνται μετά το τέλος του έτους η οντότητα δεν μπορεί να κατατάξει τις δραστηριότητες που διακόπτονται σύμφωνα με αυτό σύμφωνα με το παρόν πρότυπο αλλά απαιτούνται σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- Σε μία γραμμή στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος το σύνολο των
 - Κερδών προ φόρων από τις διακοπείσες δραστηριότητες
 - Των κερδών μετά φόρων ή ζημιών που αναγνωρίστηκαν κατά την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες
- Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων
 - Τις πωλήσεις, τα έξοδα, και τα κέρδη προ φόρων των δραστηριοτήτων που διακόπτονται
 - Τον φόρο εισοδήματος (τρέχον και αναβαλλόμενο)
 - Τα κέρδη/ ζημίες που αναγνωρίστηκαν από την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες.

Προσοχή

Τα συγκριτικά στοιχεία θα πρέπει να αναδιατυπωθούν για σκοπούς συγκρισιμότητας

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Παράδειγμα 1

Η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» δραστηριοποιείται στον χώρο της εξόρυξης, επεξεργασίας και εμπορίας μαρμάρου. Συγκεκριμένα εξάγει όγκους μαρμάρου από λατομείο στην Θάσο και το επεξεργάζεται στο εργοστάσιο της στην Δράμα. Η Εταιρία είναι στο στάδιο της κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων για το έτος 2018.

Στις 01.03.2019 αποφασίζεται η πώληση των εγκαταστάσεων και του μηχανολογικού εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται στην κατεργασία μαρμάρων. Η Εταιρία είναι στο στάδιο της κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων για την περίοδο που έληξε στις 31.12.2018.

Με την σύμβαση πώλησης η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» εγκαταλείπει επί της ουσίας την δραστηριότητα της επεξεργασίας και της εμπορίας μαρμάρου και περιορίζει τις δραστηριότητες της αποκλειστικά στην εξόρυξη όγκων μαρμάρου. Ωστόσο η απόφαση έχει ληφθεί μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς και συνεπώς δεν μπορεί να ταξινομήσει ως κατεχόμενα για πώληση.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

Παράδειγμα 2

Η Εταιρία «ΒΓΔ Α.Ε.» η οποία για το έτος 2018 έχει τα παρακάτω αποτελέσματα. Ζητείται να καταρτιστεί η κατάσταση συνολικού εισοδήματος, λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι στην διάρκεια του έτους 2018 πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης της ομάδας εκποίησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και ότι η Εταιρία σκοπεύει να διακόψει την ζημιογόνο δραστηριότητα.

2017				
	Αεροπορικά εισιτήρια	Ακτοπλοϊκά εισιτήρια	Πωλήσεις περιοδικών	Σύνολο
Πωλήσεις	170.000,00	60.000,00	50.000,00	280.000,00
Κόστος πωληθέντων	-70.000,00	-50.000,00	-30.000,00	-150.000,00
Μικτό κέρδος	100.000,00	10.000,00	20.000,00	130.000,00
Έξοδα διοίκησης	-18.000,00	-14.000,00	-2.000,00	-34.000,00
Έξοδα διάθεσης	-22.000,00	-16.000,00	-8.000,00	-46.000,00
Κέρδη προ φόρων	60.000,00	-20.000,00	10.000,00	50.000,00

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

	Αεροπορικά εισιτήρια	Ακτοπλοϊκά εισιτήρια	Πωλήσεις περιοδικών	Σύνολο
Πωλήσεις	180.000,00	70.000,00	80.000,00	330.000,00
Κόστος πωληθέντων	-80.000,00	-60.000,00	-40.000,00	-180.000,00
Μικτό κέρδος	100.000,00	10.000,00	40.000,00	150.000,00
Έξοδα διοίκησης	-20.000,00	-15.000,00	-2.000,00	-37.000,00
Έξοδα διάθεσης	-30.000,00	-25.000,00	-8.000,00	-63.000,00
Κέρδη προ φόρων	50.000,00	-30.000,00	30.000,00	50.000,00

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση

	2018	2017
Πωλήσεις	260.000,00	220.000,00
Κόστος πωληθέντων	-120.000,00	-100.000,00
Μικτό κέρδος	140.000,00	120.000,00
Έξοδα διοίκησης	-22.000,00	-20.000,00
Έξοδα διάθεσης	-38.000,00	-30.000,00
Κέρδη προ φόρων από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	80.000,00	70.000,00
Διακοπείσες δραστηριότητες	-30.000,00	-20.000,00
Κέρδη προ φόρων	50.000,00	50.000,00

ΔΛΠ 37

Προβλέψεις
Ενδεχόμενες απαιτήσεις &
Ενδεχόμενες υποχρεώσεις



Προβλέψεις Ενδεχόμενες απαιτήσεις & Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Κύριοι ορισμοί

- **Πρόβλεψη**

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

- **Υποχρέωση**

Υποχρέωση είναι παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή πόρων, από την οικονομική οντότητα, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

- **Δεσμευτικό γεγονός**

Δεσμευτικό γεγονός είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια οικονομική οντότητα να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

- **Νομική δέσμευση**

Νομική δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από α) ένα συμβόλαιο β) νομοθεσία ή γ) άλλη εφαρμογή του νόμου.

Προβλέψεις Ενδεχόμενες απαιτήσεις & Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Κύριοι ορισμοί

▪ Τεκμαιρόμενη δέσμευση

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της οικονομικής οντότητας, όπου:

- α) από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες πολιτικές ή από επαρκώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η οικονομική οντότητα έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες και
- β) ως αποτέλεσμα, η οικονομική οντότητα έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα εκπληρώσει αυτές τις υποχρεώσεις.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

- α) μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της επιχείρησης, ή
- β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από παρελθόντα γεγονότα, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:
 - δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή
 - το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Προβλέψεις Ενδεχόμενες απαιτήσεις & Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Κύριοι ορισμοί

- **Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο**

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και του οποίου η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή τη μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενων στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας.

- **Επαχθής σύμβαση**

Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομιστούν σύμφωνα με αυτήν τη σύμβαση.

- **Αναδιάρθρωση**

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- α) το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια οικονομική οντότητα ή
- β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα διεξάγεται.

Στην Ελληνική πρακτική ο όρος «πρόβλεψη» σε πολλές περιπτώσεις χρησιμοποιείται εσφαλμένα πχ για να περιγράψει έξοδα τα οποία έχουν καταστεί δουλευμένα, γιατί ο όρος πρόβλεψη εμπεριέχει το στοιχείο της αβεβαιότητας.

Προβλέψεις Ενδεχόμενες απαιτήσεις & Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Αναγνώριση

▪ Προβλέψεις

Μια πρόβλεψη θα αναγνωρίζεται όταν:

- α) μια οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος·
- β) είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και
- γ) μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

▪ Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εντούτοις απαιτείται γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις (εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη).

▪ Ενδεχόμενες απαιτήσεις

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, όταν όμως είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα υπάρξει εισροή οικονομικών ωφελειών αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα όταν η οντότητα έχει κινήσει δικαστική διαμάχη και αναμένει πως θα εισπράξει κάποια αποζημίωση δεν μπορεί να αναγνωρίσει απαίτηση καθώς η έκβαση της δίκης δεν μπορεί να είναι γνωστή εκ των προτέρων. Εάν όμως η Εταιρία έχει απαίτηση από κάποια ασφαλιστική εταιρία για ζημίες που υπέστη και έχει συμμορφωθεί με όλους τους όρους τότε η αναγνώριση του εσόδου είναι λογική.

Προβλέψεις Ενδεχόμενες απαιτήσεις & Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Επιμέτρηση

Το ποσό της πρόβλεψης είναι η βέλτιστη εκτίμηση που η οντότητα θα πλήρωνε ή θα μεταβίβαζε σε ένα τρίτο μέρος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στους υπολογισμούς αυτούς δεν λαμβάνονται υπόψη οι φόροι εισοδήματος καθώς είναι στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 12.

Η χρονική αξία του χρήματος λαμβάνεται υπόψη όταν η επίδραση είναι ουσιώδης.

Οι προβλέψεις θα αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και θα προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση.

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης αυξάνει σε κάθε περίοδο έτσι ώστε να αντανακλά την πάροδο του χρόνου.

Οι προβλέψεις χρησιμοποιούνται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικώς αναγνωριστεί.

Επαχθείς συμβάσεις

Τα αναπόφευκτα έξοδα σύμφωνα με μια σύμβαση αντανακλούν το ελάχιστο καθαρό κόστος της υπαναχώρησης από τη σύμβαση, που είναι μικρότερο από το

- κόστος εκπλήρωσης αυτής και από κάθε αποζημίωση ή
- ποινές που προκύπτουν από αδυναμία για εκπλήρωση αυτής.

Προβλέψεις Ενδεχόμενες απαιτήσεις & Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Αναδιάρθρωση

Μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν μια οικονομική οντότητα:

α) έχει ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση που εξατομικεύει τουλάχιστον:

- i. την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά,
- ii. τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,
- iii. την εγκατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων, που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους,
- iv. τις δαπάνες που θα αναληφθούν και
- v. πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί και

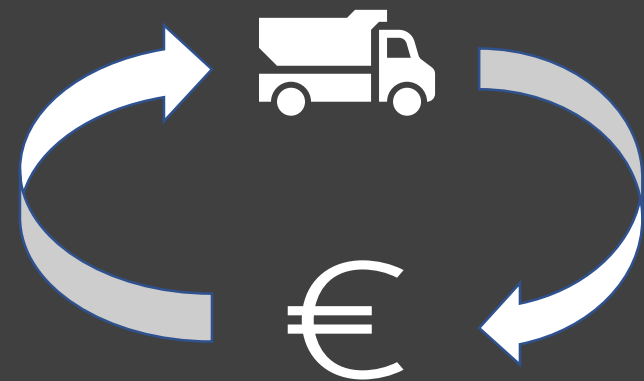
β) έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία, σε εκείνους που επηρεάζονται, ότι θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση, αρχίζοντας την εφαρμογή αυτού του προγράμματος ή δηλώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό.

Πρόβλεψη αναδιοργάνωσης αναγνωρίζεται μόνο όταν **πριν από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων** έχει αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ή τα κύρια χαρακτηριστικά του έχουν γνωστοποιηθεί σε όσους επηρεάζονται από αυτό.

Εάν μια οικονομική οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζει, μόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική

ΔΠΧΑ 16

Μισθώσεις



Μισθώσεις

Το παρόν πρότυπο έχει εφαρμογή από 01.01.2019 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 17.

Το ΔΛΠ 17 ήταν ενδεχομένως το πιο κλασικό παράδειγμα λογιστικής της ουσίας (substance over form), δηλαδή ότι η οικονομική πραγματικότητα υπερέχει του νομικού τύπου.

Το πρότυπο αυτό σαν σκοπό είχε να αντιμετωπίσει off balancing finance, δηλαδή υποχρεώσεις οι οποίες δεν εμφανιζόταν στις οικονομικές καταστάσεις.

Συγκεκριμένα έκανε διάκριση ανάμεσα στις μισθώσεις σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις ήταν αυτές στις οποίες τα οφέλη και οι κίνδυνοι της κυριότητας του παγίου και εξομοιώνονταν με αγορά του παγίου με την μορφή δανεισμού. Συνεπώς απαιτούνταν η αναγνώριση παγίου και υποχρέωσης καταβολής μισθωμάτων. Στην συνέχεια τα μισθώματα που καταβαλλόταν αντιμετωπιζόταν σε πληρωμές τόκων και κεφαλαίου.

Το νέο πρότυπο επί της ουσίας είναι εξέλιξη του προηγούμενου καθώς πλην ελάχιστων εξαιρέσεων, που δεν έχουν ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις καταργούνται οι λειτουργικές μισθώσεις (στα βιβλία του εκμισθωτή).

Μισθώσεις

Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση. **Μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση εάν η σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.**

Δηλαδή εάν ο πελάτης έχει α) το δικαίωμα να αποκτήσει όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του παγίου και β) να κατευθύνει την χρήση του παγίου.

Εξαιρέσεις

Στις παρακάτω περιπτώσεις ο εκμισθωτής αντί να εφαρμόσει τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΠΧΑ 16 μπορεί να αναγνωρίσει τα μισθώματα σαν έξοδο.

- **Μισθώσεις μικρής διάρκειας**

Μισθώσεις που η διάρκεια τους δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες και δεν προβλέπεται από την σύμβαση δικαίωμα αγοράς του παγίου. Η επιλογή αυτή μπορεί να γίνει **επί της βάσης της κατηγορίας** του παγίου.

- **Μισθώσεις μικρής αξίας**

Μισθώσεις στις οποίες το πάγιο είναι μικρής αξίας. Η επιλογή αυτή μπορεί να γίνει **ανά σύμβαση**.

Μισθώσεις

Κύριοι ορισμοί

- **Μισθωτής:**
Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου
- **Εκμισθωτής**
Η οικονομική οντότητα που παρέχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου
- **Μίσθωση**
Η σύμβαση ή μέρος της σύμβασης με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος
- **Ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης**
Είναι η ημερομηνία της σύμβασης της μίσθωσης
- **Διάρκεια μίσθωσης**
Είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης πλέον του δικαιώματος παράτασης εάν είναι σχεδόν βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα.

Μισθώσεις

Λογιστική αντιμετώπιση στα βιβλία του μισθωτή

Αναγνώριση

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση [IFRS 16:22].

Αρχική επιμέτρηση

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος [IFRS 16:23] το οποίο αποτελείται από:

- Το αρχικό ποσό της επιμέτρησης όπως αναφέρεται στην παράγραφο 26
- Μισθώματα τα οποία καταβλήθηκαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα, μείον οποιαδήποτε κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί.
- Αρχικές άμεσες δαπάνες
- Πρόβλεψη απομάκρυνσης ή αποκατάστασης

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή. [IFRS 16:26]

Μισθώσεις

Μεταγενέστερη επιμέτρηση - πάγιο

Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης με εφαρμογή μιας μεθόδου κόστους, εκτός εάν εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις μεθόδους επιμέτρησης που περιγράφονται στις παραγράφους 34 και 35. Δηλαδή:

Κόστος

Μείον: συνολικές αποσβέσεις

Μείον: προσαρμοσμένο κατά τυχόν επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης

Αποσβέσεις

Εάν η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή έως το τέλος της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντανakλά την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή έως το τέλος της διάρκειας μίσθωσης.

Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων προκειμένου να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έχει απομειωθεί και να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

Μισθώσεις

Μεταγενέστερη επιμέτρηση - υποχρέωση

Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:

- α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση
- β) μειώνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει την καταβολή των μισθωμάτων και
- γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης όπως προσδιορίζονται στις παραγράφους ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα.

Παρουσίαση

Ο μισθωτής είτε παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε γνωστοποιεί στις σημειώσεις:

α) τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά από τα άλλα στοιχεία ενεργητικού. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε:

- i. ταξινομεί τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης στο κονδύλιο στο οποίο θα παρουσιαζόταν κάθε αντίστοιχο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ήταν ιδιόκτητο και
- ii. γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης

β) τις υποχρεώσεις από μισθώσεις χωριστά από τις άλλες υποχρεώσεις. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τις υποχρεώσεις από μισθώσεις με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται οι εν λόγω υποχρεώσεις.

Μισθώσεις

Παρουσίαση

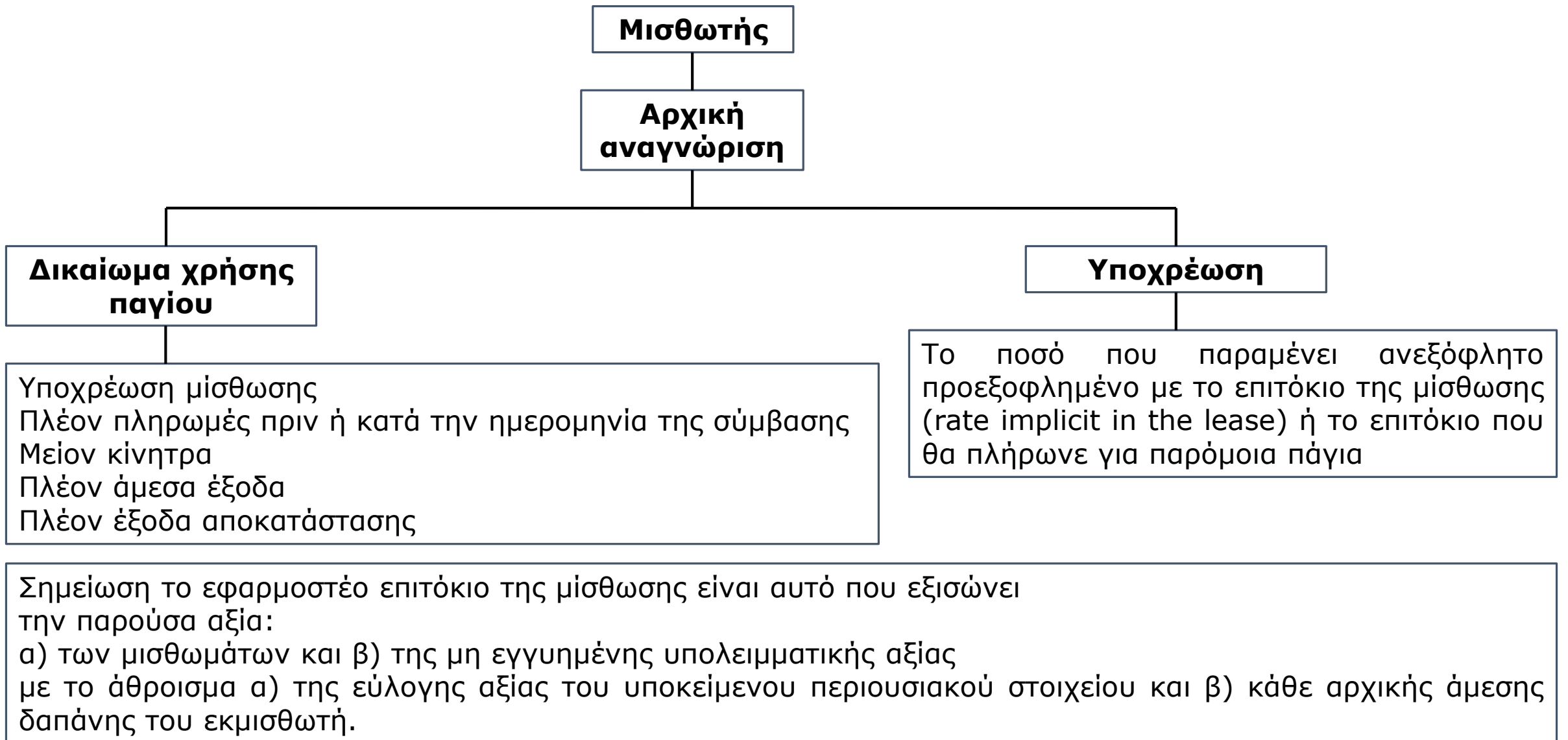
Η απαίτηση της προηγούμενης παραγράφου δεν ισχύει για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως επενδύσεις σε ακίνητα.

Κατάσταση ταμιακών ροών

Στην κατάσταση ταμιακών ροών, ο μισθωτής καταχωρεί:

- α) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά το κεφάλαιο, στο πλαίσιο των χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων
- β) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά τους τόκους εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 7 Κατάσταση των ταμιακών ροών για τους καταβληθέντες τόκους και
- γ) τις καταβολές για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία και κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από μισθώσεις στο πλαίσιο των λειτουργικών δραστηριοτήτων.

Μισθώσεις





ΔΛΠ 36

Απομείωση

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Το παρόν πρότυπο έχει σκοπό να διασφαλίσει ότι κανένα από τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο πεδίο εφαρμογής του δεν απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις με αξία μεγαλύτερη από την πραγματική. Από το παρόν πρότυπο εξαιρούνται κάποια περιουσιακά στοιχεία όπως τα αποθέματα για τα οποία προβλέπεται διαφορετική αντιμετώπιση.

Σημαντικοί ορισμοί

- Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.
- Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.
- Εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.
- Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Σημαντικοί ορισμοί

Η αξία λόγω χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Απομείωση αναγνωρίζεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του δηλαδή την μεγαλύτερη αξία μεταξύ της:

- Εύλογης αξίας μειωμένης κατά τα κόστη της πώλησης
- Αξίας χρήσης

Συχνότητα αξιολόγησης

- **Γενικός κανόνας:**

Η οντότητα θα πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αν υπάρχουν ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

- **Ειδικές περιπτώσεις:**

- Πάγια με αόριστη ωφέλιμη ζωή και άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για χρήση
- Υπεραξία

Εξετάζονται σε ετήσια τουλάχιστον βάση για απομείωση ανεξάρτητα από το εάν συντρέχουν ενδείξεις απομείωσης.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Πηγές πληροφόρησης

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- Σημαντική μείωση αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου
- Σημαντική αύξηση επιτοκίων
- Άλλες αρνητικές εξελίξεις στο νομικό, τεχνολογικό περιβάλλον

Εσωτερικής πηγές πληροφόρησης

- Ενδείξεις απαξίωσης
- Δυσμενής μεταβολές στην χρήση του παγίου.

Σημειώνεται πως η κατάσταση δεν είναι περιοριστική

Επιμέτρηση ανακτήσιμης αξίας

Δεν είναι πάντα αναγκαίο να γίνεται επιμέτρηση της αξίας χρήσης, εάν για παράδειγμα η εύλογη αξία του παγίου είναι μεγαλύτερη από την λογιστική του αξία. Μπορεί όμως να ισχύει και το αντίστροφο. Όταν το πάγιο δεν είναι αντικείμενο συναλλαγής σε μία ενεργή αγορά η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί ως ανακτήσιμη αξία την αξία χρήσης.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται ανά μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός κι αν το πάγιο δεν δημιουργεί ταμιακές ροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Επιμέτρηση εύλογης αξίας

- Τιμή πώλησης σε μία συμφωνία πώλησης
- Η τιμή πώλησης σε μία ενεργή αγορά, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς.
- Αν δεν υπάρχει κάτι από τα παραπάνω, βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Παραδείγματα από κόστη διάθεσης τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορεικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης.

Αξία χρήσης

Η αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων ταμιακών ροών βάσει κατάλληλων παραδοχών και με την χρήση ενός κατάλληλου επιτοκίου προεξόφλησης.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Αναγνώριση απομείωσης

Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στην εύλογη αξία. Σε αυτή την περίπτωση κάθε μείωση θα αντιμετωπίζεται ως μια μείωση αναπροσαρμογής.

Μονάδες ταμιακών ροών (Cash Generating Units)

Ένα πρακτικό πρόβλημα που προκύπτει, είναι ότι τα περισσότερα πάγια δεν δημιουργούν ταμιακές ροές από μόνα τους αλλά σε συνδυασμό με άλλα πάγια. Για τον λόγο αυτό το πρότυπο εισάγει την έννοια της μονάδας ταμιακών ροών. Για παράδειγμα σε μία εμπορική εταιρία που διαθέτει τα εμπορεύματα της μέσω καταστημάτων λιανικής, μονάδες ταμιακών ροών θα μπορούσαν να αποτελέσουν τα καταστήματα λιανικής.

Κατανομή απομείωσης μίας μονάδας ταμιακών ροών σε μεμονωμένα πάγια

Η κατανομή γίνεται με την εξής σειρά:

- Εμφανώς απομειωμένο πάγιο
- Υπεραξία
- Υπόλοιπα πάγια κατ' αναλογία

Περιορισμός κανένα πάγιο δεν πρέπει να μειωθεί σε αξία μικρότερη από την ανακτήσιμη.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Αναστροφή απομείωσης για μεμονωμένα πάγια

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, 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.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, 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.

Αναστροφή απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

Θα κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας, 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.

Αναστροφή απομείωσης υπεραξίας

Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Παράδειγμα

Η μεταφορική εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» έχει μία θυγατρική εταιρία με τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία:

Οικόπεδα	100.000
Κτήρια	500.000
Υπεραξία	200.000
Οχήματα	2.400.000
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	100.000
Αποθέματα	200.000
Εμπορικές απαιτήσεις	1.000.000
Ταμιακά διαθέσιμα	500.000
Σύνολο	5.000.000

- Το ανακτήσιμο ποσό ης μονάδας ταμιακών ροών ανέρχεται σε ποσό 4.500.000 ευρώ.
- Οικόπεδα και κτήρια: βάσει εκτίμησης πιστοποιημένου εκτιμητή η εύλογη αξία ανέρχεται σε 90.000 ευρώ και των κτηρίων σε 460.000 ευρώ.
- Λοιπά περιουσιακά στοιχεία:
Τα αποθέματα έχουν αποτιμηθεί στην μικρότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Οι εμπορικές απαιτήσεις περιλαμβάνουν επαρκείς προβλέψεις.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

	Αρχικά ποσά	Στάδιο πρώτο	Υπολοιπόμενη αξία	Στάδιο δεύτερο	Υπολοιπόμενη αξία	Στάδιο τρίτο	Υπολοιπόμενη αξία
Οικόπεδα	100.000	-10.000	90.000		90.000		90.000
Κτήρια	500.000	-40.000	460.000		460.000		460.000
Υπεραξία	200.000		200.000	-200.000	0		0
Οχήματα	2.400.000		2.400.000		2.400.000	-240.000	2.160.000
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	100.000		100.000		100.000	-10.000	90.000
Αποθέματα	200.000		200.000		200.000		200.000
Εμπορικές απαιτήσεις	1.000.000		1.000.000		1.000.000		1.000.000
Ταμιακά διαθέσιμα	500.000		500.000		500.000		500.000
Σύνολο	5.000.000	-50.000	4.950.000	-200.000	4.750.000	-250.000	4.500.000

- **Στάδιο πρώτο:** Απομειώνονται τα πάγια που εμφανώς έχει υποστεί μείωση η αξία τους δηλαδή τα οικόπεδα και τα κτήρια
- **Στάδιο δεύτερο:** Διαγράφεται η υπεραξία
- **Στάδιο τρίτο:** το ποσό που υπολείπεται (4.750.000 - 4.500.000) επιμερίζεται στα υπόλοιπα πάγια με τον περιορισμό όμως ότι στον υπολογισμό δεν περιλαμβάνονται τα στοιχεία αυτά τα οποία αποτυπώνονται ήδη στα ανακτήσιμα ποσά τους, όπως τα αποθέματα, οι εμπορικές απαιτήσεις και τα ταμιακά διαθέσιμα.

ΔΛΠ 24

Γνωστοποιήσεις
συνδεδεμένων μερών



Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Σκοπός του Προτύπου

Οι οντότητες σε πολλές περιπτώσεις διεξάγουν τις εργασίες τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιριών. Οι συναλλαγές αυτές μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα και στην οικονομική θέση των μεμονωμένων οντοτήτων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θέτουν απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις των συνδεδεμένων μερών προκειμένου οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να αξιολογήσουν το βαθμό στον οποίο επηρεάζεται η οικονομική θέση και απόδοση της οντότητας λόγω των συναλλαγών με τα μέρη αυτά.

Σε πολλές περιπτώσεις η ύπαρξη σχέσης μεταξύ των οντοτήτων μπορεί να είναι ικανή να επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις ακόμα και όταν δεν υπάρχουν συναλλαγές ή υπόλοιπα. Για παράδειγμα μία οντότητα μπορεί να τερματίσει την συνεργασία της με ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος όταν κάποια από τις Εταιρίες του ομίλου αναλαμβάνει παρόμοιες δραστηριότητες.

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται:

- α) στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών
- β) στην επισήμανση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οικονομική οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη
- γ) στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω και
- δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Κύριοι Ορισμοί

Συνδεδεμένο μέρος είναι μέρος που συνδέεται με την οικονομική οντότητα εάν:

- α) είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:
 - i. ελέγχει την οικονομική οντότητα, ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ή τελεί υπό κοινό έλεγχο με την οικονομική οντότητα
 - ii. έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα που του δίνει τη δυνατότητα να ασκήσει σημαντική επιρροή πάνω σε αυτήν ή
 - iii. ελέγχει από κοινού με άλλο μέρος την οικονομική οντότητα.
- β) το μέρος είναι συγγενής (καθώς καθορίζεται στο ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις) εταιρεία της οντότητας.
- γ) το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η οικονομική οντότητα είναι μέλος
- δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της οικονομικής οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας
- ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο στοιχείο α) ή δ
- στ) το μέρος είναι οικονομική οντότητα που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο στοιχείο δ) ή ε) ή στην οποία το άτομο αυτό έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα ή
- ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της οικονομικής οντότητας ή κάθε οικονομικής οντότητας που συνδέεται με εκείνη την οικονομική οντότητα.

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Έλεγχος

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Από κοινού έλεγχος

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβασιοποιημένη κατανομή του ελέγχου σε μια οικονομική δραστηριότητα.

Βασικά διευθυντικά στελέχη

Βασικά διοικητικά στελέχη είναι εκείνα τα άτομα που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για τον σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, άμεσα ή έμμεσα και συμπεριλαμβάνουν κάθε διευθυντή της οντότητας αυτής.

Σημαντική επιρροή

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της οικονομικής οντότητας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η σημαντική επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της ιδιοκτησίας μετοχών ή μεριδίων, καθώς και μέσω καταστατικού ή βάσει συμφωνίας.

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Σημείο προσοχής

Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στον νομικό τύπο.

Γνωστοποιήσεις αμοιβών βασικών διευθυντικών στελεχών

Η οντότητα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους
- β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία
- γ) λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους
- δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία και
- ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Γνωστοποιήσεις

Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα:

α) το ποσό των συναλλαγών

β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,

- τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός και
- λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή ελήφθησαν

γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και

δ) το έξοδο που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

Σημείο προσοχής

Γνωστοποίηση ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Παράδειγμα κατανόησης 1

Η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» δραστηριοποιείται στον τομέα της εξόρυξης, κατεργασίας και εμπορίας μαρμάρου στις 31.12.2018 οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ως ακολούθως:

	31.12.2018
Πωλήσεις	6.000.000
Κόστος πωληθέντων	-3.500.000
Μικτό κέρδος	2.500.000
Έξοδα διοίκησης	-600.000
Έξοδα διάθεσης	-700.000
Λοιπά έξοδα	-100.000
Λοιπά έσοδα	200.000
Κέρδη προ φόρων	1.300.000
Φόρος εισοδήματος	-260.000
Κέρδη μετά φόρων	1.040.000

Οι πωλήσεις προς την μητρική Εταιρία ανέρχονται σε ποσό Ευρώ 4.000.000

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Παράδειγμα κατανόησης 1

Η Εταιρία «ΒΓΔ Α.Ε.» δραστηριοποιείται στον τομέα της εξόρυξης, κατεργασίας και εμπορίας μαρμάρου στις 31.12.2018 οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ως ακολούθως:

	31.12.2018
Πωλήσεις	6.000.000
Κόστος πωληθέντων	-3.500.000
Μικτό κέρδος	2.500.000
Έξοδα διοίκησης	-1.800.000
Έξοδα διάθεσης	-700.000
Λοιπά έξοδα	-100.000
Λοιπά έσοδα	200.000
Κέρδη προ φόρων	100.000
Φόρος εισοδήματος	-20.000
Κέρδη μετά φόρων	80.000

Στο κονδύλι «έξοδα διοίκησης» περιλαμβάνονται και οι αμοιβές μελών διοικητικού (κ. Άρης και κ. Χάρης) συμβουλίου ποσού 1.200.000 ευρώ οι οποίες έχουν εγκριθεί από την γενική συνέλευση των μετόχων.

Η μετοχική σύνθεση έχει ως ακολούθως:

- κ. Άρης – 35%
- κ. Χάρης – 35%
- κ. Τάκης – 20%
- κ. Τάκης – 10%

ΔΛΠ 12



Φόροι εισοδήματος



ΔΛΠ 12 – Φόροι εισοδήματος

Σκοπός της αναβαλλόμενης φορολογίας

Σκοπός της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι ο ορθότερος προσδιορισμός του **λογιστικού** αποτελέσματος αποτρέποντας την επίδραση ετεροχρονισμών που προκύπτουν από την φορολογική νομοθεσία. Για σκοπούς καλύτερης κατανόησης παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

Έστω ότι στην Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.», σε όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού η λογιστική τους αξία συμπίπτει με την φορολογική με μόνη εξαίρεση τα μηχανήματα κόστους 400.000 ευρώ για τα οποία η Διοίκηση έχει εκτιμήσει ότι θα έχουν ωφέλιμη ζωή 5 έτη (και αποσβένονται με συντελεστή 20%), ενώ βάση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας τα μηχανήματα αποσβένονται με συντελεστή 25%. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος έστω ότι είναι 20%.

ΔΛΠ 12 – Φόροι εισοδήματος

	2018	2019	2020	2021	2022	Σύνολο
Κέρδη προ φόρων	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	2.500.000
Αποσβέσεις λογιστικές	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	400.000
Φορολογικές αποσβέσεις	-100.000	-100.000	-100.000	-100.000	0	-400.000
Φορολογητέα κέρδη	480.000	480.000	480.000	480.000	580.000	2.500.000
Φόρος εισοδήματος	-96.000	-96.000	-96.000	-96.000	-116.000	-500.000
Κέρδη μετά φόρων	384.000	384.000	384.000	384.000	464.000	2.000.000

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

	2018	2019	2020	2021	2022	Σύνολο
Κέρδη προ φόρων	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	2.500.000
Φόρος εισοδήματος	-96.000	-96.000	-96.000	-96.000	-116.000	-500.000
Αναβαλλόμενος φόρος	-4.000	-4.000	-4.000	-4.000	16.000	0
Κέρδη περιόδου	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000	2.000.000

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

Έτος	Λογιστική	Φορολογική βάση	Προσωρινή διαφορά	Φόρος	Επιβάρυνση ανά έτος
2018	320.000	300.000	20.000	4.000	
2019	240.000	200.000	40.000	8.000	4.000
2020	160.000	100.000	60.000	12.000	4.000
2021	80.000	0	80.000	16.000	4.000
2022	0	0	0	0	-16.000

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Μόνιμες διαφορές

Πρόκειται κυρίως για έσοδα τα οποία δεν φορολογούνται και έξοδα τα οποία δεν εκπίπτουν, ούτε στην παρούσα χρήση, ούτε σε κάποια μεταγενέστερη. Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι:

- Φόροι (φόροι ακίνητης περιουσίας, τέλη κυκλοφορίας κτλ)
- Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά όπως είναι οι δαπάνες που δεν γίνονται προς το συμφέρον της εταιρίας (π.χ. προσωπικές δαπάνες, δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν πληρώθηκαν με τραπεζικά μέσα κα).

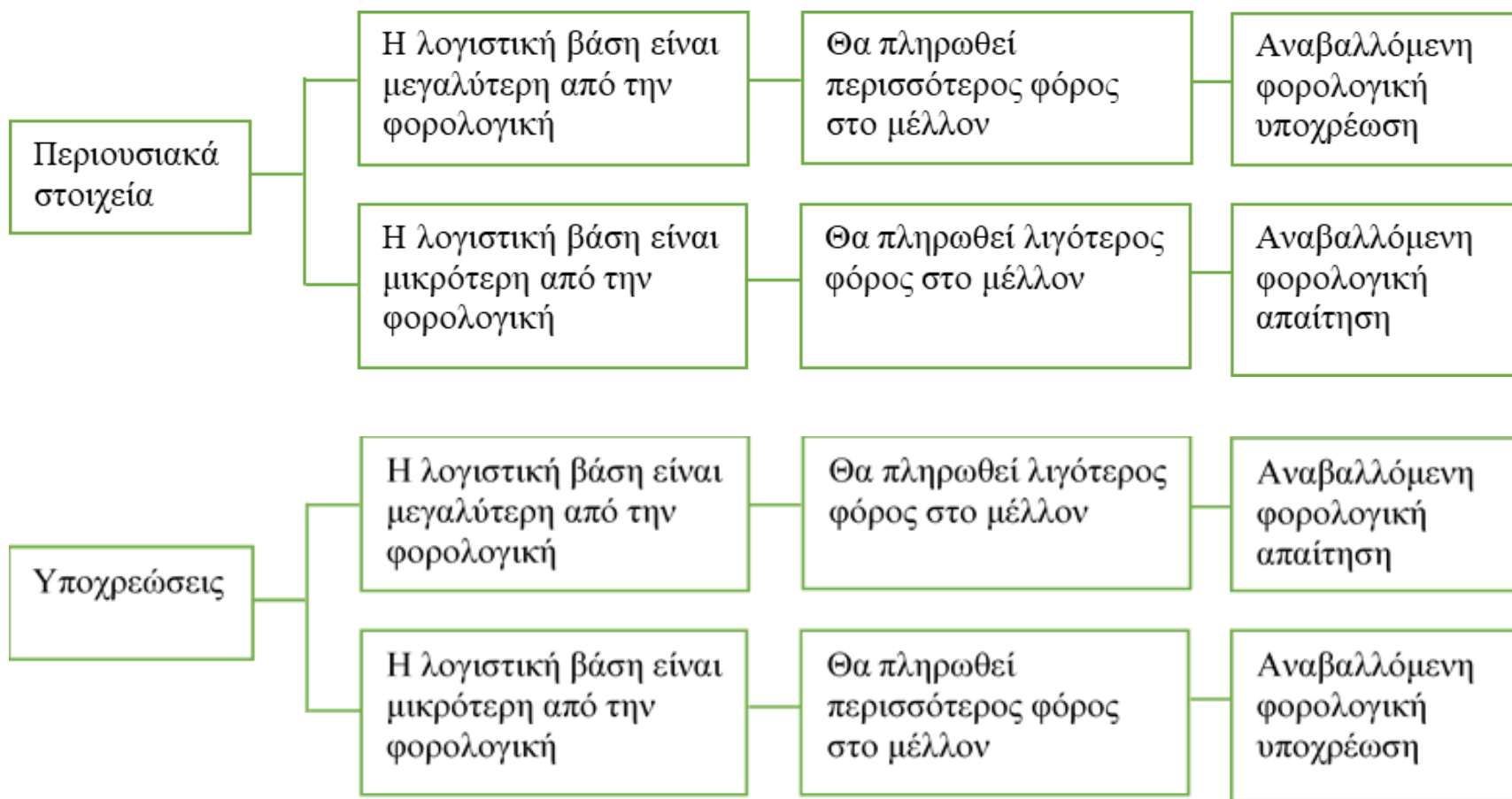
ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Προσωρινές διαφορές

- Διαφορά μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων καθώς δύναται οι φορολογικοί συντελεστές απόσβεσης να μην συμπίπτουν με τους λογιστικούς.
- Έξοδα που η φορολογική αρχή τα αναγνωρίζει σε ταμιακή βάση παρά με την αρχή του δεδουλευμένου. Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού, πρόβλεψη για την αποκατάσταση περιβάλλοντος.
- Διαφορές στον τρόπο υπολογισμού και αποτίμησης κονδυλίων, για παράδειγμα ο τρόπος υπολογισμού των φορολογικών και των λογιστικών επισφαλειών είναι διαφορετικός. Τα ενσώματα πάγια μπορεί να αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία, αλλά από φορολογικής άποψης να μην διενεργείται σχετική προσαρμογή της αξίας τους. Δηλαδή κατά την ημερομηνία αποτίμησης (εάν είναι θετική) δεν καταβάλλεται φόρος καθώς το έσοδο δεν είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο.
- Διαφορετικός λογιστικός χειρισμός, για παράδειγμα οι χρηματοδοτικές μισθώσεις μπορεί να αντιμετωπίζονται σαν λειτουργικές από φορολογικής άποψης.

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος



ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

Παράδειγμα 2

Η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» έχει συνάψει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης στις 01.01.2018, με την οποία μισθώνει φορτηγό για πέντε έτη, στο τέλος της μίσθωσης το πάγιο περιέχεται στην ιδιοκτησία της Εταιρίας. Η εύλογη αξία του παγίου κατά την σύναψη της σύμβασης είναι 100.000 ευρώ, το εφαρμοστέο επιτόκιο 8%, οι δόσεις 25.045,65 ευρώ και είναι πληρωτέες στην λήξη της περιόδου. Τα φορτηγά αποσβένονται σε διάστημα πενταετίας με την ευθεία μέθοδο.

Ζητείται:

να καταρτιστεί πίνακας ο οποίος θα αποτυπώνει την επίδραση της μίσθωσης στα λογιστικά κέρδη πριν την εφαρμογή του αναβαλλόμενου φόρου, υποθέτοντας πως τα κέρδη προ φόρων ανέρχονται σε ποσό 600.000 ετησίως μέχρι το 2022.

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

A.A.	Υπόλοιπο έναρξης	Μισθώματα	Κεφάλαιο	Τόκος	Υπόλοιπο
2018	100.000,00	25.045,65	17.045,65	8.000,00	82.954,35
2019	82.954,35	25.045,65	18.409,30	6.636,35	64.545,05
2020	64.545,05	25.045,65	19.882,05	5.163,60	44.663,00
2021	44.663,00	25.045,65	21.472,61	3.573,04	23.190,39
2022	23.190,39	25.045,65	23.190,39	1.855,26	0,00

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

Απόσπασμα οικονομικών καταστάσεων					
	2018	2019	2020	2021	2022
Πάγιο					
Κόστος	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Αποσβέσεις	-20.000,00	-40.000,00	-60.000,00	-80.000,00	-100.000,00
Υπολειπόμενη αξία	80.000,00	60.000,00	40.000,00	20.000,00	0,00
Υποχρέωση					
Υπόλοιπο έναρξης	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Πληρωμές κεφαλαίου	-17.045,65	-35.454,95	-55.337,00	-76.809,61	-100.000,00
Υπόλοιπο λήξης	82.954,35	64.545,05	44.663,00	23.190,39	0,00

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

	2018	2019	2020	2021	2022	Σύνολο
Κέρδη προ φόρων	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000	3.000.000
Αποσβέσεις λογιστικές	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	100.000
Τόκοι μίσθωσης	8.000	6.636	5.164	3.573	1.855	25.228
Φορολογικές αποσβέσεις	-25.046	-25.046	-25.046	-25.046	-25.046	-125.228
Φορολογητέα κέρδη	602.954	601.591	600.118	598.527	596.810	3.000.000
Φόρος εισοδήματος	-120.591	-120.318	-120.024	-119.705	-119.362	-600.000
Κέρδη μετά φόρων	482.363	481.273	480.094	478.822	477.448	2.400.000
Κέρδη προ φόρων	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000	3.000.000
Φόρος εισοδήματος	-120.591	-120.318	-120.024	-119.705	-119.362	-600.000
Αναβαλλόμενος φόρος	590,87	318,14	23,59	-294,52	-638,08	0
Κέρδη μετά φόρων	480.000	480.000	480.000	480.000	480.000	2.400.000

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

2018	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά	Φόρος	
Πάγιο	80.000,00	0,00	-80.000,00	-16.000,00	Υποχρέωση
Υποχρέωση μίσθωσης	-82.954,35	0,00	82.954,35	16.590,87	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2018				590,87	Απαίτηση

2019	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά	Φόρος	
Πάγιο	60.000,00	0,00	-60.000,00	-12.000,00	Υποχρέωση
Υποχρέωση μίσθωσης	-64.545,05	0,00	64.545,05	12.909,01	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2019				909,01	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2018				590,87	
Έσοδο χρήσης				318,14	

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

2020	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά	Φόρος	
Πάγιο	40.000,00	0,00	-40.000,00	-8.000,00	Υποχρέωση
Υποχρέωση	-44.663,00	0,00	44.663,00	8.932,60	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2020				932,60	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2019				909,01	
Έσοδο χρήσης				23,59	

2021	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά	Φόρος	
Πάγιο	20.000,00	0,00	-20.000,00	-4.000,00	Υποχρέωση
Υποχρέωση	-23.190,39	0,00	23.190,39	4.638,08	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2021	-3.190,39	0,00	3.190,39	638,08	Απαίτηση
Υπόλοιπο 31.12.2020				932,60	
Έξοδο χρήσης				-294,52	

ΔΛΠ 12 - Φόροι εισοδήματος

2022	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά	Φόρος
Πάγιο	0,00	0,00	0,00	0,00
Υποχρέωση	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο 31.12.2022				0,00
Υπόλοιπο 31.12.2021				638,08
Έξοδο χρήσης				-638,08

ΔΛΠ 2

Αποθέματα



Αποθέματα

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων.

Ορισμοί

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

- που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή
- έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Κόστος αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Αποθέματα

Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οικονομική οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών, εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Κόστος μεταποίησης

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.

Τα κόστη δανεισμού συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23.

Αποθέματα

Αποτίμηση αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους.

Συνήθως αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

Οι ύλες και τα λοιπά υλικά, που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.



ΔΛΠ 7

Κατάσταση
ταμιακών ροών

Ταμιακές ροές

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης για να εκτιμούν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές.

Ορισμοί

- Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οικονομικής οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.
- Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- Λειτουργικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια οντότητα και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
- Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.
- Χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της οικονομικής οντότητας.

Ταμιακές ροές

Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).

Λειτουργικές δραστηριότητες

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης — κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της οικονομικής οντότητας, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:

- εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών
- εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα
- καταβολές μετρητών προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
- καταβολές μετρητών προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους
- εισπράξεις και καταβολές μετρητών ενός ασφαλιστικού φορέα για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές
- καταβολές μετρητών ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες και
- εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος ή για εμπορική εκμετάλλευση.

Ταμιακές ροές

Επενδυτικές δραστηριότητες

Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

- καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- εισπράξεις από πωλήσεις ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- καταβολές μετρητών για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων, χρεωστικών μέσων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες.
- εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
- ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους
- καταβολές μετρητών για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες και
- εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Ταμιακές ροές

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση των αξιώσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι:

- εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων
- καταβολές μετρητών στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας.
- εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων και
- καταβολές μετρητών του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου της υποχρέωσης από χρηματοδοτική μίσθωση.

Ταμιακές ροές

Άμεση μέθοδος

Με αυτή την μέθοδο γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών.

Έμμεση μέθοδος

Με αυτή την μέθοδο το κέρδος ή η ζημία προσαρμόζεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων λειτουργικών εισπράξεων ή πληρωμών του παρελθόντος ή του μέλλοντος, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμιακές ροές.

Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Ωστόσο στην πράξη οι περισσότερες εταιρίες του ιδιωτικού τομέα καταρτούν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο καθώς είναι πιο ευχερές.

Ταμιακές ροές

Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα θα αναγνωρίζονται στο λειτουργικό νόμισμα της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής. Το ΔΛΠ 21 επιτρέπει την χρήση μιας ισοτιμίας που πλησιάζει την πραγματική.

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, **δεν είναι ταμιακές ροές**. Όμως, **η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, παρουσιάζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου**. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Λοιπές προβλέψεις

Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα θα κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως λειτουργικές ή επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμιακές ροές είτε στις λειτουργικές.

Ταμιακές ροές

Φόροι εισοδήματος

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες

Μη ταμιακές συναλλαγές

Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, θα **εξαιρούνται από την κατάσταση ταμιακών ροών**. Οι συναλλαγές αυτές θα γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες τις σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Παραδείγματα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

- η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης
- η απόκτηση μιας οικονομικής οντότητας με έκδοση συμμετοχικών τίτλων και
- η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

Ταμιακές ροές

Παράδειγμα μη ταμιακών συναλλαγών

Έστω ότι η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» στις 01.01.2019, συνάπτει σύμβαση για την μίσθωση ενός φορτηγού αυτοκινήτου με εύλογη αξία 80.000 ευρώ κατά την στιγμή της σύμβασης της μίσθωσης και αναλαμβάνει να καταβάλλει πέντε ετήσια, ισόποσα μισθώματα των 20.000 ευρώ στο τέλος κάθε έτους. Στην σύμβαση αναφέρεται ότι ο μισθωτής έχει δικαίωμα να αποκτήσει το πάγιο σε προνομιακή τιμή στο τέλος της μίσθωσης και τα μηχανήματα αποσβένονται με συντελεστή 10%. **Ζητείται να απεικονιστεί η συναλλαγή αυτή στην κατάσταση ταμιακών ροών με την έμμεση μέθοδο.**

A.A.	Κεφάλαιο έναρξης	Δόση	Κεφάλαιο	Τόκος	Υπόλοιπο λήξης
2019	80.000,00	20.000,00	13.655,34	6.344,66	66.344,66
2020	66.344,66	20.000,00	14.738,32	5.261,68	51.606,35
2021	51.606,35	20.000,00	15.907,19	4.092,81	35.699,16
2022	35.699,16	20.000,00	17.168,76	2.831,24	18.530,40
2023	18.530,40	20.000,00	18.530,40	1.469,60	0,00
		100.000,00	80.000,00	20.000,00	

Ταμιακές ροές

	Χρέωση	Πίστωση
Δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων	80.000,00	
Υποχρέωση καταβολής μισθωμάτων		80.000,00
Δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων		8.000,00
Αποσβέσεις	8.000,00	
Υποχρέωση καταβολής μισθωμάτων	13.655,34	
Τόκοι	6.344,66	
Καταθέσεις όψεως		20.000,00

Επομένως στην 31.12.2019 τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων έχουν μεταβληθεί ως εξής:

Δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων	72.000,00
Υποχρέωση καταβολής μισθωμάτων	66.344,66
Τόκοι	6.344,66
Αποσβέσεις	8.000,00
Κέρδη προ φόρων	-14.344,66

Ταμιακές ροές

Λανθασμένη προσέγγιση

Λειτουργικές δραστηριότητες	
Κέρδη προ φόρων	-14.344,66
Προσαρμογές για:	
Αποσβέσεις	8.000,00
Τόκοι χρεωστικοί	6.344,66
Τόκοι καταβληθέντες	-6.344,66
Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	-6.344,66
Επενδυτικές δραστηριότητες	
Πληρωμές για απόκτηση παγίων	-80.000,00
Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	-80.000,00
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες	
Αναλήψεις μισθώσεων	80.000,00
Πληρωμές μισθώσεων	-13.655,34
Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	66.344,66
Μεταβολή ταμιακών διαθεσίμων	-20.000,00

Ορθή προσέγγιση

Λειτουργικές δραστηριότητες	
Κέρδη προ φόρων	-14.344,66
Προσαρμογές για:	
Αποσβέσεις	8.000,00
Τόκοι χρεωστικοί	6.344,66
Τόκοι καταβληθέντες	-6.344,66
Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	-6.344,66
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες	
Πληρωμές μισθώσεων	-13.655,34
Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	-13.655,34
Μεταβολή ταμιακών διαθεσίμων	-20.000,00

Ταμιακές ροές

Σημείωση στις οικονομικές καταστάσεις

	Μη ταμιακές κινήσεις		Ταμιακές κινήσεις		
	01.01.2019	Τόκοι χρεωστικοί	Πληρωμές τόκων	Πληρωμές κεφαλαίου	31.12.2019
Μισθώσεις	80.000,00	6.344,66	-6.344,66	-13.655,34	66.344,66

ΔΛΠ 8

Λογιστικές πολιτικές,
μεταβολές λογιστικών
εκτιμήσεων και λάθη

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

Λογιστικές πολιτικές

Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οικονομική οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εκτιμήσεις

Η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή του ποσού της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και, κατά συνέπεια, δεν είναι διορθώσεις λαθών.

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις από ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας, μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

- ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση και
- θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και ελήφθησαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις ή κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

Όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίσταση, η λογιστική πολιτική ή οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας. Όταν όμως δεν υπάρχει κάποιο πρότυπο που να αναφέρεται στην συναλλαγή η διοίκηση θα αναπτύξει και θα εφαρμόσει κατά την κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι:

- σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών και
- αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:
 - παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας
 - αντανakλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών
 - να είναι ουδέτερες, τουτέστιν αμερόληπτες
 - συντηρητικές και
 - πλήρης από όλες τις ουσιώδεις απόψεις

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Κατά την απόφαση που περιγράφηκε στην παράγραφο 10, η διοίκηση θα αναφερθεί σε και θα εξετάσει την εφαρμοσιμότητα των ακόλουθων πηγών κατά φθίνουσα σειρά:

α) τις απαιτήσεις και τις οδηγίες των Προτύπων και των Διερμηνειών, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα και

β) τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις έννοιες επιμέτρησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, που τίθενται στο Πλαίσιο.

η διοίκηση μπορεί επίσης να εξετάσει τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων, άλλα έντυπα λογιστικής και αποδεκτές κλαδικές πρακτικές, στην έκταση που αυτά δεν έρχονται σε σύγκρουση με τα ανωτέρω.

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

Η οικονομική οντότητα θα επιλέγει και θα εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός αν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές.

Μεταβολές λογιστικών πολιτικών

Η οικονομική οντότητα θα αλλάζει μία λογιστική πολιτική μόνον εφόσον η μεταβολή:

α) απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία ή

β) καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στην οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας.

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Λογιστική αντιμετώπιση αλλαγής λογιστικών πολιτικών

Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής εφαρμόζεται αναδρομικά. Στις περιπτώσεις που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής γίνεται λόγω αλλαγής προτύπου προτεραιότητα έχουν οι μεταβατικές διατάξεις του νέου προτύπου. Δηλαδή η οντότητα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους και των άλλων συγκριτικών ποσών για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

Μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων

Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να επιμετρηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:

- των επισφαλών απαιτήσεων
- των απαξιωμένων αποθεμάτων
- της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
- των ωφέλιμων ζωών ή του αναμενόμενου ρυθμού ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Μια εκτίμηση ίσως πρέπει να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας.

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Λογιστική αντιμετώπιση αλλαγής λογιστικών εκτιμήσεων

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία:

- α) της περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή ή
- β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

Λογιστική αντιμετώπιση διόρθωσης σφαλμάτων

Η οικονομική οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους:

- α) με την αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο στην οποία έγινε το λάθος ή
- β) αν το λάθος έγινε πριν από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την αναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.



ΔΛΠ 10

Γεγονότα μετά την
ημερομηνία του ισολογισμού

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν:

- α) εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα) και
- β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα).

Διορθωτικά γεγονότα

Η οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων είναι:

- Έκδοση δικαστικής απόφασης που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε μία παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Πτώχευση ενός πελάτη
- Πώληση αποθεμάτων, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές κάτω του κόστους.
- Η ανακάλυψη απάτης.

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Μη διορθωτικά γεγονότα

Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πρέπει να κάνει γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Παράδειγμα μη διορθωτικών γεγονότων είναι:

- Ζημίες από φυσικές καταστροφές
- Ανακοίνωση διακοπής δραστηριότητας
- Αναδιοργάνωση μεγάλης κλίμακας
- Έναρξη σημαντικής αντιδικίας που προκύπτει αποκλειστικά από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

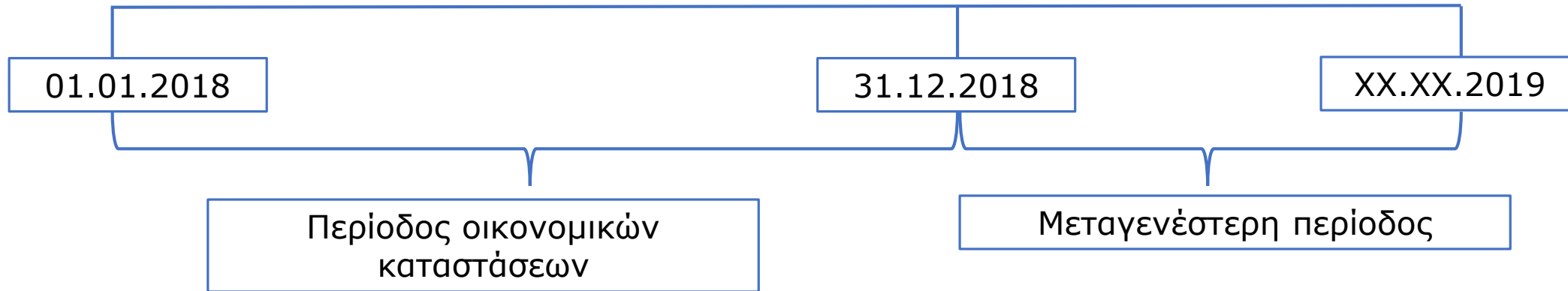
Συγκεκριμένα πρέπει να αναφέρεται:

- Φύση του γεγονότος και
- Εκτίμηση της οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας είτε ότι θα παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική δυνατή λύση από το να ενεργήσει με αυτό τον τρόπο.

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού



ΔΛΠ 21

Οι επιδράσεις των
συναλλαγματικών ισοτιμιών

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

- **Ισοτιμία κλεισίματος**
είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού
- **Τρέχουσα συναλλαγματική**
ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.
- **Συναλλαγματική διαφορά**
είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.
- **Νόμισμα λειτουργίας**
είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα.
- **Νόμισμα παρουσίασης**
είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

▪ Χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού)

είναι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό μονάδων του νομίσματος. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα είναι:

- συντάξεις και άλλες παροχές σε εργαζομένους καταβλητέες σε μετρητά,
- προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά και
- καταβολές μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση.

Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:

- ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες (π.χ. προπληρωμένο ενοίκιο),
- υπεραξία, άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- αποθέματα,
- ενσώματα πάγια, και
- προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Καθορισμός Νομίσματος Λειτουργίας

Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και χρησιμοποιεί μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους ακόλουθους παράγοντες προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της:

α) το νόμισμα:

- i. που κατά κύριο λόγο επηρεάζει τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της) και
- ii. της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστο τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της.

β) το νόμισμα που κατά κύριο λόγο επηρεάζει την εργασία, τα υλικά και τα άλλα είδη κόστους που συνδέονται με την παροχή αγαθών και των υπηρεσιών

Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μια ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της οικονομικής οντότητας:

α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως τηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

Με άλλα λόγια πρώτα λαμβάνονται υπόψη οι παράγοντες της πρώτης παραγράφου και εάν είναι απαραίτητο της δεύτερης παραγράφου.

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Αρχική αναγνώριση

Η αρχική αναγνώριση αναγνωρίζεται στο **νόμισμα λειτουργίας** με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος, **της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας**.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Στο τέλος της κάθε περιόδου

- Τα νομισματικά στοιχεία μεταφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κλεισίματος.
- Τα μη νομισματικά στοιχεία που επιμετρούνται στο ιστορικό κόστος μεταφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας την ισοτιμία της συναλλαγής.
- Τα μη νομισματικά στοιχεία που επιμετρούνται σε εύλογη αξία μεταφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κατά την ημερομηνία της εκτίμησης.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

Αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (κέρδος ή ζημία) εκτός εάν προκύπτουν από μη νομισματικά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν στα λοιπά εισοδήματα (OCI). Σε αυτή την περίπτωση αναγνωρίζονται επίσης στο (OCI).

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Δραστηριότητες σε ξένο νόμισμα

Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα. Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οικονομικές οντότητες με διαφορετικά νομίσματα λειτουργίας, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οικονομικής οντότητας εκφράζονται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

- **περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις** για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που ισχύουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού
- **έσοδα και έξοδα** για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών και
- κάθε προκύπτουσα **συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.**

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

Σημείωση

Το πρότυπο δεν κάνει αναφορά σε στοιχεία της καθαρής θέσης όπως το μετοχικό κεφάλαιο, τα αποθεματικά και η διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Η πρακτική είναι να μεταφράζονται στις οικονομικές καταστάσεις με την ισοτιμία που υπήρχε κατά τον σχηματισμό τους.

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Παράδειγμα κατανόησης

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας «ΑΒΓ Α.Ε.», μέλος του Ελβετικού ομίλου της «Jordan Plc» στις 31.12.2018, έχουν ως ακολούθως:

Στα βιβλία της εταιρίας υπάρχουν τα εξής κονδύλια σε USD. Η ισοτιμία ευρώ δολαρίου στις 31.12.2018 είναι 1,25. Οι λοιπές απαιτήσεις αφορούν προκαταβολές για υπηρεσίες.

Ζητείται:

A) να γίνουν οι εγγραφές κλεισίματος και οι οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι η ισοτιμία ευρώ δολαρίου στις 31.12.2018 είναι 1,25.

B) να παρουσιαστούν οι οικονομικές καταστάσεις σε ελβετικά φράγκα προκειμένου να ενοποιηθούν από την μητρική δεδομένου ότι η ισοτιμία ευρώ / ελβετικού φράγκου είναι:

- 01.01.2017 – 1: 1,25 (ίδρυση της Εταιρίας)
- 31.12.2017 – 1: 1,20
- 31.12.2018 – 1: 1,10
- Μέση ισοτιμία έτους 2017: 1,22
- Μέση ισοτιμία έτους 2018: 1,15

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Ισολογισμός ΑΒΔ Α.Ε.		
Ποσά σε χιλιάδες ευρώ	31.12.2018	31.12.2017
Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια	10.000	12.000
Επενδυτικά ακίνητα	5.000	5.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού	15.000	17.000
Κυκλοφορούν ενεργητικό		
Αποθέματα	5.000	4.500
Εμπορικές απαιτήσεις	6.000	7.000
Λοιπές απαιτήσεις	200	150
Ταμιακά διαθέσιμα	1.800	1.750
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	13.000	13.400
Σύνολο ενεργητικού	28.000	30.400
Ίδια κεφάλαια		
Μετοχικό κεφάλαιο	8.000	8.000
Κέρδη εις νέο	10.000	5.500
2017	5.500	5.500
2018	4.500	0
Σύνολο	18.000	13.500
Υποχρεώσεις		
Εμπορικές υποχρεώσεις	9.000	16.000
Λοιπές υποχρεώσεις	1.000	900
Σύνολο υποχρεώσεων	10.000	16.900
Σύνολο υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων	28.000	30.400

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

	USD	Υπόλοιπο βιβλίων 31.12.2018
Εμπορικές απαιτήσεις	200	170
Ταμιακά διαθέσιμα	300	260
Προμηθευτές	-150	-110
Σύνολο	350	320

Απάντηση

Το πρώτο στάδιο είναι να μεταφράσουμε τα υπόλοιπα των νομισματικών στοιχείων σε ευρώ κατά τη ημερομηνία του ισολογισμού.

	USD	Υπόλοιπο βιβλίων 31.12.2018	31.12.2018	Διαφορά
Εμπορικές απαιτήσεις	200	170	160	10
Ταμιακά διαθέσιμα	300	260	240	20
Προμηθευτές	-150	-110	-120	10
Σύνολο	350	320	280	40

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

Έτσι μετά τις σχετικές εγγραφές ο ισολογισμός έχει ως εξής:

Ισολογισμός ΑΒΔ Α.Ε.	31.12.2018	Σ.Δ.	31.12.2018
Ποσά σε χιλιάδες ευρώ			
Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια	10.000		10.000
Επενδυτικά ακίνητα	5.000		5.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού	15.000		15.000
Κυκλοφορούν ενεργητικό			
Αποθέματα	5.000		5.000
Εμπορικές απαιτήσεις	6.000	-10	5.990
Λοιπές απαιτήσεις	200		200
Ταμιακά διαθέσιμα	1.800	-20	1.780
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	13.000		12.970
Σύνολο ενεργητικού	28.000		27.970
Ίδια κεφάλαια			
Μετοχικό κεφάλαιο	8.000		8.000
Κέρδη εις νέο	10.000		9.960
2017	5.500		5.500
2018	4.500	-40	4.460
Σύνολο	18.000		17.960
Υποχρεώσεις			
Εμπορικές υποχρεώσεις	9.000	10	9.010
Λοιπές υποχρεώσεις	1.000		1.000
Σύνολο υποχρεώσεων	10.000		10.010
Σύνολο υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων	28.000		27.970

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

	Ευρώ		Ελβετικά φράγκα
Ισολογισμός ΑΒΔ Α.Ε.			
Ποσά σε χιλιάδες	31.12.2017	Ισοτιμία	31.12.2017
Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια	12.000	1,20	14.400
Επενδυτικά ακίνητα	5.000	1,20	6.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού	17.000		20.400
Κυκλοφορούν ενεργητικό			
Αποθέματα	4.500	1,20	5.400
Εμπορικές απαιτήσεις	7.000	1,20	8.400
Λοιπές απαιτήσεις	150	1,20	180
Ταμιακά διαθέσιμα	1.750	1,20	2.100
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	13.400		16.080
Σύνολο ενεργητικού	30.400		36.480
Ίδια κεφάλαια			
Μετοχικό κεφάλαιο	8.000	1,25	10.000
Συναλλαγματικές διαφορές			-510
Κέρδη εις νέο	5.500		6.710
2017	5.500	1,22	6.710
Σύνολο	13.500		16.200
Υποχρεώσεις			
Εμπορικές υποχρεώσεις	16.000	1,20	19.200
Λοιπές υποχρεώσεις	900	1,20	1.080
Σύνολο υποχρεώσεων	16.900		20.280
Σύνολο υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων	30.400		36.480

Οι επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών

	Ευρώ	Ελβετικά φράγκα
Ισολογισμός ΑΒΔ Α.Ε.		
Ποσά σε χιλιάδες	31.12.2018	Ισοτιμία 31.12.2018
Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια	10.000	1,10 11.000
Επενδυτικά ακίνητα	5.000	1,10 5.500
Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού	15.000	16.500
Κυκλοφορούν ενεργητικό		
Αποθέματα	5.000	1,10 5.500
Εμπορικές απαιτήσεις	5.990	1,10 6.589
Λοιπές απαιτήσεις	200	1,10 220
Ταμιακά διαθέσιμα	1.780	1,10 1.958
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	12.970	14.267
Σύνολο ενεργητικού	27.970	30.767
Ίδια κεφάλαια		
Μετοχικό κεφάλαιο	8.000	1,25 10.000
Συναλλαγματικές διαφορές		-2.083
Κέρδη εις νέο	9.960	11.839
2017	5.500	1,22 6.710
2018	4.460	1,15 5.129
Σύνολο	17.960	19.756
Υποχρεώσεις		
Εμπορικές υποχρεώσεις	9.010	1,10 9.911
Λοιπές υποχρεώσεις	1.000	1,10 1.100
Σύνολο υποχρεώσεων	10.010	11.011
Σύνολο υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων	27.970	30.767



ΔΠΧΑ 8

Λειτουργικοί τομείς

Λειτουργικοί τομείς

Σκοπός του προτύπου

Είναι να παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

Υποχρέωση εφαρμογής

Το πρότυπο δεν είναι υποχρεωτικό για όλες τις οντότητες. Εφαρμόζεται υποχρεωτικά μόνο στις μεμονωμένες και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που έχουν χρεωστικούς τίτλους (πχ ομολογίες) ή συμμετοχικούς τίτλους (μετοχές), διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένες αγορές.

Ορισμός λειτουργικού τομέα

Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:

- που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτά έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα
- του οποίου τα αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του
- για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ο όρος «επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα.

Λειτουργικοί τομείς

Τομείς προς αναφορά

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά τις πληροφορίες για κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος:

- Έχει προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ή προκύπτει από συνένωση δύο ή περισσότερων από αυτούς **και**
- Υπερβαίνει τα παρακάτω ποσοτικά κριτήρια
 - Τα έσοδα του είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων
 - το απόλυτο ύψος του παρουσιαζόμενου κέρδους του ή των ζημιών του είναι τουλάχιστον 10 % της μεγαλύτερης από τις ακόλουθες αξίες, σε απόλυτο μέγεθος:
 - ❖ του συνολικού παρουσιαζόμενου κέρδους όλων των λειτουργικών τομέων που δεν έχουν αναφέρει ζημία.
 - ❖ της συνολικής αναφερόμενης ζημίας όλων των λειτουργικών τομέων που έχουν αναφέρει ζημία
 - τα περιουσιακά στοιχεία του είναι τουλάχιστον 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των λειτουργικών τομέων.

Λειτουργικοί τομείς οι οποίοι δεν έχουν επιτύχει κανένα από τα ποσοτικά όρια μπορεί να θεωρηθούν τομείς προς παρουσίαση και γνωστοποιούνται χωριστά εάν η διοίκηση θεωρεί ότι η πληροφόρηση σχετικά με τον τομέα μπορεί να είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικές πηγές, που έχουν παρουσιαστεί από λειτουργικούς τομείς, συνιστούν λιγότερο από το 75 % των εσόδων της οντότητας, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς ως τομείς προς παρουσίαση έως ότου συμπεριληφθεί τουλάχιστον 75 % των εσόδων της οντότητας στους προς αναφορά τομείς.

Λειτουργικοί τομείς

Σημείωση

Δύο ή περισσότεροι λειτουργικοί τομείς μπορεί να συγκεντρώνονται σε έναν μόνο λειτουργικό τομέα εάν η συγκέντρωση είναι σύμφωνη με τη θεμελιώδη αρχή του παρόντος ΔΠΧΑ, τα τμήματα έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά, και τα τμήματα είναι παρόμοια όσον αφορά καθένα από τα ακόλουθα σημεία:

- το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών
- τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας
- τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων και των υπηρεσιών
- τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους και
- όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Εάν ένας λειτουργικός τομέας προσδιορίζεται για πληροφόρηση στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με τα ποσοτικά όρια, τα δεδομένα του τομέα για μια προηγούμενη περίοδο, που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν το νεοπαρουσιαζόμενο τομέα, ως ένα χωριστό τομέα, εκτός αν η απαιτούμενη πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη και το κόστος ανάπτυξής της είναι υπερβολικό.

Λειτουργικοί τομείς

Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κατωτέρω για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζεται η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων:

- παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς αναφορά τομέων
- τύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς αναφορά τομέα
- πληροφορίες σχετικά με το παρουσιαζόμενο κέρδος ή ζημία του τομέα, καθώς και των ειδικών εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνονται στο παρουσιαζόμενο κέρδος ή τη ζημία του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και της βάσης αποτίμησης
- συμφωνίες των συνόλων των εσόδων του τομέα, του παρουσιαζόμενου κέρδους ή ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και άλλων ουσιωδών στοιχείων του τομέα με τα αντίστοιχα ποσά της οικονομικής οντότητας

Πληροφόρηση για το κέρδος ή τη ζημία, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις

- έσοδα από εξωτερικούς πελάτες
- έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας οικονομικής οντότητας
- έσοδα από τόκους
- έξοδα από τόκους
- αποσβέσεις
- ουσιώδη στοιχεία των εσόδων και εξόδων
- συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
- έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος
- ουσιώδη μη ταμιακά στοιχεία, άλλα εκτός των αποσβέσεων

Λειτουργικοί τομείς

Παράδειγμα

Η Εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» η οποία είναι εισηγμένη στην κύρια αγορά του ΧΑΑ έχει τους παρακάτω λειτουργικούς τομείς (ανά γεωγραφική περιοχή). **Ζητείται να προσδιοριστούν οι λειτουργικοί τομείς προς αναφορά σύμφωνα με το ΔΛΠΑ 18.**

	Πωλήσεις			
Ποσά σε χιλιάδες ευρώ	Εξωτερικές	Εσωτερικές	Κέρδη/ζημίες	Ενεργητικό
Ελλάδα	10.000	7.000	-3.000	50.000
Ευρώπη	15.000	2.000	5.000	60.000
Ασία	20.000	2.000	7.000	70.000
Βόρεια Αμερική	8.000	0	1.000	40.000
Νότια Αμερική	4.000	0	-100	10.000
Λοιπές περιοχές	2.000	0	-200	5.000
	59.000	11.000		235.000

Λειτουργικοί τομείς

Ποσοτικά κριτήρια

- Πωλήσεις: 70.000 X 7.000
- Κέρδη: 13.000 X 1.300
- Ζημίες: 3.300 X 330
- Ενεργητικό: 235.000 X 23.500

Γεωγραφική περιοχή	Πωλήσεις	Κέρδη	Ζημίες	Ενεργητικό
Ελλάδα	Ναι	N/A	Ναι	Ναι
Ευρώπη	Ναι	Ναι	N/A	Ναι
Ασία	Ναι	Ναι	N/A	Ναι
Βόρεια Αμερική	Ναι	Όχι	N/A	Ναι
Νότια Αμερική	Όχι	N/A	Όχι	Όχι
Λοιπές περιοχές	Όχι	N/A	Όχι	Όχι

Επομένως, κατ' αρχάς, οι λειτουργικοί τομείς προς αναφορά είναι της Ελλάδας, της Ευρώπης, της Ασίας και της Βόρειας Αμερικής. Το δεύτερο στάδιο είναι να εξεταστεί το εάν οι πωλήσεις των τομέων προς αναφορά υπερβαίνουν ή υπολείπονται του ορίου του 75%. Οι τομείς που αναφέρονται συγκεντρώνουν πωλήσεις ποσού 64.000 χιλ. ευρώ το οποίο αντιστοιχεί στο 91% των πωλήσεων. Συνεπώς, δεν υπάρχει ανάγκη για αναφορά άλλου λειτουργικού τομέα πέραν των όσων εντοπίστηκαν στο πρώτο στάδιο.

Λειτουργικοί τομείς

Παράδειγμα γνωστοποιήσεων

	Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές	Τηλεφωνία	Εξοπλισμός γραφείου	Λευκές συσκευές	Άλλοι τομείς	Σύνολο
Μικτές πωλήσεις	91.200	33.300	16.900	13.850	6.750	162.000
Ενδοεταιρικές πωλήσεις	-1.200	-300	0	0	0	-1.500
Πωλήσεις σε εξωτερικούς	90.000	33.000	16.900	13.850	6.750	160.500
Κόστος εμπορευμάτων που αναγνωρίστηκαν σαν έξοδα	-45.000	-16.500	-6.000	-6.925	-3.375	-77.800
Κόστος μισθοδοσίας	-20.000	-10.000	-5.000	-2.000	-1.000	-38.000
Αποσβέσεις	-10.000	-5.000	-4.000	-2.000	-500	-21.500
Κέρδος ανά τομέα	20.000	1.000	1.000	2.000	1.500	25.500



ΔΛΠ 33

Κέρδη ανά μετοχή

Κέρδη ανά μετοχή

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων που είναι εισηγμένες σε ρυθμισμένες αγορές.

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή

Η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

Κέρδη ανά μετοχή

Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές:

- χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές
- δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών
- μετοχές που θα εκδίδονταν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Μετοχές

Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Παράδειγμα

Η εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» στις 01.01.2018, έχει μετοχικό κεφάλαιο ποσού 3.600.000 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί σε 1.200.000 κοινές μετοχές, ονομαστικής αξίας 3,00 ευρώ. Στις 30.11.2018, ολοκληρώνεται αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά 600.000 κοινές μετοχές. Τα κέρδη μετά φόρων της Εταιρία για την περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018 ανέρχονται σε ποσό 450.000 ευρώ. **Ζητείται να υπολογιστούν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή.**

Κέρδη ανά μετοχή

	Αριθμός μετοχών	Σύνολο μετοχών	Μήνες	Σταθμικός μέσος όρος
01.01.2018	1.200.000	1.200.000	11/12	1.100.000
30.11.2018	600.000	1.800.000	1/2	150.000
				1.250.000

Κέρδη μετά φόρων

450.000

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

36 Λεπτά ανά μετοχή

Κέρδη ανά μετοχή

Παράδειγμα απομειωμένων κερδών ανά μετοχή

Η εταιρία «ΑΒΓ Α.Ε.» έχει στο έτος 2018 έχει κέρδη μετά φόρων ποσού 500 χιλ. ευρώ, ο φόρος εισοδήματος ανέρχεται σε 20% και ο αριθμός των μετοχών σε 1.000.000 μετοχές. Επιπλέον, η Εταιρία έχει δάνειο ποσού 600.000 το οποίο φέρει τόκο 5% και είναι μετατρέψιμο σε μετοχές κατά την λήξη του με αναλογία 125 μετοχές για κάθε 100 ευρώ.

Ζητείται να υπολογιστούν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

$$\text{Βασικά κέρδη ανά μετοχή} = \frac{\text{Κέρδη μετά φόρων}}{\text{Μετοχές}} = \frac{500.000}{1.000.000} = 0,50 \text{ ευρώ/μετοχή}$$

$$\text{Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή} = \frac{524.000}{1.750.000} = 0,30 \text{ ευρώ/μετοχή}$$

$$\text{Αριθμητής} = 500.000 + 600.000 \times 5\% \times (1-20\%) = 524.000$$

$$\text{Παρονομαστής} = 1.000.000 \text{ μετοχές} + 600.000 \times (125/100) = 1.750.000$$