

**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 2 «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ, ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗΣ, ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ,
ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΕΚΔΔΑ» του Έργου «SUB4. Αναβάθμιση των δεξιοτήτων του
ανθρώπινου δυναμικού του Δημόσιου Τομέα» με κωδικό ΟΠΣ ΤΑ 5150174
της Δράσης 16972 ΤΑΑ**

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ:
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ
ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ

Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:

Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 849

ΥΠΟΕΡΓΟ: : ΥΠΟΕΡΓΟ 2 «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ, ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗΣ, ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ, ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΕΚΛΑΔ» του Έργου «SUB4. Αναβάθμιση των δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού του Δημόσιου Τομέα» με κωδικό ΟΠΣ ΤΑ 5150174 της Δράσης 16972 ΤΑΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ:
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ
ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μέλη Ομάδας
(επικαιροποίηση του εκπαιδευτικού υλικού)

Συντονίστρια: Γεωργία-Ελένη Ντίνου

Συγγραφείς: Παναγιώτης Κανελλέας
Γεωργία Παπαδοπούλου

Αξιολογητές: Δρ. Ελένη Βρέντζου
Δημήτριος Παλιούρας

Πίνακας Περιεχομένων

Πίνακας περιεχομένων.....σελ.2
Πίνακας πινάκων – διαγραμμάτων.....σελ.14
Πίνακας συντομογραφιών.....σελ.15
Ξενόγλωσσοι όροι.....σελ.15
Κατάλογος διαδυκτιακών διευθύνσεων.....σελ.16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

1.1 Εισαγωγή.....	17
1.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	17
1.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	18
1.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας.....	18
1.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	18
1.3 Κριτήρια για την αναγνώριση λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	19
1.4 Ισολογισμός έναρξης.....	20
1.5 Συγκρισιμότητα.....	22
1.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση – Περιουσιακά στοιχεία.....	23
1.6.1 Ταμειακά διαθέσιμα.....	23
1.6.2 Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	26
1.6.3 Συμμετοχές και επενδύσεις.....	28
1.6.4 Απαιτήσεις.....	31
1.6.5 Ενσώματα και άυλα πάγια.....	40
1.6.6 Λοιπά περιουσιακά στοιχεία.....	43
1.7 Κρατικές χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.....	44
1.8 Αναγνώριση και επιμέτρηση – υποχρεώσεις.....	46
1.8.1 Παροχές σε εργαζομένους.....	46

1.8.2 Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών.....	47
1.8.3 Προβλέψεις.....	47
1.9 Γνωστοποιήσεις.....	48
Σύνοψη κεφαλαίου	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

2.1 Εισαγωγή.....	54
2.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	54
2.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	54
2.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	55
2.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	55
2.3 Ορισμοί και βασικές έννοιες	55
2.3.1 Λογιστικές πολιτικές και λογιστικές εκτιμήσεις	55
2.3.2 Εφεξής εφαρμογή	56
2.3.3 Αναδρομική εφαρμογή	56
2.3.4 Αναδρομική αναδιατύπωση.....	56
2.3.5 Αnéφικτη εφαρμογή	57
2.3.6 Λάθη προγενεστέρων περιόδων	57
2.4 Αλλαγή σε λογιστική πολιτική	58
2.5 Μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση.....	58
2.6 Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή	59
2.7 Λάθη.....	60
2.8 Γνωστοποιήσεις.....	60
Σύνοψη κεφαλαίου	61
Μελέτη περίπτωσης.....	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

3.1 Εισαγωγή.....	65
3.1.1. Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	65
3.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	65
3.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	65

3.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	66
3.3 Ορισμοί.....	66
3.3.1 Ημερομηνίες αναφοράς και έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων	66
3.3.2 Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.....	66
3.4 Διορθωτικά γεγονότα	68
3.5 Μη διορθωτικά γεγονότα	69
3.6 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα.....	70
3.7 Γνωστοποιήσεις.....	71
Σύνοψη κεφαλαίου	72
Μελέτη περίπτωσης.....	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ: ΠΑΡΑΧΩΡΗΤΗΣ

4.1 Εισαγωγή.....	75
4.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	75
4.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	75
4.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	75
4.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	75
4.3 Ορισμοί.....	76
4.4 Αναγνώριση και επιμέτρηση	77
4.4.1 Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών	78
4.4.2 Υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα έσοδα.....	80
4.5 Επιμερισμός της συμφωνίας (Διευθέτησης).....	82
4.6 Λοιπά έσοδα, υποχρεώσεις και δεσμεύσεις	83
4.7 Γνωστοποιήσεις.....	83
Σύνοψη κεφαλαίου	85
Μελέτη περίπτωσης.....	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

5.1 Εισαγωγή.....	94
5.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	94
5.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	94

5.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	94
5.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής	94
5.3 Ορισμοί.....	95
5.4 Ταξινόμηση των μισθώσεων	99
5.4.1 Βασικά κριτήρια	99
5.4.2 Διάκριση χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης	100
5.5 Αναγνώριση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	103
5.5.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μισθωτή	103
5.5.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκμισθωτή	104
5.6 Πώληση με επαναμίσθωση.....	108
5.7 Γνωστοποιήσεις.....	109
Σύνοψη κεφαλαίου	111
Μελέτη περίπτωσης.....	112

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

6.1 Εισαγωγή.....	117
6.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας	117
6.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	117
6.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	117
6.2 Βασικές έννοιες λογιστικής παγίων περιουσιακών στοιχείων	117
6.2.1 Ορισμός παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	117
6.2.2 Κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	118
6.2.3 Τα πάγια ως τμήμα του ισολογισμού	119
6.3 Μέθοδοι αποσβέσεων.....	121
6.4 Λειτουργία λογιστικού κυκλώματος παγίων	129
6.4.1 Μητρώο παγίων.....	129
6.4.2 Λογιστικό κύκλωμα παγίων	130
Σύνοψη κεφαλαίου	158

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

7.1 Εισαγωγή.....	159
7.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας	159

7.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	159
7.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας.....	159
7.2 Νομοθετικό πλαίσιο, πεδίο εφαρμογής και ορισμοί.....	159
7.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	159
7.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	160
7.2.3 Ορισμοί.....	161
7.3 Ταξινόμηση ακινήτων	164
7.4 Αναγνώριση ενσωμάτων παγίων (ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών ακινήτων)	166
7.5 Επιμέτρηση ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων	167
7.5.1 Αρχικά κόστη	167
7.5.2 Μεταγενέστερα κόστη.....	168
7.5.3 Αρχική επιμέτρηση.....	169
7.5.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση	174
7.5.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας	175
7.6 Αποσβέσεις.....	177
7.6.1 Λογιστική συστατικών στοιχείων	177
7.6.2 Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης.....	178
7.6.3 Μέθοδοι απόσβεσης	179
7.7 Απομειώσεις	180
7.8 Αναταξινόμησης	181
7.9 Παύση αναγνώρισης.....	181
7.10 Γνωστοποιήσεις.....	184
Σύνοψη κεφαλαίου	187
Μελέτη περιπτώσεων	187

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΑΨΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

8.1 Εισαγωγή.....	191
8.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	191
8.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	191
8.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας.....	191
8.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	191
8.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	191
8.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	192
8.3 Ορισμοί.....	193

8.4 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς.....	195
8.5 Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων	196
8.5.1 Αναγνώριση κατά ορισμό.....	196
8.5.2 Έλεγχος επί περιουσιακού στοιχείου	196
8.5.3 Μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.....	196
8.6 Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου και αρχική επιμέτρηση.....	197
8.6.1 Διακριτή απόκτηση	200
8.6.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατόπιν εξαγοράς ή συνένωσης	201
8.6.3 Άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από μη ανταλλακτικές συναλλαγές	202
8.6.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων	202
8.7 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία	202
8.8 Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία	203
8.8.1 Φάση έρευνας.....	204
8.8.2 Φάση ανάπτυξης.....	204
8.8.3 Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου	206
8.8.4 Αναγνώριση εξόδου	207
8.9 Μεταγενέστερη επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	207
8.10 Ωφέλιμη ζωή άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	208
8.10.1 Περίοδος απόσβεσης και μέθοδοι απόσβεσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή	211
8.10.2 Υπολειμματική αξία	211
8.10.3 Επανεξέταση της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης.....	212
8.10.4 Επανεξέταση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής.....	213
8.11 Αποσύρσεις και διαθέσεις	213
8.12 Γνωστοποιήσεις.....	214
Σύνοψη κεφαλαίου	217
Μελέτη περιπτώσεων	217

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ

9.1 Εισαγωγή.....	221
9.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	221
9.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	221
9.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	221

9.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	222
9.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	222
9.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	222
9.3 Ορισμοί.....	222
9.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές	224
9.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο	224
9.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης.....	225
9.4.2 Πηγές πληροφόρησης.....	225
9.5 Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού.....	228
9.5.1 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης	228
9.5.2 Προσδιορισμός αξίας χρήσης.....	229
9.5.3 Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών χρηματοροών.....	230
9.5.4 Μελλοντικές χρηματοροές σε ξένο νόμισμα.....	231
9.5.5 Προεξοφλητικό επιτόκιο	231
9.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης.....	232
9.7 Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και υπεραξία.....	232
9.7.1 Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μονάδας δημιουργίας χρηματοροών.....	234
9.7.2 Κατανομή υπεραξίας στις μονάδες δημιουργίας χρηματοροών.....	236
9.7.3 Έλεγχος απομείωσης για μονάδες δημιουργίας χρηματοροών με υπεραξία.....	237
9.7.4 Χρονοδιάγραμμα πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης	237
9.7.5 Ζημία απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.....	238
9.8 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης.....	240
9.8.1 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.....	242
9.8.2 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών	243
9.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων	244
9.10 Γνωστοποιήσεις.....	244
Σύνοψη κεφαλαίου	249
Μελέτη περιπτώσεων	249

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ

10.1 Εισαγωγή.....	253
10.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	253
10.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	253

10.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	253
10.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής	254
10.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	254
10.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	254
10.3 Ορισμοί.....	254
10.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές	255
10.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο	256
10.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης.....	256
10.4.2 Πηγές πληροφόρησης.....	256
10.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης	259
10.6 Προσδιορισμός αξίας χρήσης.....	260
10.6.1 Αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης	260
10.6.2 Κόστος αποκατάστασης	261
10.6.3 Μονάδες υπηρεσιών	261
10.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης	263
10.8 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης	263
10.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων	265
10.10 Γνωστοποιήσεις.....	266
Σύνοψη κεφαλαίου	268
Μελέτη περιπτώσεων	268

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

11.1 Εισαγωγή.....	271
11.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	271
11.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	271
11.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας	271
11.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής	272
11.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	272
11.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	272
11.3 Ορισμοί.....	272
11.3.1 Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις.....	274
11.3.2 Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων	275
11.4 Αναγνώριση.....	275

11.4.1 Προβλέψεις.....	275
11.4.2 Παρούσα δέσμευση	276
11.4.3 Παρελθοντικό γεγονός	276
11.4.4 Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.....	277
11.4.5 Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης.....	278
11.4.6 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις.....	278
11.4.7 Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	279
11.5 Επιμέτρηση.....	279
11.5.1 Βέλτιστη εκτίμηση	279
11.5.2 Κίνδυνοι και αβεβαιότητες.....	280
11.5.3 Παρούσα αξία.....	281
11.5.4 Μελλοντικά γεγονότα.....	282
11.6 Αποζημιώσεις.....	283
11.7 Μεταβολές προβλέψεων.....	283
11.8 Χρήση προβλέψεων.....	284
11.9 Εφαρμογή των κανόνων αναγνώρισης και επιμέτρησης.....	284
11.9.1 Μελλοντικές λειτουργικές ζημιές.....	284
11.9.2 Επαχθείς συμβάσεις.....	284
11.9.3 Αναδιάρθρωση	285
11.9.4 Πώληση ή μεταβίβαση δραστηριοτήτων.....	287
11.9.5 Προβλέψεις αναδιάρθρωσης	288
11.9.6 Δαπάνες συντήρησης και αποκατάστασης.....	289
11.10 Γνωστοποιήσεις.....	291
Σύνοψη κεφαλαίου	292
Μελέτη περιπτώσεων	293

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

12.1 Εισαγωγή.....	298
12.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	298
12.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	298
12.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας.....	298
12.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	298
12.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	298

12.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	299
12.3 Ορισμοί.....	299
12.4 Αναγνώριση.....	302
12.5 Επιμέτρηση.....	302
12.5.1 Επιμέτρηση Αποθεμάτων	302
12.5.2 Κόστος Αποθεμάτων	302
12.5.3 Κόστος Αγοράς	302
12.5.4 Κόστος Μεταποίησης.....	303
12.5.5 Λοιπά στοιχεία Κόστους	304
12.5.6 Κόστος αγροτικής παραγωγής συγκομιδής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	305
12.6 Τύποι προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων.....	305
12.7 Υποτίμηση στην Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία	306
12.7.1 Αναστροφή υποτίμησης	307
12.8 Αναγνώριση ως έξοδο	307
12.9 Γνωστοποιήσεις.....	307
Σύνοψη κεφαλαίου	308
Μελέτη περιπτώσεων	308

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

ΜΗ - ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣΣΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

13.1 Εισαγωγή.....	314
13.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	314
13.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	314
13.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας.....	314
13.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	314
13.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	314
13.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	315
13.3 Ορισμοί.....	315
13.4 Ταξινόμηση των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) ως διακρατούμενα προς πώληση.....	317
13.5 Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία προς απόσυρση.....	320
13.6 Επιμέτρηση των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση.....	320
13.6.1 Επιμέτρηση.....	320

13.6.2 Αναγνώριση ζημιών απομείωσης και αναστροφή ζημιών απομείωσης.....	321
13.6.3 Παύση αποσβέσεων.....	322
13.6.4 Αλλαγές στο σχέδιο πώλησης	322
13.7 Γνωστοποιήσεις.....	322
Σύνοψη κεφαλαίου	324
Μελέτη περιπτώσεων	324

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

14.1 Εισαγωγή.....	332
14.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας.....	332
14.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	332
14.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας.....	332
14.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	332
14.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο	332
14.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	332
14.3 Ορισμοί.....	333
14.4 Κριτήρια ελέγχου οντότητας.....	334
14.4.1 Έλεγχος και περίμετρος ελέγχου στο Δημόσιο	335
14.5 Διαδικασίες ενοποίησης	338
14.6 Ημερομηνίες Αναφοράς	338
14.7 Στάδια κατάρτισης των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων	339
14.8 Μέθοδοι ενοποίησης	341
14.8.1 Ολική ενοποίηση	341
14.8.2 Μέθοδος της καθαρής θέσης.....	342
14.8.3 Απάλειψη ενδοκυβερνητικών (ενδοομιλικών) κερδών-ζημιών	344
Σύνοψη κεφαλαίου	345
Μελέτη περιπτώσεων	345
Βιβλιογραφία.....	352

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1α: Σχηματική Αποτύπωση Γεγονότων κατά την Ημερομηνία Αναφοράς.....	68
Διάγραμμα 1β: Σχηματική Αποτύπωση Γεγονότων μετά την Ημερομηνία Αναφοράς.....	69
Διάγραμμα 2: Κύκλος ζωής παγίου περιουσιακού στοιχείου.....	121
Διάγραμμα 3: Κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων.....	169
Διάγραμμα 4: Αρχική επιμέτρηση ενσώματων παγίων.....	176
Διάγραμμα 5: Μεταγενέστερη επιμέτρηση ενσώματων παγίων.....	178
Διάγραμμα 6: Ιεραρχία προσδιορισμού εύλογης αξίας ενσώματων παγίων.....	178
Διάγραμμα 7: Αρχική επιμέτρηση και αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	201
Διάγραμμα 8: Μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	210
Διάγραμμα 9: Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου.....	229
Διάγραμμα 10: Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου.....	260
Διάγραμμα 11: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δε Δημιουργούν Χρηματοροές.....	264
Διάγραμμα 12: Πίνακας Ενοποίησης.....	352

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

(Α. Λ. Εξόδου) Αναλυτικός Λογαριασμός Εξόδου
(ΓΛΚ) Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
(ΕΛΣΤΑΤ) Ελληνική Στατιστική Αρχή
(ΚΔ) Κεντρική Διοίκηση
(ΛΠΓΚ) Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης
(ΝΠΔΔ) Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
(ΝΠΙΔ) Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
(ΟΠΣΔΠ) Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής
(ΟΠΣΥΔΔ) Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης
(ΟΚΑ) Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης
(ΟΤΑ) Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
(ΠΔΕ) Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
(ΦΓΚ) Φορείς Γενικής Κυβέρνησης

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΟΙ ΟΡΟΙ

Borrowing Costs: Κόστη Δανεισμού
Carrying Value: Λογιστική Αξία
Deemed Cost: Τεκμαρτό Κόστος
Expected Value: Αναμενόμενη Αξία
First Time Adoption of Accrual Basis: Πρώτη Υιοθέτηση της Λογιστικής Δεδουλευμένης Βάσης
Generally Accepted Accounting Principles: Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές
Going Concern: Συνέχιση Δραστηριότητας
Gov Erp: Νέο Πληροφοριακό Σύστημα Οικονομικής Διαχείρισης της Κεντρικής Διοίκησης
Internal Rate of Return: Ποσοστό Εσωτερικής Απόδοσης
International Public Sector Accounting Standards: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
Leasing: Χρηματοδοτική Μίσθωση

Market Value: Εύλογη (Αγοραία) Αξία

Off Balancing Finance: Υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις

Operating Cycle: Λειτουργικός Κύκλος μιας Οντότητας

Operating Lease: Λειτουργική Μίσθωση

Performance Obligation: Υποχρέωση με όρους εκπλήρωσης

Prudency: Αρχή της Συντηρικότητας

Reporting Entity: Ελέγχουσα Οντότητα (Οντότητα που συντάσσει Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις)

Specialized Assets: Εξειδικευμένα Πάγια

Substance Over Form: Ουσία πάνω από τον Τύπο

Taxable Event: Φορολογητέο Γεγονός

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΩΝ

<https://www.minfin.gr/web/guest/apologismos-isologismos-kai-loipes-chrematooikonomikes-katastaseis>

https://minfin.gov.gr/wp-content/uploads/2024/04/6%CE%9A%CE%A7%CE%91%CE%97-99%CE%97-%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A5%CE%9A%CE%9B%CE%99%CE%9F%CE%A3-%CE%A0%CE%91%CE%93%CE%99%CE%A9%CE%9D_05042024.pdf

<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/logistiko-plaisio-logistikes-politikes/>

<http://www.treasury.gov.cy/treasury>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

1.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει και να αναλύσει τη Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης και τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

1.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Σκοπός της Λογιστικής Πολιτικής αυτής, είναι η παροχή καθοδήγησης στην οντότητα που για πρώτη φορά καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μετά την υιοθέτηση του π.δ. 54/2018 (υιοθέτηση δεδουλευμένης βάσης, ακολουθώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα π.χ. ΔΛΠ του Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠΔΤ) – International Public Sector Accounting Standards/ IPSAS) , προκειμένου να εμφανίσει πληροφόρηση, προς όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, υψηλής ποιότητας η οποία αφορά:

(α) την παροχή διαφανούς πληροφόρησης σχετικά με την μετάβαση της οντότητας στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα δεδουλευμένης βάσης,

(β) τη διασφάλιση ενός κατάλληλου σημείου εκκίνησης για τη λογιστική σε συμφωνία με τα ΔΛΠΔΤ (π.χ. IPSAS) δεδουλευμένης βάσης, ανεξάρτητα από τη λογιστική βάση που χρησιμοποιούσε η οντότητα πριν την ημερομηνία υιοθέτησης.

Βασίζεται στο IPSAS 33 «First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards» (IPSASs) και **οι διατάξεις της παρούσας αφορούν, επομένως, μόνο τη μεταβατική περίοδο (δηλαδή 01/01/2019 – 31.12.2024), εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά.**

Η μεταβατική περίοδος παρέχεται προκειμένου να συλλεχθούν οι πληροφορίες, διενεργηθούν οι απογραφές και αναπτυχθούν οι διαδικασίες και τα συστήματα που

απαιτούνται για την πλήρη εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης.¹

1.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να αντιληφθούν τον τρόπο που θα εφαρμόσουν τη Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης, τόσο αυτοί που υπηρετούν σε οντότητες που θα κληθούν να το πράξουν για πρώτη φορά, όσο και αυτοί που υπηρετούν σε οντότητες που ήδη εφαρμόζουν τη Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης σύμφωνα με άλλο πλαίσιο και καλούνται να μεταπέσουν στο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης.

1.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει το σκοπό, τα κριτήρια για την αναγνώριση των λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, τον Ισολογισμό έναρξης καθώς και την αναγνώριση και επιμέτρηση των οικονομικών συναλλαγών σε λογιστικά γεγονότα.

1.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

Η οικεία Λογιστική Πολιτική εκδόθηκε (ΦΕΚ Β/3136/30.07.2020, Τροποποίηση Β/6061/ 28.11.2022) σύμφωνα με

α) τις διατάξεις της παρ. 4, άρθ. 156, του ν. 4270/2014, και

β) της παρ. 2, άρθ. 15, του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν,

με αντικείμενο την κατάρτιση και παρουσίαση των πρώτων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) του π.δ.54/2018 κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου.

Η παρούσα πρωτίστως απευθύνεται στην οντότητα αναφοράς «**Κεντρική Διοίκηση**»² και τις επί μέρους δομές και υπηρεσίες που την απαρτίζουν. Στο μέτρο που τις αφορά, απευθύνεται επίσης και στις οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης που για πρώτη φορά θα εφαρμόσουν λογιστική δουλευμένης βάσης, ή εκείνες που ήδη εφαρμόζουν λογιστική δουλευμένης βάσης, σύμφωνα με άλλο

¹ ΑΔΑ ΨΦΚΒΗ-Δ13

² «Κεντρική Διοίκηση»: Όπως ορίζεται στο άρθρο 14, ν 4270/14

πλαίσιο (εξαιρούνται³ της υιοθέτησης του ΛΠΓΚ όλες οι οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν λογιστικό πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα σύμφωνα με το π.δ.54/2018 άρθρο 1 παρ. 2), και καλούνται να μεταπέσουν στο λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης του π.δ.54/2018.

1.3 Κριτήρια για την αναγνώριση λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Τα παρακάτω κριτήρια λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της παρούσας Πολιτικής, για την αναγνώριση λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) Αποτελεσματικότητα του κόστους ως προς την εύλογη απεικόνιση

Το κριτήριο αυτό λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να εξασφαλιστεί ισορροπία μεταξύ του κόστους απόκτησης μιας πληροφορίας και της σημαντικότητας του αποτελέσματος που ενδέχεται να έχει η συμπερίληψή της στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας αναφοράς.

β) Διάρκεια υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής ή χρόνου διακανονισμού περιουσιακού στοιχείου

Σε περίπτωση που περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν ήδη αναγνωριστεί στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας αναφοράς, δίνεται προτεραιότητα σε αυτά με σημαντικό εναπομένοντα χρόνο ωφέλιμης ζωής ή διακανονισμού. Η οντότητα αναφοράς δεν υποχρεούται να αναγνωρίσει περιουσιακά στοιχεία που η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή τους δεν αναμένεται να υπερβεί την 31.12.2024 ή που αναμένεται να έχουν διακανονιστεί έως και την 31.12.2024.

γ) Αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη ή τον έλεγχο περιουσιακού στοιχείου

Είναι πιθανό να προκύψει αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη (π.χ. άυλα πάγια) ή τον έλεγχο (η ουσία υπερисχύει του τύπου) περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή η οντότητα αναφοράς δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά

³ Η εξαίρεση πηγάζει από το γεγονός ότι οι εν λόγω οντότητες αναμένεται ότι εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) του ιδιωτικού τομέα (ν. 4308/14/ΦΕΚ Α'251/24.11.2014), με αποτέλεσμα να δύναται εκ μέρους τους να αποστέλλουν τα στοιχεία που θα απαιτηθούν προκειμένου να συνταχθούν μετά το 2026 οι πρώτες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Γενικής Κυβέρνησης.

στοιχεία, καλείται όμως να επιλύσει τα ζητήματα που τα αφορούν προ της 01.01.2025.

1.4 Ισολογισμός έναρξης

Στην αρχή της πρώτης χρήσης της μεταβατικής περιόδου (01/01/2019 – 31/12/2019) η οντότητα αναφοράς⁴ συντάσσει ισολογισμό έναρξης απογράφοντας και αναγνωρίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία, τα ίδια κεφάλαια, όπου τέτοια απαιτούνται, και τις υποχρεώσεις της. **Το υπολειμματικό μέγεθος που προκύπτει είναι το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα της οντότητας.**

Σε περίπτωση που η απογραφή και αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων δεν έχει ολοκληρωθεί κατά την πρώτη χρήση της μεταβατικής περιόδου, αυτή συνεχίζεται ώστε να ολοκληρωθεί πριν τη λήξη της, **βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.** Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμπεριληφθεί στον ισολογισμό έναρξης με αξία διαφορετική από αυτή που προβλέπει η οικεία Λογιστική Πολιτική, όταν επιμετρηθούν σύμφωνα με αυτή, οι διαφορές που θα προκύψουν **αναγνωρίζονται επίσης στο σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.**

Στις περιπτώσεις που περιουσιακά στοιχεία, που υφίσταντο πριν την έναρξη ή δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και εξακολουθούν να υφίστανται μετά τη λήξη της, δεν έχουν απογραφεί εντός αυτής, είτε επειδή η οντότητα δεν είχε στη διάθεσή της τις απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με αυτά, είτε επειδή ήταν ανέφικτο να τις αποκτήσει χωρίς δυσανάλογο κόστος, η οντότητα τα απογράφει και τα αναγνωρίζει κατά την πρώτη χρήση που αυτό καθίσταται εφικτό, **βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.**

Λαμβάνοντας υπόψη και τα κριτήρια της πρώτης παραγράφου της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, η οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει τα λογιστικά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης. Αυτά είναι:

- ένα στοιχείο να ικανοποιεί τον ανάλογο ορισμό και

⁴ Σχετικά με την οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση» ο ενδιαφερόμενος μπορεί να μελετήσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν αναρτηθεί στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών [minfin.gr](https://www.minfin.gr) και πιο συγκεκριμένα στο link <https://www.minfin.gr/web/guest/apologismos-isologismos-kai-loipes-chrematooikonomikes-katastaseis>

- να μπορεί να επιμετρηθεί με τρόπο που να ικανοποιεί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του άρθρου 13 του π.δ.54/2018, ώστε να συνεισφέρει στην αληθή και εύλογη απεικόνιση της Χρηματοοικονομικής Θέσης και της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της οντότητας.

Επομένως, εάν στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίστηκαν πριν τον Ισολογισμό Έναρξης (π.χ. για το έτος 2018 ή 2024), περιλαμβάνονται στοιχεία που, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν πρέπει να αναγνωριστούν, αυτά δεν αναγνωρίζονται και δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό έναρξης (π.χ. για το έτος 2019⁵ ή 2025⁶). Ενδεικτικά παραδείγματα είναι, η μη τεκμηρίωση της ύπαρξης μιας απαίτησης ή μιας υποχρέωσης (έλλειψη επαληθευσιμότητας), ή στοιχεία που αναγνωρίζονταν με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αλλά η αναγνώρισή τους δεν προβλέπεται από το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (π.χ. κονδύλια του λογαριασμού 16 των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, όπως έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα ερευνών, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, κ.τ.λ.) ή στοιχεία που κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι η αρχική αναγνώρισή τους οφείλεται σε λογιστικά λάθη.

Επίσης, εξετάζονται τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίστηκαν πριν τον Ισολογισμό Έναρξης (π.χ. για το έτος 2018 ή 2024) για τη διαπίστωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης, προκειμένου αυτές να αναγνωριστούν, έτσι ώστε τα εν λόγω στοιχεία να παρουσιαστούν κατά την απογραφή της 01.01.19 ή 01.01.2025 στο ανακτήσιμο ποσό.

Καθ' όλη τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και κατά τη μετάβαση, από λογιστικές πολιτικές που προβλέπονταν από προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, στην οικεία Λογιστική Πολιτική ή σε Λογιστική Πολιτική που εμπεριέχεται στο π.δ.54/2018 ή εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 και παρ. 4 του άρθρου 9 του π.δ.54/2018, η οντότητα εφαρμόζει τη νέα Λογιστική Πολιτική στα στοιχεία που είναι εφικτή η εφαρμογή της, με σκοπό, σταδιακά και μέχρι τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, την εφαρμογή της σε όλα τα στοιχεία που αυτή αφορά.

⁵ 2019: Πρώτη περίοδος εφαρμογής του ΛΠΓΚ για την οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση»

⁶ 2025: Πρώτη περίοδος εφαρμογής του ΛΠΓΚ για τις λοιπές οντότητες αναφοράς (πλην Κεντρικής Διοίκησης και λοιπών εξαιρουμένων οντοτήτων που ακολουθούν Λογιστικό Πλαίσιο του Ιδιωτικού τομέα) της Γενικής Κυβέρνησης

Οι διατάξεις του π.δ. 54/2018 για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της Κεντρικής Διοίκησης, η εφαρμογή των οποίων αρχικά εξαιρείται, σύμφωνα με το άρθρο 15 του π.δ. 54/2018, όπως ισχύει, θα πρέπει να εφαρμοστούν πλήρως την 1.1.2025.

Προκειμένου η πλήρης εφαρμογή να είναι εφικτή την 1.1.2025, θα πρέπει η Κεντρική Διοίκηση⁷ να προβεί στις κάτωθι ενέργειες το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου:

- α) να έχει ήδη απογράψει το σύνολο των υφιστάμενων, κατά την ημερομηνία αυτή, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και
- β) να έχει δημιουργήσει και να τηρεί τα λογιστικά μητρώα και αρχεία που απαιτούνται για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα οφείλει να αναπτύξει το λογιστικό της σύστημα ώστε να καταρτίσει μητρώα παρακολούθησης ζημιών και υποχρεώσεων που απορρέουν από τους σημαντικότερους χρηματοοικονομικούς κινδύνους (π.χ. εισπραξιμότητα απαιτήσεων, καταπτώσεις εγγυήσεων, δικαστικές διεκδικήσεις τρίτων), για τους οποίους θα πρέπει να αναγνωρίζονται οι αναλογούσες απομειώσεις και προβλέψεις.

1.5 Συγκρισιμότητα

Για τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τη μεταβατική περίοδο, και εφόσον αυτή δεν είναι εφικτή, δε γίνεται η, κατά τα άλλα επιβεβλημένη, αναδιατύπωση των ποσών της συγκριτικής περιόδου, όταν η οντότητα αναφοράς μεταβαίνει από λογιστικές πολιτικές που προβλέπονταν από προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο στην οικεία Λογιστική Πολιτική ή σε Λογιστική Πολιτική που εμπεριέχεται

⁷ Η Κεντρική Διοίκηση προκειμένου να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις εφαρμογής του ΛΠΓΚ έχει προβεί στην υπογραφή συμφωνίας-πλαίσιο για το νέο ERP σύστημα πληροφορικής τον 05/2022. Παραδοτέο κατά την πρώτη φάση του Έργου είναι επτά (7) επιχειρησιακές μελέτες σύμφωνα με τις οποίες θα περιγράφεται: α) η υφιστάμενη κατάσταση (as is) και β) προτάσεις και εναλλακτικές για την προτεινόμενη κατάσταση (to be) με περίοδο ολοκλήρωσης το 3^ο τρίμηνο του 2023. Η 4^η μελέτη αφορά την εφαρμογή του πδ54/18 στην Κεντρική Διοίκηση, ενώ η 5^η μελέτη αφορά στο σχεδιασμό για τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων από τις οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης προκειμένου να συνταχθούν οι πρώτες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το έργο χρηματοδοτείται από το Ταμείο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας (Ελλάδα 2.0) με περίοδο ολοκλήρωσης την αναμενόμενη ζωή του ΤΑΑ (2025).

στο π.δ.54/2018 ή εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, και παρ. 4 του άρθρου 9 του π.δ.54/2018.

Σε αυτήν την περίπτωση η οντότητα γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης χρήσης δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους.

1.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση – Περιουσιακά στοιχεία

Για συγκεκριμένες διατάξεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής που δεν είναι λογιστικά εφικτό να εφαρμοστούν άμεσα, η οντότητα αναφοράς επιτρέπεται να συνεχίσει να εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές που εφάρμοξε την 31.12.2018 για την Κεντρική Διοίκηση και την 31.12.2024 για τη Γενική Κυβέρνηση, και σε κάθε περίπτωση επεξηγεί στις Σημειώσεις τους λόγους που δεν κατέστη εφικτή η εφαρμογή.

1.6.1 Ταμειακά διαθέσιμα

Η οντότητα αναφοράς οφείλει να **αναγνωρίζει** στις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις όλα τα **ταμειακά διαθέσιμα και τα ισοδύναμά** τους, που στην ουσία τελούν υπό τον **έλεγχό της**, και άρα αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της, όπου και αν αυτά ευρίσκονται.

Κατά τον προσδιορισμό και την αναγνώριση των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων που αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς, **προέχει η οικονομική ουσία και όχι ο νομικός τύπος (Substance Over Form), εννοιολογική προσέγγιση η οποία αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τόμεα.**

Για παράδειγμα, δημιουργούνται από την Κεντρική Διοίκηση «πάγιες προκαταβολές», «χρηματικά εντάλματα προπληρωμής», «ειδικοί λογαριασμοί», «λογαριασμοί ειδικού σκοπού», και άλλες ειδικές διαχειρίσεις, υπό διάφορα νομικά καθεστώτα και ονομασίες. **Κοινό χαρακτηριστικό τους είναι ότι κατά κανόνα εντέλλεται μεταφορά ταμειακών διαθεσίμων από τον κεντρικό λογαριασμό του κράτους σε άλλο λογαριασμό για τον οποίο ακολουθούνται ιδιαίτερες διαχειριστικές διαδικασίες εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού.** Ανεξάρτητα από το νομικό-διαχειριστικό καθεστώς τους, και από τον τρόπο που απεικονίζονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές τους στον ταμειακό Προϋπολογισμό και Απολογισμό (βλέπε «έσοδα/ ταμιακές εισροές» και «έξοδα / ταμιακές εκροές»

προϋπολογισμού), οι ειδικές αυτές διαχειρίσεις αξιολογούνται από πλευράς χρηματοοικονομικής λογιστικής, βάσει των στοιχείων που τεκμηριώνουν την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων (ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων) υπό τον έλεγχο της Κεντρικής Διοίκησης.

Η οντότητα αναφοράς ελέγχει τους συγκεκριμένους πόρους, και συνεπώς αποτελούν περιουσιακά της στοιχεία, όταν έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει το πώς χρησιμοποιούνται αυτοί οι πόροι (από την ίδια ή από άλλα μέρη) ώστε να ωφεληθεί από τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών και/ή τα οικονομικά οφέλη που αυτοί ενσωματώνουν.

Προκειμένου να κρίνει το αν ελέγχει τους συγκεκριμένους πόρους, η οντότητα συνεκτιμά την τυχόν ύπαρξη των κατωτέρω ενδείξεων:

- α) Νομική ιδιοκτησία
- β) Πρόσβαση στους πόρους, ή δυνατότητα να αρνείται ή να περιορίζει την πρόσβαση τρίτων σε αυτούς
- γ) Τα μέσα να εξασφαλίζει το ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των σκοπών της οντότητας
- δ) Εκτελεστά δικαιώματα στη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τους πόρους.

Ενώ οι ανωτέρω ενδείξεις δεν αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες, η εξακρίβωση και ανάλυσή τους μπορεί να τεκμηριώσει την ύπαρξη ελέγχου.

Εντός⁸ της μεταβατικής περιόδου, ήδη είναι σε εξέλιξη οι απαραίτητες προσαρμογές στο λογιστικό σύστημά της Κεντρικής Διοίκησης, τόσο από πλευράς διαδικασιών όσο και πληροφοριακού συστήματος, ώστε να αναγνωρίζονται, επιμετρούνται, παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της, όχι μόνον τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα που θα απογραφούν ως ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της Κεντρικής Διοίκησης, αλλά και όλα τα λογιστικά γεγονότα και στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία, έξοδα, υποχρεώσεις, έσοδα, καθαρή θέση) που προκύπτουν από τη διαχείρισή τους.

Όσον αφορά τις διαδικασίες και μέχρι την ενσωμάτωση όλων των ταμειακών λογαριασμών της Κεντρικής Διοίκησης είτε στο υπάρχον Ολοκληρωμένο

⁸ Η κάτωθι ανάλυση της ενότητας «1.6.1 Ταμειακά Διαθέσιμα» αναφέρεται μόνο στην οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση».

Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ) είτε στο νέο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης (ΟΠΣΥΔΔ/Gov ERP), **οι διαχειριστές των λογαριασμών διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης που δεν είναι ενσωματωμένοι** στο ΟΠΣΔΠ συλλέγουν και καταγράφουν σε πραγματικό χρόνο όλη την αναλυτική πληροφορία που απαιτείται για την ορθή απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα (χρεώσεις των κατάλληλων λογαριασμών και εκταμιεύσεις/ πιστώσεις του λογαριασμού) και παρέχουν στο ΓΛΚ (τμήμα Υπολόγου Συμψηφισμών της Δ/νσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης) σε μηνιαία βάση την ταμειακή θέση του λογαριασμού που διαχειρίζονται και στο τέλος της εκάστοτε τρέχουσας χρήσης αναφορά με τις αθροιστικές θέσεις των λογαριασμών εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής.

Όταν η **μεταφορά** των ταμειακών διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης σε άλλο διαχειριστικό λογαριασμό της Κεντρικής Διοίκησης **γίνεται χωρίς την έκδοση χρηματικού εντάλματος**, και άρα δεν εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό-Απολογισμό ως δαπάνη, η εγγραφή που θα πρέπει να γίνει στη λογιστική είναι μεταφορά από λογαριασμό διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης σε άλλο λογαριασμό διαθεσίμων της, ο οποίος πλέον θα παρακολουθείται και αυτός ως ταμειακός λογαριασμός της Κεντρικής Διοίκησης.

Στην περίπτωση που το νομικό πλαίσιο **επιβάλλει την έκδοση εντάλματος πληρωμής** για τη μεταφορά των ταμειακών διαθεσίμων, η αληθής και εύλογη απεικόνιση του γεγονότος επιβάλλει τότε, με την έκδοση του εντάλματος και τη μεταφορά του ποσού σε άλλο λογαριασμό διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης, την καταγραφή εξόδου προϋπολογισμού σε κατάλληλο Α.Λ.Εξόδου. Επιβάλλει όμως και την **χρέωση** κατάλληλου υπολογαριασμού διαθεσίμων, ώστε ο εν λόγω λογαριασμός της Κεντρικής Διοίκησης να αναγνωριστεί και παρουσιαστεί ως ταμειακό διαθέσιμο της, με ταυτόχρονη λογιστική **πίστωση** του ίδιου Α.Λ.Εξόδου. Και σε αυτή την περίπτωση η ειδική αυτή διαχείριση (λογαριασμός) θα παρακολουθείται ως ταμειακός λογαριασμός της Κεντρικής Διοίκησης.

Η Κεντρική Διοίκηση μέχρι να πραγματοποιηθούν οι προσαρμογές των προηγούμενων παραγράφων, αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία αναφοράς στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων που δεν

παρακολουθείται στο λογιστικό της σύστημα, ωφελώντας απευθείας την καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα). Κατά την επόμενη ημερομηνία αναφοράς αναγνωρίζεται η μεταβολή των ταμειακών διαθεσίμων που εξακολουθούν να μην παρακολουθούνται, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας την καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα).

Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):

Κατά την ημερομηνία αναφοράς 31.12.2021 της Κεντρικής Διοίκησης, τα Ταμειακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα ανήλθαν σε 20,8 δισ. € έναντι 18,8 δισ. €, σημειώνοντας μεταβολή 2,0 δισ. €.

Ταμειακά Διαθέσιμα και Ισοδύναμα			
Κατηγορία	2021	2020	Μεταβολή 2021 - 2020
Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ)	17.094.954.339,56	17.299.099.464,33	-204.145.124,77
Εμπορικές Τράπεζες	40.077.250,78	570.077.250,78	-530.000.000,00
Ταμείο Παρακαταθηκών & Δανείων	713.706.640,53	856.510.925,70	-142.804.285,17
Ειδικά Τραβηκτικά Δικαιώματα (SDR)	2.890.423.685,67	11.704.241,96	2.878.719.443,71
Ταμειακά διαθέσιμα Δ.Ο.Υ.	44.572.377,55	41.116.953,48	3.455.424,07
Σύνολο	20.783.734.294,09	18.778.508.836,25	2.005.225.457,84

1.6.2 Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους.

Όταν η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους:

- γίνεται στην εύλογη αξία τα κόστη συναλλαγής κατά την αρχική αναγνώριση **βαρύνουν τα αποτελέσματα**, ενώ

- όταν γίνεται στο κόστος κτήσης τα κόστη συναλλαγής **αυξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου**.

Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):

Τα λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία, αναλύονται στον παρακάτω πίνακα:

Λοιπά Χρηματοοικονομικά Στοιχεία			
	2021	2020	Μεταβολή
Λοιπές επενδύσεις σε μη εισηγμένες	696.655,57	668.681,51	27.974,06
Λοιπές επενδύσεις σε εισηγμένες	98.473.340,81	83.295.855,10	15.177.485,71
Συμμετοχή σε Διεθνείς Οργανισμούς	5.835.704.706,14	5.667.813.817,69	167.890.888,45
Λοιποί μακροπρόθεσμοι τίτλοι	1.050.200.000,00	1.050.200.000,00	0,00
Λοιπά μακροπρόθεσμα δάνεια	4.648.569,33	4.648.569,33	0,00
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (ΤτΕ)	29.982.087,20	28.030.590,40	1.951.496,80
Επιστρεπτέα Προκαταβολή	2.895.382.180,70	2.069.116.451,70	826.265.729,00
Γενικό Σύνολο	9.915.087.539,75	8.903.773.965,73	1.011.313.574,02

Στα λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίστηκε το ανακτήσιμο μέρος της επιστρεπτέας προκαταβολής που χορηγήθηκε σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού Covid-19, σύμφωνα με τα ακόλουθα :

Η χορήγηση ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής εμφανίζεται σε λογαριασμό μεταβιβάσεων στον Απολογισμό της ΚΔ και ειδικότερα υπό τον ΑΛΕ 2310803020, καθόσον σε αυτό τον ΑΛΕ εγγράφηκαν οι σχετικές πιστώσεις στον Κρατικό Προϋπολογισμό και εκδόθηκαν τα αντίστοιχα χρηματικά εντάλματα πληρωμής.

Σύμφωνα όμως με τα οριζόμενα στο π.δ.54/2018 και τη ΛΠΠΕ, η επιστρεπτέα προκαταβολή συνιστά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και για το λόγο αυτό, αναγνωρίστηκε αρχικά ως μακροπρόθεσμο δάνειο, συνολικής αξίας 8,26 δισ. €, κατά το έτος 2020 διατέθηκαν 5,54 δισ. € και άλλα 2,72 δισ. € διατέθηκαν κατά το έτος αναφοράς.

Επιστρεπτέα Προκαταβολή - Διατεθέντα ποσά σε Δισ. € ανά είδος Προϋπολογισμού			
	Τακτικός Προϋπολογισμός	Π.Δ.Ε.	Σύνολο
2020	4,54	1,00	5,54
2021	1,61	1,11	2,72
Σύνολο	6,15	2,11	8,26

Σημειώνεται ότι συνολικά διατέθηκαν ποσά 6,15 δισ. € μέσω του Τακτικού Προϋπολογισμού και 2,11 δισ. € μέσω του ΠΔΕ.

Το δάνειο διαρθρώθηκε σύμφωνα με τους επτά (7) κύκλους / φάσεις χορήγησης της επιστρεπτέας προκαταβολής κατά τα έτη 2020-2021, ως κάτωθι:

Κύκλος / Φάση	Αριθμ. ΚΥΑ (ΦΕΚ)	Χορηγηθέντα Ποσά			% Χορηγηθέντων	
		Έτος 2020	Έτος 2021	Σύνολο	Σωρευτικά	ανά Κύκλο / Φάση
1η	ΓΔΟΥ 94 / 2020 (Β' 1645)	601.813.400,98		601.813.400,98	601.813.400,98	7%
2η	ΓΔΟΥ 148/ 2020 (Β' 2729)	1.259.760.900,04		1.259.760.900,04	1.861.574.301,02	15%
3η	ΓΔΟΥ 233/ 2020 (Β' 4471)	1.509.692.864,73	1.119.947,93	1.510.812.812,66	3.372.387.113,68	18%
4η	ΓΔΟΥ 281/ 2020 (Β' 5047)	2.169.115.014,95	2.845.171,23	2.171.960.186,18	5.544.347.299,86	26%
5η	ΓΔΟΥ 133/ 2021 (Β' 533)		1.250.359.014,10	1.250.359.014,10	6.794.706.313,96	15%
6η	ΓΔΟΥ 232/ 2021 (Β' 804)		524.696.156,95	524.696.156,95	7.319.402.470,91	6%
7η	ΓΔΟΥ 420/ 2021 (Β' 1689)		945.766.338,96	945.766.338,96	8.265.168.809,87	11%
Σύνολο		5.540.382.180,70	2.724.786.629,17	8.265.168.809,87		100%
% χορηγηθέντων ανά έτος		67%	33%	100%		
Σημειώσεις:						
[1] Από το σύνολο των ποσών που εκχωρήθηκαν, έχουν αφαιρεθεί οι απορρίψεις από τις τράπεζες						
[2] Μέχρι την 31/12/2021 δεν υπήρχαν επιστρεφόμενα ποσά						
Πηγή : ΑΑΔΕ - Δ.Α.Φ.Ε.						

Από το συνολικό ποσό του δανείου 8,26 δισ. €, ποσό 3,8 δισ. € θεωρείται ότι δεν θα επιστραφεί από τις επιχειρήσεις που θα πληρούν τις προβλεπόμενες στο σχετικό θεσμικό πλαίσιο προϋποθέσεις για τη μη επιστροφή της προκαταβολής και ως εκ τούτου εξοδοποιήθηκε μέσω του λογαριασμού επιχορηγήσεων.

Επίσης, πραγματοποιήθηκε απομείωση του δανείου κατά 1,55 δισ. €, καθώς οι οικονομικές συνθήκες των πληττόμενων επιχειρήσεων θεωρούνται δυσμενείς και ως εκ τούτου εκτιμάται ότι μελλοντικά θα υπάρξει μερική αθέτηση της υποχρέωσης για την επιστροφή του οφειλόμενου μέρους του δανείου (βλέπε πίνακα σημείωσης 20). Το υπόλοιπο του δανείου ύψους 2,9 δισ. € εμφανίζεται στα λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία. Στα επόμενα έτη, με την πληρέστερη πληροφόρηση για τον ρυθμό επιστροφής της από τις επιχειρήσεις, θα ακολουθήσουν αναπροσαρμογές του εκτιμώμενου ποσού επιστροφής του δανείου και της απομείωσης αυτού.

1.6.3 Συμμετοχές και επενδύσεις

Συμμετοχές:

Οι συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες επιμετρούνται:

- **μεταγενέστερα** στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης.

- αυτές που είχαν αποκτηθεί **πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου**, επιμετρούνται στον ισολογισμό έναρξης **στην αξία της καθαρής θέσης τους κατά την 31.12.2018**, που αναλογεί στην οντότητα αναφοράς, ως τεκμαρτό κόστος (deemed cost).

Επενδύσεις:

Οι επενδύσεις σε οντότητες που δεν είναι ελεγχόμενες ή συγγενείς ή κοινοπραξίες, επιμετρούνται:

- **μεταγενέστερα στην εύλογη αξία τους, και**
- εφόσον αυτή **δεν μπορεί** να επιμετρηθεί αξιόπιστα, **στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης.**
- Όταν η εύλογη αξία τους κατά την 31.12.2018 **μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα**, επιμετρούνται στον **ισολογισμό έναρξης** στην εύλογη αξία. Αν αυτή **δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα**, τότε στον **ισολογισμό έναρξης** αναγνωρίζονται και επιμετρούνται στο **τεκμαρτό κόστος** όπως αυτό υπολογίζεται ανωτέρω στις συμμετοχές.

Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):

Ελεγχόμενες είναι οι οντότητες στις οποίες η ΚΔ ασκεί **έλεγχο**. Η ΚΔ ελέγχει μια οντότητα όταν είναι εκτεθειμένη ή/και έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενες ωφέλειες στο πλαίσιο της συμμετοχής της στην οντότητα **και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει** τη φύση ή το ποσό αυτών των ωφελειών μέσω της εξουσίας της επί της οντότητας. Ο έλεγχος τεκμαίρεται κατ' αρχάς όταν υπάρχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή άνω του 50%, εφόσον δεν υπάρχουν στοιχεία που να υποδεικνύουν το αντίθετο, δηλαδή απουσία ελέγχου. Η ύπαρξη ελέγχου μπορεί να τεκμηριωθεί ανεξαρτήτως ποσοστού.

Συγγενείς είναι οι οντότητες στις οποίες η ΚΔ έχει **ουσιώδη επιρροή**, αλλά δεν ασκεί έλεγχο επί της λειτουργίας τους, δηλαδή όταν υπάρχει δυνατότητα συμμετοχής της στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρησιακής πολιτικής της οντότητας, χωρίς όμως να πρόκειται για έλεγχο ή από κοινού έλεγχο των εν λόγω πολιτικών. Η ουσιώδης επιρροή τεκμαίρεται κατ' αρχάς, εφόσον υπάρχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή άνω του 20% και έως 50%, των δικαιωμάτων ψήφου, εκτός εάν αποδεικνύεται καθαρά ότι δεν υφίσταται αυτή η περίπτωση. Ουσιώδης επιρροή μπορεί να υπάρχει και με ποσοστό συμμετοχής μεγαλύτερο από 50% ή μικρότερο από 20% των δικαιωμάτων ψήφου, εάν αποδεικνύεται καθαρά ότι η ΚΔ ασκεί ουσιώδη επιρροή (και η κυριότητα σε δικαιώματα ψήφου δε συνιστά έλεγχο στην περίπτωση της κατοχής άνω του 50%).

Κοινοπραξία είναι μια από κοινού συμφωνία όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο στη συμφωνία έχουν δικαιώματα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της συμφωνίας. Κοινός έλεγχος είναι ο συμβατικά συμφωνημένος επιμερισμός του ελέγχου επί μιας συμφωνίας, ο οποίος υφίσταται μόνο όταν οι αποφάσεις που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.

Οι επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες **αναγνωρίζονται αρχικά** στην εύλογη αξία τους προσαυξημένη με τα κόστη συναλλαγής (παρ. 15 της ΛΠΠΕ). **Επιμετρούνται μεταγενέστερα** στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης. Κατά την ημερομηνία αναφοράς το ύψος των επενδύσεων σε ελεγχόμενες και συγγενείς οντότητες ανέρχεται σε 23,4 εκ. € έναντι 23,7 εκ. € του προηγούμενου έτους. Αναλυτικά :

Η αξία των επενδύσεων σε ελεγχόμενες και συγγενείς οντότητες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο παρέμενε αμετάβλητη σε σύγκριση με τη προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς, καθώς δεν προέκυψαν προσθήκες, διαγραφές ή απομειώσεις:

Επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες	Αξία της 31/12/2021	Αξία της 31/12/2020	Μεταβολή 2021-2020
Μετοχές ελεγχόμενων οντοτήτων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών	819.451.466,81	819.451.466,81	0,00
Μετοχές συγγενών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών	872.542.161,99	872.542.161,99	0,00
Σύνολο οντοτήτων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών	1.691.993.628,80	1.691.993.628,80	0,00
Μη εισηγμένες μετοχές ελεγχόμενων οντοτήτων εσωτερικού	21.754.500.225,60	21.982.648.679,77	-228.148.454,17
Μη εισηγμένες μετοχές συγγενών εσωτερικού	1.215.749,23	1.215.749,23	0,00
Σύνολο οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών	21.755.715.974,83	21.983.864.429,00	-228.148.454,17
Γενικό Σύνολο	23.447.709.603,63	23.675.858.057,80	-228.148.454,17

Η αξία των επενδύσεων ύψους 21,8 εκ. € κατά την ημερομηνία αναφοράς σε ελεγχόμενες οντότητες και συγγενείς, μη εισηγμένες, όπως διαμορφώθηκε μετά τις προσθήκες-αυξήσεις και διαγραφές-μειώσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός της περιόδου αναφοράς, παρουσιάζεται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα και αναλυτικά

στο παράρτημα (βλέπε πίνακα 1):

	Ελεγχόμενες οντότητες μη εισηγμένες	Συγγενείς μη εισηγμένες	Σύνολο
Αξία της 31/12/2020	21.982.648.679,77	1.215.749,23	21.983.864.429,00
Προσθήκες & Αυξήσεις κατά το έτος 2021	240.077.780,57	0,00	240.077.780,57
Διαγραφές & Μειώσεις κατά το έτος 2021	-468.226.234,74	0,00	-468.226.234,74
Αξία της 31/12/2021	21.754.500.225,60	1.215.749,23	21.755.715.974,83

Κατά το έτος 2021, σημειώθηκαν οι ακόλουθες μεταβολές:

A/A	Επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες μη εισηγμένες που πραγματοποιήθηκαν μεταβολές	Ποσοστό Ε.Δ. επί του Μ.Κ.	Αξία της 31/12/2020	Προσθήκες & Αυξήσεις κατά το έτος 2021	Διαγραφές & Μειώσεις κατά το έτος 2021	Αξία της 31/12/2021
1	Εθνικό Ταμείο Επιχειρηματικότητας και Ανάπτυξης (ETEAN -πρώην ΤΕΜΠΜΕ)	100,00%	1.010.957.481,02		-463.753.000,00	547.204.481,02
2	Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα (ΕΑΣ) ΑΒΕΕ	99,93%	21.620.001,59	42.577.795,62		64.197.797,21
3	Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία (ΕΑΒ) ΑΕ	99,72%	0,00	60.499.984,95		60.499.984,95
4	Ελληνική Εταιρεία Συμμετοχών και Περιουσίας ΑΕ (ΕΕΣΥΠ ΑΕ)	100,00%	3.096.496.785,00	135.000.000,00		3.231.496.785,00
5	ΕΛΛΗΝΙΚΟ Α.Ε.	100,00%	4.473.234,74		-4.473.234,74	0,00
6	ΟΔΙΠΥ ΑΕ	100,00%		2.000.000,00		2.000.000,00
Σύνολα			4.133.547.502,35	240.077.780,57	-468.226.234,74	3.905.399.048,18

Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της ΚΔ αναγνωρίζονται οι μετοχές που διαχειρίζεται το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ) για λογαριασμό της (agent). Το ΤΑΙΠΕΔ είναι υποχρεωμένο να αποδίδει στην ΚΔ το οικονομικό όφελος από τα μερίσματα και το προϊόν πώλησης των μετοχών αυτών.

1.6.4 Απαιτήσεις

1. **Τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις** που διαπραγματεύονται σε **οργανωμένες αγορές** ή η εύλογη αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με τεχνικές επιμέτρησης, επιμετρούνται **μεταγενέστερα** στην εύλογη αξία τους μέσω **αποτελεσμάτων**. Τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις που **δεν διαπραγματεύονται** σε οργανωμένες αγορές ή η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με τεχνικές επιμέτρησης, επιμετρούνται **μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος**.

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις που έχουν αποκτηθεί **πριν την έναρξη** της μεταβατικής περιόδου, και οι πληροφορίες που απαιτούνται για τον υπολογισμό του αποσβέσιμου κόστους δεν είναι δυνατό να ανακτηθούν, η οντότητα θα τα επιμετρά στην αξία χρήσης, δηλαδή

στην παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματορροών, και για όσο χρονικό διάστημα αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις.

Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα όταν καθίστανται δουλευμένοι, με τη χρήση της μεθόδου του αποτελεσματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο όταν η τελευταία δεν έχει σημαντική επίδραση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, μικράς αξίας βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία μπορούν να αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στην τρέχουσα / υπολειμματική ονομαστική αξία.

2. Η οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει τις **απαιτήσεις και τα έσοδα από φόρους** εντός της περιόδου αναφοράς κατά την οποία λαμβάνει χώρα το γεγονός από το οποίο προκύπτει η φορολογητέα ύλη (**προσέγγιση του φορολογητέου γεγονότος – taxable event approach**).

Οριζόμενες από τη φορολογική νομοθεσία «παρακρατήσεις» ή «προκαταβολές» φόρου, όπως για παράδειγμα στη φορολογία εισοδήματος, που βεβαιώνονται εντός της περιόδου αναφοράς και αφορούν φορολογητέο γεγονός της ίδιας περιόδου, είναι επί της ουσίας (substance over form) εισόδημα της περιόδου αναφοράς και αναγνωρίζονται αρχικά ως απαιτήσεις και έσοδα εντός της περιόδου αυτής, ανεξαρτήτως του αν ο οριστικός υπολογισμός του φόρου θα γίνει με την εκκαθάρισή του (η οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί και συνήθως πραγματοποιείται με την υποβολή φορολογικής δήλωσης σε επόμενη περίοδο αναφοράς).

Γενικότερα, εφόσον η εκκαθάριση του αρχικώς αναγνωρισμένου φόρου, με την οποία οριστικοποιείται το ακριβές ποσό που οφείλεται στην οντότητα αναφοράς, λαμβάνει χώρα κατά την επόμενη περίοδο αναφοράς και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεών της, η εκκαθάριση θεωρείται διορθωτικό γεγονός της περιόδου αναφοράς, το οποίο προσαρμόζει τα αρχικώς αναγνωρισμένα ποσά απαιτήσεων και εσόδων. Στην περίπτωση που το αρχικά αναγνωρισμένο έσοδο πρέπει να μειωθεί, λόγω της προσαρμογής που προκύπτει από την εκκαθάριση, αλλά η αρχικά αναγνωρισμένη απαίτηση έχει εισπραχθεί ολικώς ή μερικώς, αναγνωρίζεται υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η υποχρέωση αυτή,

συμψηφίζεται με απαίτηση από την “προκαταβολή” φόρου της επόμενης περιόδου αναφοράς που λογίζεται στην επόμενη περίοδο αναφοράς.

Για τις περιπτώσεις που, είτε επειδή δεν υποβλήθηκε δήλωση πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οντότητας αναφοράς, είτε επειδή το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης αμφισβητείται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή γίνεται έλεγχος από τη φορολογική αρχή και, σε κάθε περίπτωση θα υπάρξει εκκαθάριση του φόρου (από τη φορολογική αρχή ή δικαστήριο) μετά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της περιόδου αναφοράς, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το χρηματοοικονομικό αυτό κίνδυνο, κατά την ημερομηνία αναφοράς, εφόσον αναμένεται εκροή πόρων σε επόμενη περίοδο αναφοράς.

Για όσο διάστημα, εντός της μεταβατικής περιόδου, η εξατομικευμένη εκτίμηση του κινδύνου αυτού δεν είναι εφικτή, η οντότητα αναφοράς μπορεί να χρησιμοποιεί ιστορικά στοιχεία για να εκτιμήσει το ποσό για το οποίο θα πρέπει να αναγνωριστεί πρόβλεψη.

Αντιστοίχως, οι φόροι που βεβαιώνονται στην επόμενη περίοδο αναφοράς και μέχρι την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, αλλά αφορούν την τρέχουσα, αναγνωρίζονται στα έσοδα της τρέχουσας. Παράδειγμα, ΦΠΑ Δεκεμβρίου 20XX που βεβαιώνεται με τη δήλωση Ιανουαρίου 20XX+1.

Ειδικά για τις περιπτώσεις φόρων όπου η βεβαίωση γίνεται στην επόμενη, ή επόμενες, περιόδους αναφοράς και μετά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (π.χ. ΕΝΦΙΑ), αλλά αφορούν την τρέχουσα, η οντότητα αναφοράς **αναγνωρίζει έσοδο με βάση εκτίμηση** από τα διαθέσιμα στοιχεία που έχει κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τυχόν στοιχεία για τον υπολογισμό των φόρων αυτών που γίνονται διαθέσιμα μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση. Οι τυχόν διαφορές ανάμεσα στην εκτίμηση του δουλευμένου εσόδου και αυτού που πραγματικά βεβαιώνεται στην επόμενη περίοδο αναφοράς αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς στην οποία γίνεται η βεβαίωση.

Φόροι που εισπράττονται σε προηγούμενη περίοδο αναφοράς από αυτή που αφορούν, όπως τα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρέωση και μεταφέρονται στα έσοδα της περιόδου αναφοράς που καθίστανται δουλευμένοι.

Μελέτη Περίπτωσης:

Στις 31/03/2021 βεβαιώνεται με την εκκαθάριση φόρου του 2020, «προκαταβολή» 1.000 ευρώ για την «επόμενη» περίοδο, δηλαδή το 2021.

Με την εκκαθάριση γίνεται η εγγραφή (1) με 31/3/2021:

	31/3/2021	
απαιτήσεις	1.000,00	
έσοδα		1.000,00

Στις 31/3/2022 εκκαθαρίζεται ο φόρος για το 2021 ως εξής:

Φόρος 800 ευρώ και ισόποση «προκαταβολή» (για την «επόμενη» περίοδο 2022).

Κατά την ημερομηνία αυτή, από την απαίτηση που λογίστηκε στις 31/3/2021 έστω έχουν εισπραχθεί 900 ευρώ και υπάρχει υπόλοιπο 100 ευρώ, το οποίο συμψηφίζεται με τη μείωση του εσόδου και η διαφορά αναγνωρίζεται ως υποχρέωση στο φορολογούμενο κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Εγγραφή (2) με 31/12/2021:

	31/12/2021	
έσοδα	200,00	
απαιτήσεις		100,00
υποχρεώσεις		100,00

Έστω ότι η απαίτηση από την «προκαταβολή» φόρου του 2022 συμψηφίζεται με την υφιστάμενη υποχρέωση των 100 ευρώ.

Εγγραφή (3) με 31/3/2022:

	31/3/2022	
υποχρεώσεις	100,00	
έσοδα		800,00
απαιτήσεις	700,00	

Με τις ανωτέρω εγγραφές προσαρμόζονται τα έσοδα της περιόδου αναφοράς 2021 στο δουλευμένο ποσό, με δεδομένο ότι τα σχετικά στοιχεία των εκκαθαρίσεων είναι διαθέσιμα πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η οντότητα αναφοράς επιμετρά τις απαιτήσεις από φόρους σε κάθε ημερομηνία αναφοράς στο ποσό που εύλογα αναμένει να εισπράξει και **απομειώνει ανάλογα τις απαιτήσεις βαρύνοντας τα αποτελέσματά της**. Για κάθε είδος φόρου (π.χ. φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ), **η απομείωση υπολογίζεται με βάση τον κινητό μέσο όρο των συντελεστών εισπραξιμότητας των πέντε (5) τελευταίων περιόδων αναφοράς (συμπεριλαμβανομένης της τρέχουσας)**. Για κάθε μια από τις πέντε περιόδους αναφοράς, ο συντελεστής εισπραξιμότητας υπολογίζεται ως ποσοστό των εισπραχθέντων στην περίοδο αναφοράς απαιτήσεων που εκκρεμούσαν κατά την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς προς τις συνολικά υφιστάμενες απαιτήσεις κατά την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν απομειωθεί με την παρούσα διάταξη. Ο κινητός μέσος όρος των συντελεστών εισπραξιμότητας στη συνέχεια εφαρμόζεται επί των συνολικά υφιστάμενων απαιτήσεων (συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν απομειωθεί με την παρούσα διάταξη σε προηγούμενες περιόδους) κατά την ημερομηνία αναφοράς. Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, η οντότητα προσαρμόζει αναλόγως τη σωρευμένη απομείωση ώστε οι απαιτήσεις να επιμετρούνται στο εισπράξιμο ποσό. Σε περίπτωση που ο συντελεστής είναι μηδενικός, το ποσό απομειώνεται εξ ολοκλήρου.

Η απομείωση των προηγούμενων εδαφίων πραγματοποιείται αφού η οντότητα έχει λάβει υπόψη της τις προσαρμογές απαιτήσεων και εσόδων που προκύπτουν από την εκκαθάριση του φόρου κατά την επόμενη περίοδο αναφοράς και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (διορθωτικό γεγονός).

Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):

Κατά την ημερομηνία αναφοράς οι απαιτήσεις επιμετρήθηκαν στο χρηματοοικονομικά ανακτήσιμο ποσό τους. Ο υπολογισμός των απομειώσεων

πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του Μέσου Όρου των συντελεστών εισπραξιμότητας για τις περιόδους 2017-2021. Οι σχετικοί συντελεστές παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα :

Κατηγορία απαίτησης	2017	2018	2019	2020	2021	Μέσος Όρος 2017-2021
Φόροι επί αγαθών & υπηρεσιών	6,55%	7,22%	7,99%	7,32%	7,20%	7,26%
Τακτικοί Φόροι ακίνητης περιουσίας	34,46%	32,90%	29,35%	23,55%	26,78%	29,41%
Λοιποί Φόροι Παραγωγής	11,08%	9,59%	9,27%	7,95%	10,06%	9,59%
Φόρος Εισοδήματος	12,36%	11,77%	11,32%	9,81%	12,76%	11,60%
Φόροι Κεφαλαίου	17,93%	18,97%	20,45%	18,00%	18,69%	18,81%
Λοιποί τρέχοντες φόροι	2,19%	1,96%	8,97%	7,16%	6,78%	5,41%
Κοινωνικές Εισφορές	0,71%	0,00%	0,00%	0,00%	9,12%	1,97%
Μεταβιβάσεις	0,35%	0,56%	0,15%	0,11%	0,21%	0,28%
Πωλήσεις αγαθών & υπηρεσιών	1,15%	0,84%	1,49%	0,74%	0,69%	0,98%
Τόκοι	0,41%	0,38%	0,37%	0,24%	0,17%	0,31%
Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί	0,46%	0,55%	0,44%	0,31%	0,23%	0,40%
Λοιπές περιπτώσεις	4,59%	6,77%	3,84%	3,73%	6,68%	5,12%

Οι απαιτήσεις κατά την 31/12/2021 ανέρχονται σε 112,8 δισ. € έναντι 114,8 δισ. € κατά την 31/12/2020, σημειώνοντας μεταβολή 2,0 δισ. € και διαμορφώνονται κατά κατηγορία, όπως εμφανίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

Περιγραφή	Απαιτήσεις 2020	Βεβαιωθέντα 2021	Διαγραφές 2021	Εισπράξεις 2021	Απαιτήσεις 2021
Φόροι επί αγαθών & υπηρεσιών	14.318.512.446,61	26.918.230.746,07	238.699.884,97	26.736.000.920,99	14.262.042.386,72
Τακτικοί Φόροι ακίνητης περιουσίας	2.895.716.297,80	2.819.404.371,97	73.028.538,69	2.652.066.409,63	2.990.025.721,45
Λοιποί Φόροι Παραγωγής	1.350.524.771,21	1.165.815.306,57	26.589.067,35	1.086.405.578,54	1.403.345.431,89
Φόρος Εισοδήματος	12.188.284.065,19	16.296.356.763,98	324.628.449,70	14.696.065.471,94	13.463.946.907,53
Φόροι Κεφαλαίου	370.155.785,27	228.888.398,84	18.780.406,46	197.782.613,99	382.481.163,66
Λοιποί τρέχοντες φόροι	261.290.228,20	2.466.470.135,04	1.991.098,06	2.452.221.560,52	273.547.704,66
Κοινωνικές Εισφορές	7.269.637,53	54.661.299,85	0,05	55.324.105,50	6.606.831,83
Μεταβιβάσεις	12.898.420.098,27	8.878.670.838,94	58.347.779,12	8.712.145.946,36	13.006.597.211,73
Πωλήσεις αγαθών & υπηρεσιών	1.068.347.091,48	623.616.117,73	3.299.110,67	610.713.949,79	1.077.950.148,75
Τόκοι	38.891.047,05	94.384.258,14	363.068,50	94.080.231,09	38.832.005,60
Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί	69.014.830.054,98	-2.015.394.268,66	518.588.599,87	952.701.704,85	65.528.145.481,60
Λοιπές περιπτώσεις	380.443.372,33	1.490.684.491,03	3.584.560,36	1.470.487.948,26	397.055.354,74
Σύνολο	114.792.684.895,92	59.021.788.459,50	1.267.900.563,80	59.715.996.441,46	112.830.576.350,16

Οι απομειώσεις των απαιτήσεων της 31/12/2021, κατά κατηγορία, παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα:

Απομειώσεις απαιτήσεων της 31/12/2021				
Περιγραφή	Απαιτήσεις 2021	Συντελεστής Εισπραξιμότητας 2017 - 2021	Εισπράξιμο ποσό	Ποσά απομείωσης της 31/12/2021
Φόροι επί αγαθών & υπηρεσιών	14.262.042.386,72	7,26%	1.034.934.578,21	13.227.107.808,51
Τακτικοί Φόροι ακίνητης περιουσίας	2.990.025.721,45	29,41%	879.396.716,84	2.110.629.004,61
Λοιτοί Φόροι Παραγωγής	1.403.345.431,89	9,59%	134.580.609,05	1.268.764.822,84
Φόρος Εισοδήματος	13.463.946.907,53	11,60%	1.562.106.158,39	11.901.840.749,14
Φόροι Κεφαλαίου	382.481.163,66	18,81%	71.939.924,06	310.541.239,60
Λοιτοί τρέχοντες φόροι	273.547.704,66	5,41%	14.799.869,16	258.747.835,50
Κοινωνικές Εισφορές	6.606.831,83	1,97%	129.836,36	6.476.995,47
Μεταβιβάσεις	13.006.597.211,73	0,28%	35.901.683,50	12.970.695.528,23
Πωλήσεις αγαθών & υπηρεσιών	1.077.950.148,75	0,98%	10.587.579,42	1.067.362.569,33
Τόκοι	38.832.005,60	0,31%	121.979,58	38.710.026,02
Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί	65.528.145.481,60	0,40%	261.752.309,71	65.266.393.171,89
Λοιπές περυστώσεις	397.055.354,74	5,12%	20.337.924,94	376.717.429,80
Σύνολο	112.830.576.350,16		4.026.589.169,20	108.803.987.180,96

Μετά τον υπολογισμό του εισπράξιμου ποσού των απαιτήσεων της 31/12/2021, η απομείωση αυτών ανήλθε σε 108,8 δισ. €, έναντι 110,8 δισ. € κατά την 31/12/2020.

3. **Τα πρόστιμα και οι ποινές** αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς που προκύπτει σχετική απαίτηση έναντι τρίτου, ο προσδιορισμός της οποίας συνήθως γίνεται με διοικητική πράξη (βεβαίωση). Οι απαιτήσεις από πρόστιμα και ποινές επιμετρούνται μεταγενέστερα όπως οι απαιτήσεις από φόρους.
4. **Οι μεταβιβάσεις** αναγνωρίζονται από την **οντότητα-λήπτη**, όταν πληρούνται οι όροι που την καθιστούν δικαιούχο της μεταβίβασης, οπότε αναγνωρίζει απαίτηση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που της μεταβιβάζεται. Όταν περιέρχεται στον έλεγχο της το περιουσιακό στοιχείο, τότε αποαναγνωρίζει την απαίτηση και αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο. Οι απαιτήσεις από μεταβιβάσεις επιμετρούνται μεταγενέστερα όπως οι απαιτήσεις από φόρους.

Κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα-λήπτης αναγνωρίζει, επίσης,

- **υποχρέωση**, όταν οι όροι της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου της επιβάλλουν τη δέσμευση να προβεί σε **συγκεκριμένες μελλοντικές ενέργειες ή δράσεις (performance obligations)**, η μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα-πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε, και ταυτόχρονα η οντότητα-πάροχος έχει τα μέσα να επιβάλλει την ανάκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή της εύλογης αξίας του. Η

υποχρέωση μεταγενέστερα αποσβένεται στα έσοδα ανάλογα με το βαθμό εκπλήρωσης των όρων

- **ή έσοδο**, όταν δεν συντρέχει η προηγούμενη περίπτωση.

5. **Τα μερίσματα** αναγνωρίζονται ως απαιτήσεις και έσοδα κατά το χρόνο που η διανομή τους εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο.
6. **Όταν συντρέχει περίπτωση ολικής ή μερικής αναστροφής απομείωσης** χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, που λογίστηκε σε προγενέστερη περίοδο αναφοράς, η αναστροφή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στο βαθμό που και η προγενέστερη απομείωση είχε λογιστεί στα αποτελέσματα. Εάν, κατά την απογραφή του στοιχείου, η απομείωση λογίστηκε στην καθαρή θέση, η αναστροφή της λογίζεται επίσης στην καθαρή θέση, αφού όμως πρώτα αναστραφεί στα αποτελέσματα τυχόν απομείωση που λογίστηκε σε αυτά.

Μελέτη Περίπτωσης:

Παράδειγμα 2: Απομείωση Χρηματοοικονομικού Περιουσιακού Στοιχείου

Αξία προ απογραφής 1.000 ευρώ

Απομείωση 200 ευρώ στην καθαρή θέση κατά την απογραφή της 1/1/2019

Επιπλέον απομείωση 100 ευρώ στα αποτελέσματα την 31/12/2020

Είσπραξη 850 ευρώ κατά την 29/2/2021

Εγγραφή αναστροφής με 29/2/2021:

	29/2/2021	
Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο	150,00	
Αποτελέσματα		100,00
Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα (Καθαρή θέση)		50,00

7. **Τα παράγωγα** αναγνωρίζονται **αρχικά στην εύλογη αξία** τους και τα κόστη συναλλαγής βαρύνουν τα αποτελέσματα. Η **μεταγενέστερη** επιμέτρησή τους γίνεται στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων. Αν η εύλογη αξία είναι θετική, τα παράγωγα παρουσιάζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής

Θέσης στα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις. Αν η εύλογη αξία τους είναι αρνητική, στα χρηματοοικονομικά μέσα-υποχρεώσεις.

8. Τα χρηματοοικονομικά μέσα-υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους. Η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος. Τα κόστη συναλλαγής κατά την αρχική αναγνώριση μειώνουν το ύψος της υποχρέωσης. **Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν καθίστανται δουλευμένοι χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο όταν η τελευταία δεν έχει σημαντική επίδραση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.**
9. Οι μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται από την **οντότητα-πάροχο**, όταν πληρούνται οι όροι που τη δεσμεύουν να μεταβιβάσει το περιουσιακό στοιχείο, οπότε αναγνωρίζει υποχρέωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζει. Όταν το περιουσιακό στοιχείο περιέρχεται στον έλεγχο της οντότητας-λήπτη, τότε η οντότητα-πάροχος αποαναγνωρίζει την υποχρέωση και το περιουσιακό στοιχείο. Οι υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις επιμετρούνται μεταγενέστερα όπως και στην αρχική αναγνώριση. Κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα-πάροχος αναγνωρίζει, επίσης,
- **απαίτηση**, όταν οι όροι της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου επιβάλλουν τη δέσμευση στην οντότητα-λήπτη να προβεί σε **συγκεκριμένες μελλοντικές ενέργειες ή δράσεις (performance obligations)**, η μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα-πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε, και ταυτόχρονα η οντότητα-πάροχος έχει τα μέσα να επιβάλλει την ανάκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή της εύλογης αξίας του. Η απαίτηση μεταγενέστερα αποσβένεται στα έξοδα ανάλογα με τον βαθμό εκπλήρωσης των όρων
 - **ή έξοδο**, όταν δεν συντρέχει η προηγούμενη περίπτωση.
10. Τα **μερίσματα** που καταβάλλει η οντότητα στους ιδιοκτήτες της αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις, σε μείωση των ιδίων κεφαλαίων της, κατά το χρόνο που η διανομή τους εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο.

1.6.5 Ενσώματα και άυλα πάγια⁹

1. Τα ενσώματα και άυλα πάγια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου αλλά πριν να καταστεί εφικτή η τήρηση των απαραίτητων, για την αναγνώριση και επιμέτρησή τους, λογιστικών μητρώων και αρχείων,¹⁰ καταχωρούνται μεν στους προβλεπόμενους λογαριασμούς αλλά μεταφέρονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της περιόδου αναφοράς που πραγματοποιήθηκαν, **ως έξοδα**, δηλαδή καθίστανται πλήρως αποσβεσμένα στη χρήση απόκτησής τους. Εφόσον δεν τηρούνταν τα απαραίτητα για την αναγνώριση και επιμέτρηση των παγίων λογιστικά μητρώα και αρχεία και κατά τις προγενέστερες, της μεταβατικής περιόδου, περιόδους αναφοράς, ποσά που έχουν ήδη καταχωρηθεί σε λογαριασμούς παγίων πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου, δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό έναρξης, βαρύνοντας το σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα.

Κατά την ημερομηνία που καθίσταται εφικτή η τήρηση των ανωτέρω αρχείων, διενεργείται απογραφή¹¹ όλων των υφιστάμενων κατά την ημερομηνία αυτή παγίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο και τον χρόνο που είχαν αποκτηθεί, και αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης εφόσον η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή τους εκτείνεται πέραν της ημερομηνίας ολοκλήρωσης της μεταβατικής περιόδου. Κατά την αρχική απογραφή επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης ή στην εύλογη αξία τους, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης (deemed cost).

Τα ενσώματα και άυλα πάγια που περιέρχονται στον έλεγχο της οντότητας αναφοράς μετά την ημερομηνία απογραφής, αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης, εφόσον αποκτώνται μέσω συναλλαγών ανταλλαγής, το οποίο περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη

⁹ Πλην της Λογιστικής Πολιτικής Πρώτης Εφαρμογής, μεγαλύτερη ανάλυση για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία συναντάται στα επόμενα κεφάλαια 9-13.

¹⁰ Στο πλαίσιο της ανάπτυξης κι εφαρμογής του νέου ERP συστήματος, προβλέπεται δράση σταδιακής δημιουργίας Μητρώου Παγίων για την οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση».

¹¹ https://minfin.gov.gr/wp-content/uploads/2024/04/6%CE%9A%CE%A7%CE%91%CE%97-99%CE%97-%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A5%CE%9A%CE%9B%CE%99%CE%9F%CE%A3-%CE%A0%CE%91%CE%93%CE%99%CE%A9%CE%9D_05042024.pdf

χρήση, ή στην εύλογη αξία τους, εφόσον αποκτώνται μέσω συναλλαγών που δεν περιλαμβάνουν ανταλλαγή.

Η εκτίμηση της εύλογης αξίας των παγίων πραγματοποιείται από την οντότητα, όταν υπάρχει ενεργή αγορά ή άμεσα διαθέσιμοι δείκτες αγοράς που τεκμηριώνουν την εύλογη αξία του παγίου με αξιοπιστία.

Όπου αυτό δεν ισχύει, η εκτίμηση της εύλογης αξίας των παγίων πραγματοποιείται από επαγγελματία εκτιμητή ή από υπηρεσία ή στέλεχος της οντότητας με επαρκή εμπειρία στην πραγματοποίηση εκτιμήσεων, υπό τον όρο ότι η εκτίμηση υπόκειται σε αξιολόγηση από ανεξάρτητο εκτιμητή ή ελεγκτή.

Για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός παγίου, ακολουθείται η εξής ιεραρχία:

α) Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας είναι η τρέχουσα τιμή αγοράς για ένα ίδιο, ή παρόμοιο, περιουσιακό στοιχείο σε μια ενεργή αγορά. Οι τρέχουσες τιμές αγοράς μπορούν να ληφθούν συνήθως για γη, μη εξειδικευμένα κτίρια, αυτοκίνητα και πολλούς τύπους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού.

β) Εάν δεν υπάρχει ενεργή αγορά γι' αυτό το περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί με αναφορά σε άλλα στοιχεία με παρόμοια χαρακτηριστικά, σε παρόμοιες συνθήκες και τοποθεσία, για τα οποία υπάρχει ενεργή αγορά.

γ) Άλλως, η εύλογη αξία μπορεί να εκτιμηθεί χρησιμοποιώντας τεχνικές επιμέτρησης. Με την επιλογή της μεθόδου επιμέτρησης επιδιώκεται να εκτιμηθεί, ποια θα ήταν η τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία αναφοράς μεταξύ ανεξάρτητων μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη διενέργεια συναλλαγής με εμπορικούς όρους.

Στην περίπτωση εξειδικευμένων παγίων (specialized assets), η εύλογη αξία εκτιμάται χρησιμοποιώντας το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν πάγιο πωλείται, ή η οντότητα παύει να έχει τον έλεγχο του με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. μεταβίβαση με ή χωρίς αντάλλαγμα σε άλλη οντότητα ή καταστροφή) παύει να αναγνωρίζεται. Το προκύπτον κέρδος ή η ζημιά από τη συναλλαγή ή το γεγονός που οδηγεί σε παύση της αναγνώρισής του, **αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα**. Εφόσον η οντότητα παύει να έχει

τον έλεγχο παγίου που δεν έχει ήδη αναγνωριστεί, τότε πρέπει πρώτα να απογραφεί και αναγνωριστεί στην εύλογη αξία του.

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, τα ενσώματα και άυλα πάγια επιμετρούνται μεταγενέστερα στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Τα πάγια που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται, αλλά ελέγχονται για απομείωση. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά στη συνολική αναμενόμενη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του χρησιμοποιώντας τη σταθερή μέθοδο. Εφόσον για περιουσιακό στοιχείο ή ομοειδή περιουσιακά στοιχεία, άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει ορθότερα το ρυθμό ανάλωσης του οικονομικού οφέλους ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του, μπορεί να χρησιμοποιείται η μέθοδος αυτή αντί της σταθερής μεθόδου. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για να λειτουργήσει με τον τρόπο που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι διενεργούμενες αποσβέσεις και απομειώσεις βαρύνουν τα αποτελέσματα, με εξαίρεση τις αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης άλλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. αποθέματα, ιδιοπαραγόμενα πάγια). Όταν συντρέχει λόγος, η απομείωση αναστρέφεται ολικά ή μερικά σε επόμενη περίοδο αναφοράς, ωφελώντας τα αποτελέσματα, στο βαθμό που αυτή είχε λογιστεί στα αποτελέσματα. Εάν η απομείωση έχει λογιστεί στην καθαρή θέση, κατά την απογραφή του στοιχείου, η αναστροφή της λογίζεται επίσης στην καθαρή θέση, αφού πρώτα έχει αναστραφεί στα αποτελέσματα τυχόν απομείωση που λογίστηκε σε αυτά. Η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναστροφή δε μπορεί να υπερβαίνει αυτή που θα είχε το πάγιο αν δεν είχε λογιστεί απομείωση.

2. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο για τα ενσώματα και άυλα πάγια ισχύουν και για **τα επενδυτικά ακίνητα**, με τις παρακάτω διαφοροποιήσεις:

- α) Η παρουσίασή τους στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης γίνεται σε διακριτό στοιχείο «επενδυτικά ακίνητα».

β) Κατά την αρχική απογραφή, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, ταξινομούνται διακριτά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, και επιμετρούνται στο κόστος κτήσης, ή στην εύλογη αξία τους ως τεκμαρτό κόστος κτήσης.

γ) Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων γίνεται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, δηλαδή στην εύλογη αξία τους μέσω αποτελεσμάτων, και κατά συνέπεια δεν αποσβένονται.

δ) Εφόσον το επενδυτικό ακίνητο είναι κτίριο, η εύλογη αξία του ακινήτου συμπεριλαμβάνει αυτήν της γης, τεχνικών εγκαταστάσεων, επίπλων και εξοπλισμού, και κατά συνέπεια αυτά τα στοιχεία δεν παρακολουθούνται σε διακριτούς λογαριασμούς.

ε) Η διάταξη του π.δ. 54/2018 για ετήσιο προσδιορισμό της εύλογης αξίας των επενδυτικών ακινήτων, δεν εφαρμόζεται, εφόσον όλα τα ακίνητα αυτής της κατηγορίας έχουν επιμετρηθεί, είτε κατά την αρχική απογραφή είτε σε μεταγενέστερη επιμέτρηση, στην εύλογη αξία τους τουλάχιστον μία φορά μέχρι τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.

1.6.6 Λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Τα αποθέματα που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου αλλά πριν να καταστεί εφικτή η τήρηση των απαραίτητων, για την αναγνώριση και επιμέτρησή τους, λογιστικών αρχείων, αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης ως έξοδα.

Κατά την ημερομηνία που καθίσταται εφικτή η τήρηση των ανωτέρω αρχείων, διενεργείται απογραφή όλων των υφιστάμενων κατά την ημερομηνία αυτή αποθεμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο και το χρόνο που είχαν αποκτηθεί. Κατά την απογραφή επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, για την εκτίμηση της οποίας ακολουθείται η ιεραρχία της παραγράφου 30 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής. Ειδικά για τα προϊόντα, η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας τους είναι το τρέχον κόστος παραγωγής.

Τα αποθέματα, που περιέρχονται στον έλεγχο της οντότητας αναφοράς μετά την ημερομηνία απογραφής, επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθουν στην παρούσα κατάσταση και θέση τους. Τα αποθέματα, που αποκτώνται μέσω μη

ανταλλακτικής συναλλαγής, επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Τα αποθέματα επιμετρούνται μεταγενέστερα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Ωστόσο, τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχοντος κόστους αντικατάστασής τους, εάν κατέχονται για:

- (α) διάθεση χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος ή
- (β) ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία αγαθών, που πρόκειται να διανεμηθούν χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος.

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται:

- (α) είτε με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO),
- (β) είτε με οποιαδήποτε αποδεκτή εκδοχή της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου.

Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

Για όλα τα αποθέματα, που έχουν παρόμοια φύση και χρήση, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος προσδιορισμού του κόστους κτήσης, ενώ για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, μπορεί να δικαιολογούνται διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους κτήσης.

Η αξία των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, ενώ η αξία των πωληθέντων και των αναλωθέντων, με εξαίρεση την αξία των αναλώσεων που ενσωματώνεται στο κόστος κτήσης άλλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. αποθεμάτων, ιδιοπαραγόμενων παγίων), αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης.

1.7 Κρατικές χρηματοοικονομικές εγγυήσεις

Χαρακτηριστικό των κρατικών χρηματοοικονομικών εγγυήσεων είναι ότι αυτές παρέχονται μέσω συναλλαγών άνευ ανταλλαγής, δηλαδή άνευ ή έναντι συμβολικής προμήθειας ή άλλης αμοιβής, με σκοπό να υποστηρίξουν κυβερνητικές πολιτικές. Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικών εγγυήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, εξαιρουμένων όσων παρέχονται μέσω παραγώγων, διακρίνονται σε μεμονωμένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις και σε τυποποιημένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.

Οι τυποποιημένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις καλύπτουν ομάδα όμοιων ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών κινδύνων, που μπορούν να ομαδοποιηθούν ως προς τους όρους και τα χαρακτηριστικά των απαιτήσεων που καλύπτουν. Αν και η εκτίμηση του κινδύνου αφερεγγυότητας καθενός χρεώστη μπορεί να μην είναι εφικτή, η ομαδοποίηση των τυποποιημένων εγγυήσεων καθιστά εφικτή την ομαδοποίηση των χρηματοοικονομικών κινδύνων και άρα την εκτίμηση και επιμέτρηση του συνολικού κινδύνου που ενέχει κάθε διακριτή ομάδα ή τύπος εξ αυτών. Αντιθέτως, οι μεμονωμένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις είναι εξατομικευμένες ως προς το χρηματοπιστωτικό κίνδυνο της συγκεκριμένης απαίτησης, για την οποία προσφέρουν κάλυψη στον πιστωτή. Η εκτίμηση του χρηματοοικονομικού κινδύνου που ενέχουν είναι εφικτή μόνο βάσει της εξατομικευμένης αξιολόγησης της μη-φερεγγυότητας του κάθε οφειλέτη-χρεώστη.

Η αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών εγγυήσεων γίνεται με τη μορφή των προβλέψεων.

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και μέχρι να καταστεί εφικτή η λειτουργία του μητρώου εγγυήσεων, οι εγγυήσεις που έχουν παρασχεθεί πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου **αναγνωρίζονται με την κατάπτωση**. Με την κατάπτωση η οντότητα αναγνωρίζει άμεσα έξοδο και υποχρέωση στο ύψος της εκάστοτε καταπίπτουσας εγγύησης. Όταν οι καταπτώσεις μιας χρηματοοικονομικής εγγύησης μπορεί να είναι τμηματικές (π.χ. ανά δόση ενός δανείου), με την τρίτη κατάπτωση η οντότητα αναγνωρίζει έξοδο και πρόβλεψη που την επιμετρά στο ύψος της παρούσας αξίας της συνολικής καθαρής αναμενόμενης πιστωτικής ζημίας από την αθέτηση εκ μέρους του χρεώστη.

Οι προβλέψεις για εγγυήσεις που έχουν παρασχεθεί ή παρέχονται μετά την έναρξη της μεταβατικής περιόδου επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία και μεταγενέστερα στην παρούσα αξία της καθαρής αναμενόμενης πιστωτικής ζημίας, βάσει του χρηματοοικονομικού κινδύνου που ενέχουν στους δώδεκα (12) μήνες που έπονται της περιόδου αναφοράς. Αν συγχρόνως κρίνεται ότι, η προοπτική πέραν των δώδεκα μηνών είναι αρνητική και στο βαθμό που η ολική αθέτηση εκ μέρους του χρεώστη εκτιμάται ως λίαν πιθανή, ο χρηματοοικονομικός κίνδυνος εκτιμάται στο συνολικό βάθος χρόνου που καλύπτει η εγγύηση. Αυτά ισχύουν και όταν κατά την αρχική αναγνώριση η αξιόπιστη επιμέτρηση στην εύλογη αξία δεν είναι εφικτή.

Οι τυποποιημένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις αναγνωρίζονται και επιμετρούνται σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, αλλά ομαδικά για κάθε διακριτή κατηγορία, όπως αυτή έχει απογραφεί και εμφανίζεται στο μητρώο χρηματοοικονομικών εγγυήσεων. Οι μεμονωμένες εγγυήσεις αναγνωρίζονται με την κατάπτωσή τους, μόνον όταν δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη εκτίμηση του εξατομικευμένου χρηματοοικονομικού κινδύνου που ενέχουν.

Όταν η προμήθεια ή αμοιβή του εγγυητή είναι συμβολική, το έξοδο κατά την αρχική αναγνώριση, από τη ζημία του εγγυητή, συνίσταται στη διαφυγούσα διαφορά μεταξύ του ποσού που εύλογα θα είχε εισπραχθεί (εύλογη αξία) και του ποσού που έχει εισπραχθεί. Έσοδο λογίζεται μόνο κατά την απόσβεση της αρχικά αναγνωρισμένης εύλογης αξίας, καθώς και όταν, κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση, μειώνεται η λογιστική αξία (carrying value) των προβλέψεων που έχουν σχηματιστεί.

Όταν η κατάπτωση χρηματοοικονομικής εγγύησης δημιουργεί έννομη απαίτηση κατά του χρεώστη, η οντότητα αναγνωρίζει απαίτηση και έσοδο από την κατάπτωση. Οι απαιτήσεις αυτές αναγνωρίζονται στην κατηγορία “απαιτήσεις από μεταβιβάσεις” και επιμετρούνται μεταγενέστερα όπως προβλέπεται για αυτήν την κατηγορία.

Σε περίπτωση που ο εγγυητής απορρίψει το αίτημα για κατάπτωση της εγγύησης και ο πιστωτής αμφισβητήσει με έννομα μέσα την απόρριψη, η οντότητα καταχωρεί τη διεκδίκηση **στο μητρώο χρηματοοικονομικών κινδύνων** και αναγνωρίζει αντίστοιχα πρόβλεψη στο ύψος της παρούσας αναμενόμενης καθαρής αξίας του τελικού διακανονισμού.

Για όλες τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις, που ανεξαρτήτως λόγου δεν έχουν αναγνωριστεί, η οντότητα γνωστοποιεί αθροιστικά την έκθεσή της και το συνολικό ύψος των χρηματοοικονομικών κινδύνων που αυτές ενέχουν.

Οι ανωτέρω χειρισμοί ισχύουν και πέραν της μεταβατικής περιόδου, μέχρι την έκδοση Λογιστικής Πολιτικής που θα αφορά τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.

1.8 Αναγνώριση και επιμέτρηση – υποχρεώσεις

1.8.1 Παροχές σε εργαζομένους

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, οι υποχρεώσεις από **παροχές σε εργαζομένους** και **κοινωνικές παροχές** αναγνωρίζονται, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επόμενη καταβολή. Οι δουλευμένες υποχρεώσεις, για τις οποίες

δεν υπάρχει υποχρέωση άμεσης καταβολής (π.χ. πρόγραμμα καθορισμένων παροχών) μπορούν να μην αναγνωρίζονται, εφόσον οι αναγκαίοι υπολογισμοί (π.χ. αναλογιστικές μελέτες) δεν είναι ακόμα διαθέσιμοι ή αξιόπιστοι. Οι ανωτέρω χειρισμοί ισχύουν και πέραν της μεταβατικής περιόδου, μέχρι την έκδοση Λογιστικής Πολιτικής που θα αφορά τις παροχές σε εργαζομένους ή/και τις κοινωνικές παροχές.

1.8.2 Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών

Οι υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών αναγνωρίζονται αρχικά στην αξία του τιμολογίου (ή της σύμβασης, εφόσον η αναγνώριση γίνεται πριν τη λήψη του τιμολογίου). Η υποχρέωση καθίσταται δουλευμένη όταν η οντότητα αποκτά έλεγχο επί των αγαθών ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. **Ο έλεγχος επί των αγαθών, κατά (μαχητό) τεκμήριο, προκύπτει κατά τη διαπιστωμένη φυσική παραλαβή τους.** Επομένως, η υποχρέωση αναγνωρίζεται ως δουλευμένη με τη φυσική παραλαβή μεν, καθίσταται δε πληρωτέα με τη λήψη του τιμολογίου ή ισοδύναμων παραστατικών.

Εάν η τιμή μετρητοίς για την αγορά ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας είναι χαμηλότερη από το σύνολο των πληρωμών, τότε έχει παρασχεθεί πίστωση. Η προκύπτουσα διαφορά, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου αποπληρωμής, σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου. Επίσης, στην περίπτωση που από σύμβαση ή νόμο, προβλέπεται η καταβολή τόκων υπερημερίας η οντότητα αναγνωρίζει τη σχετική υποχρέωση όταν καθίσταται δουλευμένη.

1.8.3 Προβλέψεις

Σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης η οντότητα αναγνωρίζει **προβλέψεις**, τόσο για βραχυπρόθεσμες όσο και για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, από συναλλαγές, γεγονότα ή άλλες συνθήκες, που προκύπτουν ή προέκυψαν πριν την ημερομηνία έναρξης της πρώτης χρήσης της μεταβατικής περιόδου. Οι προβλέψεις για υποχρεώσεις που αφορούν την περίοδο αναφοράς βαρύνουν τα αποτελέσματα. Αντιθέτως, καταχωρούνται στο σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα οι προβλέψεις που προκύπτουν από απογραφή και, ενώ θα έπρεπε, δεν έχουν αναγνωριστεί. Πρόκειται δηλαδή για προβλέψεις, ο οποίες οφείλονται σε δεδομένα (συναλλαγές ή γεγονότα ή άλλες συνθήκες) προηγούμενων περιόδων αναφοράς, που ήταν ή όφειλαν να είναι γνωστά στην οντότητα, και για τα οποία θα ήταν εύλογο, η οντότητα να έχει αποκτήσει τη σχετική πληροφορία. Εάν η πρόβλεψη αφορά σε υποχρέωση που αναλαμβάνεται σε σχέση με την αναγνώριση συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πρόβλεψη για κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντα χώρου ή κόστος

αποσυναρμολόγησης), τότε το κόστος της επίσης συμπεριλαμβάνεται στο κόστος κτήσης ή στην τρέχουσα λογιστική αξία του. Σε κάθε περίπτωση, το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα πρέπει να έχει αναγνωρίσει όλες τις δέουσες προβλέψεις. Όταν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, η οντότητα καταβάλλει πόρους για την εκπλήρωση υποχρέωσης, για την οποία δεν είχε σχηματιστεί πρόβλεψη, βαρύνονται άμεσα τα αποτελέσματα. Τα ποσά των προβλέψεων επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροών, που εκτιμάται, ότι θα απαιτηθούν για το διακανονισμό της υποχρέωσης.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία γνωστοποιούνται, αλλά δεν αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

1.9 Γνωστοποιήσεις

Οι οντότητες αναφοράς οφείλουν να προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις / σημειώσεις

1. Οι οντότητες αναφοράς που εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική συντάσσουν τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 9 του π.δ. 54/2018, μέρος των οποίων είναι οι Σημειώσεις. Οι Σημειώσεις παρέχουν τις γνωστοποιήσεις εκείνες που κρίνονται απαραίτητες για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οντότητας από τους ενδιαφερόμενους.
2. Οι Σημειώσεις εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Παρέχουν περιγραφές, επεξηγήσεις ή αναλύσεις των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.
3. Η οντότητα αναφοράς η οποία συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της σε συμφωνία με τις διατάξεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, προβαίνει στις Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών

Καταστάσεων σε μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση της συμφωνίας αυτής και της κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μη πλήρους συμμόρφωσης με τη λογιστική δουλευμένης βάσης του π.δ. 54/2018.

4. Η οντότητα αναφοράς πρέπει να συμπεριλάβει σημειώσεις, και με την ακόλουθη σειρά, που αφορούν:
 - τη βάση κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων,
 - την εφαρμογή των επιμέρους προβλέψεων της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, καθώς και
 - κάθε πρόσθετη πληροφόρηση, η οποία κρίνεται σημαντική για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
5. Κάθε στοιχείο της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης, της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία παρέχεται στις Σημειώσεις για το στοιχείο αυτό και να αναφέρεται στις Σημειώσεις με τη σειρά που παρουσιάζεται στις καταστάσεις αυτές.
6. Η οντότητα αναφοράς στην παρουσίαση των πληροφοριών για τις λογιστικές πολιτικές που εφάρμοσε (είτε την παρούσα είτε αυτές όπως ίσχυαν την 31.12.2018), γνωστοποιεί τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.
7. Όταν εφαρμόζονται περισσότερες από μία βάσεις επιμέτρησης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε βάση επιμέτρησης.
8. Η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τις κρίσεις, εκτός αυτών που σχετίζονται με εκτιμήσεις, στις οποίες έχει προβεί και οι οποίες έχουν σημαντική επίδραση επί των ποσών που παρουσιάζονται στις Χρηματοοικονομικές

Καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οντότητα αναφοράς προβαίνει σε κρίσεις για να προσδιορίσει εάν η ουσία της σχέσης μεταξύ της οντότητας αναφοράς και άλλων οντοτήτων υποδεικνύει ότι οι τελευταίες ελέγχονται από την οντότητα αναφοράς, ή εάν περιουσιακά στοιχεία πρέπει να ταξινομηθούν ως επενδυτικά και όχι ως ιδιοχρησιμοποιούμενα.

9. Η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, που ενέχουν ουσιαστικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς. Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτιμήσεις για τις επιδράσεις αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων κατά την ημερομηνία αναφοράς. Αυτές οι εκτιμήσεις περιλαμβάνουν παραδοχές, όπως είναι το επιτόκιο προεξόφλησης. Αναφορικά με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, οι σημειώσεις παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με: α) τη φύση τους και β) τη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Αναλόγως της φύσης της παραδοχής και της σημαντικότητάς της, προσαρμόζεται και το εύρος και το βάθος των γνωστοποιήσεων. Για παράδειγμα μπορεί να κριθεί απαραίτητο να γνωστοποιηθούν:

- η φύση της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων,
- η ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,
- η αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το εύρος των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς, σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και
- μία επεξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, όπου η αβεβαιότητα παραμένει.

10. Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων μιας κύριας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, οι εκβάσεις εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς να διαφέρουν από τις παραδοχές, και να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τη φύση και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάζεται από την παραδοχή.

11. Η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει την οικεία Λογιστική Πολιτική γνωστοποιεί:

- την πρόοδο που έγινε σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και/ή γνωστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σύμφωνα με τις απαιτήσεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής,
- τα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που έχουν αναγνωριστεί και επιμετρηθεί βάσει Λογιστικής Πολιτικής όπως αυτή ίσχυε την 31.12.2018,
- τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν επιμετρηθεί, παρουσιαστεί και/ή γνωστοποιηθεί την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά έχουν αναγνωριστεί και/ή επιμετρηθεί, και/ή παρουσιαστεί και/ή γνωστοποιηθεί σε αυτή την περίοδο αναφοράς,
- τη φύση και το ποσό κάθε προσαρμογής που αναγνωρίστηκε στην παρούσα περίοδο αναφοράς,
- κάθε ειδικότερη απαίτηση γνωστοποίησης που προβλέπεται στην οικεία Λογιστική Πολιτική,
- μια ένδειξη του πώς και πότε προτίθεται να ισχυριστεί πλήρη συμφωνία με τις απαιτήσεις του λογιστικού πλαισίου του π.δ. 54/2018.

12. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης της προηγούμενης παραγράφου θα βοηθήσουν τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να εντοπίσουν την

πρόοδο που η οντότητα έχει κάνει για να προσαρμοστεί στις απαιτήσεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής κατά τη μεταβατική περίοδο.

13. Η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει την οικεία Λογιστική Πολιτική παρουσιάζει στις Σημειώσεις της μια συμφωνία των στοιχείων του υπολοίπου της καθαρής θέσης, σύμφωνα με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, με τα στοιχεία του υπολοίπου της καθαρής θέσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης.
14. Για τη συμφωνία της προηγούμενης παραγράφου πρέπει να παρέχονται επαρκή στοιχεία, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, έτσι ώστε να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες οι σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό έναρξης. Όταν απαραίτητες επεξηγήσεις περιλαμβάνονται σε άλλα έγγραφα, αυτά μπορούν αν αποτελούν μέρος των Σημειώσεων.
15. Εάν η οντότητα αναφοράς εντοπίσει λάθη που έγιναν υπό προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, για τις συμφωνίες που προβλέπονται στη παράγραφο 47, πρέπει να διακρίνονται τα ποσά που σχετίζονται με διορθώσεις αυτών των λαθών από τα ποσά που σχετίζονται με την εφαρμογή της οικείας Λογιστικής Πολιτικής (αρχική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, επιμέτρηση υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων).
16. Η οντότητα αναφοράς πρέπει να παρουσιάζει, ως μέρος των γνωστοποιήσεων, μια συμφωνία των στοιχείων που έχουν αναγνωριστεί και/ή επιμετρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, όταν αυτά τα στοιχεία δεν συμπεριλαμβάνονταν στις προηγούμενες χρηματοοικονομικές της καταστάσεις. Η συμφωνία αυτή πρέπει να παρουσιάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς όταν νέα στοιχεία αναγνωρίζονται και/ή επιμετρούνται βάσει της οικείας Λογιστικής Πολιτικής. Εφόσον είναι ανέφικτη η συμφωνία αυτή τότε, σύμφωνα και με τις διατάξεις της παραγράφου 12 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας.

17. Στις περιπτώσεις όπου η οντότητα αναφοράς χρησιμοποιεί εύλογες αξίες ως τεκμαρτό κόστος για την αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων κατά τη μεταβατική περίοδο, τότε γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ομοειδών περιουσιακών στοιχείων: α) το σύνολο αυτών των εύλογων αξιών που λήφθηκαν υπόψη για το προσδιορισμό του τεκμαρτού κόστους, β) τη συνολική προσαρμογή των λογιστικών αξιών που είχαν αναγνωριστεί βάσει του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, και γ) τη μέθοδο με την οποία έγιναν οι εκτιμήσεις αυτές.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στόχος της εν λόγω Λογιστικής Πολιτικής είναι ο τρόπος αναγνώρισης για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, κατά τη μεταβατική περίοδο της μεταρρύθμισης προκειμένου η οντότητα αναφοράς να προβεί για πρώτη φορά στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών προτύπων (π.χ. IPSAS) στηριζόμενη στη δεδουλευμένη βάση.

Επίσης, με τη συγκεκριμένη Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής στόχος είναι να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για την ανάπτυξη αξιόπιστων συστημάτων πληροφορικής προκειμένου να υποστηρίξουν τη μετάβαση προς τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

2.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τις μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές τις Μεταβολές Εκτιμήσεων και τα Λάθη και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

2.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Σκοπός της οικείας λογιστικής πολιτικής είναι να καθορίσει τους λογιστικούς χειρισμούς για τον ποσοτικό προσδιορισμό, την αναγνώριση, την παρουσίαση, και τη γνωστοποίηση

- (α) μεταβολών που οφείλονται σε λογιστικές πολιτικές,
- (β) μεταβολών σε λογιστικές εκτιμήσεις, και
- (γ) μεταβολών λόγω διορθώσεων λαθών,

σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Καθορίζει, επίσης, τις προϋποθέσεις για την ανάπτυξη και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που διατυπώνονται από τις οντότητες αναφοράς. Λαμβάνει επίσης υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 3 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 8 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

2.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τους λογιστικούς χειρισμούς για το ποσοτικό προσδιορισμό, την αναγνώριση, τη παρουσίαση και τη γνωστοποίηση: α) μεταβολών που οφείλονται σε λογιστικές πολιτικές, β) μεταβολών που οφείλονται σε λογιστικές εκτιμήσεις και γ) μεταβολών λόγω διορθώσεων λαθών, σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης.

2.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει το σκοπό της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, τους απαραίτητους ορισμούς, τις μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές και τον τρόπο εφαρμογής τους στα λογιστικά μεγέθη της οντότητας, τις μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις, τα Λάθη και τη λογιστική τους διόρθωση και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

2.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

Η οικεία Λογιστική Πολιτική εκδόθηκε (ΦΕΚ Β/3082/14.07.2021) σύμφωνα με

α) τις διατάξεις της παρ. 4, άρθ. 156, του ν. 4270/2014, και

β) της παρ. 2, άρθ. 15, του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν,

και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική.

2.3 Ορισμοί και βασικές έννοιες

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

2.3.1 Λογιστικές πολιτικές και λογιστικές εκτιμήσεις

Λογιστικές πολιτικές (Accounting policies) είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από την οντότητα αναφοράς για την κατάρτιση και παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Αναφορών Γενικού Σκοπού (ΧΑΓΣ).

Λογιστικές πολιτικές, είτε εκδίδονται ως μέρος του ΛΠΓΚ και ισχύουν για όλες τις οντότητες αναφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, είτε διατυπώνονται από την οντότητα αναφοράς όταν συγκεκριμένα θέματα που προκύπτουν κατά τη

κατάρτιση και παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της δεν αντιμετωπίζονται από τις λογιστικές πολιτικές του ΛΠΓΚ ή από σχετική οδηγία.

Μια **αλλαγή σε λογιστική πολιτική** συνίσταται στην τροποποίηση υπάρχουσας λογιστικής πολιτικής ή στη μετάβαση σε διαφορετική ή σε εξ' ολοκλήρου νέα λογιστική πολιτική.

Μεταβολή λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η οποία προκύπτει από την εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική.

Μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση (*change in accounting estimate*) είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η οποία προκύπτει από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και κατά συνέπεια, δεν πρόκειται για διορθώσεις λαθών.

2.3.2 Εφεξής εφαρμογή

Η **εφεξής εφαρμογή (*Prospective application*)**

α) αλλαγής σε μία λογιστική πολιτική συνίσταται στην εφαρμογή της σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες που συμβαίνουν από την ημερομηνία που καθίσταται εφικτή η πρώτη εφαρμογή της και εφεξής, και

(β) της μεταβολής σε μία λογιστική εκτίμηση συνίσταται στην αναγνώριση της μεταβολής της λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα και στις μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

2.3.3 Αναδρομική εφαρμογή

Η **Αναδρομική εφαρμογή (*Retrospective application*)** μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική συνίσταται στην εφαρμογή της σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες, ως αν ήταν ανέκαθεν σε εφαρμογή.

2.3.4 Αναδρομική αναδιατύπωση

Η **Αναδρομική αναδιατύπωση (*Retrospective restatement*)** συνίσταται στη διόρθωση λάθους αναγνώρισης, επιμέτρησης, ή γνωστοποίησης των αξιών στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που έχουν ήδη παρουσιαστεί σε προγενέστερες περιόδους, ως αν το λάθος δεν είχε γίνει ποτέ.

2.3.5 Ανέφικτη εφαρμογή

Ανέφικτη (Impracticable) είναι η εφαρμογή μιας απαίτησης του ΛΠΓΚ όταν η οντότητα αδυνατεί να την εφαρμόσει, έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτή την κατεύθυνση. Η εφαρμογή λογιστικής πολιτικής αναδρομικά ή η αναδρομική αναδιατύπωση για διόρθωση λάθους είναι ανέφικτες για μία συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο αναφοράς, αν:

(α) οι ποσοτικές επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής αναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,

(β) η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική αναδιατύπωση απαιτούν υποθέσεις σχετικά με το ποια θα ήταν η πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο, ή

(γ) η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική αναδιατύπωση απαιτούν σημαντικές εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν διακριτά και αντικειμενικά πληροφορίες που:

(i) να παρέχουν αποδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ή τις ημερομηνίες για τις οποίες αυτά τα ποσά πρόκειται να εκτιμηθούν, και

(ii) να ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου εγκρίθηκαν για έκδοση.

2.3.6 Λάθη προγενέστερων περιόδων

Λάθη προγενέστερων περιόδων (Prior period errors) είναι παραλείψεις από τις, και ανακρίβειες στις, χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μιας ή περισσότερων προγενέστερων περιόδων, που προκύπτουν από μη χρήση, μερική, ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

(α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες εγκρίθηκαν για έκδοση, και

(β) εύλογα θα μπορούσαν να είχαν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκείνων των περιόδων.

Τέτοια λάθη περιλαμβάνουν μαθηματικά σφάλματα, λάθη στην εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις, ή κακή ερμηνεία γεγονότων. Η περίπτωση της απάτης αντιμετωπίζεται ως λάθος προγενέστερης περιόδου.

2.4 Αλλαγή σε λογιστική πολιτική

Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές

Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές προκύπτουν μόνον εφόσον:

(α) η αλλαγή απαιτείται από το ΛΠΓΚ ή,

(β) πρόκειται για λογιστικές πολιτικές και η αλλαγή επιφέρει, υπό την έννοια του Εννοιολογικού Πλαισίου του ΛΠΓΚ, σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Η μετάβαση από ένα άλλο λογιστικό πλαίσιο στο ΛΠΓΚ συνιστά αλλαγή σε λογιστικές πολιτικές.

Δεν συνιστά αλλαγή σε λογιστική πολιτική η εφαρμογή μιας νέας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα, ή συνθήκες που είτε δε συνέβαιναν πριν τη θέσπισή της, είτε συνέβαιναν ουσιωδώς διαφορετικά, είτε δεν ήταν ουσιαστικές.

Εφαρμογή των αλλαγών σε λογιστικές πολιτικές

Η οντότητα λογιστικοποιεί τις μεταβολές που προκύπτουν από την εφαρμογή μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική:

(α) είτε σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, της εν λόγω λογιστικής πολιτικής,

(β) είτε αναδρομικά, σε περίπτωση που αυτή δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν τη μεταβολή που επιφέρει.

Στην περίπτωση που μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, η οντότητα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής περιουσίας/θέσης της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, καθώς και τα ποσά όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για κάθε συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται, υπολογισμένα ως αν η εν λόγω λογιστική πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής.

2.5 Μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση

Για στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα οποία επιμετρούνται με μεθόδους λογιστικής εκτίμησης, αυτή βασίζεται σε επαγγελματική κρίση και υπολογισμούς που στηρίζονται στις τελευταίες διαθέσιμες αξιόπιστες πληροφορίες, όπως για:

- (α) έσοδα από φόρους που οφείλονται στην κυβέρνηση,
- (β) επισφαλείς απαιτήσεις,
- (γ) απαξίωση αποθεμάτων,
- (δ) την εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων,
- (ε) τις ωφέλιμες ζωές, ή τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης μελλοντικών οικονομικών οφελών ή και της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας, που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, και
- (στ) δεσμεύσεις που προκύπτουν από εγγυήσεις.

Η χρήση εύλογων εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν επηρεάζει την αξιοπιστία τους.

Μια εκτίμηση πρέπει ενδεχομένως να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές στις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή πρόσθετης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δεν σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.

Η οντότητα αντιμετωπίζει ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση την περίπτωση που είναι δύσκολο να προσδιορίσει αν η αλλαγή αφορά μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση ή αλλαγή σε λογιστική πολιτική.

Η επίδραση της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση στα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζεται με εφεξής εφαρμογή:

- α) στο πλεόνασμα ή έλλειμμα είτε της περιόδου που λαμβάνει χώρα η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή, είτε της περιόδου που λαμβάνει χώρα και μελλοντικών ως προς αυτήν περιόδους, αν η μεταβολή επιδρά και σε αυτές, ή
 - β) στην καθαρή περιουσία/θέση, της περιόδου που λαμβάνει χώρα, στην περίπτωση που μία λογιστική πολιτική αυτό προβλέπει,
- προσαρμόζοντας τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

2.6 Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή

Μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, εκτός εάν είναι **ανέφικτο** για την οντότητα να προσδιορίσει είτε τις επιδράσεις της αλλαγής **για κάθε περίοδο αναφοράς** είτε τη **συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής**.

Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι μεταβολές που προέρχονται από αλλαγή σε λογιστική πολιτική για μία ή περισσότερες συγκριτικές περιόδους που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου

αναφοράς, η οντότητα εφαρμόζει την αλλαγή στην εν λόγω λογιστική πολιτική κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία καθίσταται για πρώτη φορά εφικτή η παρουσίαση της **αναδρομικής εφαρμογής**, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος, και προσαρμόζει τις λογιστικές αξίες των σχετικών στοιχείων.

Σε περίπτωση που κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου η **αναδρομική εφαρμογή** δεν είναι εφικτή, διότι τελικά ούτε η εκτίμηση της **συνολικής σωρευτικής επίδρασης της αλλαγής** είναι εφικτή, η οντότητα προβαίνει σε **εφεξής εφαρμογή** της μεταβολής από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτή καθίσταται εφικτή. Κατά συνέπεια, δε λαμβάνεται υπόψη το μέρος της επίδρασης που αφορά τον προγενέστερο της ημερομηνίας αυτής χρόνο. Η συγκριτική πληροφορία που παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, προσαρμόζεται ώστε να αντανακλά την επίδραση της εφεξής εφαρμογής. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής **επιτρέπεται** ακόμα και όταν η εφεξής εφαρμογή δεν είναι εφικτή σε καμία προγενέστερη, ως προς την τρέχουσα, περίοδο.

2.7 Λάθη

Τα λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται εντός της περιόδου αναφοράς διορθώνονται μέχρι να εγκριθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Για **ουσιαστικά** λάθη που δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο, διορθώνεται αναδρομικά η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους.

Η διόρθωση ουσιαστικών λαθών προγενέστερων περιόδων γίνεται με **αναδρομική αναδιατύπωση** των συγκριτικών ποσών. Η διόρθωση λάθους, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζει το πλεόνασμα ή έλλειμμα της περιόδου που το λάθος ανακαλύπτεται.

2.8 Γνωστοποιήσεις

Όταν αλλαγή σε λογιστική πολιτική, ή μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση εφαρμόζονται για πρώτη φορά, ή διορθώνεται λάθος, η οντότητα γνωστοποιεί, στο βαθμό που είναι εφικτό:

- (α) τα αίτια που καθιστούν αναγκαία την προσαρμογή ή την αναδιατύπωση,

(β) τα ποσά της προσαρμογής ή της αναδιατύπωσης, για κάθε στοιχείο που επηρεάζεται, για τις περιόδους που παρουσιάζονται, και κάθε μελλοντική περίοδο που ενδέχεται να επηρεαστεί,

(γ) τους λόγους για τους οποίους ενδεχομένως δεν κατέστη εφικτή, εφόσον προβλεπόταν, η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδιατύπωση,

(δ) το κατά πόσο η εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική της παραγράφου 4 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής συνιστά σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από της χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ.

Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από την παρούσα, η οντότητα προβαίνει και σε όποιες άλλες γνωστοποιήσεις απαιτούνται από το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Σύνοψη κεφαλαίου

Ο σκοπός αυτής της Λογιστικής Πολιτικής 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. Επίσης, η Λογιστική Πολιτική επιδιώκει να ενισχύσει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας αναφοράς και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων αναφοράς.

Μελέτη περίπτωσης

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1:

Στις 02/01/2001 η ΒΗΤΑ αγόρασε ένα πάγιο (εξοπλισμό γραφείου) αξίας κτήσης 10.000 ευρώ που αποδεδειγμένα έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (συντελεστής απόσβεσης 10%). Εκ παραδρομής η ΒΗΤΑ υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 5% αντί του ορθού 10%. Το σφάλμα αποκαλύφθηκε κατά τη διάρκεια του 20Χ5 και αποφασίστηκε η διόρθωσή του.

Η ΒΗΤΑ δημοσίευσε «Κέρδη εις νέο» ποσού 4.600 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 20Χ4 και 4.800 ευρώ την 31η Ιανουαρίου 20Χ4. Τα δημοσιευμένα κέρδη του 20Χ4 ανήλθαν στο ποσό των 1.800 ευρώ.

Οι τελευταίες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες του έτους 20Χ4. Στις καταστάσεις αυτές οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ήταν $10.000 * 0,05 * 4 = 2.000$ ευρώ, ενώ το πάγιο θα έπρεπε να είχε αποσβεστεί κατά 4.000 ευρώ ($10.000 * 10\% * 4$). Για να διορθωθεί το λάθος, η ΑΛΦΑ πρέπει να διορθώσει σωρευτικά τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 20Χ4 (σωρευμένες αποσβέσεις και Κέρδη εις νέο) καθώς και τα αποτελέσματα του 20Χ4

ΛΥΣΗ ΘΕΜΑΤΟΣ:

Δημοσιευμένες Καταστάσεις 2004 – Υφιστάμενη Κατάσταση (Εσφαλμένη)

	Αξία Κτήσης	Συντ. Απόσβ. %	Απόσβεση	Σωρευτ Αποσβ	Αναπόσβεστη Αξία
31/12/2001	10.000,00	5%	500,00	500,00	9.500,00
31/12/2002	10.000,00	5%	500,00	1.000,00	9.000,00
31/12/2003	10.000,00	5%	500,00	1.500,00	8.500,00
31/12/2004	10.000,00	5%	500,00	2.000,00	8.000,00

Δημοσιευμένες Καταστάσεις

	Αξία Κτήσης	Συντ. Απόσβ. %	Απόσβεση	Σωρευτ Αποσβ	Αναπόσβεστη Αξία
31/12/2001	10.000,00	10%	1.000,00	1.000,00	9.000,00
31/12/2002	10.000,00	10%	1.000,00	2.000,00	8.000,00
31/12/2003	10.000,00	10%	1.000,00	3.000,00	7.000,00
31/12/2004	10.000,00	10%	1.000,00	4.000,00	6.000,00

2005 Αποκάλυψη Σφάλματος

Οι καταστάσεις θα πρέπει να τροποποιηθούν με τη μετάβαση του συντελεστή απόσβεσης από 5% σε 10%. Πιο κάτω έχουμε 2 διαφορετικές εικόνες:

α) Η πρώτη είναι στις 01/01/2004 και

β) η δεύτερη στις 31.12.2004.

Πιο αναλυτικά:

α) 01/01/2004:

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ) 31.12.2004								
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Χρήση 2004			Υπόλοιπο έναρξης 01/01/2004			Χρήση 2004	Υπόλοιπο έναρξης 01/01/2004	
Αξία Κτήσης	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία	Αξία Κτήσης	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία			
10.000,00	2.000,00	8.000,00	10.000,00	1.500,00	8.500,00	Κέρδη εις νέο	4.800,00	4.600,00
	+1500+500			+1500			-1500-500	-1500
Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων)								
Αποσβέσεις		500,00						
		+500						
Κέρδη		1.800,00						

β)

31/12/2004

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ) 31.12.2004								
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Χρήση 2004			Υπόλοιπο έναρξης 01/01/2004			Χρήση 2004	Υπόλοιπο έναρξης 01/01/2004	
Αξία Κτήσης	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία	Αξία Κτήσης	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία			
10.000,00	4.000,00	6.000,00	10.000,00	3.000,00	7.000,00	Κέρδη εις νέο	4.800,00	4.600,00
	+2000			+1500			-2.000,00	-1.500,00
							2.800,00	3.100,00
Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων)								
Αποσβέσεις		1.000,00						
Κέρδη		1.300,00						

Για να διορθωθεί το λάθος, η ΒΗΤΑ πρέπει να διορθώσει σωρευτικά τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 2004 (σωρευμένες αποσβέσεις και Κέρδη εις νέο) καθώς και τα αποτελέσματα του 20Χ4 (αποσβέσεις-έξοδο).

Αυτό θα γίνει με τις κάτωθι εγγραφές:

Εγγραφές

Διόρθωση 01/01/2004 (διόρθωση για τις προηγούμενες χρήσεις)

	Χ	Π
1 Αποσβέσεις Αποσβεσμένα	1.500,00	1.500,00
«υπόλοιπο κερδών εις 2 νέο»	1.500,00	
ΛΟΓ ΑΠΟΤΕΛ		1.500,00

Διόρθωση 31/12/2004 (τρέχουσα)

	Χ	Π
3 Αποσβέσεις Αποσβεσμένα	500,00	500,00
«υπόλοιπο κερδών εις 4 νέο»	500,00	
ΛΟΓ ΑΠΟΤΕΛ		500,00

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

3.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τα Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

3.1.1. Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να είναι να διευκρινίσει:

- (α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς,
- (β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και σχετικά με γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς, και
- (γ) πότε η οντότητα δεν καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή εφαρμογής της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern).

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 14 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 10 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

3.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να γνωρίζουν το λογιστικό 1ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία της τελευταίας ημέρας της περιόδου στην οποία αναφέρονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις).

3.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει το σκοπό της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, τους απαραίτητους ορισμούς, τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τους ειδικούς

χειρισμούς που απαιτούνται για τη διαχείρισή της και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

3.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

Η οικεία Λογιστική Πολιτική εκδόθηκε (ΦΕΚ Β/3082/14.07.2021) σύμφωνα με

α) τις διατάξεις της παρ. 4, άρθ. 156, του ν. 4270/2014, και

β) της παρ. 2, άρθ. 15, του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν,

και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό και γνωστοποίηση γεγονότων που λαμβάνουν χώρα **μετά** την ημερομηνία αναφοράς. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική.

3.3 Ορισμοί

Οι κυριότεροι ορισμοί της εν λόγω Λογιστικής Πολιτικής είναι οι ακόλουθοι:

3.3.1 Ημερομηνίες αναφοράς και έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ημερομηνία έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων Η οντότητα γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν ένα άλλο όργανο της οντότητας έχει την ισχύ να τροποποιεί τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μετά την έγκριση, η οντότητα γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Είναι σημαντικό για τους χρήστες να γνωρίζουν πότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν, διότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν αντανakλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

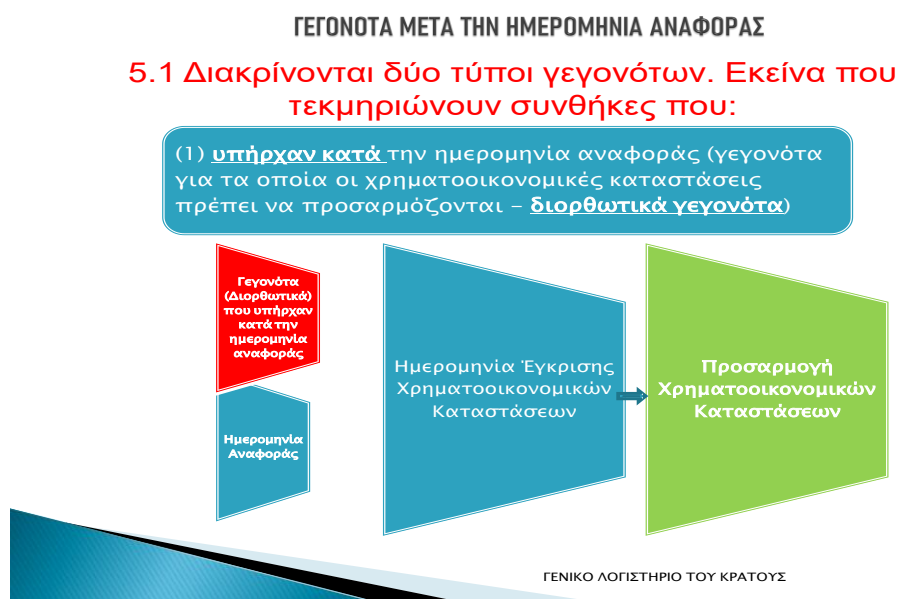
3.3.2 Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς

Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς (*Events after the reporting date*) είναι εκείνα τα **γεγονότα**, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της

ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται. Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων. Εκείνα που τεκμηριώνουν συνθήκες που:

(α) **υπήρχαν κατά** την ημερομηνία αναφοράς (γεγονότα για τα οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να προσαρμόζονται - **διορθωτικά γεγονότα**) και

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1α: Σχηματική Αποτύπωση Γεγονότων κατά την Ημερομηνία Αναφοράς



6

(β) **προέκυψαν μετά** την ημερομηνία αναφοράς και πριν την ημερομηνία έγκρισης (γεγονότα για τα οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να προσαρμόζονται - **μη διορθωτικά γεγονότα**).

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1β: Σχηματική Αποτύπωση Γεγονότων μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

5.2 Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων. Εκείνα που τεκμηριώνουν συνθήκες που:

(2) προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την ημερομηνία έγκρισης (γεγονότα για τα οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να προσαρμόζονται – μη διορθωτικά γεγονότα).



Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην οικεία Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

3.4 Διορθωτικά γεγονότα

Η οντότητα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων, τα οποία απαιτούν από μια οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί:

(α) η ρύθμιση, μετά την ημερομηνία αναφοράς, δικαστικής υπόθεσης που βεβαιώνει ότι **η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς**. Η οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη ή προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή.

(β) η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία αναφοράς, ότι κατά την ημερομηνία αναφοράς ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο ή ότι το ποσό μιας ζημίας απομείωσης, που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, χρειάζεται να προσαρμοστεί. Για παράδειγμα:

(i) η πτώχευση ενός χρεώστη, μετά την ημερομηνία αναφοράς, συνήθως, επιβεβαιώνει ότι κατά την ημερομηνία αναφοράς **ήδη** υπήρχε ζημία απομείωσης στην απαίτηση από τον χρεώστη, ή

(ii) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία αναφοράς μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία αναφοράς.

(γ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του κόστους περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή των εισπραξέων από περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία αναφοράς.

(δ) Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του ποσού που αναλογεί στην οντότητα επί εισπραχθέντων, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, εσόδων τα οποία, βάσει υφιστάμενης κατά την περίοδο αναφοράς συμφωνίας, επιμερίζονται μεταξύ οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα.

(ε) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του ποσού καταβολών προς εργαζόμενους για επίτευξη στόχων, αν η οντότητα είχε κατά την ημερομηνία αναφοράς παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (constructive obligation) να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία.

(στ) η αποκάλυψη απάτης ή λαθών, που δείχνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας ήταν εσφαλμένες.

3.5 Μη διορθωτικά γεγονότα

Η οντότητα δεν επιτρέπεται να προσαρμόζει ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για μη διορθωτικά γεγονότα.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων:

- (α) μείωση στην εύλογη αξία των παγίων μετά την ημερομηνία αναφοράς, όταν η οντότητα επιμετρά τα πάγια στην εύλογη αξία. Στη περίπτωση αυτή, η πτώση της εύλογης αξίας δεν σχετίζεται με την κατάσταση των παγίων κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά αντικατοπτρίζει συνθήκες οι οποίες αφορούν την επόμενη περίοδο.
- (β) απόφαση μετά τη ημερομηνία αναφοράς για παροχή επιπλέον παροχών, άμεσα ή έμμεσα, προς τους συμμετέχοντες σε συγκεκριμένα προγράμματα κοινωνικών υπηρεσιών, όταν η οντότητα έχει επιφορτιστεί με την λειτουργία τέτοιων προγραμμάτων. Η απόφαση αυτή αντικατοπτρίζει συνθήκες που αφορούν την επόμενη περίοδο αναφοράς.
- (γ) εάν το αρμόδιο όργανο μιας οντότητας εγκρίνει τη καταβολή μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών μετά την ημερομηνία αναφοράς, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς διότι καμία δέσμευση δεν υφίσταται κατά την ημερομηνία αυτή. Αντίθετα, τέτοιες διανομές, γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- (δ) πώληση μιας σημαντικής ελεγχόμενης οντότητας, ή εξωτερική ανάθεση δραστηριοτήτων που ως τώρα είχε αναλάβει η οντότητα, μετά την ημερομηνία αναφοράς.
- (ε) η καταστροφή από πυρκαγιά, ή άλλη αιτία, ενός κτιρίου, μετά την ημερομηνία αναφοράς.

3.6 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Η οντότητα δεν επιτρέπεται να καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία αναφοράς είτε (α) ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση ή παύση λειτουργίας της οντότητας, ή (β) ότι δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση από το να πράξει κατ' αυτόν τον τρόπο.

Εξετάζοντας εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι εύλογη για μια οντότητα, η διοίκησή της λαμβάνει υπόψη ένα μεγάλο εύρος παραγόντων. Αυτοί οι παράγοντες ενδεικτικά περιλαμβάνουν την τρέχουσα και την αναμενόμενη επίδοση της οντότητας, κάθε προγραμματισμένη ή πιθανή αναδιάρθρωση οργανωτικών μονάδων, την πιθανότητα συνέχισης της χρηματοδότησης από κυβερνητικούς πόρους, και, αν είναι απαραίτητο, τις πιθανές πηγές εναλλακτικής χρηματοδότησης.

Στην περίπτωση οντοτήτων των οποίων οι λειτουργίες είναι ουσιαστικά χρηματοδοτούμενες από άλλη οντότητα, θέματα σχετικά με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα δημιουργούνται μόνο όταν η χρηματοδοτούσα οντότητα ανακοινώνει την πρόθεσή της να διακόψει τη χρηματοδότηση.

Κάποιες οντότητες του δημόσιου τομέα οφείλουν ενδεχομένως να καλύπτουν το κόστος των αγαθών και υπηρεσιών τους από τους χρήστες αυτών, ώστε να είναι ουσιαστικά αυτοχρηματοδοτούμενες. Για κάθε τέτοια οντότητα, η χειροτέρευση των λειτουργικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης, μετά την ημερομηνία αναφοράς, μπορεί να είναι ενδεικτική της ανάγκης για επανεξέταση του εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ακόμα εύλογη.

Εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον εύλογη, η οντότητα απαιτείται να:

(α) απεικονίσει το γεγονός αυτό στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις. Η επίδραση μιας τέτοιας αλλαγής θα εξαρτηθεί από τις συγκεκριμένες συνθήκες της οντότητας. Για παράδειγμα, εάν οι λειτουργίες επρόκειτο να μεταφερθούν σε άλλη οντότητα, να πουληθούν, ή να ρευστοποιηθούν. Απαιτείται επαγγελματική κρίση για να προσδιοριστεί εάν απαιτούνται προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, και

(β) λάβει υπόψη εάν οι αλλαγές στις συνθήκες οδηγούν στη δημιουργία πρόσθετων υποχρεώσεων ή ενεργοποιούν ρήτρες σε δανειακά συμβόλαια, οδηγώντας σε αναταξινόμηση συγκεκριμένων υποχρεώσεων στις τρέχουσες υποχρεώσεις.

3.7 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα γνωστοποιεί εάν:

(α) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η οντότητα γνωστοποιεί τη βάση κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το λόγο για τον οποίο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η οντότητα θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ή

(β) η διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της .

Η οντότητα γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν ένα άλλο όργανο της οντότητας έχει την ισχύ να τροποποιεί τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μετά την έγκριση, η οντότητα γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Είναι σημαντικό για τους χρήστες να γνωρίζουν πότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν, διότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν αντανakλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

Επικαιροποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία αναφοράς

Η οντότητα επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς, υπό το φως των νέων πληροφοριών που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά πριν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκριθούν.

Μη διορθωτικά γεγονότα

Αν μη διορθωτικά γεγονότα είναι ουσιαστικά, η έλλειψη γνωστοποίησή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Εφόσον ένα μη διορθωτικό γεγονός κριθεί ότι είναι ουσιαστικό, η οντότητα γνωστοποιεί:

(α) τη φύση του γεγονότος, και

(β) μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

Σύνοψη κεφαλαίου

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).

Μελέτη περίπτωσης

ΠΡΟΒΛΗΜΑ 1

Έστω ότι η επιχείρηση Α έχει κατά την 31/12/20X0 απαίτηση 10.000 ευρώ από την επιχείρηση Β, η οποία έχει αναγνωρισθεί από πωλήσεις της Α προς την Β εντός του έτους 20X0.

Στο τέλος του 20X0 υπάρχουν εμφανείς αδυναμίες της Β να εξοφλήσει την υποχρέωσή της προς την Α.

Εντός του 20X1, έστω τον Φεβρουάριο **και πριν οι οικονομικές καταστάσεις της Α εγκριθούν από τη διοίκησή της προς δημοσιοποίηση** (Απρίλιος), το πτωχευτικό δικαστήριο επικυρώνει τη συμφωνία πιστωτών, βάσει της οποίας η Β θα καταβάλει στην Α μόνο το ποσό των 5.000 ευρώ.

Τι θα πρέπει να κάνει η Α?

ΑΠΑΝΤΗΣΗ 1

Βάσει της δικαστικής απόφασης, η Α θα αναγνωρίσει στις οικονομικές καταστάσεις κατά την 31/12/20X0, απομείωση απαιτήσεων αξίας 5.000 ευρώ (10.000-5.000).¹²

ΠΡΟΒΛΗΜΑ 2

Η Εταιρία ΑΒΓ ΙΚΕ, η οποία δραστηριοποιείται στον χώρο των γυναικείων ενδυμάτων έχει πολλούς αποθηκευτικούς χώρους στην Ελλάδα (περίπου ίσης δυναμικότητας).

Στις 29.02.2020, υπερχειλίζει παρακείμενος ποταμός, με αποτέλεσμα να πλημυρίσει μία από τις αποθήκες και να καταστραφούν εξολοκλήρου τα αποθέματα.

Οι οικονομικές καταστάσεις του έτους 2019, υπογράφονται από την Διοίκηση στις 05.05.2020.

Τι θα πρέπει να κάνει η ΑΒΓ ΙΚΕ?

¹² Γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.) 1125/2017

ΑΠΑΝΤΗΣΗ 2

Το γεγονός αυτό δεν είναι διορθωτικό γεγονός, καθώς **δεν συνδέεται** με περιστάσεις (αδυναμία πληρωμής) που υπήρχαν **κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων**.

- Κατά συνέπεια για το έτος 2019 δεν θα διενεργηθούν λογιστικές εγγραφές σε σχέση με αυτό.
- Ωστόσο, το γεγονός αυτό αναφέρεται στις σημειώσεις.
- Νοείτε πως στο έτος 2020, η ζημία θα απεικονιστεί στα βιβλία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ: ΠΑΡΑΧΩΡΗΤΗΣ

4.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τις Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

4.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των Διευθετήσεων Παραχώρησης Υπηρεσιών από τον Παραχωρητή, ο οποίος είναι οντότητα του Δημόσιου Τομέα, με τρόπο που να αντικατοπτρίζει το λογιστικό χειρισμό από τον Φορέα εκμετάλλευσης (Διαχειριστή) σύμφωνα με την Διερμηνεία IFRIC 12 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για τον ιδιωτικό τομέα (ΕΛΠ), λαμβάνοντας υπόψη και την προσέγγιση του IPSAS 32 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

4.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από την πλευρά του παραχωρητή ο οποίος είναι οντότητα του Δημοσίου Τομέα.

4.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει το σκοπό της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, τους απαραίτητους ορισμούς, την αναγνώριση και επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, την αναγνώριση και επιμέτρηση υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων εσόδων, άλλες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

4.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

Η οικεία Λογιστική Πολιτική εκδόθηκε (ΦΕΚ Β/3082/14.07.2021) σύμφωνα με

α) τις διατάξεις της παρ. 4, άρθ. 156, του ν. 4270/2014, και
β) της παρ. 2, άρθ. 15, του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν,
και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των Διευθετήσεων Παραχώρησης Υπηρεσιών. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική.

Το πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής περιλαμβάνει Διευθετήσεις με αντισυμβαλλόμενο Φορέα Εκμετάλλευσης, ο οποίος παρέχει εκ μέρους του Παραχωρητή δημόσιες υπηρεσίες που σχετίζονται με το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών¹³.

4.3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

- **Δεσμευτική Διευθέτηση (binding arrangement)** είναι μία διευθέτηση, που, ακόμα και αν δεν έχει τη μορφή σύμβασης, θεμελιώνει για τα μέρη της με δεσμευτικό τρόπο ανάλογα δικαιώματα και υποχρεώσεις, όπως και στην περίπτωση που αυτή θα είχε τη μορφή σύμβασης.
- **Παραχωρητής (Grantor)** είναι η οντότητα του Δημόσιου Τομέα που παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών στο Φορέα Εκμετάλλευσης.
- **Φορέας Εκμετάλλευσης (Διαχειριστής) (Operator)** είναι η οντότητα του Δημόσιου ή Ιδιωτικού Τομέα που χρησιμοποιεί το Περιουσιακό Στοιχείο

¹³ Το πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής δεν περιλαμβάνει Διευθετήσεις που δεν αφορούν στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών ούτε και Διευθετήσεις που εμπεριέχουν στοιχεία διαχείρισης και παροχής δημόσιων υπηρεσιών αλλά το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από τον Παραχωρητή (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβόλαια παροχής υπηρεσιών, ή ιδιωτικοποιήσεις).

Παραχώρησης Υπηρεσιών για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες υποκείμενες στον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου από τον Παραχωρητή.

- **Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών (service concession arrangement)** είναι μια Δεσμευτική Διευθέτηση μεταξύ ενός Παραχωρητή και ενός Φορέα Εκμετάλλευσης στην οποία:
 - i. Ο Φορέας Εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών για να παρέχει μια δημόσια υπηρεσία, εκ μέρους του Παραχωρητή, για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, και
 - ii. Ο Φορέας Εκμετάλλευσης αποζημιώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών.
- **Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών (service concession asset)** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, ελεγχόμενο από τον Παραχωρητή, που χρησιμοποιείται για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες σε μια Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών και:
 - i. Παρέχεται από το Φορέα Εκμετάλλευσης, το οποίο:
 - ο Φορέας Εκμετάλλευσης κατασκευάζει, αναπτύσσει, ή αποκτά από έναν τρίτο, ή
 - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Φορέα Εκμετάλλευσης, ή
 - ii. Παρέχεται από τον Παραχωρητή, το οποίο:
 - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Παραχωρητή, ή
 - συνιστά μια αναβάθμιση σε ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Παραχωρητή.

4.4 Αναγνώριση και επιμέτρηση

Ακολουθεί ανάλυση της αναγνώρισης και της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών καθώς και των υποχρεώσεων και αναβαλλομένων εσόδων.

4.4.1 Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών

Το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών αναγνωρίζεται από τον Παραχωρητή όταν αυτό παρέχεται από το Φορέα Εκμετάλλευσης, καθώς και όταν πρόκειται για αναβάθμιση σε υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Παραχωρητή. Όταν ένα ήδη υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Παραχωρητή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, αναταξινομείται ως Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών, δεδομένου ότι έχει ήδη αναγνωριστεί.

Ο έλεγχος από τον Παραχωρητή επί των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, είναι προϋπόθεση για την αναγνώριση ή αναταξινόμηση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, και τεκμηριώνεται μέσω των όρων της συγκεκριμένης Διευθέτησης με την ύπαρξη των παρακάτω προϋποθέσεων:

- i. ο Παραχωρητής ελέγχει ή ρυθμίζει το είδος και την τιμή των υπηρεσιών που πρέπει να παρέχει ο Φορέας Εκμετάλλευσης με το περιουσιακό στοιχείο, και σε ποιους πρέπει να τις παρέχει,
- ii. και
 - ο Παραχωρητής ελέγχει, μέσω ιδιοκτησίας, ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, κάθε σημαντική υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη λήξη της Διευθέτησης, ή
 - το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται στη Διευθέτηση καθ' όλη τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του (“whole-of-life” asset).

Για να αξιολογηθεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, με τις οποίες τεκμηριώνεται έλεγχος επί του περιουσιακού στοιχείου από τον Παραχωρητή, λαμβάνονται υπόψη όλοι οι όροι και τα δεδομένα της Διευθέτησης.

Το δικαίωμα του Παραχωρητή να αποκλείει ή να ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στα οφέλη της χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ουσιώδες στοιχείο ελέγχου, που διακρίνει τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας του Δημόσιου Τομέα από τα δημόσια αγαθά στα οποία όλοι έχουν πρόσβαση. Όταν, λοιπόν, η Δεσμευτική Διευθέτηση μεταφέρει στον Παραχωρητή το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, η προϋπόθεση του ελέγχου σε σχέση με το σε ποιους πρέπει να παρέχει τις υπηρεσίες ο Φορέας Εκμετάλλευσης πληρούται.

Ο Παραχωρητής δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωτικό έλεγχο της τιμής στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αρκεί η τιμή να ρυθμίζεται, για παράδειγμα μέσω ανώτατου ορίου, από τον Παραχωρητή, τη Δεσμευτική Διευθέτηση, ή τρίτο μέρος για

λογαριασμό του Παραχωρητή. Για να αξιολογηθεί αν πληρούται το κριτήριο λαμβάνεται υπόψη η ουσία της Διευθέτησης. Μη ουσιαστικοί όροι και δεδομένα, όπως ανώτατο όριο τιμής το οποίο όμως θα έχει εφαρμογή μόνο σε εξαιρετικά απίθανες συνθήκες, δε λαμβάνονται υπόψη. Αντίστροφα, αν, για παράδειγμα, μια Διευθέτηση δίνει στο Φορέα Εκμετάλλευσης την ελευθερία να ορίζει την τιμή, αλλά το υπερβάλλον κέρδος του επιστρέφεται στον Παραχωρητή, τότε η απόδοση του Φορέα Εκμετάλλευσης έχει ανώτατο όριο και η προϋπόθεση του ελέγχου επί της τιμής πληρούται.

Συνήθως οι κυβερνήσεις έχουν τη δυνατότητα να ρυθμίζουν τον τρόπο λειτουργίας συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας, είτε άμεσα, είτε μέσω οντοτήτων που δημιουργούνται για αυτό το σκοπό. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου, η υπό την ευρεία αυτή έννοια δυνατότητα ρύθμισης δε συνιστά έλεγχο. Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής η δυνατότητα ρύθμισης θα πρέπει να απορρέει από τους όρους και τα δεδομένα της Διευθέτησης.

Κατά την αρχική αναγνώριση ο Παραχωρητής επιμετρά το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών στην εύλογη αξία του, η οποία κατά κανόνα είναι το κόστος με το οποίο ο Παραχωρητής αποκτά έλεγχο επί του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Περιουσιακά στοιχεία που αναταξινομούνται ως Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών, μεταφέρονται με τη λογιστική αξία τους (carrying value) κατά την ημερομηνία αναταξινόμησης.

Κατά την αρχική αναγνώριση ή αναταξινόμηση, τα Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών, υπό το καθεστώς Διευθετήσεων Παραχώρησης Υπηρεσιών παρόμοιας φύσης, ταξινομούνται σε διακριτή υποκατηγορία της σχετικής κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που προβλέπεται από το ΛΠΓΚ για ανάλογα περιουσιακά στοιχεία.¹⁴

Μετά την αρχική αναγνώριση ή την αναταξινόμηση εφαρμόζονται τα όσα αναλόγως περί παγίων περιουσιακών στοιχείων το ΛΠΓΚ ορίζει.

14 Για παράδειγμα τα “Αεροδρόμια-Διευθετήσεις Παραχώρησης Υπηρεσιών” και οι “Αυτοκινητόδρομοι-Διευθετήσεις Παραχώρησης Υπηρεσιών” μπορούν να είναι υποκατηγορίες της κατηγορίας “Υποδομές Μεταφορών”.

4.4.2 Υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα έσοδα

Όταν ο Παραχωρητής αναγνωρίζει ένα Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών, αναγνωρίζει και αντίστοιχη υποχρέωση, ή/και αναβαλλόμενο έσοδο.

Το μοντέλο της «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»

Σε αντάλλαγμα για το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών ο Παραχωρητής μπορεί να αποζημιώνει το Φορέα Εκμετάλλευσης πραγματοποιώντας πληρωμές στο Φορέα Εκμετάλλευσης (μοντέλο «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»). Ο Παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα, αν έχει εγγυηθεί να πληρώσει στο Φορέα Εκμετάλλευσης:

- iii. Καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά, ή
- iv. Το έλλειμμα, εάν υπάρξει, μεταξύ των ποσών αυτών και των ποσών που αποκόμισε ο Φορέας Εκμετάλλευσης από λήπτες της δημόσιας υπηρεσίας, ακόμα και αν η πληρωμή αυτή είναι εξαρτώμενη από το ότι ο Φορέας Εκμετάλλευσης εξασφαλίζει ότι το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών πληροί συγκεκριμένες απαιτήσεις ποιότητας ή αποδοτικότητας.

Όταν σε αντάλλαγμα για το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών ο Παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση, να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα ή να μεταφέρει στον έλεγχο του Φορέα Εκμετάλλευσης ένα άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως αντίτιμο, τότε πρόκειται για συναλλαγή ανταλλαγής που παράγει χρηματοοικονομική υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή κατά την αρχική αναγνώριση του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών ο Παραχωρητής αναγνωρίζει και ισόποση χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Ο Παραχωρητής δεν αναγνωρίζει υποχρέωση όταν αναταξινομεί ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του ως Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται από το Φορέα Εκμετάλλευσης επιπλέον αντίτιμο στον Παραχωρητή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο Παραχωρητής επίσης αναγνωρίζει υποχρέωση.

Για την κατά τα ανωτέρω αναγνωριζόμενη χρηματοοικονομική υποχρέωση ισχύουν, πλην των όσων η οικεία Λογιστική Πολιτική προβλέπει, και τα όσα περί παρουσίας, γνωστοποιήσεων και παύσης της αναγνώρισης Χρηματοοικονομικών Μέσων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Ο Παραχωρητής κατανέμει και λογιστικοποιεί τις πληρωμές προς το Φορέα Εκμετάλλευσης σύμφωνα με την ουσία τους, ως:

- v. μείωση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει σύμφωνα με την παρούσα αναγνώριση,
- vi. έξοδο από χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκος),
- vii. έξοδο από χρέωση για υπηρεσίες που παρέχει ο Φορέας Εκμετάλλευσης.

Ο τόκος, και η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καθορίζονται βάσει του κόστους κεφαλαίου του Φορέα Εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών. Δεδομένης της εύλογης αξίας του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, ο τόκος καθορίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου. Εφόσον η εύλογη αξία του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών δεν είναι εφικτό να επιμετρηθεί, τότε αυτή επιμετράται ως η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στον υπολογισμό αυτό λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που αφορούν στο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών και μόνο. Αν το κόστος κεφαλαίου του Φορέα Εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών είναι ανέφικτο να καθοριστεί, χρησιμοποιείται εναλλακτικά το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του Παραχωρητή, ή άλλο επιτόκιο που κρίνεται κατάλληλο σύμφωνα με τους όρους και τα δεδομένα της Διευθέτησης.

Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών μιας Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών είναι διακριτές, τότε οι πληρωμές επιμερίζονται αντιστοίχως. Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών δεν είναι διακριτές, η κατανομή αυτή πραγματοποιείται με τη χρήση τεχνικών εκτίμησης.

Το μοντέλο της «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης»

Σε αντάλλαγμα για το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών ο Παραχωρητής μπορεί να μην έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα ή να μεταφέρει στον έλεγχο του Φορέα Εκμετάλλευσης ένα άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, αλλά να αποζημιώνει το Φορέα Εκμετάλλευσης μέσω παραχώρησης δικαιώματος σε έσοδα (μοντέλο «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης»), όπως:

- παραχωρώντας στο Φορέα Εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, ή

- παραχωρώντας στο Φορέα Εκμετάλλευσης δικαίωμα πρόσβασης σε ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, προκειμένου να το εκμεταλλευτεί.¹⁵

Όταν σε αντάλλαγμα για το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών ο Παραχωρητής παραχωρεί στο Φορέα Εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες ή ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, τότε πρόκειται για συναλλαγή ανταλλαγής που, ελλείψει χρηματοοικονομικής εκροής, δεν παράγει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον Παραχωρητή, αλλά έσοδο από την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου. Καθώς το δικαίωμα που παραχωρείται στο Φορέα Εκμετάλλευσης είναι σε ισχύ για την περίοδο της Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών, ο Παραχωρητής δεν αναγνωρίζει αμέσως έσοδο από τη συναλλαγή. Αντ' αυτού, αναγνωρίζει αρχικά αναβαλλόμενο έσοδο από Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών. Το αναβαλλόμενο έσοδο επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στο ίδιο ποσό που αρχικά επιμετράται το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης.

Μεταγενέστερα, ο Παραχωρητής αναγνωρίζει έσοδο, καθώς αυτό καθίσταται δεδουλευμένο σύμφωνα με την οικονομική ουσία της Διευθέτησης, οπότε και το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αντιστοίχως.

Ο Παραχωρητής δεν αναγνωρίζει αναβαλλόμενο έσοδο όταν αναταξινομεί ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του ως Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται από το Φορέα Εκμετάλλευσης επιπλέον αντίτιμο στον Παραχωρητή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο Παραχωρητής επίσης αναγνωρίζει αναβαλλόμενο έσοδο.

4.5 Επιμερισμός της συμφωνίας (Διευθέτησης)

Επιμερισμός της Διευθέτησης

Εάν ο Παραχωρητής πληρώνει για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών εν μέρει αναλαμβάνοντας μια χρηματοοικονομική υποχρέωση και εν μέρει παραχωρώντας ένα δικαίωμα στο Φορέα Εκμετάλλευσης, είναι απαραίτητο να λογιστικοποιεί χωριστά

¹⁵ π.χ. ιδιωτική πτέρυγα ενός νοσοκομείου όπου το υπόλοιπο νοσοκομείο χρησιμοποιείται από τον Παραχωρητή για παροχή δημόσιας νοσηλείας, ή ιδιωτικός χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων παρακείμενος σε δημόσια εγκατάσταση.

και σύμφωνα με την οικονομική ουσία του κάθε μέρος της συνολικής Διευθέτησης σύμφωνα με την οικεία Λογιστική Πολιτική.

Το συνολικό ποσό, στο οποίο επιμετρούνται η χρηματοοικονομική υποχρέωση και το αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αρχική αναγνώριση, ισούται με το ποσό στο οποίο επιμετράται το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών σύμφωνα με την οικεία Λογιστική Πολιτική.

4.6 Λοιπά έσοδα, υποχρεώσεις και δεσμεύσεις

Για άλλες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από Διευθετήσεις Παραχώρησης Υπηρεσιών, ο Παραχωρητής εφαρμόζει τα όσα περί αυτών το ΛΠΓΚ ορίζει.

Για έσοδα που προκύπτουν από Διευθετήσεις Παραχώρησης Υπηρεσιών, πέραν των εσόδων που πραγματεύεται η οικεία Λογιστική Πολιτική, ο Παραχωρητής εφαρμόζει τα όσα περί εσόδων από συναλλαγές ανταλλαγής το ΛΠΓΚ ορίζει.

4.7 Γνωστοποιήσεις

Ο Παραχωρητής, στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης παρουσιάζει το αναβαλλόμενο έσοδο διακριτά από τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση, και όσες άλλες πληροφορίες το ΛΠΓΚ ορίζει.

Όλες οι πτυχές μιας Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να καθοριστούν οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις στις Σημειώσεις. Ο Παραχωρητής γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τις Διευθετήσεις Παραχώρησης Υπηρεσιών σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:

- viii. Μια περιληπτική περιγραφή της Διευθέτησης,
- ix. Σημαντικούς όρους της Διευθέτησης που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, το χρονισμό, και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. η περίοδος της παραχώρησης, οι ημερομηνίες ανατιμολόγησης, και η βάση στην οποία καθορίζεται η ανατιμολόγηση ή η αναδιαπραγμάτευση),
- x. Τη φύση και την έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος, ή ποσό, ανάλογα με την περίπτωση):
 - Δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
 - Δικαιωμάτων που δημιουργούν απαίτηση προς το Φορέα Εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες αναφορικά με τη Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών,

- Της λογιστικής αξίας των Περιουσιακών Στοιχείων Παραχώρησης Υπηρεσιών που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή που αναταξινομήθηκαν ως Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, του τόκου με τον οποίο θα επιβαρυνθούν μέχρι τη λήξη της Διευθέτησης, καθώς και τις πληρωμές που αναμένεται να προκύψουν:
 - κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη και
 - μετά από 5 έτη,
- Της λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων εσόδων,
- Δικαιωμάτων λήψης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη λήξη της Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών,
- Δικαιωμάτων ανανέωσης και τερματισμού,
- Άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μείζων συντήρηση/αναβάθμιση Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών),
- Δεσμεύσεων να παρέχει πρόσβαση στο Φορέα Εκμετάλλευσης σε Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν έσοδα, και

xi. Αλλαγές στη Διευθέτηση που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις παρέχονται για κάθε σημαντική Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών ή συνολικά για Διευθετήσεις Παραχώρησης Υπηρεσιών που περιλαμβάνουν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. είσπραξη διοδίων, τηλεπικοινωνίες, υπηρεσίες παροχής ύδρευσης) και έχουν ταξινομηθεί στην ίδια υποκατηγορία περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παρ. 8. Οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι επιπρόσθετες των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το ΛΠΓΚ για τα περιουσιακά στοιχεία (ανά κατηγορία), τις υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα έσοδα.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάσαμε τις Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών βάσει των οποίων μια οντότητα δημόσιου τομέα, ο Παραχωρητής, χορηγεί σε έναν ιδιωτικό φορέα, τον φορέα εκμετάλλευσης, το δικαίωμα εκμετάλλευσης των περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή. Σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών, ο φορέας εκμετάλλευσης συμφωνεί να διατηρεί και λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο παρέχοντας μια δημόσια υπηρεσία για μια προκαθορισμένη χρονική περίοδο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο Παραχωρητής μπορεί να συμφωνήσει να πληρώσει τον φορέα εκμετάλλευσης για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών ή μπορεί να συμφωνήσει να πληρώσει στο φορέα εκμετάλλευσης ένα προκαθορισμένο ποσό κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, ή ο Παραχωρητής μπορεί να δώσει το δικαίωμα στο φορέα εκμετάλλευσης να χρεώσει τους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου, με ένα ελάχιστο εγγυημένο τέλος (όπως ελάχιστα τέλη που θα χρεώνονται στους οδηγούς για τη χρήση του οδικού δικτύου). Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών αναφέρονται κυρίως σε έργα υποδομής όπως αεροδρόμια, έργα υποδομής σε διόδους, γέφυρες, νοσοκομεία, φυλακές, μονάδες αφαλάτωσης κ.λπ. και άλλα πάγια ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για διοικητικούς σκοπούς για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών, τα οποία ενδέχεται να υπάρχουν ήδη, ή να κατασκευαστούν ή ακόμη έργα αναβάθμισης υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων από τον φορέα εκμετάλλευσης.

Μελέτη περίπτωσης

Παραδείγματα εφαρμογής

Μια Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών προβλέπει τα εξής:

1. Κατασκευή μιας γέφυρας με διόδους από τον Φορέα Εκμετάλλευσης, η οποία θα ολοκληρωθεί σε 3 έτη.
2. Τη συντήρηση και τη λειτουργία της γέφυρας μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής, σύμφωνα με συγκεκριμένες προδιαγραφές, για 9 έτη.
3. Ο Φορέας Εκμετάλλευσης απαιτείται να επιστρέψει εκ νέου το οδόστρωμα όταν η κατάσταση του αρχικού οδοστρώματος βρεθεί κάτω από ένα καθορισμένο επίπεδο. Εκτιμάται ότι η νέα επίστρωση θα λάβει χώρα στο

τέλος του 8ου έτους στην εύλογη αξία των 100 εκ. Ευρώ. Η αμοιβή προς τον Φορέα Εκμετάλλευσης για την εκ νέου επίστρωση περιλαμβάνεται:

- στην προκαθορισμένη σειρά πληρωμών (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) και/ή
- στα έσοδα που ο Φορέας Εκμετάλλευσης έχει δικαίωμα να αποκομίζει από το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης).

Βάσει των όρων της Διευθέτησης και των προβλεπόμενων από το ΛΠΓΚ λογιστικών χειρισμών, ισχύουν επίσης τα εξής:

4. Η γέφυρα καθίσταται έτοιμη για χρήση στο τέλος του 3ου έτους.
5. Η γέφυρα έχει οικονομική ζωή 30 έτη, το αρχικό οδόστρωμα 5 έτη και η εκ νέου επίστρωση 5 έτη. Τα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο.
6. Κατά την ολοκλήρωση της κατασκευής (στο τέλος του 3ου έτους) η συνολική εύλογη αξία της γέφυρας είναι 1.600 εκ. Ευρώ, από την οποία τα 1.500 εκ. Ευρώ αφορούν τη γέφυρα και τα 100 εκ. Ευρώ το αρχικό οδόστρωμα. Ως εύλογη αξία λαμβάνεται το, σύμφωνα με τη Διευθέτηση, κόστος απόκτησης της για τον Παραχωρητή.
7. Σχετικά με την επίστρωση:
 - α) κρίνεται ότι το αρχικό οδόστρωμα ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης ως ξεχωριστό συστατικό του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, όπως το ΛΠΓΚ περί παγίων περιουσιακών στοιχείων ορίζει,
 - β) υπάρχει επαρκής βεβαιότητα αναφορικά με το χρόνο και το ποσό της εκ νέου επίστρωσης, για να αναγνωριστεί ως ξεχωριστό συστατικό όταν αυτή συμβεί,
 - γ) το προβλεπόμενο κόστος της εκ νέου επίστρωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να την εκτίμηση του αρχικού κόστους του οδοστρώματος που αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών.
8. Δεν υπάρχει απομείωση της αξίας της γέφυρας κατά τη διάρκεια της Διευθέτησης.
9. Το σύνολο των ταμειακών ροών πραγματοποιούνται στο τέλος κάθε έτους.

Ζητείται:

Ποιες θα είναι οι επιπτώσεις σε:

α) Ταμειακές ροές,

β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις), και

δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση

1^ο παράδειγμα- Μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Ο Παραχωρητής πληρώνει 250 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο στον Φορέα Εκμετάλλευσης.

Οι πληρωμές αυτές καλύπτουν την αμοιβή του Φορέα Εκμετάλλευσης για:

- την κατασκευή της γέφυρας και την μεταβίβαση του ελέγχου στον Παραχωρητή,
- τα ετήσια κόστη συντήρησης και λειτουργίας της (10 εκ. Ευρώ) και
- το κόστος της εκ νέου επίστρωσης της γέφυρας στο τέλος του 8ου έτους (100 εκ. Ευρώ).

Ο Παραχωρητής αναγνωρίζει αρχικά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του, δηλαδή 1.600 εκ. Ευρώ, καθώς αυτό κατασκευάζεται (500 εκ. Ευρώ το 1ο έτος, 500 εκ. Ευρώ το 2ο έτος και 600 εκ. Ευρώ το 3ο έτος).

Το **αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 4,453%**. Το αποτελεσματικό επιτόκιο προκύπτει από την εξίσωση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου με το μέρος των πληρωμών που αποζημιώνουν το κόστος κατασκευής:

ΕΤΗ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
	500	500	600	-240	-240	-240	-240	-140	-240	-240	-240	-240	4,453%
				(250-10)				(250-10-100)					
													(ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ)
													ΣΥΝΑΡΤΗΣΗ IRR

α) Ταμειακές ροές,

Ταμειακές Ροές												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Πληρωμές				-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250
Καθαρή εισροή/εκροή				-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250

β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,

Χρηματοοικονομική Επίδοση													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	ΣΥΝΟΛΟ
Έξοδα υπηρεσιών				-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-90
χρηματοοικονομικό έξοδο		-22	-46	-74	-67	-59	-51	-43	-38	-29	-20	-10	-460
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20					-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-22	-46	-154	-147	-139	-131	-123	-118	-109	-100	-90	-1180

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις),

Χρηματοοικονομική Θέση												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Περιουσιακό στοιχείο-γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050
Περιουσιακό στοιχείο-αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0				
Περιουσιακό στοιχείο-νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070
Ταμειακά διαθέσιμα				-250	-500	-750	-1000	-1250	-1500	-1750	-2000	-2250
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	-500	-1022	-1668	-1502	-1329	-1148	-959	-862	-660	-450	-230	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-22	-68	-222	-369	-508	-639	-762	-880	-990	-1090	-1180

δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση

Χρηματοοικονομική υποχρέωση												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Υποχρέωση 01/01		500	1022	1668	1502	1329	1148	959	862	660	450	230
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση Του περιουσιακού στοιχείου	500	500	600									
χρηματοοικονομικό έξοδο		22	46									
Μέρος πληρωμών που μειώνουν Την υποχρέωση				-166	-173	-181	-189	-197	-202	-211	-220	-230
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								100				
Υποχρέωση 31/12	500	1022	1668	1502	1329	1148	959	862	660	450	230	0

2^ο παράδειγμα- Μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης

Ο Φορέας Εκμετάλλευσης εισπράττει τα διόδια από τους χρήστες της γέφυρας. Η Διευθέτηση βασίζεται στην υπόθεση ότι ο αριθμός των οχημάτων θα παραμείνει σταθερός καθ' όλη τη διάρκειά της και ότι ο Φορέας Εκμετάλλευσης θα εισπράττει από τα διόδια 250 εκ. Ευρώ για κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο.

Τα ποσά αυτά καλύπτουν την αμοιβή του Φορέα Εκμετάλλευσης για

- την κατασκευή της γέφυρας και την μεταβίβαση του ελέγχου στον Παραχωρητή,
- τα ετήσια κόστη συντήρησης και λειτουργίας της (10 εκ. Ευρώ) και
- το κόστος της εκ νέου επίστρωσης της γέφυρας στο τέλος του 8ου έτους (100 εκ. Ευρώ).

Ο Παραχωρητής αναγνωρίζει αρχικά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του, δηλαδή 1.600 εκ. Ευρώ, καθώς αυτό κατασκευάζεται (500 εκ. Ευρώ το 1ο έτος, 500 εκ. Ευρώ το 2ο έτος και 600 εκ. Ευρώ το 3ο έτος). Επίσης, αναγνωρίζει αντίστοιχα αναβαλλόμενο έσοδο από Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών.

Η πρόσβαση στο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών αναμένεται να παρέχεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια της Διευθέτησης, από τη χρονική στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο είναι σε θέση να παρέχει οικονομικά οφέλη, και επομένως το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αναλογικά σε κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο, με αντίστοιχη αναγνώριση εσόδου.

Δεδομένου ότι η αμοιβή για τη συντήρηση και λειτουργία της γέφυρας περιλαμβάνεται στο ποσό των διοδίων που ο Φορέας Εκμετάλλευσης αναμένει να εισπράξει κατά τη διάρκεια της Διευθέτησης, δεν προκύπτει ούτε ταμειακή εκροή ούτε ανάληψη υποχρέωσης για τον Παραχωρητή, και επομένως δεν υπάρχει επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του.

ΕΤΗ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
	500	500	600	-240	-240	-240	-240	-140	-240	-240	-240	-240	4,453%	
				(250-10)				(250-10-100)						
													(ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ)	
													ΣΥΝΑΡΤΗΣΗ IRR	

α) Ταμειακές ροές,

Ταμειακές Ροές												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Πληρωμές				0	0	0	0	0	0	0	0	0
Καθαρή εισροή/εκροή				0	0	0	0	0	0	0	0	0

β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,

Χρηματοοικονομική Επίδοση												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12 ΣΥΝΟΛΟ
Έσοδο				189	189	189	189	189	189	189	189	189 1700
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50 -450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20				-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	0	0	119	119	119	119	119	119	119	119	1070

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις),

Χρηματοοικονομική Θέση												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Περιουσιακό στοιχείο-γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050
Περιουσιακό στοιχείο-αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0				
Περιουσιακό στοιχείο-νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070
Ταμειακά διαθέσιμα				0	0	0	0	0	0	0	0	0
Αναβαλλόμενο Έσοδο	-500	-1000	-1600	-1411	-1222	-1033	-844	-756	-567	-378	-189	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	0	0	119	238	357	476	594	713	832	951	1070

δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στον Αναβαλλόμενο Έσοδο

Αναβαλλόμενο Έσοδο												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Αναβαλλόμενο Έσοδο 01/01		500	1000	1600	1411	1222	1033	844	756	567	378	189
Αναβαλλόμενο Έσοδο κατά την αναγνώριση Του περιουσιακού στοιχείου	500	500	600									
Έσοδο				-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189
Αναβαλλόμενο Έσοδο για νέο οδόστρωμα								100				
Αναβαλλόμενο Έσοδο 31/12	500	1000	1600	1411	1222	1033	844	756	567	378	189	0

3^ο παράδειγμα- Συνδυασμός μοντέλων παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Ο Φορέας Εκμετάλλευσης εισπράττει τα διόδια από τους χρήστες της γέφυρας. Η διευθέτηση βασίζεται στην υπόθεση ότι ο αριθμός των οχημάτων θα παραμείνει σταθερός καθ' όλη τη διάρκεια της και ότι ο Φορέας Εκμετάλλευσης θα εισπράττει από τα διόδια 125 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο. Επίσης, ο Παραχωρητής πληρώνει 125 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο στο Φορέα Εκμετάλλευσης. Η εύλογη αξία της παραχώρησης δικαιώματος είσπραξης των διοδίων και οι προκαθορισμένες πληρωμές θεωρείται ότι αποζημιώνουν τον Φορέα Εκμετάλλευσης ισόποσα.

Ο Παραχωρητής αναγνωρίζει αρχικά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του, δηλαδή 1.600 εκ. Ευρώ, καθώς αυτό κατασκευάζεται (500 εκ. Ευρώ το 1ο έτος, 500 εκ. Ευρώ το 2ο έτος και 600 εκ. Ευρώ το 3ο έτος).

Ως αποζημίωση για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, ο Παραχωρητής αναγνωρίζει τόσο αναβαλλόμενο έσοδο (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος) όσο και χρηματοοικονομική υποχρέωση (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης). Η δέσμευση του Παραχωρητή που σχετίζεται με το δικαίωμα που παραχωρείται στο Φορέα Εκμετάλλευσης να εισπράττει διόδια και οι προκαθορισμένες πληρωμές θεωρούνται δύο διακριτά στοιχεία, επομένως είναι αναγκαίο να χωριστεί το τίμημα του Παραχωρητή προς το Φορέα Εκμετάλλευσης σε δύο μέρη, αναβαλλόμενο έσοδο και χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Η πρόσβαση στο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών αναμένεται να παρέχεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια της Διευθέτησης, από τη χρονική στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο είναι σε θέση να παρέχει οικονομικά οφέλη, και επομένως το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αναλογικά σε κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο, με αντίστοιχη αναγνώριση εσόδου.

Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 4,453%. Το αποτελεσματικό επιτόκιο προκύπτει από την εξίσωση του μέρους της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου με το μέρος των πληρωμών που αποζημιώνουν το κόστος απόκτησης για τον Παραχωρητή (δηλαδή λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποζημιώνεται με το μοντέλο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση το 2ο έτος αυξάνεται κατά το χρηματοοικονομικό έξοδο που αφορά την ανεξόφλητη υποχρέωση του 1ου έτους και το 3ο έτος αυξάνεται κατά το χρηματοοικονομικό έξοδο που αφορά την ανεξόφλητη υποχρέωση του 2ου έτους .

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος, δηλαδή στο ποσό της υποχρέωσης στην αρχή του έτους συν το χρηματοοικονομικό έξοδο μείον το μέρος των πληρωμών που αφορούν την κατασκευή της γέφυρας.

Στο 8ο έτος αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο η νέα επίστρωση του οδοστρώματος στην εύλογη αξία (= κόστος κατασκευής 100 εκ. Ευρώ) με αύξηση (50 εκ. Ευρώ) του αναβαλλόμενου εσόδου και (50 εκ. Ευρώ) της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Δεδομένου ότι η αμοιβή για τη συντήρηση και λειτουργία της γέφυρας περιλαμβάνεται κατά το ήμισυ (5 εκ. Ευρώ) στο ποσό των διοδίων που ο Φορέας Εκμετάλλευσης αναμένει να εισπράξει κατά τη διάρκεια της Διευθέτησης, δεν προκύπτει ούτε ταμειακή εκροή ούτε ανάληψη υποχρέωσης, και επομένως δεν υπάρχει επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Παραχωρητή. Κατά το υπόλοιπο ήμισυ που σχετίζεται με τις προκαθορισμένες πληρωμές, ο Παραχωρητής αναγνωρίζει ετήσιο έξοδο.

α) Ταμειακές ροές,

Ταμειακές Ροές												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Πληρωμές				-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125
Καθαρή εισροή/εκροή				-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125

β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,

Χρηματοοικονομική Επίδοση													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	ΣΥΝΟΛΟ
Εσοδα (μείωση υποχρέωσης)				94	94	94	94	94	94	94	94	94	850
Εξοδα υπηρεσιών				-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-45
χρηματοοικονομικό έξοδο		-11	-23	-37	-33	-30	-26	-21	-19	-15	-10	-5	-230
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20					-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-11	-23	-112	-108	-105	-101	-96	-94	-90	-85	-80	-905

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις),

Χρηματοοικονομική Θέση												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Περιουσιακό στοιχείο-γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050
Περιουσιακό στοιχείο-αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0				
Περιουσιακό στοιχείο-νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070
Ταμειακά διαθέσιμα				-125	-250	-375	-500	-625	-750	-875	-1000	-1125
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	-500	-511	-834	-751	-664	-574	-480	-431	-330	-225	-115	0
Αναβαλλόμενο Έσοδο	-250	-500	-800	-706	-611	-517	-422	-378	-283	-189	-94	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	489	766	654	546	441	340	294	200	110	25	-55

δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση

Χρηματοοικονομική υποχρέωση												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Υποχρέωση 01/01		250	511	834	751	664	574	480	431	330	225	115
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση Του περιουσιακού στοιχείου	250	250	300									
χρηματοοικονομικό έξοδο		11	23									
Μέρος πληρωμών που μειώνουν Την υποχρέωση				-83	-87	-90	-94	-99	-101	-105	-110	-115
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								50				
Υποχρέωση 31/12	250	511	834	751	664	574	480	431	330	225	115	0

ε) Ποιες είναι οι αλλαγές στον Αναβαλλόμενο Έσοδο

Αναβαλλόμενο Έσοδο												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Υποχρέωση 01/01		250	500	800	706	611	517	422	378	283	189	94
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση Του περιουσιακού στοιχείου	250	250	300									
Έσοδα (μείωση υποχρέωσης)				-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								50				
Υποχρέωση 31/12	250	500	800	706	611	517	422	378	283	189	94	0

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

5.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τις Μισθώσεις και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

5.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Σκοπός της παρούσας είναι να καθορίσει, για μισθωτές και εκμισθωτές, τους λογιστικούς χειρισμούς και τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις. Λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 13 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 17 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

5.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τους λογιστικούς χειρισμούς για τις λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις, τόσο από τη πλευρά του μισθωτή όσο και του εκμισθωτή.

5.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει το σκοπό της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, τους απαραίτητους ορισμούς, την ταξινόμηση μισθώσεων, τις μισθώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις μισθωτών και εκμισθωτών, τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

5.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

Η οικεία Λογιστική Πολιτική εκδόθηκε (ΦΕΚ Β/2953/10.06.2022) σύμφωνα με

α) τις διατάξεις της παρ. 4, άρθ. 156, του ν. 4270/2014, και

β) της παρ. 2, άρθ. 15, του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν,

και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα.

Η παρούσα εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις εκτός από:

- i. μισθώσεις για έρευνα ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναπαραγόμενων πόρων, και
- ii. συμφωνίες που δίνουν το δικαίωμα χρήσης αντικειμένων όπως κινηματογραφικές ταινίες, ηχογραφήσεις, χειρόγραφα, πατέντες και πνευματικά δικαιώματα.

Η παρούσα εφαρμόζεται και σε μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβάσεις ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

5.3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Μίσθωση (Lease) είναι μια συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταφέρει στον μισθωτή, σε αντάλλαγμα μιας πληρωμής ή σειράς πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Χρηματοδοτική μίσθωση (Finance lease) είναι η μίσθωση που μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας είτε τελικά μεταβιβάζεται στον αντισυμβαλλόμενο είτε όχι.

Λειτουργική μίσθωση (Operating lease) είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Έναρξη της μίσθωσης (inception of the lease) είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης. Την ημερομηνία αυτή:

- (α) η μίσθωση ταξινομείται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική, και
- (β) στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Η **Μισθωτική περίοδος (Lease term)** είναι η μη ακυρώσιμη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς επιπλέον πληρωμές, όταν κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι εύλογο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

Έναρξη της μισθωτικής περιόδου (commencement of the lease term) είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να χρησιμοποιεί το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο. Είναι η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (δηλαδή της αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδου, εξόδων, που απορρέουν από τη μίσθωση).

Ενδεχόμενο μίσθωμα (contingent rent) είναι το μέρος εκείνο των μισθωμάτων το οποίο δεν είναι σταθερό ποσό, αλλά βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός παράγοντα που μεταβάλλεται, χωρίς η μεταβολή να προκύπτει από το πέρασμα του χρόνου (π.χ., ποσοστό μελλοντικών πωλήσεων, ποσότητα μελλοντικής χρήσης, μελλοντικούς δείκτες τιμών, μελλοντικό επιτόκιο της αγοράς).

Μικτή επένδυση στη μίσθωση (Gross investment in the lease) είναι το σύνολο:

- α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που είναι εισπρακτέα από τον εκμισθωτή σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, και
- β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση (Net investment in the lease) είναι η μικτή επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλημένη με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης.

Μη δεδουλευμένο χρηματοδοτικό έσοδο (Unearned finance revenue) είναι η διαφορά μεταξύ:

- (α) της μικτής επένδυσης στη μίσθωση, και
- (β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία (Guaranteed residual value) είναι:

- (α) για το μισθωτή, το μέρος αυτό της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή (το ποσό της εγγύησης είναι το μέγιστο ποσό που θα μπορούσε, σε κάθε περίπτωση, να καταστεί πληρωτέο), και
- (β) για τον εκμισθωτή, το μέρος αυτό της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία (Unguaranteed residual value) είναι το μέρος αυτό της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη, ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

Τα **αρχικά άμεσα κόστη (Initial direct costs)** είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

Το **προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης (Interest rate implicit in the lease)** είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία:

- (α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, και
 - (β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας,
- με (i) την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, και
- (ii) κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή (Lessee's incremental borrowing rate of interest) είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το

οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (Minimum lease payments) είναι οι πληρωμές κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου που ο μισθωτής οφείλει, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλλει, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους υπηρεσιών και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

(α) για το μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή, ή

(β) για τον εκμισθωτή, κάθε εγγυημένη υπολειμματική αξία στον εκμισθωτή από:

(i) το μισθωτή,

(ii) έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή

(iii) έναν τρίτο που δεν συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία που καθίσταται ασκήσιμο το δικαίωμα, ώστε να είναι εύλογο κατά την έναρξη της μίσθωσης ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα ελάχιστα μισθώματα τα οποία πρέπει να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

Μη ακυρώσιμη μίσθωση (Non-cancelable lease) είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

(α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου, μη πιθανού, γεγονότος,

(β) με την έγκριση του εκμισθωτή,

(γ) εάν ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, ή

(δ) εάν ο μισθωτής καταβάλει ένα πρόσθετο ποσό, τέτοιο που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, η συνέχιση της μίσθωσης είναι εύλογη.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην οικεία Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Μια μισθωτική συμφωνία ή δέσμευση μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου, των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στο κόστος κατασκευής ή απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη επιμέτρηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης. Σε αυτήν την περίπτωση, και για τους σκοπούς της παρούσας, η επίδραση κάθε τέτοιας αλλαγής θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την έναρξη της μίσθωσης.

Όταν μια οντότητα έχει λάβει δάνεια που είναι εγγυημένα, π.χ. από το Κράτος, ο προσδιορισμός του διαφορικού επιτοκίου δανεισμού του μισθωτή αντανακλά την ύπαρξη όποιας εγγύησης και όποιας σχετικής προμήθειας. Αυτό λογικά οδηγεί στη χρησιμοποίηση ενός χαμηλότερου διαφορικού επιτοκίου δανεισμού.

5.4 Ταξινόμηση των μισθώσεων

Η ταξινόμηση των μισθώσεων βασίζεται στο κατά πόσο οι κίνδυνοι και οι ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας, τεχνολογικής απαξίωσης, ή μεταβολών στην αξία του περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ανταμοιβές μπορεί να αφορούν την προσδοκία για δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή για κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από αύξηση της αξίας του ή ρευστοποίηση της υπολειμματικής αξίας.

5.4.1 Βασικά κριτήρια

Μία μίσθωση ταξινομείται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει στον μισθωτή ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου. Άλλως, η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική.

Για την ταξινόμηση μιας μίσθωσης, ο μισθωτής και ο εκμισθωτής χρησιμοποιούν τους ορισμούς της παρούσας. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί να καταλήξει σε διαφορετική ταξινόμηση της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.

5.4.2 Διάκριση χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης

Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τον τύπο της σύμβασης. Παρότι τα ακόλουθα είναι παραδείγματα κριτηρίων, που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, κατά κανόνα οδηγούν στην ταξινόμηση μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, η μίσθωση δε χρειάζεται να πληροί όλα αυτά τα ενδεικτικά κριτήρια προκειμένου να ταξινομηθεί ως χρηματοδοτική:

- (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,
- (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι ουσιαστικά χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται εύλογο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί,
- (γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,
- (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων δε διαφέρει, ουσιαστικά, από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου,
- (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιήσει χωρίς σοβαρές τροποποιήσεις, και
- (στ) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία δε μπορούν να αντικατασταθούν εύκολα από άλλο περιουσιακό στοιχείο.

Άλλες ενδείξεις, που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, θα μπορούσαν επίσης να οδηγήσουν στην ταξινόμηση μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

- (α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή,

(β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης), και

(γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα ουσιαστικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Τα κριτήρια και οι ενδείξεις των ανωτέρω παραγράφων δεν είναι πάντα καθοριστικοί παράγοντες για την ταξινόμηση της μίσθωσης. Εάν είναι ξεκάθαρο από άλλα χαρακτηριστικά ότι η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία, η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλες τις ανταμοιβές ή όλους τους κινδύνους.

Η ταξινόμηση μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική ταξινόμηση της μίσθωσης, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται νέα ταξινόμηση της μίσθωσης.

Όταν μια μίσθωση περιλαμβάνει τόσο γη όσο και κτίρια, η οντότητα προσδιορίζει την ταξινόμησή τους, ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τα κριτήρια που αναλύθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους. Προκειμένου να ταξινομηθεί η μίσθωση γης ως χρηματοδοτική ή λειτουργική, ένας σημαντικός παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι ότι η γη, κατά κανόνα, έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.

Όποτε απαιτείται για την ταξινόμηση και το λογιστικό χειρισμό μίσθωσης γης και κτιρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στη γη και τα κτίρια ανάλογα με τις σχετικές

εύλογες αξίες της γης και των κτιρίων κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθωμάτων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά συγκεκριμένα στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση ταξινομείται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι ξεκάθαρο ότι αμφότερα τα στοιχεία τελούν υπό λειτουργική μίσθωση, στην οποία περίπτωση η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

Για μίσθωση γης και κτιρίων, κατά την οποία το ποσό που θα αναγνωριζόταν αρχικά για τη γη είναι μη ουσιώδες, η γη και τα κτήρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της ταξινόμησης της μίσθωσης και η μίσθωση να ταξινομηθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτιρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Η ξεχωριστή επιμέτρηση της γης και των κτιρίων, που κατέχονται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτίρια ταξινομείται ως επενδυτικό ακίνητο σύμφωνα με το ΛΠΓΚ. Όταν η ταξινόμηση ενός εκ των δύο ή και των δύο συγκεκριμένων αυτών στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για τον επιμερισμό αυτών.

Όταν συντρέχει η περίπτωση, δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης να πληροί τις προϋποθέσεις για να ταξινομηθεί ως επενδυτικό ακίνητο, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην ταξινομείται πλέον ως επενδυτικό ακίνητο. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής:

- (α) χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταφέρεται στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης, ή
- (β) υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία σε τρίτο, μη συνδεδεμένο, μέρος. Τέτοια υπομίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση στο τρίτο μέρος, αν και μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση από το τρίτο μέρος.

Μισθώσεις και άλλες συμφωνίες

Στις περιπτώσεις που η μίσθωση είναι ένα μόνο από τα στοιχεία μιας συμφωνίας ή ενός πλαισίου συμφωνιών με οντότητες του Ιδιωτικού ή και Δημοσίου Τομέα (π.χ. για την κατασκευή, λειτουργία και/ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή τη μίσθωση υποδομών), και η συμφωνία αυτή πληροί τις σχετικές προϋποθέσεις, τότε εφαρμόζεται η Λογιστική Πολιτική Συμφωνίες για την Παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής. Όταν, η συμφωνία δεν πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, και περιέχει διακριτή λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, εφαρμόζονται οι προβλέψεις της παρούσας για το λογιστικό χειρισμό του συστατικού της συμφωνίας που αφορά τη μίσθωση. Στις περιπτώσεις συμφωνιών που δεν είναι σαφές αν πρόκειται για Συμφωνία για την Παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών ή για μίσθωση, ασκείται επαγγελματική κρίση για το αν μια από τις δύο Λογιστικές Πολιτικές έχει εφαρμογή, ή αν πρέπει να εφαρμοστεί άλλη Λογιστική Πολιτική του ΛΠΓΚ.

5.5 Αναγνώριση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

5.5.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μισθωτή

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, με ποσό ίσο με την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι εφικτό να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή (π.χ. αυτά που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών

συμφωνιών) που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων επιμερίζονται ανάμεσα στη χρηματοδοτική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί και έξοδο απόσβεσης, αν πρόκειται για αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Για την απόσβεση εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του ΛΠΓΚ για τα ενσώματα ή άυλα, αναλόγως, περιουσιακά στοιχεία. Αν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου ο μισθωτής θα αποκτήσει την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου, τότε η περίοδος της αναμενόμενης χρήσης του είναι η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ή, αν είναι συντομότερη, στην ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

Για να προσδιορίσει πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί, η οντότητα εφαρμόζει τα όσα περί απομειώσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Λειτουργικές μισθώσεις

Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι καταβολές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική σε περίπτωση που η χρονική κατανομή του οφέλους για το χρήστη είναι ουσιωδώς διαφορετική από αυτή της ευθείας μεθόδου, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτήν τη βάση.

5.5.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκμισθωτή

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές αναγνωρίζουν τις εισπρακτέες καταβολές μισθωμάτων βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ως περιουσιακό στοιχείο στην Κατάσταση

Χρηματοοικονομικής Θέσης. Αυτό το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζεται ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις καταβολών μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως αποπληρωμή κεφαλαίου που επιστρέφει σε αυτόν το ποσό που επένδυσε και χρηματοοικονομικό έσοδο που είναι η αμοιβή του για τις υπηρεσίες του. Τα ενδεχόμενα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Οι εκμισθωτές συχνά πραγματοποιούν αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι επαυξητικά και που αποδίδονται ευθέως στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης. Σε αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός από εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και μειώνουν το έσοδο που αναγνωρίζεται κατά τη μισθωτική περίοδο. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό του άμεσου αρχικού κόστους. Κατά συνέπεια, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου γίνεται με τρόπο που αντανακλά ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο απόδοσης της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.

Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη

διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με τα όσα περί πωλήσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Αν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι τεχνητά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την αναγνώριση του κέρδους ή της ζημίας από την πώληση.

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που είναι κατασκευαστές ή έμποροι συχνά προσφέρουν στους πιθανούς πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:

- (α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανakλά τις εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις που εφαρμόζει η οντότητα ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας και
- (β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ'όλη τη μισθωτική περίοδο.

Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον τη παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης.

Τα αρχικά άμεσα κόστη αναγνωρίζονται ως έξοδο στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου, γιατί σχετίζονται κυρίως με την επίτευξη του κέρδους πώλησης από τον κατασκευαστή ή τον έμπορο.

Λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές παρουσιάζουν τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Το έσοδο της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που προκύπτει από το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.

Κόστη, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου της μίσθωσης αναγνωρίζονται στα έξοδα. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου στην ίδια βάση με το έσοδο της μίσθωσης.

Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση υπολογίζεται σύμφωνα με τα όσα περί αποσβέσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Για να προσδιορίσει πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί, η οντότητα εφαρμόζει τα όσα περί απομειώσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

5.6 Πώληση με επαναμίσθωση

Μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση περιλαμβάνει την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, επειδή η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε **χρηματοδοτική μίσθωση**, οποιαδήποτε θετική διαφορά του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν αναγνωρίζεται άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, θα εμφανιστεί ως αναβαλλόμενο έσοδο και θα αποσβένεται καθ'όλη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε **λειτουργική μίσθωση** και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία αντισταθμίζεται από μελλοντικά μισθώματα χαμηλότερα από την τιμή της αγοράς, οπότε η ζημία αυτή αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενο έξοδο και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την περίοδο που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο και αποσβένεται σε ολόκληρη την περίοδο που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται αμέσως.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, η οποία αναγνωρίζεται σύμφωνα με τα όσα περί απομειώσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη

γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση.

5.7 Γνωστοποιήσεις

Οι μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- (α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- (β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας τους,
- (γ) επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

- (i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
- (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και
- (iii) μετά από 5 έτη,

(δ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης,

(ε) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς, και

(στ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- (i) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
- (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και
- (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

Οι μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

- (α) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

- (i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και
 - (iii) μετά από 5 έτη,
- (β) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- (γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με διαχωρισμό των ποσών των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων,
- (δ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- (i) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και
 - (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- (α) συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- (β) επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και
 - (iii) μετά από 5 έτη,
- (γ) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο,

- (δ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής,
- (ε) τη συνυπολογιζόμενη απώλεια για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από τις ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων,
- (στ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και
- (ζ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

- (α) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και
 - (iii) μετά από 5 έτη,
- (β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και
- (γ) μία γενική περιγραφή των συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.

Σύνοψη κεφαλαίου

Το πρότυπο αυτό σαν σκοπό έχει να αντιμετωπίσει off balancing finance, δηλαδή υποχρεώσεις οι οποίες δεν εμφανιζόταν στις οικονομικές καταστάσεις. Η οικεία Λογιστική πολιτική έχει ως στόχο τη διάκριση ανάμεσα στις μισθώσεις σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι αυτές στις οποίες τα οφέλη και οι κίνδυνοι της κυριότητας του παγίου εξομοιώνονται με αγορά του παγίου με την μορφή δανεισμού. Συνεπώς απαιτείται η αναγνώριση παγίου και υποχρέωσης καταβολής μισθωμάτων. Στη συνέχεια τα μισθώματα που καταβάλλονται αντιμετωπίζονται σε πληρωμές τόκων και κεφαλαίου.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι έχει εκδοθεί νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS 43) για τις μισθώσεις σε αντιστοιχία του IAS 16 που αντικατέστησε το IAS 17. Στο νέο πρότυπο το πάγιο περιουσιακό στοιχείο της μίσθωσης αναγνωρίζεται και από τα δύο αντισυμβαλλόμενα

μέρη ενδεχομένως όμως όχι με την ίδια αξία επιμέτρησης. Το IPSAS 43 ισχύει από 01/01/2025. Υπάρχει έντονος σκεπτικισμός όμως, διότι η υιοθέτηση του εν λόγω προτύπου στην περίπτωση της Ελλάδος θα δημιουργήσει μεγάλο πρόβλημα στη σύνταξη των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Ανάλογος σκεπτικισμός υπάρχει και σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ.

Μελέτη περίπτωσης

Λειτουργική Μίσθωση **Αρχική Αναγνώριση**



1

Παραδείγματα εφαρμογής

Τα παραδείγματα της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής των ΕΛΠ αναφορικά με τις μισθώσεις είναι συμβατά με την οικεία λογιστική πολιτική.

ΑΣΚΗΣΗ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Λογιστική αντιμετώπιση – Πρακτική εφαρμογή

Οντότητα με δραστηριότητα πώληση μηχανημάτων, εμπορεύεται το μηχάνημα «Μ» με κόστος κτήσης €1.000 και τιμή χονδρικής πώλησης €1.300, εκμισθώνει ένα μηχάνημα με τετραετή χρηματοδοτική μίσθωση και ετήσια μισθώματα €420 (συνολικά €1.680 μισθώματα).

Ζητούνται:

- α) Η κατάρτιση του πίνακα χρηματοδοτικής μίσθωσης και
- β) οι εγγραφές εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα λογιστικά αρχεία του Εκμισθωτή:

ΛΥΣΗ:

- α) κατάρτιση του πίνακα χρηματοδοτικής μίσθωσης:

Κεφάλαιο	1300
Έξοδα	0
Υπόλοιπο Κεφαλαίου	1300

Πραγματικό επιτόκιο

Διάρκεια Δανείου

4

**Υπόλοιπο
κεφαλαίου**

	-1300	
Τοκοχρεολύσιο 1	420	
Τοκοχρεολύσιο 2	420	
Τοκοχρεολύσιο 3	420	
Τοκοχρεολύσιο 4	420	1680

Πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει ως εξής:

Ημερομηνία	Αρχικό κεφάλαιο	Μίσθωμα	Τόκος IRR = 11,11%	Χρεολύσιο Εξόφληση Κεφαλαίου	Υπόλοιπο Κεφαλαίου
			11,11%		
1/1/2020	1300				1300
31/12/2020		420	144	276	1024
31/12/2021		420	114	306	718
31/12/2022		420	80	340	378
31/12/2023		420	42	378	0
Σύνολο		1680	380	1300	

IRR =

11,11%

Αποδίδει τον εσωτερικό ρυθμό απόδοσης μιας σειράς ταμειακών ροών

IRR (Συνάρτηση IRR) Internal Rate of Return (IRR)

Αποδίδει τον εσωτερικό ρυθμό απόδοσης μιας σειράς ταμειακών ροών

β) οι εγγραφές εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα λογιστικά αρχεία του Εκμισθωτή:

Προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία του Εκμισθωτή

	1	X	Π
.....01.01.20X0.....			
20 Εμπορεύματα			
20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης			
20.02.00 Μηχάνημα...			1.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις	
όψεως	1.000
Απόκτηση μηχανήματος ως τ/γιο Νο...	

2

.....01.01.20X0.....	
33 Λοιπές απαιτήσεις	
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.03 Απαιτήσεις leasing	1.300
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες	
70.01.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες	1.300
Ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης Νο...	

3

.....01.01.20X0.....	
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες	
70.01.99 Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	1.000
20 Εμπορεύματα	
20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	
20.02.00 Μηχάνημα...	1.000
Μεταβίβαση μηχανήματος ως τ/γιο Νο...	

4

.....31.12.20X0.....	1η
δοση	
30 Πελάτες leasing	
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες	
30.01.02 Πελάτης «Π»	420
33 Λοιπές απαιτήσεις	
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.03 Απαιτήσεις leasing	276
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα	
72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων	
72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing	144
Έκδοση τ/γιου μας Νο 1... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X0	

5

.....31.12.20X0.....	
1η δωση	
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	420
30 Πελάτες leasing	
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες	

30.01.02 Πελάτης «Π»	420	
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 1... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X0		
6		
.....31.12.20X1.....		2η
δοση		
30.01.02 Πελάτης «Π»	420	
33.03.03 Απαιτήσεις leasing		306
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing		114
Έκδοση τ/γιου μας Νο 2... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X1		
7		
.....31.12.20X1.....		
2η δωση		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως	420	
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		420
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 2... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X1		
8		
.....31.12.20X2.....		3η
δοση		
30.01.02 Πελάτης «Π»	420	
33.03.03 Απαιτήσεις leasing		340
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing		80
Έκδοση τ/γιου μας Νο 3... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X2		
9		
.....31.12.20X2.....		
3η δωση		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως	420	
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		420
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 3... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X2		
10		
.....31.12.20X3.....		4η
δοση		
30.01.02 Πελάτης «Π»	420	
33.03.03 Απαιτήσεις leasing		378
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing		42
Έκδοση τ/γιου μας Νο 4... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X3		

.....31.12.20X3.....
4η δωση

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις

όψεως

420

30 Πελάτες leasing

30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες

30.01.02 Πελάτης «Π»

420

Εξόφληση τ/γιου μας Νο 4... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X3

20 - (ΠΔ54 - 32)

38 (ΠΔ54 - 42)

Ταμειακά
Διαθέσιμα

Εμπορεύματα	
1 1.000	1.000 3
1.000	1.000

5 420	1.000 1
7 420	
9 420	
11 420	
1.680	1.000
Υπόλοιπο 680	

33 (ΠΔ54 - 48)

Απαιτήσεις

Leasing

2 1.300	276 4
	306 6
	340 8
	378 10
1.300	1.300

70 (ΠΔ54 - 14)

Πωλήσεις αγαθών & υπηρεσιών

3 1.000	1.300 2
1.000	1.300
	300 Υπόλοιπο

30 (ΠΔ54 - 48)

72 (ΠΔ54 - 15)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

6.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τις Γενικές Αρχές Λογιστικής των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και αναλύει τις βασικές έννοιες και διαδικασίες επί της λογιστικής διαχείρισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

6.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να βοηθήσει τους εκπαιδευόμενους να κατανοήσουν τις έννοιες και τους ορισμούς της γενικής λογιστικής διαχείρισης των παγίων, τη λογιστική ροή εργασίας κατά τη αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων που αφορούν τα πάγια σε λογιστικές εγγραφές στα μητρώα και αρχεία της οντότητας καθώς και τη λειτουργικότητά τους Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Οντότητας.

6.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να εμπεδώσουν το γενικό λογιστικό χειρισμό των Παγίων, τη θέση και τη λειτουργικότητά τους στην οικονομική κατάσταση και στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Οντότητας.

6.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις γενικές έννοιες και τους ορισμούς των παγίων, τη διαχείριση των οικονομικών συναλλαγών που τα αφορούν, την πρακτική αποτύπωση των συναλλαγών των παγίων σε λογιστικά γεγονότα καθώς και τον τρόπο εμφάνισής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

6.2 Βασικές έννοιες λογιστικής παγίων περιουσιακών στοιχείων

6.2.1 Ορισμός παγίων περιουσιακών στοιχείων

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην

παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι τόσο η φυσική διάρκεια ζωής του, όσο η δυνατότητα να χρησιμοποιείται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές (generally accepted accounting principles) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards), τα βασικά κριτήρια για την ταξινόμηση και τοποθέτηση των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας στο Ενεργητικό του Ισολογισμού είναι: α) λειτουργικός προορισμός των περιουσιακών στοιχείων που σχετίζεται με τη μόνιμη και διαρκή ή πρόσκαιρη χρονική χρησιμοποίησή τους και β) η ταχύτητα κυκλοφορίας τους που σχετίζεται με το βαθμό ρευστοποιήσεως και το λειτουργικό τους κύκλο (operating cycle). Έτσι με βάση τα κριτήρια αυτά οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές που παράγονται από τη βιομηχανία παραγωγής Η/Υ, είναι εμπορεύσιμα αγαθά τόσο για την ίδια όσο και για τις επιχειρήσεις που τα αγοράζουν για μεταπώληση και ανήκουν στο κυκλοφορούν ενεργητικό τους, ενώ για τις επιχειρήσεις που τα αγοράζουν με προορισμό να τα χρησιμοποιήσουν κατά διαρκή τρόπο προς κάλυψη λειτουργικών τους αναγκών, είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αγαθά, αξίες και δικαιώματα αναγνωρίζονται ως στοιχεία του πάγιου ενεργητικού εάν:

- α. Προσδοκάται κάποιο όφελος (ταμειακή εισροή) από την εκμετάλλευσή τους,
- β. Το κόστος τους υπολογίζεται κατά αντικειμενικό τρόπο.
- γ. Προορίζονται για χρήση ή εκμετάλλευση για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Πρέπει να διευκρινισθεί εδώ ότι βασικό κριτήριο αναγνώρισης των πάγιων στοιχείων είναι ο προορισμός τους και όχι η φύση τους. Έτσι, για μια επιχείρηση εμπορίας επίπλων, τα έπιπλα γραφείου μπορεί να είναι είτε στοιχεία του πάγιου ενεργητικού της, εάν προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες του προσωπικού της είτε στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού (εμπορεύματα) εάν προορίζονται για πώληση. Στην πρώτη περίπτωση, αναμένονται οφέλη από τη χρήση των επίπλων για μεγάλο χρονικό διάστημα, ενώ, στη δεύτερη, από την πραγματοποίηση της πώλησής τους στο άμεσο μέλλον.

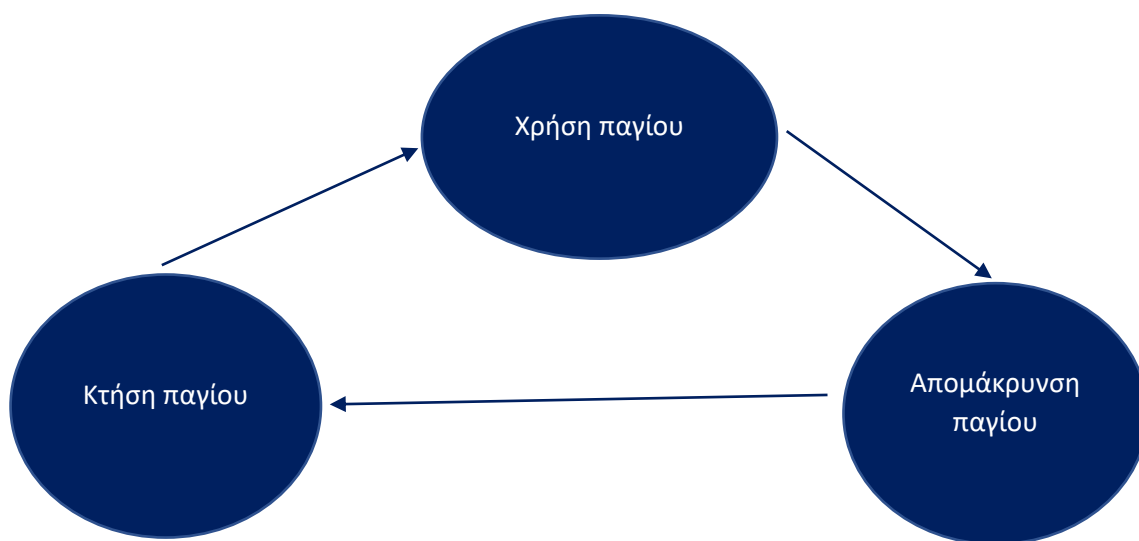
6.2.2 Κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων

Τα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία μίας οντότητας είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που θα χρησιμοποιηθούν από την οντότητα για την επίτευξη των στόχων της για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από μία λογιστική χρήση.

Διάκριση πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

- Ενσώματα/άυλα (κριτήριο: φυσική υπόσταση).
- Υποθηκευμένα/ελεύθερα (κριτήριο: νομική μορφή/βάρη).
- Ιδιοχρησιμοποιούμενα/επενδυτικά (κριτήριο: παραγωγική χρήση).
- Στοιχεία παραγωγής/Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (κριτήριο: οικονομική φύση).

Διάγραμμα 2: Κύκλος ζωής παγίου περιουσιακού στοιχείου



6.2.3 Τα πάγια ως τμήμα του ισολογισμού

Λογιστικές ιδότητες

Ενεργητικό = Σύνολο Παθητικού

Ενεργητικό = Πραγματικό Παθητικό + Καθαρή Θέση

Εάν Ενεργητικό = Πραγματικό Παθητικό τότε $K\Theta=0$ Ουδέτερη $K\Theta$

Εάν Ενεργητικό > Πραγματικό Παθητικό τότε $K\Theta>0$ Θετική $K\Theta$

Εάν Ενεργητικό < Πραγματικό Παθητικό τότε $K\Theta<0$ Αρνητική $K\Theta$

Έσοδα – Έξοδα = Κέρδος ή Ζημιά

Στο τέλος της χρήσης: $E - \text{Σύνολο Παθητικού} + \text{Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά)}=0$

Γενική σχηματική απεικόνιση Ισολογισμού Δημόσιας Οντότητας:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (Γη-οικόπεδα, κτήρια, μηχανήματα, έπιπλα, συμμετοχές & λ. μακροπρόθεσμες απαιτήσεις υποχρεώσεις Αυλα περιουσιακά στοιχεία κλπ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (χρεώστες, επισφαλείς χρεώστες, Χρεόγραφα, πρώτες ύλες, εμπορεύματα προκαταβολές, διαθέσιμα & ταμειακά ισοδύναμα)	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ (ΚΘ) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ [μακροπρόθεσμα δάνεια, βραχυπρόθεσμες (βραχυπρόθεσμα δάνεια, βραχυπρόθεσμες προβλέψεις)]

Σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές (generally accepted accounting principles) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards), τα βασικά κριτήρια για την ταξινόμηση και τοποθέτηση των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας στο Ενεργητικό του Ισολογισμού είναι: α) λειτουργικός προορισμός των περιουσιακών στοιχείων που σχετίζεται με τη μόνιμη και διαρκή ή πρόσκαιρη χρονική χρησιμοποίησή τους και β) η ταχύτητα κυκλοφορίας τους που σχετίζεται με το βαθμό ρευστοποιήσεως και το λειτουργικό τους κύκλο (operating cycle).

Τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού απεικονίζονται σε δύο υποκατηγορίες:

Πάγιο Ενεργητικό: αποτελούν μόνιμο εξοπλισμό της επιχείρησης και προορίζονται να την εξυπηρετούν για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους.

Το Πάγιο Ενεργητικό διακρίνεται σε:

Ενσώματα πάγια: Πρόκειται για υλικά αγαθά όπως κτήρια, μηχανήματα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, κτλ

Αυλα πάγια: Είναι οικονομικά αγαθά τα οποία δεν έχουν υλική υπόσταση, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, φήμη και πελατεία, πνευματική ιδιοκτησία, επωνυμία κτλ τα οποία έχει αποκτήσει η επιχείρηση έναντι συγκεκριμένου τιμήματος.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης: Είναι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση μιας οντότητας καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της, όπως έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης.

Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις: Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οντότητες και οι απαιτήσεις που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης.

Κυκλοφορούν Ενεργητικό: αποτελούν τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού που προορίζονται να αλλάζουν θέση και μορφή μία ή περισσότερες φορές μέσα σε μια διαχειριστική χρήση

Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε:

Αποθέματα υλικών αξιών: όπως εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων, είδη συσκευασίας κτλ.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις: Είναι απαιτήσεις που πρόκειται να εισπραχθούν το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης, όπως πελάτες, γραμμάτια εισπρακτέα, χρεώστες διάφοροι κτλ.

Χρεόγραφα: Είναι οι μετοχές ΑΕ (εφόσον δεν πρόκειται για συμμετοχές) ομολογίες, ομόλογα, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου κτλ.

Διαθέσιμα: Είναι τα περιουσιακά στοιχεία που μετατρέπονται σε χρήματα αμέσως και ασφαλώς, δηλαδή μπορούν να χρησιμοποιηθούν για πληρωμές σε οποιαδήποτε στιγμή, όπως μετρητά (ταμείο), καταθέσεις όψεως, ληγμένα τοκομερίδια ομολογιών εισπρακτέα.

6.3 Μέθοδοι αποσβέσεων

- Σταθερή (Γραμμική) μέθοδος
- Μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης
- Μέθοδος της παραγωγής

Μέθοδος της Σταθερής (Γραμμικής) Απόσβεσης

Οι υποθέσεις που διέπουν τη μέθοδο της σταθερής ετήσιας απόσβεσης είναι οι εξής:

- α. Η μείωση της χρησιμότητας των παγίων είναι γραμμική συνάρτηση του χρόνου

λειτουργίας τους, δηλαδή η κατανομή της αποσβεστέας αξίας γίνεται με βάση μόνο το χρόνο λειτουργίας των παγίων,

β. Τα έξοδα συντήρησης των παγίων δεν μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου,

γ. Το ύψος των ετήσιων εσόδων από τα πάγια παραμένει σταθερό για όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Η αποσβεστέα αξία κατανέμεται ισόποσα στα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, με αποτέλεσμα το ποσό της ετήσιας απόσβεσης να παραμένει σταθερό. Μεταβάλλεται μόνο όταν γίνει αντιληπτό, κατόπιν μεταγενέστερης εκτίμησης, ότι η αποσβεστέα αξία ή ο χρόνος της ωφέλιμης ζωής του παγίου έχουν αλλάξει.

Το ύψος του εξόδου της ετήσιας απόσβεσης υπολογίζεται διαιρώντας την αποσβεστέα αξία του παγίου με τον αριθμό των ετών της ωφέλιμης ζωής του.

ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ=ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ/ΕΤΗ (ΩΔΖ)=ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ-ΥΠΟΛ. ΑΞΙΑ/ΕΤΗ (ΩΔΖ)

Είναι η απλούστερη μέθοδος και χρησιμοποιεί ένα σταθερό ποσοστό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την οντότητα.

Βάσει της μεθόδου της σταθερής απόσβεσης θεωρούμε ότι η χρησιμότητα του παγίου, η φθορά του, τα έσοδα που μπορεί να παράγει μέσω της χρήσης του και η δυναμική των υπηρεσιών που προέρχονται από την χρήση του παγίου, έχουν μία γραμμική ροή με συνέπεια η αποσβεστέα αξία του παγίου να κατανέμεται ισόποσα στα χρόνια της ωφέλιμής του, με αποτέλεσμα το ποσό της ετήσιας απόσβεσης να παραμένει σταθερό.

Δεδομένα παραδείγματος:

Η επιχείρηση «ΖΗΤΑ»Α.Ε. έχει ένα μηχάνημα με τα παρακάτω δεδομένα:

Κόστος κτήσης= €37.400 Υ.Α. = €1.400 Ω.Δ.Ζ.= 3 χρόνια

1	36.000	33%	12.000	12.000	25.400
2	36.000	33%	12.000	24.000	13.400
3	36.000	33%	12.000	36.000	1.400

Δεδομένα παραδείγματος:

α. Η επιχείρηση ΓΣ αγόρασε την 2/1/20X1 μηχανήμα αντί € 1.000.000
τοίς μετρητοίς, υπολειμματικής αξίας €100.000 και ωφέλιμης ζωής 5 ετών.

Β. Την 4/1/20X1, άρχισε κανονικά η εκμετάλλευση του μηχανήματος.

Η ΓΣ εφαρμόζει τη μέθοδο της σταθερής ετήσιας απόσβεσης. Ζητείται να υπολογισθεί το ποσό του εξόδου της απόσβεσης και να παρουσιασθούν τα βασικά μεγέθη του παγίου, της διαμορφώνονται στο τέλος κάθε έτους.

Ανάπτυξη του παραδείγματος

Η αποσβεστέα αξία του παγίου είναι € 900.000.

€ 900.000

Ετήσια απόσβεση = ----- = € 180.000

5 χρόνια

Τέλος έτους	Αποσβεστέα αξία (α)	Ετήσια απόσβεση(β)	Σύνολο αποσβέσεων(γ)	Αναπόσβεστη αξία(δ)=(α)-(γ)	Υπολειμματική αξία(ε)	Λογιστική αξία(ζ)=(δ)+(ε)
0	900.000	-----	-----	900.000	100.000	1.000.000
1	900.000	180.000	180.000	720.000	100.000	820.000
2	900.000	180.000	360.000	540.000	100.000	640.000
3	900.000	180.000	540.000	360.000	100.000	460.000
4	900.000	180.000	720.000	180.000	100.000	280.000
5	900.000	180.000	900.000	0	100.000	100.000

Παρατηρείται ότι η αποσβεστέα αξία, η υπολειμματική αξία και η ετήσια απόσβεση παραμένουν σταθερές σε όλη τη διάρκεια της ζωής του παγίου, ενώ το σύνολο των αποσβέσεων, η αναπόσβεστη αξία και η λογιστική αξία του παγίου μεταβάλλονται. Η παρατηρούμενη μεταβολή και στα τρία μεγέθη είναι ίση με το έξοδο της ετήσιας απόσβεσης.

Η αναπόσβεστη αξία είναι η αποσβεστέα αξία μειωμένη με το σύνολο των αποσβέσεων (συσσωρευμένες αποσβέσεις) του παγίου. Υποδηλώνει την αξία των

υπηρεσιών που μπορεί να προσφέρει ακόμη το πάγιο. Μηδενίζεται δε, στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Η μέθοδος της σταθερής ετήσιας απόσβεσης χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη γιατί είναι απλή. Επίσης χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων εξόδων (έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης της οντότητας, τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης κτλ.). Τα τελευταία είναι έξοδα από τα οποία αναμένονται έσοδα όχι μόνον στην παρούσα χρήση αλλά και σε επόμενες της. Για να γίνει ο χρονικός επιμερισμός της και να συσχετισθούν με τα αντίστοιχα έσοδα, τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα θεωρούνται από το Γ.Λ.Σ. ως στοιχεία του πάγιου ενεργητικού και αποσβένονται. **Τα Δ.Λ.Π. δεν διαχωρίζουν τα έξοδα σε κεφαλαιοποιημένα και σε έξοδα χρήσης. Θεωρούν τα περισσότερα από αυτά ως έξοδα χρήσης και τα άλλα ως στοιχεία του άυλου πάγιου ενεργητικού. Υπενθυμίζεται ότι έξοδα χρήσης είναι τα έξοδα από τα οποία αναμένονται έσοδα μόνον στην παρούσα χρήση.**

Μέθοδος της Μειούμενης ή Φθίνουσας Ετήσιας Απόσβεσης

Σύμφωνα με τη μέθοδο της μειούμενης ή φθίνουσας ετήσιας απόσβεσης, στα πρώτα χρόνια της λειτουργίας του παγίου, τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων είναι μεγαλύτερα από ότι είναι στα τελευταία. Η διαδεδομένη παραλλαγή της είναι η Μέθοδος του Αθροίσματος των Αριθμών των Ετών της Ωφέλιμης Ζωής

Το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται ως το γινόμενο της αποσβεστέας αξίας και της συντελεστή απόσβεσης. Η αποσβεστέα αξία παραμένει σταθερή σε όλη τη διάρκεια της ζωής του παγίου, ενώ ο συντελεστής μειώνεται ισόποσα και προοδευτικά, με αποτέλεσμα το ποσό της ετήσιας απόσβεσης να μειώνεται ανάλογα.

Ο συντελεστής της ετήσιας απόσβεσης είναι ένα κλάσμα, ο αριθμητής και ο παρονομαστής του οποίου υπολογίζονται ως εξής στο τέλος κάθε χρόνου λειτουργίας του παγίου:

- α. Αριθμούνται τα έτη της ωφέλιμης ζωής του,
- β. Αθροίζονται οι αριθμοί των ετών της ωφέλιμης ζωής με βάση τον τύπο του αθροίσματος των όρων αριθμητικής προόδου $\Sigma = N(N+1)/2$. Το άθροισμα είναι ο παρονομαστής του κλάσματος,
- γ. Υπολογίζεται ο αριθμός των ετών της ωφέλιμης ζωής που εναπομένουν (υπολείπονται) και αυξάνεται κατά μία μονάδα. Ο αυξημένος αριθμός

αποτελεί τον αριθμητή του κλάσματος για το συγκεκριμένο έτος.

Στο ακόλουθο παράδειγμα παρουσιάζεται η διαδικασία εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου.

Δεδομένα παραδείγματος:

α. Στοιχεία του παγίου:

- Κόστος κτήσης	€ 1.000.000
- Υπολειμματική αξία	100.000
- Χρόνια ωφέλιμης ζωής	5

β. Η εκμετάλλευση του παγίου άρχισε τη 2/1/20X1

Ανάπτυξη του παραδείγματος

α. Οι αριθμοί των ετών της ωφέλιμης ζωής είναι 1, 2, 3, 4, 5.

β. Το άθροισμα των αριθμών των ετών είναι 15 και αποτελεί τον παρονομαστή του συντελεστή.

γ. Στο τέλος του πρώτου χρόνου της λειτουργίας του παγίου, τα υπόλοιπα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του είναι 4 και προσαυξάνονται κατά 1 και γίνονται 5. Ο αριθμός αυτός είναι ο αριθμητής του συντελεστή της απόσβεσης για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας του παγίου. Ο αριθμός 4 θα είναι ο αριθμητής του συντελεστή για το δεύτερο χρόνο κ.ο.κ.

Με την εφαρμογή του μειούμενου ετήσιου συντελεστή στην αποσβεστέα αξία

(€ 900.00),

τα στοιχεία του παγίου διαμορφώνονται ως εξής (σε ευρώ.):

Τέλος Έτους	Ετήσιος Συντελεστής (α)	Αποσβεστέα Αξία (β)	Ετήσια Απόσβεση (γ)=(α)χ(β)	Σύνολο Αποσβέσεων (δ)	Αναπόσβεστη Αξία (ε)=(β)-(δ)
1	5/15	900.000	300.000	300.000	600.000
2	5/15	900.000	240.000	540.000	360.000
3	5/15	900.000	180.000	720.000	180.000
4	5/15	900.000	120.000	840.000	60.000
5	5/15	900.000	60.000	900.000	0

Με τη μέθοδο αυτή, τα μεγέθη της ετήσιας απόσβεσης για τον πρώτο και το δεύτερο χρόνο είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα της σταθερής ετήσιας απόσβεσης. Αντίθετη είναι η σχέση τους στα τελευταία δύο έτη.

Μέθοδος της Παραγωγής

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην υπόθεση ότι η άντληση υπηρεσιών από τα πάγια και κατ' επέκταση η μείωση της χρησιμότητάς τους οφείλεται αποκλειστικά στην ένταση λειτουργίας τους και όχι στο χρόνο της λειτουργίας τους. Επομένως, το ύψος της ετήσιας απόσβεσης είναι συνάρτηση του βαθμού της έντασης χρήσης του.

Η ένταση της λειτουργίας ενός παγίου μπορεί να μετρηθεί με βάση:

- α. Τις μονάδες των προϊόντων που επεξεργάζεται ένα μηχάνημα, τα χιλιόμετρα που διανύει ένα μεταφορικό μέσο ή τις μονάδες βάρους των εμπορευμάτων που μεταφέρει ένα ανυψωτικό μηχάνημα.
- β. Τους τόνους του μεταλλεύματος, των ορυκτών και των λατομικών προϊόντων που εξορύσσονται από τα μεταλλεία, ορυχεία ή λατομεία.
- γ. Τις μονάδες των συντελεστών παραγωγής που αναλώνονται.

Για τον υπολογισμό του ύψους του εξόδου της ετήσιας απόσβεσης χρειάζονται τα εξής στοιχεία του αποσβέσιμου παγίου:

1. Η αποσβεστέα αξία του,
2. Οι μονάδες της συνολικής παραγωγικής δυναμικότητάς του,
3. Οι μονάδες παραγωγής του στη δεδομένη λογιστική χρήση.

Με βάση τα στοιχεία αυτά καταρτίζεται ένας συντελεστής επιβάρυνσης (απόσβεσης) ανά μονάδα μέτρησης, ο οποίος είναι ένα κλάσμα με αριθμητή την αποσβεστέα αξία και παρονομαστή τις μονάδες της συνολικής παραγωγικής δυναμικότητας του παγίου. Το γινόμενο του συντελεστή με τις μονάδες των προϊόντων που έχει παράγει το πάγιο ή των συντελεστών παραγωγής που έχει αναλώνει το πάγιο στη λογιστική χρήση, αποδίδει το ύψος της ετήσιας απόσβεσης.

Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής βασίζεται στην υπόθεση ότι η άντληση υπηρεσιών από το πάγιο και κατ' επέκταση η «φθορά του», οφείλεται κατά κανόνα στην ένταση λειτουργίας του. Κατά συνέπεια το ύψος της ετήσιας απόσβεσης είναι συνάρτηση της έντασης χρήσης του παγίου. Η ένταση χρήσης ενός παγίου μπορεί να μετρηθεί σε μονάδες: προϊόντων, που παράγει, χιλιόμετρα που διανύει, μονάδες βάρους κ.λπ.

Δεδομένα παραδείγματος:

- Κόστος κτήσης μηχανήματος παραγωγής	€	1.000.000
- Υπολειμματική αξία		100.000
- Χρόνια ωφέλιμης ζωής		5
- Συνολική παραγωγική δυναμικότητα	τεμάχια	45.000
- Παραγωγή της χρήσης 20X1	«	8.000

Ανάπτυξη του παραδείγματος:

Συντελεστής απόσβεσης : αποσβεστέα αξία /συνολική παραγωγική δυναμικότητα

$$= € 900.000 / \text{τεμάχια } 45.000$$

$$= € 20 / \text{τεμάχιο}.$$

Απόσβεση για τη χρήση 20X1 :

$$\text{τεμάχια } 8.000 \times € 20 / \text{τεμάχιο} = € 160.000.$$

Διευκρινίζεται ότι το ποσό των € 160.000 θα ήταν η ετήσια απόσβεση για το 20X1, έστω και αν ο χρόνος που χρειάστηκε για την παραγωγή των 8.000 τεμαχίων ήταν διάρκειας λίγων μηνών.

Τα καθαρά έσοδα από την εκποίηση (πώληση ή ανταλλαγή) είναι ίσα με την τιμή πώλησης τοις μετρητοίς μειωμένη κατά το ποσό των εξόδων (π.χ. προμήθειες πώλησης, έξοδα αποσυναρμολόγησης και μεταφοράς) που γίνονται για να επιτευχθεί η διάθεσή του. Τα ακαθάριστα έσοδα (τιμή τοις μετρητοίς) καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου Μηχάνημα ΑΑ , ενώ τα έξοδα διάθεσης στη χρέωση. Το νέο υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει το αποτέλεσμα από την εκποίηση του παγίου. Εάν είναι πιστωτικό, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού μη λειτουργικού αποτελέσματος Έκτακτα κέρδη ή εάν είναι χρεωστικό στο λογαριασμό Έκτακτες ζημιές. Εάν η οντότητα ακολουθεί τα ΔΛΠ, τότε μεταφέρεται σε λογαριασμό λειτουργικών αποτελεσμάτων.

Οι ημερολογιακές εγγραφές της πώλησης παγίου και του προσδιορισμού του σχετικού αποτελέσματος σύμφωνα με το ΓΛΣ παρουσιάζονται στα παρακάτω δύο παραδείγματα.

Δεδομένα παραδείγματος:

α. Την 2/1/20X1, η επιχείρηση ΑΑ αγόρασε τοις μετρητοίς ένα μηχάνημα

ΖΤ, τα σχετικά στοιχεία του οποίου είναι:

- Κόστος κτήσης	€	5.000
- Υπολειμματική αξία	€	800
- Διάρκεια ωφέλιμης ζωής	χρόνια	7
- Ετήσια απόσβεση (σταθερή)	€	600
- Σύνολο αποσβέσεων μέχρι την 31/12/20X5	€	3.000

β. Την 30/6/20X6 η επιχείρηση πώλησε το μηχάνημα αντί € 2.000 και κατέβαλε € 100 για έξοδα πώλησης.

Ανάπτυξη του παραδείγματος:

α. Η εγγραφή της απόσβεσης του μηχανήματος για το διάστημα από 2/1/X6 μέχρι 30/6/X6 είναι:

-----30/6/X6-----

Αποσβέσεις μηχανημάτων	300	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		300

β. Η εγγραφή προσδιορισμού της λογιστικής αξίας του παγίου είναι:

Αποσβεσμένα μηχανήματα	3.300	
Μηχανήματα		3.300

Το νέο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Μηχανήματα ανέρχεται σε € 1.700 και υποδηλώνει τη λογιστική αξία του παγίου κατά την 30/6/20X6.

γ. Η εγγραφή πραγματοποίησης και πληρωμής των εξόδων διάθεσης είναι:

-----30/6/X6-----

Μηχανήματα	100	
Ταμείο		100

δ. Οι εγγραφές πώλησης του μηχανήματος ΖΤ και προσδιορισμού του αποτελέσματος είναι οι εξής:

-----30/6/X6-----

Ταμείο	2.000	
12.00 Μηχανήματα		2.000

-----	-----
-----30/6/X6	-----
Μηχανήματα	200
Έκτακτα κέρδη	200
-----	-----

ΜΗΧΑΝΗΜΑ ΖΤ

5000	3000
100	300
	2000

6.4 Λειτουργία λογιστικού κυκλώματος παγίων

6.4.1 Μητρώο παγίων

Οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για τη διαχειριστική παρακολούθηση του κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του. Το βιβλίο αυτό αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών, δηλαδή περιλαμβάνει αναλυτικά με κάθε λεπτομέρεια τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

1. Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
2. Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του ορισμού της τελευταίας βαθμίδας)
3. Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλαδή την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
4. Τον τόπο εγκαταστάσεως ή τον τρίτο στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται το πάγιο στοιχείο.

5.Την ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και την ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

6.Την τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (είδος βάρους, αιτία, ποσό)

7.Τον κωδικό αριθμό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.

8.Τις λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσό) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και τις αντιλογιζόμενες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πώλησεως ή καταστροφής.

9.Τον συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται ή την απαλλαγή του.

10.Τα στοιχεία και την αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή.

6.4.2 Λογιστικό κύκλωμα παγίων

Επισημάνση: Τα κάτωθι παραδείγματα έχουν ως εκπαιδευτικό στόχο την πρακτική κατανόηση της διαχείρισης του λογιστικού κυκλώματος των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η οποία έχει τις ίδιες γενικές αρχές κίνησης λογαριασμών, **ανεξαρτήτως λογιστικού σχεδίου**. Κατά συνέπεια η όποια αναφορά σε κωδικό λογαριασμού λογιστικού σχεδίου (Π.Δ 54/2018 Ενιαίο Σχέδιο Λογαριασμών, ΕΓΛΣ, κλαδικό λογιστικό σχέδιο ΟΤΑ κ.λπ.), δεν επηρεάζει τις γενικές αρχές λογιστικής παγίων, είναι εντελώς ενδεικτική και γίνεται μόνο για λόγους πληρέστερης κατανόησης.

Παράδειγμα 1ο

Η οντότητα «Ο» κατά την έναρξη της χρήσεως 20χ0 πραγματοποίησε μια εισαγωγή μηχανολογικού εξοπλισμού από το εξωτερικό αξίας 100.000€. Για την αξία αυτή επιχορηγήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο σε ποσοστό 40%. Το 20% της αξίας της επένδυσης δίνεται από το Ελληνικό Δημόσιο χωρίς κανένα όρο ή δέσμευση, ενώ για το υπόλοιπο επιχορηγούμενο κόστος κτήσεως της πάγιας επένδυσης οι αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως. Το κόστος κτήσεως των μηχανημάτων αποσβένεται με συντελεστή 15%.

Ερώτημα 1ο

Να εμφανισθούν όλες οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στη χρήση 20χ0.

Ερώτημα 2ο

Αν μετά το λογισμό των αποσβέσεων το μηχάνημα καταστραφεί ολοσχερώς και δεν έχει ασφαλισθεί να γίνει η σχετική εγγραφή.

Επίλυση ερωτήματος 1ου	X	Π
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
Μηχανήματα		
Μηχάνημα «χ»	100.000	
ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ		
Παραγγελίες παγίων στοιχείων		100.000
Απόκτηση μηχανήματος από το εξωτερικό		
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
Ταμείο	40.000	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		
Επιχορήγηση μηχανήματος		40.000
Επιχορήγηση μηχανήματος από Ελληνικό Δημόσιο		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
Αποσβέσεις μηχανημάτων (100.000χ15%)	15.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
Αποσβεσμένα μηχανήματα		
Αποσβεσμένο μηχάνημα		15.000
Απόσβεση μηχανήματος		
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		
Επιχορήγηση μηχανήματος (20.000X15%)	3.000	
ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα		
Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		3.000

Έκπτωση μέσω των ακαθαρίστων εσόδων των αναλογούντων στη χρήση αποσβέσεων του συμφωνηθέντος ποσοστού επί της επιχορήγησης.

Επίλυση ερωτήματος 2

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων

Επιχορήγηση μηχανήματος 37.000 (40.000-3000)

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο μηχάνημα 15.000

ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ

Έκτακτες ζημιές

Ζημιές από καταστροφή ανασφαλίστων παγίων 48.000 (60.000-(15.000-3.000))

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Μηχανήματα

Μηχάνημα 100.000

Καταστροφή μηχανήματος

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν στοιχεία του ενεργητικού μπορούν να απεικονισθούν στον Ισολογισμό με δύο τρόπους:

Το ποσό της επιχορήγησης απεικονίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρίζεται συστηματικά στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Το ποσό της επιχορήγησης αφαιρείται από τη λογιστική αξία του παγίου. Στη περίπτωση αυτή η αναγνώριση της επιχορήγησης ως εσόδου επιτυγχάνεται μέσω του μειωμένου εξόδου αποσβέσεων.

Παράδειγμα 2ο

Η οντότητα «Ο» την 1/1/20χ0 πραγματοποίησε μία εισαγωγή μηχανολογικού εξοπλισμού από τη Γερμανία αξίας 100.000€, η ωφέλιμη ζωή του οποίου εκτιμήθηκε σε 5 έτη. Το κόστος κτήσεως του παγίου μέχρι την εισαγωγή του στην οντότητα

παρακολουθούνταν σε οικείο λογαριασμό « Παραγγελίες στο εξωτερικό». Για το πάγιο αυτό η οντότητα πληροί τις προϋποθέσεις και στις 31/12/20χ0, λαμβάνει από το Ελληνικό Δημόσιο επιχορήγηση ίση με το 40% της αξίας κτήσεως του παγίου. Στις 20/1/20χ0 εισέπραξε από το Ελληνικό Δημόσιο το ποσό της επιχορήγησης.

Να εμφανισθούν όλες οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στις χρήσεις 20χ0 και 20χ1 βάσει των 2 τρόπων χειρισμού και συγκεκριμένα:

- α) χειρισμός της επιχορήγησης ως εσόδου επομένων χρήσεων και
- β) χειρισμός της επιχορήγησης ως στοιχείου μειωτικού του κόστους

Επίλυση

α) χειρισμός της επιχορήγησης ως εσόδου επομένων χρήσεων

	1/1/20χ0	X	Π
Μηχανήματα			
Μηχάνημα		100.000	
100.000	Παραγγελίες παγίων		στοιχείων
	Απόκτηση μηχανήματος από το εξωτερικό		
	31/12/20χ0		
ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις		40.000	
	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
40.000	Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		σε €
	31/12/20χ0		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ			
Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξ.κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5)		20.000	
	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
	Αποσβεσμένα μηχανήματα		
20.000	Αποσβεσμένο		μηχάνημα
	Απόσβεση μηχανήματος		
	31/12/20χ0		

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € 8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Επιχορηγ. – Ελληνικό Δημόσιο(επιχορ./ωφέλ. ζωή 40.000/5)
8.000

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

20/1/20x0

ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Ταμείο 40.000

ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις
40.000

Είσπραξη επιχορήγησης μηχανήματος από Ελληνικό Δημόσιο

31/12/20x1

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξία κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5) 20.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο μηχανήμα
20.000

Απόσβεση μηχανήματος

31/12/20x1

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € 8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Επιχορηγήσεις–Ελληνικό Δημόσιο(επιχορ./ωφέλ. ζωή 40.000/5)
8.000

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

31/12/20x2

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξία κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5) 20.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο

μηχάνημα

20.000

Απόσβεση μηχανήματος

31/12/20χ2

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €

8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Επιχορηγήσεις–Ελληνικό
8.000

Δημόσιο(επιχορ./ωφέλ.

ζωή

40.000/5)

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

31/12/20χ3

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξία κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5)

20.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο

μηχάνημα

20.000

Απόσβεση μηχανήματος

31/12/20χ3

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €

8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Επιχορηγήσεις–Ελληνικό
8.000

Δημόσιο(επιχορ./ωφέλ.

ζωή

40.000/5)

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

31/12/20χ4

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξία κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5)

20.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα	
Αποσβεσμένο	μηχάνημα
20.000	

Απόσβεση μηχανήματος

_____ 31/12/20χ4 _____

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € 8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Επιχορηγήσεις–Ελληνικό Δημόσιο(επιχορ./ωφέλ. ζωή 40.000/5)
8.000

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

β) Χειρισμός της επιχορήγησης ως στοιχείου μειωτικού του κόστους

_____ 1/1/20χ0 _____

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Μηχανήματα

Μηχάνημα «χ» 100.000

ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

Παραγγελίες παγίων στοιχείων
100.000

Απόκτηση μηχανήματος από το εξωτερικό

_____ 31/12/20χ0 _____

ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις 40.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Μηχανήματα

Μηχάνημα «χ»
40.000

Αναγνώριση απαίτησης από επιχορήγηση από Ελλ. Δημόσιο

31/12/20χ0

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξ.κτήσης/ωφ.ζωή 60.000/5) 12.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο	μηχάνημα	«χ»
12.000		

Απόσβεση μηχανήματος

20/1/20χ1

ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Ταμείο 40.000

ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Ελληνικό	Δημόσιο	–	λοιπές	απαιτήσεις
40.000				

Είσπραξη επιχορήγησης μηχανήματος από Ελληνικό Δημόσιο

31/12/20χ1

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξ.κτήσης/ωφ.ζωή 60.000/5) 12.000

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο	μηχάνημα	«χ»
12.000		

Απόσβεση μηχανήματος

Η τελευταία εγγραφή θα επαναληφθεί για τις χρήσεις 20χ2, 20χ3 και 20χ4

Παράδειγμα 3^ο (Κατασκευή κτιριακού έργου)

Η κατασκευή του κτιριακού έργου «Πολιτιστικό Κέντρο Α'» του ΝΠΔΔ «Χ» συνολικού κόστους ευρώ 100, έγινε με συγχρηματοδοτούμενους πόρους και με την υποχρέωση ότι με την περάτωσή του, το εν' λόγω έργο να παραδοθεί σε τρίτο ανεξάρτητο ΝΠΔΔ.

Το συγχρηματοδοτούμενο σχήμα της επένδυσης, που πραγματοποιήθηκε και ολοκληρώθηκε στη χρήση, έχει ως εξής:

Πηγές χρηματοδότησης

Ελληνικό Δημόσιο (παραμεθόριο πρόγραμμα ενίσχυσης)

ευρώ 60

Ίδια συμμετοχή (ΝΠΔΔ"Χ") ευρώ

40

Σύνολο ευρώ

100

Το κόστος του έργου αναλύεται ως εξής :

--Τιμολόγιο μετρητοίς εργολάβου (αμοιβή εργασίας) ευρώ

85

--Ίδια μέσα: Κόστος υλικών που δεν πληρώθηκαν μέσα στη χρήση: ευρώ 10

Κόστος εργατικών & διάφορα έξοδα περαίωσης του έργου ευρώ 5

15

(πληρωμένα μέσα στη χρήση)

Σύνολο

100

Ζητείται να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του ΝΠΔΔ «Χ».

Ήτοι :-- Εγγραφές λογισμού & είσπραξης της επιχορήγησης

-- Εγγραφές ολοκλήρωσης του κόστους κατασκευής του κτιριακού έργου

-- Εγγραφές παράδοσης του κτιρίου σε τρίτο ανεξάρτητο ΝΠΔΔ

Σημείωση: Για λόγους απλοποίησης δεν παρεμβάλλονται λογαριασμοί προμηθευτών (ανάδοχοι κατασκευής του έργου), φόρων ή εισφορών.

Επίλυση

Λογιστικές Εγγραφές

		X	Π
30.10	Απαιτήσεις από Ελλ. Δημόσιο	60	
43.19	Επιχ/σεις (ενισχύσεις) από πρόγραμμα παραμεθορίων περιοχών		60
Λογισμός επιχορήγησης (συντάσσεται απόφαση ένταξης επιλεγμένου έργου, γίνεται αναμόρφωση Π/Υ και καταχωρείται στα έσοδα και στον Π/Υ δαπανών)			
38.03	Καταθέσεις στις τράπεζες	60	
30.10	Απαιτήσεις από Ελλ. Δημόσιο		60
	Είσπραξη επιχορήγησης (Γ.Ε)		
15.01.01	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο	60	
15.01.03	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους	40	
78.00.11	Ιδιοκατασκευή		κτιρίων
15(1)			
38.03	Καταθέσεις στις τράπεζες		85
	Ολοκλήρωση κόστους κατασκευής κτιριακού έργου		
67.31	Αξία επιχορηγημένων παγίων (χωρίς αντάλλαγμα)	40	
43.19	Επιχορηγήσεις (ενισχύσεις) επενδύσεων από πρόγραμμα παραμεθορίων περιοχών	60	
15.01.01	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο		60
15.01.03	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους		40
	Παράδοση σε τρίτο ανεξάρτητο ΝΠΔΔ του ολοκληρωθέντος κτιρίου		

Ο λογαριασμός 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1 (κλαδικό λογιστικό σχέδιο), με το κόστος παραγωγής των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτιώσεως των πάγιων στοιχείων.

Στο λογαριασμό 67.30 καταχωρούνται εμβάσματα και επιδοτήσεις. Στο λογαριασμό 67.31 καταχωρείται το κόστος ιδιοκατασκευής πάγιου στοιχείου που παραχωρείται σε άλλο Ν.Π.Δ.Δ.

Ο λογαριασμός 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση παγίων στοιχείων του Δήμου ή και παγίων στοιχείων κοινής χρήσης, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού.

		X	Π
	(1)		
64.98	Διάφορα έξοδα	10	
50	Προμηθευτές		10
	Αγορά υλικών		
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	5	
53	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		5
	Δαπάνες μισθοδοσίας και εισφορές		
53	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες	5	
38.03	Καταθέσεις στις τράπεζες		5
	Καταβολή μισθοδοσίας		

Παράδειγμα 4^ο (Επιχορήγηση για αγορά παγίου)

Η οντότητα «Ο» επιχορηγήθηκε με ποσοστό 50% ή ποσό € 500 την 1.1.2010 για την αγορά ενός παγίου που αγοράστηκε τοις μετρητοίς την ίδια ημερομηνία. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 20 έτη και δεν υπάρχει υπολειμματική αξία.

Με βάση τα ανωτέρω ζητείται :

α) Να υπολογίσετε την επίπτωση στο αποτέλεσμα του διπλογραφικού συστήματος για τη χρήση 2010.

β) Εάν υποτεθεί ότι η οντότητα «Ο» μεταβίβασε δωρεάν σε Οργανισμό του Δημοσίου το εν λόγω πάγιο την 1/1/2012, να διενεργήσετε τις σχετικές λογιστικές εγγραφές της μεταβίβασης την 1/1/2012.

Επίλυση

α) Αποτέλεσμα διπλογραφικού συστήματος

Αφού η ωφέλιμη ζωή του παγίου χωρίς υπολειμματική αξία είναι 20 έτη, τότε η ετήσια απόσβεση για τη χρήση 2010 θα είναι $(1000: 20=50)$ και θα ανέρχεται σε $1.000 * 5\%=50$.

Επειδή το πάγιο έχει επιχορηγηθεί με 50%, τότε οι αναλογούντες στην επιχορήγηση του παγίου αποσβέσεις για τη χρήση 2010 θα είναι 25 ($1.000 * 50\%=500$ και $500 * 5\%=25$) Συνεπώς η επίπτωση στο αποτέλεσμα του διπλογραφικού για τη χρήση 2010 θα είναι:

Έξοδα απόσβεσης	50
-----------------	----

Μείον : Έσοδο αναλογίας αποσβέσεων στην αποσβέσιμη αξία του

παγίου που επιχορηγήθηκε	-25
--------------------------	-----

Αρνητική επίπτωση (δηλαδή δεδουλευμένο έξοδο απόσβεσης)	25
---	----

β) Στις 31/12/2011 οι λογαριασμοί οι σχετικοί με το πάγιο θα

εμφάνιζαν την εξής εικόνα στα βιβλία του Δήμου πριν τη μεταβίβαση:

Πάγια	της	οντότητας	(αξία	κτήσης	€	1.000)
1.000						

Αποσβεσθέντα	(€	1.000	x	5%	x	2	έτη
100							

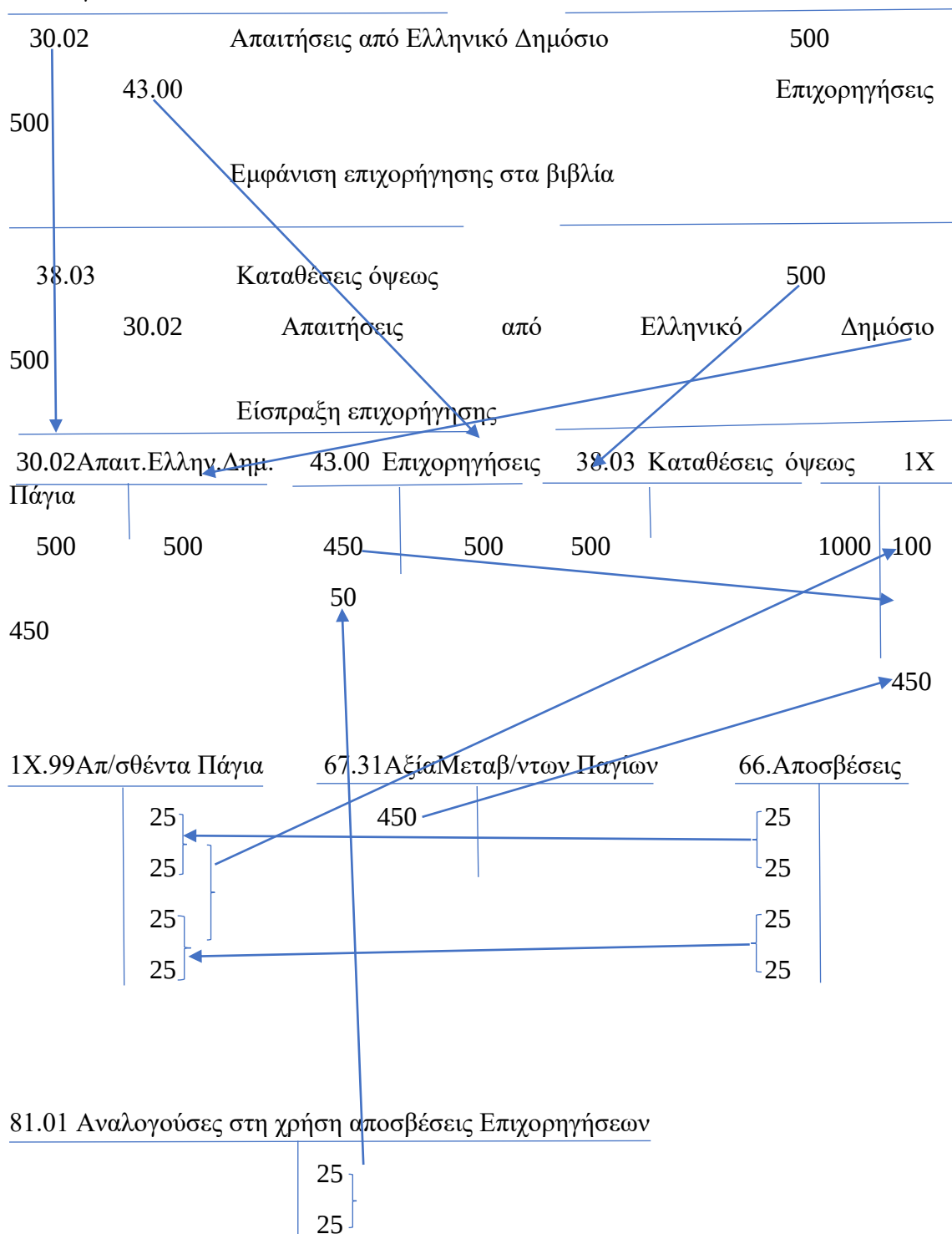
Επιχορηγήσεις παγίων	500
----------------------	-----

Μείον: Αποσβέσεις επιχορηγούμενων παγίων (€ 500 x 5% x 2 έτη)	50
450	

Συνεπώς στις 1/1/2012 θα γίνουν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

		X	Π
1X.99	Αποσβεσθέντα πάγια	100	
67.31	Αξία μεταβιβασθέντων δωρεάν παγίων	450	
43.00	Επιχορηγήσεις επενδύσεων	450	
1X.00			Πάγια
1.000			

Η εγγραφή στα βιβλία της δημόσιας οντότητας από την επιχορήγηση για την αγορά του παγίου θα είναι:



* Σύμφωνα με το Π.Δ 315/99 στο λογαριασμό 67.31 «Παραχωρήσεις παγίων στοιχείων κατασκευασθέντων από τον Δήμο με ίδιους πόρους» καταχωρείται το κόστος ιδιοκατασκευής πάγιου στοιχείου που παραχωρείται σε άλλο Ν.Π.Δ.Δ.

Σύμφωνα με το Π.Δ 315/99 στο λογαριασμό 81. «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Παράδειγμα 5^ο (Επιχορήγηση για κατασκευή παγίου)

Μία Δημόσια οντότητα π.χ Δήμος εκτελεί ένα έργο για το οποίο επιχορηγήθηκε στο 100% της αξίας από το Υπουργείο Εσωτερικών και με την αποπεράτωσή του, το μεταβιβάζει δωρεάν σε Ν.Π.Δ.Δ.

			X	Π
30.02	Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο		100.000	
43.00				Επιχορηγήσεις
100.000				
	Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου			
38.03	Καταθέσεις όψεως		100.000	
30.02	Απαιτήσεις	από	Ελληνικό	Δημόσιο
100.000				
	Εκδίδεται γραμμάτιο είσπραξης με την εμφάνιση της επιχορήγησης στο λογαριασμό του Δήμου			
15.11	Κτίρια υπό εκτέλεση		100.000	
50.				Προμηθευτές
100.000				
	Καταχωρείται το τιμολόγιο του προμηθευτή			
50.00	Προμηθευτές		100.000	
38.03			Καταθέσεις	όψεως
100.000				
	Έκδοση χρηματικού εντάλματος			

43.00	Επιχορηγήσεις	100.000
15.11	Κτίρια	υπό εκτέλεση
100.000		

Ο Δήμος μεταβιβάζει το κτίριο στο Κ.Α.Π.Η με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου

Παράδειγμα 6^ο (Επιχορήγηση και ιδιοπαραγωγή (ίδιοι πόροι) παγίου)

Αν το πάγιο είχε επιχορήγηση κατά το 70% του κόστους και 30% συμμετείχε ο Δήμος με ιδίους πόρους:

	X	Π
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	70.000	
43.00		Επιχορηγήσεις
70.000		

Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου

38.03 Καταθέσεις όψεως	70.000
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	
70.000	

Εκδίδεται γραμμάτιο είσπραξης με την εμφάνιση της επιχορήγησης στο λογαριασμό του Δήμου

15.11.00.00 Κτίρια υπό εκτέλεση (ανά φορέα χρηματοδότησης)	70.000
15.11.00.01 Κτίρια υπό εκτέλεση (ανά φορέα χρηματοδότησης)	30.000
50.00	Προμηθευτές
100.000	

Καταχωρείται το τιμολόγιο του προμηθευτή και το κόστος σε ιδίους πόρους

50.00 Προμηθευτές	100.000
38.03 Καταθέσεις όψεως	
100.000	

Έκδοση χρηματικού εντάλματος

43.00 Επιχορηγήσεις	70.000
*67.31 Αξία μεταβιβασθέντων δωρεάν παγίων	30.000
15.11.00.00 Κτίρια υπό εκτέλεση ανά φορέα χρηματοδότησης	70.000
15.11.00.01 Κτίρια υπό εκτέλεση ανά φορέα χρηματοδότησης	30.000

* ο λογαριασμός 67.31 είναι η δεδουλευμένη λογιστική ζημιά που καταχωρεί ο Δήμος στα βιβλία του για το κομμάτι του έργου για το οποίο δαπάνησε ιδίους πόρους.

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζονται σε βάθος χρόνου καταχωρίζονται σε οικείους λογαριασμούς «παγίων υπό κατασκευή» μέχρι την ολοκλήρωσή τους μέχρι και την οποία δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις π.χ στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο Δήμων 15.17.11.00

Η ομάδα 15 αφορά Πάγια υπό εκτέλεση, και η ομάδα 17 αφορά Πάγιο κοινής χρήσης, τα επόμενα δύο ψηφία 11 αφορούν είδος παγίου στη συγκεκριμένη περίπτωση πλατείες και τα επόμενα δύο ψηφία 00 αφορούν τη πηγή χρηματοδότησης.

Παράδειγμα 7^ο (Πάγια υπό εκτέλεση)

Έστω μία πλατεία συνολικού κόστους 100.000 βρίσκεται υπό κατασκευή σε ένα Δήμο.

	X	Π
15.17.11.00 Πάγια υπό κατασκευή	100.000	
50.00		Προμηθευτές
100.000		
Τιμολόγιο προμηθευτή		
50.00 Προμηθευτές	100.000	
38.03		Καταθέσεις
100.000		
Χρηματικό ένταλμα		
17.11.00.000 Πλατείες – πάρκα – παιδότοποι	100.000	
15.17.11.00	Πάγια	υπό κατασκευή
100.000		
Εγγραφή με την ολοκλήρωση της κατασκευής του έργου		

Στη Κεντρική Διοίκηση βάσει της νέας οικονομικής ταξινόμησης η αντίστοιχη κατηγορία λογαριασμών είναι:

317 Πάγια υπό κατασκευή, 31701 Ενσώματα πάγια υπό κατασκευή με περαιτέρω ανάλυση κατά τις προκύπτουσες ανάγκες.

Παράδειγμα 8^ο (Ιδιοπαράγωγής παγίου και μεταβίβασης)

Ολοκληρώθηκε η κατασκευή του παγίου με ιδίους πόρους 31/12/2015 και μεταβιβάζεται στο Ν.Π 1/1/2018. Το πάγιο χρησιμοποιήθηκε για 2 χρόνια και μεταβιβάζεται δωρεάν στο Κ.Α.Π.Η.

	X	Π
31/12/15		
11.00 Κτίρια	100.000	
15.11.00 Κτίρια υπό εκτέλεση		
100.000		
31/12/16		
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων (4%)	4.000	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια		4.000
31/12/17		
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων (4%)	4.000	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια		4.000
1/1/18		
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	8.000	
11.00 Κτίρια		
8.000		
1/1/18		
67.31 Αξία μεταβιβασθέντων δωρεάν παγίων	92.000	
11.00 Κτίρια		
92.000		
Αν η κατασκευή του παγίου είναι 100% επιχορηγούμενη πραγματοποιώ αποσβέσεις στην επιχορήγηση		
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	100.000	
43.00 Επιχορηγήσεις		
100.000		
Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου		
38.03 Καταθέσεις όψεως	100.000	
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο		
100.000		

Εκδίδεται γραμμάτιο είσπραξης με την εμφάνιση της επιχορήγησης στο λογαριασμό του Δήμου

έως 30/12/15			
15.11	Κτίρια υπό εκτέλεση	100.000	
50.00			Προμηθευτές
100.000			
Καταχωρείται το τιμολόγιο του προμηθευτή			
έως 30/12/15			
50.00	Προμηθευτές	100.000	
38.03	Καταθέσεις όψεως		100.000
Έκδοση χρηματικού εντάλματος			
31/12/15			
11.00	Κτίρια	100.000	
15.11.00	Κτίρια	υπό	εκτέλεση
100.000			
31/12/16			
43.00	Επιχορηγήσεις	4.000	
81.01.05	Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	4.000	
31/12/16			
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
31/12/17			
43.00	Επιχορηγήσεις	4.000	
81.01.05	Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων		
4.000			
31/12/17			
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων		
4.000			
31/12/17			
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια	8.000	
11.00			Κτίρια
8.000			
Μεταφορά αποσβεσμένου υπολοίπου μεταβιβαζόμενου παγίου			
1/1/18			

43.00 Επιχορηγήσεις	92.000
11.00	Κτίρια
92.000	

Εγγραφή μεταβίβασης επιχορηγημένου παγίου

Έστω το κτίριο που μεταβιβάζει ο Δήμος στο Κ.Α.Π.Η αξίας 100.000 με 70.000 να επιχορηγείται από το Υπουργείο Εσωτερικών και 30.000 με ίδιους πόρους. Ο Δήμος κάνει χρήση του παγίου κατά τα έτη 2016, 2017 και μεταβιβάζεται 2/1/2018 (Επιχορήγηση και ιδιοπαραγωγή (ίδιοι πόροι) παγίου).

	X	Π
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	70.000	
43.00 Επιχορηγήσεις		
70.000		
Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου		
38.03 Καταθέσεις όψεως	70.000	
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο		
70.000		
Εκδίδεται γραμμάτιο είσπραξης με την εμφάνιση της επιχορήγησης στο λογαριασμό του Δήμου		
15.01.01 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο	70.000	
15.01.03 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους	30.000	
50		Προμηθευτές
100.000		
50.00 Προμηθευτές	100.000	
38.03 Καταθέσεις όψεως		
100.000		
Έκδοση χρηματικού εντάλματος		
11.00 Κτίρια		100.000
15.01.01 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο		70.000
15.01.03 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους		30.000

Ολοκλήρωση κατασκευής κτιρίου

31/12/2016		
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
31/12/2016		
43.00 Επιχορηγήσεις	2.800	
81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	2.800	
31/12/2017		
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000	
31/12/2017		
43.00 Επιχορηγήσεις	2.800	
81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	2.800	
2/1/2018		
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	8.000	
11.00		Κτίρια
8.000		
2/1/2018		
43.00 Επιχορηγήσεις	64.400	
67.31Αξία μεταβιβασθέντων δωρεάν παγίων	27.600	
11.00		Κτίρια
92.000		
Εγγραφή μεταβίβασης επιχορηγημένου παγίου		

Ανταλλαγή παγίων

Σε περίπτωση ανταλλαγής παγίων τα ανταλλασσόμενα πάγια (χορηγούμενα και λαμβανόμενα) αποτιμώνται από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών στην εύλογη αξία

τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Η διαφορά της αξίας των ανταλλασσόμενων παγίων, λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Λογιστικού Σχεδίου ως έκτακτο κέρδος ή ζημία.

Τέλος, εάν τα χορηγούμενα πάγια έχουν καταχωρηθεί στην λογιστική τους αξία τότε αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών και η διαφορά καταχωρείται στον αντίστοιχο λογαριασμό του περιουσιακού στοιχείου που αφορά, με ισόποση εγγραφή της Καθαρής Θέσης Πολιτών.

Παράδειγμα 9^ο (Ανταλλαγή παγίων)

Η Κεντρική Διοίκηση ανταλλάσσει πάγιο με μια οντότητα αξίας κτήσης € 100.000 και εύλογης αξίας (εκτίμηση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών) €120.000 με όμοιο πάγιο εύλογης αξίας € 140.000.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :		X	Π
1			
10-17	Πάγια (120.000-100.000)	20.000	
40.00	Καθαρή		Θέση
20.000			
(διαφορά αξίας)			
2			
10-17	Πάγια (νέο πάγιο)	140.000	
10-17	Πάγια		
120.000			
81	Έκτακτα		έσοδα
20.000			
(ως	Μητρώο		παγίων)
Στην περίπτωση που το πάγιο της οντότητας είχε εύλογη αξία € 90.000 τότε θα είχαμε έκτακτη ζημιά 30.000 ήτοι :			
1			
10-17	Πάγια (120.000-100.000)	20.000	
40.00	Καθαρή Θέση		20.000
(διαφορά αξίας)			
2			

10-17	Πάγια (νέο πάγιο)	90.000
81	Έκτακτη ζημία	30.000
10-17	Πάγια	120.000
(ως Μητρώο παγίων)		

Υπάρχουν έννοιες του Δημόσιου Τομέα που λόγω αντικειμένου και σκοπού δραστηριότητας δεν έχουν ομοιότητες με αυτές του Ιδιωτικού Τομέα. Πχ.

Καθαρή θέση πολιτών (ΚΘΠ) που αναφέρεται στην αξία που προσθέτει στην δημόσια οντότητα η μεγιστοποίηση της ευημερίας των πολιτών, σε αντίθεση με την καθαρή θέση του Ιδιωτικού Τομέα που αφορά την καθαρή περιουσία που σχηματίστηκε από τα αποτελέσματα των χρήσεων.

Έργα αυτεπιστασίας είναι αυτά που συμμετέχει μία Δημόσια οντότητα με αγορά υλικών και αμοιβές προσωπικού. Αυτοί οι μισθοί ουσιαστικά δίνουν αξία στο πάγιο. Ένας υπάλληλος Δήμου προσφέρει εργασία στην κατασκευή ενός κτιρίου. Η ορθή λογιστική αποτύπωση είναι να προσαυξηθεί με τη μισθοδοσία του η αξία του παγίου για όσο χρόνο εργάζεται για την κατασκευή του και να μην επιβαρυνθεί η μισθοδοσία του Δήμου.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του ευρύτερου και στενού Δημόσιου Τομέα βασίζονται στις αρχές και την φιλοσοφία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), αλλά με την προσθήκη των ιδιαίτερων ρυθμίσεων και παρεκκλίσεων λόγω του διαφορετικού αντικειμένου δραστηριότητας.

Παράλληλα στην λογιστική τυποποίηση αναμένεται και η εφαρμογή τήρησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS), ως συνέχεια κατ' αναλογία των αρχών και πρακτικών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IFRS) του ιδιωτικού τομέα.

Το απλογραφικό σύστημα λογιστικής (Cash Basis of Accounting) αναγνωρίζει τα γεγονότα και τις συναλλαγές κατά τον χρόνο που εισπράττονται ή πληρώνονται και στο σύστημα αυτό μας ενδιαφέρουν οι ταμειακές ροές καθώς και το ταμειακό αποτέλεσμα (υπόλοιπο) στο τέλος της περιόδου, ως διαφορά εισπράξεων και πληρωμών.

Το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής (Accrual Basis of Accounting) αναγνωρίζει τα γεγονότα και τις συναλλαγές όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται. Αυτή άλλωστε είναι και η διαφορετική βάση λειτουργίας των δύο συστημάτων. Το

απλογραφικό είναι ταμειακής βάσης, ενώ το διπλογραφικό βασίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου (δεδουλευμένης βάσης).

Παράδειγμα 10^ο Δωρεά παγίου (διαφορές Δημοσίου & Ιδιωτικού Τομέα, IPSAS vs ΕΛΠ)

Ο Δήμος Σπάρτης δωρίζει την 1/1/2020 στην Ελαιουργική Εταιρεία λαϊκής βάσης της περιοχής ακίνητο αξίας 120.000€ (αντικειμενική αξία οικοπέδου 70.000€ και κτισμάτων 50.000€), προκειμένου η επιχείρηση να το χρησιμοποιήσει, επεκτείνοντάς το σαν εργοστάσιο παραγωγής προϊόντων πυρήνα ελιάς. Η Λογιστική απεικόνιση της δωρεάς θα έχει ως εξής:

	1/1/2020	
10 ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		
10.00 Γήπεδα Οικόπεδα		
10.00.00 Γήπεδο	70.000	
11 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		
11.00 Κτίρια – Εγκατ/σεις Κτιρίων		
11.00.00 Κτίριο	50.000	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
41.12 Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν	120.000	

Στην περίπτωση όμως μιας Σχολάζουσας Κληρονομιάς όπου ένα κληροδότημα περιέρχεται στο Δημόσιο η Λογιστική απεικόνιση για το Δημόσιο (Κεντρική Διοίκηση) σύμφωνα με το Π.Δ 54/2018 θα μπορούσε να έχει ως εξής:

31 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
315 Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία		
31501 Γη		
3150100	70.000	
311 Κτίρια και συναφείς υποδομές		
311....	50.000	

13 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ

139 Λοιπές κεφαλαιουχικές μεταβιβάσεις

13904	Έσοδα	από	δωρεές
120.000			

(οι λογαριασμοί ανήκουν στο Λ.Π.Γ.Κ Π.Δ 54/2018)

Παράδειγμα 11^ο Πώληση παγίου

Η οντότητα «Ο» πώλησε στις 30/6/2011 μετρητοίς φορτηγό αυτοκίνητο που είχε αγοράσει € 40.000 αντί του ποσού των € 20.000. Καταβλήθηκαν και έξοδα για την πώληση € 1.000. Το αυτοκίνητο είχε αγοραστεί την 1/7/2008 και ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης είναι 10%.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα :

α) Να διενεργήσετε τις εγγραφές της πώλησης, να προσδιορίσετε το αποτέλεσμα και

β) Να ενημερώσετε τα σχετικά καθολικά των λογαριασμών.

α) Λογιστικές Εγγραφές :

	X	Π
1		
13.99.02 Αποσβεσθέντα φορτηγά αυτοκίνητα	12.000	
13.02		Φορτηγά
αυτοκίνητα	12.000	
Μεταφορά λογαριασμού		

2		
70.94	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων	28.000
13.02	Φορτηγά	αυτοκίνητα
28.000		
Μεταφορά λογαριασμού		

3	X	Π
38.03	Καταθέσεις στις τράπεζες	20.000

70.94	Διάμεσος	λογαριασμός	πωλήσεων	παγίων	
20.000					
Ως τίμημα πώλησης					
4					
64.98	Διάφορα έξοδα		1.000		
38.03		Καταθέσεις	στις	τράπεζες	
1.000					
Έξοδα πώλησης					
5					
70.94	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων		1.000		
64.98		Διάφορα		έξοδα	
1.000					
Μεταφορά λογαριασμού					
6					
81.02	Έκτακτες ζημιές		9.000		
70.94	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων			9.000	
13.02	Φορτηγά αυτ/τα	13.99.02	Αποσβ. Φορτηγά αυτοκ.	38.03	Καταθέσεις
όψεως					
40.000 Φ	(1) 12.000	(1) 12.000	12.000 Φ	(3) 20.000	(4)
1.000					
	(2) 28.000				
81.02	Έκτακτες ζημιές	70.94	Διάμεσος λογ. πωλήσεων παγίων	64.98	Διάφορα
έξοδα					
(6) 9.000		(2) 28.000	(3) 20.000	(4) 1.000	(5)
1.000					
		(5) 1.000			

Πώληση παγίων

Με την πώληση ενός παγίου εκτός από την εγγραφή του εσόδου, εξισώνεται ο λογαριασμός κτήσης του, ο λογαριασμός αποσβέσεων και οι συναφείς λογαριασμοί που εμπλέκονται με το πωλούμενο πάγιο (προβλέψεις υποτίμησης, έξοδα πώλησης).

Το σχέδιο χρησιμοποιεί το λογαριασμό ΚΑ 70.94 «Ενδιάμεσος λογαριασμός πώλησης παγίων».

Τέλος, εάν η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την υπολειπόμενη ως άνω αξία, η διαφορά εμφανίζεται ως έκτακτο κέρδος από εκποίηση παγίων ενώ αν είναι μικρότερη ως ζημία από εκποίηση παγίων.

Παράδειγμα 12^ο Εκποίηση παγίου

Η οντότητα «χ» αγόρασε 1/1/20χ0 ένα μηχάνημα αξίας 100.000€ η οικονομική ωφέλιμη ζωή του οποίου είναι 10 έτη. Οι αποσβέσεις του παγίου γίνονται με τη σταθερή μέθοδο. Κατά την 1/1/20χ2 γίνεται επιμέτρηση του μηχανήματος και η αναπροσαρμοσμένη αξία του εκτιμάται σε 150.000, χωρίς να αλλάξει η ωφέλιμη ζωή του. Την 31/12/20χ4 το πάγιο πωλείται αντί 160.000€.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να διενεργήσει η οντότητα από την απόκτηση έως και την εκποίηση του παγίου είναι οι εξής:

X

Π

_____ 1/1/20χ0 _____

Μηχανήματα 100.000

Ταμείο
100.000

Αγορά μηχανήματος τοις μετρητοίς

_____ 31/12/20χ0 _____

Αποσβέσεις 10.000

Αποσβ/να μηχανήματα
10.000

Αποσβέσεις έτους 20χ0 (100.000/10)

_____ 31/12/ 20χ1 _____

Αποσβέσεις 10.000

Αποσβ/να μηχανήματα
10.000

Αποσβέσεις έτους 20χ1 (100.000/10)

Έστω ότι οι συσσωρευμένες αποσβέσεις αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του στοιχείου του Ενεργητικού, έτσι ώστε η λογιστική αξία του μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΑΞΙΕΣ 31/12/20Χ1 ΠΡΟ ΑΝΑΠΡΟΣ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠΡΟΣ/ΓΗ 1/1/20Χ2 ΚΑΤΑ 87,5%	ΑΞΙΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣ/ΓΗ
Αξία κτήσης	100.000	87.500	187.500
Σωρευμένες αποσβέσεις	20.000	17.500 (87.500/10*2)	37.500
Αναπόσβεστη αξία	80.000	70.000	150.000

	X	Π
_____ 1/1/20χ2 _____		
Μηχανήματα	87.500	
Αποσβεσμένα		μηχανήματα
17.500		
Αποθεματικό		αναπροσαρμογής
70.000		
Αναπροσαρμογή μηχανήματος στην εύλογη αξία του		
_____		_____

Η διαφορά των 70.000 (Αποθεματικό αναπροσαρμογής), θα μεταφερθεί τελικά στα κέρδη, αρχικά μέσω των αποσβέσεων (το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που μεταφέρεται συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης στο αρχικό κόστος του στοιχείου) και το υπόλοιπο του λογαριασμού θα μεταφερθεί στα κέρδη κατά την πώληση του παγίου.

	X	Π
	31/12/20χ2	
Αποσβέσεις	18.750	
Αποσβεσμένα		μηχανήματα
18.750		
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	8.750	
Κέρδη		
8.750		
Διενέργεια αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος ως εξής (150.000/8) και μεταφορά αναλογίας αποθεματικού αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000/8)		
	31/12/20χ3	
Αποσβέσεις	18.750	
Αποσβεσμένα		μηχανήματα
18.750		
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	8.750	
Κέρδη		
8.750		
Διενέργεια αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος ως εξής: (150.000/8) και μεταφορά αναλογίας αποθεματικού αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000/8)		
	31/12/20χ4	
Αποσβέσεις	18.750	

Αποσβεσμένα	μηχανήματα
18.750	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	8.750
Κέρδη	
8.750	
Διενέργεια αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος (150.000/8) και μεταφορά αναλογίας αποθεματικού αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000/8)	

31/12/20χ4	
Ταμείο	160.000
Αποσβεσμένα μηχανήματα	93.750
Μηχανήματα	
187.500	
Κέρδος από πώληση μηχανήματος	
66.250	
Αναγνώριση πώλησης μηχανήματος. Κέρδος (93.750 - 66.250)	
31/12/20χ4	
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	43.750
Κέρδη	
43.750	
Μεταφορά υπολοίπου του λογαριασμού Αποθεματικό αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000-8.750*3)	

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι γενικές αρχές λογιστικής διαχείρισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων με ιδιαίτερη αναφορά στη λογιστική τους διαχείριση από οντότητες του Δημοσίου Τομέα και έγινε εκτενής αναφορά σε αντιπροσωπευτικά ανά περίπτωση παραδείγματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

7.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τα Ενσώματα Πάγια και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

7.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα ενσώματα πάγια στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα επενδυτικά και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

7.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες είναι σε θέση να εμπεδώσουν το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων και των επενδυτικών ακινήτων.

7.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει το σκοπό και τους σχετικούς ορισμούς, την ταξινόμηση των ακινήτων, τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων, την παύση αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, την αρχική και μεταγενέστερη επιμέτρηση, την απόσβεση, το αποσβέσιμο ποσό και τη περίοδο απόσβεσης, τις μεθόδους απόσβεσης, τις αναταξινομήσεις και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

7.2 Νομοθετικό πλαίσιο, πεδίο εφαρμογής και ορισμοί

7.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση των IPSAS 16 και 17 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, των IAS 16 και 40 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων

των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

7.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Εφαρμόζεται σε:

- α) ενσώματα πάγια που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, εκτός από την αναγνώριση και αρχική επιμέτρησή τους, η οποία γίνεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής»,
- β) ενσώματα πάγια που προκύπτουν από χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπως αυτές ορίζονται στη λογιστική πολιτική «Μισθώσεις», μόνο ως προς συγκεκριμένες προβλέψεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, όπως οι αποσβέσεις,
- γ) έργα υποδομής όπως δίκτυα αυτοκινητοδρόμων, αποχετευτικά συστήματα, δίκτυα παροχής ύδρευσης και ενέργειας και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα καθώς πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου. Τα έργα υποδομής, συνήθως παρουσιάζουν κάποια ή όλα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:
 - i) είναι μέρος ενός συστήματος ή δικτύου,
 - ii) η φύση τους είναι εξειδικευμένη και δεν έχουν εναλλακτική χρήση,
 - iii) είναι σταθερά/αμετακίνητα,
 - iv) μπορεί να υπόκεινται σε περιορισμούς για τη διάθεσή τους,
- δ) οπλικά συστήματα ακόμα και αν η χρήση τους αφορά μόνο λόγους αποτροπής και
- ε) πολιτιστικά, περιβαλλοντικά, ή ιστορικά στοιχεία κληρονομιάς εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς (περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς), δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών) ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει τις ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών).

Επίσης, η οικεία Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται :

- α) σε επενδυτικά ακίνητα συμπεριλαμβανομένης της επιμέτρησης δικαιωμάτων, σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του μισθωτή, επί της επιμέτρησης

επενδυτικών ακινήτων που παρέχονται σε μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του εκμισθωτή και

β) όταν υπάρχει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση και το ακίνητο πληροί τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου (βλ. παράγραφο 18 της λογιστικής πολιτικής «Μισθώσεις»).

Ιστορικά κτίρια και μνημεία, αρχαιολογικοί χώροι, προστατευόμενες περιοχές, φυσικά καταφύγια, αλλά και έργα τέχνης, χαρακτηρίζονται από την ιδιαίτερη πολιτιστική, περιβαλλοντική ή ιστορική σημασία τους και για τον λόγο αυτό αναφέρονται ως στοιχεία κληρονομιάς. Τα στοιχεία αυτά συχνά παρουσιάζουν κάποια συγκεκριμένα κοινά χαρακτηριστικά που μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

α) Νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις που μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς ως προς τη χρήση τους ή τη διάθεσή τους, π.χ. μέσω πώλησης.

β) Είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάσταση χειροτερεύει.

γ) Δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δε συνιστούν πόρους, ήτοι δε συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών.

δ) Η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική, ή ιστορική αξία τους.

ε) Η ωφέλιμη ζωή τους μπορεί να είναι δύσκολο να εκτιμηθεί, ειδικά σε ορισμένες περιπτώσεις που μπορεί να καθίσταται απεριόριστη.

7.2.3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Απομείωση (Impairment) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου μέσω της απόσβεσης.

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοορών, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοορών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Απόσβεση (Depreciation) είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβέσιμο ποσό (Depreciable amount) είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον την υπολειμματική του αξία.

Ενσώματα πάγια (Fixed assets) είναι στοιχεία που έχουν φυσική μορφή τα οποία:

- (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή, την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (ιδιοχρησιμοποιούμενα) ή και για ενοικίαση σε άλλους (επενδυτικά) και
- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας περιόδων αναφοράς. Είναι ακριβώς αυτό που φανερώνει η ετυμολογία των δύο όρων. Έχουν δηλαδή φυσική υπόσταση και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν πέραν της μίας χρήσης. Το διακριτικό γνώρισμα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι ότι είναι διαρκή εκ φύσεως, αλλά ότι μπορούν να χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση στην παραγωγή για χρονικό διάστημα πέραν της μίας χρήσης. Κάποια αγαθά όπως ο γαιάνθρακας που χρησιμοποιείται ως ορυκτό καύσιμο, μπορεί εκ φύσεως να έχει μεγάλη διάρκεια, δεν είναι όμως πάγιο περιουσιακό στοιχείο διότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο μία φορά. Δηλαδή πάγιο είναι το ορυχείο από το οποίο εξορύσσεται ο γαιάνθρακας.

Επενδυτικά ακίνητα (Investment property) είναι ακίνητα (γη ή κτίριο/μέρος κτιρίου ή και τα δύο), που κατέχονται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο, και όχι για:

(α) χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή

(β) πώληση στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων.

Είναι επί της ουσίας τα ακίνητα που παράγουν εισόδημα για την οντότητα είτε από την είσπραξη μισθώματος από την ενοικίαση του ακινήτου (εκμίσθωση), είτε πουλώντας αυτό και αποκομίζοντας κέρδος. Όμως τα ακίνητα πρέπει να διακρατούνται μόνο γι' αυτό τον λόγο. Αν μια οντότητα π.χ. έχει ως κύρια δραστηριότητα την πώληση ακινήτων, τότε τα ακίνητα που κατέχει προς πώληση στη συνήθη δραστηριότητά της πρέπει να καταχωρηθούν ως αποθέματα και όχι ως επενδυτικά ακίνητα. Τα διακρατούμενα προς πώληση επιμετρώνται στη μικρότερη τιμή μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης μείον το κόστος πώλησης.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (Owner-occupied property) είναι ακίνητα που ελέγχονται (π.χ. κατά κυριότητα ή με χρηματοδοτική μίσθωση), για διοικητικούς σκοπούς ή για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών. Είναι επί της ουσίας είναι τα ακίνητα που κατέχονται από την οντότητα με την ιδιότητα του ιδιοκτήτη ή μισθωτή στη περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης για να χρησιμοποιηθούν για τους λειτουργικούς σκοπούς της οντότητας (παραγωγή, η παροχή διοικητικών υπηρεσιών).

Κατηγορία ενσώματων παγίων (Class of assets) είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης ή λειτουργίας στις δραστηριότητες μιας οντότητας, η οποία εμφανίζεται ως ενιαίο στοιχείο για τους σκοπούς της γνωστοποίησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Κόστος δανεισμού (Borrowing costs) τόκοι και άλλα έξοδα που προκύπτουν για την οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων. Είναι ουσιαστικά το ποσό που θα πληρώσει η οντότητα στους δανειστές της για το κεφάλαιο που δανείστηκε.

Λογιστική αξία (Carrying value) είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Συγκεκριμένα, για τα ενσώματα πάγια το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό

στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένων των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Οικονομική ζωή (Economic life) είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αποφέρει οικονομικά οφέλη ή να προσφέρει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών σε έναν ή περισσότερους χρήστες είτε
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

Υπολειμματική αξία (Residual value) είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης (πώλησης), εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στη ηλικία και στις συνθήκες που θα αναμένονταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Αν έχει εξαντληθεί η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός παγίου, δηλαδή έχει φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του, και υπάρχει κάποιος στην αγορά που είναι διατεθειμένος να αγοράσει αυτό το πάγιο στην κατάσταση που βρίσκεται σε μία αξία A, τότε η υπολειμματική αξία είναι η αξία A μείον τα όποια κόστη πώλησης, αν αυτά υπάρχουν.

Ωφέλιμη ζωή (Useful life) είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Η διαφορά με την οικονομική ζωή είναι ότι η ωφέλιμη ζωή αφορά τη διάρκεια χρήσης του παγίου από την οντότητα.

7.3 Ταξινόμηση ακινήτων

Τα επενδυτικά ακίνητα διαφοροποιούνται από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα επειδή κατέχονται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο και επομένως οι αναμενόμενες χρηματοροές είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών και υπηρεσιών μπορεί επίσης να δημιουργεί χρηματοροές. Ωστόσο στη περίπτωση της χρήσης ενός ακινήτου για το σκοπό αυτό, οι χρηματοροές αποδίδονται όχι μόνο στο συγκεκριμένο ακίνητο αλλά γενικότερα στα περιουσιακά

στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής των συγκεκριμένων αγαθών και υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μια οντότητα κατέχει ακίνητα που περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο και ένα τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν χωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης), η οντότητα τα ταξινομεί χωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν χωριστά, το ακίνητο ταξινομείται ως επενδυτικό ακίνητο μόνο αν ένα μη ουσιώδες τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Η οντότητα αναπτύσσει κριτήρια, προκειμένου να ασκήσει επαγγελματική κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου, για να προσδιορίσει πότε ακίνητο ταξινομείται ως επενδυτικό. Στις περιπτώσεις όπου η οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται και χρησιμοποιείται από ελεγχόμενη οντότητα, το ακίνητο ταξινομείται στις ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας που μισθώνει το ακίνητο ως επενδυτικό, εφόσον πληροί τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου και ως ιδιοχρησιμοποιούμενο στις ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της ελέγχουσας οικονομικής οντότητας. Ουσιαστικά τα επενδυτικά ακίνητα δημιουργούν χρηματοροές από την εκμίσθωση και όχι από τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ενώ τα ιδιοχρησιμοποιούμενα χρησιμοποιούνται για την συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

Παραδείγματα επενδυτικών ακινήτων είναι:

- α) γη που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας της παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της οντότητας,
- β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που προς το παρόν δεν έχει προσδιοριστεί,
- γ) κτήριο που κατέχεται κατά κυριότητα ή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκμισθώνεται βάσει μιας ή περισσότερων λειτουργικών μισθώσεων σε εμπορική βάση σε τρίτους,
- δ) κενό/διαθέσιμο κτήριο που κατέχεται όμως για να εκμισθωθεί βάσει μιας ή περισσότερων λειτουργικών μισθώσεων σε εμπορική βάση σε τρίτους και

ε) ακίνητο που κατασκευάζεται ή αναπτύσσεται για μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο.

7.4 Αναγνώριση ενσώματων παγίων (ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών ακινήτων)

Ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία όταν και μόνο όταν:

- (α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που συνδέονται με αυτά θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- (β) το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορούν να επιμετρηθούν με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης¹⁶.

Τα ενσώματα και επενδυτικά ακίνητα αναγνωρίζονται όταν είτε θα παράξουν οικονομικά οφέλη για την οντότητα είτε θα χρησιμοποιηθούν από την οντότητα για να παραχθούν υπηρεσίες και όταν το κόστος της απόκτησής τους ή η εύλογη αξία τους να μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Τα ενσώματα πάγια μπορεί να αποκτηθούν μέσω αγοράς, χρηματοδοτικής μίσθωσης, ιδιοπαραγωγής, μεταβίβασης από άλλες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων της δωρεάς και της κληρονομιάς, συμβάσεων παραχώρησης ή κατάσχεσης.

Ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης, από τη στιγμή που πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου αναγνωρίζονται, αλλιώς ταξινομούνται ως αποθέματα. Ποιος είναι ο ορισμός; Να αναμένεται να χρησιμοποιηθούν πέραν της μιας χρήσης και να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη των λειτουργικών σκοπών της οντότητας. Από την στιγμή που πληρούν τον ορισμό για να αναγνωριστούν ως περιουσιακά στοιχεία (στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) θα πρέπει να μπορούν να αποφέρουν οικονομικά οφέλη για την οντότητα ή αν μπορούν να δίνουν στην οντότητα τη δυνατότητα να παράξει υπηρεσίες και το κόστος και η εύλογη αξία τους να μπορεί να προσδιοριστεί.

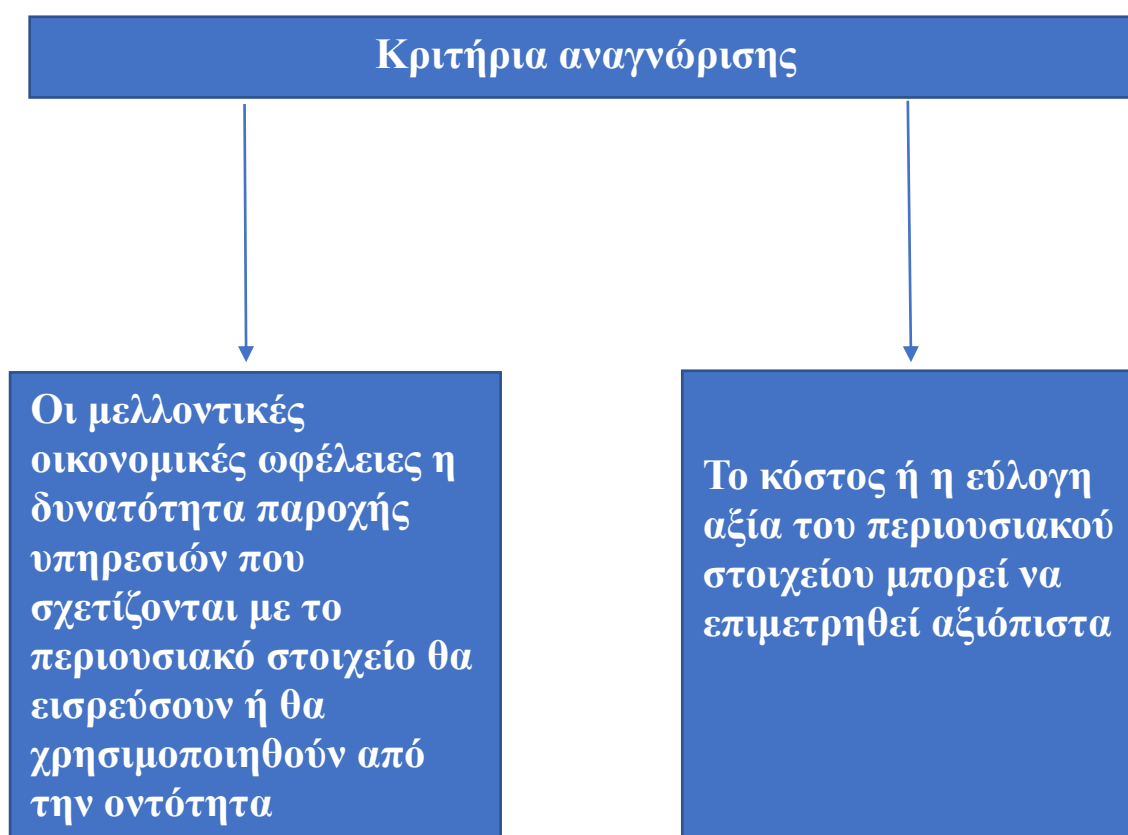
Δεν σημαίνει ότι κάθε περιουσιακό στοιχείο είναι και μια μονάδα αναγνώρισης. Απαιτείται η κρίση της οντότητας για το ποιο πάγιο θα αναγνωριστεί μεμονωμένα. Ενδέχεται μεμονωμένα μη σημαντικά στοιχεία όπως περιφερειακά η/υ και μικρά

¹⁶ Άρθρο 13 του π.δ. 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

στοιχεία εξοπλισμού να πρέπει να αθροιστούν και να αναγνωρίζονται στην συνολική τους αξία ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Τα κόστη των ενσώματων παγίων αποτιμώνται όταν πραγματοποιούνται. Στα κόστη περιλαμβάνονται τόσο αυτά που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή τη κατασκευή ενός στοιχείου των ενσώματων, όσο και τα κόστη που πραγματοποιούνται μεταγενέστερα για την προσθήκη, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου αυτών.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3: Κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων



(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

7.5 Επιμέτρηση ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων

7.5.1 Αρχικά κόστη

Η απόκτηση ορισμένων ενσώματων παγίων που απαιτούνται για λόγους ασφαλείας ή περιβαλλοντικούς λόγους, παρόλο που δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών οποιουδήποτε συγκεκριμένου υπάρχοντος ενσώματου παγίου, μπορεί να είναι απαραίτητη προκειμένου η οντότητα

να λάβει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της. Τα εν λόγω στοιχεία των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία διότι παρέχουν τη δυνατότητα στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από συναφή περιουσιακά στοιχεία πέραν αυτών που θα μπορούσε να αποκομίσει εάν αυτά τα ενσώματα πάγια δεν είχαν αποκτηθεί. Για παράδειγμα, οι κανονισμοί για την πυρασφάλεια ενδέχεται να απαιτούν από ένα νοσοκομείο να εγκαταστήσει νέο σύστημα καταιονισμού. Αυτές οι βελτιώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, διότι χωρίς αυτές, η οντότητα δεν είναι σε θέση να λειτουργήσει το νοσοκομείο σύμφωνα με τους κανονισμούς. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου και των συναφών περιουσιακών στοιχείων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική, "Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές".

7.5.2 Μεταγενέστερα κόστη

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος της τακτικής συντήρησης του στοιχείου. Αντίθετα, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν αυτά πραγματοποιούνται. Τα κόστη τακτικής συντήρησης είναι κυρίως το κόστος εργασίας και αναλώσιμων και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος ανταλλακτικών. Ο σκοπός του κόστους αυτού, περιγράφεται συχνά ως «επισκευές και συντήρηση» στοιχείων των ενσώματων παγίων. Μέρη ορισμένων στοιχείων ενσώματων παγίων μπορεί να απαιτούν αντικατάσταση σε τακτά χρονικά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας δρόμος ίσως χρειάζεται επανεπίστρωση κάθε λίγα χρόνια, ή οι εσωτερικοί χώροι των αεροσκαφών, όπως καθίσματα, μπορεί να απαιτούν αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να απαιτούνται προκειμένου για επιτευχθεί μια λιγότερο συχνά επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση ή μια μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση, όπως π.χ. η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου.

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης μέρους αυτού του στοιχείου όταν το κόστος αυτό πραγματοποιείται, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Μια προϋπόθεση για τη συνέχιση της λειτουργίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (π.χ. αεροσκάφους) μπορεί να είναι η διεξαγωγή τακτικών μειζόνων επιθεωρήσεων για τον εντοπισμό ελαττωμάτων ανεξάρτητα από το εάν αντικαθίστανται τμήματα του στοιχείου. Για κάθε μείζονα επιθεώρηση που εκτελείται, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του εν λόγω στοιχείου ως αντικατάσταση, εφ' όσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η όποια υπολειπόμενη λογιστική αξία προηγούμενης επιθεώρησης παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από το αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε κατά τη συναλλαγή με την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν κριθεί απαραίτητο, το εκτιμώμενο κόστος μιας μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υφιστάμενου συστατικού στοιχείου επιθεώρησης κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του ενσώματου παγίου.

7.5.3 Αρχική επιμέτρηση

Κατά την αρχική αναγνώριση, τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε κόστος που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση για την επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής. Ελλείψει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, εξειδικευμένων ακινήτων και άλλων παρόμοιων δομών η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση δύναται να πραγματοποιείται στην αξία χρήσης και ελλείψει αυτής στην αξία ασφάλισής τους.

Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός ενσώματου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο ή επενδυτικό ακίνητο αποκτάται μέσω συναλλαγής μη ανταλλαγής, το κόστος του επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο αποκτάται σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων, ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία επειδή (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δε μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου ενσώματου παγίου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο.

Στοιχεία κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:

- (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών,
- (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, και
- (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί.

Η προσαύξηση της αξίας του ενσώματου παγίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετράται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Παραδείγματα κόστους ενσωμάτων παγίων που κεφαλαιοποιείται είναι:

- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους που προκύπτει άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων,
- (β) το κόστος της προετοιμασίας του χώρου,

- (γ) το αρχικό κόστος παράδοσης και μεταφοράς,
- (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,
- (ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού),
- (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές και
- (ζ) την τιμή αγοράς του και κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος, όπως για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόροι μεταβίβασης ακινήτων και άλλα κόστη συναλλαγής.

Στοιχεία κόστους:

Το κόστος ενσώματου στοιχείου περιλαμβάνει:

- α) Την τιμή τη αγοράς του συν τυχόν εισαγωγικούς δασμούς και των μη επιστρεπτέων φόρων αναφοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.

Δηλ. αν ένα μηχάνημα έχει:

κόστος αγοράς:	1.000
δασμούς εισαγωγής:	200
φόρους:	100

έκπτωση λόγω π.χ.	-50
έγκαιρης εξόφλησης	

1250 θα είναι το κόστος κτήσης του παγίου.

- β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε πλήρη λειτουργική χρήση:

Άρα αν απαιτούνται έξοδα συναρμολόγησης 100 τότε το κόστος κτήσης θα ανέβει στα 1.350.

- γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου που έχει τοποθετηθεί. Αυτό το κόστος πρέπει να προκύπτει από μια συμβατική δέσμευση που έχει αναλάβει η οντότητα και δεν σχετίζεται με το ύψος παραγωγής. Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης ή και αποκατάστασης του περιβάλλοντος χώρου σχετίζεται με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών, δηλαδή συναρτάται με το ύψος

παραγωγής, το σχετικό κόστος δεν προσαυξάνει την αξία του ενσώματου παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό του κόστους που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής.

Στην αξία κτήσης του παγίου προστίθεται η παρούσα αξία (Π.Α) του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση του παγίου ή αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου. Π.χ. σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος χώρου, συναρτάται με τη ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντίθετα το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης ζωής της, δεν συναρτάται με ο βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο για λόγους παραγωγής ενέργειας και κατά συνέπεια επιβαρύνει το κόστος κτήσης της κατά την αρχική αναγνώριση.

Παραδείγματα κόστους ενσωμάτων παγίων που δεν κεφαλαιοποιούνται είναι:

- (α) το κόστος για την παροχή νέου προϊόντος ή υπηρεσίας,
- (β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
- (γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού),
- (δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη,
- (ε) φύρα υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή του ενσώματου παγίου πέραν του κανονικού,
- στ) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει) και
- ζ) λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας.

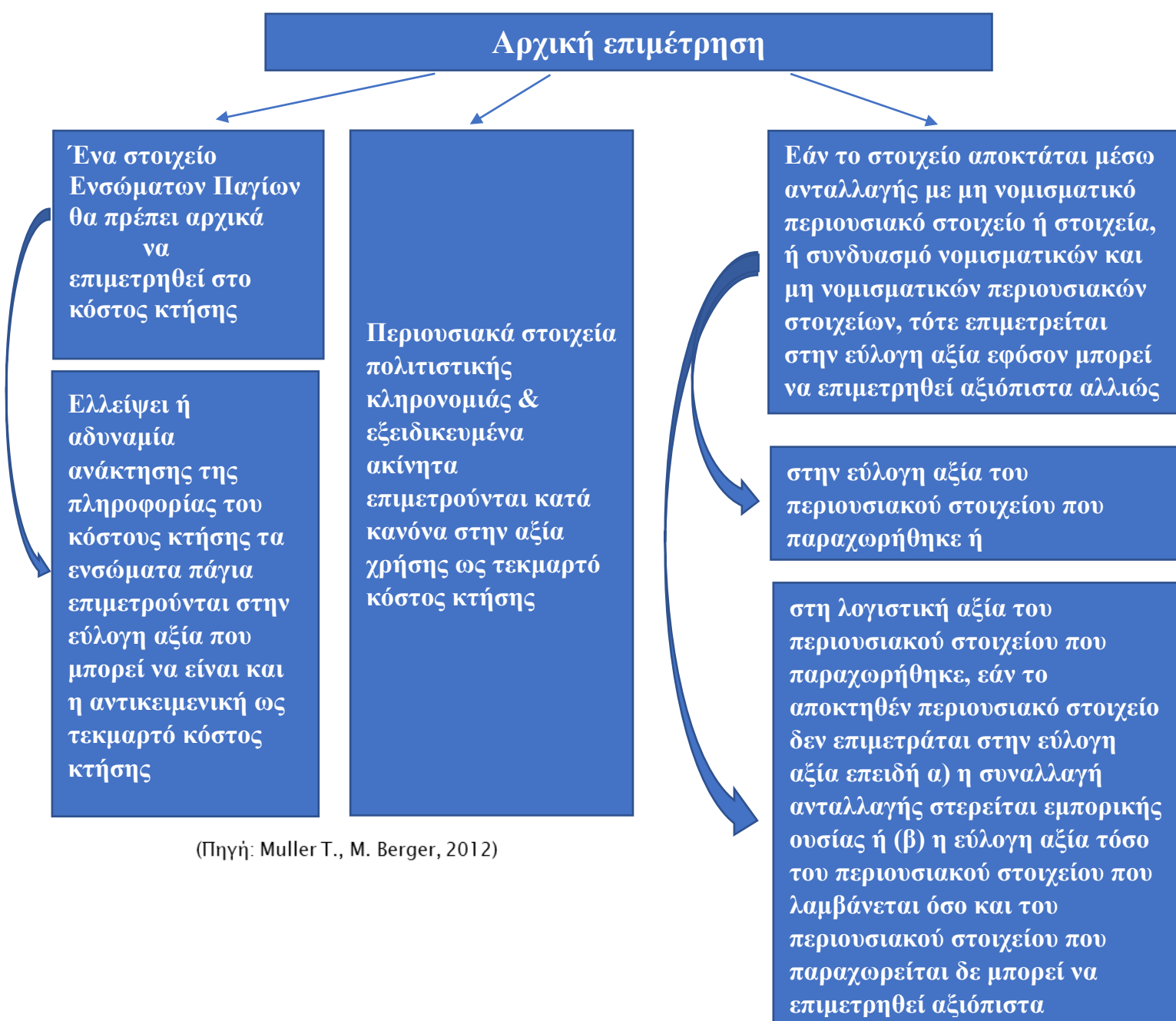
Η κεφαλαιοποίηση κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσωμάτων παγίων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου.

Το κόστος δανεισμού (borrowing cost), όταν αφορά την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ενσώματου παγίου ή επενδυτικού ακινήτου, δεν κεφαλαιοποιείται, αλλά αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται.

Π.χ. κόστη που δεν κεφαλαιοποιούνται στην αξία του παγίου είναι:

- α) κόστη που πραγματοποιούνται ενώ το πάγιο είναι σε κατάσταση πλήρους λειτουργικής χρήσης, δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή υπολειτουργεί (δηλαδή από τη στιγμή που είναι σε πλήρως λειτουργική κατάσταση το πάγιο λειτουργεί δεν λειτουργεί, κανένα κόστος που γίνεται δεν κεφαλαιοποιείται εκτός του κόστους βασικών ανταλλακτικών).
- β) αρχικές λειτουργικές ζημιές όταν ξεκινάει να μπαίνει το πάγιο σε εντατική παραγωγική λειτουργία (π.χ. παράγοντας ένα νέο προϊόν).
- γ) κόστη μετεγκατάστασης κάποιων παγίων σε μια νέα τοποθεσία για να εξυπηρετήσουν κάποιες νέες ανάγκες παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4: Αρχική επιμέτρηση ενσώματων παγίων



7.5.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Ύστερα από την αρχική αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

7.5.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας

Για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των ενσωμάτων παγίων, χρησιμοποιείται η ακόλουθη ιεραρχία αρχής γενομένης από την επιλογή α) για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ή επενδυτικά **ακίνητα**, ενώ για τα υπόλοιπα ενσώματα πάγια (μηχανήματα, έπιπλα, ηλεκτρονικούς υπολογιστές κ.λπ.), ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας άρχεται από την επιλογή β):

α) για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ή επενδυτικού ακινήτου, η αντικειμενική αξία όπως αυτή υπολογίζεται με βάση τις τιμές ζώνης και ένα σύνολο άλλων συντελεστών και παραγόντων που εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε ακινήτου.

β) ένδειξη εύλογης αξίας είναι συνήθως οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για ένα παρόμοιο πάγιο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και αν είναι υποκείμενο, σε παρόμοια μίσθωση ή άλλες συμφωνίες.

γ) εάν δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά, η οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες από διάφορες πηγές:

i) τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για πάγια διαφορετικής φύσης, τοποθεσίας, ή κατάστασης, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν αυτές τις διαφορές,

ii) πρόσφατες τιμές για παρόμοια πάγια σε λιγότερο ενεργές αγορές, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν οποιεσδήποτε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία αυτών των συναλλαγών

δ) η αξία χρήσης παγίων που δημιουργούν χρηματοροές βασισμένη σε εύλογες εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών, υποστηριζόμενες από τους όρους οποιασδήποτε υπάρχουσας μίσθωσης και άλλων συμφωνιών και από εξωτερικές ενδείξεις, όπως τρέχοντα μισθώματα για παρόμοια ακίνητα σε παρόμοια τοποθεσία και κατάσταση, και χρησιμοποιώντας επιτόκια προεξόφλησης που αντικατοπτρίζουν τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς

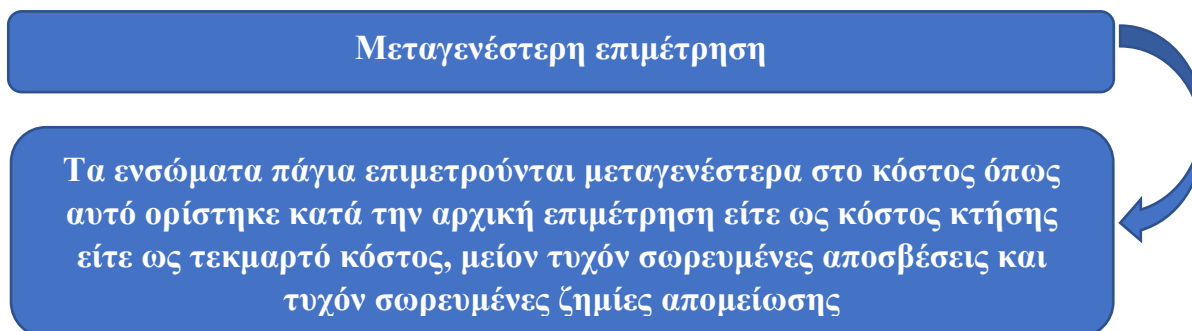
ε) η αξία χρήσης για πάγια που δεν δημιουργούν χρηματοροές (σύμφωνα με τη ΛΠ περί απομείωσης στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές).

Όταν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας, η εύλογη αξία δύναται να προσδιορίζεται από επαγγελματία εκτιμητή ή

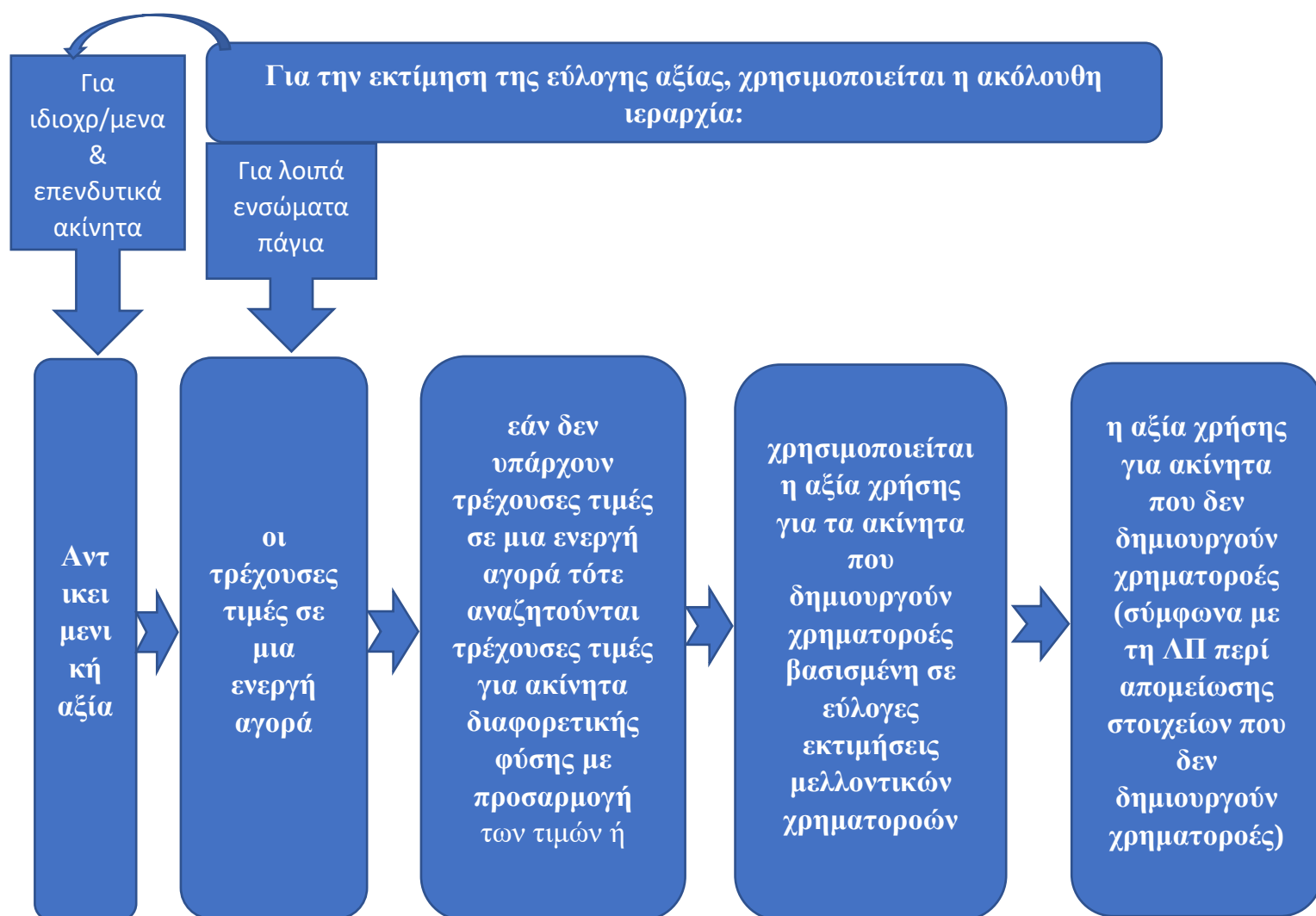
α) όταν η οντότητα απασχολεί προσωπικό επαρκώς έμπειρο στην πραγματοποίηση εκτιμήσεων, από αυτό το προσωπικό, εφόσον ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υπόκειται σε ανεξάρτητο έλεγχο ή

β) από την οντότητα, όταν υπάρχει ενεργός αγορά ή άμεσα διαθέσιμοι δείκτες αγοράς που τεκμηριώνουν την εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου με αξιοπιστία.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5: Μεταγενέστερη επιμέτρηση ενσώματων παγίων



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 6: Ιεραρχία προσδιορισμού εύλογης αξίας ενσώματων παγίων



7.6 Αποσβέσεις

Σύμφωνα με τη Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής (First Time Implementation – FTI), τόσο τα ενσώματα όσο και τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου (1/1/2019 – 31/12/2024) και πριν γίνει εφικτή η τήρηση Μητρώου Παγίων, καταχωρούνται στους προβλεπόμενους λογαριασμούς παγίων, αλλά μεταφέρονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της χρήσης που αποκτήθηκαν, ως έξοδα. Όταν όμως γίνει εφικτή η τήρηση του μητρώου παγίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο και το χρόνο που έχουν αποκτηθεί, αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό στους οικείους λογαριασμούς παγίων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον η ωφέλιμη ζωή τους ξεπερνάει την ημερομηνία ολοκλήρωσης της μεταβατικής περιόδου. Κατά την αρχική απογραφή τα απογεγραμμένα πάγια επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις όποιες σωρευμένες ζημιές απομείωσης, με την προϋπόθεση ότι η πληροφορία αυτή υπάρχει. Αν δεν υπάρχει, αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Για τα Επενδυτικά Ακίνητα η Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής (FTI), αναφέρει ότι επιμετρούνται αρχικά όπως και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Η διαφορά με τη νέα Λογιστική Πολιτική των Ενσώματων Περιουσιακών Στοιχείων είναι ότι ενώ το FTI αναφέρει ότι κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση τα επενδυτικά ακίνητα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και συνεπώς δεν αποσβένονται, στη νέα Λογιστική Πολιτική κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση, συνεχίζουν να επιμετρούνται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε ως τεκμαρτό κόστος κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις όποιες σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Ειδικά για τα ακίνητα (ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά) της Κεντρικής Διοίκησης, και μόνο για τις ανάγκες της πρώτης (εναρκτήριας) απογραφής, επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους με πρώτη επιλογή την αντικειμενική αξία και μόνο αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της, ακολουθείται η ιεραρχία επιλογής μεθόδων επιμέτρησης όπως αυτή περιγράφεται στην υποπαράγραφο 10.5.5 «Προσδιορισμός εύλογης αξίας».

7.6.1 Λογιστική συστατικών στοιχείων

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνει επιμέρους συστατικά στοιχεία που αποτελούν πόρους με διαφορετικές ωφέλιμες ζωές ή τρόπους ανάλωσης

των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατοτήτων παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνουν. Στην περίπτωση αυτή, και υπό την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδης, κάθε τέτοιο συστατικό στοιχείο αποσβένεται διακριτά, έστω και εάν είναι το σύνολο των επιμέρους συστατικών στοιχείων που αναγνωρίζεται λειτουργικά ως ενιαίο πάγιο.

Σε κάποιες περιπτώσεις, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που ενσωματώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

7.6.2 Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά στη συνολική διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς και εάν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η όποια αλλαγή λογίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".

Η επισκευή και η συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του. Αντιστρόφως, ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να μη συντηρούνται επαρκώς ή η συντήρησή τους να αναβληθεί επ' αόριστόν λόγω οικονομικών περιορισμών. Όταν οι πολιτικές διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων επιδεινώνουν τη φθορά ενός περιουσιακού στοιχείου, η ωφέλιμη ζωή του πρέπει να επανεκτιμηθεί και να προσαρμοστεί αναλόγως.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να διαμορφωθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση, η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός αν και έως ότου, η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό χαμηλότερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου σταματάει με την παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου.

Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση ή διακρατείται για πώληση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με την μέθοδο απόσβεσης βάσει των παραγόμενων μονάδων, η απόσβεση μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κατά κύριο λόγο δια της χρήσης του. Ωστόσο, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

- α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται με βάση την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου,
- β) αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου όσο είναι σε αδράνεια,
- γ) τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο και
- δ) νομικοί ή άλλοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η λήξη της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

7.6.3 Μέθοδοι απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει τον τρόπο με τον οποίο αναμένεται να αναλωθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από την οντότητα.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς και αν έχει σημειωθεί σημαντική μεταβολή στον τρόπο της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που

ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο σχήμα. Τέτοια μεταβολή θα λογίζεται ως μεταβολή λογιστική εκτίμησης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της συνολικής ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο¹⁷, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου² και τη μέθοδο της μονάδων παραγωγής². Η χρήση της σταθερής μεθόδου, συνεπάγεται την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Η χρήση της μεθόδου του φθίνοντος υπολοίπου συνεπάγεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Η χρήση της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων συνεπάγεται την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο αναφοράς σε περίοδο αναφοράς, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας.

7.7 Απομειώσεις

Τα στοιχεία των ενσώματων παγίων υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως.

Οι αποζημιώσεις από τρίτους για τα στοιχεία των ενσώματων παγίων που έχουν υποστεί απομείωση, απωλέσθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν περιλαμβάνονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης όταν η αποζημίωση καθίσταται απαιτητή.

¹⁷ Οι μέθοδοι απόσβεσης αναλύθηκαν στο κεφάλαιο Γενικές Αρχές Λογιστικής Διαχείρισης Παγίων

7.8 Αναταξινομήσεις

Η οντότητα αναταξινομεί ένα περιουσιακό στοιχείο από επενδυτικό σε ιδιοχρησιμοποιούμενο και το αντίστροφο, από επενδυτικό σε αποθέματα και το αντίστροφο και από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε απόθεμα και το αντίστροφο όταν και μόνο όταν υπάρχει αλλαγή στη χρήση του. Παραδείγματα ενδείξεων αλλαγής χρήσης είναι:

- α) έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου ή έναρξη ανάπτυξης/αξιοποίησης του με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση,
- β) έναρξη ανάπτυξης/αξιοποίησης του ακινήτου με σκοπό την πώληση, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,
- γ) λήξη ιδιοχρησιμοποίησης όταν πρόκειται για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,
- δ) έναρξη λειτουργικής μίσθωσης σε εμπορική βάση όταν πρόκειται για μεταφορά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα,
- ε) οντότητα που έχει ως λειτουργικό αντικείμενο την πώληση ακινήτων αποφασίζει την αξιοποίηση ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου του με σκοπό την πώληση.

Όταν η οντότητα αποφασίζει να διαθέσει ένα επενδυτικό ακίνητο, χωρίς την περαιτέρω ανάπτυξη/αξιοποίηση του, συνεχίζει να ταξινομεί το ακίνητο ως επενδυτικό μέχρι τη

παύση αναγνώρισής του. Παρομοίως, εάν η οντότητα αρχίζει να ανακατασκευάζει ένα υπάρχων επενδυτικό ακίνητο, για μελλοντική χρήση ως επενδυτικό, το ακίνητο συνεχίζει να ταξινομείται ως επενδυτικό.

7.9 Παύση αναγνώρισης

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων ή ενός επενδυτικού ακινήτου παύει να αναγνωρίζεται:

- (α) κατά τη διάθεση ή
- (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων ή επενδυτικού ακινήτου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Αν η οντότητα έχει αντικαταστήσει ένα τμήμα του ενσώματου παγίου και κατά συνέπεια έχει αναγνωρίσει στη λογιστική αξία του παγίου το κόστος αντικατάστασης του τμήματος, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το τμήμα που αντικαταστάθηκε έχει αποσβεστεί χωριστά.

Παράδειγμα 10^ο Απόσβεση ενσώματου παγίου με κεφαλαιοποίηση κόστους αποσυναρμολόγησης

Η οντότητα Ο την 01/01/2020 αποκτά μέσω αγοράς ένα εργοστάσιο παραγωγής χημικών προϊόντων. Η τιμή μετρητοίς για την αγορά του εργοστασίου ανέρχεται σε 10.000.000 ευρώ. Σύμφωνα με τους περιβαλλοντικούς κανονισμούς που ισχύουν, η οντότητα σε 10 έτη οφείλει να αποσυναρμολογήσει τον εξοπλισμό του εργοστασίου και να αποκαταστήσει το χώρο όπου έχει τοποθετηθεί. Η οντότητα εκτιμά ότι το κόστος αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης που θα απαιτεί σε 10 έτη ανέρχεται σε 2.000.000 ευρώ. Επίσης, η οντότητα προσδιορίζει το επιτόκιο προεξόφλησης σε 11%. Η ωφέλιμη ζωή του εργοστασίου εκτιμάται σε 10 έτη.

Το κόστος του εργοστασίου περιλαμβάνει την τιμή μετρητοίς και την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης του και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί. Η προσαύξηση της αξίας του εργοστασίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετράται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η παρούσα αξία του κόστους αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης καθώς και οι τόκοι έξοδα (χρηματοοικονομικό κόστος) για κάθε περίοδο αναφοράς:

Ημερομηνία	Παρούσα αξία πρόβλεψης	Τόκοι-έξοδα	Πρόβλεψη 31/12/XX
1/1/2020	704.368,96 €		
31/12/2020	704.368,96 €	77.480,59 €	781.849,54 €

31/12/2021	781.849,54 €	86.003,45 €	867.852,99 €
31/12/2022	867.852,99 €	95.463,83 €	963.316,82 €
31/12/2023	963.316,82 €	105.964,85 €	1.069.281,67 €
31/12/2024	1.069.281,67 €	117.620,98 €	1.186.902,66 €
31/12/2025	1.186.902,66 €	130.559,29 €	1.317.461,95 €
31/12/2026	1.317.461,95 €	144.920,81 €	1.462.382,76 €
31/12/2027	1.462.382,76 €	160.862,10 €	1.623.244,87 €
31/12/2028	1.623.244,87 €	178.556,94 €	1.801.801,80 €
31/12/2029	1.801.801,80 €	198.198,20 €	2.000.000,00 €

Την 01/01/2020 η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Ενσώματο Πάγιο	10.704.368,96 €	
Ταμείο		10.000.000,00 €
Πρόβλεψη		704.368,96 €

Την 31/12/2020 η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τόσο το έξοδο αποσβέσεων όσο και το χρηματοοικονομικό κόστος της ανέλιξης του ποσού της πρόβλεψης.

Αποσβέσεις	1.070.436,90 €	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		1.070.436,90 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	77.480,59 €	
Πρόβλεψη		77.480,59 €

Εφόσον δεν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στην εκτίμηση του απαιτούμενου κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης, στο χρονικό σημείο πραγματοποίησης αυτών, στο επιτόκιο προεξόφλησης και στην ωφέλιμη ζωή του παγίου, τότε η οντότητα την 31/12/2029 θα προχωρήσει στις κάτωθι λογιστικές εγγραφές:

Αποσβέσεις	1.070.436,90 €	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		1.070.436,90 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	198.198,20 €	
Πρόβλεψη		198.198,20 €

Επομένως, το πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα έχει αποσβεστεί πλήρως και η αξία της πρόβλεψης θα έχει ανέλθει στο ποσό των 2.000.000 €, όσο ήταν δηλαδή η αρχική εκτίμηση.

7.10 Γνωστοποιήσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

- α) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου αναφοράς και
- γ) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας,
 - i) προσθήκες,
 - ii) διαθέσεις,

iii) ζημιές απομείωσης αναγνωρισμένες στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,

iv) ζημιές απομείωσης που αντιστρέφονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,

v) αποσβέσεις,

vi) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετάφρασης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας και

vii) άλλες αλλαγές.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους ιδιοκτησίας και τα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για την εξασφάλιση υποχρεώσεων,

β) το ποσό του κόστους που αναγνωρίστηκε στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του,

γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση ενσώματων παγίων και

δ) αν δεν παρουσιάζεται χωριστά στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, απωλέστηκαν ή εγκαταλείφθηκαν.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων επαφίεται της κρίσης της οντότητας. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των επιλεγμένων μεθόδων απόσβεσης και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Η οντότητα επίσης γνωστοποιεί:

- α) την απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και
- β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για τα επενδυτικά ακίνητα:

- α) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας βασίστηκε σε ενδείξεις της αγοράς ή περισσότερο σε άλλους παράγοντες λόγω της φύσης του ακινήτου ή έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς,
- β) τον τρόπο προσδιορισμού της εύλογης αξίας, γ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα αναφορικά με:

- i) έσοδα μισθωμάτων από επενδυτικά ακίνητα,
- ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δημιούργησαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου και
- iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δε δημιούργησαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου,

- δ) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στη ρευστοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης,
- ε) συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για τα επενδυτικά ακίνητα μια συμφωνία της λογιστικής αξίας τους στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς, που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

- α) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερα κόστη που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- β) διαθέσεις,
- γ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε

διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας,

δ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και ε) άλλες μεταβολές.

Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων ενσώματων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι έννοιες και ορισμοί των ενσώματων παγίων, τα κριτήρια αναγνώρισης και οι μέθοδοι επιμέτρησής τους, έγινε αναφορά σε ειδικές κατηγορίες παγίων, στον τρόπο καθορισμού της ωφέλιμης ζωής τους, στις μεθόδους απόσβεσής τους, στις ιδιαιτερότητες της λογιστικής διαχείρισής τους και στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, για την επεξήγηση και υποστήριξη της αποτύπωσής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μελέτη περιπτώσεων

Άσκηση 1

Μία οντότητα δημόσιου τομέα, εκτελεί έργο ανέγερσης ενός σχολικού κτηρίου για εξυπηρέτηση μαθητών πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης. Για τον σκοπό αυτό, τον Ιούνιο του 2015 εκπονήθηκαν μελέτες σκοπιμότητας, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είναι σκόπιμο να αναγερθεί το σχολικό κτήριο ή να ενοικιασθεί το κτήριο από έναν οργανισμό ιδιωτικής εκπαίδευσης. Το Σεπτέμβριο 2015, αποφασίζει να προχωρήσει σε διαγωνισμό για την εξεύρεση τεχνικής εταιρείας η οποία θα σχεδιάσει και θα ανεγείρει το σχολικό κτήριο.

Ζητείται

Να εξηγηθεί εάν πρέπει η οντότητα να αναγνωρίσει στα πάγια, ως μέρος του σχολικού κτηρίου, τα κόστη της μελέτης σκοπιμότητας σύμφωνα με τη παρούσα.

Απάντηση

Σύμφωνα με τη παρούσα, οι δαπάνες κεφαλαιοποιούνται όταν είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα εισρεύσουν στην οντότητα του δημόσιου τομέα από τις δαπάνες αυτές και το ύψος των δαπανών αυτών μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτεί κρίση.

Αν η μελέτη σκοπιμότητας που εκτέλεσε η οντότητα ήταν απλώς μια τυπική προϋπόθεση σε μια ήδη ειλημμένη απόφαση ανέγερσης του σχολικού κτηρίου, ενδέχεται να υπάρχουν αρκετά τεκμήρια σχετικά με το ότι όντως προκύπτουν μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες για την οντότητα του δημόσιου τομέα ώστε οι δαπάνες αυτές να μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Ωστόσο, αν η μελέτη σκοπιμότητας δεν ήταν απλώς μια τυπική διαδικασία (π.χ. αν η οντότητα δεν είναι σίγουρη και απλώς διερευνά π.χ. διάφοροι χώροι όπου θα μπορούσε να ανεγείρει το σχολικό κτήριο ή δεν έχει ακόμα αποφασίσει αν και που αυτό θα ανεγερθεί), είναι μάλλον απίθανο να μπορεί η οντότητα να κεφαλαιοποιήσει τη σχετική δαπάνη στηριζόμενη στην πιθανότητα ότι θα υπάρχουν μελλοντικές ταμειακές ροές σχετιζόμενες με τη δαπάνη αυτή. Συνεπώς, στη δεύτερη αυτή περίπτωση οι δαπάνες θα αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.

Άσκηση 2

Η κρατική πυροσβεστική υπηρεσία ως οντότητα του δημόσιου τομέα μίας χώρας παραγγέλλει σε κατασκευαστή στην Αμερική, πυροσβεστικά οχήματα τα οποία χρησιμοποιούν ειδικά καύσιμα και υλικό απόσβεσης πυρκαγιών. Για την χρήση των οχημάτων απαιτείται η τροποποίηση της υφιστάμενης εγκατάστασης για την παροχή καυσίμων και υλικών πυρόσβεσης. Η επί του τιμολογίου αξία είναι CIF (κόστος, ασφάλιση και μεταφορικά) παραδοτέο σε λιμάνι της χώρας. Η οντότητα προβαίνει στις εξής δαπάνες πλέον του τιμολογιακού κόστους:

Εκτελώνει τα οχήματα και πληρώνει δασμούς, εκμισθώνει μεταφορικά μέσα για να φέρει τα μηχανήματα στους κεντρικούς χώρους στάθμευσης της έδρας της, ενοικιάζει ειδικά οχήματα - μηχανήματα για να ξεφορτώσει τα μέρη της εγκατάστασης, διαμορφώνει το βιομηχανικό της δάπεδο για να τα υποδεχθεί, δημιουργεί νέες παροχές καυσίμων και υλικών απόσβεσης, κατασκευάζει πίνακα ηλεκτρικού

ρεύματος ειδικά για τη γραμμή εξυπηρέτησης των οχημάτων, ενώ τεχνικοί από την Αμερική δοκιμάζουν τις εγκαταστάσεις για να μοντάρουν στα οχήματα τον ειδικό εξοπλισμό προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με τις ανάγκες της χώρας.

Οι τελευταίοι έχουν δαπάνες που αφορούν σε αμοιβές τους, δαπάνες που αφορούν στη φιλοξενία τους στη χώρα που αποκτά τα οχήματα πυρόσβεσης, όσο και δαπάνες για αγορά ειδικών καυσίμων και υλικών απόσβεσης, προκειμένου να γίνουν δοκιμές ως προς το ότι εγκαταστάθηκε σωστά, στις οποίες δοκιμές τα καύσιμα αναλώνονται.

Ζητείται

Να εξηγηθεί ποιες από τις δαπάνες αυτές θα αποτελέσουν μέρος του κόστους του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου στα πλαίσια της παρούσης.

Απάντηση

Όλες οι παραπάνω δαπάνες κεφαλαιοποιούνται καθώς απαιτούνται προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να βρεθεί στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για την προοριζόμενη από την οικονομική οντότητα χρήση του. Συγκεκριμένα όλα τα κόστη μέχρι τα οχήματα να μπορούν να εφοδιαστούν με τα ειδικά καύσιμα και τα υλικά πυρόσβεσης στον κεντρικό χώρο στάθμευσης της υπηρεσίας (θέση) αλλά και όλα τα κόστη μέχρι να μπορέσουν τα οχήματα να προσφέρουν υπηρεσίες πυρόσβεσης όπως απαιτούνται από τις συνθήκες (κατάσταση) και άρα να μονταριστεί ο ειδικός εξοπλισμός και να διασυνδεθούν προκειμένου να εφοδιάζονται.

Άσκηση 3

Ένας δήμος έχει διαμορφώσει ένα ιδιόκτητο ακίνητο ως χώρο φιλοξενίας ηλικιωμένων. Ο χώρος εξυπηρετεί δημότες άνω των 65 ετών, έναντι χαμηλού μηνιαίου τιμήματος. Ο δημόσιος ξενώνας φιλοξενίας ηλικιωμένων αποφασίζει να προχωρήσει σε σημαντική ανακαίνιση στα πλαίσια της οποίας θα αλλάξει μοκέτες, φωτιστικά, θα αλλάξει η διαρρύθμιση ορισμένων χώρων εστιατορίων και μπαρ και ως αποτέλεσμα αυτών το δημοτικό συμβούλιο αναμένει ότι θα πετύχει να αυξήσει τη δυνατότητα της παροχής της υπηρεσίας κατά 10% καθώς θα μπορέσει να προσελκύσει και δημότες που εξυπηρετούνται από έναν αντίστοιχο ιδιωτικό ξενώνα και χωρίς να αυξηθεί το μηνιαίο τίμημα τα δημοτικά έσοδα θα αυξηθούν λόγω της αύξησης των δημοτών που θα φιλοξενοούνται.

Ζητείται

Να εξηγηθεί εάν θα κεφαλαιοποιήσει ο δήμος τις δαπάνες αυτές.

Απάντηση

Η δαπάνη της ανακαίνισης είναι πιθανό βάσει των σχεδίων του δημοτικού συμβουλίου ότι θα φέρει αυξημένες ταμειακές ροές ύψους 10% σε σχέση με παλιότερα, άρα η δαπάνη της ανακαίνισης θα παράγει χρηματικές ροές (συγκεκριμένα θα βοηθήσει την υφιστάμενη εγκατάσταση να αυξήσει τις ροές της), ενώ προφανώς μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Επομένως, θα πρέπει να κεφαλαιοποιήσει το σχετικό κόστος.

Άσκηση 4

Ένα κρατικό νοσοκομείο προχωρά σε συμφωνία με ειδική μονάδα συντήρησης ασθενοφόρων, για να αναλάβει την τακτική (κάθε πέντε χρόνια) επιθεώρηση του στόλου της, προκειμένου να ανανεωθεί το πιστοποιητικό χρήσης των οχημάτων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία για τα ασθενοφόρα. Για το σκοπό αυτό τα υπό εξέταση οχήματα θα τοποθετηθούν σε ειδικό χώρο στάθμευσης, όπου θα επιθεωρηθούν και θα γίνουν όποιες εργασίες συντήρησης και επισκευών κριθούν και από τα δύο μέρη ως απαραίτητες.

Ζητείται

Να εξηγηθεί εάν θα κεφαλαιοποιηθούν από το κρατικό νοσοκομείο τα σχετικά κόστη

Απάντηση

Σύμφωνα με την οικεία Λογιστική Πολιτική, θα αναγνωριστεί το κόστος που σχετίζεται με την επιθεώρηση ως ένα ξεχωριστό επιμέρους περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα πρέπει να αποσβεστεί στη χρονική διάρκεια που η πιστοποίηση της επιθεώρησης ισχύει. Το κόστος της τρέχουσας επιθεώρησης θα κεφαλαιοποιηθεί, ενώ τυχόν άλλα αναγνωρισμένα κόστη παλαιότερης επιθεώρησης (αν αυτά δεν έχουν πλήρως αποσβεστεί) θα πρέπει να διαγραφούν κατά την αναγνώριση του κόστους της τρέχουσας επιθεώρησης καθώς η ωφέλιμη ζωή τους έχει παρέλθει (η άδεια θα ανανεωθεί μέσω νέας επιθεώρησης η οποία καταργεί την παλαιά).

Τα λοιπά κόστη τα οποία αφορούν σε αντικαταστάσεις, συντήρηση και επισκευές θα αναγνωριστούν στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εφόσον πληρούνται τα δύο κριτήρια, δηλαδή:

- α) το κόστος τους να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και
- β) είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα του δημόσιου τομέα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

8.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

8.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

8.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν το λογιστικό χειρισμό για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

8.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις γενικές έννοιες και τους ορισμούς των άυλων παγίων, περιουσιακά στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς, την αναγνώριση και επιμέτρηση τους, τα εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, την ωφέλιμη ζωή και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

8.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

8.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 31 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 38 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

8.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:

- α) χρηματοοικονομικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούν αντικείμενο άλλων Λογιστικών Πολιτικών,
- β) την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση,
- γ) δαπάνες για την ανάπτυξη της εξόρυξης και την εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων,
- δ) εξουσίες και δικαιώματα που παρέχονται βάσει νόμων, από το σύνταγμα ή από παρόμοια ισοδύναμα μέσα,
- ε) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από συμβατικά δικαιώματα ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων σχετικών εθνικών ή διεθνών προτύπων λογιστικής,
- στ) αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση,
- ζ) μη κυκλοφορόντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα (διακρατούμενα) προς πώληση (ή περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης περιουσιακών στοιχείων που ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση).

Κάποια είδη άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας όπως: άυλα περιουσιακά στοιχεία προορισμένα από την οντότητα για πώληση, μισθώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών και υπεραξία.

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να εμπεριέχονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, όπως ένας ψηφιακός δίσκος (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας ή φιλμ/ταινία). Κατά τον προσδιορισμό αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική περί ενσώματων παγίων ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παρούσα, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή όταν αποκτάται μαζί με το μηχάνημα, συνήθως είναι ένα αναπόσπαστο

μέρος του και αναγνωρίζεται συνολικά ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού υλικού, το λογισμικό αναγνωρίζεται ως ένα διακριτό άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, νεοφυών δραστηριοτήτων, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με την παρούσα. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά/πνευματικά δικαιώματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής.

8.3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή, με τις εξής έννοιες:

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset) είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό/χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Τυπικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων στον δημόσιο τομέα είναι το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα κ.λπ.

Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου (amortization) είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση (Impairment) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Αποσβέσιμο ποσό (Depreciable amount) είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μείον την υπολειμματική του αξία.

Υπολειμματική αξία (Residual value) είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στις συνθήκες που αναμένονται κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή (Useful life) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Λογιστική αξία (Carrying value) Το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένης κάθε σωρευμένης απόσβεσης και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Έρευνα (research) είναι η πρωτότυπη και σχεδιασμένη διερεύνηση που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

Ανάπτυξη (development) είναι η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, μηχανημάτων, μηχανισμών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων, ή υπηρεσιών πριν την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης τους.

8.4 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς

Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς, δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών), ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει τις ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών), χαρακτηρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς λόγω της πολιτιστικής, περιβαλλοντικής ή και ιστορικής σημασίας τους. Παραδείγματα τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η καταγραφή σημαντικών ιστορικών γεγονότων, το δικαίωμα χρήσης του ομοιώματος ενός σημαντικού δημόσιου προσώπου (π.χ. σε γραμματόσημα ή συλλεκτικά νομίσματα). Τα χαρακτηριστικά των άυλων περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

- α) νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς στη διάθεσή τους π. χ μέσω πώλησης,
- β) είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή και ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάστασή χειροτερεύει, γ) δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δεν συνιστούν πόρους, ήτοι δεν συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών,
- δ) μπορεί να είναι δύσκολο να υπολογισθεί η ωφέλιμη ζωή τους, που σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι και εκατοντάδες χρόνια,
- ε) η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται, στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να

αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική ή ιστορική αξία τους.

8.5 Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

8.5.1 Αναγνώριση κατά ορισμό

Ένα άυλο πληροί τον ορισμό και προσδιορίζεται ως άυλο εφόσον:

- α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε με σχετικό συμβόλαιο, προσδιορισμένο/αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οντότητα προτίθεται να το πράξει ή
- β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

8.5.2 Έλεγχος επί περιουσιακού στοιχείου

Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την εξουσία να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να περιορίζει την πρόσβαση άλλων στα οφέλη αυτά ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

Επιπρόσθετα, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ιδιαιτέρως, όταν το τίμημα της αγοράς είναι σε ταμειακά διαθέσιμα ή άλλα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

- α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
- β) κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

8.5.3 Μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προκύπτουν για

την οντότητα από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η χρήση πνευματικής ιδιοκτησίας στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής υπηρεσίας, μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του μελλοντικού κόστους παραγωγής ή κόστους παροχής υπηρεσίας ή να βελτιώσει την παροχή της υπηρεσίας, παρά να αυξήσει τα έσοδα. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση της ανάπτυξης ενός διαδικτυακού (on-line) συστήματος ανανέωσης των διπλωμάτων οδήγησης που έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό του κόστους σε ανθρώπινο δυναμικό που εμπλέκεται στη διαδικασία ενώ συγχρόνως μπορεί να αυξήσει την ταχύτητα ολοκλήρωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας.

8.6 Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου και αρχική επιμέτρηση

Για να αναγνωρισθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο πρέπει να πληροί:

- α) τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και
- β) τα κριτήρια αναγνώρισης όπως ορίζονται στην παράγραφο 11.5.1.

Περαιτέρω ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν και μόνο πληροί τα κάτωθι κριτήρια:

- α) είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- β) το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να επιμετρηθεί με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης¹⁸.

Ελλείψει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση γίνεται κατά κανόνα στην αξία χρήσης. Η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση στο τεκμαρτό κόστος κτήσης δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια, που σε αρκετές περιπτώσεις δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις των τμημάτων του. Ως εκ τούτου, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που

¹⁸ Άρθρο 13 του π. δ 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ενσωματώνονται στο υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά να πληρούν καθαυτές τον ορισμό του άυλου και τα προαναφερθέντα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Επιπλέον, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες, απευθείας σε ένα συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο παρά στην οντότητα ως σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπάνια οι μεταγενέστερες δαπάνες, εκείνες δηλαδή που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια, και παρόμοια στοιχεία (είτε έχουν αποκτηθεί εξωτερικώς είτε έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά) αναγνωρίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της οντότητας.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 7: Αρχική επιμέτρηση και αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

A. Ορισμός: Αναγνωρισμένα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, χωρίς υλική υπόσταση Ένα στοιχείο θεωρείται αναγνωρισμένο εάν είτε: α) είναι διαχωρισμένο ή β) προκύπτει από δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων από συμβόλαια ή άλλα νομικά δικαιώματα).

2. Έλεγχος περιουσιακού στοιχείου:

Μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν απολαμβάνει το μελλοντικό οικονομικό όφελος από αυτό ή την υπηρεσία που απορρέει από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο και μπορεί να απαγορεύσει την πρόσβαση των άλλων στα οφέλη αυτά

B. Στοιχεία αναγνώρισης: Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωρισθεί εάν και μόνο εάν: α) είναι πιθανό μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το στοιχείο να εισρεύσουν στην οντότητα, β) το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου να μπορεί να μετρηθούν αξιόπιστα

Άυλο περιουσιακό στοιχείο πολιτιστικής κληρονομιάς

Αναγνωρίζονται εφόσον αποτελούν πόρο ικανό να χρησιμοποιηθεί για την επίτευξη των σκοπών της οντότητας και το κόστος ή η εύλογη αξία του να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

Επιμετρούνται κατά κανόνα στην αξία χρήσης λόγω ιδιαίτερης φύσης αν το κόστος ή η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να προσδιοριστεί

Αποκτηθέν άυλο περιουσιακό στοιχείο

Αποκτηθέν μέσω συναλλαγής, ανταλλαγής

Αποτίμηση στο κόστος

Αποκτηθέν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών

Αποτίμηση σε εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης ως τεκμαρτό κόστος

Εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο

Κόστος Έρευνας

Πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο όταν πραγματοποιείται

Κόστος Ανάπτυξης

Πρέπει να αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο

(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

8.6.1 Διακριτή απόκτηση

Κατά κανόνα, το αντίτιμο που καταβάλλει η οντότητα προκειμένου να αποκτήσει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αντικατοπτρίζει τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η οντότητα προσδοκά εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, ακόμη και εάν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το χρόνο ή το ποσό της εισροής.

Επιπρόσθετα, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ιδιαιτέρως, όταν το τίμημα της αγοράς είναι σε ταμειακά διαθέσιμα ή άλλα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

- α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
- β) κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους:

- α) το κόστος των παροχών προς του εργαζόμενους που συνδέεται άμεσα με την θέση του περιουσιακού στοιχείου στη λειτουργική του κατάσταση,
- β) οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο στη λειτουργική του κατάσταση και
- γ) το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- α) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
- β) το επιχειρησιακό κόστος σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους εκπαίδευσης του προσωπικού) και
- γ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει, όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία

που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Συνεπώς, το κόστος της χρήσης ή επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική του αξία. Για παράδειγμα τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση και δε χρησιμοποιείται ακόμη και
- β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ανάγκη για την παραγωγική λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου.

Ορισμένες δραστηριότητες που σχετίζονται με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να μην απαιτούνται για να έρθει το στοιχείο στη θέση και την κατάσταση που χρειάζεται για τη λειτουργία του με το τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Οι παρεμπίπτουσες αυτές δραστηριότητες μπορεί να λάβουν χώρα πριν ή κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της ανάπτυξης του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος των παρεμπιπτουσών αυτών δραστηριοτήτων αναγνωρίζονται απευθείας στα αποτελέσματα.

Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός άυλου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.

8.6.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατόπιν εξαγοράς ή συνένωσης

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συγχώνευσης οντοτήτων, το κόστος αυτού θα είναι η εύλογη αξία του, κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συγχώνευσης.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων είναι διαχωρίσιμο ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, η εύλογη αξία του θα μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα λόγω της ύπαρξης επαρκούς πληροφόρησης.

Η οντότητα που αποκτά μία άλλη οντότητα καθώς και η οντότητα που προκύπτει από συνένωση, δύναται να αναγνωρίσει μία ομάδα σχετικών μεταξύ τους άυλων περιουσιακών στοιχείων σαν ένα στοιχείο, με την προϋπόθεση ότι τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.

8.6.3 Άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από μη ανταλλακτικές συναλλαγές

Σε ορισμένες περιπτώσεις άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μια οντότητα μεταβιβάζει μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής σε μία άλλη οντότητα, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όπως π.χ. δικαιώματα προσγείωσης, ραδιοτηλεοπτικά δικαιώματα και δικαιώματα μετάδοσης τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών εκπομπών, δικαιώματα ποσόστωσης εισαγωγών ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους πόρους περιορισμένης πρόσβασης.

Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, δε συνεπάγεται τη μέθοδο της αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

8.6.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

Όταν ένα άυλο πάγιο αποκτάται σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία επειδή:

- α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
 - β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
- τότε επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

8.7 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Σε κάποιες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες με σκοπό τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα

κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Τέτοιου είδους δαπάνες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν αποτελεί ταυτοποιήσιμο πόρο (δηλαδή δε διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

Η διαφορά ανάμεσα στην αγοραία αξία μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της, δύναται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή να εκφράσει ένα εύρος παραγόντων που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Εντούτοις η διαφορά αυτή, **δεν αντιπροσωπεύει το κόστος δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου** που ελέγχεται από την οντότητα.

8.8 Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δύσκολο να εκτιμηθεί το εάν το κόστος ενός εν δυνάμει εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις προϋποθέσεις λόγω προβλημάτων στο:

- α) να διαπιστωθεί αν και πότε υφίσταται ένας ταυτοποιήσιμος πόρος, που αναμένεται ότι θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών,
- β) να προσδιορίσει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος διατήρησης ή αύξησης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των καθημερινών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

Προκειμένου η οντότητα να εκτιμήσει, εάν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

α. φάση έρευνας και

β. φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται στους Γενικούς Ορισμούς Λογιστικής του Εννοιολογικού Πλαισίου, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια. Έτσι η φάση ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνει και δραστηριότητες που από τη φύση τους θα χαρακτηριζόντουσαν μεν ερευνητικές αλλά που είναι πλήρως στοχευμένες στην ανάπτυξη συγκεκριμένου

άυλου περιουσιακού στοιχείου και επομένως εντάσσονται στη φάση ανάπτυξης του στοιχείου αυτού. Εάν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα χειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση της έρευνας.

8.8.1 Φάση έρευνας

Κατά τη φάση αυτή η οντότητα δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει ότι από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος), προκύπτει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Επομένως, από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) ουδέν περιουσιακό στοιχείο προκύπτει και ουδέν αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή κατά τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν καθίστανται δεδουλευμένες.

Ενδεικτικές περιπτώσεις ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
- β) η αναζήτηση, αξιολόγηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
- γ) η αναζήτηση εναλλακτικών λύσεων, σχετικά με υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και
- δ) η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

8.8.2 Φάση ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση της ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζεται μόνο εφόσον η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα ακόλουθα:

- α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση,
- β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει,
- γ) την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο,
- δ) πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Μεταξύ άλλων, η

οντότητα μπορεί να υποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο ή αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και

στ) την ικανότητά της να επιμετρά αξιόπιστα τις δαπάνες που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος η οντότητα μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις, να ταυτοποιήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να στοιχειοθετήσει ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Αυτό γιατί η φάση της ανάπτυξης ενός προγράμματος, είναι προηγμένη σε σχέση με τη φάση της έρευνας.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης μπορεί να είναι:

α) ο σχεδιασμός, κατασκευή και η προ-παραγωγής ή προ-χρήσης δοκιμή πρωτοτύπων και προτύπων,

β) ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και μητρών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,

γ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μίας πιλοτικής εγκατάστασης ή επιχειρησιακής λειτουργίας σε κλίμακα που δεν είναι οικονομικώς ικανή για εμπορική παραγωγή ή παροχή υπηρεσιών,

δ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μίας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και

ε) κόστη ανάπτυξης ιστοσελίδων και κόστη ανάπτυξης λογισμικού.

Περαιτέρω, προκειμένου η οντότητα να στοιχειοθετήσει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που πιθανώς να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο, βάσει των λογιστικών πολιτικών «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές» ή «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» (βλέπε επόμενα δύο κεφάλαια του εκπαιδευτικού υλικού).

Η διαθεσιμότητα των πόρων για ολοκλήρωση και χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και αποκόμιση οφελών από αυτό, μπορεί να προκύπτει για παράδειγμα από ένα επιχειρησιακό σχέδιο που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οντότητας να διασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα εξωτερικής χρηματοδότησης, με την παροχή ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και παρόμοιας ουσίας στοιχεία, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία γιατί δε δύναται να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της οντότητας.

8.8.3 Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί για πρώτη φορά τα κριτήρια αναγνώρισης.

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε κόστος που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του στοιχείου αυτού, προκειμένου να καταστεί ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης. Παραδείγματα κόστους που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι:

- α) το κόστος των υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- β) το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους, που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,
- γ) οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων και
- δ) η απόσβεση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Τα κατωτέρω δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- α) έξοδα πώλησης, διοίκησης και λοιπά γενικά έξοδα, εκτός εάν αυτές οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία ενός περιουσιακού στοιχείου για χρήση,

β) καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικά λειτουργικά ελλείματα, που πραγματοποιούνται προτού επιτευχθεί η αναμενόμενη επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου και

γ) δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να χειριστούν το περιουσιακό στοιχείο.

8.8.4 Αναγνώριση εξόδου

Οι δαπάνες σχετικά με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές καθίστανται δεδουλευμένες, εκτός:

α) εάν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ή

β) εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω μιας εξαγοράς και δεν πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης. Στην περίπτωση αυτή αποτελεί μέρος της υπεραξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

Οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά αναγνωρίστηκαν ως έξοδα σύμφωνα με την παρούσα, δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

8.9 Μεταγενέστερη επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Περαιτέρω, η οντότητα οφείλει να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει αναγνωρίσει, ακόμα και αν δεν είναι έτοιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους:

α) ετησίως και

β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξίας του, σύμφωνα με τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές».

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 8: Μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται μεταγενέστερα στη τιμή κόστους όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση μειωμένο με κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομείωσης



Περαιτέρω, η οντότητα οφείλει να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει αναγνωρίσει, ακόμα και αν δεν είναι έτοιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους:

- α. ετησίως και
- β. όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξίας του

8.10 Ωφέλιμη ζωή άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η οντότητα εκτιμά εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή απεριόριστη και εάν είναι περιορισμένη, η διάρκεια ή ο αριθμός των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων ορίζουν την ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται από την οντότητα ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, όταν βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενο όριο της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές ή να παρέχει υπηρεσίες για την οντότητα.

Ο λογιστικός χειρισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

- α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα,
- β) των συνηθισμένων κύκλων ζωής για το περιουσιακό στοιχείο, βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,

- γ) της τεχνικής, τεχνολογικής, εμπορικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,
 - δ) της σταθερότητας του παραγωγικού κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο,
 - ε) των αναμενομένων ενεργειών των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,
- στ. του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτείται για να διασφαλιστούν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για την οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο και την πρόθεση και ικανότητα της οντότητας να ικανοποιήσει την απαίτηση αυτή,
- ζ) της περιόδου που η οντότητα εξασκεί έλεγχο επί του περιουσιακού στοιχείου και τους νομικούς ή άλλους περιορισμούς επί της χρήσης του, όπως και οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και
- η) του εάν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ο όρος «απεριόριστη» δε σημαίνει «άπειρη». Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά:

- α) το επίπεδο δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το περιουσιακό στοιχείο στο κανονικό επίπεδο επίδοσης όπως αυτό ορίστηκε τη χρονική στιγμή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και
- β) την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να συντηρήσει το περιουσιακό στοιχείο στο επίπεδο αυτό.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στα λογισμικά κλπ., τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευάλωτα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, σε αρκετές περιπτώσεις η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και απερίοριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δε δικαιολογεί την επιλογή μιας ωφέλιμης ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από δεσμευτική συμφωνία (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων), δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο που ισχύει η συμφωνία αυτή, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για δεσμευτικές συμφωνίες περιορισμένης

χρονικής διάρκειας που είναι δυνατό να ανανεωθούν, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την περίοδο ή τις περιόδους ανανέωσης εφόσον μπορεί να στοιχειοθετηθεί η πρόθεση ανανέωσής τους από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

Η ωφέλιμη ζωή:

- α) μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που παραχωρήθηκε από μια συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή
- β) ενός επανακτημένου δικαιώματος, αναγνωρισμένου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου, αποκτηθέντος κατά την εξαγορά μιας οντότητας, είναι η υπολειπόμενη περίοδος της δεσμευτικής συμφωνίας (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) κατά την οποία, το δικαίωμα παραχωρήθηκε χωρίς να περιλαμβάνονται χρονικές περίοδοι ανανέωσης της συμφωνίας αυτής.

Μπορεί να υπάρχουν οικονομικοί, πολιτικοί, κοινωνικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζονται από αυτούς τους παράγοντες.

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων υποδεικνύει ότι μια οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τις δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) χωρίς σημαντικό κόστος εάν:

- α) υπάρχουν ενδείξεις, πιθανώς εμπειρικές, ότι οι δεσμευτικές συμφωνίες θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται η ένδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,
- β) υπάρχουν ενδείξεις ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και
- γ) το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης»,

αντιπροσωπεύει στην ουσία το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

8.10.1 Περίοδος απόσβεσης και μέθοδοι απόσβεσης άυλων περιουσιακών

στοιχείων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Στη περίπτωση κατά την οποία ένας κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο θέτει ανώτατο όριο εσόδων, τότε το όριο αυτό μπορεί να αποτελέσει κατάλληλη βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Για παράδειγμα το δικαίωμα λειτουργίας διοδίων, μπορεί να βασίζεται σε ένα προκαθορισμένο ύψος συνολικών εσόδων που θα προέλθουν από την είσπραξη τέλους διοδίων.

Η απόσβεση κατά κανόνα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους αυτών των περιουσιακών στοιχείων και περιλαμβάνεται στη λογιστική τους αξία. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια διαδικασία παραγωγής, περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

8.10.2 Υπολειμματική αξία

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θεωρείται ότι είναι μηδενική εκτός εάν:

- α) υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρους να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή

β) υπάρχει ενεργή αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και

β1) η υπολειμματική του αξία μπορεί να προσδιορισθεί αναφορικά με αυτή την αγορά και

β2) είναι πιθανό ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία διάφορη του μηδενός, υποδηλώνει ότι η οντότητα προτίθεται να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

8.10.3 Επανεξέταση της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης

Η περίοδος και η μέθοδος απόσβεσης για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου μεταβληθεί σε σχέση με προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Εάν έχει υπάρξει μία σημαντική μεταβολή στο προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Οι μεταβολές αυτές αντιμετωπίζονται ως μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί εμφανές, ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι εύλογη. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δεικνύει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

Συν τω χρόνω, ο ρυθμός των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονται να προκύψουν για την οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι καταλληλότερη από τη σταθερή μέθοδο. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που εκπορεύονται από μια άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων του στρατηγικού σχεδιασμού της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από

το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην παρασχεθούν παρά μόνο μέχρι σε μεταγενέστερες περιόδους.

8.10.4 Επανεξέταση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται, επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς για να προσδιορισθεί εάν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν ότι η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει απεριόριστη. Εάν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από απεριόριστη σε περιορισμένη, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με την πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

8.11 Αποσύρσεις και διαθέσεις

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται:

- α) κατά τη διάθεση (συμπεριλαμβανομένης και της διάθεσης μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής) ή
- β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη χρήση ή την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης εάν υπάρχει και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν άλλη Λογιστική Πολιτική ορίζει διαφορετικά).

Όταν η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το κόστος αντικατάστασης τμήματος του περιουσιακού στοιχείου, διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αυτό αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

Στην περίπτωση:

- α) μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που είχε παραχωρηθεί από μία συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή

β) ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την εξαγορά μιας οντότητας, που επανεκδίδεται (πωλείται) σε τρίτο, η λογιστική του αξία αν υπάρχει, θα χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ζημιά από την επανέκδοση (πώληση).

Το αντάλλαγμα από τη διάθεση ενός στοιχείου των άυλων παγίων αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του. Αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του εισπρακτέου ανταλλάγματος και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, κατά το χρονικό διάστημα της πίστωσης.

Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει ήδη αποσβεστεί πλήρως.

8.12 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργουμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων τα εξής:

- α) εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή απεριόριστες και εάν είναι περιορισμένες τη διάρκειά τους και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν στην περίπτωση αυτή,
- β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,
- γ) τη μικτή λογιστική αξία και τις όποιες σωρευμένες αποσβέσεις (συναθροισμένες με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς,
- δ) κάθε στοιχείο της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- ε) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας:

- i. προσθήκες, εμφανίζοντας ξεχωριστά εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύχθηκαν εσωτερικώς, εκείνα που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και αυτά που αποκτήθηκαν κατόπιν εξαγορών,
- ii. περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που ταξινομείται

- ως διακρατούμενη προς πώληση, σύμφωνα με τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει η οντότητα,
- iii. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που προκύπτουν από αναπροσαρμογές,
- iv. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές (εάν υπάρχουν),
- v. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές κατά περίπτωση (εάν υπάρχουν),
- vi. αποσβέσεις που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς,
- vii. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας αναφοράς και
- viii. λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά την περίοδο αναφοράς.

Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στην επιχειρησιακή λειτουργία μιας οντότητας. Παραδείγματα τέτοιων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) εμπορικά σήματα,
- β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους εκδόσεων, γ) λογισμικό,
- δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,
- ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανική ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι ανωτέρω κατηγορίες διαχωρίζονται σε μικρότερες ή συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε πιο συναφή πληροφόρηση για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στη λογιστική εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο

είτε αναμένεται να έχει ουσιαστική επίδραση σε επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- β) στη μέθοδο απόσβεσης ή
- γ) στην υπολειμματική αξία

Επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

- α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική του αξία και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της ωφέλιμης ζωής του ως απεριόριστης,
- β) μία περιγραφή της λογιστικής αξίας και της υπολειπόμενης περιόδου απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας,
- γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών και έχουν αναγνωριστεί αρχικά στην εύλογη αξία τους:
 - i. την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε αρχικά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
 - ii. τη λογιστική τους αξία,
- δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και οι λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα προς εξασφάλιση υποχρεώσεων και
- ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης

Η οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό της δαπάνης των φάσεων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο αναφοράς.

Λοιπή πληροφόρηση

Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων άυλων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι έννοιες και ορισμοί των άυλων παγίων, τα κριτήρια αναγνώρισης και οι μέθοδοι επιμέτρησής τους, έγινε αναφορά σε ειδικές κατηγορίες παγίων, στον τρόπο καθορισμού της ωφέλιμης ζωής τους, στις μεθόδους απόσβεσής τους, στις ιδιαιτερότητες της λογιστικής διαχείρισής τους και στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, για την επεξήγηση και υποστήριξη της αποτύπωσής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1^ο. Αναγνώριση εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα Ο την 01/01/20X1 αποφασίζει ότι χρειάζεται ένα νέο πληροφοριακό σύστημα, για τον αποτελεσματικότερο προγραμματισμό των δικαστικών υποθέσεων που θα οδηγήσει τελικά σε αύξηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς 01/01/20X1 έως 31/12/20X1, αναζητά και αξιολογεί όλες τις εναλλακτικές λύσεις και η τελική επιλογή της είναι ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα αναπτυχθεί εσωτερικώς από την οντότητα. Την 01/01/20X2 ξεκινά η ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος. Την ημερομηνία αυτή η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το σύστημα και να το χρησιμοποιήσει, την ικανότητά της να το χρησιμοποιήσει, πώς το σύστημα θα δημιουργήσει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών καθώς και τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει το σύστημα.

Ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου οφείλει να παρουσιάζει αναφορά προόδου του έργου στη διοίκηση της οντότητας, την τελευταία ημερομηνία κάθε μήνα. Μεταξύ αυτών που πρέπει να περιλαμβάνει η αναφορά του, είναι η τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του πληροφοριακού συστήματος προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση, η διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών πόρων για την ολοκλήρωση της

ανάπτυξης καθώς και τις πραγματοποιούμενες δαπάνες για την ανάπτυξη του συστήματος. Στην μηνιαία αναφορά της 30ης /11/20X2 ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου, στοιχειοθετεί για πρώτη φορά ότι το σύστημα μπορεί τεχνικά να ολοκληρωθεί την 31η/12/20X3 και ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα την ημερομηνία αυτή. Την περίοδο 01/01/20X1-31/12/20X1, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 100 €. Την περίοδο 01/01/20X2-31/12/20X2, σύμφωνα με την μηνιαία αναφορά του υπεύθυνου του έργου, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 1.000 € εκ των οποίων 900 € είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την 1η/12/20X2 και 100 € πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1 Δεκεμβρίου 20X2 και 31 Δεκεμβρίου 20X2. Την περίοδο 01/01/20X3-31/12/20X3 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 2.000 €. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι επειδή η οντότητα μέχρι της 31/12/20X1 βρισκόταν σε αναζήτηση, αξιολόγηση και διαδικασία επιλογής (φάση έρευνας), δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει ότι από τις δαπάνες που πραγματοποίησε μέχρι τότε ήτοι 100€, θα προκύψει περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς θα τις αναγνωρίσει ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες. Επίσης, οι δαπάνες που πραγματοποίησε από 1/1/20X2 μέχρι 30/11/20X2 ήτοι 900€ παρότι αφορούσαν την ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος, επειδή δεν πληρείται το κριτήριο της τεχνικής δυνατότητας ολοκλήρωσης του συστήματος καθώς και η στοιχειοθέτηση ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα, θα τις αναγνωρίσει και αυτές ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες.

Από την 1η/12/20X2 που η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα κριτήρια της (δεδομένης και της από 30/11/20X2 αναφοράς του τεχνικού υπευθύνου του έργου) και μέχρι την 31η/12/20X3, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ήτοι 2.100€ (100€ από 1/12/20X2 – 31/12/20X2 και 2.000€ του έτους 20X3), κεφαλαιοποιούνται και αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα 2^ο. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή

Η οντότητα τοπικής αυτοδιοίκησης Α αποκτά μία ευρεσιτεχνία επί του τύπου ενός συστήματος ανακύκλωσης απορριμμάτων από την οντότητα Β, προκειμένου να διασφαλιστεί η δυνατότητα της οντότητας Α να ανακυκλώνει τα απορρίμματα πιο αποτελεσματικά. Η ευρεσιτεχνία η οποία προστατεύεται με κατοχύρωσή της σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, αναμένεται να έχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών τουλάχιστον 15 έτη. Η οντότητα Α η οποία έχει τη βούληση να πουλήσει την

ευρεσιτεχνία, έχει τη δέσμευση της δημοτικής οντότητας Γ να αγοράσει την ευρεσιτεχνία σε 5 έτη προς 60% της εύλογης αξίας της ευρεσιτεχνίας κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε από την οντότητα Α. Η ευρεσιτεχνία θα αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια 5 ετών που είναι η ωφέλιμη ζωή της για την οντότητα Α, με υπολειμματική αξία ίση με το 60% της εύλογης αξίας που είχε κατά την ημερομηνία απόκτησής της. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται και για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 3^ο. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

Εάν υποθέσουμε ότι μία ευρεσιτεχνία, μπορεί να παράγει φιλική προς το περιβάλλον ανακύκλωση απορριμμάτων επ' αόριστο και η οντότητα έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα δικαιώματα της ευρεσιτεχνίας χρησιμοποιώντας αυτή χωρίς διαφανόμενο χρονικό όριο, τότε η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θεωρείται απεριόριστη. Στη περίπτωση αυτή η ευρεσιτεχνία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση, εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή της είναι περιορισμένη. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 4^ο. Αποκτηθέν δικαίωμα για διενέργεια δημοτικών δρομολογίων μεταξύ όμορων Δήμων

Η δημοτική οντότητα Α αποκτά από την δημοτική οντότητα Β, το δικαίωμα να διενεργεί συγκοινωνιακά δρομολόγια μεταξύ των δύο όμορων δήμων. Η άδεια διενέργειας δρομολογίων που δόθηκε από την οντότητα Β στην οντότητα Α θα ανανεώνεται κάθε 5 έτη με ελάχιστο κόστος για την οντότητα Α. Η οντότητα Β έχει δεσμευτεί να ανανεώνει ανά 5 έτη την άδεια, από την στιγμή που η οντότητα Α τηρεί τους όρους της συμφωνίας παρέχοντας συνεπή συγκοινωνιακή εξυπηρέτηση στους δημότες. Επειδή οι συνθήκες και τα δεδομένα που προκύπτουν από τη συμφωνία, δημιουργούν εύλογες ενδείξεις ότι η συγκοινωνιακή γραμμή θα αποφέρει ταμειακές εισροές για την οντότητα Α σε χρονική διάρκεια που δεν μπορεί να καθοριστεί, η εν λόγω άδεια θα αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή από τη οντότητα Α. Στη περίπτωση αυτή το περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή

του είναι περιορισμένη. Επίσης θα εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 5°. Αποκτηθέντα συγγραφικά δικαιώματα

Ανατίθεται από δημόσια οντότητα σε ομάδα φιλολόγων – ιστορικών η συγγραφή τρίτομου ιστορικού έργου, με τη σύμβαση η οποία υπογράφεται από τους αντισυμβαλλόμενους να προβλέπει την κτήση των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας) του έργου από την οντότητα. Πρόθεση της οντότητας, είναι η διάθεση αντιτύπων του τρίτομου ιστορικού έργου μέσω του Μουσείου Νεότερης Ιστορίας στο κοινό έναντι αντιτίμου, για χρονικό διάστημα μέχρι τα έσοδα από τη διάθεση των αντιτύπων να φθάσουν σε ύψος τη δαπάνη κτήσης των συγγραφικών δικαιωμάτων. Το κόστος εξαγοράς των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας), δύναται να αναγνωριστεί από την οντότητα ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, ανάλογη της χρονικής διάρκειας διάθεσης του έργου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ

9.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για την Απομείωση των Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Χρηματοροές και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

9.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, ορίζει πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και περιγράφει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

9.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να εμπεδώσουν τις διαδικασίες που απαιτούνται για να προσδιορίσουν εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσουν ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται με τον ορθό τρόπο. Επίσης, να κατανοήσουν πότε και με ποιο τρόπο μια οντότητα αναστρέφει τη ζημιά απομείωσης.

9.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις απαραίτητες έννοιες και τους ορισμούς, τις διαδικασίες αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο, την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού του, την αναγνώριση και επιμέτρηση της ζημιάς απομείωσης, την έννοια και τον τρόπο διαχείρισης μονάδων δημιουργίας χρηματοροών και υπεραξίας, τις διαδικασίες αναστροφής ζημιάς απομείωσης και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

9.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

9.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 26 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 36 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

9.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από:

- α) αποθέματα,
- β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικά συμβόλαια,
- γ) χρηματοοικονομικά και άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων οι απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές,
- δ) περιουσιακά στοιχεία από παροχές εργαζομένων και
- στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

9.3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση (Impairment) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της

συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Ενεργός αγορά (active market) είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες υφίστανται:

- (α) τα στοιχεία που εμπορεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης (fair value less cost to sell) είναι το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μείον τα κόστη διάθεσης.

Κόστη διάθεσης (costs of disposal) είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.

Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (cash-generating unit) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης που δημιουργούν ταμειακές εισροές, από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές (cash-generating assets) είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

Υπεραξία (Goodwill) είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

Ωφέλιμη ζωή (Useful life) είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

9.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές

Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να κατέχεται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης παρόλο που ενδέχεται να μην ικανοποιεί το σκοπό αυτό σε μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς. Αντιστρόφως, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.

Σε άλλες περιπτώσεις, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές και επίσης να χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές. Ο βαθμός στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε εμπορική βάση χρειάζεται να αξιολογηθεί για να προσδιοριστεί εάν η οντότητα πρέπει να εφαρμόσει την οικεία λογιστική πολιτική. Εάν, το μέρος που δημιουργεί χρηματοροές είναι ουσιαστικότερο από το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές στο σύνολο των υπηρεσιών, τότε εφαρμόζεται η παρούσα.

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές εάν ο σκοπός του περιουσιακού στοιχείου είναι να δημιουργεί ή όχι χρηματοροές, απαιτείται κρίση από την οντότητα, αναπτύσσοντας κριτήρια που θα εφαρμόζονται με συνέπεια, σύμφωνα και με τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ή δε δημιουργούν χρηματοροές.

Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές. Επειδή η υπεραξία δε δημιουργεί οικονομικά οφέλη ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία, ελέγχεται για απομείωση ως μέρος μιας ή περισσότερων δημιουργίας ταμειακών ροών.

9.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

9.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης

Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, η οντότητα επίσης ελέγχει ετησίως για απομείωση:

- α) άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση
- β) την υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

9.4.2 Πηγές πληροφόρησης

Κατά την εκτίμηση εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η εμπορική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης,
- (β) σημαντικές αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ενταγμένο, και
- (γ) επιτόκια αγοράς ή άλλοι δείκτες απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (α) διαθέσιμες ενδείξεις για απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- (β) σημαντικές αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, πλάνια για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή

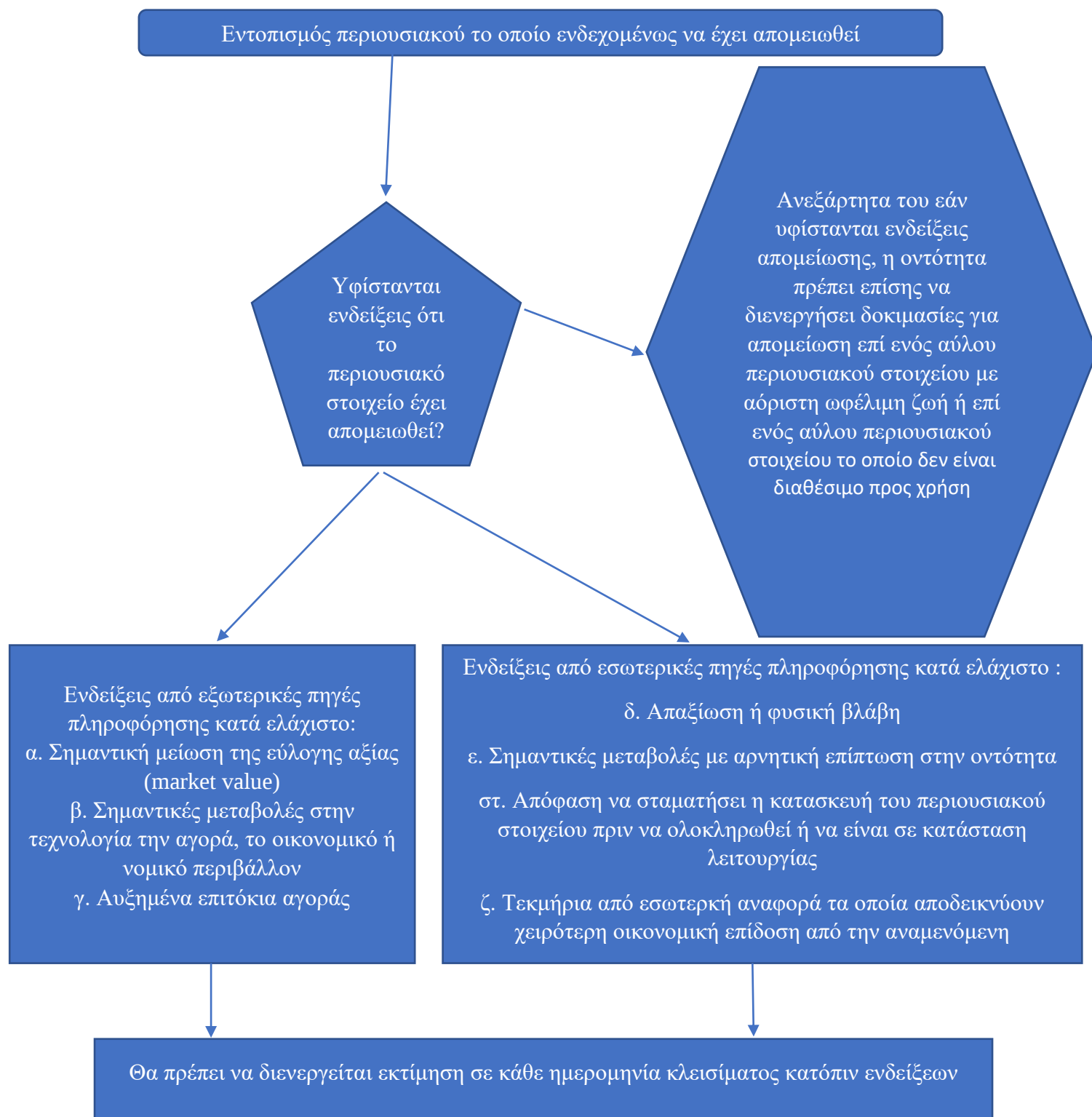
πλάνα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως απεριόριστης,

(γ) διαθέσιμες ενδείξεις από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι σημαντικά χειρότερη από την αναμενόμενη και

(δ) απόφαση για διακοπή της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό είναι έτοιμο ή σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοσθεί.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 9: Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου



(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

9.5 Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού

Για τους σκοπούς της επιμέτρησης του ανακτήσιμου ποσού ο όρος “περιουσιακό στοιχείο” χρησιμοποιείται τόσο για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο όσο και για μονάδα δημιουργίας χρηματορών. Για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Στη περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί χρηματοροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, εκτός εάν:

- (α) η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του ή
- (β) η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί ότι δε διαφέρει από την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και η τελευταία μπορεί να προσδιοριστεί.

9.5.1 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, προσαρμοσμένη με τα επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε κάποια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία αναφοράς, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν αντανάκλα μια αναγκαστική πώληση.

Κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και συναφείς φόροι συναλλαγών, έξοδα απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα επαυξητικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση προς πώληση. Δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

9.5.2 Προσδιορισμός αξίας χρήσης

Τα ακόλουθα στοιχεία αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) μια εκτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
- (β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών χρηματοροών,
- (γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο της αγοράς,
- (δ) το κόστος ανάληψης της αβεβαιότητας που είναι εγγενής στο περιουσιακό στοιχείο και
- (ε) άλλοι παράγοντες, όπως η έλλειψη ρευστότητας, που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στην αποτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η εκτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- (α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από τη τελική διάθεσή του και
- (β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές χρηματοροές.

Παρούσα αξία μιας σειράς ταμειακών ροών

Οι ταμειακές ροές προκύπτουν από την είσπραξη ή καταβολή ενός χρηματικού ποσού στο τέλος μιας περιόδου. Συνήθως, οι εισροές έχουν θετικό πρόσημο (το σύνολο των μετρητών αυξήθηκε) και οι εκροές έχουν αρνητικό (το σύνολο των μετρητών μειώθηκε). Οι ταμειακές ροές μιας περιόδου αντιπροσωπεύουν την καθαρή μεταβολή των μετρητών της ίδιας περιόδου. Για να υπολογίσουμε την καθαρή παρούσα αξία (Π.Α) μιας σειράς ταμειακών ροών, βρίσκουμε την παρούσα αξία των ταμειακών ροών και τις προσθέτουμε.

Για παράδειγμα, αν μια σειρά ταμειακών ροών αποτελείται από +100 € στο τέλος της 1ης περιόδου, -50 € στο τέλος της 2ης περιόδου και +35 € στο τέλος της 3ης περιόδου και το επιτόκιο ανά περίοδο ανατοκισμού είναι 5 % (0,05), τότε η παρούσα αξία αυτών των τριών ταμειακών ροών είναι:

$$\text{Τύπος Παρούσας Αξίας: } \text{Π.Α} = \sum_{t=1}^N \frac{\text{Ταμειακή Ροή}}{(1+r)^t}$$

$$\text{Π.Α} = \text{ΠΑ}_1 + \text{ΠΑ}_2 + \text{ΠΑ}_3 = 100/(1,05)^1 - 50/(1,05)^2 + 35/(1,05)^3 = 95,24 - 45,35 + 30,23 = 80,12$$

9.5.3 Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών χρηματοροών

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών περιλαμβάνουν:

- (α) προβλέψεις ταμειακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,
- (β) προβλέψεις ταμειακών εκροών που είναι απαραίτητες προκειμένου να δημιουργούνται ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων ταμειακών εκροών για να ετοιμαστεί το

περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μια εύλογη και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο και (γ) καθαρές χρηματοροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) από (ή για) τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Στις προβλέψεις των ταμειακών εκροών περιλαμβάνονται τα έξοδα τακτικής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια εύλογη και συνεπή βάση στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμειακές εκροές που πρέπει να πραγματοποιηθούν, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών περιλαμβάνει μια εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμειακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, η περίπτωση αυτή αφορά ένα κτήριο υπό κατασκευή που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Η εκτίμηση των καθαρών χρηματοροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται), από (ή για) τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται με παρόμοιο τρόπο με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου.

9.5.4 Μελλοντικές χρηματοροές σε ξένο νόμισμα

Οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο για αυτό το νόμισμα. Η οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας χρήσης.

9.5.5 Προεξοφλητικό επιτόκιο

Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:

- (α) τη διαχρονική αξία του χρήματος, που αντιπροσωπεύεται από το τρέχον ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο και
- (β) τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις χρηματοροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο, είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν επρόκειτο να διαλέξουν μια επένδυση που θα δημιουργούσε χρηματοροές ποσού, διάρκειας και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμες με αυτές που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

9.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από άλλη λογιστική πολιτική. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη σε άλλη λογιστική πολιτική, τότε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μηδενίζεται.

Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές περιόδους αναφοράς, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

9.7 Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και υπεραξία

Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ενδέχεται να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό εκτιμάται γι' αυτό το μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του, η οντότητα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει.

Το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί εάν:

- (α) η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι συγκλίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης (π.χ. όταν οι μελλοντικές

χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι είναι αμελητέες) και

(β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αξία χρήσης, και επομένως το ανακτήσιμο ποσό, προσδιορίζεται μόνο για την μονάδα δημιουργίας χρηματοροών η οποία περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο.

Μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο, και δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Για να διαπιστώσει η οντότητα αν οι ταμειακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, λαμβάνει υπόψη της διάφορους παράγοντες περιλαμβανομένων, τον τρόπο που η διοίκηση της οντότητας παρακολουθεί τις λειτουργίες της οντότητας ή τον τρόπο που η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή διάθεση των περιουσιακών στοιχείων και των λειτουργιών της.

Παράδειγμα 1^ο Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Μία οντότητα λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μία σύμβαση με ένα Δήμο, η οποία απαιτεί ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμιακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

Επειδή η οντότητα δεν έχει την επιλογή (λόγω συμβατικής δέσμευσης) να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές, από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, είναι οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από τις πέντε διαδρομές μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για κάθε διαδρομή είναι η εταιρία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

Παράδειγμα 2^ο Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Σε μια οντότητα του δημόσιου τομέα με δραστηριότητα εξορύξεων ανήκει ένας σιδηρόδρομος που υποστηρίζει τις δραστηριότητες εξόρυξης από τα ορυχεία. Ο συγκεκριμένος σιδηρόδρομος:

- α) δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κανένα άλλο σκοπό,
- β) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι περιουσιακό στοιχείο μη δημιουργίας ταμειακών ροών και
- γ) θα μπορούσε να πωληθεί μόνο ως μέταλλο (scrap) και δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία των μεταλλείων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του ιδιωτικού σιδηρόδρομου, γιατί η αξία λόγω χρήσης του δεν μπορεί να προσδιοριστεί και είναι πιθανώς σημαντικά διαφορετική από την εύλογη αξία του η οποία προσεγγίζει την υπολειματική και η οποία είναι αμελητέα.

Συνεπώς, η οντότητα του δημόσιου τομέα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ανήκει ο συγκεκριμένος σιδηρόδρομος, δηλαδή, είναι το μεταλλείο ως ένα σύνολο.

9.7.1 Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μονάδας δημιουργίας χρηματοροών

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται με συνέπεια ως προς τον τρόπο που προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό της.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

- α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που δύναται να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια εύλογη και συνεπή βάση στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και θα δημιουργούν τις μελλοντικές ταμειακές εισροές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και
- β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας

χρηματοροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, εάν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης (ή η εκτιμώμενη χρηματοροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και των υποχρεώσεων μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μια ουσιαστική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό τόσο της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών όσο και της λογιστικής αξίας της.

Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση:

- α) των περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (για παράδειγμα, απαιτήσεις ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή
- β) υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί (για παράδειγμα, υποχρεώσεις προς προμηθευτές, συντάξεις και άλλες προβλέψεις).

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

Για να πραγματοποιηθεί μια ουσιαστική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό τόσο της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών όσο και της λογιστικής αξίας της.

Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση α) των περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (για παράδειγμα, απαιτήσεις ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή β) υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί (για παράδειγμα, υποχρεώσεις προς προμηθευτές, συντάξεις και άλλες προβλέψεις). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

Παράδειγμα 3^ο Ανακτήσιμο ποσό μονάδας δημιουργίας χρηματοροών

Μία εταιρία λειτουργεί ένα μεταλλείο σε μία χώρα όπου η νομοθεσία απαιτεί ότι ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποκαταστήσει το χώρο μετά την ολοκλήρωση των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων του. Η λογιστική αξία της πρόβλεψης για τις δαπάνες αποκατάστασης είναι 500€, ποσό το οποίο είναι ίσο με την παρούσα αξία του κόστους αποκατάστασης.

Η οντότητα εξετάζει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο, ως ένα σύνολο. Η οντότητα έχει λάβει διάφορες προσφορές πώλησης του μεταλλείου σε τιμή περίπου 800€. Η τιμή αυτή αντανakλά το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει την υποχρέωση να αποκαταστήσει το υπερκείμενο. Το κόστος διάθεσης για το μεταλλείο είναι αμελητέο. Η αξία λόγω χρήσεως του μεταλλείου είναι περίπου 1.200€ χωρίς να συμπεριλαμβάνει τα κόστη αποκατάστασης. Η λογιστική αξία του μεταλλείου είναι 1.000€.

Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 800€. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται κόστη αποκατάστασης που έχουν ήδη προβλεφθεί. Ως μία συνέπεια, η αξία λόγω χρήσης για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται μετά τη συμπερίληψη του κόστους αποκατάστασης και εκτιμάται να είναι 700€ (1.200 μείον 500). Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 500€, που είναι η λογιστική αξία του μεταλλείου (1.000), μείον τη λογιστική αξία της πρόβλεψης του κόστους αποκατάστασης (500). Συνεπώς, ως ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ εύλογης και αξίας χρήσης που είναι η εύλογη δηλαδή 800€.

9.7.2 Κατανομή υπεραξίας στις μονάδες δημιουργίας χρηματοροών

Για τους σκοπούς ελέγχου της απομείωσης, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οντότητας επιμερίζεται, από την ημερομηνία της απόκτησης, σε κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών του αποκτώντος, που αναμένεται να ωφεληθεί από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε αυτές τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Σε κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται η υπεραξία, πρέπει:

- α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης και

β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθος ένα τομέα δραστηριότητας.

Η υπεραξία δε δημιουργεί χρηματοροές, ή μειώσεις στις καθαρές ταμειακές εκροές, ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις χρηματοροές πολλαπλών μονάδων χρηματοροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας χρηματοροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας χρηματοροών. Επομένως, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης κάποιες φορές συνιστάται σε έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί.

9.7.3 Έλεγχος απομείωσης για μονάδες δημιουργίας χρηματοροών με υπεραξία

Όταν, η υπεραξία συσχετίζεται με μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα αυτή, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρξει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρουμένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της.

Αν η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, που περιγράφηκε στην παράγραφο περιλαμβάνει στη λογιστική αξία της άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση και αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ελεγχθεί για απομείωση μόνο ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πρέπει να ελέγχεται και η μονάδα για απομείωση σε ετήσια βάση.

Μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ελέγχεται για απομείωση ετησίως οποτεδήποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα αυτή θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η οντότητα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης.

9.7.4 Χρονοδιάγραμμα πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία δύναται να πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς.

Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ενδέχεται να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών που περιέχει υπεραξία.

Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο απομείωσης της μονάδας στη τρέχουσα περίοδο αναφοράς, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποτελούν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί ουσιωδώς από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- (β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό περιθώριο, και
- (γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι αμυδρή.

9.7.5 Ζημία απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (την μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία), όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων). Η ζημία απομείωσης επιμερίζεται για να μειώσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας (ομάδας μονάδων), κατά την ακόλουθη σειρά:

- (α) πρώτα, τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) και
- (β) εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) κατ' αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας (ομάδας μονάδων).

Αυτές οι μειώσεις στις λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης στα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία.

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

- (α) της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (αν είναι προσδιορίσιμη),
- (β) της αξίας χρήσης του (αν είναι προσδιορίσιμη) και
- (γ) του μηδενός

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές συνεισφέρει σε μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλογία της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας.

Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί:

- (α) μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφονται παραπάνω, και
- (β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας χρηματοροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Παράδειγμα 4^ο Έλεγχος απομείωσης περιουσιακού στοιχείου ως μέρους μονάδας δημιουργίας χρηματοροών

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσιολογική φθορά, αλλά ακόμη λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως λειτουργούσε. Η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμιακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής λήφθηκε ως ένα μη απομειωμένο σύνολο.

Παραδοχή 1η: Προϋπολογισμοί/Προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση, δεν αντανakλούν καμία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μόνο του δεν μπορεί να εκτιμηθεί, αφού η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος:

(α) μπορεί να διαφέρει από την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

και

(β) μπορεί να προσδιορίζεται μόνο για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρόλα αυτά, η οντότητα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μία βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μία ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανakλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη αναλώνονται από την οντότητα.

Παραδοχή 2η: Προϋπολογισμοί/προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση αντανakλούν μία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεση του εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιορίζεται και καμία σημασία να μη δίδεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (ήτοι, τη γραμμή παραγωγής). Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το μηχάνημα.

9.8 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης

Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα εξετάζει, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

- (α) η αξία του περιουσιακού στοιχείου στην αγορά έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,
- (β) σημαντικές αλλαγές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, και
- (γ) επιτόκια αγοράς ή άλλοι δείκτες απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και αυτές οι μειώσεις μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (δ) σημαντικές αλλαγές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί ή ενισχυθεί η επίδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο,
- (ε) ενδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σημαντικά καλύτερη από την αναμενόμενη και
- (στ) απόφαση για συνέχιση της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, που προηγουμένως είχε σταματήσει πριν αυτό καταστεί έτοιμο ή περιέλθει σε κατάσταση που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθούν.

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς 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. Σε αυτή τη περίπτωση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οντότητα τελευταία αναγνώρισε μια ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η οντότητα απαιτείται να προσδιορίσει τη μεταβολή στις εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στην εκτιμώμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα μεταβολών στις εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

- (α) μια μεταβολή στη βάση εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ή στην αξία χρήσης),
- (β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία χρήσης, μια μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο ή
- (γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των συστατικών της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

9.8.1 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα Όταν, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου συμψηφίζει κατ' αρχάς παρελθούσα ζημία απομείωσης που έχει προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται εν συνεχεία στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής της περιόδου που προκύπτει, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει.

Μετά την αναγνώριση αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους αναφοράς, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά τη τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

9.8.2 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας, κατ' αναλογία προς τις λογιστικές αξίες τους. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Κανένα μέρος του ποσού της αναστροφής δε κατανέμεται σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, το οποίο συνεισφέρει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Κατά την κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

- (α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιορίσιμη) και
- (β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν αναστρέφεται σε επόμενες περιόδους αναφοράς.

9.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων

Η αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, και το αντίστροφο, συμβαίνει μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι μια τέτοια αναταξινόμηση είναι εύλογη. Η αναταξινόμηση, από μόνη της, δεν προκαλεί απαραίτητα έναν έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

9.10 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για το διαχωρισμό περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων⁽¹⁾:

- α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,
- β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται,
- γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και
- δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

- α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,
- β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε,
- γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

- (i) τη φύση του και
 - (ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,
- δ) για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών:
- (i) μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (π.χ. αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας),
 - (ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τότε και κατά τομέα και
 - (iii) αν ο τρόπος ομαδοποίησης για τη σύσταση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, μια περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου ομαδοποίησης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο προσδιορίστηκε η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών,
- ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,
- στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και
- ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στη τυχόν προηγούμενη εκτίμηση της αξίας χρήσης.

Η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες:

- α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημιές απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης και
- β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

Αν, οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) κατά την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους για τους οποίους το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

Γνωστοποίηση εκτιμήσεων για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας χρηματοροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

Η οντότητα γνωστοποιεί τις εξής πληροφορίες, για κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας:

- α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων),
- β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων),
- γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (αξία χρήσης ή εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης),
- δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία χρήσης:

(i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις χρηματοροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία,

(ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανakλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει χρηματοροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που έχει ήδη εγκρίνει η διοίκηση και, όταν, για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων), χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών, μια επεξήγηση γιατί δικαιολογείται αυτή η μεγαλύτερη περίοδος,

(iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προέκταση των προβλεπόμενων χρηματοροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και επεξήγηση για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει τον μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται και

(v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις χρηματοροών,

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης τιμής στην αγορά για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

(i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία.

(ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν η αξία (οι αξίες) αυτή αντανakλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(iii) την περίοδο για την οποία η διοίκηση έχει προβλέψει τις χρηματοροές,

- (iv) το συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προβολή των χρηματοροών και
- (v) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε,
- στ) αν μια εύλογα πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:
- (i) το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) θα μπορούσε να υπερβαίνει τη λογιστική αξία της,
- (ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και
- (iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να μεταβληθεί, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.

Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλές μονάδες δημιουργίας χρηματοροών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) αυτών βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

- α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),
- β) τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),

γ) μια περιγραφή των βασικών παραδοχών,
δ) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
ε) αν μια λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:

- (i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους,
- (ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και
- (iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο, τα κριτήρια απομείωσης, οι μέθοδοι υπολογισμού και ο τρόπος με τον οποίο οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, περιγράφηκε τότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και ποιες είναι οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1^ο Αναγνώριση μονάδας δημιουργίας χρηματοροών

α) Ένας δήμος κατέχει μια μονάδα διάθεσης απορριμμάτων, η οποία μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιεί και μια εγκατάσταση σύνθλιψης που υποστηρίζει τις δραστηριότητες της διάθεσης απορριμμάτων. Η εγκατάσταση σύνθλιψης θα μπορούσε να πωληθεί μόνο για υπολείμματα (scrap) και δε δημιουργεί

ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών των άλλων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας διάθεσης απορριμμάτων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό της εγκατάστασης σύνθλιψης, γιατί η αξία χρήσης της δεν μπορεί να προσδιοριστεί και πιθανώς διαφέρει από την αξία της ως υπόλειμμα (scrap). Επομένως, ο δήμος εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει η εγκατάσταση σύνθλιψης, δηλαδή τη μονάδα διάθεσης απορριμμάτων ως σύνολο.

β) Η οντότητα Μ είναι μια εταιρεία παραγωγής ενέργειας. Διαθέτει ένα κτίριο όπου στεγάζονται τα κεντρικά γραφεία της, το οποίο χρησιμοποιείται πλήρως για το σκοπό αυτό. Μετά από μια σημαντική αναδιάρθρωση του διοικητικού προσωπικού, πλέον, το ήμισυ του κτιρίου ιδιοχρησιμοποιείται και το υπόλοιπο ήμισυ ενοικιάζεται σε τρίτο μέρος. Η σύμβαση μίσθωσης με τον ενοικιαστή είναι για πέντε χρόνια.

Ο πρωταρχικός σκοπός του κτιρίου είναι να χρησιμεύσει ως περιουσιακό στοιχείο, υποστηρικτικό στις παραγωγικές δραστηριότητες της Μ στο σύνολό της, και άρα πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές. Για το λόγο αυτό, οι ταμειακές εισροές από την ενοικίαση του κτιρίου δεν μπορεί να θεωρούνται σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές της οντότητας ως σύνολο. Έτσι, η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το κτίριο ανήκει είναι η οντότητα Μ ως σύνολο.

Παράδειγμα 2^ο Περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές το οποίο συνεισφέρει σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Ένα δημόσιο νοσοκομείο κατέχει και λειτουργεί ένα μαγνητικό τομογράφο ο οποίος χρησιμοποιείται κυρίως από ασθενείς που δεν πληρώνουν αμοιβή. Ωστόσο, το 20% της χρήσης του προορίζεται για ασθενείς που πληρώνουν αμοιβή. Οι ασθενείς αυτοί, νοσηλεύονται σε ξεχωριστό κτίριο που περιλαμβάνει θαλάμους, ένα χειρουργείο και διάφορα στοιχεία κεφαλαιουχικού εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για ασθενείς που καταβάλλουν αμοιβή. Στην πράξη, θεωρείται ότι ο τομογράφος συνεισφέρει στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αλλά δε δημιουργεί ανεξάρτητες χρηματοροές.

Στις 31 Δεκεμβρίου 2021, η λογιστική αξία του κτιρίου και του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού είναι 3.000.000 ευρώ. Δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του κτιρίου και των στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού μεμονωμένα. Ως εκ

τούτου, το κτίριο και ο κεφαλαιουχικός εξοπλισμός θεωρούνται ως μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Την 1η Ιανουαρίου 2021, ο μαγνητικός τομογράφος είχε λογιστική αξία 300.000 ευρώ. Αναγνωρίστηκε έξοδο απόσβεσης 60.000 ευρώ για το μαγνητικό τομογράφο στις 31 Δεκεμβρίου 2021.

Επειδή υπάρχει σημαντική τεχνολογική πρόοδος στον συγκεκριμένο τομέα, ο μαγνητικός τομογράφος ελέγχεται για απομείωση στις 31 Δεκεμβρίου 2021 και αναγνωρίστηκε ζημιά απομείωσης 40.000 ευρώ και επομένως η λογιστική αξία του μαγνητικού τομογράφου στις 31 Δεκεμβρίου 2021 είναι 200.000 ευρώ.

Κατά τη διάρκεια του έτους 2021 έχει σημειωθεί σημαντική μείωση στον αριθμό των ασθενών με αμοιβή στο νοσοκομείο. Επομένως, η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ελέγχεται για απομείωση. Το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, με βάση την αξία χρήσης της, εκτιμάται σε 2.740.000 ευρώ.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές συνεισφέρει σε μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλογία της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές αντικατοπτρίζει τυχόν ζημίες απομείωσης, κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Επομένως, το 20% της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του μαγνητικού τομογράφου (40.000 ευρώ) κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν από τον προσδιορισμό της ζημιάς απομείωσης. Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών ανέρχεται σε 3.040.000 ευρώ και η ζημιά απομείωσης που αναγνωρίζεται είναι 300.000 ευρώ. Η ζημιά απομείωσης κατανέμεται στο κτίριο και στον κεφαλαιουχικό εξοπλισμό κατ' αναλογία των λογιστικών τους αξιών.

Παράδειγμα 3^ο Λογιστική αντιμετώπιση μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου το οποίο ανήκει σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλόγως εάν το ανακτήσιμο ποσό του είναι προσδιορίσιμο.

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσική ζημιά, αλλά ακόμη λειτουργεί, όχι όμως όπως πριν από τη φυσική ζημιά. Η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δε δημιουργεί ανεξάρτητες ταμειακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών

στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών άλλων περιουσιακών στοιχείων, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής στο σύνολό της δεν είναι απομειωμένη.

Παραδοχή 1: Η διοίκηση, δεν προτίθεται να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος δεν είναι προσδιορίσιμο, διότι η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος ενδέχεται να αποκλίνει από την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και μπορεί να προσδιοριστεί μόνο για τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρ' όλα αυτά, η οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μια βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μια ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανakλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

Παραδοχή 2: Η διοίκηση προτίθεται να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Οι χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεσή του, εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος είναι προσδιορίσιμο διότι η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμηθεί ότι συγκλίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης. Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος μείον το κόστος διάθεσης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ

10.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για την Απομείωση των Περιουσιακών Στοιχείων που δε Δημιουργούν Χρηματοροές και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

10.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται με τον ορθό τρόπο. Επίσης, ορίζει πότε και με ποιο τρόπο μια οντότητα αναστρέφει τη ζημιά απομείωσης και περιγράφει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

10.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να εμπεδώσουν τις διαδικασίες που απαιτούνται για να προσδιορίσουν εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσουν ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται με τη προβλεπόμενη μεθοδολογία. Επίσης, να κατανοήσουν πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης.

10.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις απαραίτητες έννοιες και τους ορισμούς, τις διαδικασίες αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο, την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού του, την αναγνώριση και επιμέτρηση της ζημιάς απομείωσης, τις διαδικασίες αναστροφής ζημιάς απομείωσης και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

10.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

10.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 21 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στην πηγή αυτή.

10.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από:

- α) αποθέματα,
- β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικά συμβόλαια,
- γ) χρηματοοικονομικά και άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων οι απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

10.3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή, με τις εξής έννοιες:

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash- generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Απομείωση (Impairment) είναι απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Ενεργός αγορά (Active market) είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες υφίστανται:

- (α) τα στοιχεία που εμπορεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,

- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης (Fair value less cost to sell) είναι το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μείον τα κόστη διάθεσης.

Κόστη διάθεσης (Costs of disposal) είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.

Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές (Cash-generating assets) είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές (Non-cash-generating assets) είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός αυτών που δημιουργούν χρηματοροές.

10.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές

Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να κατέχεται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης παρόλο που δεν ικανοποιεί τον σκοπό αυτό σε μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς. Αντιστρόφως, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.

Σε άλλες περιπτώσεις, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές και επίσης να χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές. Ο βαθμός στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε εμπορική βάση χρειάζεται να αξιολογηθεί για να προσδιοριστεί εάν η οντότητα πρέπει να εφαρμόσει την οικεία λογιστική πολιτική. Εάν το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι μη ουσιαστικό στο σύνολο των υπηρεσιών, τότε δεν εφαρμόζεται η παρούσα.

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές εάν ο σκοπός του περιουσιακού στοιχείου είναι να δημιουργεί ή όχι χρηματοροές, απαιτείται κρίση από την οντότητα, αναπτύσσοντας κριτήρια που θα εφαρμόζονται με συνέπεια, σύμφωνα και με τους

ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ή δε δημιουργούν χρηματοροές.

Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές και ισχύουν οι προβλέψεις της Λογιστικής Πολιτικής «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές».

10.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

10.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης

Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, η οντότητα επίσης ελέγχει ετησίως για απομείωση άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία δύναται να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικές στιγμές. Όμως, αν άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας περιόδου αναφοράς.

10.4.2 Πηγές πληροφόρησης

Κατά την εκτίμηση εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- α) παύση, ή αναμενόμενη παύση, της ζήτησης ή της ανάγκης για υπηρεσίες που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο και
- β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- α) διαθέσιμες ενδείξεις για φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, πλάνα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή πλάνα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως απεριόριστης,
- γ) διαθέσιμες ενδείξεις από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι σημαντικά χειρότερη από την αναμενόμενη και
- δ) απόφαση για διακοπή της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό είναι έτοιμο ή σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοσθεί σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για αυτό.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 10: Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου

Εντοπισμός περιουσιακού το οποίο ενδεχομένως να έχει απομειωθεί

Υφίστανται ενδείξεις
ότι το περιουσιακό
στοιχείο έχει
απομειωθεί?

Ανεξάρτητα του εάν υφίστανται
ενδείξεις απομείωσης, η οντότητα
πρέπει επίσης να διενεργήσει
δοκιμασίες για απομείωση επί
ενός άυλου περιουσιακού
στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη
ζωή ή επί ενός άυλου
περιουσιακού στοιχείου το οποίο
δεν είναι διαθέσιμο προς χρήση

(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

Ενδείξεις από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης
κατά ελάχιστο:

- α. Σημαντική μείωση της εύλογης αξίας (market value)
- β. Σημαντικές μεταβολές στην τεχνολογία την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον
- γ. Αυξημένα επιτόκια αγοράς

Ενδείξεις από εσωτερικές πηγές πληροφόρησης κατά
ελάχιστο :

- δ. Απαξίωση ή φυσική βλάβη
- ε. Σημαντικές μεταβολές με αρνητική επίπτωση στην οντότητα
- στ. Απόφαση να σταματήσει η κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου πριν να ολοκληρωθεί ή να είναι σε κατάσταση λειτουργίας
- ζ. Τεκμήρια από εσωτερική αναφορά τα οποία αποδεικνύουν χειρότερη οικονομική επίδοση από την αναμενόμενη

Θα πρέπει να διενεργείται εκτίμηση σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος κατόπιν ενδείξεων

Για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο.

Η οντότητα, για τον έλεγχο απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, δύναται να χρησιμοποιήσει για τη τρέχουσα περίοδο αναφοράς, τον πιο πρόσφατο λεπτομερή υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- (α) αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν παρέχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη συνεχή χρήση του που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομείωση ως μέρος της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν τη μονάδα αυτή δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- (β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό περιθώριο και
- (γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι αμυδρή.

10.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, προσαρμοσμένη με τα επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε κάποια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της

ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία αναφοράς, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν αντανάκλα μια αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται σε άμεση πώληση.

Κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και συναφείς φόροι συναλλαγών, έξοδα απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα επαυξητικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση προς πώληση. Δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

10.6 Προσδιορισμός αξίας χρήσης

Η αξία χρήσης, δηλαδή η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, προσδιορίζεται βάσει μιας από τις παρακάτω προσεγγίσεις, αναλόγως της διαθεσιμότητας των απαιτούμενων στοιχείων και της φύσης της απομείωσης.

10.6.1 Αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης

Δηλαδή το κόστος για την αντικατάσταση της μικτής δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, αποσβεσμένο για να αντικατοπτρίζει το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση χρήσης του. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε μέσω αναπαραγωγής του υπάρχοντος περιουσιακού στοιχείου είτε μέσω αντικατάστασης της μικτής δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του. Το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης επιμετράται στο

χαμηλότερο ποσό μεταξύ κόστους αναπαραγωγής ή αντικατάστασης, μείον τη σωρευμένη απόσβεση υπολογισμένη βάσει του κόστους αυτού, για να αντικατοπτρίζει την ήδη αναλωμένη ή λήξασα δυνατότητα παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου.

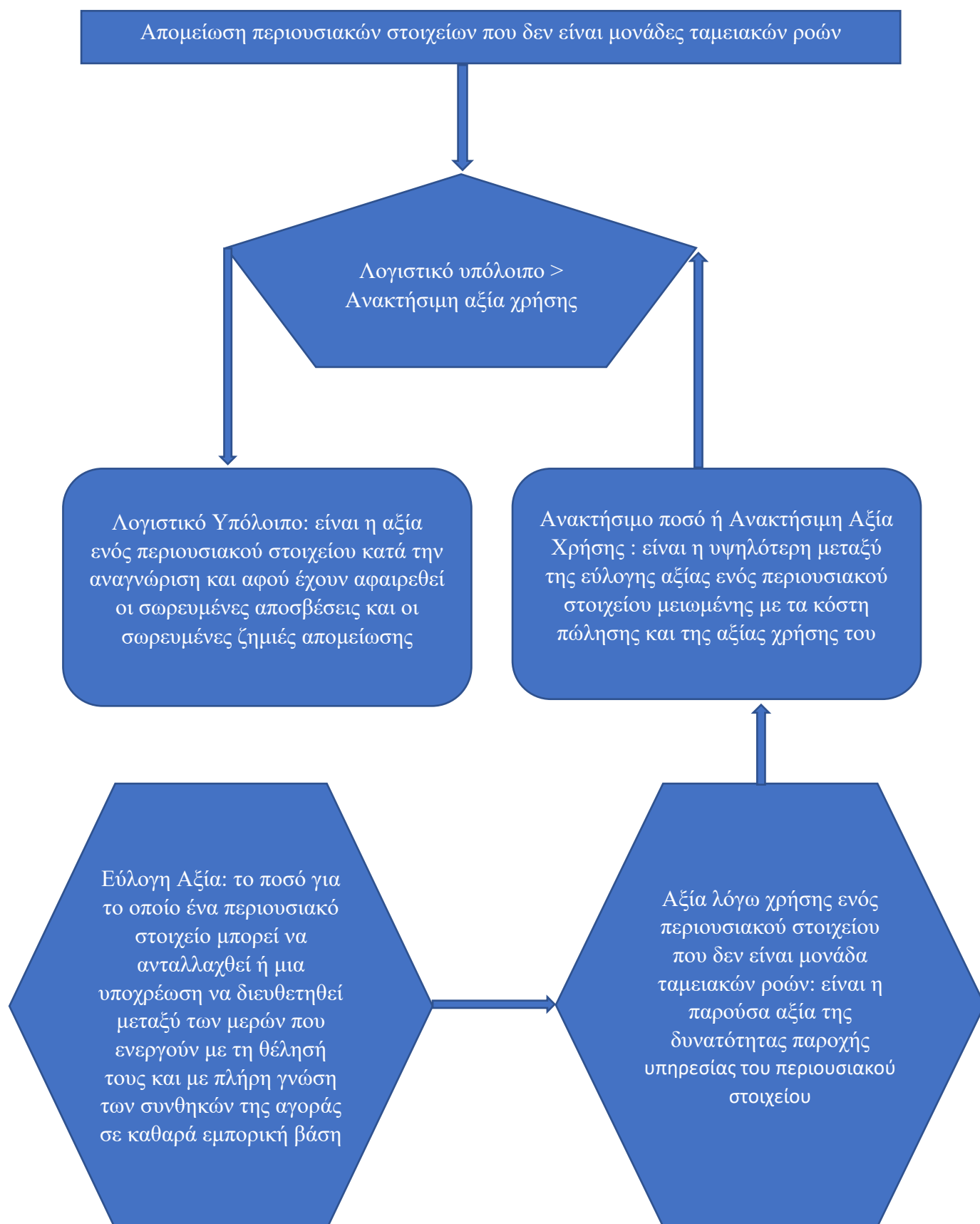
10.6.2 Κόστος αποκατάστασης

Δηλαδή το κόστος για την αποκατάσταση της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου στο προ απομείωσης επίπεδο της. Η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφαιρώντας το εκτιμώμενο κόστος αποκατάστασης από το τρέχον κόστος αντικατάστασης της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση.

10.6.3 Μονάδες υπηρεσιών

Η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μειώνοντας το τρέχον κόστος της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση ώστε να συμφωνεί με το μειωμένο αριθμό μονάδων υπηρεσιών που αναμένονται από το περιουσιακό στοιχείο στην απομειωμένη κατάστασή του.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 11: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δε Δημιουργούν Χρηματοροές



10.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημίας απομείωσης

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα. Όταν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, κάθε ζημία απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου μειώνει κατ' αρχάς τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από άλλη λογιστική πολιτική. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη σε άλλη λογιστική πολιτική, τότε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μηδενίζεται.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές περιόδους αναφοράς, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

10.8 Αναστροφή ζημίας απομείωσης

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

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

Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε

προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

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

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) τόνωση της ζήτησης ή της ανάγκης για υπηρεσίες που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο, και

(β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς προκειμένου να βελτιωθεί ή ενισχυθεί η επίδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο,

(β) ενδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σημαντικά καλύτερη από την αναμενόμενη και

(γ) απόφαση για συνέχιση της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, που προηγουμένως είχε σταματήσει πριν αυτό καταστεί έτοιμο ή περιέλθει σε κατάσταση που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί.

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς 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, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

10.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων

Η αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές και το αντίστροφο, συμβαίνει μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι μια τέτοια αναταξινόμηση είναι εύλογη. Η αναταξινόμηση, από μόνη της, δεν προκαλεί απαραίτητα έναν έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης. Αντίθετα, η ένδειξη για έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή ζημίας απομείωσης προέρχεται, κατ' ελάχιστον, από τις συναφείς για το περιουσιακό στοιχείο ενδείξεις μετά την αναταξινόμησή του.

Η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί εμπορικές αποδόσεις προσδιορίζει ότι η οντότητα προσβλέπει στη δημιουργία θετικών ταμειακών ροών από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο (ή από τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών της οποίας το περιουσιακό στοιχείο είναι μέρος) και αποκομίζει μία εμπορική απόδοση, ακόμη και όταν δεν επιτυγχάνει το στόχο αυτό εντός μίας περιόδου αναφοράς. Είναι αρκετές οι περιπτώσεις κατά τις οποίες μία οντότητα του δημόσιου τομέα κατέχει ορισμένα περιουσιακά στοιχεία κυρίως για τη δημιουργία εμπορικών αποδόσεων, αν και η πλειονότητα των περιουσιακών στοιχείων δεν κατέχονται για το σκοπό αυτό. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση ενός δημόσιου νοσοκομείου το οποίο στεγάζεται σε μία κτηριακή εγκατάσταση και εξυπηρετεί ασθενείς με αμοιβή. Επίσης, τα περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών μίας οντότητας του δημόσιου τομέα μπορεί να λειτουργούν ανεξάρτητα από τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, ένα γραφείο κτηματολογίου μπορεί να λαμβάνει αμοιβές εγγραφής στο κτηματολόγιο ανεξάρτητα από τμήμα υποθέσεων του κτηματολογίου. Επιπλέον, σε ορισμένες περιπτώσεις ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί ταμειακές ροές ακόμη και εάν κατέχεται κυρίως για την παροχή υπηρεσιών. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση μίας μονάδας διαχείρισης αποβλήτων, η οποία λειτουργεί με σκοπό τη διασφάλιση την ασφαλή διαχείριση των ιατρικών αποβλήτων που παράγονται από τα δημόσια νοσοκομεία, ωστόσο η μονάδα διαχειρίζεται και ένα μικρό ποσό ιατρικών αποβλήτων από άλλα ιδιωτικά

νοσοκομεία, σε μία εμπορική βάση. Η διαχείριση των ιατρικών αποβλήτων από ιδιωτικά νοσοκομεία είναι περιορισμένη στο σύνολο των δραστηριοτήτων της μονάδας, και τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές δεν μπορούν να διαχωρισθούν από τα περιουσιακά στοιχεία μη δημιουργίας ταμειακών ροών.

Σε άλλες περιπτώσεις ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί ταμειακές ροές και ταυτόχρονα να χρησιμοποιείται για σκοπούς μη δημιουργίας ταμειακών ροών. Για παράδειγμα ένα δημόσιο νοσοκομείο διαθέτει δέκα θαλάμους, εκ των οποίων οι εννέα χρησιμοποιούνται για την περίθαλψη ασθενών που καταβάλουν αμοιβή σε μία εμπορική βάση και ο ένας θάλαμος χρησιμοποιείται για ασθενείς που δεν καταβάλλουν αμοιβή. Οι ασθενείς του συνόλου των θαλάμων χρησιμοποιούν από κοινού τις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου. Στην έκταση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο έχει σκοπό την παροχή εμπορικής απόδοσης, χρειάζεται να εξεταστεί εάν η οντότητα του δημόσιου τομέα οφείλει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της Πολιτικής περί Απομείωσης Περιουσιακών Στοιχείων που δε Δημιουργούν Χρηματοροές ή της Πολιτικής περί Απομείωσης Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Χρηματοροές. Εάν όπως συμβαίνει και στο συγκεκριμένο παράδειγμα, το μέρος που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές δεν είναι σημαντικό μέρος της συνολικής διευθέτησης, τότε η οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες της τελευταίας Λογιστικής Πολιτικής.

Στις περιπτώσεις που σκοπός της κατοχής του περιουσιακού στοιχείου είναι η δημιουργία ταμειακών ροών, είναι απαραίτητο να αξιολογείται η σημαντικότητα των ταμειακών ροών. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η εξάσκηση κρίσης προκειμένου να αποφασισθεί ποιο πρότυπο θα εφαρμοστεί. Μία οντότητα του δημόσιου τομέα οφείλει να υιοθετήσει κριτήρια ώστε να μπορεί να εξασκηθεί κρίση με συνέπεια σύμφωνα με τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών.

Ωστόσο, επισημαίνεται ότι δεδομένου του συνολικού σκοπού των περισσότερων οντοτήτων του δημόσιου τομέα, που δεν είναι Οντότητες Κρατικής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, τεκμαίρεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ταμειακές ροές και ως εκ τούτου εφαρμόζονται οι οδηγίες της παρούσης.

10.10 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για το διαχωρισμό περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

- α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,
- β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται,
- γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και
- δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς:

- α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,
- β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε, γ) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου,
- γ) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,
- δ) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,
- ε) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και
- στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, την προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό της.

Η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν

κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες:

- α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημιές απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης,
- β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο, τα κριτήρια απομείωσης, οι μέθοδοι υπολογισμού και ο τρόπος με τον οποίο οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, περιγράφηκε πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και ποιες είναι οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1^ο Αναστροφή των ζημιών απομείωσης

Οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση παύουν να υφίστανται. Η αναστροφή απομείωσης στο τέλος της χρήσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έσοδο.

Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημιάς απομείωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει την λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν έχει αναγνωρισθεί ζημιά απομείωσης

Έτος 2018

Αρχική Αξία Χρήσης	1.000.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις	(500.000)
Ανακτήσιμο ποσό 31/12/18	<u>300.000</u>
Απομείωση	(200.000)

Λογιστικό Υπόλοιπο 500.000 – Απομείωση 200.000 = 300.000 Ανακτήσιμο Ποσό

Αν όμως το έτος 2019 η Εύλογη Αξία του είναι 400.000 πρέπει να προχωρήσεις σε αναστροφή απομείωσης κατά 100.000 και να παρουσιάσεις λογιστικό υπόλοιπο 400.000

Αν είχα ποσό αναστροφής απομείωσης 300.000 θα μπορούσα να αναστρέψω την απομείωση μόνο κατά 200.000, όσο δηλαδή ήταν το λογιστικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης χωρίς την απομείωση.

Παράδειγμα 2^ο Περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών

Η οντότητα Ο1 κατέχει μια εγκατάσταση διάθεσης αποβλήτων, η οποία λειτουργεί για να διασφαλίσει την ασφαλή διάθεση νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από κρατικά νοσοκομεία. Ωστόσο, η εγκατάσταση επίσης διαχειρίζεται, σε εμπορική βάση, μια μικρή ποσότητα νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από ιδιωτικά νοσοκομεία.

Η οντότητα Ο1 κατέχει την εγκατάσταση διάθεσης αποβλήτων με πρωτεύοντα σκοπό την παροχή υπηρεσιών, σε μη εμπορική βάση, δηλαδή την ασφαλή διάθεση των νοσοκομειακών αποβλήτων των κρατικών νοσοκομείων. Η διαχείριση των νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από ιδιωτικά νοσοκομεία δημιουργεί χρηματοροές αλλά είναι δευτερεύουσας σημασίας για τις δραστηριότητες της εγκατάστασης. Εφόσον, το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές δε μπορεί να διαχωριστεί από το περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, τότε η οντότητα το κατατάσσει ως περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές.

Παράδειγμα 3^ο Περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

Ένα κρατικό νοσοκομείο έχει δέκα θαλάμους, εννιά από τους οποίους χρησιμοποιούνται με χρέωση των νοσηλευομένων, και ένας χρησιμοποιείται χωρίς χρέωση των νοσηλευομένων. Οι ασθενείς όλων των θαλάμων χρησιμοποιούν άλλες κοινές υπηρεσίες του νοσοκομείου.

Το κρατικό νοσοκομείο θα πρέπει να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό τη παροχή υπηρεσιών για τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης, προκειμένου να προσδιοριστεί εάν το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές ή όχι. Εάν η οντότητα βάσει της αξιολόγησής της, κρίνει ότι το μέρος που δε δημιουργεί

χρηματοροές (1 θάλαμος νοσηλείας) είναι μη ουσιαστικό στο σύνολο των υπηρεσιών του νοσοκομείου, τότε δεν εφαρμόζεται η λογιστική πολιτική για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές αλλά η λογιστική πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

11.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τις Προβλέψεις, τις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και τα Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

11.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να εντοπίσει τις συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, τους κανόνες επιμέτρησής τους και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Η Λογιστική Πολιτική επίσης απαιτεί συγκεκριμένες πληροφορίες να γνωστοποιούνται για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος τους.

11.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τις συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, τους κανόνες επιμέτρησής τους και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

11.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις απαραίτητες έννοιες και τους ορισμούς, τις διαδικασίες αναγνώρισης, τις διαδικασίες αναγνώρισης και επιμέτρησης των προβλέψεων, τις διαδικασίες αναγνώρισης και γνωστοποίησης των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

11.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

11.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 19 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 37 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

11.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις περιπτώσεις:

- α) εκτελεστέων συμβάσεων, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής και
- β) απαιτήσεων για προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

11.3 Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στη Λογιστική Πολιτική με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αναδιάρθρωση (restructuring): ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και αλλάζει ουσιωδώς είτε:

- (α) το πεδίο δραστηριοτήτων της οντότητας ή
- (β) τον τρόπο με τον οποίο αυτές οι δραστηριότητες διεξάγονται.

Δεσμευτικό γεγονός (Obligating event): γεγονός ή συνθήκη που δημιουργεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Εκτελεστέες συμβάσεις (executory contracts): συμβάσεις κάτω από τις οποίες κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν έχει διευθετήσει καμία από τις δεσμεύσεις τους ή και τα δύο μέρη έχουν εν μέρει, διευθετήσει τις δεσμεύσεις τους στον ίδιο βαθμό.

Ενδεχόμενη υποχρέωση (Contingent liability) είναι:

(α) μια δυνητική δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβεί ή δε συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας ή

(β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:

(i) δεν είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για το διακανονισμό της δέσμευσης ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (Contingent asset): ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη του οποίου θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβούν ή δε συμβούν ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας.

Επαχθής σύμβαση (onerous contract): μια σύμβαση για την ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών στην οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να ληφθούν βάσει αυτής.

Μεμονωμένες υπηρεσίες (individual services): αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε μεμονωμένους δικαιούχους ή/και νοικοκυριά από οντότητα του δημοσίου τομέα που σκοπεύουν να αντιμετωπίσουν ανάγκες της κοινωνίας ως σύνολο.

Νομική δέσμευση (Legal obligation): μια δέσμευση που προέρχεται από:

(α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),

(β) νομοθεσία ή

(γ) άλλη εφαρμοστική δράση.

Πρόβλεψη (Provision): μια υποχρέωση, σαφώς καθορισμένης φύσης, η οποία κατά την ημερομηνία σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων είναι περισσότερο πιθανό να έχει καταστεί δεδουλευμένη από το να μην έχει καταστεί δεδουλευμένη, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ύψος ή/και το χρόνο της εκροής πόρων που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της.

Συλλογικές υπηρεσίες (collective services): υπηρεσίες που παρέχονται από μια οντότητα του δημοσίου τομέα, ταυτόχρονα σε όλα τα μέλη της κοινωνίας που σκοπεύουν να αντιμετωπίσουν ανάγκες της κοινωνίας ως σύνολο.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση (constructive obligation): δέσμευση που προέρχεται από ενέργειες της οντότητας, όπου:

(α) μέσω καθιερωμένων πρακτικών του παρελθόντος, δημοσιευμένων πολιτικών ή μέσω επαρκώς εξειδικευμένης τρέχουσας δήλωσης, η οντότητα έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αναλάβει συγκεκριμένες ευθύνες και

(β) ως αποτέλεσμα, η οντότητα έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε αυτά τα άλλα μέρη ότι θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές τις ευθύνες.

Υποχρέωση (Liability): μια παρούσα δέσμευση της οντότητας που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα ή συναλλαγές, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την οντότητα. Η παρούσα δέσμευση μπορεί να είναι νομικά δεσμευτική και κατά συνέπεια ο τρίτος προς τον οποίο υφίσταται η δέσμευση να μπορεί να προβεί σε νομικές (ή ισοδύναμες) ενέργειες, ή να μην είναι νομικά δεσμευτική. Σε κάθε περίπτωση όμως η οντότητα έχει μικρή ή καμία ρεαλιστική πιθανότητα να την αποφύγει.

11.3.1 Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις

Οι προβλέψεις διακρίνονται από άλλες υποχρεώσεις, όπως οι πληρωτέες και οι δεδουλευμένες, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρόνο ή/και το ύψος της μελλοντικής εκροής πόρων που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό.

Αντίθετα:

(α) πληρωτέες είναι οι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή και

(β) δεδουλευμένες είναι οι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων ποσών οφειλόμενων σε εργαζόμενους. Μολονότι, μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ύψος ή ο χρόνος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα που τα διακρίνει είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

11.3.2 Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

Υπό ευρεία έννοια, όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, γιατί είναι αβέβαιες ως προς το χρόνο ή/και το ύψος τους. Ωστόσο, στην οικεία λογιστική πολιτική, ο όρος «ενδεχόμενος» χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται, γιατί η ύπαρξη τους επιβεβαιώνεται μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας. Γενικότερα, ο όρος «ενδεχόμενη υποχρέωση», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.

Η οικεία λογιστική πολιτική κάνει τη διάκριση μεταξύ:

- α) προβλέψεων – οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μια αξιόπιστη εκτίμηση είναι εφικτή), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και είναι πιθανόν ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό τους και
- β) ενδεχομένων υποχρεώσεων – που δεν αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:
 - (i) πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, είτε
 - (ii) παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν είναι εφικτή.

11.4 Αναγνώριση

11.4.1 Προβλέψεις

Μια πρόβλεψη αναγνωρίζεται όταν:

- α) η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος,
- β) είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και
- γ) μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

11.4.2 Παρούσα δέσμευση

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μια παρούσα δέσμευση, τότε ένα παρελθοντικό γεγονός θεωρείται ότι οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση, αν λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις, είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Στις περιπτώσεις όπου μπορεί να αμφισβητείται αν συγκεκριμένα γεγονότα έχουν συμβεί, ή αν αυτά τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μια παρούσα δέσμευση, τότε η οντότητα καθορίζει αν μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις, συμπεριλαμβάνοντας, για παράδειγμα, τη γνώμη εμπειρογνομόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη ενδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη ένδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς. Βάσει των διαθέσιμων ενδείξεων και των πρόσθετων ενδείξεων που παρέχονται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς :

- α) όπου είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης) και
- β) όπου είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι ότι δεν υφίσταται καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, κρίνεται απομακρυσμένο.

11.4.3 Παρελθοντικό γεγονός

Ένα παρελθοντικό γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση είναι ένα δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι δεσμευτικό, πρέπει η οντότητα να μην έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός. Αυτό συμβαίνει μόνον:

- α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί νομικά ή
- β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μια ενέργεια της οντότητας), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε άλλα μέρη ότι η οντότητα θα εκπληρώσει τη δέσμευση.

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις αφορούν τη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας στο τέλος της περιόδου αναφοράς και όχι τη πιθανή θέση της στο μέλλον. Δεν υφίσταται πρόβλεψη για κόστη που απαιτείται να πραγματοποιηθούν (μεμονωμένες και συλλογικές υπηρεσίες) για να συνεχιστούν οι τρέχουσες δραστηριότητες της στο μέλλον. Οι μόνες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας, είναι εκείνες που υφίστανται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Η απόφαση της διοίκησης, του διοικητικού συμβουλίου ή της ελέγχουσας οντότητας δε συνεπάγεται μια τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, εκτός αν η απόφαση έχει κοινοποιηθεί πριν από την ημερομηνία αναφοράς, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή, με ένα επαρκώς εξειδικευμένο τρόπο, που να έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα εκπληρώσει τις ευθύνες της.

Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μια δέσμευση προκύπτει μόνον όταν ο νόμος είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι πρόκειται να θεσπιστεί όπως έχει σχεδιαστεί. Για το σκοπό της παρούσας, μια τέτοια δέσμευση θεωρείται νομική δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που περιβάλλουν τη θέσπιση κάνουν συχνά αδύνατο να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός, που θα καθιστούσε τη θέσπιση ενός νόμου κατ' ουσία βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις είναι αδύνατο να θεωρηθεί κατ' ουσία βέβαιη η θέσπιση ενός σχεδίου νόμου όπως έχει σχεδιαστεί μέχρις ότου θεσπιστεί.

11.4.4 Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών

Προκειμένου μια υποχρέωση να πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης, δεν αρκεί να υπάρχει μόνο μια παρούσα δέσμευση, αλλά πρέπει επίσης να υπάρχει η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για το διακανονισμό της δέσμευσης. Για το σκοπό της παρούσας, μια εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρούνται πιθανά, αν το γεγονός αυτό είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί, δηλαδή όταν η πιθανότητα ότι θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δε θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι υφίσταται μια παρούσα δέσμευση, η οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που

ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κρίνεται απομακρυσμένο.

Όταν υπάρχει πλήθος παρόμοιων δεσμεύσεων, η πιθανότητα, ότι μια εκροή θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων στο σύνολό της. Μολονότι η πιθανότητα μιας εκροής για κάθε μια δέσμευση χωριστά μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να είναι λίαν πιθανό, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η κατηγορία των δεσμεύσεων στο σύνολό της. Αν αυτό συμβαίνει, αναγνωρίζεται πρόβλεψη (εφόσον και τα άλλα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνται).

11.4.5 Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

Η χρήση εκτιμήσεων είναι απαραίτητη για τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων χωρίς να θέτει σε αμφιβολία την αξιοπιστία τους. Αυτό ισχύει ιδιαίτερος κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίσει ένα εύρος πιθανών εκβάσεων και μπορεί συνεπώς να προβεί σε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, η υπάρχουσα υποχρέωση δεν μπορεί να αναγνωριστεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

11.4.6 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Μια ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κρίνεται απομακρυσμένο.

Όταν η οντότητα ευθύνεται αλληλέγγυα, από κοινού και εις όλον για μια δέσμευση, αναγνωρίζει πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης που της αναλογεί, εκτός από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν είναι εφικτή, και ενδεχόμενη υποχρέωση για το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από άλλα μέρη.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις εξετάζονται συνεχώς για να προσδιοριστεί, αν μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών έχει καταστεί πιθανή. Αν, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο

ενδεχόμενη υποχρέωση, έχει καταστεί πιθανό ότι θα απαιτηθεί μια εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, τότε αναγνωρίζεται πρόβλεψη στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της περιόδου αναφοράς, στην οποία διαπιστώθηκε η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν είναι εφικτή).

11.4.7 Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δε βρίσκονται πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας και δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών στην οντότητα.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην αναγνώριση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Ωστόσο, όταν η πραγματοποίηση των εσόδων είναι κατ' ουσία βέβαιη, τότε το σχετικό περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ενδεχόμενο και η αναγνώριση του είναι ορθή.

11.5 Επιμέτρηση

11.5.1 Βέλτιστη εκτίμηση

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη, είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό μιας παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που η οντότητα εύλογα θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς ή για να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος την ίδια χρονική στιγμή.

Οι εκτιμήσεις της έκβασης και της χρηματοοικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, που συμπληρώνεται από την εμπειρία παρόμοιων συναλλαγών και σε μερικές περιπτώσεις, αναφορές ανεξαρτήτων εμπειρογνομόνων. Οι ενδείξεις που λαμβάνονται υπόψη, περιλαμβάνουν κάθε πρόσθετη ένδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Όταν η πρόβλεψη που επιμετρύται, περιλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλες τις δυνατές εκβάσεις με τις αντίστοιχες πιθανότητές τους, εκτιμώντας δηλαδή την «αναμενόμενη αξία».

Όταν επιμετρύται μια μόνο δέσμευση, η πιο πιθανή μεμονωμένη έκβαση, μπορεί να είναι η βέλτιστη εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η οντότητα λαμβάνει υπόψη άλλες πιθανές εκβάσεις. Όταν αυτές είναι ως επί το πλείστον υψηλότερες, είτε ως επί το πλείστον χαμηλότερες από την πιο πιθανή έκβαση, η βέλτιστη εκτίμηση θα είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό, αντίστοιχα.

11.5.2 Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και συνθήκες λαμβάνονται υπόψη για την επιμέτρηση της βέλτιστης εκτίμησης μιας πρόβλεψης.

Ο κίνδυνος περιγράφει τη μεταβλητότητα της έκβασης. Σύνεση απαιτείται από την οντότητα κατά την άσκηση κρίσης κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, ούτως ώστε να μην υπερεκτιμώνται περιουσιακά στοιχεία ή έσοδα και να μην υποτιμώνται υποχρεώσεις ή έξοδα. Η αβεβαιότητα δε δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μια σκόπιμη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων.

Οι αβεβαιότητες τυγχάνουν χειρισμού ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις π.χ. Όταν η πρόβλεψη αφορά σε μεγάλο αριθμό στοιχείων εκτιμάται με τη μέθοδο της «αναμενόμενης αξίας» (expected value). (Παράδειγμα «Αφροδίτη»).

Όταν γίνεται εκτίμηση ενός συγκεκριμένου/μεμονωμένου γεγονότος η πρόβλεψη θα λάβει υπόψη την αρχή της συντηρικότητας (Prudency).

Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος του «πιο πιθανού αποτελέσματος» (most probable outcome). (Παράδειγμα «Ηρακλής»).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΦΡΟΔΙΤΗ

Η Αφροδίτη Α.Ε δίνει εγγυήσεις (δηλαδή γραπτή νομική δέσμευση) στους αγοραστές των προϊόντων της, που καλύπτουν επιδιορθώσεις για ελλατωματικά προϊόντα που ανακαλύπτονται μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία πώλησης.

Εάν προκύψει ανάγκη για μικροεπιδιορθώσεις για όλα τα προϊόντα, το σχετικό κόστος είναι 100.000€ ενώ για σημαντικές επιδιορθώσεις το σχετικό κόστος είναι 400.000€.

Με βάση την εμπειρία του αρμοδίου τμήματος, υπολογίζεται ότι για το τρεχούμενο έτος υπάρχει 75% πιθανότητα να μην υπάρχουν επιδιορθώσεις, 20% πιθανότητα για μικροεπιδιορθώσεις και 5% πιθανότητα για σημαντικές επιδιορθώσεις.

Ερώτηση: Επιμετρήστε την πρόβλεψη που πρέπει να καταχωριστεί για επιδιορθώσεις.

Απάντηση: Για να αναγνωριστεί μία πρόβλεψη θα πρέπει: α) η οντότητα να έχει μία παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος, β) να είναι πιθανό (κατ' εκτίμηση άνω του 50%) ότι μία εκροή πόρων θα απαιτηθεί για να διακανονισθεί ή δέσμευση και γ) να μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Η πρόβλεψη θα υπολογιστεί με τη μέθοδο της αναμενόμενης αξίας.

$(75\% \times 0\text{€}) + (20\% \times 100.000\text{€}) + (5\% \times 400.000\text{€}) = 40.000\text{€}$.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΗΡΑΚΛΗΣ

Η Ηρακλής Α.Ε. έχει πωλήσει ένα συγκεκριμένο μηχάνημα προς 50.000.000€. Η οντότητα εκτιμά ότι υπάρχει 90% πιθανότητα να υπάρξει ανάγκη για δωρεάν συντήρηση και επιδιόρθωση που θα κοστίσει 1.000.000€ και 10% πιθανότητα να μην υπάρχει τέτοια ανάγκη.

Ερώτηση: Επιμετρήστε την πρόβλεψη που πρέπει να καταχωριστεί για συντήρηση και επιδιόρθωση.

Απάντηση: Με δεδομένη την εκτίμηση της οντότητας ότι υπάρχει 90% πιθανότητα να υπάρξει ανάγκη για δωρεάν συντήρηση και επιδιόρθωση που θα κοστίσει 1.000.000€, άρα είναι σφόδρα πιθανό ότι μία εκροή πόρων θα απαιτηθεί για να διακανονισθεί ή δέσμευση, με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, η πρόβλεψη θα υπολογιστεί με τη μέθοδο του πιο πιθανού αποτελέσματος δηλαδή 1.000.000€.

Η επιμέτρηση των προβλέψεων θα πρέπει να γίνεται με προσοχή για να μην υπάρξει υποτίμηση εξόδων ή υποχρεώσεων.

11.5.3 Παρούσα αξία

Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.

Το επιτόκιο προεξόφλησης είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο που αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους

συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο δεν επιτρέπεται να αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών έχουν προσαρμοστεί ήδη.

11.5.4 Μελλοντικά γεγονότα

Μελλοντικά γεγονότα, που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μιας δέσμευσης, λαμβάνονται υπόψη στο ποσό της πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική ένδειξη ότι θα προκύψουν.

Η επίδραση πιθανής νέας νομοθεσίας, που δύναται να επηρεάσει το ποσό μιας υπάρχουσας δέσμευσης της οντότητας, λαμβάνεται υπόψη για την επιμέτρηση της δέσμευσης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική ένδειξη ότι η νομοθεσία είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι θα θεσπιστεί. Το πλήθος των συνθηκών που ανακύπτουν στην πράξη κάνει αδύνατο να καθοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός που θα παρέχει επαρκή αντικειμενική ένδειξη σε κάθε περίπτωση. Ένδειξη απαιτείται τόσο για το τι η νομοθεσία θα ορίζει όσο και για το πότε είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι θεσπίζεται και εφαρμόζεται δεόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, επαρκής αντικειμενική ένδειξη δε θα υπάρχει μέχρις ότου η νέα νομοθεσία ενεργοποιηθεί.

Μελλοντικά γεγονότα τα οποία μπορεί να επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για τη διευθέτηση μιας υποχρέωσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια ότι θα λάβουν χώρα. (Παράδειγμα «Ερμής»)

Επίσης:

- α) Επικείμενες αλλαγές στη νομοθεσία,
- β) αναμενόμενες αλλαγές στη τεχνολογία.

Προσοχή: Στην επιμέτρηση των προβλέψεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κέρδη από αναμενόμενες πωλήσεις στοιχείων ενεργητικού.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΡΜΗΣ

Ένας υπάλληλος της οντότητας Ερμής έχει προσφύγει με αγωγή εναντίον της οντότητας για σοβαρό τραυματισμό του κατά την ώρα εργασίας λόγω πτώσης ελαττωματικού μηχανήματος από την οροφή του κτιρίου. Οι νομικοί σύμβουλοι της οντότητας, πιστεύουν ότι υπάρχει 80% πιθανότητα η οντότητα να καταστεί ένοχη για αμέλεια και να κληθεί να πληρώσει 4.000.000€ αποζημίωση και 20% πιθανότητα να μην καταδικαστεί. Τα σχετικά δικηγορικά έξοδα, αναμένονται να είναι γύρω στις

500.000€. Η οντότητα σκοπεύει να πουλήσει το ελλαττωματικό μηχάνημα με κέρδος 100.000€.

Ερώτηση: Ποιος θα πρέπει να είναι ο λογιστικός χειρισμός των πιο πάνω δεδομένων;

Απάντηση: Λόγω του ότι υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να πληρωθεί η αποζημίωση και λόγω της αρχής της συντηρητικότητας, θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη για ολόκληρο το ποσό των 4.000.000€ καθώς και για τα σχετικά έξοδα 500.000€. Το αναμενόμενο κέρδος από την εκποίηση του στοιχείου του ενεργητικού δεν λαμβάνεται υπόψη.

11.6 Αποζημιώσεις

Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από άλλο μέρος, για παράδειγμα μέσω ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών, η ανάκτηση αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η δαπάνη θα αποζημιωθεί, όταν η οντότητα διακανονίσει τη δέσμευση. Η απαίτηση από αποζημίωση αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως αποζημίωση δε θα υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

Στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης.

Συχνά η οντότητα προσβλέπει σε άλλο μέρος ή άλλη οντότητα να αναλάβει μερικά ή ολικά, τη δαπάνη που απαιτείται για τον διακανονισμό της πρόβλεψης. Στις περισσότερες περιπτώσεις όμως, η οντότητα παραμένει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, και η οντότητα πρέπει να διακανονίσει το συνολικό ποσό, όταν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτήν την περίπτωση, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το συνολικό ποσό της υποχρέωσης και ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη ανάκτηση, όταν είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η δαπάνη θα ανακτηθεί αν η οντότητα διακανονίσει την υποχρέωση.

Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα δε θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η οντότητα δεν έχει υποχρέωση για αυτά τα κόστη και αυτά δε συμπεριλαμβάνονται στην πρόβλεψη.

11.7 Μεταβολές προβλέψεων

Οι προβλέψεις επανεξετάζονται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και αναπροσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Αν δεν

είναι πλέον πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη αναστρέφεται.

11.8 Χρήση προβλέψεων

Μια πρόβλεψη χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη αρχικώς αναγνωρίστηκε. Μόνο δαπάνες που αφορούν την αρχική πρόβλεψη επιτρέπεται να αναγνωρίζονται έναντι αυτής. Καταχωρίζοντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε αναγνωριστεί για ένα άλλο σκοπό θα αποκρυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

11.9 Εφαρμογή των κανόνων αναγνώρισης και επιμέτρησης

11.9.1 Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες

Δεν αποτελούν υποχρεώσεις σύμφωνα με τον ορισμό. Δηλαδή δεν πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης.

Προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται για καθαρές ζημίες από μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες, καθώς δεν πληρούν τον ορισμό της υποχρέωσης και τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για τις προβλέψεις. Η προσδοκία για καθαρές ζημίες από μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες είναι μια ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας που χρησιμοποιούνται σε αυτές τις δραστηριότητες ενδέχεται να είναι απομειωμένα. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή με τη Λογιστική Πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως.

11.9.2 Επαχθείς συμβάσεις

Αν η οντότητα έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση βάσει της σύμβασης (αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών), αναγνωρίζεται και επιμετράται ως πρόβλεψη.

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η παρούσα δέσμευση, αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών. Τα αναπόφευκτα κόστη βάσει σύμβασης αντικατοπτρίζουν το ελάχιστο καθαρό κόστος εξόδου από τη σύμβαση, το οποίο είναι το μικρότερο ποσό μεταξύ του κόστους εκπλήρωσης αυτής και κάθε αποζημίωσης ή προστίμων που προκύπτουν από την αδυναμία εκπλήρωσής της.

Προτού αναγνωριστεί ξεχωριστή πρόβλεψη για μια επαχθή σύμβαση, η οντότητα αναγνωρίζει πρώτα τυχόν ζημία απομείωσης η οποία έχει προκύψει από περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την εκτέλεση της σύμβασης.

11.9.3 Αναδιάρθρωση

Μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν η οντότητα:

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

- (i) τη δραστηριότητα/λειτουργική μονάδα ή το μέρος της δραστηριότητας/λειτουργικής μονάδας 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,
- (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 ανακοινώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων που μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό της αναδιάρθρωσης:

Αλλαγές στη διοικητική δομή

- α) πώληση ή τερματισμός μιας δραστηριότητας ή υπηρεσίας,
- β) το κλείσιμο ενός υποκαταστήματος ή ο τερματισμός δραστηριοτήτων μιας κυβερνητικής δομής σε μια συγκεκριμένη περιοχή ή μετεγκατάσταση των δραστηριοτήτων από μια περιοχή σε μια άλλη,
- γ) μεταβολές στη δομή της διοίκησης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου διοίκησης και
- δ) θεμελιώδεις αναδιοργανώσεις που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στη φύση και το σκοπό των δραστηριοτήτων της οντότητας
- ε) μεταφορά εγκαταστάσεων από μια περιοχή σε άλλη

Πρόβλεψη για τα κόστη αναδιάρθρωσης αναγνωρίζεται μόνον όταν πληρούνται τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για προβλέψεις.

Ένδειξη ότι η οντότητα έχει αρχίσει να εφαρμόζει ένα πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, παρέχεται για παράδειγμα, με δημόσια ανακοίνωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος, την πώληση ή μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, γνωστοποίηση της πρόθεσης για ακύρωση μισθώσεων ή την εγκαθίδρυση εναλλακτικών συμφωνιών για πελάτες ή λήπτες υπηρεσιών. Μια δημόσια ανακοίνωση ενός λεπτομερούς προγράμματος για αναδιάρθρωση συνιστά μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, μόνον αν γίνεται με ένα τέτοιο τρόπο και με επαρκείς λεπτομέρειες (δηλαδή, εκθέτοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος) που δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους, τέτοιους όπως λήπτες υπηρεσιών, προμηθευτές και εργαζόμενους (ή στους αντιπροσώπους των), ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Για να είναι ένα πρόγραμμα ικανό να δημιουργήσει μια τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν ανακοινώνεται σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, θα πρέπει η έναρξη της εφαρμογής του να επίκειται το συντομότερο δυνατό και να είναι προγραμματισμένο να ολοκληρωθεί σε χρονικό πλαίσιο που να αποκλείει ουσιώδεις μεταβολές σε αυτό. Αν αναμένεται ότι θα υπάρξει μακρά καθυστέρηση, προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί αδικαιολόγητα βάθος χρόνου, είναι απίθανο το πρόγραμμα να εγείρει βάσιμη προσδοκία σε άλλα μέρη ότι το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης δεσμεύει ήδη την οντότητα, γιατί το πλαίσιο χρόνου παρέχει δυνατότητες στην οντότητα να αλλάξει τα σχέδιά της.

Μια απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από την ημερομηνία αναφοράς, δεν καταλήγει σε μια τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, εκτός αν η οντότητα έχει ήδη:

- α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ή
- β) ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος αναδιάρθρωσης σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, με επαρκώς εξειδικευμένο τρόπο ώστε να δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Εάν η οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό μετά την ημερομηνία αναφοράς, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς», εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές

αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΑΘΗΝΑ

Στις 25/12/2015 η Διοίκηση της οντότητας Αθηνά αποφάσισε τον τερματισμό των εργασιών του τομέα Α. Μέχρι το τέλος του έτους (31/12/2015), η απόφαση δεν έχει κοινοποιηθεί στους επηρεαζόμενους και δεν έχουν παρθεί οποιαδήποτε μέτρα εφαρμογής του σχεδίου τερματισμού των εργασιών. Το αναμενόμενο κόστος τερματισμού των εργασιών υπολογίστηκε στις 500.000€.

Ερώτηση:

- α) εξηγήστε αν πρέπει να καταχωρηθεί η πρόβλεψη
- β) εξηγήστε τη διαφορά στο λογιστικό χειρισμό εάν την 29/12/2015 η Διοίκηση είχε εγκρίνει λεπτομερές σχέδιο τερματισμού των εργασιών και είχε αποστείλει σχετικές επιστολές στους επηρεαζόμενους υπαλλήλους και πελάτες.

Απάντηση:

Παρούσα υποχρέωση ως αποτέλεσμα δεσμευτικού γεγονότος του παρελθόντος.

Συμπέρασμα:

- α) δεν πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη
- β) δεσμευτικό γεγονός. Υπάρχει δεσμευτικό γεγονός που είναι η κοινοποίηση στους υπαλλήλους, γεγονός που δημιουργεί τεκμαιρόμενη υποχρέωση.

Συμπέρασμα: Θα πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη γιατί υπάρχει σχέδιο και κοινοποιήθηκε στους ενδιαφερόμενους (έλαβαν γνώση).

Επίσης αν συσταθεί ένας νέος φορέας και υπάρχει με νομοθετική διάταξη, μπορεί να γίνει πρόβλεψη υποχρέωσης η οποία θα «αποσβένεται» σιγά σιγά με τη σύσταση του φορέα.

11.9.4 Πώληση ή μεταβίβαση δραστηριοτήτων

Καμία δέσμευση δεν προκύπτει ως συνέπεια πώλησης ή μεταβίβασης δραστηριότητας μέχρις ότου η οντότητα δεσμευτεί για την πώληση ή μεταβίβαση, μέχρι δηλαδή να υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία.

Όταν μια πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μια τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα υπόλοιπα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

Αναδιάρθρωση στο δημόσιο τομέα συχνά περιλαμβάνει τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων από μια ελεγχόμενη οντότητα σε άλλη και μπορεί να περιλαμβάνει τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων χωρίς ή με συμβολικό αντάλλαγμα. Τέτοιες μεταβιβάσεις συχνά γίνονται με κυβερνητική πράξη ή απόφαση και δεν περιλαμβάνουν δεσμευτικές συμφωνίες. Μια δέσμευση υπάρχει μόνο όταν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία για μεταβίβαση. Ακόμα και όπου οι προτεινόμενες μεταβιβάσεις δεν οδηγούν σε αναγνώριση πρόβλεψης, μια προγραμματισμένη συναλλαγή μπορεί να απαιτεί γνωστοποίηση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς» ή με άλλες λογιστικές πολιτικές.

11.9.5 Προβλέψεις αναδιάρθρωσης

Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:

- α) υποχρεωτικά προέρχονται από την αναδιάρθρωση και
- β) δε συνδέονται με συνεχιζόμενες δραστηριότητες της οντότητας.

Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει κόστη, όπως:

- α) επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης εν ενεργεία προσωπικού,
- β) μάρκετινγκ ή
- γ) επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Αυτές οι δαπάνες αφορούν σε μελλοντική διεξαγωγή μιας δραστηριότητας και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τέτοιες δαπάνες αναγνωρίζονται στην ίδια βάση που θα αναγνωρίζονταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μια αναδιάρθρωση.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση

Δημιουργείται όταν:

Η οντότητα έχει καταστρώσει επίσημο λεπτομερές σχέδιο για την αναδιάρθρωση που περιλαμβάνει:

Τον τομέα εργασιών που θα επηρεαστεί.

Την τοποθεσία των εγκαταστάσεων που θα επηρεαστούν.

Τις λειτουργίες, τον τόπο εργασίας και τον αριθμό των υπαλλήλων που θα επηρεαστούν.

Τα έξοδα που θα αναληφθούν για τη διεκπεραίωση της αναδιάρθρωσης.

Το χρόνο εφαρμογής του σχεδίου αναδιοργάνωσης.

Η επιχείρηση έχει δώσει βάσιμες ενδείξεις στους επηρεαζόμενους ότι θα προχωρήσει στην αναδιάρθρωση είτε θέτοντας σε εφαρμογή το σχέδιο είτε ανακοινώνοντας τα κύρια στοιχεία του στους εργαζόμενους.

Η απόφαση της διοίκησης για αναδιοργάνωση δεν αποτελεί τεκμαιρόμενη δέσμευση όταν:

- α) έχει αρχίσει η εφαρμογή του σχεδίου
- β) έχουν ανακοινωθεί τα κύρια στοιχεία της αναδιάρθρωσης στους επηρεαζόμενους.

Η πρόβλεψη για αναδιάρθρωση περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα και πηγάζουν από την αναδιάρθρωση δηλαδή:

- α) είναι αναγκαία για την αναδιάρθρωση
- β) να μην συνδέονται με τις συνεχιζόμενες εργασίες της επιχείρησης.

Η πρόβλεψη δεν πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) έξοδα επανεκπαίδευσης προσωπικού
- β) έξοδα προώθησης
- γ) δαπάνες για αγορά νέων συστημάτων.

11.9.6 Δαπάνες συντήρησης και αποκατάστασης

Υπάρχει ενδεχόμενο οι εν λόγω δαπάνες να είναι υποχρεωτικές ή να είναι προαιρετικές. Εάν δεν είναι υποχρεωτικές από τη νομοθεσία, τότε θα πρέπει να εξετασθεί αν υπάρχει υποχρέωση που προκύπτει από δεσμευτικό γεγονός του παρελθόντος και ύπαρξη εκροής οικονομικών πόρων. Εάν αυτό δε συμβαίνει, τότε δεν κάνουμε πρόβλεψη. (Παράδειγμα «Κρόνος»).

Εάν είναι υποχρεωτικές από τη νομοθεσία, τότε θα πρέπει να εξετασθεί εάν υπάρχει

- α) υποχρέωση που προκύπτει από δεσμευτικό γεγονός του παρελθόντος και β) σημαντική πιθανότητα εκροής οικονομικών πόρων. (Κάνουμε πρόβλεψη μόνο όταν ικανοποιούνται και οι δύο συνθήκες). (Παράδειγμα Άρτεμις και Αχιλλέας).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΡΟΝΟΣ

Η οντότητα Κρόνος είθισται να αλλάζει τις μηχανές των αεροπλάνων της κάθε τρία έτη. Την ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού, οι μηχανές ενός αεροπλάνου ήταν ήδη σε χρήση για δύο έτη.

Ερώτηση: Εξηγήστε εάν πρέπει να γίνει καταχώριση για πρόβλεψη του κόστους αντικατάστασης των μηχανών του εν λόγω αεροσκάφους.

Απάντηση: Δεν υπάρχει παρούσα έστω και τεκμαιρόμενη δέσμευση για αλλαγή των μηχανών, ανεξάρτητα από τις μελλοντικές ενέργειες της εταιρείας π.χ. μπορεί να αποφασιστεί το συγκεκριμένο αεροπλάνο να αποσυρθεί από την ενεργό χρήση. Παρούσα υποχρέωση υπάρχει, όταν ένα παρελθοντικό γεγονός θεωρείται ότι οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση όταν λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι ότι μια δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Συμπέρασμα: Δεν καταχωρείται πρόβλεψη.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΡΤΕΜΙΣ

Η παραγωγική μονάδα Άρτεμις έχει εξοπλισμό που βάσει νομοθεσίας, θα πρέπει να αντικαθίσταται κάθε τρία έτη. Την 31/12/2014 ο υφιστάμενος εξοπλισμός ήταν σε χρήση για δύο έτη.

Ερώτηση: Εξηγήστε εάν πρέπει να γίνει καταχώριση για πρόβλεψη του κόστους αντικατάστασης.

Απάντηση: Όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα δεν υπάρχει παρούσα υποχρέωση για αντικατάσταση του εξοπλισμού ανεξάρτητα από τις μελλοντικές ενέργειες της οντότητας π.χ. μπορεί να αποφασιστεί η πώληση της παραγωγικής μονάδας.

Συμπέρασμα: Δεν καταχωρείται πρόβλεψη.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΧΙΛΛΕΑΣ

Η Διοίκηση της Αχιλλέας έχει αποφασίσει το λογιστικό χειρισμό των πιο κάτω γεγονότων:

- α) στις 7/9/2014 η Διοίκηση αποφάσισε να τερματίσει τις εργασίες μιας μονάδας παραγωγής στη Καλαμάτα, αλλά η απόφαση αυτή δεν έχει ακόμη κοινοποιηθεί σε κανένα επηρεαζόμενο
- β) στις 15/8/2014 η Διοίκηση αποφάσισε το τερματισμό των εργασιών της παραγωγικής μονάδας στη Μεγαλόπολη. Η απόφαση αυτή και το σχέδιο αναδιάρθρωσης, κοινοποιήθηκε στους επηρεαζόμενους στις 2/9/2014
- γ) η οντότητα είναι αναγκασμένη να καταβάλει πρόστιμο 1.000.000€ για περιβαλλοντικές ρυπάνσεις που δημιούργησε η παραγωγική μονάδα στη Πτολεμαΐδα

δ) η εταιρεία σχεδιάζει μέσα στο 2015 να ξοδέψει 2.000.000€ για έρευνα αγοράς.

Απάντηση:

α) Δεν υπάρχει παρούσα υποχρέωση λόγω της μη κοινοποίησης αλλά και του γεγονότος ότι δεν έχουν ξεκινήσει ενέργειες για την υλοποίηση της απόφασης. Δεν καταχωρίζεται πρόβλεψη.

β) Το δεσμευτικό γεγονός από το οποίο προκύπτει παρούσα υποχρέωση, είναι η κοινοποίηση της απόφασης στους επηρεαζόμενους (πελάτες και προσωπικό). Το δεσμευτικό αυτό γεγονός δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση. Η εκροή οικονομικών πόρων είναι οι αποζημιώσεις προς το προσωπικό και τους πελάτες και μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού. Συνεπώς πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη.

γ) Το δεσμευτικό γεγονός είναι η περιβαλλοντική ρύπανση και η υποχρέωση της οντότητας για αποκατάσταση της. Η μελλοντική εκροή οικονομικών πόρων είναι η καταβολή του προστίμου (1εκατ.). Πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη.

δ) δεν υπάρχει παρελθοντικό δεσμευτικό γεγονός που να δημιουργεί παρούσα υποχρέωση για μελλοντική εκροή οικονομικών πόρων. Δεν καταχωρίζεται πρόβλεψη.

11.10 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία προβλέψεων, η οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου αναφοράς,
- β) πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υφιστάμενων προβλέψεων,
- γ) ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,
- δ) αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και
- ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από την πάροδο του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία προβλέψεων:

- α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών,
- β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχεται επαρκής πληροφόρηση, η οντότητα γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα και
- γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης ανάκτησης δαπανών, δηλώνοντας το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί για αυτή την αναμενόμενη ανάκτηση.

Εκτός από την περίπτωση που το ενδεχόμενο κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένο, η οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να αθροιστούν για να αποτελέσουν μια κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων παρουσιάζει επαρκή ομοιότητα έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία μοναδική δήλωση σχετικά με αυτά. Έτσι, μπορεί να είναι σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε έναν τύπο δέσμευσης, αλλά δε θα ήταν σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία όλα τα κόστη περιβαλλοντικής αποκατάστασης και τα ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

Όταν μια πρόβλεψη και μια ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σύνολο συνθηκών, η οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Όταν μια εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών είναι πιθανή, η οντότητα γνωστοποιεί μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες και οι συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, οι κανόνες επιμέτρησής τους και οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Επίσης έγινε εκτενής αναφορά σε συγκεκριμένες

πληροφορίες που γνωστοποιούνται για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος τους.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1ο – Παρελθοντικό γεγονός και μελλοντικές ενέργειες της οντότητας

Μόνον εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οντότητας (δηλαδή, τη μελλοντική διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της), αναγνωρίζονται ως προβλέψεις.

Παραδείγματα αναγνώρισης πρόβλεψης

Χρηματικές ποινές ή κόστη καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντική ζημία, οι οποίες επιβάλλονται βάσει νόμου σε οντότητα του δημοσίου τομέα.

Κόστη απενεργοποίησης εξοπλισμού αμυντικής θωράκισης ή ενός σταθμού ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έκταση που η οντότητα είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε.

Οι ανωτέρω δεσμεύσεις θα οδηγούσαν σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κατά τον διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οντότητας.

Παραδείγματα μη αναγνώρισης πρόβλεψης

Νομοθεσία υποχρεώνει την οντότητα να εγκαταστήσει φίλτρα εκπομπών ρύπων σε κάποια από τα οχήματα της σε 2 έτη από σήμερα (T+2).

Το εργαστήριο μιας οντότητας αποφασίζει να εγκαταστήσει ειδικά φίλτρα για τη προστασία των εργαζομένων από βλαβερές χημικές ουσίες σε 3 έτη από σήμερα (T+2).

Επειδή οι οντότητες μπορούν να αποφύγουν τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες τους, για παράδειγμα, αλλάζοντας τη μέθοδο της λειτουργίας τους, δεν έχουν καμία παρούσα δέσμευση για αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και καμία πρόβλεψη δεν αναγνωρίζεται.

Παράδειγμα 2ο – Μη δεσμευτικό και δεσμευτικό γεγονός

Η οντότητα λόγω των δραστηριοτήτων της προξενεί περιβαλλοντική ζημία. Οι προβλέψεις του υφιστάμενου νόμου δεν οδηγούν σε δέσμευση (νομική δέσμευση) για αποκατάσταση των συνεπειών και επομένως η οντότητα δεν αναγνωρίζει πρόβλεψη. Λόγω ψήφισης νέου περιβαλλοντικού νόμου (νομική δέσμευση) ή λόγω δημόσιας αποδοχής ευθύνης από την οντότητα για αποκατάσταση της ζημίας που προκάλεσε (τεκμαιρόμενη δέσμευση), η πρόκληση ζημιών γίνεται δεσμευτικό γεγονός και η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση.

Παράδειγμα 3ο – Επιμέτρηση μεμονωμένης δέσμευσης

Η οντότητα πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μηχάνημα που έχει κατασκευάσει για ένα πελάτη. Το μεμονωμένο πιο πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι να επιτύχει την επισκευή με την πρώτη προσπάθεια στο κόστος των 10.000 ευρώ. Επειδή, όμως, υπάρχει σημαντική πιθανότητα ότι περαιτέρω προσπάθειες θα είναι αναγκαίες, μια πρόβλεψη για ένα μεγαλύτερο ποσό από αυτό των 10.000 ευρώ αναγνωρίζεται.

Παράδειγμα 4ο – Μελλοντικά γεγονότα

Η οντότητα δημοσίου τομέα πιστεύει ότι το κόστος καθαρισμού από πίσσα, τέφρα και άλλους ρύπους που σχετίζονται με εργοστάσιο παραγωγής αερίου, στο τέλος της ζωής του, θα είναι μειωμένο λόγω μελλοντικών τεχνολογικών μεταβολών.

Επομένως, το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη, αντανakλά την προσδοκία των εμπειρογνομόνων, οι οποίοι θα λάβουν υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις σχετικά με την τεχνολογία που θα είναι διαθέσιμη κατά το χρόνο του καθαρισμού. Έτσι, είναι ορθό να συμπεριλαμβάνει, για παράδειγμα, αναμενόμενες μειώσεις του κόστους σχετιζόμενες με την αυξανόμενη εμπειρία στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας ή το αναμενόμενο κόστος εφαρμογής υπάρχουσας τεχνολογίας σε μια ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη δραστηριότητα καθαρισμού από ότι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, η οντότητα δε λαμβάνει υπόψη για την επιμέτρηση της πρόβλεψης την ανάπτυξη μιας πλήρως νέας τεχνολογίας για τον καθαρισμό, εκτός αν θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική ένδειξη.

Παράδειγμα 5ο – Αναμενόμενη αξία

Ένα δημόσιο ιατρικό εργαστήριο παρέχει διαγνωστικούς σαρωτές υπερήχων σε δημόσια και ιδιωτικά ιατρικά κέντρα και νοσοκομεία με πλήρη ανάκτηση του

κόστους. Ο εξοπλισμός παρέχεται με εγγύηση προϊόντος σύμφωνα με την οποία τα ιατρικά κέντρα και τα νοσοκομεία καλύπτονται για το κόστος επισκευής τυχόν ελαττωμάτων που γίνονται εμφανή μέσα στους πρώτους έξι μήνες μετά την αγορά. Εάν εντοπιστούν μικρές βλάβες σε όλο τον παρεχόμενο εξοπλισμό, θα προκύψει κόστος επισκευής 1.000.000 ευρώ. Εάν εντοπιστούν σοβαρά ελαττώματα σε όλο τον εξοπλισμό που παρέχεται, θα προκύψει κόστος επισκευής 4.000.000 εκατομμυρίων ευρώ. Η προηγούμενη εμπειρία του εργαστηρίου και οι μελλοντικές προσδοκίες δείχνουν ότι, για το επόμενο έτος, το 75% του εξοπλισμού δε θα έχει ελαττώματα, το 20% του εξοπλισμού θα έχει μικρές βλάβες και το 5% του εξοπλισμού θα έχει σοβαρά ελαττώματα.

Το δημόσιο ιατρικό εργαστήριο εξετάζει αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψης. Πρώτον, υπάρχει παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθοντικού δεσμευτικού γεγονότος, καθώς το δεσμευτικό γεγονός είναι η πώληση διαγνωστικών σαρωτών υπερήχων με εγγύηση (νομική δέσμευση). Δεύτερον, είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για τον διακανονισμό των εγγυήσεων, ως σύνολο (κόστος επισκευής). Τρίτον, μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Καθώς πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψης, το δημόσιο ιατρικό εργαστήριο αναγνωρίζει πρόβλεψη για τη βέλτιστη εκτίμηση του κόστους επισκευής, των διαγνωστικών σαρωτών υπερήχων που πωλήθηκαν μέχρι και την ημερομηνία αναφοράς.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 15 «όταν υπάρχει ένας αριθμός παρόμοιων δεσμεύσεων, η πιθανότητα ότι μια εκροή θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων, ως ένα σύνολο.». Επομένως, το εργαστήριο αξιολογεί την πιθανότητα εκροής για τις δεσμεύσεις εγγύησης προϊόντος στο σύνολό της.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 29 «Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται, περιλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα με τις αντίστοιχες πιθανότητες τους, εκτιμώντας δηλαδή την «αναμενόμενη αξία».

Η αναμενόμενη αξία του κόστους επισκευής είναι: $(75\% * 0) + (20\% * 1.000.000) + (5\% * 4.000.000) = 400.000$ ευρώ. Επειδή, η επίδραση της προεξόφλησης είναι μη ουσιώδης, η οντότητα αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία αναφοράς στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης πρόβλεψη ποσού 400.000 ευρώ.

Παράδειγμα 6ο – Παρούσα αξία πρόβλεψης

Μια πρόβλεψη για αποκατάσταση ενός χώρου που μολύνθηκε από υπαιτιότητα της οντότητας Ο ύψους 2.000 ευρώ αναμένεται να διακανονιστεί σε πέντε έτη, στο τέλος του πέμπτου έτους (31/12/2025). Το προεξοφλητικό επιτόκιο, αφότου λήφθηκαν υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τις χρηματοροές, καθορίστηκε στο 12%.

Η παρούσα αξία της πρόβλεψης υπολογίζεται ως εξής: €2.000* συντελεστή προεξόφλησης παρούσας αξίας (5 έτη,12%), ήτοι 2.000 ευρώ*0,5674= 1.134,85 ευρώ.

Η οντότητα Ο αναγνωρίζει πρόβλεψη ύψους 1.134,85 ευρώ στην ημερομηνία αναφοράς 31/12/2000.

Η αξία της πρόβλεψης θα μεταβάλλεται κάθε έτος ως εξής:

	Αρχικό υπόλοιπο	Τόκος (επιτόκιο 12%)	Τελικό υπόλοιπο
Έτος 1ο	1.134,85	136,18	1.271,04
Έτος 2ο	1.271,04	152,52	1.423,56
Έτος 3ο	1.423,56	170,83	1.594,39
Έτος 4ο	1.594,39	191,33	1.785,71
Έτος 5ο	1.785,71	214,29	2.000,00

Λογιστικές Εγγραφές

31/12/2020

Έξοδα 1.134,85

Πρόβλεψη 1.134,85

31/12/2021

Έξοδα τόκων 136,18

Πρόβλεψη 136,18

31/12/2022

Έξοδα τόκων 152,52

Πρόβλεψη 152,52

31/12/2023

Έξοδα τόκων 170,83

Πρόβλεψη 170,83

31/12/2024

Έξοδα τόκων 191,33

Πρόβλεψη 191,33

31/12/2025

Έξοδα τόκων 214,29

Πρόβλεψη 214,29

**Η οντότητα στις 31/12/2025 διακανονίζει την
υποχρέωση της για αποκατάσταση
του χώρου και καταχωρεί την εξής εγγραφή:**
Πρόβλεψη 2.000

Ταμειακά διαθέσιμα 2.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

12.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τα Αποθέματα και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

12.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των Αποθεμάτων που κατέχουν οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα, και να παρέχει κατευθύνσεις ως προς τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων ως περιουσιακό στοιχείο και τη μεταγενέστερη αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης και οποιασδήποτε υποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Παρέχει επίσης καθοδήγηση ως προς τους τύπους κόστους που χρησιμοποιούνται για την κατανομή του κόστους στα αποθέματα.

12.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να εμπεδώσουν το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων όπως την αναγνώριση και την επιμέτρησή τους, τα κόστη αυτών, τη διαδικασία υποτίμησής τους καθώς και την αναστροφή της και τη διαδικασία απογραφής και υπολογισμού των τελικών αποθεμάτων.

12.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις απαραίτητες έννοιες και τους ορισμούς, τις διαδικασίες αναγνώρισης και επιμέτρησης των αποθεμάτων, τις διαδικασίες υποτίμησης τους και αναστροφή της, καθώς και τη διαδικασία απογραφής και υπολογισμού των τελικών αποθεμάτων και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

12.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

12.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 12 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 2 των Διεθνών

Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

12.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ), εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, εκτός από:

- α) χρηματοοικονομικά μέσα,
- β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα, και
- γ) αποθέματα για τα οποία διαφορετικός χειρισμός έχει υιοθετηθεί από άλλη Λογιστική Πολιτική.

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική.

12.3 Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στη οικεία Λογιστική Πολιτική με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αποθέματα (Inventories) είναι περιουσιακά στοιχεία:

- α) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία,
- β) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση ή διανομή κατά την παροχή υπηρεσιών,
- γ) που κατέχονται προς πώληση ή διανομή στο πλαίσιο των συνήθων λειτουργιών, ή
- δ) ενσωματώνονται σε διαδικασία παραγωγής σε εξέλιξη προς πώληση ή διανομή.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν:

- α) αγαθά που έχουν αγοραστεί και διακρατούνται για μεταπώληση ως εμπορεύματα,

- β) έτοιμα προϊόντα ή προϊόντα των οποίων η παραγωγή βρίσκεται σε εξέλιξη, που βρίσκονται δηλαδή στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν ή να διανεμηθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων ή προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών,
- γ) υλικά και προμήθειες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία,
- δ) αγαθά που αγοράζονται ή παράγονται από μια οντότητα, τα οποία προορίζονται για διανομή σε τρίτα μέρη χωρίς χρέωση ή με μια συμβολική χρέωση, για παράδειγμα εκπαιδευτικά βιβλία που παράγονται από μια υγειονομική αρχή για να δοθούν ως δωρεά σε εκπαιδευτικά ιδρύματα. Σε πολλές οντότητες του δημόσιου τομέα, τα αποθέματα σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών και όχι με αγαθά που αγοράζονται και διακρατούνται για μεταπώληση ή αγαθά που κατασκευάζονται για πώληση. Στην περίπτωση που μία οντότητα παρέχει υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν και το κόστος των υπηρεσιών που απαιτούνται για την τελική διαμόρφωσή τους για τις οποίες η οντότητα δεν έχει ακόμα αναγνωρίσει το σχετικό έσοδο, και
- ε) αγαθά που προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή την επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων περιουσιακών στοιχείων με την προϋπόθεση ότι δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης παγίου περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτά περιγράφονται στη Λογιστική Πολιτική των Ενσωμάτων Παγίων.

Ειδικότερα, τα αποθέματα στο δημόσιο τομέα, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) στρατιωτικά αποθέματα, τα οποία αποτελούνται από είδη μιας χρήσης, όπως πυρομαχικά, πύραυλοι, ρουκέτες και βόμβες που αποτελούν αναλώσιμα όπλων ή οπλικών συστημάτων. Ωστόσο ορισμένα στρατιωτικά είδη π.χ. κάποιοι τύποι πυραύλων, μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Πολιτικής των Ενσωμάτων Παγίων,
- β) αναλώσιμα υλικά,
- γ) υλικά συντήρησης,
- δ) ανταλλακτικά ενσώματων παγίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού (εκτός αν βάσει κριτηρίων αναγνώρισης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Πολιτικής των Ενσωμάτων Παγίων),

- ε) στρατηγικά αποθέματα, για παράδειγμα ενεργειακά αποθέματα όπως είναι το πετρέλαιο, για χρήση σε επείγουσες ή εξαιρετικές περιπτώσεις (φυσική καταστροφή ή άλλες καταστάσεις έκτακτης ανάγκης και προστασίας του κοινωνικού συνόλου),
- στ) αποθέματα μη εκδοθέντος νομίσματος,
- ζ) υλικά ταχυδρομικών υπηρεσιών που διακρατούνται για πώληση (π.χ. γραμματόσημα),
- η) έργα υπό εκτέλεση, όπως για παράδειγμα υλικό εκπαίδευσης ή κατάρτισης, και
- θ) γη ή ακίνητα που διατίθενται προς πώληση, μόνο εφόσον η πώληση ακινήτων αποτελεί συνήθη λειτουργία της οντότητας.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διατεθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (Net realizable value) είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης στο πλαίσιο των συνήθων λειτουργιών μιας οντότητας, μείον τα εκτιμώμενα κόστη για την πώληση, ανταλλαγή ή διανομή.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια οντότητα αναμένει να αποκομίσει από την πώληση των αποθεμάτων κατά το συνήθη τρόπο λειτουργίας, και αφορά μια ειδική αξία που μπορεί να πετύχει η οντότητα με συγκεκριμένη συμφωνία, ενώ η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών στην αγορά. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία για τα αποθέματα ενδέχεται να μην ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.

Περιουσιακό στοιχείο (Asset) είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην οντότητα ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

Τρέχον κόστος αντικατάστασης (Current replacement cost) είναι το κόστος που πρέπει να καταβάλλει η οντότητα προκειμένου να αποκτήσει το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία αναφοράς.

12.4 Αναγνώριση

Μια οντότητα αναγνωρίζει αγαθά ως αποθέματα όταν:

- α) αποκτά τον έλεγχο των αγαθών,
- β) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οντότητα ή αποκτάται η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών λόγω των αποθεμάτων, και
- γ) η αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

12.5 Επιμέτρηση

12.5.1 Επιμέτρηση Αποθεμάτων

Τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, εκτός εάν:

- α) τα αποθέματα αποκτώνται μέσω συναλλαγής χωρίς αντάλλαγμα, οπότε το κόστος τους επιμετράται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης, και
- β) τα αποθέματα κατέχονται για διανομή δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο ή για ανάλωση κατά τη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών οι οποίες πρόκειται να διανεμηθούν δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο, οπότε επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και του τρέχοντος κόστους αντικατάστασης κατά την ημερομηνία αναφοράς.

12.5.2 Κόστος Αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα κόστη της αγοράς, τα κόστη μεταποίησης και τα λοιπά κόστη που πραγματοποιούνται προκειμένου τα αποθέματα να καταστούν έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή διάθεσή τους.

12.5.3 Κόστος Αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει:

- α) την τιμή αγοράς,
- β) τους δασμούς εισαγωγής και λοιπούς φόρους (και δεν περιλαμβάνει εκείνους που μεταγενέστερα ανακτώνται από την οντότητα μέσω των φορολογικών αρχών), και

γ) τα έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα που επιμερίζονται άμεσα στην απόκτηση έτοιμων προϊόντων, υλικών και προμηθειών.

Οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και τα λοιπά έξοδα που δεν είναι δυνατό να επιμεριστούν άμεσα στην απόκτηση αποθεμάτων αφαιρούνται προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος αγοράς όπως εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς

12.5.4 Κόστος Μεταποίησης

Ο προσδιορισμός του κόστους μετατροπής των ημικατεργασμένων αποθεμάτων σε έτοιμα προϊόντα πραγματοποιείται αρχικά στο περιβάλλον παραγωγής. Τα κόστη μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνουν:

- α) κόστη τα οποία σχετίζονται άμεσα με μονάδες παραγωγής προϊόντος, όπως η άμεση εργασία,
- β) συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής τα οποία πραγματοποιούνται, προκειμένου να μετατραπούν οι πρώτες ύλες σε έτοιμα προϊόντα.
 - Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι εκείνα τα έμμεσα κόστη παραγωγής τα οποία παραμένουν σχετικά σταθερά ανεξάρτητα από (α) τον όγκο της παραγωγής (τέτοια κόστη είναι οι αποσβέσεις και τα έξοδα συντήρησης των εργοστασιακών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού) και (β) το διοικητικό κόστος του εργοστασίου.
 - Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι εκείνα τα έμμεσα κόστη παραγωγής τα οποία μεταβάλλονται λόγω της μεταβολής του όγκου της παραγωγής, όπως για παράδειγμα το κόστος αγοράς έμμεσων υλικών και η έμμεση εργασία.

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων παραγωγής. Κανονική δυναμικότητα είναι η παραγωγή που αναμένεται να επιτευχθεί κατά μέσο όρο και υπό φυσιολογικές συνθήκες σε έναν αριθμό περιόδων, λαμβάνοντας υπόψη τη ζημία στην παραγωγή, η οποία μπορεί να προκύψει από την προγραμματισμένη συντήρηση του εξοπλισμού. Τα μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Για παράδειγμα, η κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων για την παραγωγή του ρουχισμού των ενόπλων δυνάμεων μπορεί να περιλαμβάνει κόστη όπως τις αποσβέσεις μηχανημάτων, αποσβέσεις κτηρίων, ασφάλιστρα μηχανημάτων, ασφάλιστρα κτηρίων, φωτισμός και θέρμανση, βοηθητικές ύλες, έμμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα κίνησης και όποια άλλα γενικά έξοδα εμπλέκονται στη διαδικασία μεταποίησης και μπορούν να επιμεριστούν.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων ταυτόχρονα. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μεταποίησης δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, τότε επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων σε μια ορθολογική και συνεπή βάση. Ο επιμερισμός αυτός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πώλησης κάθε προϊόντος είτε στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όπου τα προϊόντα καθίστανται διακριτά προσδιορίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα, από τη φύση τους είναι μη ουσιώδη. Σε αυτές τις περιπτώσεις συχνά επιμετρούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Για παράδειγμα κατά την παραγωγή ενός επίπλου το παραγόμενο υποπροϊόν (πριονίδι) το οποίο πρόκειται να πωληθεί, θα αναγνωριστεί ως απόθεμα και θα αποτιμηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, η οποία θα αφαιρεθεί από το κόστος του κύριου προϊόντος (έπιπλο).

12.5.5 Λοιπά στοιχεία Κόστους

Τα λοιπά στοιχεία κόστους περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στο βαθμό που αυτά έχουν πραγματοποιηθεί προκειμένου να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους και μπορούν να επιμεριστούν.

Ενδεικτικές περιπτώσεις, οι οποίες εξαιρούνται από το κόστος των αποθεμάτων και αναγνωρίζονται ως έξοδα εντός της περιόδου που πραγματοποιήθηκαν, είναι:

- α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους;
- β) κόστος αποθήκευσης, εκτός εάν το κόστος αυτό είναι απαραίτητο στην παραγωγική διαδικασία πριν τα περαιτέρω στάδια παραγωγής,
- γ) γενικά έξοδα διοίκησης τα οποία δεν συμβάλουν στο να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, και

δ) κόστος πώλησης.

Μία οντότητα υπάρχει περίπτωση να αγοράσει αποθέματα με σημαντικά μεταγενέστερο χρόνο αποπληρωμής τους. Όταν προβλέπεται κόστος χρηματοδότησης για την αγορά τους ή υπάρχει σημαντική καθυστέρηση αποπληρωμής, η διαφορά μεταξύ της αξίας αγοράς και του πληρωτέου ποσού αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο - τόκος, για την περίοδο της χρηματοδότησης ή για την περίοδο καθυστέρησης αποπληρωμής αντίστοιχα.

12.5.6 Κόστος αγροτικής παραγωγής συγκομιδής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα προερχόμενα από συγκομιδή αγροτικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομική οντότητας, επιμετρώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής που είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη.

12.6 Τύποι προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων

Μια οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για τα αποθέματα εκείνα με διαφορετική φύση και χρήση, μπορεί να δικαιολογηθεί η υιοθέτηση διαφορετικού τύπου προσδιορισμού του κόστους. Μια διαφορά σε γεωγραφική περιοχή κατοχής αποθεμάτων από μόνη της δεν είναι αρκετή για να δικαιολογήσει ένα διαφορετικό τύπο προσδιορισμού του κόστους.

Το κόστος των αποθεμάτων, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου Πρώτο Εισαχθέν, Πρώτο Εξαχθέν (FIFO) ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους.

Η μέθοδος FIFO βασίζεται στην παραδοχή ότι τα στοιχεία των αποθεμάτων που αποκτώνται ή παρήχθησαν πρώτα, είναι αυτά που διατίθενται και πρώτα. Συνεπώς, τα στοιχεία των αποθεμάτων που παραμένουν στα αποθέματα στο τέλος κάθε περιόδου είναι εκείνα που έχουν αποκτηθεί ή παραχθεί πιο πρόσφατα.

Σύμφωνα με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμισμένο μέσο κόστος των ομοειδών στοιχείων αρχικών αποθεμάτων κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς και των παραχθέντων ή αποκτηθέντων αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Ο μέσος όρος

μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά που γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας.

12.7 Υποτίμηση στην Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

Τα αποθέματα των οποίων το κόστος ενδέχεται να μην είναι ανακτήσιμο, υποτιμούνται κάτω από το κόστος, δηλαδή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εάν:

- α) είναι κατεστραμμένα ή έχουν υποστεί σοβαρές ζημιές,
- β) έχουν απαξιωθεί μερικώς ή στο σύνολό τους,
- γ) οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί,
- δ) τα κόστη τα οποία εκτιμάται ότι απαιτούνται για την ολοκλήρωση τους ή τα κόστη τα οποία εκτιμάται ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους, την ανταλλαγή τους ή τη διανομή τους, έχουν αυξηθεί.

Η πρακτική υποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, είναι συνεπής με την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να απεικονίζονται σε αξίες οι οποίες υπερβαίνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένονται να πραγματοποιηθούν από την πώλησή τους, την ανταλλαγή τους, τη διάθεσή τους, ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα συνήθως υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ανά είδος ξεχωριστά. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να χρειάζεται η ομαδοποίηση ομοειδών ή συναφών στοιχείων. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση στοιχείων αποθεμάτων με ομοειδείς σκοπούς ή χρήσεις, και τα οποία πρακτικά δεν μπορούν να εκτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη προϊόντων (π. χ. της ίδιας γραμμής παραγωγής). Δεν κρίνεται ως κατάλληλη η υποτίμηση της αξίας αποθεμάτων βάσει της ταξινόμησής τους (π.χ. των ετοιμών προϊόντων, ή όλων των προϊόντων μίας συγκεκριμένης λειτουργίας ή γεωγραφικής περιοχής).

Οι αξίες των υλικών και άλλων προμηθειών που κατέχονται από την οντότητα προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή των αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους κτήσεως εάν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία πρόκειται να ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν, να ανταλλαχθούν ή να διανεμηθούν στο κόστος τους ή άνω αυτού. Ωστόσο, όταν μία μείωση στις τιμές των υλικών υποδηλώνει ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε οι αξίες των υλικών υποτιμούνται στο ύψος της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στις περιπτώσεις αυτές, το τρέχον κόστος αντικατάστασης

των υλικών μπορεί να αποτελεί την πλέον κατάλληλη επιμέτρηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

12.7.1 Αναστροφή υποτίμησης

Σε κάθε περίοδο διενεργείται εκ νέου εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων. Όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν την προηγούμενη υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης παύσουν να υφίστανται, ή όταν υπάρχει ξεκάθαρη απόδειξη της αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω της αλλαγής των οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αναστρέφεται. Η αναστροφή αυτή περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης, έτσι ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα όταν ένα στοιχείο των αποθεμάτων που αποτιμάται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία επειδή η τιμή πώλησής του είχε μειωθεί, εξακολουθεί να υπάρχει σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

12.8 Αναγνώριση ως έξοδο

Όταν αποθέματα πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται, η λογιστική αξία των αποθεμάτων αυτών αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίζεται και το σχετικό έσοδο. Εάν δεν υπάρχει σχετικό έσοδο, το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα προϊόντα διανέμονται ή παρέχεται η σχετική υπηρεσία. Το ποσό τυχόν υποτιμήσεων των αποθεμάτων και οι ζημίες επί αυτών αναγνωρίζονται ως έξοδο την περίοδο κατά την οποία συνέβη η υποτίμηση ή το ζημιογόνο γεγονός. Το ποσό τυχόν αναστροφής μιας υποτίμησης αποθεμάτων αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα κατά την περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η αναστροφή. Για μια οντότητα που είναι πάροχος υπηρεσιών, το σημείο στο οποίο αναγνωρίζονται τα αποθέματα ως έξοδο είναι συνήθως, αυτό που παρέχονται οι υπηρεσίες για τις οποίες έχουν αναλωθεί τα σχετικά αποθέματα.

12.9 Γνωστοποιήσεις

Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θα γνωστοποιούνται:

- α) οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόζονται για την επιμέτρηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης και της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους,

- β) η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία των αποθεμάτων ταξινομημένη ανά κατηγορία κατάλληλα για την οντότητα,
- γ) το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- δ) το ποσό κάθε υποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων που έχει αναγνωρισθεί ως έξοδο εντός της περιόδου,
- ε) το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης η οποία έχει αναγνωρισθεί στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης της περιόδου,
- στ) οι συνθήκες ή τα γεγονότα τα οποία οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης των αποθεμάτων, και
- ζ) οι συνθήκες ή τα γεγονότα τα οποία οδήγησαν σε τυχόν αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες και οι συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται τα αποθέματα, οι κανόνες επιμέτρησής τους και οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Επίσης έγινε εκτενής αναφορά σε συγκεκριμένες μεθόδους επιμέτρησης, στις ιδιαιτερότητες της λογιστικής διαχείρισής τους και στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, για την επεξήγηση και υποστήριξη της ορθής αποτύπωσής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1

Οντότητα η οποία διενεργεί ανταλλακτικές συναλλαγές πώλησης οικοδομικών υλικών, παρήγγειλε στις 15.12.2015 ένα φορτίο τσιμέντου σε τσιμεντοβιομηχανία του ιδιωτικού τομέα, το οποίο έχει συμφωνήσει να παραλάβει με πλοίο που έχει ναυλώσει ειδικά για τη μεταφορά αυτή σε λιμάνι της χώρας. Η συμφωνία με τον προμηθευτή είναι να παραδοθεί το φορτίο φορτωμένο στο καράβι (Free On Board)¹⁹. Στις 31.12.2015, κατά την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το τσιμέντο έχει ετοιμασθεί και η μισή ποσότητα βρίσκεται στην προβλήτα του

¹⁹ **FOB: Free On Board** - Ελεύθερο Επί του Πλοίου σημαίνει ότι με τη φόρτωση των εμπορευμάτων στο πλοίο από τον πωλητή, ο κίνδυνος απώλειας ή ζημίας των προϊόντων μεταφέρεται στον αγοραστή τη στιγμή που τα προϊόντα φορτωθούν στο πλοίο.

λιμανιού, ενώ το άλλο μισό έχει ήδη φορτωθεί στο πλοίο. Να εξηγηθεί εάν η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει το τσιμέντο αυτό στα αποθέματά της στις 31.12.2015.

Απάντηση

Η οντότητα είναι προφανές ότι αναμένει οικονομικά οφέλη ή παροχή υπηρεσιών στο μέλλον από το τσιμέντο, ενώ μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα και την αξία του (κόστος) καθώς έχει προφανώς συμφωνήσει σε συγκεκριμένες τιμές αγοράς. Ωστόσο, η οντότητα δεν ελέγχει τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που έχουν να κάνουν με την ιδιοκτησία όλων των αποθεμάτων. Ο προμηθευτής έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις μόνον ως προς τη μισή ποσότητα του τσιμέντου που έχει παραδώσει επί του πλοίου, όπως έχει συμφωνηθεί. Αν ο προμηθευτής αποφασίσει το τσιμέντο που βρίσκεται στην προβλήτα να το παραδώσει αλλού (π.χ. σε πλοίο για άλλο πελάτη γιατί πέτυχε με εκείνον καλύτερη τιμή) η οντότητα ενδέχεται να μη λάβει ποτέ τα αποθέματα που δεν έχουν ακόμα φορτωθεί στο πλοίο. Ενδεχομένως βέβαια να δικαιούται κάποιο είδος αποζημίωσης από τον προμηθευτή της για αθέτηση συμφωνίας, αλλά αυτό δε μεταβάλλει την πραγματικότητα όσον αφορά την πιθανότητα της μη παραλαβής των αποθεμάτων. Η αναγνώριση ή μη, τυχόν απαιτήσεων αποζημίωσης ως στοιχεία του ενεργητικού θα πρέπει να εξεταστεί ξεχωριστά στα πλαίσια της Λογιστικής Πολιτικής “Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία”.

Άρα η οντότητα θα αναγνωρίσει στα αποθέματά της μόνον εκείνα τα οποία βάσει της συμφωνίας ουσιαστικά της ανήκουν (δηλαδή εκείνα που βρίσκονται επί του πλοίου στις 31.12.2015).

Παράδειγμα 2

Προϊόντα όπως το ούισκι παραμένουν σε βαρέλια και παλαιώνονται επί πολλά έτη. Μπορούν τα κόστη της αποθήκευσης να περιληφθούν στο κόστος παραχθέντων;

Απάντηση

Η ενσωμάτωση στο κόστος του αποθέματος του κόστους αποθήκευσης επιτρέπεται όταν η αποθήκευση είναι στην πραγματικότητα μέρος της παραγωγικής διαδικασίας και μετά το στάδιο αυτό ακολουθεί και επόμενο στάδιο επεξεργασίας, μέχρι το

απόθεμα να καταστεί έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση του. Δηλαδή δεν είναι αποθέματα ολοκληρωμένα και έτοιμα προς πώληση που παραμένουν στην αποθήκη μέχρι π.χ. να πετύχουμε καλύτερες τιμές. Επομένως, στο παράδειγμα του ούισκι, το κόστος αποθήκευσης με σκοπό την παλαίωση μέχρι να φτάσει το προϊόν στη φάση της εμφιάλωσης θα πρέπει να ενσωματωθεί στο κόστος των παραχθέντων, καθώς η παλαίωση είναι απαραίτητη προκειμένου να καταστεί εμπορεύσιμο το προϊόν.

Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων (παράδειγματα 3 & 4)

Η παρακολούθηση των αποθεμάτων γίνεται με το σύστημα της **περιοδικής και διαρκούς απογραφής**. Για να προσδιοριστεί η αξία των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης (τελικό απόθεμα), η οποία θα είναι η αξία του αρχικού αποθέματος της αμέσως επόμενης χρήσης, χρησιμοποιείται στην καθημερινή πρακτική το σύστημα της περιοδικής απογραφής και της διαρκούς απογραφής.

Όταν μια οντότητα κάνει απογραφή στο τέλος της χρονιάς, πρέπει να γίνει σωστή καταμέτρηση και σωστή αποτίμηση. Οι μέθοδοι αποτίμησης που δύναται να επιλέξει είναι:

- α) Πρώτο εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν (FIFO), ή
- β) Μέσο Σταθμικό Κόστος (Μ.Σ.Κ), που είναι το άθροισμα του μέσου σταθερού και του μέσου μεταβλητού κόστους και προκύπτει από την πρόσθεση των δύο αυτών μεγεθών ή από τη διαίρεση του συνολικού κόστους με τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων:

Συνολικό Κόστος

Μέσο Σταθμικό Κόστος = _____

Ποσότητα Παραγωγής

Παράδειγμα 3

Μέθοδος Μ.Σ.Κ (μέσου σταθμικού κόστους)

Έστω, ότι η οντότητα έχει αρχικό απόθεμα ελαστικών 2.000€ που αντιστοιχεί σε 10 μονάδες αποθεμάτων, και αγορές 100.000€ που αντιστοιχούν σε 1.050 μονάδες αποθεμάτων.

Με τη μέθοδο του Μ.Σ.Κ το Τελικό Απόθεμα θα αποτιμηθεί με $102.000/1060=96,22\text{€}$.

Δηλαδή, η οντότητα ξεκίνησε με αξία ελαστικών $2.000/10=200\text{€}$ ανά τεμάχιο και θα αποτιμήσει το Τελικό Απόθεμα $96,22\text{€}$. Αυτό σημαίνει ότι κατά τη διάρκεια της χρονιάς έπεσαν οι τιμές.

Παράδειγμα 4

Μέθοδος Πρώτο Εισαγθέν, Πρώτο Εξαγθέν (FIFO)

Έστω, ότι η οντότητα έχει αγορές τον Ιανουάριο 1.000 μονάδες με κόστος 3.000€ (3€ το τεμάχιο) και το Φεβρουάριο 700 μονάδες με κόστος 2.800€ (4€ το τεμάχιο). Ακολουθούν το Μάρτιο πωλήσεις 200 μονάδες τις οποίες θα αποτιμήσει με 3€ το τεμάχιο και τον Απρίλιο 900 μονάδες από τις οποίες τις 800 μονάδες θα τις αποτιμήσει με 3€ και τις 100 μονάδες με 4€ .

Το Τελικό Απόθεμα (Τ.Α) των 600 μονάδων που απομένουν, θα αποτιμηθεί με 4€ ανά τεμάχιο, άρα $\text{T.A} = 600 \times 4 = 2.400\text{€}$.

Με τη μέθοδο του Μ.Σ.Κ θα ίσχυε $(3.000+2.800)/(1.000+700) = 3,4\text{€}$ το τεμάχιο, άρα το Τελικό Απόθεμα θα ήταν $\text{T.A} = 600 \times 3,4 = 2.040\text{€}$.

Οποιαδήποτε αλλαγή μεθόδου αποτίμησης πρέπει να βασίζεται σε ουσιαστική αιτιολόγηση και να γνωστοποιείται.

Παράδειγμα 5

Την 31η Δεκεμβρίου του 2020 οι οντότητες 1 και 2 είχαν στην κατοχή τους αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες:

	<u>Οντότητα 1</u>	<u>Οντότητα 2</u>
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	1.000	1.000
Αγορές περιόδου	12.000	12.000
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ)	1.500	1.500
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ	200	200
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	1.900	1.600

Να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για την Οντότητα 1 και την Οντότητα 2 και το ποσό της σχετικής ζημιάς (απομείωσης), εάν υπάρχει.

Απάντηση

Τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Για την κάθε οντότητα η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία προκύπτει αν από την εκτιμώμενη τιμή πώλησης αφαιρέσουμε το απαιτούμενο κόστος για την πώληση, και απεικονίζεται παρακάτω:

	<u>Οντότητα 1</u>	<u>Οντότητα 2</u>
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	1.900	1.600
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	200	200
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	1.700	1.400
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	1.500	1.400
Ζημιά επιμέτρησης (0 / 140-150)	-	100
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	1.900	1.600
Κόστος πωληθέντων	11.500	11.500

Όταν τα αποθέματα πωληθούν, το κόστος τους γίνεται έξοδο για την οντότητα και ονομάζεται κόστος πωληθέντων. Το κόστος πωληθέντων είναι το κόστος απόκτησης προϊόντων και ισούται με το συνολικό ποσό που επιβαρύνθηκε η οντότητα προκειμένου να τα αποκτήσει. Εμφανίζεται στην κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης και μπορεί έτσι να προσδιοριστεί το πραγματικό κόστος των εμπορευμάτων που πωλούνται σε μια συγκεκριμένη περίοδο.

Υπολογίζεται, αν στο αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων προστεθούν οι αγορές της χρήσης και αφαιρεθούν τα αποθέματα τέλους χρήσης. Δηλαδή, Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές - Τελικό Απόθεμα.

Συνεπώς, για την Οντότητα 1 η επιμέτρηση των αποθεμάτων θα γίνει στην αξία κτήσης του Τελικού Αποθέματος (1.500€), καθώς η αξία του είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (1.700€), και το κόστος πωληθέντων θα είναι 1.000€+12.000€-1.500€=11.500€.

Για την Οντότητα 2 η επιμέτρηση των αποθεμάτων θα γίνει στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (1.400€), καθώς η αξία είναι χαμηλότερη από την αξία κτήσης του Τελικού Αποθέματος (1.500€). Έτσι, προκύπτει μια υποτίμηση των αποθεμάτων αξίας 100€, η οποία αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα μέσω του λογαριασμού «Απομειώσεις αποθεμάτων» και η οποία δεν επηρεάζει το κόστος πωληθέντων το οποίο θα είναι $1.000\text{€} + 12.000\text{€} - 1.500\text{€} = 11.500\text{€}$.

Αναστροφή υποτίμησης

Στη χρήση του 2021 για την Οντότητα 2, η τιμή πώλησης (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) των παλαιότερων αποθεμάτων έχει διαμορφωθεί στην αγορά σε 1.600€. Αν η επιχείρηση εξακολουθεί να κατέχει το σύνολο των αποθεμάτων της προηγούμενης χρήσης, θα πρέπει να προβεί σε αναστροφή της προηγούμενης ζημίας που είχε επισυμβεί λόγω μείωσης της αξίας των αποθεμάτων. Η αναστροφή αυτή περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης και το κόστος των αποθεμάτων προσαρμόζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας προ υποτίμησης και της νέας καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε με βάση τις νέες συνθήκες αγοράς. Άρα το ποσό της αναστροφής θα διαμορφωθεί στα 100€ και η λογιστική αξία των αποθεμάτων θα επανέλθει στα 1.500€.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

ΜΗ - ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

13.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη Λογιστική Πολιτική για τα μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και τις Διακοπείσες Δραστηριότητες και αναλύει τις απαιτήσεις αυτής κατά την εφαρμογή της από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

13.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται προς πώληση, καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων.

13.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τις συνθήκες βάσει των οποίων τα μη κυκλοφορούντα πάγια αναταξινομούνται σε κυκλοφορούντα (διακρατούμενα προς πώληση) και το λογιστικό χειρισμό των διακοπεισών δραστηριοτήτων.

13.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις απαραίτητες έννοιες και τους ορισμούς, τις διαδικασίες αναταξινόμησης μη κυκλοφορούντων παγίων σε κυκλοφορούντα διακρατούμενα προς πώληση, τις διαδικασίες αναγνώρισης και επιμέτρησης των διακοπεισών δραστηριοτήτων και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

13.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

13.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 44 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και του IFRS 5 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και των σχετικών διατάξεων των

Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

13.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ), εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται προς πώληση, καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων.

13.3 Ορισμοί

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές ή ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας που δημιουργεί χρηματοροές, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομείνουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του.

Διακοπείσα δραστηριότητα (Discontinued operation) είναι ένα συστατικό μιας οντότητας που είτε έχει αποσυρθεί είτε έχει ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αντιπροσωπεύοντας μια ξεχωριστή σημαντική δραστηριότητα και:

- α) υπάρχει συντονισμένο σχέδιο για διάθεση ή απόσυρση της δραστηριότητας, ή
- β) είναι ελεγχόμενη οντότητα που αποκτάται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταπώληση.

Δεσμευτική συμφωνία αγοράς (firm purchase commitment) είναι μια συμφωνία δεσμευτική και για τα δύο μέρη και συνήθως νομικά εκτελεστή, η οποία:

- α) καθορίζει όλους τους σημαντικούς όρους, συμπεριλαμβανομένης της τιμής και του χρονοδιαγράμματος των συναλλαγών, και
- β) περιλαμβάνει αντικίνητρο για τη μη εκτέλεση, το οποίο είναι αρκετά μεγάλο ώστε να καθιστά την εκτέλεση σφόδρα πιθανή.

Εύλογη αξία (Fair value) το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διατεθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Current assets) τα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται ως κυκλοφορούντα όταν συντρέχει κάποιο από τα κατωτέρω κριτήρια:

- α) αναμένεται να ρευστοποιηθούν, ή διακρατούνται για πώληση εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της οντότητας,
- β) αναμένεται να ρευστοποιηθούν εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κόστος πώλησης (Cost to sell) είναι το πρόσθετο κόστος που αποδίδεται άμεσα στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας προς διάθεση), εξαιρουμένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και των εξόδων φόρου εισοδήματος.

Μη - Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Non - Current assets) τα περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τα κριτήρια ταξινόμησης ως κυκλοφορούντα.

Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (Cash-generating unit) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης που δημιουργούν ταμειακές εισροές, από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Ομάδα προς διάθεση (Disposal group) είναι μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων που πρόκειται να διατεθούν με πώληση ή άλλο τρόπο, μαζί ως ομάδα σε μια ενιαία συναλλαγή, και υποχρεώσεις που συνδέονται άμεσα με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία που θα μεταβιβαστούν κατά τη συναλλαγή.

Πιθανό (probable) σημαίνει περισσότερο πιθανό να συμβεί παρά όχι.

Σφόδρα πιθανό (highly probable) σημαίνει σημαντικά πιο πιθανό από το πιθανό.

Στοιχείο οντότητας (Component of an entity) είναι το στοιχείο που περιλαμβάνει λειτουργίες και χρηματοροές που μπορούν να διακριθούν σαφώς λειτουργικά και για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς, από την υπόλοιπη οντότητα.

13.4 Ταξινόμηση των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) ως διακρατούμενα προς πώληση

Μια οντότητα ταξινομεί ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση, εάν η λογιστική του αξία είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης παρά μέσω συνεχιζόμενης χρήσης.

Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην παρούσα κατάστασή του, υπό τους συνήθεις όρους πώλησης τέτοιων περιουσιακών στοιχείων, και η πώλησή τους πρέπει να είναι σφόδρα πιθανή .

- i. Για να είναι σφόδρα πιθανή μια πώληση να πραγματοποιηθεί, πρέπει:
 - α) το αρμόδιο επίπεδο διοίκησης να έχει δεσμευτεί για ένα πλάνο πώλησης του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση), και να έχει ξεκινήσει ένα ενεργό πρόγραμμα ανεύρεσης αγοραστή και ολοκλήρωσης του αρχικού πλάνου πώλησης,
 - β) το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) να διατίθεται ενεργά στην αγορά προς πώληση σε τιμή ανάλογη με την τρέχουσα εύλογη αξία του,
 - γ) η πώληση να αναμένεται να πραγματοποιηθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία ταξινόμησης, χωρίς είναι πιθανή κάποια αλλαγή ή απόσυρση του σχεδίου πώλησης, και
 - δ) η πιθανότητα έγκρισης της πώλησης, εάν απαιτείται, να λαμβάνεται υπόψη ως μέρος αξιολόγησης του κατά πόσον η πώληση είναι σφόδρα πιθανή.
- ii. Γεγονότα ή περιστάσεις ενδέχεται να παρατείνουν την περίοδο ολοκλήρωσης της πώλησης πέραν του ενός έτους. Η παράταση της περιόδου (πέραν του ενός έτους) που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης, δεν αποκλείει την ταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως διακρατούμενο προς πώληση, εάν η

καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις πέραν του ελέγχου της οντότητας και υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις ότι η οντότητα παραμένει προσηλωμένη στο σχέδιό της να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση). Ως εκ τούτου, ισχύει εξαίρεση από την απαίτηση του ενός έτους στις ακόλουθες περιπτώσεις στις οποίες προκύπτουν τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις όπως:

- α) όταν κατά την ημερομηνία που μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο πώλησης ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση), είναι αναμενόμενο ότι άλλοι (και όχι ο αγοραστής) θα επιβάλλουν όρους που θα επεκτείνουν τη χρονική περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης, και:
- οι ενέργειες που είναι απαραίτητες για την ανταπόκριση σε αυτούς τους όρους, δεν μπορούν να δρομολογηθούν μέχρι ότου αποκτηθεί δεσμευτική συμφωνία αγοράς, και,
 - μια δεσμευτική συμφωνία αγοράς είναι εξαιρετικά πιθανή εντός ενός έτους
- β) όταν μία οντότητα αποκτά δεσμευτική συμφωνία αγοράς και απροσδόκητα ο αγοραστής ή οι άλλοι επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση) που ταξινομήθηκε ως διακρατούμενο προς πώληση, παρατείνοντας την περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης, και:
- έχουν γίνει εγκαίρως οι απαραίτητες ενέργειες για την αντιμετώπιση των συνθηκών, και
 - αναμένεται μια ευνοϊκή επίλυση των παραγόντων καθυστέρησης
- γ) όταν κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους προκύπτουν συνθήκες που προηγουμένως θεωρούνταν απίθανες και ως αποτέλεσμα, ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) που ταξινομήθηκε ως διακρατούμενο προς πώληση, δεν πωλείται μέχρι το τέλος της περιόδου αυτής, και:

- κατά τη διάρκεια του πρώτου ενός έτους η οντότητα έλαβε τα απαραίτητα μέτρα για να ανταποκριθεί στην αλλαγή των συνθηκών,
 - το μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) διατίθεται ενεργά στην αγορά σε εύλογη τιμή, δεδομένης της αλλαγής των συνθηκών, και
 - πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 10 και 11 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής.
- iii. Μια οντότητα που έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης που συνεπάγεται την απώλεια του ελέγχου μιας ελεγχόμενης οντότητας, θα κατατάσσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της εν λόγω ελεγχόμενης οντότητας ως διακρατούμενα προς πώληση, όταν πληρούνται τα κριτήρια που ορίζονται στις παραγράφους 10-12 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, ανεξάρτητα από το αν η οντότητα θα διατηρήσει μη-ελέγχουσα συμμετοχή στην πρώην ελεγχόμενη οντότητα μετά την πώληση.
- iv. Όταν μια οντότητα αποκτά ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή του, θα πρέπει να ταξινομεί το μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία απόκτησης μόνο εάν:
- α) πληρούνται το κριτήριο της παραγράφου 11(γ) της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, καθώς και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 12, και
 - β) είναι σφόδρα πιθανό ότι οποιοδήποτε άλλο κριτήριο των παραγράφων 10 και 11 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, που δεν πληρούνται κατά την ημερομηνία αυτή, θα πληρούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα (συνήθως εντός τριών μηνών) μετά την απόκτησή του.
- v. Όταν τα κριτήρια των παραγράφων 10 και 11 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, καθώς και οι περιπτώσεις της παραγράφου 12, πληρούνται μετά την περίοδο αναφοράς, τότε η οντότητα δεν πρέπει να ταξινομήσει το μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά την έκδοσή τους.

13.5 Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία προς απόσυρση

Μια οντότητα δεν πρέπει να ταξινομεί ως διακρατούμενο προς πώληση ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) που πρόκειται να αποσυρθεί, διότι η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης. Ωστόσο, εάν η ομάδα προς διάθεση που θα αποσυρθεί πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 30 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, τότε η οντότητα θα παρουσιάσει τα αποτελέσματα και τις χρηματοροές της ομάδας προς διάθεση, ως διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με την παράγραφο 31 κατά την ημερομηνία την οποία παύει να χρησιμοποιείται.

Μια οντότητα δεν πρέπει να αντιμετωπίζει ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που προσωρινά έχει τεθεί εκτός χρήσης σαν να έχει αποσυρθεί.

13.6 Επιμέτρηση των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση

13.6.1 Επιμέτρηση

Μια οντότητα θα επιμετρά ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση, στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης αξίας αφαιρουμένου του κόστους πώλησης.

Εάν ένα νεοαποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) πληροί τα κριτήρια ταξινόμησης ως διακρατούμενο προς πώληση (όπως αναφέρονται στην παράγραφο 14), η εφαρμογή της παραγράφου 18 θα έχει σαν αποτέλεσμα το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) να επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας του, και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Συνεπώς, εάν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) αποκτάται ως μέρος μιας εξαγοράς του δημοσίου τομέα, θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, αφού η επιμέτρησή του κατά την ημερομηνία εξαγοράς θα γίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, οπότε θα καταχωρηθεί ως λογιστική αξία. Εάν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) έχει αποκτηθεί ως μέρος μιας συγχώνευσης δημοσίου τομέα θα επιμετρηθεί στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

13.6.2 Αναγνώριση ζημιών απομείωσης και αναστροφή ζημιών απομείωσης

Η οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης για οποιαδήποτε αρχική ή μεταγενέστερη μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση) βάσει της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

Η οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι πέραν του ποσού της συσσωρευμένης ζημίας απομείωσης που έχει ήδη αναγνωριστεί.

Η ζημία απομείωσης (ή οποιαδήποτε μεταγενέστερη αναστροφή της) που αναγνωρίζεται για μια ομάδα προς διάθεση, θα πρέπει να μειώνει ή να αυξάνει (αναστροφή απομείωσης) τη λογιστική αξία των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων επιμέτρησης της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική “Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές” με την ακόλουθη σειρά:

- α) πρώτα, για τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί στη μονάδα (ομάδα μονάδων) δημιουργίας χρηματοροών,
- β) και στη συνέχεια, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) που δημιουργούν χρηματοροές, κατ' αναλογία με τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας. Επίσης, η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας που δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από την υπεραξία, κατ' αναλογία με τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Κανένα μέρος του ποσού μιας απομείωσης ή αναστροφής δεν θα κατανέμεται σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, που συνεισφέρει δηλαδή μόνο δυνατότητα παροχής υπηρεσίας στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Ένα κέρδος ή μια ζημία που δεν είχε προηγουμένως αναγνωριστεί μέχρι την ημερομηνία πώλησης ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση), θα αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης. Οι σχετικές με την παύση αναγνώρισης απαιτήσεις, αναφέρονται στις Λογιστικές Πολιτικές “Ενσώματα Πάγια” και “Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία”.

Τόκοι και άλλα έξοδα που αποδίδονται σε υποχρεώσεις ομάδας διάθεσης ταξινομημένης ως διακρατούμενης προς πώληση, θα συνεχίσουν να αναγνωρίζονται.

13.6.3 Παύση αποσβέσεων

Η οντότητα δεν θα αποσβένει ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο όσο είναι ταξινομημένο ως διακρατούμενο προς πώληση ή όσο είναι μέρος μια ομάδας διάθεσης ταξινομημένης ως διακρατούμενο στοιχείο προς πώληση.

13.6.4 Αλλαγές στο σχέδιο πώλησης

Εάν η οντότητα έχει ταξινομήσει ένα περιουσιακό στοιχείο (ή μια ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση, αλλά τα κριτήρια των παραγράφων 10-12 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, δεν πληρούνται πλέον, η οντότητα πρέπει να σταματήσει να ταξινομεί το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οντότητα πρέπει να ακολουθεί τις οδηγίες της παραγράφου 27 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, προκειμένου να υπολογίσει λογιστικά την αλλαγή αυτή.

Η οντότητα θα επιμετρά ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) το οποίο παύει να ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση (ή παύει να αποτελεί μέρος μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση), στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της λογιστικής του αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αφαιρουμένων τυχόν αποσβέσεων που θα είχαν αναγνωριστεί εάν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) δεν είχε ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, και του ανακτήσιμου ποσού του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης για τη μη διάθεσή του.

13.7 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει και να γνωστοποιεί πληροφορίες που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, να αξιολογούν τις οικονομικές επιπτώσεις των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων και των προς διάθεση μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση).

Παρουσίαση διακοπείσων δραστηριοτήτων

Ένα στοιχείο μιας οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει δραστηριότητες και χρηματοροές που μπορούν σαφώς να διαχωριστούν από την υπόλοιπη οντότητα, λειτουργικά και για σκοπούς οικονομικών αναφορών.

Διακοπείσα δραστηριότητα είναι ένα συστατικό μιας οντότητας που είτε έχει αποσυρθεί είτε έχει ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αντιπροσωπεύοντας μια ξεχωριστή σημαντική δραστηριότητα και:

- α) υπάρχει συντονισμένο σχέδιο για διάθεση ή απόσυρση της διακριτής δραστηριότητας, ή
- β) είναι ελεγχόμενη οντότητα που αποκτάται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταπώληση.

Μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί:

- α) μια συνοπτική περιγραφή του αντικειμένου της διακοπείσας δραστηριότητας,
- β) τους λόγους για τους οποίους αυτή διακόπτεται.

Παρουσίαση ενός μη - κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση

Μια οντότητα θα παρουσιάζει ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενης προς πώληση, ξεχωριστά από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης. Ομοίως, χωριστά θα παρουσιάζονται από άλλες υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία και οι σχετιζόμενες με αυτά υποχρεώσεις δεν συμψηφίζονται και παρουσιάζονται ως διακριτά ποσά. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που διακρατούνται προς πώληση πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά είτε στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις ως κυκλοφορούντα.

Αν μια ομάδα προς διάθεση είναι μια νεοαποκτηθείσα ελεγχόμενη οντότητα που πληροί τα κριτήρια ταξινόμησης ως διακρατούμενη προς πώληση κατά την απόκτηση της, δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Μια οντότητα δεν θα αναταξινομεί ούτε θα παρουσιάζει διακριτά τα ποσά που παρουσιάζονται για τα μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ή για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των ομάδων προς διάθεση που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση στις καταστάσεις χρηματοοικονομικής θέσης, για προηγούμενες περιόδους, ώστε να αντικατοπτρίζεται

η ταξινόμηση στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης για την τελευταία περίοδο που παρουσιάζεται.

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις

Αν έχει εφαρμογή η παράγραφος 26 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, η οντότητα θα γνωστοποιεί κατά την περίοδο της απόφασης ότι αλλάζει το σχέδιο πώλησης του μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης), καθώς και μια περιγραφή των γεγονότων και των συνθηκών που οδήγησαν στην απόφαση αυτή.

Γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας

Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν τις τεχνικές επιμέτρησης και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξη αυτών των επιμετρήσεων, για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, μετά την αρχική αναγνώριση κατά την ταξινόμησή τους ως διακρατούμενα προς πώληση.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες και οι συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται – αναταξινομούνται τα μη - κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ή μια ομάδα προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση. Επίσης έγινε εκτενής αναφορά σε συγκεκριμένες μεθόδους επιμέτρησης, στις ιδιαιτερότητες της λογιστικής διαχείρισής τους και στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, για την επεξήγηση και υποστήριξη της ορθής αποτύπωσής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μελέτη περιπτώσεων

Διαθεσιμότητα για άμεση πώληση

Για να πληροί τις προϋποθέσεις για ταξινόμηση ως διακρατούμενο προς πώληση, ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην παρούσα κατάστασή του, υπό την επιφύλαξη μόνο των όρων που είναι συνήθεις για πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση). Ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς

διάθεση) είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση εάν μια οντότητα του Δημοσίου έχει την πρόθεση και την ικανότητα να μεταβιβάσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) σε έναν αγοραστή στην παρούσα κατάστασή του. Τα παραδείγματα 1-3 απεικονίζουν καταστάσεις στις οποίες το κριτήριο της άμεσης πώλησης πληρούται ή δεν πληρούται.

Παράδειγμα 1

Μια οντότητα έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης του δημοτικού της κτιρίου και έχει ξεκινήσει ενέργειες για την εξεύρεση αγοραστή.

(α) Η οντότητα προτίθεται να μεταβιβάσει το κτίριο σε αγοραστή μετά την εκκένωσή του. Ο χρόνος που απαιτείται για την εκκένωση του κτιρίου είναι συνήθης για τις πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων. Άρα, το κριτήριο της άμεσης πώλησης θα πληρούται κατά την προβλεπόμενη δεσμευτική ημερομηνία βάσει του σχεδίου πώλησης.

(β) Η οντότητα θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί το κτίριο μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή ενός νέου δημοτικού κτιρίου. Η οντότητα δεν σκοπεύει να μεταβιβάσει το υπάρχον κτίριο σε αγοραστή μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή του νέου κτιρίου (και να εκκενώσει το υπάρχον κτίριο). Η καθυστέρηση του χρόνου μεταβίβασης του υφιστάμενου κτιρίου που επέβαλε η οντότητα (πωλητής), καταδεικνύει ότι το κτίριο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δεν θα πληρούται έως ότου ολοκληρωθεί η κατασκευή του νέου κτιρίου, ακόμη και αν ληφθεί νωρίτερα δεσμευτική συμφωνία αγοράς για τη μελλοντική μεταβίβαση του υφιστάμενου κτιρίου.

Παράδειγμα 2

Μια οντότητα έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης μιας επιχείρησης επισκευής οδών και έχει ξεκινήσει τις ενέργειες για τον εντοπισμό του αγοραστή. Κατά την ημερομηνία δέσμευσης που προβλέπει το σχέδιο, υπάρχει ένα ανεκτέλεστο υπόλοιπο μη ολοκληρωμένων κυβερνητικών παραγγελιών επισκευής οδών.

(α) Η οντότητα σκοπεύει να πωλήσει την επιχείρηση επισκευής οδών με τις υπάρχουσες κυβερνητικές παραγγελίες επισκευής οδών. Τυχόν ανεκτέλεστες παραγγελίες κατά την ημερομηνία πώλησης θα μεταβιβαστούν στον αγοραστή και ο αγοραστής θα επισκευάσει οδούς βάσει σύμβασης. Η μεταβίβαση των μη

ολοκληρωμένων εντολών επισκευής οδών κατά την ημερομηνία πώλησης δεν θα επηρεάσει το χρονοδιάγραμμα της μεταβίβασης της μονάδας. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης θα πληρούται κατά την προβλεπόμενη δεσμευτική ημερομηνία βάσει του σχεδίου πώλησης.

(β) Η οντότητα προτίθεται να πωλήσει την επιχείρηση επισκευής οδών, αλλά χωρίς τις υπάρχουσες παραγγελίες. Η οντότητα δεν σκοπεύει να μεταβιβάσει την επιχείρηση σε αγοραστή παρά μόνο μετά την εκπλήρωση των ανεκτέλεστων παραγγελιών επισκευής οδών. Η καθυστέρηση στο χρονοδιάγραμμα της μεταβίβασης της λειτουργίας που επιβάλλει η οντότητα (πωλητής), καταδεικνύει ότι η επιχείρηση δεν είναι διαθέσιμη για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δεν θα πληρούται έως ότου ολοκληρωθούν οι παραγγελίες επισκευής οδών, ακόμη και αν ληφθεί νωρίτερα μια δεσμευτική συμφωνία αγοράς για τη μελλοντική μεταβίβαση της εκμετάλλευσης.

Παράδειγμα 3

Μια οντότητα, κατάσχει ένα ακίνητο που αποτελείται από γη και κτίρια και προτίθεται να το πωλήσει.

(α) Η οντότητα δεν σκοπεύει να μεταβιβάσει το ακίνητο σε αγοραστή παρά μόνο αφού ολοκληρώσει τις ανακαινίσεις για να αυξήσει την αξία πώλησης του ακινήτου. Η χρονική καθυστέρηση της μεταβίβασης του ακινήτου που επιβάλλει η οντότητα (πωλητής) καταδεικνύει ότι το ακίνητο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δεν θα πληρούται μέχρι να ολοκληρωθούν οι ανακαινίσεις.

(β) Μετά την ολοκλήρωση των ανακαινίσεων και την ταξινόμηση του ακινήτου ως διακρατούμενο προς πώληση, αλλά πριν από τη δεσμευτική συμφωνία, η οντότητα αντιλαμβάνεται περιβαλλοντικές ζημιές που θα απαιτήσουν αποκατάσταση. Η οντότητα εξακολουθεί να σκοπεύει να πωλήσει το ακίνητο. Ωστόσο, η οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα να μεταβιβάσει το ακίνητο σε αγοραστή μέχρι να ολοκληρωθεί η αποκατάσταση. Η καθυστέρηση στο χρονοδιάγραμμα της μεταβίβασης του ακινήτου πριν από τη δεσμευτική συμφωνία αγοράς, καταδεικνύει ότι το ακίνητο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δεν θα συνεχίσει να πληρούται, και το ακίνητο θα αναταξινομηθεί ως διακρατούμενο και ιδιοχρησιμοποιούμενο σύμφωνα με τα κριτήρια για αλλαγές στο σχέδιο πώλησης της παραγράφου 26.

Ολοκλήρωση της πώλησης που αναμένεται εντός ενός έτους

Παράδειγμα 4

Για να πληροί τις προϋποθέσεις για ταξινόμηση ως διακρατούμενο προς πώληση, η πώληση ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση) πρέπει να είναι σφόδρα πιθανή (παράγραφος 10) και η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση) πρέπει να αναμένεται να πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως ολοκληρωμένη πώληση εντός ενός έτους (παράγραφος 11.γ). Αυτά τα κριτήρια δεν θα πληρούνται εάν, για παράδειγμα:

(α) Μια οντότητα που προμηθεύει εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών σε επιμέρους υπηρεσιακές μονάδες, κατέχει παρωχημένο εξοπλισμό και δεν έχει ακόμη καθοριστεί εάν ο εξοπλισμός θα πωληθεί, θα μεταφερθεί σε άλλη οντότητα του δημόσιου τομέα χωρίς κόστος ή θα δοθεί ως δωρεά σε μη κερδοσκοπικά ιδρύματα. Άρα ο χρόνος διάθεσης του εν λόγω εξοπλισμού, δεν μπορεί να καθοριστεί.

(β) Μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο "πώλησης" ενός ακινήτου που χρησιμοποιείται ως μέρος μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.

Εξαιρέσεις από το κριτήριο ότι η πώληση αναμένεται να ολοκληρωθεί εντός ενός έτους :

Μια εξαίρεση από το κριτήριο του ενός έτους ισχύει σε περιορισμένες περιπτώσεις, στις οποίες η περίοδος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης ενός μη -κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση) θα παραταθεί (ή έχει παραταθεί) από γεγονότα ή περιστάσεις πέραν του ελέγχου της οντότητας και πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις (παράγραφος 12). Τα παραδείγματα 5-7 απεικονίζουν αυτές τις καταστάσεις.

Παράδειγμα 5

Μια οντότητα του κλάδου παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύουν σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της. Η πώληση απαιτεί από τους υποψήφιους αγοραστές να λάβουν ρυθμιστική έγκριση, η οποία θα μπορούσε να παρατείνει την περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Οι ενέργειες που είναι απαραίτητες για την απόκτηση της έγκρισης αυτής δεν μπορούν

να ξεκινήσουν πριν γίνει γνωστός ο αγοραστής και ληφθεί η δέσμευση αγοράς. Ωστόσο, είναι σφόδρα πιθανό να υπάρξει δεσμευτική συμφωνία αγοράς εντός ενός έτους. Στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12 για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους πληρούνται.

Παράδειγμα 6

Μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο πώλησης μιας παραγωγικής μονάδας στην παρούσα κατάστασή της και ταξινομεί την μονάδα ως διακρατούμενη προς πώληση κατά την ημερομηνία αυτή. Μετά την απόκτηση μιας δεσμευτικής συμφωνίας, ο αγοραστής κατά την επιθεώρηση του ακινήτου εντοπίζει περιβαλλοντικές ζημιές που δεν είχε διαπιστωθεί ότι υπήρχαν. Ο αγοραστής απαιτεί από την οντότητα να αποκαταστήσει τη ζημία, γεγονός που θα παρατείνει την περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Ωστόσο, η οντότητα έχει ξεκινήσει ενέργειες για την αποκατάσταση της ζημίας και η ικανοποιητική αποκατάσταση της είναι σφόδρα πιθανή. Στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12 για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους θα πληρούνται.

Παράδειγμα 7

Μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο πώλησης ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου και κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο ως διακρατούμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία αυτή.

(α) Κατά τη διάρκεια της αρχικής περιόδου ενός έτους, οι συνθήκες της αγοράς που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο ταξινομήθηκε αρχικά ως διακρατούμενο προς πώληση επιδεινώνονται και, ως αποτέλεσμα, το περιουσιακό στοιχείο δεν πωλείται μέχρι το τέλος της περιόδου αυτής. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, η οντότητα αναζήτησε ενεργά αλλά δεν έλαβε καμία λογική προσφορά για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου και κατά συνέπεια, μείωσε την τιμή. Το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να διατίθεται ενεργά στην αγορά σε μια τιμή που είναι εύλογη δεδομένης της αλλαγής των συνθηκών της αγοράς, και συνεπώς πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων της άμεσης πώλησης και της ολοκλήρωσης της πώλησης εντός ενός έτους. Στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12(γ) για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους θα πληρούνται. Στο τέλος της αρχικής περιόδου του ενός έτους, το περιουσιακό στοιχείο θα συνέχιζε να ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση.

(β) Κατά τη διάρκεια της επόμενης του ενός έτους περιόδου, οι συνθήκες της αγοράς επιδεινώνονται περαιτέρω και το περιουσιακό στοιχείο δεν πωλείται μέχρι το τέλος της εν λόγω περιόδου. Η οντότητα πιστεύει ότι οι συνθήκες της αγοράς θα βελτιωθούν και δε μείωσε περαιτέρω την τιμή του περιουσιακού στοιχείου. Το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να κατέχεται προς πώληση, αλλά σε τιμή που υπερβαίνει την τρέχουσα εύλογη αξία του. Στην περίπτωση αυτή, η απουσία μείωσης της τιμής καταδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση, όπως απαιτείται από τα κριτήρια άμεσης πώλησης, δεδομένου ότι το κριτήριο ολοκλήρωσης της πώλησης εντός ενός έτους, απαιτεί επίσης ένα περιουσιακό στοιχείο να διατίθεται στην αγορά σε τιμή που είναι εύλογη σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επομένως, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12 για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους δεν πληρούνται. Το περιουσιακό στοιχείο θα αναταξινομηθεί ως ιδιοχρησιμοποιούμενο σύμφωνα με τα κριτήρια για αλλαγές στο σχέδιο πώλησης.

Προσδιορισμός εάν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αποσυρθεί

Παράδειγμα 8

Μια οντότητα παύει να χρησιμοποιεί μια εγκατάσταση αποθήκευσης, επειδή η ζήτηση για αποθήκευση έχει μειωθεί. Ωστόσο, η εγκατάσταση αποθήκευσης διατηρείται σε λειτουργική κατάσταση και αναμένεται ότι θα επανέλθει σε χρήση εάν η ζήτηση αυξηθεί. Η εγκατάσταση αποθήκευσης δεν θεωρείται εγκαταλελειμμένη.

Παρουσίαση μιας διακοπείσας δραστηριότητας που έχει αποσυρθεί

Τα περιουσιακά στοιχεία που θα εγκαταλειφθούν απαγορεύεται να ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση. Ωστόσο, εάν τα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν αποτελούν σημαντική δραστηριότητα, καταχωρούνται στις διακοπείσες δραστηριότητες κατά την ημερομηνία εγκατάλειψής τους. Το παράδειγμα 9 απεικονίζει αυτή την περίπτωση.

Παράδειγμα 9

Τον Οκτώβριο του 20X5 μια οντότητα αποφασίζει να εγκαταλείψει όλες τις εγκαταστάσεις κατασκευής πυρομαχικών, γεγονός που αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα. Όλες οι εργασίες σταματάνε στις εγκαταστάσεις κατασκευής πυρομαχικών κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20X6. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20X5, τα

αποτελέσματα και οι χρηματοροές των εγκαταστάσεων κατασκευής πυρομαχικών αντιμετωπίζονται ως συνεχιζόμενες δραστηριότητες. Στις οικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20X6, τα αποτελέσματα και οι χρηματοροές των εγκαταστάσεων κατασκευής πυρομαχικών αντιμετωπίζονται ως διακοπείσες δραστηριότητες και η οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 31 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής.

Επιμερισμός ζημίας απομείωσης σε ομάδα προς διάθεση

Η παράγραφος 23 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής απαιτεί μια ζημία απομείωσης (ή οποιασδήποτε μεταγενέστερης αναστροφής της) που αναγνωρίζεται για μια ομάδα προς διάθεση να μειώνει ή να αυξάνει (αναστροφή απομείωσης) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων επιμέτρησης της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής. Το παράδειγμα 10 απεικονίζει την κατανομή μιας ζημίας απομείωσης σε μια ομάδα προς διάθεση.

Παράδειγμα 10

Μια οντότητα σχεδιάζει να διαθέσει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων της (ως πώληση περιουσιακών στοιχείων). Τα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μια ομάδα προς διάθεση, και επιμετρώνται ως εξής:

	Λογιστική αξία πριν από την ταξινόμηση ως διακρατούμενη προς πώληση
Υπεραξία	€ 1.500
Ενσώματα πάγια (αποτιμώμενα στο κόστος)	€ 5.700
Αποθέματα	€ 2.200
Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους	€ 1.500
Σύνολο	€ 10.900

Η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης της ομάδας διάθεσης σε 9.100€. Επειδή η οντότητα επιμετρά μια ομάδα προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, η οντότητα αναγνωρίζει ζημία

απομείωσης ύψους (10.900€ - 9.100€) = 1.800€, όταν η ομάδα κατατάσσεται αρχικά ως διακρατούμενη προς πώληση.

Η ζημία απομείωσης κατανέμεται στα μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία στα οποία εφαρμόζονται οι απαιτήσεις επιμέτρησης της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής. Ως εκ τούτου, δεν επιμερίζεται ζημία απομείωσης στα αποθέματα και στις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους. Η ζημία κατανέμεται στα άλλα περιουσιακά στοιχεία με τη σειρά κατανομής που ορίζεται στην παράγραφο 22 και βάσει της Λογιστικής Πολιτικής “Απομειώσεις Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές”.

Η κατανομή μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:

	Λογιστική αξία πριν από την ταξινόμηση ως κατεχόμενη προς πώληση	Κατανεμημένη ζημία απομείωσης	Λογιστική αξία μετά την κατανομή της ζημίας απομείωσης
Υπεραξία	€ 1.500	(1500)	€ 0
Ενσώματα πάγια (αποτιμώμενα στο κόστος)	€ 5.700	(300)	€ 5.400
Αποθέματα	€ 2.200		€ 2.200
Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους	€ 1.500		€ 1.500
Σύνολο	€ 10.900	(1800)	€ 9.100

Η ζημία απομείωσης μειώνει οποιοδήποτε ποσό υπεραξίας. Στη συνέχεια, η υπολειπόμενη ζημία κατανέμεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία κατ' αναλογία με βάση τις λογιστικές αξίες αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

14.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τη διαδικασία ενοποίησης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων των οντοτήτων Γενικής Κυβέρνησης και την απαραίτητη προεργασία που απαιτείται για τη σύνταξή τους.

14.1.1 Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Ο σκοπός της υπό έκδοση λογιστικής πολιτικής είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την ετοιμασία ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες οντότητες.

14.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρακολούθηση, καθώς και τη μελέτη του παρόντος κεφαλαίου οι επιμορφωνόμενοι/ες θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τις αρχές και τις διαδικασίες που απαιτούνται για τη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

14.1.3 Σύντομη περιγραφή της διδακτικής ενότητας

Η δομή του κεφαλαίου περιλαμβάνει τις απαραίτητες έννοιες και τους ορισμούς, ειδικότερα τον ορισμό της έννοιας του ελέγχου, τι είναι ελέγχουσα και ελεγχόμενη οντότητα, τις προϋποθέσεις και απαιτήσεις της διαδικασίας ενοποίησης και τέλος τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

14.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

14.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία (υπό έκδοση) Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα IPSAS 35, 36, 37, 38, 40.

14.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που εντάσσονται στη περίμετρο της Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτή οριοθετείται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης

της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, καταρτίζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) και εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική με στόχο την παροχή των απαραίτητων στοιχείων, για την σύνταξη (από την Κεντρική Διοίκηση) Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

14.3 Ορισμοί

Οφέλη (benefits) είναι τα πλεονεκτήματα που αποκομίζει μια οικονομική οντότητα από τη συμμετοχή της σε άλλες οντότητες. Τα οφέλη μπορεί να είναι οικονομικά ή μη οικονομικά. Οι επιπτώσεις της συμμετοχής μιας οντότητας σε μια άλλη οντότητα μπορεί να είναι θετικές ή και αρνητικές.

Δεσμευτική συμφωνία (binding arrangement) είναι μια συμφωνία που παρέχει εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις στα συμβαλλόμενα μέρη σαν να είχε τη μορφή σύμβασης. Περιλαμβάνει δικαιώματα από συμβάσεις ή άλλα νομικά δικαιώματα. Νομοθετικές πράξεις μπορούν επίσης να δημιουργήσουν εκτελεστές ρυθμίσεις παρόμοιες ή και πιο ισχυρές από τις συμβατικές, είτε μόνες τους είτε σε συνδυασμό με συμβατικές συμφωνίες.

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (consolidated financial statements) είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας αναφοράς, στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές τόσο της ελέγχουσας οντότητας όσο και των ελεγχόμενων οντοτήτων, παρουσιάζονται ως μίας ενιαίας οντότητας.

Έλεγχος (control) υπάρχει όταν μία οντότητα αναφοράς εκτίθεται ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητά οφέλη από τη συμμετοχή της σε μια άλλη οντότητα και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τη φύση ή το ποσό αυτών των οφελών μέσω της εξουσίας της επί της άλλης οντότητας.

Ελεγχόμενη οντότητα (controlled entity) είναι μια οντότητα που ελέγχεται από άλλη οντότητα.

Ελέγχουσα οντότητα (controlling entity) είναι μια οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες οντότητες.

Κοινό σχήμα (joint arrangement) είναι μια συμφωνία της οποίας δύο ή περισσότερα μέρη έχουν από κοινού έλεγχο.

Κοινός έλεγχος (joint control) είναι η συμφωνημένη κατανομή του ελέγχου επί ενός σχήματος μέσω μιας δεσμευτικής συμφωνίας, η οποία υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις που αφορούν τις σχετικές δραστηριότητες, απαιτούν ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.

Κοινή επιχείρηση (joint operation) είναι μια συμφωνία στην οποία τα μέρη τα οποία έχουν τον από κοινού έλεγχο της συμφωνίας, διατηρούν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τις οφειλές που σχετίζονται με τη συμφωνία.

Κοινοπραξία (joint venture) είναι μια συμφωνία της οποίας τα μέρη που έχουν από κοινού έλεγχο, διατηρούν δικαιώματα επί της καθαρής θέσης της συμφωνίας.

Επενδυτική οντότητα (investment entity) είναι μια οντότητα που:

- α) Λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό να τους παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων
- β) Έχει σκοπό να επενδύσει κεφάλαια αποκλειστικά για αποδόσεις από διαχείριση κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο και
- γ) Επιμετρά την απόδοση όλων των επενδύσεών της στην εύλογη αξία τους.

Μη ελεγχόμενη συμμετοχή (non-controlling interest) είναι η καθαρή θέση μιας ελεγχόμενης οντότητας όταν αυτή ή ένα σημαντικό μέρος αυτής δεν είχε καταβληθεί άμεσα ή έμμεσα από την ελέγχουσα οντότητα.

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

14.4 Κριτήρια ελέγχου οντότητας

Σχέση μητρικής οντότητας προς θυγατρική υπάρχει όταν η μητρική:

1. έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου (51%) μιας άλλης (θυγατρικής) οντότητας, έστω κι αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της,

2. ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) οντότητας ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της οντότητας αυτής,
3. συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης οντότητας και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε έμμεσα, είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή παύει την πλειοψηφία των μελών του ΔΣ ή των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής,
4. ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη οντότητα (θυγατρική).

Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της οντότητας αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ταυτόχρονα ασκεί κυρίαρχη επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων ορίζεται ότι:

- α) στα ποσοστά συμμετοχής ή στα δικαιώματα ψήφου, καθώς και στα δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης που έχει η μητρική οντότητα, πρέπει να προστίθενται τα ποσοστά συμμετοχής και τα δικαιώματα κάθε άλλης οντότητας που είναι θυγατρική της ή θυγατρική θυγατρικής της.
- β) Από τα αναφερόμενα ποσοστά συμμετοχής ή δικαιώματα ψήφου πρέπει να αφαιρούνται εκείνα που απορρέουν από:
 - μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου εκτός του Ομίλου,
 - μετοχές που κατέχονται για εγγύηση,
- γ) από το σύνολο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αφαιρούνται τα ποσοστά κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου από μετοχές που κατέχονται από την ίδια την επιχείρηση ή από θυγατρικές της.

14.4.1 Έλεγχος και περίμετρος ελέγχου στο Δημόσιο

Το πρώτο πρόβλημα που πρέπει να λυθεί για την ενοποίηση, είναι ποιες οντότητες θα ενοποιηθούν και πως στοιχειοθετείται η έννοια του ελέγχου..

Αυτό σημαίνει ότι με δεδομένη τη «μητέρα οντότητα» (reporting entity), η απόφαση για την περίμετρο της ενοποίησης βασίζεται στην οικονομική σχέση που έχει η ενοποιούσα οντότητα (η υπεύθυνη δηλαδή οντότητα που είναι επιφορτισμένη να παράγει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις), με τις ενοποιούμενες (ελεγχόμενες). Στη περίπτωση του Δημόσιου Τομέα η παραπάνω σχέση και κατ'

επέκταση οι λόγοι για τους οποίους ορίζεται η περίμετρος ενοποίησης διαφοροποιούνται σημαντικά από τον Ιδιωτικό Τομέα.

Υπάρχουν τουλάχιστον δύο κατευθύνσεις στοιχειοθέτησης της επιλογής των ενοποιούμενων οντοτήτων. Η πρώτη αφορά την ύπαρξη ελέγχου όταν η ελέγχουσα οντότητα έχει αμέσως ή εμμέσως τη δύναμη να επηρεάζει τις αποφάσεις για την λειτουργία την ελεγχόμενης οντότητας, δηλαδή να κατευθύνει τις δραστηριότητες της οντότητας αποδεικνύοντας έτσι εξουσία επί αυτής. Ωστόσο η εξουσία δεν είναι επαρκής χωρίς τα οφέλη. Έτσι η ελέγχουσα οντότητα εκτός το να διαθέτει εξουσία επί της ελεγχόμενης, θα πρέπει και να εκτίθεται ή να έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενα οφέλη από τη συμμετοχή της στην οντότητα που αξιολογείται για έλεγχο. Τα οφέλη αυτά μπορεί να είναι οικονομικά ή και μη οικονομικά. Ανά χρήση η συμμετοχή της ελέγχουσας οντότητας στην αξιολογούμενη προς έλεγχο οντότητα, μπορεί να έχει είτε θετική είτε αρνητική ή και μικτή επίπτωση. Η έννοια του ελέγχου βασισμένη στη άσκηση σημαντικής επιρροής στις αποφάσεις και τη λειτουργία της ελέγχουσας οντότητας, είναι δύσκολο να οριστεί στο Δημόσιο Τομέα.

Το βασικό θέμα εφαρμογής που υπάρχει στο σχετικό IPSAS 35, είναι ότι η προσέγγιση του προσομοιάζει αρκετά με αυτή των IAS/IFRS. Τα κριτήρια ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα δεν συνίστανται πάντα (ή συνίσταται σπάνια) σε κατοχή πλειοψηφικού πακέτου μετοχών ή πλειοψηφίας ψήφων σε διοικητικά συμβούλια.

Η δεύτερη κατεύθυνση αφορά στην έννοια της λογοδοσίας. Δηλαδή οντότητες οι οποίες λαμβάνουν σημαντική οικονομική υποστήριξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και τον οποίων η συνέχιση της δραστηριότητας και η επιτέλεση των σκοπών τους καθώς και η επίτευξη των στόχων τους, εξαρτάται από την δημοσιονομική σχέση τους με το Κράτος, εμπεριέχονται στην περίμετρο ενοποίησης. Με άλλα λόγια πρόκειται για μία προσέγγιση ενοποίησης χρηματοδοτικής φύσεως.

Σύμφωνα με το Government Accounting Standards Board (GASB)²⁰ όλες οι οντότητες που λαμβάνουν σημαντική οικονομική στήριξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και των οποίων η οικονομική επιβίωση εξαρτάται από αυτή την στήριξη, εντάσσονται στη περίμετρο ενοποίησης.

Σε ορισμένες χώρες (ομοσπονδιακού τύπου και όχι μόνο) όπως η Ελβετία, λήφθηκαν υπόψη και οι συνταγματικοί περιορισμοί αναφορικά με τις οντότητες τοπικής αυτοδιοίκησης που θεωρούνται συνταγματικά αυτοδιοίκητες οντότητες.

1. ²⁰ The GASB develops and establishes accounting and financial reporting standards for U.S. state and local governments, that follow Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

Η προσέγγιση ακολουθεί δύο βασικά βήματα. Το πρώτο βήμα είναι ο καθορισμός της περιμέτρου ενοποίησης και το δεύτερο βήμα αφορά τον καθορισμό των μεθόδων ενοποίησης.

Σχετικά με το πρώτο βήμα η Ελβετία έθεσε την περίμετρο ενοποίησης ως εξής:

Η Κεντρική Ομοσπονδιακή Διοίκηση ως ελέγχουσα (μητρική οντότητα) ενοποιεί τις Αποκεντρωμένες Ομοσπονδιακές Οντότητες και τις οντότητες οι οποίες είναι υποχρεωμένες να συντάξουν ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά με το δεύτερο βήμα (επιλογή των μεθόδων ενοποίησης), όλες η «ελεγχόμενες» οντότητες ενοποιούνται με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης βάσει της οποίας τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα ενοποιούνται και οι ενδοσυναλλαγές απαλείφονται. Οι οντότητες χωρίς μετοχικό κεφάλαιο ενοποιούνται πλήρως.

Για την ενοποίηση κάποιων οντοτήτων χρησιμοποιείται η μέθοδος της Καθαρής Θέσης.

Σύμφωνα με το IPSAS 35 τα οφέλη στα οποία συμμετέχει μια ελέγχουσα οντότητα από τη «συμμετοχή της» στην ελεγχόμενη οντότητα μπορεί να είναι οικονομικά, μη οικονομικά ή και συνδυασμός των δύο. Μη οικονομικά οφέλη προκύπτουν όταν οι δραστηριότητες μιας οντότητας είναι εναρμονισμένες (συμβατές) με τους στόχους μιας άλλης οντότητας και υποστηρίζουν την επίτευξη κοινού σκοπού. Η έννοια των συμβατών δραστηριοτήτων και σκοπών μεταξύ οντοτήτων του Δημοσίου, είναι προφανής και συνάδουν με την έννοια των μη οικονομικών οφελών στα οποία συμμετέχει η ελέγχουσα οντότητα, όταν για παράδειγμα η ελεγχόμενη οντότητα παρέχει υπηρεσίες, τις οποίες σε διαφορετική περίπτωση θα έπρεπε να παράσχει η ελέγχουσα οντότητα.

Ως προς την έννοια του ελέγχου, όταν μια οντότητα χρηματοδοτεί ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων μιας άλλης οντότητας με συνέπεια η δεύτερη οντότητα να εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη χρηματοδότηση αυτή για να επιτελέσει τους σκοπούς της, τότε η εξάρτηση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ως μία μείζονος σημασίας ένδειξη ελέγχου. Μία οντότητα όπως περιγράφεται στο σχετικό πρότυπο, μπορεί να ελέγχει μία άλλη οντότητα ακόμα και αν δεν έχει την αρμοδιότητα της λήψης αποφάσεων επί των τρεχουσών λειτουργιών της άλλης οντότητας ή επί του τρόπου που διεκπεραιώνονται καθημερινά αυτές οι λειτουργίες. Η νομοθεσία μπορεί να θεσπίζει την ανεξαρτησία κάποιων οντοτήτων τόσο σε διοικητικό όσο και σε οικονομικό επίπεδο, ωστόσο οι οντότητες αυτές θα πρέπει να ακολουθούν και να

εφαρμόζουν τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και τη γενικότερη νομοθεσία που στοχεύει στην προάσπιση του Δημοσίου Συμφέροντος.

Τα ανωτέρω στοιχειοθετούν την έννοια του ελέγχου και την συμμετοχή σε οφέλη μιας οντότητας αναφοράς επί μίας άλλης οντότητας αναφοράς (π. χ Κεντρική Διοίκηση επί των ΟΤΑ), δεδομένης της σημαντικής οικονομικής εξάρτησης από τη Κεντρική Διοίκηση των οντοτήτων αυτών καθώς και τους κοινούς και αλληλοσυμπληρωμένους σκοπούς που συνοψίζονται στο κοινό σκοπό της εξυπηρέτησης του Δημοσίου Συμφέροντος.

Ως εκ τούτου ως περίμετρος κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων ορίζεται η Γενική Κυβέρνηση όπως αυτή οριοθετείται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής.

14.5 Διαδικασίες ενοποίησης

Στις ενοποιημένες καταστάσεις πραγματοποιείται:

- (α) Ενοποίηση παρόμοιων στοιχείων ενεργητικού, παθητικού, καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων, εσόδων, εξόδων και ταμειακών ροών της ελέγχουσας οντότητας με εκείνα των ελεγχόμενων οντοτήτων της.
- (β) Συμψηφισμός (εξάλειψη) της λογιστικής αξίας της επένδυσης της ελέγχουσας οντότητας σε κάθε ελεγχόμενη οντότητα και του τμήματος της ελέγχουσας οντότητας επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων κάθε ελεγχόμενης οντότητας.
- (γ) Εξάλειψη των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρών Περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων, εσόδων, εξόδων και ταμειακών ροών που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων της οντότητας.

14.6 Ημερομηνίες Αναφοράς

Οι οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας και των ελεγχόμενων οντοτήτων της που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να καταρτίζονται κατά την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν το τέλος της περιόδου αναφοράς της ελέγχουσας οντότητας είναι

διαφορετικό από εκείνο μιας ελεγχόμενης οντότητας, η ελέγχουσα οντότητα χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας, προσαρμοσμένες, για τις επιπτώσεις σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ της ημερομηνίας αυτών των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

14.7 Στάδια κατάρτισης των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

A. Συγκέντρωση και καταγραφή πληροφοριών της δομής της Γενικής Κυβέρνησης (Ομίλου Οντοτήτων)

Στο στάδιο αυτό συγκεντρώνονται οι απαραίτητες πληροφορίες για τη δομή της Γενικής Κυβέρνησης/Ομίλου Οντοτήτων (περίμετρος ενοποίησης), με σκοπό την σκιαγράφηση της δομής του ομίλου:

- Επωνυμία, έδρα, αντικείμενο δραστηριότητας όλων των εταιριών
- Ποσοστά συμμετοχής που κατέχονται (άμεσα μητρικής ή έμμεσα από θυγατρικές)
- Επωνυμία, έδρα, δραστηριότητες, ποσοστά συμμετοχής όλων των συγγενών οντοτήτων.

Καταγραφή των μεταβολών που έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ειδικότερα δε :

- των οντοτήτων που περιλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση,
- των οντοτήτων που έπαψαν να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση
- των μεταβολών στα ποσοστά συμμετοχής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

B. Τήρηση αρχείου με τις λογιστικές αξίες των συμμετοχών σε οντότητες

Στο εν λόγω αρχείο καταγράφονται οι λογιστικές αξίες (κτήσεως ή τελευταίας αποτίμησης) των συμμετοχών:

- κατά την ημερομηνία της πρώτης ενοποίησης, η οποία έχει πραγματοποιηθεί είτε με τη μέθοδο της πλήρους ενοποίησης, είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσης για την οποία θα καταρτιστεί η ενοποίηση,

- οι αναμορφωμένες αξίες συμμετοχών σε συγγενείς οντότητες όπως είχαν περιληφθεί στην ενοποίηση της προηγούμενης χρήσης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- η ανάλυση των ιδίων κεφαλαίων της κάθε οντότητας πλην της μητρικής κατά την πρώτη ενοποίηση καθώς και τυχόν έκτακτων μεταβολών των παραπάνω ιδίων κεφαλαίων μετά την πρώτη ενοποίηση.

Γ. Συγκέντρωση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων οντοτήτων

- Λαμβάνονται οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών και συγγενών οντοτήτων (συμπεριλαμβανόμενης της έκθεσης διαχείρισης και του πιστοποιητικού ελέγχου).

Αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων οντοτήτων πρέπει :

- να έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις βασικές λογιστικές αρχές που εφαρμόζει η μητρική,
- να είναι να εκφρασμένες στο ίδιο νόμισμα,
- να αφορούν το ίδιο χρονικό διάστημα χρήσης με την μητρική,
- να αναφέρουν τις μεθόδους αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, τις μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων που εφαρμόστηκαν, καθώς και τις τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις και έκτακτες προβλέψεις που διενεργήθηκαν για φορολογικούς λόγους.

Δ. Καταγραφή Διεταιρικών Σχέσεων

- Για κάθε οντότητα της Γενικής Κυβέρνησης (Όμιλος Οντοτήτων) καθώς και κάθε συγγενή οντότητα να παρέχονται αναλυτικές πληροφορίες για τις διεταιρικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις και τις διεταιρικές συναλλαγές.
- Επιπλέον θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τα αποθέματα εμπορευμάτων ή προϊόντων που απέκτησαν από διεταιρικές συναλλαγές, τα τυχόν αποκτηθέντα με διεταιρικές συναλλαγές πάγια και το ύψος των διενεργηθέντων αποσβέσεων τους.

Ε. Σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Η σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γίνεται ως ακολούθως:

- Άνοιγμα των λογαριασμών ενοποίησης σε μηχανογραφική εφαρμογή ή σε πίνακα ενοποιήσεως.
- Μετατροπή ισολογισμών σε Ξένο Νόμισμα στο νόμισμα της οντότητας
- Προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής και των θυγατρικών της στην ίδια ημερομηνία αναφοράς.
- Προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων οντοτήτων στις λογιστικές πολιτικές της μητρικής χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα σε όμοιες συνθήκες.
- Συνένωση των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής και της θυγατρικής (εάν έχουμε πλήρη ενοποίηση) γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια τα έσοδα και τις δαπάνες.

ΣΤ. Διαδικασίες

- απαλείφονται πλήρως τα ενδοομιλικά (ενδοκυβερνητικά) υπόλοιπα, συναλλαγές έσοδα, δαπάνες, μερίσματα.
- απαλείφονται πλήρως κέρδη και ζημιές από ενδοομιλικές συναλλαγές που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία όπως αποθέματα και πάγια.
- τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης
- τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια παρουσιάζονται ξεχωριστά από τα δικαιώματα των μετόχων επί των ιδίων κεφαλαίων και των αποτελεσμάτων αντίστοιχα.

14.8 Μέθοδοι ενοποίησης

14.8.1 Ολική ενοποίηση

Ο έλεγχος της μητρικής (ελέγχουσας) οντότητας επί των θυγατρικών (ελεγχόμενων οντοτήτων), εμφανίζεται στα οικονομικά τους μεγέθη ως μείζονος – ζωτικής σημασίας για την λειτουργία τους, μεταφορά οικονομικών πόρων.²¹

Με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης:

²¹ Οικονομικοί πόροι θεωρούνται κάθε είδους περιουσιακά στοιχεία όπως πάγια, ταμειακά διαθέσιμα υπό τη μορφή επένδυσης ή επιχορήγησης κ.λπ.

1. Κατά την ενοποίηση τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων οντοτήτων περιλαμβάνονται συνολικά στον ενοποιημένο ισολογισμό.
2. Επίσης γίνεται πλήρης ενοποίηση των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.
3. Αντιστοίχως ενοποιούνται πλήρως και τα στοιχεία στις λοιπές χρηματοοικονομικές καταστάσεις την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και την κατάσταση ταμιακών ροών.

14.8.2 Μέθοδος της καθαρής θέσης

Η μέθοδος της καθαρής θέσης αναφέρεται στις περιπτώσεις συμμετοχών σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες και κατά το χρόνο απόκτησής της καταχωρείται στο κόστος κτήσης της. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσεως όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση συμμετέχει σε συγγενή ή κοινοπραξία, τότε αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία». Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσεως ακολουθούνται τα κατωτέρω βήματα:

1. Από το κόστος κτήσεως αφαιρείται το ποσό που αναλογεί στην καθαρή θέση της συγγενούς ή της κοινοπραξίας.
2. Η διαφορά αντιμετωπίζεται ως κατωτέρω:

α) Η θετική διαφορά, θεωρείται ως «υπεραξία» και επιμερίζεται στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας χρηματοροών (ή ομάδας μονάδων).

Υπεραξία είναι ένα μη διακριτό-ταυτοποιήσιμο περιουσιακό στοιχείο, που αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

Επιμερίζεται, από την ημερομηνία της απόκτησης, σε κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών της αποκτούσας οντότητας, που αναμένεται να ωφεληθεί από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις της αποκτώμενης οντότητας, αντιστοιχίζονται σε αυτές τις μονάδες ή ομάδες μονάδων.

Σε κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται η υπεραξία, πρέπει:

- να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης και
- να μην υπερβαίνει σε μέγεθος ένα τομέα δραστηριότητας.

Η υπεραξία δε δημιουργεί χρηματοροές, ή μειώσεις στις καθαρές ταμειακές εκροές, ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις χρηματοροές πολλαπλών μονάδων χρηματοροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας χρηματοροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας χρηματοροών. Επομένως, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης κάποιες φορές συνιστάται σε έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί.²²

Δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, αλλά ελέγχεται ετήσια για τυχόν απομείωση της αξίας της.

Η αρνητική διαφορά στο βαθμό που δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, πρέπει να αντιμετωπιστεί ως κέρδος (από αγορά ευκαιρίας) και να μεταφερθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα της περιόδου.

3. Το ποσό της αρνητικής διαφοράς που δεν μπορεί να συσχετιστεί, το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσεως της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, θα πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσεως της που προκύπτει τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και θα πρέπει να μειωθεί με το ποσό των μερισμάτων που εισπράττονται και αναλογούν στα συγκεκριμένα συμμετοχικά δικαιώματα.

4. Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα

²² Βλέπε υποπαραγράφους 12.7.2 έως 12.7.5 της Λογιστικής Πολιτικής «ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ»

ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

5. Στο βαθμό που τα γεγονότα είναι γνωστά ή μπορούν να επαληθευτούν, τότε στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται οι παρακάτω απαλοιφές σε:

- Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
- Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
- Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

14.8.3 Απάλειψη ενδοκυβερνητικών (ενδοομιλικών) κερδών-ζημιών

Τα κέρδη ή οι ζημιές (από στοιχεία του ενεργητικού των οντοτήτων) που προέρχονται από ενδοσυναλλαγές, απαλείφονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν μεταβιβαστεί εκτός του ομίλου και παραμένουν στην κατοχή της οντότητας εντός του ομίλου που έγινε η μεταβίβαση. Από αυτές τις συναλλαγές μπορούν να προκύψουν τέσσερις υποπεριπτώσεις μεταβίβασης:

1. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη θυγατρική στη μητρική και εντός της ίδιας χρήσης πώληση σε τρίτους. Σε αυτή την περίπτωση το κέρδος ή η ζημιά από την ενδοομιλική πώληση είναι οριστικό και βέβαιο για τον όμιλο και το αποτέλεσμα κατανέμεται και στη μειοψηφία της θυγατρικής. Το ενδοομιλικό έσοδο/έξοδο της συναλλαγής μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου αντिलογίζεται.
2. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη θυγατρική στη μητρική και στο τέλος της χρήσης η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στη μητρική. Σε αυτή την περίπτωση αντिलογίζεται το ενδοομιλικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ισολογισμό στην αρχική του αξία (πριν τη συναλλαγή). Επίσης το ενδοομιλικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) δεν κατανέμεται στην μειοψηφία της θυγατρικής ενώ αν το περιουσιακό στοιχείο τις επόμενες χρήσεις πωληθεί από τη μητρική, σε οντότητα εκτός του ομίλου, τότε το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) θεωρείται οριστικό για τον όμιλο και κατ' επέκταση για τη θυγατρική.

3. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική στη θυγατρική και εντός της ίδιας χρήσης πώληση σε τρίτους. Όταν πωλείται περιουσιακό στοιχείο από τη μητρική σε θυγατρική και εντός της ίδιας χρήσης πωλείται σε τρίτο, εκτός του ομίλου, τότε το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) είναι οριστικό και βέβαιο για τον όμιλο και το ενδοομιλικό έσοδο/έξοδο από τη συγκεκριμένη συναλλαγή αντιλογίζεται.

4. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική στη θυγατρική και στο τέλος της χρήσης η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στη θυγατρική. Όταν το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται από τη μητρική εταιρεία στη θυγατρική παραμένει στην κατοχή της θυγατρικής έως το τέλος της χρήσης που έγινε η μεταβίβαση, τότε αντιλογίζεται το ενδοομιλικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό στην αρχική του αξία (αξία πριν τη συναλλαγή). Αν τις επόμενες χρήσεις το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί από τη θυγατρική σε άλλη εταιρεία (εκτός του ομίλου), τότε το αποτέλεσμα είναι οριστικό για τον όμιλο και για τη μητρική.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι μέθοδοι και οι διαδικασίες ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα και κατ' επέκταση και της Γενικής Κυβέρνησης, και καθορίστηκαν η περίμετρος ενοποίησης και τα κριτήρια ελέγχου.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1^ο

Η εταιρία Μ έχει κάνει πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους € 600.000 και κόστους € 500.000 προς την κατά 100% ελεγχόμενη της εταιρία Θ, η οποία στο τέλος της χρήσης διατηρεί τα εν λόγω εμπορεύματα ως αποθέματα.

Ανάλυση

Στις ατομικές οικονομικές τους καταστάσεις η εταιρία Μ έχει απεικονίσει κέρδη από την ανωτέρω συναλλαγή € 100.000 (€ 600.000 - € 500.000 κόστος πωλήσεων), ενώ η εταιρία Θ έχει απεικονίσει αποθέματα € 600.000 και αντίστοιχου ύψους υποχρεώσεις. Αν οι ανωτέρω δύο εταιρίες θεωρηθούν ως ενιαίο σύνολο συμφερόντων γίνεται αντιληπτό, ότι ο κύκλος εργασιών των δύο εταιριών θα πρέπει να μειωθεί κατά € 600.000 και τα κέρδη τους κατά ποσό ύψους € 100.000 διότι οι πωλήσεις και τα κέρδη που έχει καταγράψει η Μ από τις συναλλαγές της με την Θ δεν μπορούν να θεωρηθούν ως πραγματοποιηθέντα μέχρι της πώλησης των εμπορευμάτων σε τρίτους.

Παράδειγμα 2^ο Εμπορικό κέντρο από κοινού ελεγχόμενο

Δύο εταιρείες ακινήτων (τα μέρη) δημιούργησαν ένα ξεχωριστό όχημα (οντότητα Χ) με σκοπό την απόκτηση και τη λειτουργία ενός εμπορικού κέντρου. Η συμβατική συμφωνία μεταξύ των μερών καθιερώνει από κοινού έλεγχο των δραστηριοτήτων που διεξάγονται στην οντότητα Χ. Το κύριο χαρακτηριστικό της νομικής μορφής της οντότητας Χ είναι ότι η οικονομική οντότητα, όχι τα μέρη, έχει δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Αυτές οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν την ενοικίαση μονάδων λιανικής, τη διαχείριση του χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, τη συντήρηση του κέντρου και του εξοπλισμού του, όπως ανελκυστήρες, και την οικοδόμηση της φήμης και της πελατειακής βάσης για το κέντρο συνολικά.

Οι όροι της συμβατικής – δεσμευτικής συμφωνίας είναι τέτοιοι ώστε:

- (α) η οντότητα Χ κατέχει το εμπορικό κέντρο. Η συμβατική ρύθμιση δεν διευκρινίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στο εμπορικό κέντρο.
- (β) τα μέρη δεν ευθύνονται για τα χρέη, τις υποχρεώσεις ή τις υποχρεώσεις της οντότητας Χ. Εάν η οικονομική οντότητα Χ δεν είναι σε θέση να πληρώσει κάποια από τα χρέη ή άλλες υποχρεώσεις της ή να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τρίτους, η ευθύνη κάθε μέρους προς οποιοσδήποτε τρίτος θα περιοριστεί στο μη καταβληθέν ποσό της κεφαλαιακής εισφοράς αυτού του μέρους.
- (γ) τα μέρη έχουν το δικαίωμα να πουλήσουν ή να ενεχυριάσουν τα συμφέροντά τους στην οντότητα Χ.
- (δ) κάθε συμβαλλόμενο μέρος λαμβάνει ένα μερίδιο του εισοδήματος από τη λειτουργία του εμπορικού κέντρου (το οποίο είναι το εισόδημα από ενοίκια

καθαρό από τα λειτουργικά έξοδα) σύμφωνα με το συμφέρον του στην οντότητα X.

Ανάλυση

Η κοινή συμφωνία πραγματοποιείται μέσω ενός χωριστού φορέα του οποίου η νομική μορφή κάνει το ξεχωριστό όχημα να λαμβάνεται υπόψη από μόνο του (δηλ. τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που κατέχονται στο ξεχωριστό όχημα είναι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του ξεχωριστού οχήματος και όχι τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις των μερών). Επιπλέον, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δεν διευκρινίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεις για τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τη συμφωνία. Αντίθετα, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης ορίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (καθαρή θέση) της οικονομικής οντότητας X.

Με βάση την παραπάνω περιγραφή, δεν υπάρχουν άλλα γεγονότα και περιστάσεις που να υποδεικνύουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα σε ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη των περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη συμφωνία και ότι τα μέρη έχουν υποχρέωση για τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με συμφωνία. Η κοινή συμφωνία είναι κοινοπραξία.

Τα μέρη αναγνωρίζουν τα δικαιώματά τους στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας X ως επενδύσεις και τα αντιμετωπίζουν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Παράδειγμα 3^ο Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες

Αν η μητρική εταιρεία Μ ΑΕ απέκτησε με μετρητά το 35% των μετοχών της συγγενούς εταιρείας Σ ΑΕ και κατά την ημερομηνία απόκτησης η λογιστική αξία και η εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της Σ ΑΕ ήταν σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα που ακολουθεί, τότε η υπεραξία είναι:

επίπεδο	Λογιστική αξία στοιχείων Σ ΑΕ	Εύλογη αξία στοιχείων Σ ΑΕ	Διαφορές προς τακτοποίηση σε ενοποίησης
Εδαφικές εκτάσεις	1200	1100	-100
Κτίρια	600	800	200
Αποθέματα	200	200	0
Απαιτήσεις	400	400	0
Ταμειακά Διαθέσιμα	200	200	0
Προβλέψεις	0	-100	-100
Υποχρεώσεις	-1000	-1000	0
	1600	1500	

Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία $1500 \cdot 35\% = 525$

Τίμημα για την απόκτηση	600
Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία	525
Υπεραξία	75

Όταν αποκτάται η αναλογία της Σ ΑΕ η λογιστική εγγραφή από τη Μ ΑΕ είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε συγγενείς	600	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		600

Η λογιστική αξία της αναλογίας της καθαρής θέσης της συμμετοχής σε μια συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, θα πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί αντίστοιχα με τη μεταβολή που υπάρχει στην καθαρή θέση και αντιπροσωπεύει το συμμετοχικό δικαίωμα, ενώ μείωση υπάρχει από την είσπραξη του αναλογούντος μερίσματος στο συγκεκριμένο συμμετοχικό δικαίωμα. Στα ενοποιημένα αποτελέσματα, η αναλογία από τα αποτελέσματα των συγγενών οντοτήτων και κοινοπραξιών που αντιστοιχεί στο συμμετοχικό δικαίωμα θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Αν υποθεθεί ότι η Σ ΑΕ αποκτήθηκε την 30/6/20X0, το διάστημα μετά την απόκτηση της συγγενούς (01.07.20X0 – 31.12.20X0) έστω ότι το αποτέλεσμα της μετά από

φόρο εισοδήματος είναι 100€, η Μ ΑΕ δικαιούται το 35%, δηλαδή 35€, ποσό το οποίο θα πρέπει να εμφανιστεί ξεχωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επίσης, για τη διαφορά της λογιστικής και εύλογης αξίας των κτιρίων της συγγενούς επιχείρησης θα πρέπει να υπολογιστούν επιπρόσθετες αποσβέσεις στο ποσό των 200€ (800€ - 600€) δεδομένου ότι η Σ ΑΕ διενεργεί αποσβέσεις επί της λογιστικής αξίας των κτιρίων (600€). Αν υποτεθεί ότι η ωφέλιμη ζωή των κτιρίων που απομένει εξακολουθεί να είναι 15 έτη, η Μ ΑΕ θα πρέπει να αποσβέσει αξία $200/15 \times 35\% \times 6/12 = 2,33\text{€}$. Αν δεν υπάρχουν άλλες μεταβολές στα στοιχεία της Σ ΑΕ και η Μ ΑΕ θα αποσβέσει την υπεραξία των 75€ σε 10 έτη, τότε θα πρέπει να διενεργηθούν αποσβέσεις $75/10 \times 6 / 12 = 3,75\text{€}$. Για τα 97 παραπάνω η λογιστική εγγραφή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μ ΑΕ κατά την 31.12.20X0 είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε συγγενείς (35€-2,33€-3,75€)	28,92	
Αποτελέσματα από συγγενείς		28,92

Αν την επόμενη χρονιά (έστω 30/4/20X1) η Σ ΑΕ διανέμει μέρισμα, κατά αναλογία στην Μ ΑΕ ίσο με 10€, η λογιστική εγγραφή για την είσπραξη του μερίσματος θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Ταμειακά διαθέσιμα	10	
Συμμετοχές σε συγγενείς		10

Παράδειγμα 4^ο Απαλοιφή απαιτήσεων της Μ με υποχρεώσεις της Θ

Δεδομένου ότι η Μ είναι η ελέγχουσα-μητρική οντότητα που θα παραγάγει τον ενοποιημένο ισολογισμό, και η Θ είναι η θυγατρική-ελεγχόμενη οντότητα, πρέπει να εντοπισθούν οι συναλλαγές που σε επίπεδο ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων ορθώς καταχωρήθηκαν αλλά σε επίπεδο ενοποιημένων πρέπει να απαλειφθούν.

Η εγγραφή της Μ ως συντάκτριας του ενοποιημένου ισολογισμού στην εξωλογιστική (εικονική) λογιστική οντότητα που έχει ανοιχτεί στο πληροφοριακό της σύστημα, μόνο για τις ανάγκες της ενοποίησης, για τις 20 νομισματικές μονάδες της αμοιβαίας απαίτησης – υποχρέωσης που είναι η μοναδική ενδοσυναλλαγή θα είναι:

350

Ελλάδα 2.0
ΕΘΝΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΑΝΑΚΑΜΨΗΣ
ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Με τη χρηματοδότηση
της Ευρωπαϊκής Ένωσης
NextGenerationEU

↓

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 12: Πίνακας Ενοποίησης

ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ						
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	Μ	Θ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΡΙΝ ΤΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ		ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
ΠΑΓΙΑ	100	50	150			150
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	50	–	50			50
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	70	100	170			170
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	80	50	130		20	110
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300	200	500			480
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	100	50	150			150
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	200	150	350	20		330
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	300	200	500			480

Παρατηρούμε ότι στη στήλη «Εγγραφές ενοποίησης» έχει καταχωρηθεί το ανωτέρω λογιστικό άρθρο που αντιλογίζει στην ουσία τις εγγραφές που είχαν καταχωρηθεί στις ατομικές καταστάσεις της Μ και Θ όπου είχαν χρεωθεί οι απαιτήσεις και είχαν πιστωθεί οι υποχρεώσεις αντίστοιχα.

Οι εγγραφές ενοποίησης είναι οι απαλοιφές (διορθωτικές εγγραφές) των ενδοσυναλλαγών με τη μορφή αντιλογιστικών – διορθωτικών άρθρων που καταχωρούνται στην ενοποιημένη (εικονική) λογιστική οντότητα προκειμένου να προκύψει ο ενοποιημένος ισολογισμός

Βιβλιογραφία

- Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ελλάδα, Ανάκτηση από (<https://minfin.gov.gr/>)
- Γενικό λογιστήριο της Δημοκρατίας, Κύπρος, Ανάκτηση από (<http://www.treasury.gov.cy/treasury>)
- Επαμεινώνδας Μπατσινίλας, Κυριάκος Παταβούκας (2017), Σύγχρονη Λογιστική, Τόμοι Α΄ & Β΄, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε ISBN 978-960-618-000
- Κοέν Σ. και Καρατζήμας Σ. (2020), Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, ISBN 978-618-83313-5-8
- Μπάλας Απόστολος, Χέβας Δημοσθένης (2016), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, ISBN13 978-960-35912-7-6
- Centre for Financial Reporting Reform (CFRR), Governance Global Practice, Europe and Central Asia Region, The World Bank, The Public Sector Accounting and Reporting Program. (2022). *Benefits of Accrual Accounting in the Public Sector*. Washington, DC: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Ανάκτηση από (<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/ektheseis-technikis-ypostirixis/>)
- European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), delegates of the meeting of the Expert Group on EPSAS (Papers for discussion)
- Eurostat – European Commission (2013), European System of Accounts, Publications Office of the European Union, ISBN 978-92-79-31242-7
- International Monetary Fund (2014), Government Financial Statistics Manual, ISBN: 978-1-49834-376-3
- IPSASB, Ανάκτηση από <https://www.ipsasb.org/publications>
- IPSAS 3, ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS
- IPSAS 12, INVENTORIES
- IPSAS 13, LEASES
- IPSAS 14, EVENTS AFTER THE REPORTING DATE
- IPSAS 16, INVESTMENT PROPERTY
- IPSAS 17, 45, PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT
- IPSAS 19, PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES

AND CONTINGENT ASSETS

- IPSAS 21, IMPAIRMENT OF NON-CASH-GENERATING ASSETS
- IPSAS 26, IMPAIRMENT OF CASH-GENERATING ASSETS
- IPSAS 31, INTANGIBLE ASSETS
- IPSAS 32, SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR
- IPSAS 33, FIRST-TIME ADOPTION OF ACCRUAL BASIS IPSASS
- IPSAS 35, CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS
- IPSAS 36, INVESTMENTS IN ASSOCIATES AND JOINT VENTURES
- IPSAS 37, JOINT ARRANGEMENTS
- IPSAS 38, DISCLOSURE OF INTERESTS IN OTHER ENTITIES
- IPSAS 40, PUBLIC SECTOR COMBINATIONS
- IPSAS 44 NON CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISCONTINUED OPERATIONS
- IAS 2, INVENTORIES
- IAS 16, PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT
- IAS 38, INTANGIBLE ASSETS
- IAS 36, IMPAIRMENT OF ASSETS
- IAS 37, PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS
- IAS 40, INVESTMENT PROPERTY
- IAS 5 NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISCONTINUED OPERATIONS ISSUED
- Kirchmann, U. (Ιούλιος 2021). *Ελλάδα Οδικός Χάρτης για την Εφαρμογή της Λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση*. ΔΝΤ. Ανάκτηση από (<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/ektheseis-technikis-ypostirixis/>)
- OECD. (2022). Models of Public Budgeting and Accounting Reform. (J. Chan, & C. Xiaoyue, Επιμ.) *OECD Journal on Budgeting, Volume 2 / Supplement 1*.
- Renteria C., Sage De Clerck, Roehler C., , Chevauchez B., Goubert L., (March 2019). *Greece Rollout of the Unified Chart of Accounts, a Milestone of the Public Financial Management Reform Agenda*, IMF. Ανάκτηση από

(<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/ektheseis-technikis-ypostirixis/>)

- Sagé de Clerck, E. B. (August 2021). *Greece Public Financial Management – Unified Chart of Accounts and Accounting Reforms – Project Closing*. IMF. Ανάκτηση από (<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/ektheseis-technikis-ypostirixis/>)
- IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards 4th Edition (2024) by Thomas Müller-Marqués Berger (Author)